

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR

# İZMİR DAYANIŞMA

2025

E-ISSN: 2687-5233

ISSUE/SAYI

2

VOLUME/CİLT: 8  
YEAR/YIL: 2025



2004 yılından itibaren bulut teknolojisini muhasebe yazılımında başarı ile uygulayan LUCA'dan E dönüşümde lider çözümler..

 MALİ MÜŞAVİR

**TÜRMOB**  **e-integratör**

 NET

 KOZA

 ROTA

LUCA Ticari Paketleri'nde yer alan çözümler ile firma iş süreçlerinde başlayan e uygulamaların LUCA Mali Müşavir Paketi'ndeki e defter gönderimi ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na doğrudan bildirimi sağlanır.

E dönüşüm süreçlerinde TÜRMOB İŞNET Özel Entegratörlük Hizmetleri anlaşması ile birlikte elektronik belgelerin saklanması konusunda da önemli hizmetler sunulur.

\*Uygulamanın kullanım koşulları ve fiyatlandırma için [www.luca.com.tr](http://www.luca.com.tr)

 TÜRMOB TESMER



e-Fatura

e-Arşiv Fatura

e-İrsaliye

e-Müstahsil

e-SMM



# İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR



İZMİR

Serbest Muhasebeci  
Mali Müşavirler Odası





# İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR







# İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR

DOI: 10.69599/izd

E-ISSN: 2687-5233

ISSN: 3023-6541

Volume/Cilt: 8

Issue/Sayı: 2

Year/Yıl: 2025

[www.izsmmmo.org.tr](http://www.izsmmmo.org.tr)

e-mail: [izsmmmo@izsmmmo.org.tr](mailto:izsmmmo@izsmmmo.org.tr)

Address: 1456 SOKAK NO:15 ALSANCAK - İZMİR

TEL: 0 232 441 96 33 PBX - FAKS: 0 232 446 81 30 - 441 95 67

TESMER FAKS: 0 232 445 69 77



**HOLISTENCE**  
publications

# İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MUSAVİRLER ODASI  
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR

DOI: 10.69599/izd - E-ISSN: 2687-5233 - ISSN: 3023-6541

## ABOUT THE JOURNAL / DERGİ HAKKINDA

### İZMİR DAYANIŞMA: SAYI - 8

Sürekli Yerel Yayın

(Dayanışma 1)

Dergimiz Hakemli Dergi olma özelliği taşımaktadır. Gönderilen yazılar hakem değerlendirmesine tabi tutulduğu için yayımında gecikmeler olabilmektedir. Yayınlanan yazılardaki sorumluluk yazarlarına, ilan ve reklamlardaki sorumluluk ilanı veren kişi veya kuruluşlara aittir. Dergiye gönderilen çeviri yazıların kaynağı mutlaka belirtilir. Gönderilen yazılar yazarlarına geri verilmez.

TELEFON : .....0 232 441 96 33 PBX  
GENEL İDARE MÜDÜRÜ : ..... 106  
HUKUK MÜŞAVİRİ : ..... 306  
TESMER MÜDÜRÜ : ..... 105  
TESMER STAJ : .....103-211  
EĞİTİM BİRİMİ : ..... 203  
ÖZLÜK İŞLERİ : .....102-160  
MUHASEBE DEPARTMANI : ..... 107

| BANKA HESAP NUMARALARI                                                                  |           |              |                                  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----------|--------------|----------------------------------|
| BANKA ADI                                                                               | ŞUBE KODU | ŞUBE ADI     | IBAN NO                          |
| AKBANK                                                                                  | 284       | HALİT ZİYA   | TR26 0004 6002 8488 8000 0412 47 |
| DENİZBANK                                                                               | 9076      | İZMİR        | TR94 0013 4000 0055 2791 0000 12 |
| QNB                                                                                     | 1415      | ALTINDAĞ     | TR33 0011 1000 0000 0041 4839 04 |
| GARANTİ                                                                                 | 410       | KONAK        | TR95 0006 2000 4100 0006 6924 83 |
| İŞ BANKASI                                                                              | 3413      | İZMİR        | TR38 0006 4000 0013 4131 1277 65 |
| YAPI KREDİ                                                                              | 927       | İZMİR MERKEZ | TR85 006 7010 0000 0061 3532 99  |
| HAVALE ALMAYAN BANKA (BANKA ŞUBESİNDEN YATIRANLAR İÇİN)<br>AKBANK / FİRMA KODU: 5020587 |           |              |                                  |

1456 SOKAK NO:15 ALSANCAK - İZMİR

TEL: 0 232 441 96 33 PBX - FAKS: 0 232 446 81 30 - 441 95 67

TESMER FAKS: 0 232 445 69 77

www.izmo.tr - E-mail: info@izsmmmo.org.tr

KEP: izmirsmmmo@hs03.kep.



İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MUŞAVİRLER ODASI  
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR

İZMİR SMMMO ADINA SAHİBİ  
YÖNETİM KURULU BAŞKANI  
MEHMET KUZU

SORUMLU MÜDÜR  
ODA SEKRETERİ  
ALİ YENİDOĞAN

MALİ İŞLER KOORDİNATÖRÜ  
ODA SAYMANI  
MUSTAFA YILMAZ

GENEL YAYIN YÖNETMENİ  
YÜKSEL ÇINAR

YAYIN KURULU  
FERAY YAMAN - REYHAN ŞAHBAZ  
ERDEM KUZUCULAR - ZEYNETTİN AKTAŞ

BAŞ EDITÖR  
PROF. DR. A. FATİH DALKILIÇ, SMMM

SORUMLU EDITÖR  
PROF. DR. M. GÜROL DURAK

MALİYE ALAN EDITÖRÜ  
DOÇ. DR. FUNDA KARAKOYUN

EDİTORYEL KURUL  
PROF. DR. SERDAR ÖZKAN - PROF. DR. ÇAĞNUR BALSARI  
PROF. DR. SEÇİL SİĞALI - PROF. DR. HAYRETTİN USUL  
DOÇ. DR. ÖZKAN BİLGİLİ

HOLISTENCE PUBLICATIONS

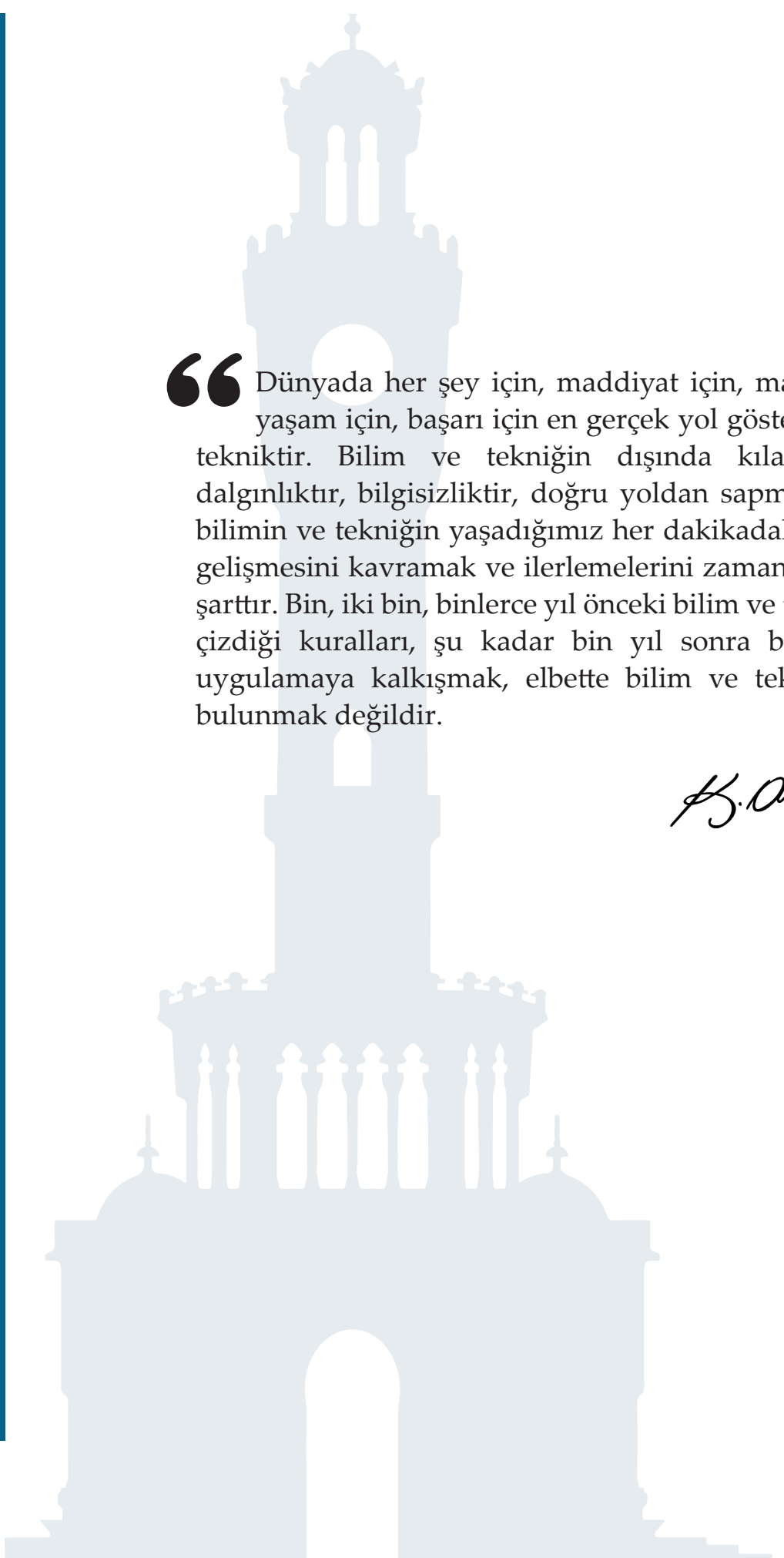


TASARIM: İLKNUR HERSEK SARI

Adress: Namık Kemal Mahallesi, Helvacıoğlu Sokak, Han Evleri 19-21/A, D:1, 17000 Çanakkale / Türkiye

GSM 1: +90 530 638 7017 / WhatsApp - e-mail: publications@holistence.com





“Dünyada her şey için, maddiyat için, maneviyat için, yaşam için, başarı için en gerçek yol gösterici bilimdir, tekniktir. Bilim ve tekniğin dışında kılavuz aramak dalgınlıktır, bilgisizliktir, doğru yoldan sapmaktır. Yalnız, bilimin ve tekniğin yaşadığımız her dakikadaki evrelerinin gelişmesini kavramak ve ilerlemelerini zamanında izlemek şarttır. Bin, iki bin, binlerce yıl önceki bilim ve teknik dilinin çizdiği kuralları, şu kadar bin yıl sonra bugün, aynen uygulamaya kalkışmak, elbette bilim ve tekniğin içinde bulunmak değildir.

*H. Atatürk*

# BAŞKAN'dan

## DEĞERLİ OKURLAR, SAYGIDEĞER MESLEKTAŞLARIM,

İZMİR DAYANIŞMA dergimizin 138. yeni adıyla 11. ve 2025 yılının 2. sayısı ile sizlerle birlikteyiz. Makaleleri ile katkı veren değerli yazarlara, hakemlikleri ile dergimizin kalitesini yükselten çok değerli akademisyenlerimiz ile Baş Editör, Sorumlu Editör, Alan Editörleri, Editörler Kuruluna ve dergimizi hazırlayan Sosyal Etkinlik ve Basın Yayın Kuruluna içtenlikle teşekkürlerimi sunuyorum.

25.Olağan seçimli genel kurulunu gerçekleştirdik. Yeni yönetim kurulu görev dağılımını yaparak görevine başladı. Atamalı kurulların atamaları yapılarak görevlerine başladı. Odamızda komiteler kurularak görevlerine başladılar. Yönetim kurulumuza, atamalı kurullara ve komitelerimize atanan meslektaşlarımıza başarılar diliyorum. Eylül 2025 yılından itibaren Odamız etkin bir şekilde faaliyetlerine başlayacaktır. Eğitim seminerlerimizi yapmaya üyelerimize sunmaya devam edeceğiz.

## Saygıdeğer meslektaşlarım,

Odamızın yayını İzmir Dayanışma Dergisi' nin ilk sayısı Kasım 1990' da yayınlandı. Üzerinden neredeyse 35 yıl geçti. Ve dergimiz bu 35 yıl içinde 138. Sayı ile sizlerle beraber. Demek ki her yıl neredeyse ortalama 4 sayı yayınlanmış bulunmaktayız. Dergimiz hali hazırda 4 ayda bir yayınlanan akademik, hakemli bir dergi olarak yayın hayatına devam etmektedir. Her sayı meslektaşlarımızın ve kurullarımızın büyük çabası ile çıkmaktadır. Yazarından, hakemine, editörlüğünden, yayın kuruluna bütün emeği geçen meslek camiamıza, geçmişten bugüne görev yapan tüm meslektaşlarıma şükranlarımı sunarım.

Dergimiz son 11 sayıdır kendisine yeni hedefler koymuş ve bu doğrultuda isim değişikliğine gitmiş, Dijital ve Basılı Yayınları için ayrı ayrı ISSN almıştır. Dergimizin kısaca amacı ilk etapta akademik olarak da derginin seviyesini uluslararası kabul görür standartlarla yayın yaparak, daha fazla dizin ve indekste taranır olmaktır. Şimdilik, Google Scholar, Directory of Open Access Scholarly Resources: ROAD, Academic Resarche Index: ResearchBib, Scholar Search ve BASE (Bielefeld Academic Search Engine) gibi dizin ve indekslerde taranmaktadır. Sonra ki hedef herhangi bir dizin & indeks hedefi olmaksızın akademik ve meslek hayatında öncü yayınlar yapabiliyor hale gelmektir.

## İzmir Dayanışma Dergisi Artık EBSCO Veritabanında!

İzmir Dayanışma Dergisi olarak, akademik ve toplumsal katkımızın bir yansıması olan önemli bir gelişmeyi sizlerle paylaşmaktan büyük mutluluk duyuyoruz. Dergimiz, dünyanın önde gelen akademik bilgi platformlarından EBSCO veri tabanına kabul edilmiştir.

Bu gelişme, dergimizin uluslararası görünürlüğünü artırırken; bilimsel niteliği, yerel deneyimi ve dayanışma kültürünü buluşturan yayın politikamızın da bir göstergesidir. İzmir'den doğan bu kolektif emek, artık daha geniş bir akademik kitleyle buluşacak. Emeği geçen tüm meslek mensuplarımıza, yazarlarımıza, hakemlerimize ve yayın kurulu üyelerimize teşekkür ederiz. Bilimin ve mesleki dayanışmanın ışığında birlikte üretmeye bu yeni dönemde de devam edeceğiz.

### **Saygıdeğer meslektaşlarım,**

Meslek yaşamızın kabulünden bu yana 35 yıl geçti. 35 yılda bizim meslek alanımızı ilgilendiren çok gelişmeler oldu. Meslektaşlarımız bu gelişmelere ayak uydurmak için dönemin kaynaklarından yararlanarak kendilerini sürekli yenilediler, bilgilerini tazelediler. Çağımızda bilginin değişim hızı parabolik bir eğri gibi geçen eşit sürede daha büyük bir hızda değişim yaşıyor. Buraya kadar bir sorun yok bizim açımızdan. Sorun başka yerlerde onları da her platformda dile getiriyoruz ve getirmeye de devam edeceğiz. Biz kendimizin, çabalarımızın, ülkemize kattığımız artı değer farkındayız. Dolayısı ile meslekte kıdem yapmış meslektaşlarla bir araya gelerek, onları takdir ettiğimizi gösteriyoruz. Tekrar buradan başımızın tacı kıdemli, tecrübenin temsilcisi meslektaşlarımızı kutluyor ve onlara bir kez daha teşekkür ediyorum.

### **Saygıdeğer meslektaşlarım,**

Dijital dönüşüm artık hemen hemen tamamlanmak üzere. Envanter Defteri ve Yönetim Kurulu Karar Defteri gibi defterlerin de dijital ortama taşınması, elektronik belgelerin her belge için uygulanması, sistemlerin entegrasyonu için Gelir İdaresi, Meslek Odaları ve İktisadi işletmeleri ile özel yazılım firmalarının yoğun çalışması, 2026 yılında artık bürolarda bir tane bile kağıt olmaksızın muhasebenin yapılacağını işaret etmektedir. Bu dönüşüme ayak uydurmanın dışında yapay zeka kongreleri gibi etkinliklerde düzenleyici ve ev sahipliği gibi faaliyetlerimizle meslektaşımızı hazırlamaya çalıştık ve daha da çalışacağız.

Önümüzde ki dönemlerde, farklı çalışma usulleri, yeni büro-ofis standartları, hizmet akti ile çalışan meslektaşlarımızın çalışma şartları, faaliyetlerimizin ücretlendirilmesinde yeni yöntemlerin (Zaman esaslı iş yükü ücret tarifesı) belirlenmesi konusunda çalışmalarımız olacaktır.

### **Değerli meslektaşlarım,**

Yeni sayımızda Sosyal Etkinlik Ve Basın Yayın Kurulumuz ve Genel Yayın yönetmenimiz değişti ve görevine başladı. Odamız çalışmalarına katkı koyarak çalışmalarına devam edecektir. Yeni dönemlerinde başarılar diliyorum. Makamlara farklı meslektaşlarımız gelebilir ama değişmeyen şey mesleğimizin birliği, ülkemizin birliğidir. Buradan bütün meslektaşlarıma icra ettiğim görevimin sorumluluğu ile daha güzel günler, daha güzel bir meslek daha güzel bir ülke için birlik beraberlik diliyorum. Sevgi ve saygılarımı sunuyorum.

## **Mehmet KUZU**

### **Oda Başkanı**

# CONTENTS / İÇİNDEKİLER

## HAKEMLİ YAZILAR / REFEREED PAPERS

### TÜRKİYE'DE VERGİ KANUNLARININ ANAYASAL DENETİMİ: MÜLKİYET HAKKI

171

*THE CONSTITUTIONAL REVIEW OF TAX LAWS IN TURKIYE:  
RIGHTS TO PROPERTY*

*Betül Ertuğrul*

### HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

183

*INTERNAL CONTROL SYSTEM IN HOSPITAL BUSINESSES:  
CONCEPTUAL FRAMEWORK*

*Özben Yurtlu & Seçkin Gönen*

### TÜRKİYE VE BAZI OECD ÜLKELERİ ARASINDA VERGİ YÜKÜNÜN KARŞILAŞTIRILMALI İNCELENMESİ

199

*A COMPARATIVE STUDY OF TAX BURDEN BETWEEN TÜRKİYE AND  
SOME OECD COUNTRIES*

*Nilüfer Zeybek Yoruldu*

### YAPAY ZEKÂ VE MUHASEBE MESLEĞİ: FIRSATLARA VE ZORLUKLARA GENEL BİR BAKIŞ

213

*ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND THE ACCOUNTING PROFESSION: AN  
OVERVIEW OF OPPORTUNITIES AND CHALLENGES*

*İsmail Atabay*

### ÖRGÜTSEL DEMOKRASİNİN İŞLETME VERİMLİLİĞİNE ETKİSİ

231

*THE EFFECT OF ORGANIZATIONAL DEMOCRACY ON BUSINESS  
EFFICIENCY*

*Semra Tetik*



- 243 ÜRETİM FAALİYETİNDE BULUNAN VEYA İHRACAT YAPAN YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ FİRMALARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI HAKKINDA  
*Menderes Çetin*
- 246 KIYMETİ DÜŞEN - İMHA EDİLEN EMTİANIN DEĞERLENMESİ  
*Menderes Çetin*
- 250 MALİ TATİL UYGULAMALARININ VERGİ İNCELEMESİ VE MUHASEBE İŞLEMLERİNE ETKİLERİ  
*Nazlı Gaye Alpaslan Görgülü*
- 254 İSTİNAF SONUCU ORTADAN KALKAN VE İLK DERECE MAHKEMESİ KARARINA GÖRE ÖDENEN AVUKATLIK ÜCRETİNİN MÜKELLEFE İADESİ HAKKINDA  
*Mustafa Alpaslan*
- 256 ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASININ, CEZA İHBARNAMESİ AŞAMASINDA DAVA AÇILMAYIP, ÖDEME EMRİ AŞAMASINDA DAVA KONUSU EDİLMESİ VE BİR EMSAL KARAR  
*Mustafa Alpaslan*
- 258 ÇİFTE VERGİLENDİRMİYİ ÖNLEME ANLAŞMALARİ KAPSAMINDA YURTDIŞI MÜTEAHHİTLİK İŞLEMLERİ VE TEKNİK HİZMETLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ I  
*Erol Sönmezocak*
- 273 “K D Y” ...!?  
*Ercan Kezer*
- 279 BİLİRKİŞİ ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ  
*Hüseyin Yörükoğlu*
- 284 DAYANIŞMA KATKISI  
*Hüseyin Kaya*

286

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN 376 MADDESİ  
KAPSAMINDA BORCA BATIKLIK DURUMU VE  
ARTIRILACAK SERMAYE I

*Ahmet Gündüz*

290

TEKDÜZEN HESAP PLANI VE VERGİ USUL KANUNU  
ÇERÇEVESİNDE KARBON TİCARETİ VE KARBON  
MUHASEBESİ UYGULAMALARI ÜZERİNE ARAŞTIRMA

*Gamze Dostsever & Uğur Uçar*

301

SÜRDÜRÜLEBİLİR BİR GELECEĞİN İNŞASINDA VERGİ  
TEKNOLOJİLERİ: YAPAY ZEKÂ VE GERÇEK ZAMANLI  
SİSTEMLERLE KUSURSUZ VERGİLENDİRME MÜMKÜN MÜ?

*BUILDING A SUSTAINABLE FUTURE THROUGH TAX TECHNOLOGIES: IS  
PERFECT TAXATION POSSIBLE WITH ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND  
REAL-TIME SYSTEMS?*

*İsmail Tekbaş*

308

TEKNİK İFLAS EŞİĞİNDE BİR NEFES ENFLASYON  
DÜZELTMESİNİN ROLÜ

*Emre Özerçen*

310

SERBEST BÖLGELERDE KDV ve ÖTV UYGULAMALARI

*Kemal Oktar*

316

ADLİ MUHASEBE VE HİLE DENETİMİ: FİNANSAL  
SUÇLARIN TESPİTİ VE ÖNLENMESİNDE YENİ BİR  
YAKLAŞIM

*Güliden Kaman*

323

7524 SAYILI KANUN SONRASI YATIRIM FONLARININ  
VERGİLENDİRİLMESİ

*Seyit Yaşar*

345

YILLIK İZİN VE KULLANILMAYAN YILLIK İZİN ÜCRETİ

*Emin Yıldırım*

## REFEREES IN THIS ISSUE/BU SAYININ HAKEMLERİ

### İSMAİL MELİH BAŞ

Prof. Dr., İstanbul Arel Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Türkiye

### ŞEBNEM YAŞAR

Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü,  
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, Türkiye

### CUMA ERCAN

Prof. Dr., Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO Pazarlama ve Reklamcılık, Türkiye

### MUSTAFA KIRLI

Prof.Dr.,Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Türkiye

### EMİN YÜREKLİ

Doç. Dr., Pamukkale Üniversitesi, Honaz Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü,  
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, Türkiye

### HALUK TANDIRCIOĞLU

Doç. Dr. Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Bütçe  
ve Mali Planlama Anabilim Dalı, Türkiye

### ESİN ASLANPAY

Dr. Öğr. Üyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi  
Bölümü, Türkiye

### MELTEM ARAT

Dr.Öğr.Üyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi , İzmir Meslek Yüksekokulu, Büro Hizmetleri ve  
Sekreterlik Bölümü, Büro Yönetimi ve Yönetici Asistanlığı Programı, Türkiye

### AHMET KÖSTEKÇİ

Dr. Öğr. Üyesi, Fırat Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi / Maliye Teorisi, Türkiye

### BAYRAM ALAMUR

Dr. Öğr. Üyesi, Balıkesir Üniversitesi, Havran Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi  
Bölümü, Türkiye

### İSMAİL ATABAY

Dr., Balıkesir Üniversitesi, Havran Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Türkiye

# TÜRKİYE'DE VERGİ KANUNLARININ ANAYASAL DENETİMİ: MÜLKİYET HAKKI

## THE CONSTITUTIONAL REVIEW OF TAX LAWS IN TURKIYE: RIGHTS TO PROPERTY

**Betül Ertuğrul** 

Doktora Öğrencisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye, Türkiye, e-mail: [betul.ertugrul3235@gmail.com](mailto:betul.ertugrul3235@gmail.com)

### Öz

Bu makale, Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi'nin vergi kanunları üzerindeki anayasal denetim sürecini, mülkiyet hakkı bağlamında detaylı bir şekilde analiz etmektedir. Anayasalar, devletin temel organlarının işleyişini düzenlemenin yanı sıra bireylerin hak ve özgürlüklerini de güvence altına almaktadır. Vergilendirme, devletin egemenlik yetkisine dayanarak bireylerin mülkiyet hakkına müdahale ettiği bir alan olarak, anayasal çerçevede dikkatle ele alınması gereken bir konu olmuştur.

Makale, mülkiyet hakkının korunmasında Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru mekanizmasını nasıl işlevsel hale getirdiğini incelemektedir. Özellikle Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ve Emlak Vergisi Kanunu çerçevesinde yapılan bireysel başvurular detaylandırılmıştır. Bu başvuruların önemli bir kısmında mülkiyet hakkı ihlali tespit edilerek yeniden yargılama yoluna gidildiği belirtilmiştir. İhlal tespit edilen durumlarda genellikle yeniden yargılama yapılmış ancak bu süreçlerin uzun sürmesi bireylerin hızlı adalet beklentisini karşılamaktan uzak kalmıştır.

Makale, anayasal ilkeler çerçevesinde öneriler sunmaktadır: Vergi mevzuatındaki belirsizliklerin giderilmesi, mükelleflerin hak ve sorumluluklarının açık bir şekilde tanımlanması ve karar süreçlerinin hızlandırılması gibi reformlarla bireylerin mülkiyet hakkının daha etkili korunabileceği vurgulanmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvurular üzerindeki denetimi, sadece hak ihlallerini önlemekle kalmayıp Türkiye'nin hukuk devleti ilkesine bağlılığını güçlendirmekte önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir.

**Anahtar kelimeler:** Mülkiyet Hakkı, Vergi, Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru Yolu

**Citation/Atıf:** ERTUĞRUL, B. (2025). TÜRKİYE'DE VERGİ KANUNLARININ ANAYASAL DENETİMİ: MÜLKİYET HAKKI. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 8(2): 171-82, DOI: 10.69599/izd.2813

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Betül Ertuğrul  
E-mail: [betul.ertugrul3235@gmail.com](mailto:betul.ertugrul3235@gmail.com)



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

## Abstract

This article provides a detailed analysis of the constitutional review process carried out by the Constitutional Court of the Republic of Turkey over tax laws, specifically in the context of the right to property. Constitutions not only regulate the functioning of the fundamental organs of the state but also guarantee the rights and freedoms of individuals. Taxation, as an area where the state intervenes in individuals' right to property based on its sovereign authority, has become a matter that must be carefully examined within the constitutional framework.

The article examines how the Constitutional Court has made the individual application mechanism functional in the protection of property rights. It particularly elaborates on individual applications submitted within the scope of the Income Tax Law, Value Added Tax Law, Corporate Tax Law, Special Consumption Tax Law, Motor Vehicles Tax Law, and Property Tax Law. In a significant number of these applications, violations of the right to property were identified, leading to retrials. Although retrials were generally conducted in cases where violations were found, the lengthy duration of these processes has often fallen short of meeting individuals' expectations for swift justice.

The article offers recommendations within the framework of constitutional principles: It emphasizes that reforms such as eliminating ambiguities in tax legislation, clearly defining the rights and responsibilities of taxpayers, and accelerating decision-making processes can contribute to a more effective protection of property rights. The Constitutional Court's review of individual applications is considered not only a means of preventing rights violations but also an important tool for strengthening Turkey's commitment to the rule of law.

**Keywords:** Right to Property, Tax, Constitutional Court, Individual Application Mechanism

## 1. GİRİŞ

Anayasa hukukunun iki yönü vardır: Bunlardan ilki devletin temel organları olan yasama, yürütme ve yargının kuruluşunu, işleyişini ve bu organlar arasındaki karşılıklı ilişkileri incelemektir. İkincisi ise vatandaşların devlet karşısındaki temel hak ve özgürlüklerini korumaktır (Gözler, 2019: 8). Bu kapsamda, anayasalar yalnızca devletin idari ve siyasi yapılanmasını değil, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlükleri ile ilişki içinde olan mali ilkeleri de içermektedir. Vergiyle ilgili düzenlemeler, anayasal çerçevede şekillenen önemli kurallar arasında yer alır.

Hukuk devleti, yetkilerini hukuki kurallarla sınırlayan, eşitlik ilkesine dayanan ve idarenin tüm eylemlerinin denetlenebilir olduğu, insan haklarına saygılı bir devlet anlayışıdır. Bu sistemde bazı durumlarda bireylerin hak ve özgürlüklerine sınırlamalar getirilebilmektedir. Ancak bu sınırlamaların da belirli sınırları vardır. Özellikle devletin mülkiyet hakkına müdahale anla-

mına gelen vergilendirme işlemlerinin sınırları son derece önemlidir. Vergilendirme, tarafların eşit olmadığı ve devletin egemenlik gücüne dayalı bir kamu hukuku ilişkisidir (Çakan ve Avcı, 2021: 641).

Vergilendirme gibi bireylerin ekonomik ve sosyal yaşamlarını doğrudan etkileyen bir alanın anayasal düzenlemelerde yer alması, bu alanın taşıdığı stratejik önemle ilişkilidir. Vergiler, başta mülkiyet hakkı olmak üzere, bireylerin çeşitli hak ve özgürlükleriyle doğrudan etkileşim halindedir.

Mülkiyet hakkı, devletin asli görevlerinden biri olan güvence altına alma yükümlülüğü ile yakından ilişkilidir. Ancak bu müdahalenin meşruiyeti, belirli sınırların anayasada öngörölmüş olmasına bağlıdır. Anayasaya göre, mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin kanuna dayanması, kamu yararını gözetmesi ve ölçülülük ilkesine uygun olması gerekmektedir.



Verginin, bireylerin sosyal ve ekonomik durumları ile temel haklarını etkileyen düzenlemeler açısından anayasada yalnızca kanunla yapılabilirliğinin belirtilmesi, keyfi uygulamaların önlenmesi ve hukuki güvenliğin sağlanması amacıyla yöneliktir. Bununla birlikte, vergilendirme sürecinde anayasal ilkelerin yalnızca yasama faaliyetlerinde değil, aynı zamanda yürütme aşamalarında da titizlikle gözetilmesi gerekmektedir. Anayasal düzenlemelerin bütüncül bir değerlendirilmesi, anayasa hukuku ile vergi hukuku arasında yakın ve sıkı bir ilişki bulunduğunu açıkça ortaya koymaktadır (Şenyüz vd., 2019: 5-7).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'na göre, yasa koyucu olan Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), vergilendirme yetkisini kullanarak Vergi Kanunlarını düzenlemektedir. Vergi Kanunları, genellikle kamu gelirlerini artırmayı ve ekonomik hedeflere ulaşmayı amaçlayan düzenlemelerdir. Ancak bu kanunlar kimi zaman bireylerin temel hak ve özgürlüklerini etkileyebilir. Bu bağlamda, Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru yoluyla Vergi Kanunlarını denetlemesi, hukukun üstünlüğü ve hak ihlalleri konusunda önemli bir mekanizma oluşturmaktadır.

Bireysel başvuru, Türkiye'de Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bir başvuru türüdür ve temel hak ve özgürlüklerin kamu gücü tarafından ihlal edilmesi durumunda hukuki koruma talep etmek amacıyla kullanılmaktadır. Bu başvuru yolu, 7 Mayıs 2010 tarihinde kabul edilen 5982 sayılı Kanun ile Anayasa'ya eklenmiş ve 30 Mart 2011 tarihinde yürürlüğe giren 6216 sayılı Kanun ile detayları belirlenmiştir (Kahraman, 2013: 129).

Bireysel başvuru, yalnızca diğer yargı yolları tükendikten sonra yapılabilir. Yani bireyler, Anayasa'da güvence altına alınmış haklarının ihlal edildiğini düşündüklerinde, önce ilgili yargı yollarını denemek zorundadırlar. Buna ek olarak, başvuru, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) kapsamındaki hakların ihlali durumunda geçerlidir (Gümü, 2013: 11).

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu, mülkiyet hakkının korunmasında kritik bir işlev ve sahiptir. Bu mekanizma, bireylerin haklarını

savunabilecekleri bir iç hukuk yolu sunarken, aynı zamanda Türkiye'nin uluslararası insan hakları standartlarına uygunluğunu güçlendirmektedir. Bu nedenle mülkiyet hakkı ihlallerinin çözümünde hem bireyler hem de hukuk devleti açısından büyük önem taşımaktadır.

Mülkiyet hakkı, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 35. maddesiyle güvence altına alınmıştır. Bu maddeye göre herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir ve mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982, md. 35).

Mülkiyet hakkı, anayasal bir hak olarak kişinin malvarlığı üzerinde dilediği gibi tasarruf edebilmesini ifade eder. Ancak bu hak, kamu yararı ve devletin düzenleme yetkisi çerçevesinde sınırlandırılabilir. Vergiler, mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına neden olabilecek önemli durumlardan biridir.

Sonuç olarak, mülkiyet hakkı ile vergi alacağı arasındaki ilişki, kamu yararının sağlanması ile bireyin temel haklarının korunması arasında bir denge kurmayı gerektirir. Bu bağlamda, mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler, anayasal sınırlar içinde kalmalı ve ölçülülük ilkesine uygun olmalıdır.

## 2. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA (GVK) İLİŞKİN YAPILAN BİREYSEL BAŞVURULARIN MÜLKİYET HAKKI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışma kapsamında 2016-2022 yılları arasındaki kararlar incelenmiştir. Tablo 1, GVK' ya ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların bir dökümünü sunmaktadır.

Tablo 1. GVK' ya yönelik Başvuruların Değerlendirilmesi

| Başvuru numarası | Başvuru tarihi | Karar tarihi | Hak            | Müdahale İddiası    | Sonuç                          | Giderim           | Madde numarası            |
|------------------|----------------|--------------|----------------|---------------------|--------------------------------|-------------------|---------------------------|
| 2019/26345       | 24.07.2019     | 22.09.2022   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal olmadığı                 |                   | 70, 71, 74                |
| 2019/1270        | 09.01.2019     | 06.10.2021   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 23, 61, 63, 94, 96, 98    |
| 2018/32374       | 08.11.2018     | 15.09.2021   | Mülkiyet hakkı | Tazminat            | Zaman bakımından yetersizlik   |                   | 75                        |
| 2018/26015       | 28.08.2018     | 13.04.2021   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 1, 2, 61, 94              |
| 2018/1560        | 27.12.2017     | 24.03.2021   | Mülkiyet hakkı | Tazminat            | İhlal                          | Yeniden yargılama | 1, 2, 61, 94              |
| 2017/38233       | 24.11.2017     | 02.12.2020   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal olmadığı                 |                   | 1, 2, 61, 94              |
| 2016/13456       | 26.07.2016     | 29.05.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 61, 62, 75, 94            |
| 2016/11519       | 15.06.2016     | 19.11.2019   | Mülkiyet hakkı | Tazminat            | Açıkça dayanaktan yoksunluk    |                   | 94                        |
| 2016/11518       | 15.06.2016     | 13.06.2019   | Mülkiyet hakkı | Tazminat            | Açıkça dayanaktan yoksunluk    |                   | 94                        |
| 2016/10966       | 10.06.2016     | 13.06.2019   | Mülkiyet hakkı | Tazminat            | Açıkça dayanaktan yoksunluk    |                   | 94                        |
| 2016/2760        | 12.02.2016     | 04.07.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 1, 2, 61, 94              |
| 2016/2400        | 04.02.2016     | 03.04.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 1, 2, 61, 94              |
| 2016/1330        | 19.01.2016     | 19.11.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | Başvuru yollarının tüketilmesi |                   | 1, 2                      |
| 2016/931         | 18.01.2016     | 06.02.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 1, 23, 61, 63, 94, 96, 98 |
| 2016/1008        | 14.01.2016     | 19.11.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 1, 2, 61, 94              |
| 2015/12767       | 30.07.2015     | 09.05.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 19 61, 62, 75, 94         |
| 2015/12721       | 29.07.2015     | 18.04.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 1, 2, 61, 94              |
| 2015/11278       | 03.07.2015     | 18.04.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 1, 23, 61, 63, 94, 96, 98 |
| 2015/6691        | 10.04.2015     | 08.03.2018   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 1, 23, 61, 63, 94, 96, 98 |
| 2015/356         | 05.01.2015     | 22.09.2016   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Maddi tazminat    | 1, 23, 61, 63, 94, 96, 98 |
| 2014/17286       | 27.10.2014     | 16.11.2016   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Maddi tazminat    | 1, 23, 61, 63, 94, 96, 98 |
| 2014/13518       | 19.08.2014     | 26.10.2017   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 1, 61, 62, 75, 94         |
| 2014/12080       | 30.06.2014     | 06.04.2017   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | Açıkça dayanaktan yoksunluk    |                   | 3, 4, 5, 6                |
| 2014/6193        | 07.05.2014     | 15.10.2015   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Maddi tazminat    | 23, 61, 63, 94, 96, 98    |

|           |            |            |                |                     |                                |                   |                           |
|-----------|------------|------------|----------------|---------------------|--------------------------------|-------------------|---------------------------|
| 2014/6192 | 07.05.2014 | 12.11.2014 | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Maddi tazminat    | 1, 23, 61, 63, 94, 96, 98 |
| 2013/5660 | 30.07.2013 | 20.03.2014 | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | Konu bakımından yetkisizlik    |                   | 103                       |
| 2013/5053 | 28.06.2013 | 07.07.2015 | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | Konu bakımından yetkisizlik    |                   | 103                       |
| 2013/4413 | 20.06.2013 | 21.11.2013 | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | Zaman bakımından yetkisizlik   |                   | 32, 73                    |
| 2013/3244 | 10.05.2013 | 07.07.2015 | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 70                        |
| 2013/3246 | 10.05.2013 | 16.12.2015 | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 70                        |
| 2013/3241 | 10.05.2013 | 16.12.2015 | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 70                        |
| 2013/3245 | 10.05.2013 | 11.12.2014 | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal                          | Yeniden yargılama | 70                        |
| 2013/2763 | 22.04.2013 | 09.03.2016 | Mülkiyet hakkı | Tazminat            | Başvuru yollarının tüketilmesi |                   | 61, 94                    |

Tablo 1, GVK' ya ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların bir dökümünü sunmaktadır. Toplam 33 müdahale iddiasının 27 tanesinin vergi, kamu alacaklarıyla ilgili olduğu belirtilmiştir. Bunun yanında tazminat talebi de 6 tanedir.

İncelenen iddiaların 21 tanesinin mülkiyet hakkının ihlali ile sonuçlandığı görülmektedir. İhlal tespit edilen durumlarda sıklıkla yeniden yargılama yoluna gidilmiştir. Maddi tazminat kararları daha az sayıda olmakla birlikte, ihlalin açık olduğu durumlarda kullanılmıştır.

Yapılan başvuruların karar tarihleri ile arasında geçen zamanın ortalama olarak 2 ila 3 yıl olduğu tespit edilmiştir.

GVK' nın 1, 61, 94, 96 ve 98. maddeleri, Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurularda en çok tekrar eden kanun maddeleri olarak dikkat çekmektedir. Bu durum, söz konusu maddelerin hem vergi uygulamalarındaki temel rolü hem de bireysel hak ve özgürlüklerle doğrudan bağlantılı olmalarından kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda her bir maddenin anayasal denetim bağlamındaki yeri detaylı bir şekilde analiz edilmektedir:

## 2.1. Madde 1

GVK'nın 1. maddesi, kanunun genel yapısını belirlemekte ve kimlerin vergi mükellefi olduğunu, hangi gelirlerin vergilendirme kapsamına girdiğini tanımlamaktadır. Bu düzenleme, vergi sisteminin temelini oluşturmakta ve vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizmektedir (GVK, m.1). Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurular, genellikle vergi yükümlülüğünün başlangıç zamanı ve koşullarındaki belirsizlikler ile mükelleflerin haklarını etkileyen uygulamalardan kaynaklanmaktadır. Özellikle vergilendirme ilkesi, eşitlik ve öngörülebilirlik gibi anayasal değerler bağlamında yapılan değerlendirmelerde, bu maddenin bireylerin temel hak ve özgürlükleri üzerindeki etkisi incelenmektedir. Anayasa Mahkemesi, bu bağlamda maddenin uygulamalarının anayasal denetimini yaparak keyfi uygulamaların önüne geçilmesini ve hukuki güvenliğin sağlanmasını amaçlamaktadır.

## 2.2. Madde 61

GVK'nın 61. maddesi, ücretin tanımını ve vergilendirme esaslarını düzenlemektedir. Ancak, bu tanımın kapsamındaki belirsizlikler özellikle yan haklar (örneğin yemek, yol, sigorta gibi) açısından çeşitli hukuki uyuşmazlıklara yol açmaktadır (GVK, m.61). Bu çerçevede yapılan bireysel

başvurular, genellikle ücret olarak kabul edilen menfaatlerin vergilendirilmesi nedeniyle ortaya çıkan hak kayıplarına dayanmaktadır. Başvuruların büyük bölümü, işverenin çalışanlara sağladığı bazı menfaatlerin ücret kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve buna bağlı olarak yapılan vergi kesintilerinin anayasal haklara uygun olup olmadığı konularında yoğunlaşmaktadır. Anayasa Mahkemesi, bu tür başvurularda eşitlik ilkesi, mülkiyet hakkı ve kişisel özgürlüklerin ihlal edilip edilmediğini incelemektedir.

### 2.3. Madde 94

GVK'nın 94. maddesi, işverenlerin çalışanlarına yaptıkları ödemeler üzerinden Gelir Vergisi kesintisi yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu düzenleme, ücretlerden yapılacak kesintilerin niteliği ve uygulanma biçimiyle ilgili çeşitli bireysel başvurularda konu olmuştur (GVK, m.94). Başvurularda çoğunlukla, kesintilerin hatalı yapılması, mükelleflere bildirilmemesi ya da yargısal denetim dışında tutulması gibi hususlar anayasal hak ihlali kapsamında değerlendirilmiştir. Özellikle bu maddeyle ilgili, vergi sorumluluğunun işveren tarafından doğru bir şekilde yerine getirilip getirilmediği sıkça gündeme gelmiş; bazı başvurular da mükellefin bilgi alma ve dava açma hakkı gibi anayasal güvencelerin ihlali iddialarını içermiştir. Dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi, bu maddenin uygulanmasında mülkiyet hakkının ve hukuki güvenliğin ne derece gözetildiğini denetlemekte ve anayasal sınırlara aykırılık olup olmadığını incelemektedir.

### 2.4. Madde 96

GVK'nın 96. maddesi, muhtasar beyanname verilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu madde, vergi mükelleflerinin beyan yükümlülüğünü açıkça ortaya koymakta olup, vergi kesintisi yapanların yükümlülüklerini düzenlemektedir (GVK, m.96). Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurular, çoğunlukla beyannamenin zamanında ve usule uygun şekilde verilmemesi nedeniyle mükelleflerin karşılaştığı mağduriyetleri konu almaktadır. Bu tür başvurularda, beyan yükümlülüğünün ihlali sonucu doğan vergi cezalarının mülkiyet hakkını ihlal edip etmediği tartışılmaktadır.

### 2.5. Madde 98

GVK'nın 98. maddesi, vergi kesintisi yapanların muhtasar beyannameyi zamanında ve doğru şekilde vermesini zorunlu hale getirmektedir. Bu düzenleme, vergi tahsilat sürecinin düzenli işlemesini ve kamusal mali disiplinin sağlanmasını amaçlamaktadır (GVK, m.98). Anayasa Mahkemesi'ne taşınan bireysel başvurular, genellikle beyanname verilmesinde yapılan hatalar veya eksiklikler nedeniyle ortaya çıkan yaptırımların mülkiyet hakkı üzerindeki etkisini konu edinmektedir. Özellikle beyannamenin zamanında verilmemesi, yanlış düzenlenmesi ya da içerik yönünden eksik olması halinde uygulanan cezaların, bireylerin malvarlığına orantısız bir yük getirdiği iddia edilmektedir. Mahkeme, bu başvurularda vergi sorumlularının yükümlülüklerini ne ölçüde öngörebileceğini, uygulamaların hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine uygun olup olmadığını değerlendirmektedir. Vergi idaresinin keyfi yorumlarının önlenmesi ve bireylerin temel haklarının korunması açısından bu maddenin anayasal denetimi büyük önem taşımaktadır.

GVK'nın 1, 61, 94, 96 ve 98. maddelerinin Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurularda sıkça yer almasının başlıca nedeni, bu hükümlerin vergi mükelleflerinin günlük yaşamı üzerinde doğrudan ve belirgin etkiler yaratmasıdır. Vergilendirme sürecinin doğru ve hukuka uygun şekilde yürütülmesi, bireylerin eşitlik, adalet ve hukuki güvenlik gibi anayasal güvencelerinin korunması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle söz konusu maddelere ilişkin bireysel başvurular, sadece vergi hukukuna değil, aynı zamanda temel hak ve özgürlüklerin korunmasına hizmet eden önemli bir denetim alanını oluşturmaktadır.

## 3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NA (KDVK) İLİŞKİN YAPILAN BİREYSEL BAŞVURULARIN MÜLKİYET HAKKI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışma kapsamında 2013-2022 yılları arasındaki kararlar incelenmiştir. Tablo 2, KDVK'ya ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların bir dökümünü sunmaktadır.

Tablo 2. KDVK' ya yönelik Başvuruların Değerlendirilmesi

| Başvuru numarası | Başvuru tarihi | Karar tarihi | Hak            | Müdahale İddiası                                | Sonuç                            | Giderim           | Madde numarası |
|------------------|----------------|--------------|----------------|-------------------------------------------------|----------------------------------|-------------------|----------------|
| 2019/20170       | 11.06.2019     | 15.06.2022   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal olmadığı                   |                   | 1, 29, 34      |
| 2019/18974       | 28.05.2019     | 29.12.2021   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 29, 34, 41     |
| 2019/15602       | 02.05.2019     | 22.02.2022   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 29, 34, 41     |
| 2019/13139       | 17.04.2019     | 29.12.2021   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 29, 34, 41     |
| 2019/9692        | 22.03.2019     | 06.10.2022   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal olmadığı                   |                   | 1, 29, 34      |
| 2019/9757        | 22.03.2019     | 29.12.2021   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 29, 34, 41     |
| 2019/7091        | 28.02.2019     | 29.06.2022   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 29, 34, 41     |
| 2019/2677        | 21.01.2019     | 17.11.2021   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 29, 34, 41     |
| 2017/38679       | 08.12.2017     | 21.07.2020   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal olmadığı                   |                   | 1, 29, 34      |
| 2016/12198       | 29.06.2016     | 09.06.2020   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | Açıkça dayanaktan yoksunluk      |                   | 1, 29, 34      |
| 2016/3675        | 18.02.2016     | 03.11.2020   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 14             |
| 2016/7783        | 17.02.2016     | 18.07.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 29, 34, 41     |
| 2015/15100       | 01.09.2015     | 27.02.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 29, 34, 41     |
| 2015/15104       | 01.09.2015     | 04.07.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 29, 34, 41     |
| 2014/13916       | 19.08.2014     | 12.01.2017   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal olmadığı                   |                   | 1, 8, 13       |
| 2014/6675        | 08.05.2014     | 30.06.2016   | Mülkiyet hakkı | Mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağı | Zaman bakımından yetersizlik     |                   | 28             |
| 2014/3975        | 21.03.2014     | 05.07.2017   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal olmadığı                   |                   | 1, 11, 12      |
| 2014/3538        | 14.03.2014     | 01.07.2017   | Mülkiyet hakkı | Kamulaştırma bedeli, kamu yararı                | Başvuru yollarının tüketilmemesi |                   | 1, 2, 8        |
| 2013/6842        | 20.08.2013     | 20.04.2016   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 1, 8, 17       |
| 2013/3244        | 10.05.2013     | 07.07.2015   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 1, 17          |
| 2013/3246        | 10.05.2013     | 16.12.2015   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 1, 17          |
| 2013/3241        | 10.05.2013     | 16.12.2015   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 1, 17          |
| 2013/3245        | 10.05.2013     | 11.12.2014   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                            | Yeniden yargılama | 1, 17          |
| 2013/596         | 18.01.2013     | 08.05.2014   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | Açıkça dayanaktan yoksunluk      |                   | 6, 9           |
| 2012/73          | 02.10.2012     | 05.03.2013   | Mülkiyet hakkı | Mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağı | Zaman bakımından yetersizlik     |                   | 17             |



Tablo 2, KDVK' ya ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların bir dökümünü sunmaktadır. Toplam 25 müdahale iddiasının 22 tanesinin vergi, kamu alacaklarıyla ilgili olduğu belirtilmiştir.

İncelenen iddiaların 15 tanesinin mülkiyet hakkının ihlali ile sonuçlandığı görülmektedir. İhlal tespit edilen durumlarda yeniden yargılama yoluna gidilmiştir.

Yapılan başvuruların karar tarihleri ile arasında geçen zamanın ortalama olarak 2 ila 3 yıl olduğu tespit edilmiştir.

KDVK' nın 1, 29, 34 ve 41. maddelerinin Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvurularda sıkça tekrar eden maddeler olması, bu maddelerin vergi mükellefleri, maliye uygulamaları ve hukuki süreçler açısından tartışmalı alanlar oluşturduğunu göstermektedir. Bu bağlamda her bir maddenin anayasal denetim bağlamındaki yeri detaylı bir şekilde analiz edilmektedir:

### 3.1. Madde 1

Bu madde, verginin konusunu düzenlemektedir. Buna göre, Türkiye'de yapılan mal ve hizmet teslimleri, ithalat işlemleri ve diğer ticari faaliyetlerden doğan gelirler KDV'ye tabidir. Maddenin temel amacı, ekonomik işlemlerden alınacak vergi yükümlülüğünü netleştirmektir. (KDVK, m.1). Verginin konusu belirlenirken, ticari faaliyette bulunanların mülkiyet hakkı üzerindeki tasarruf yetkisi etkilenmektedir. Ancak, bu düzenleme kamu yararı amacını taşıdığı ve genel vergi hukuku ilkelerine uygun olduğu sürece anayasal kabul edilebilirlik taşımaktadır.

### 3.2. Madde 29

Bu madde, mükelleflerin ödedikleri KDV'yi, beyan edilen KDV'den indirme hakkını düzenlemektedir. KDVK Madde 29, işletmelerin çifte vergilendirilmesini önlemek ve ekonomik işlemlerin üzerindeki vergi yükünü hafifletmek amacı

taşımaktadır (KDVK, m.29). Mükellefin ödediği KDV'yi indirim konusu yapamaması, mülkiyet hakkı açısından bir müdahale olarak değerlendirilmektedir. Örneğin, idarenin belge eksikliği veya usulsüzlük iddiasıyla indirimi reddetmesi, mülkiyet hakkının ihlali iddialarını doğurabilmektedir.

### 3.3. Madde 34

Bu madde, yurt dışından ithal edilen mallar ve hizmetler için ödenen KDV'nin indirimiyle ilgilidir. Özellikle ithalat işlemlerinde, ödenen KDV'nin Türkiye'deki KDV beyannamesine dahil edilip edilmediğini düzenlemektedir (KDVK, m.34). Mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirildiğinde, indirim hakkının süresinde kullanılmaması veya şekil şartlarına bağlı eksiklikler nedeniyle reddedilmesi, mükellefin malvarlığında kayba yol açarak mülkiyet hakkına müdahale teşkil edebilmektedir. Anayasa Mahkemesi, bu tür durumları değerlendirirken, müdahalenin kamu yararı taşıyıp taşımadığı, ölçülülük ve orantılılık ilkelerine uygunluğu gibi unsurları dikkate alarak mülkiyet hakkını koruma yönünde bir denge gözetmektedir.

### 3.4. Madde 41

Bu madde, özellikle ihracat gibi işlemlerden kaynaklanan KDV iadesini düzenlemektedir (KDVK, m.41). İade süreçlerinin uzun sürmesi veya bürokratik engeller, mükellefin ekonomik özgürlüğünü kısıtlayarak mülkiyet hakkına zarar veren bir durum teşkil etmektedir.

## 4. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA (KVK) İLİŞKİN YAPILAN BİREYSEL BAŞVURULARIN MÜLKİYET HAKKI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışma kapsamında KVK' ya ilişkin yapılan bireysel başvuru yalnızca 1 tanedir (Tablo 3).

**Tablo 3.** KVK' ya yönelik Başvuruların Değerlendirilmesi

| Başvuru numarası | Başvuru tarihi | Karar tarihi | Hak            | Müdahale İddiası    | Sonuç          | Giderim | Madde numarası |
|------------------|----------------|--------------|----------------|---------------------|----------------|---------|----------------|
| 2016/15421       | 01.09.2016     | 12.11.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal olmadığı |         | 1, 5, 7        |



Tablo 3, KVK' ya ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurunun özetini sunmaktadır. Mülkiyet hakkının ihlaline ilişkin yapılan başvurunun vergi, kamu alacağı ile ilgili olduğu belirtilmiştir. İncelenen iddianın ihlal olmadığı ile sonuçlandığı görülmektedir.

KVK' nın 1, 5 ve 7. maddeleri, Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların dayanak noktası olmuştur. Bu bağlamda her bir madde-nin anayasal denetim bağlamındaki yeri detaylı bir şekilde analiz edilmektedir:

#### 4.1. Madde 1

Bu madde, hangi tür kurumların vergi mükellefi olduğunu belirlemektedir. Anonim şirketler, limited şirketler ve kooperatifler gibi tüzel kişiler bu kapsamda yer almaktadır. Madde, vergi yükümlülüğünün kapsamını çizerek, mükelleflerin yasal süreçlerdeki durumunu tayin etmektedir (KVK, m.1). Vergilendirme, mülkiyet hakkını sınırlandırabilir ancak bu sınırlandırmanın kanunla yapılması, meşru bir kamu yararına dayanması ve ölçülü olması gerekmektedir. Bu bağlamda KVK Madde 1, verginin genel çerçevesini çizerek mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini belirlemektedir. Bu belirleme sırasında ölçülülük ilkesi önem arz etmektedir.

#### 4.2. Madde 5

Bu madde, kurum kazancının belirli koşullar altında vergiden istisna edilmesini düzenlemektedir. Özellikle iştirak kazançları, yurtdışında elde edilen kazançlar veya belirli alanlarda yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirler bu madde kapsamında değerlendirilmektedir (KVK, M.5). Bu madde, belirli kesimlerin veya gelirlerin vergiden istisna tutulmasını içerdiğinden, ayrımcılık yasağı ve eşitlik ilkesiyle uyumlu olmalıdır. İstisnalar, mülkiyet hakkının korunması lehine bir düzenleme gibi görünse de eşitsizlik yaratıyorsa hukuki sorun doğurabilmektedir.

#### 4.3. Madde 7

Bu madde, dar mükellefiyet kapsamındaki tüzel kişilerin hangi gelirlerinin vergilendirileceğini düzenlemektedir. Yurtdışında yerleşik olup Türkiye'de gelir elde eden kurumlar, bu madde kapsamında belirli koşullar altında vergilendirilmektedir (KVK, m.7). Dar mükellefiyet düzenlemesi, yabancı yatırımcıların mülkiyet hakkına doğrudan etki eder. Bu kapsamda yapılan düzenlemelerin, yabancıların Türkiye'de yatırım yapmasını engellememesi veya mülkiyet hakkını orantısız şekilde sınırlandırmaması gerekmektedir.

### 5. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU'NA (MTVK) İLİŞKİN YAPILAN BİREYSEL BAŞVURULARIN MÜLKİYET HAKKI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışma kapsamında MTVK' ya ilişkin yapılan bireysel başvuru yalnızca 1 tanedir (Tablo 4).

Tablo 4, MTVK' ya ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurunun özetini sunmaktadır. Mülkiyet hakkının ihlaline ilişkin yapılan başvurunun vergi, kamu alacağı ile ilgili olduğu belirtilmiştir. İncelenen iddianın açıkça dayanaktan yoksunluk ile sonuçlandığı görülmektedir.

Bireysel başvurularda "açıkça dayanaktan yoksunluk", başvuru sahibinin ileri sürdüğü iddiaların, hukuki bir temele veya delile dayanmaması anlamına gelmektedir. Anayasa Mahkemesi, bireysel başvurular sırasında bu kriteri dikkate alarak, başvurunun kabul edilebilir olup olmadığını değerlendirir. Eğer iddialar açıkça dayanaktan yoksunsa, başvuru kabul edilmez ve inceleme yapılmaz (Algan, 2014: 247).

**Tablo 4.** MTVK' ya yönelik Başvuruların Değerlendirilmesi

| Başvuru numarası | Başvuru tarihi | Karar tarihi | Hak            | Müdahale İddiası    | Sonuç                       | Giderim | Madde numarası |
|------------------|----------------|--------------|----------------|---------------------|-----------------------------|---------|----------------|
| 2015/19515       | 18.12.2015     | 08.01.2020   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | Açıkça dayanaktan yoksunluk |         | 3, 7, 8        |

## 6. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NA (ÖTVK) İLİŞKİN YAPILAN BİREYSEL BAŞVURULARIN MÜLKİYET HAKKI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışma kapsamında 2013-2022 yılları arasındaki kararlar incelenmiştir. Tablo 5, ÖTVK' ya ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların bir dökümünü sunmaktadır.

Tablo 5, ÖTVK' ya ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların bir dökümünü sunmaktadır. Toplam 6 müdahale iddiasının 2 tanesinin vergi, kamu alacaklarıyla ilgili olduğu belirtilmiştir. Bunun yanında tazminat talebi 1 tane ve mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağı 3 tanedir.

İncelenen iddiaların 5 tanesinin mülkiyet hakkının ihlali ile sonuçlandığı görülmektedir. İhlal tespit edilen durumlarda yeniden yargılama yoluna gidilmiştir.

ÖTVK' nın 1.maddesi, Anayasa Mahkemesi'ne

yapılan bireysel başvurularda en çok tekrar eden kanun maddesi olarak dikkat çekmektedir.

ÖTVK' nın 1. maddesi, özel tüketim vergisinin uygulanma esaslarını düzenlemektedir. Bu madde genelde, belirli mal ve hizmetlerin teslimi veya ithalatında alınacak vergiyi belirleyen temel çerçeveyi oluşturmaktadır (ÖTVK, m.1). ÖTV' nin genellikle lüks tüketimi caydırma ve halk sağlığını iyileştirme gibi amaçları vardır. Bu tür vergiler, bireylerin mülkiyet hakkını kısıtlar gibi görünse de, kamu yararı amacıyla makul ve ölçülü bir sınırlama olarak değerlendirilmektedir.

## 7. EMLAK VERGİSİ KANUNU'NA (EVK) İLİŞKİN YAPILAN BİREYSEL BAŞVURULARIN MÜLKİYET HAKKI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışma kapsamında EVK' ya ilişkin yapılan bireysel başvuru yalnızca 1 tanedir (Tablo 6).

Tablo 6, EVK' ya ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne

**Tablo 5.** ÖTVK' ya yönelik Başvuruların Değerlendirilmesi

| Başvuru numarası | Başvuru tarihi | Karar tarihi | Hak            | Müdahale İddiası                                | Sonuç                       | Giderim           | Madde numarası |
|------------------|----------------|--------------|----------------|-------------------------------------------------|-----------------------------|-------------------|----------------|
| 2016/8880        | 04.05.2016     | 12.11.2019   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | İhlal                       | Yeniden yargılama | 1, 2           |
| 2015/17844       | 16.11.2015     | 07.03.2019   | Mülkiyet hakkı | Tazminat                                        | İhlal                       | Yeniden yargılama | 1, 7           |
| 2015/17259       | 11.11.2015     | 28.06.2018   | Mülkiyet hakkı | Mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağı | İhlal                       | Yeniden yargılama | 1              |
| 2015/6728        | 22.04.2015     | 01.02.2018   | Mülkiyet hakkı | Mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağı | İhlal                       | Yeniden yargılama | 1              |
| 2015/5293        | 24.03.2015     | 28.06.2018   | Mülkiyet hakkı | Mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağı | İhlal                       | Yeniden yargılama | 1              |
| 2014/13386       | 15.08.2014     | 20.07.2017   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı                             | Açıkça dayanaklı yok-sunluk |                   | 1, 4, 12       |

**Tablo 6.** EVK' ya yönelik Başvuruların Değerlendirilmesi

| Başvuru numarası | Başvuru tarihi | Karar tarihi | Hak            | Müdahale İddiası    | Sonuç | Giderim           | Madde numarası        |
|------------------|----------------|--------------|----------------|---------------------|-------|-------------------|-----------------------|
| 2019/33855       | 26.09.2019     | 13.09.2022   | Mülkiyet hakkı | Vergi, kamu alacağı | İhlal | Yeniden yargılama | 1, 11, 12, 21, 23, 29 |

yapılan bireysel başvurunun özetini sunmaktadır. Mülkiyet hakkının ihlaline ilişkin yapılan başvurunun vergi, kamu alacağı ile ilgili olduğu belirtilmiştir. İncelenen iddianın ihlal ile sonuçlandığı görülmektedir.

## 8. SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru yoluyla gerçekleştirdiği anayasal denetim, mülkiyet hakkı ve vergi hukuku arasında kritik bir denge noktası sunmaktadır. Bu süreçte vergi kanunlarının anayasal ilkeler çerçevesinde değerlendirilmesi, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunması açısından hayati önem taşımaktadır.

Anayasa Mahkemesi, bireylerin mülkiyet hakkını güvence altına alırken, devletin vergilendirme yetkisini anayasal sınırlar içerisinde tutma görevini başarıyla yerine getirmektedir. Bu mekanizma, hak ihlallerinin önlenmesinde etkin bir araç olarak işlev görmektedir.

Bu çalışma, Türkiye'de vergi mevzuatının Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kararları çerçevesinde nasıl değerlendirildiğini sistematik olarak inceleyen nadir çalışmalardan biridir. Literatürde genellikle normatif ve teorik yaklaşımlar ağırlık kazanırken bu çalışma özgün bir şekilde somut kararlar üzerinden ampirik bir analiz ortaya koymaktadır. Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi kanunlarına dair Anayasa Mahkemesi kararlarının detaylı dökümü, hem anayasa hukuku hem de vergi hukuku disiplinleri arasında köprü kuran bir içerik sağlamaktadır. Bu yönüyle çalışma, hem hukuk uygulayıcıları hem de akademik çevreler için kıymetli bir başvuru kaynağı olma niteliği taşımaktadır. Ayrıca bireysel başvuru mekanizmasının işlevselliği ve mülkiyet hakkının korunmasında üstlendiği rol, normatif yapının pratikteki tezahürüne dair derinlikli bir bakış sunmaktadır.

İncelenen kararlar, mülkiyet hakkına yönelik vergi kaynaklı müdahalelerin sıklıkla "ölçülülük ilkesi" bağlamında uygun olmadığını ortaya koymaktadır. Özellikle GVK'nın 1, 61 ve 94. maddeleri ile KDVK'nın 29 ve 34. maddelerine yapılan bireysel başvurularda adalet ve eşitlik il-

kesine uygun olmayan uygulamalar dikkat çekmektedir.

Öte yandan, karar sürelerinin ortalama 2-3 yıl gibi uzun bir zaman dilimine yayılması, bireylerin mülkiyet hakkı bağlamındaki adalet beklentisinin hızlı, etkili ve erişilebilir bir iç hukuk yolu ile karşılanamadığını ortaya koymaktadır. Bu durum, Anayasa Mahkemesi'nin etkinliğine dair yapısal reform ihtiyacını da gündeme getirmektedir. Süreçlerin hızlandırılması için teknolojik altyapının ve kurumsal kapasitenin güçlendirilmesi gerektiği açıktır.

Genel olarak yapılan incelemeler ışığında getirilen önerilen şunlardır:

- Mevzuatın açık ve öngörülebilir olmaması, mükelleflerin hukuki güvenlik ilkesinden yararlanmasını engellemekte; uygulamada keyfi ve çelişkili yorumlara yol açarak mülkiyet hakkının ihlaline zemin hazırlamaktadır. Bu nedenle, vergi hukukunda belirlilik ve açıklık ilkelerini esas alan, yorum ihtiyacını asgariye indiren normatif düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin açık, kapsamlı ve sistematik bir şekilde tanımlanması; vergisel işlemlerde idarenin keyfi takdir yetkisini sınırlandıran ayrıntılı uygulama rehberleri ve içtihat birliği sağlayıcı kılavuzların hazırlanması gereklidir.
- Vergi yükümlülüklerinin belirlenmesinde yalnızca mali etkinlik değil, aynı zamanda temel haklar perspektifi de dikkate alınmalıdır. Kamu yararı amacıyla yapılan vergilendirme işlemleri, bireylerin ekonomik özgürlüğü ve mülkiyet hakkı üzerinde orantısız bir yük oluşturmamalıdır. Bu bağlamda, vergilendirme araçları ile bireysel hakların çatıştığı durumlarda "orantılılık", "ölçülülük" ve "gereklilik" ilkeleri temel alınarak anayasal denge gözetilmelidir.

- Yapılan bireysel başvuruların uzun karar süreleri, başvuru sahiplerinin etkili hukuki koruma beklentisini zedelemektedir. Karar süreçlerinin hızlandırılabilmesi için öncelikle mahkemenin kurumsal kapasitesinin artırılması gerekmektedir. Bu çerçevede, insan kaynaklarının nitelik ve nicelik bakımından güçlendirilmesi, dijital yargı-lama ve yapay zekâ destekli karar destek sistemlerinin devreye alınması önerilmektedir. Ayrıca, başvuru sahiplerinin usul süreci hakkında dü-

zenli ve şeffaf şekilde bilgilendirilmesi, başvurunun etkinliği açısından bütüncül bir şeffaflık mekanizması oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.

Sonuç olarak, Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvurular üzerindeki denetimi, vergi hukuku ve anayasa hukuku arasındaki bağın güçlendirilmesi açısından önemli bir fırsattır. Önerilen reformlar ve iyileştirmeler, hem vatandaşların haklarının korunmasını hem de Türkiye'nin hukuk devleti ilkesine bağlılığını pekiştirecektir. Türkiye'nin hukuk devleti ilkesi çerçevesinde ilerleyebilmesi için vergi hukuku alanında yapılacak düzenlemelerin, yalnızca mali etkinlik değil, aynı zamanda hak temelli yaklaşım ile yapılandırılması gerektiği net bir şekilde ortaya konmuştur.

## KAYNAKLAR

Algan, B. (2014). Bireysel başvurularda "açıkça dayanaktan yoksunluk" kriterinin Anayasa Mahkemesi tarafından yorumu ve uygulanması. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63(2), 247-284.

Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (erişim tarihi: 01.01.2025).

Çakan, S., & Avcı, O. (2021). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(1), 639-678.

Gelir Vergisi Kanunu [GVK]. (1961). 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (no. 10700).

Gözler, K. (2019). *Anayasa Hukukuna Giriş*, Ekin basım yayın dağıtım, Bursa.

Kahraman, M. (2013). Almanya'daki Anayasa Şikâyeti ile Karşılaştırmalı Olarak Türkiye'de Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu. *HUMANITAS-Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(01), 129-146.

Katma Değer Vergisi Kanunu [KDVK]. (1984). 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (no. 18563).

Kurumlar Vergisi Kanunu [KVK]. (2006). 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (no.26205).

Özel Tüketim Vergisi Kanunu [ÖTVK]. (2002). 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (No.24783).

Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2019). *Vergi Hukuku*, Ekin basım yayın dağıtım, Bursa.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). *Resmî Gazete* (No. 17863, 9 Kasım 1982).

# HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

## INTERNAL CONTROL SYSTEM IN HOSPITAL BUSINESSES: CONCEPTUAL FRAMEWORK

Özben Yurtlu<sup>1</sup> Seçkin Gönen<sup>2</sup> <sup>1</sup> Doktora Öğrencisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Türkiye, e-mail: ozben.yurtlu@ogr.deu.edu.tr<sup>2</sup> Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, Türkiye, e-mail: seckin.gonen@deu.edu.tr

### Öz

Sağlık, dünya üzerinde yaşayan tüm insanların sahip olması gereken ve yaşamlarını sürdürebilmesi için en önemli olgulardan birisidir. İnsanlar yaşamların çeşitli dönemlerinden sağlıklarını kaybetme durumu ile karşılaştıklarında sağlıklarını tekrardan kazanmak için ağırlıklı olarak hastanelere başvururlar. Hastaneler, bünyesinde tıbbın çeşitli kollarından uzman sağlık çalışanlarının istihdam edildiği başvuran hastanın durumuna göre ayaktan veya yatarak tedavi hizmetinin kesintisiz olarak sunulduğu işletmelerdir. Hastaneler, sundukları hizmetin diğer hizmet işletmelerinden farklı olması nedeniyle iş süreçlerinde iç kontrolün önemi artmıştır. Bu çalışmanın amacı hastanelerde iç kontrol sistemine yönelik yayımlanan makalelere literatür taraması yapılarak kavramsal bir çerçeve oluşturulmaktadır. Çalışmanın sonucunda hastanelerde iç kontrol uygulamaları sadece idari bölümleri kapsadığına ve iç kontrol sisteminin uygulamalarından hedeflenen faydanın sağlanabilmesi için tıbbi bölümler ile yardımcı destek bölümlerinin de iç kontrol uygulamalarına dahil edilmesi gerekliliğine ulaşılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Hastanelerde İç Kontrol, Sağlık, Sektörel İç Kontrol

**Jel Kodu:** I10, M10, M19

**Citation/Atıf:** YURLU, Ö. & GÖNEN, S. (2025). HASTANE İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ: KAVRAMSAL ÇERÇEVE. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 183-97, DOI: 10.69599/izd.2841

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Özben Yurtlu  
E-mail: ozben.yurtlu@ogr.deu.edu.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.



## Abstract

Health is one of the most important facts that all people living on earth should have and sustain their lives. When people face the situation of losing their health at various periods of their lives, they mainly apply to hospitals to regain their health. Hospitals are businesses where outpatient or inpatient treatment services are provided uninterruptedly according to the condition of the applicant patient, in which specialised healthcare professionals from various branches of medicine are employed. The importance of internal control in business processes has increased due to the fact that the service they provide is different from other service businesses. The aim of this study is to create a conceptual framework by reviewing the literature on internal control system in hospitals. As a result of the study, it was concluded that internal control practices in hospitals cover only administrative departments and that medical departments and auxiliary support departments should also be included in internal control practices in order to achieve the targeted benefit from the applications of the internal control system.

**Keywords:** Healty, Internal Control In Hospital, Sectoral Internal Control

**Jel Codes:** I10, M10, M19

## 1. GİRİŞ

Sağlık hizmetleri, dünya üzerindeki tüm toplumların refah seviyesini doğrudan etkileme özelliğine sahip ve sürekliliği halk sağlığının korunması için önem taşıyan sektördür. Sağlık hizmetleri sunumunun yapıldığı tesislerden biri olan hastanelerin yönetilmesi ve hedeflerine ulaştırılması risklerin en düşük seviyeye en düşük seviyeye indirilmesi ile mümkündür. Bu açıdan değerlendirildiğinde hastanenin kamu veya özel niteliklerinden bağımsız olarak iç kontrol sistemi oluşturmaları ve iş süreçleri açısından büyük önem taşımaktadır. Ayrıca sağlık alanındaki mesleki otorite kuruluşların beklentileri ve teknolojik gelişmeler hastanelerin iç kontrol uygulamalarının kapsamını derinleştirmelerini ve etkinlik seviyesini arttırmalarını zorunlu kılmıştır.

İç kontrol sistemi, bir işletmenin farklı zaman aralığı için belirlenen hedeflerine ulaşılması için bütün çalışanlar tarafından oluşturulan prosedürler, düzenlemeler ile politikalar aracılığıyla yönetilen süreçtir. Bu sistem, sadece oluşturulan finansal raporların kontrolü ile sınırlı kalmamaktadır. İç kontrol sistemine faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluğu ile faaliyetlerin etkinliği ile verimliliği de dahil edilmektedir. Hastaneler açısından iç kontrol sistemi, kaynakların verimli kullanılması, sunulan sağlık hizmetlerinin sürekliliğinin sağlanması ve sağlık hizmetinin kalite-

tesinin yükseltilmesi gibi işlevleri üstlenir.

Bu çalışmada, hastanelerdeki iç kontrol sistemi uygulamalarını kapsayan bir literatür taraması yapılarak kavramsal çerçeve oluşturulması amaçlanmıştır. Bu bağlamda çalışmada öncelikle hastanelerde iç kontrol sistemi hakkında teorik açıklamalara yer verildikten sonra, konuya ilişkin Türkiye’de 2015 ile 2024 yılları arasında yayımlanan ve erişime açık olan ulusal ve uluslararası akademik makaleler incelenmiştir.

## 2. SAĞLIK KAVRAMINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

### 1.1. 2.1. Sağlık, Sağlık Hizmeti ve Sağlık Politikaları Kavramları

Dünya üzerindeki toplumların ortak özelliklerinden birisi, varlıklarının devam ettirebilmeleri için sağlıklı nesillere gereksinim duymaktadır. Finansal olarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde sunulan sağlık hizmetlerinin etkin ve güncel hale getirilmesi, finansal olarak gelişim gösteremeyen ülkelerde ise temel sağlık hizmetinin sunulması ve yaşanacak aksaklıkların önlenmesi devletlerin öncelikleri arasında yer almaktadır. Sağlık hizmeti talebinde bulunan bireylerin sağlıklarına gösterdikleri önem seviyesi, bu hizmetin üretim aşamasını etkileyerek hizmet kalitesinin artırılmasını sağlamaktadır. Küresel olarak ülkelerin gelişmişlik seviyesi sağlık ile eğitim gibi temel ölçütleri sağlama düzeyi ile doğru

orantılıdır. Ülkelerin ekonomik göstergeleri arasında yer alan sağlık ve eğitim konusu küresel olarak rekabetin yoğunlaştığı ülkeler açısından önemli faydalar ve fırsatlar sunmaktadır (Atlı ve Yücel, 2018: 47).

Dünya Sağlık Örgütüne (DSÖ)'ne göre sağlık, bireylerin sadece hastalık veya sakatlık yaşamaması değil aynı zamanda fiziksel, sosyal ve zihinsel yönden tam iyilik halinde olması durumudur. (WHO, Definition of Healthy). Türk Dil Kurumuna göre sağlık, "bireyin fiziksel, sosyal ve ruhsal yönden tam bir iyilik durumunda olması, vücut esenliği, keyif, sıhhat, sağ, canlı ve diri olma durumu" olarak tanımlanmıştır (TDK, Sağlığın Tanımı). Sağlık Kavramı Birleşmiş Milletler Örgütü tarafından 10 Aralık 1948 yılında yayımlanan Evrensel İnsan Hakları Beyannamesinin 25. Maddesi kapsamında herkesin yiyecek, giyim, barınma, tıbbi bakım ve gerekli sosyal hizmetlerde dahil olmak üzere kendisinin ve ailesinin sağlık ve refahı için yeterli bir yaşam düzeyine ulaşma hakkını tanımlamıştır (UN; Universal Declaration of Human Rights). Farklı bir ifadeyle Evrensel İnsan Hakları Beyanamesi, **tüm insanların** sağlıklı olarak kabul edilebilmesi için gereken hizmetlere herhangi bir ayırım ve kısıtlama olmadan erişebilmesini ifade etmektedir. (Atabay, 2022: 112).

Dünya Sağlık Örgütüne (DSÖ)'e göre sağlığın ilkeleri şu şekilde sıralanabilir (WHO, Principles of Health).

- İnsanların en yüksek sağlık standartlarına ırk, din, siyasi, inanç, ekonomik ve sosyal durumlarından bağımsız olarak ulaşabilmeleri temel haklardan birisidir.
- Ülkelerde halk sağlığının korunması temel öncelikleri arasında olup toplum ile devletin işbirliğiyle sağlanır.
- Devletin yürüttüğü sağlık politikaları sonucu sağlık hizmetlerinin kalitesinin yükselmesinden toplumun bütünü faydalanmalıdır.
- Toplum sağlığını önemli düzeyde etkileyecek nitelikteki salgın hastalıklarla mücadelede devletlerin uygulamaları arasında eşitsizlik olmalıdır.

- Toplumda yaşı küçük olan bireylerin sağlığı toplumun sağlıklı olarak gelişmesi açısından önemlidir.

- Devletler, sağlığın tam olarak sağlanabilmesi için gerekli önlemleri almalıdır.

- Devletin toplumu sağlık konusunda sürekli olarak bilgilendirmelidir.

- Devleti yöneten hükümetler, toplumun sağlığının korunmasında makul düzeyde tedbirler alınması için gerekli olan tüm düzenlemeleri yapmalıdırlar.

Sağlık kavramına ilişkin iki farklı genelleme yapılabilir. Bu genellemelerden birincisi, sağlık kavramının çevresel etmenlerin etkisiyle büyük ölçekte değişim göstermesidir. Günümüze sağlık kavramı, sadece tıbbi olarak değil aynı zamanda finansal, siyasi, kültürel ile bireysel açıları da kapsayan karmaşık bir görünüme evrilmiştir. Farklı bir ifadeyle sağlığın kavramsal çerçevesi tek bir disiplin altında incelenecek bir alan olarak değerlendirilmekten uzaklaşmıştır. İkinci olarak ise sağlık, günümüzde insanlık tarihi boyunca en yüksek değerine ulaşmıştır. Sağlığın değerinin yükselmesi, tüketimi ile değişimi açılarından incelendiğinde önemli bir kontrol, üretim, dağıtım ile tüketim kaynağına dönüşmesi neticesinde gerçekleşmiştir. Sağlık, sektörlerin, toplumun farklı kesimlerinin ile işletmelerin ilgi alanlarının merkezi konumundadır. (Bingöl, 2017: 169). İnsan yaşamının devamlılığının sağlanmasında sağlıklı olma hali, mevcut olan sağlıklı olma halinin korunması ile bu durumun sürdürülebilmesinde sağlık sektörünün kritik önemi bulunmaktadır. (Ataç ve Kurttaş, 2015: 231-232).

Sağlık hizmeti kavramı, insanların sağlıklarının korunması için uygulanan tıbbi hizmetlerin sunulması, bedensel olarak engelli olarak yaşama başlayan veya çeşitli olaylar sonucu engelli olan bireylerin sosyal yönden rehabilite edilmesini sağlayan ve bireylerin kaliteli ve yaşam sürelerinin uzun olmasına temin edilmesi amacıyla yürütülen hizmetler bütünüdür (Demirci, 2020). Dünya Sağlık Örgütüne göre ise sağlık hizmeti, bireylerin sağlıklarının iyileştirilmesi veya sağlıklarını kaybeden bireylerin yakalandıkları hastalıkların teşhis, tedavi veya rehabilitasyonu

hedefleyen hizmeti türüdür (WHO, Definition of Healty Service). Dünya üzerindeki birçok devlet, vatandaşlarının sağlık hizmetlerine eşit olarak erişmesini insan hakkı olarak benimsemiştir. Sağlık hizmetlerinin amacı, toplumun ihtiyacı olan sağlık hizmetlerini kaliteli, zamanında ve en uygun maliyetle karşılanmaktadır. (Kılıç ve Uzun, 2023: 84). Sağlık hizmetinin özellikleri ise şu şekilde sıralanabilir (Dinçer, 2003: 437; Tanyıldız ve Demir, 2019: 17).

- Hizmet kavramının alt türünü oluşturan sağlık hizmetleri, soyut bir kavramı olarak nitelenmektedir. Sağlık hizmetleri nitelik ve/veya nicelik olarak sınıflandırılması oldukça karmaşıktır. Buna ek olarak sunulan sağlık hizmetlerinin kalitesi kişilerin algıladıkları ve tedavi sonucu oluşan düşüncelerine göre farklılık gösterebilir. Sağlık hizmetlerinin kalitesi her an ve koşulda sabit olarak değerlendirilememektedir.
- Sağlık hizmetleri bireyin sağlık kuruluşuna başvurusundan taburcu olma işlemine kadar olan bir süreçtir. Sağlık hizmeti bireyin tedavi sunumunu red etmesi durumunu haricinde kesintisiz olarak devam eder.
- Sağlık hizmetleri günümüzde başta tıp ve sağlık biliminin temel uygulama alanı olmasına rağmen sağlık hizmetleri farklı disiplinlerinin de uygulama alanında da bulunmaktadır. Bunun sonucunda farklı bilim dallarının araştırma konusu arasında yerine almaktadır.
- Sağlık hizmetleri soyut özelliğe sahip olduğu için herhangi bir şekilde depolanması mümkün değildir.
- Sağlık hizmeti emek yoğun teknoloji yardımıyla sunumu gerçekleştirilir.
- Sağlık hizmetlerinin üretiminde belirli ve kesin hatlarla çizilen sınırlar bulunmamaktadır. Hizmetin üretimi ile tüketimi aynı anda gerçekleşir.
- Sağlık hizmetlerinin temel odak noktası hizmete başvuran bireyin sağlık sorunun çözümü olduğundan herkes için aynı hizmet değişkenlerinden söz edilemez.
- Sunulan sağlık hizmetlerinin kapsamı ve amacını doğrudan bireylerin ihtiyaçları belirlemesinden dolayı herkes için sabit bir sağlık hizmeti

sunumu ve içeriğinden bahsedilmesi doğru olmamaktadır. Sağlık hizmetleri bireyin sağlığını hangi yönden kaybetmişse o yönünün iyileştirilmesi için kurgulanır ve sunuma hazırlanır.

Sağlık Politikası, bireylerin ihtiyacı olan sağlık hizmetlerini oluşturmak, biçimlendirmek ve iyileştirmek amacıyla oluşturulan resmi düzenlemelerdir. Söz konusu bu politikalar toplumun sağlığını önlemek, hastalıkların yayılmasını engellemek, sağlık hizmetlerinin bireysel olarak erişebilirliğini ve kalitesini arttırmak amacıyla oluşturulur (Çalmaz ve Yamanel, 2023: 61). Sağlık politikası, sağlık hizmetlerinin niteliklerini doğrudan etkileyen önemli bir özelliğe bulunmaktadır. Aynı zamanda sağlık politikaları gerek ülkenin kendisinin içindeki değişkenler gerekse küresel olarak sağlık alanında otorite sahibi kuruluşlar tarafından yapılacak düzenlemelerden doğrudan etkilenmektedir. Sağlık politikalarının oluşturulmasını sağlayan etmenler arasında, sağlık hizmetlerinde meydana gelebilecek aksaklıkların belirlenmesi ve önlenmesine ilişkin uygulamalardır, ülkenin ekonomik yapısını etkileyen değişkenlere, toplum sağlığını mevcut risklerin olumsuz etkilerinin giderilmesi için yürütülecek acil eylem planlarının oluşturulması sayılabilir. (Ceylan, Azizoğlu ve Mete, 2023: 201).

Bu açıklamalar doğrultusunda sağlık, bireylerin yaşamlarını sürdürebilmesi için hayati öneme sahip olan fiziksel ruhsal ve sosyal açıdan herhangi bir aksaklığa uğramama durumu olarak tanımlanabilir. Sağlıklarında bozulma meydana gelen bireyler, sağlıklarını geri kazanabilmek amacıyla sağlık hizmet talebinde bulunurlar. Sağlık hizmetlerinin diğer hizmet alanlarından en büyük farkı, herhangi bir kriz durumu da dahil olmak üzere kesintisiz sunulmasıdır.

## 2.2. Hastane Kavramı

Sağlık hizmetleri, ülkelerin uyguladığı sağlık politikaları doğrultusunda farklı türdeki sağlık kuruluşlarında gerçekleşmektedir. Söz konusu sağlık kuruluşlarından birisi de hastanelerdir. Hastaneler, *“hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayaktan veya yatarak müşahade, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır”* (Yataklı Tedavi Ku-

rumlar İşletme Yönetmeliği, Madde: 4). Farklı bir tanıma göre hastaneler, bünyesinde yer alan tıp dallarının faaliyetleriyle meydana gelen sağlık hizmetlerinin karmaşık özelliğe sahip olduğu, dış değişkenlerin etkisinin yoğun olarak yaşandığı, dikey ve yatay iletişim ekseninde görev ve sorumluluklarının yoğun olduğu, sunulan hizmetin kesintisiz, ertelenemez ve zorunluğu olduğu işletmelerdir (Çağatay ve Arslan, 2020: 2308).

Dünya genelinde sağlık ve toplumların sağlıklı olması iş dünyasında önemli bir değişken haline gelmiştir. İş dünyasının sağlığa olan bakışının geçmişe göre değişmesine ek olarak ülkelerin nüfus azalış oranı tersine çevirme isteği, ekonomik faaliyetlerine süreklilik kazandırılması ve sağlıklı iş gücü talebinin arz etmesi sağlık kuruluşlarının önemini geçmişe göre arttırmıştır. Değişen şartlar ve talepler doğrultusunda sağlık kuruluşları arasında hastanelerin önemini ciddi oranda arttırmıştır. Hastaneler, birçok farklı sağlık hizmeti aynı yerleşkede sunduklarından dolayı gerek toplum gerekse devlet açısından önemli kuruluşlar arasında yerini almaktadır. Buna ek olarak hastaneler, kurulduğu bölgenin ekonomisine ve sundukları hizmetlerin üretilmesi için gerekli sarf malzeme ile ilaç gibi tıbbi malzemelerin üretilmesini sağlayan işletmelerle ticari ilişkiler kurmaları sağlayarak ekonomik yaşama doğrudan katkı sağlarlar (Polat, 2019: 11). Hastaneler, iktisadi olarak kıt kaynaklarla finansal alt yapısı kurulan ve sevk ağlarının yönetilmesiyle nüfusun sağlık ihtiyaçlarına cevap verirler. Hastanelerin bu özelliklerine ek olarak sağlık kurumlarının merkezinde yer almaktadır ve ülkenin sağlık sisteminin önemli bir parçasını oluşturmaktadır.

Hastaneler, bünyesinde görevli olan tıp ile dış hekimleri, hemşire, ebe vb yardımcı sağlık çalışanları, idari bölüm çalışanları ile yardımcı destek bölüm çalışanları için gerek eğitim tesisi olma niteliğinin yanında klinik araştırmalar için merkez olma niteliği de bulunmaktadır. Ülkenin sağlık sisteminde ve politikalarında yaşanabilecek herhangi bir aksaklık durumu hastanelerin faaliyetlerini de doğrudan etkileyecektir (WHO; Hospitals).

Hastanelerin nitelikleri ve sundukları sağlık

hizmetlerinin çeşitliliğinden dolayı kesin ve net bir şekilde sınıflandırılması oldukça güçtür. Çalışmada ise hastaneler Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler, özel hastaneler ile şehir hastaneleri olmak üzere 3 farklı şekilde sıralama yapılacaktır.

Özel hastaneler, *“özel hastaneler yönetmeliği asgari olarak öngörülen bina, hizmet ve personel standartlarını haiz olmak kaydıyla, yirmi dört saat süreyle sürekli ve düzenli olarak, bir veya birden fazla uzmanlık dalında hastalara ayakta ve yatırarak muayene, teşhis ve tedavi hizmeti verir”* (Özel Hastane Yönetmeliği, Madde 5). Sağlık Bakanlığına bağlı olan hastaneler ise çeşitli alt dalları da sahip olmasına rağmen genel olarak *“her türlü acil vak’a ile yaş ve cinsiyet farkı gözetmeksizin, bünyesinde mevcut uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği ve ayaktan ve yatarak hasta muayene ve tedavilerinin yapıldığı en az 50 yataklı sağlık kurumlarıdır”* (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, Madde 5/A). Genel hastanelerin eğitim ile öğretim faaliyetlerini yürüten hastaneleri ise *“öğretim, eğitim ve araştırma yapılan uzman ve yan dal uzmanların yetiştirildiği genel ve özel dal sağlık kurumlarıdır”* (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği,

Madde 5/E). Üniversite hastanesi ise *“üniversiteler tarafından işletilen hastaneler veya sağlık tesislerini veyahut üniversitelerin birlikte kullanım protokolü imzaladığı hastane veya sağlık tesislerini”* olarak tanımlanır (Sağlık Bakanlığına Ait Kurum ve Kuruluşlar İle Devlet Üniversitelerinin İlgili Birimlerinin Birlikte Kullanımı İle İşbirliği Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Madde 4K).

Günümüzde sağlık hizmetlerinin topluma ulaştırılmasında önemli rol üstlenen hastanelerin sundukları hizmetlerin etkinlik ile verimlilik seviyeleri sağlık sektörünün geneli açıdan belirleyici konuma erişmiştir. Ülkelerin gelişmişlik seviyelerinin belirlenmesinde sağlık hizmetleri önemli değişken arasında yer alır. Sağlık hizmetlerinin toplumdaki kapsama alanı ile etkinlik seviyesi ülkenin sosyal ile finansal kalkınma düzeyi hakkında bilgiler içerir. Tıp ile sağlık alanlarındaki teknolojik gelişmelerin geçmişe göre artması, sağlık hizmetlerinden beklentinin yükselmesine neden olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler sonucunda hastaneler daha yüksek kalite-



de hizmet sunabilmeleri için kendilerini sürekli olarak güncellenmelidir (Çakırcı ve Acar, 2017).

Bu bilgiler doğrultusunda sağlık, insanların yaşamlarını devamlılığını sağlayan en önemli değerlerden birisidir. Sağlık kavramı Dünya genelinde geçerli olan BM İnsan Hakları Beyannamesinde de kendisine yer bulmasıyla sağlık kavramı sadece insan yaşamı değil aynı zamanda devletlerin de en çok önem gösterdiği alanlardan birisi olmuştur. Devletler, vatandaşlarının sağlıklarını korumak için çeşitli sağlık tesisleri kurmakta ve gelecek dönemler için gereken planlamaları yürütmektedirler. Hastaneler, devletin vatandaşlarına sağlık hizmeti sunduğu tesislerden en önemlilerinden birisidir. Hastaneler, bünyesinde tıbbın çok farklı kollarının sağlık hizmeti sunumunda bulunduğu ve gerekmesi durumunda uzun süreli konaklama hizmetinin de sağlandığı yataklı kurumlardır. Hastaneler, farklı tıbbi kolların sağlık hizmeti sunumunda tüketiminin yapılan ilaç ve sarf malzemelerin yanında idari ve yardımcı destek bölümlerinin hizmet sunumu için gerekli malzemelerin tüketilmesinden dolayı çeşitli sektörlerden işletmelerle ticari ilişkilerde bulunmaktadır. Hastanelerin ticari ilişki ağının geniş olması sadece sağlık sektörü değil aynı zamanda diğer sektör açısından da önemlidir.

### 3. HASTANELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE UYGULAMALARI

İşletmeler toplumun ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mal veya hizmet üretimi gerçekleştirirken aynı zamanda bu faaliyetlerden kar elde ederek farklı ülkelerdeki pazarlara dahil olmak isterler. Küreselleşmenin ve teknolojik gelişmelerin etkileriyle bu beklentilerini çok daha kolay bir şekilde gerçekleştirme fırsatını yakalamışlardır. Ancak işletme yöneticiler arasında sadece kar odaklı faaliyet anlayışının baskın hale gelmesi nedeniyle gerçekleşen finansal veya finansal olmayan faaliyetlerde hata ve hilelerin yaygınlaşma riski de yükselir (Yurtlu; 2022: 37). Hata, çalışan veya çalışanların mesleki deneyim eksikliği, iş ile ilgili bilgisinin yetersiz olması, psikolojik etkiler vb kendisinin iradesi dışında gerçekleşen durumlardan dolayı meydana gelen yanlışlık olarak tanımlanmaktadır. Hile ise işletme yöneticilerinin ve/veya çalışanlarının

kendilerinin verdikleri kararlar doğrultusunda gerçekleştirilen işlemlerdir. Hata ile hileli işlemlerin arasındaki en önemli fark, kasıt unsurudur. Hileli işlemlerde doğrudan kasıt unsuru yer alırken hatalı işlemlerde kasıt unsuru yer almamaktadır. Hileli işlemlerin haksız kazanç sağlama, sektörel itibarının yapay olarak yükseltme isteği, şahsi borçlar vb gibi çeşitli değişkenlerin etkisiyle meydana gelir. Hata ile hileli işlemlerin ortak noktası ise işletmenin finansal veya finansal olmayan faaliyetlerinin etkinlik ile verimlilik seviyesini düşürerek genel olarak işletmeye zarar verir. Yaşanabilecek hatalı ve hileli işlemlerin en düşük seviyede meydana gelebilmesi için iç kontrol sisteminin faaliyetleri belirleyici konumda yer almaktadır (Elden Ürgüp; 2020: 91). Buna ek olarak günümüzde iş dünyasında gerek sektörel bazda iş faaliyetlerin çeşitlenmesi gerekse farklı sektörlerin iş alanlarının kesişiminde konumlanan faaliyetlerin hayata geçmesiyle rekabet geçmişe göre ciddi oranda artmıştır. Artan rekabet sonucunda işletmeler finansal alt yapısını ile stratejik planlamalarını derinleştirmiştir. Yaşanan gelişmeler doğrultusunda işletmeler temel faaliyetleri ile sürdürülebilirlik kapsamında yürütülen faaliyetlerinden doğacak hata ile hileli durumların kendi bünyelerinde kontrol edilmesinin önemi artmıştır (Erdoğan ve Özçelik; 2022: 462).

COSO ya göre iç kontrol bir işletmenin faaliyetlerin etkinliği ile verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ve yasal mevzuata uygunluk sağlanması için makul güvenceyle bütün çalışanlar tarafından tasarlanan ve yürütülen bir süreçtir (COSO; Definition of Internal Control). Özellikle 1980'li yıllardan itibaren küresel olarak yaşanan ekonomik sorunlar sonucunda işletmelerin hileli işlemlerin önlenememe riskinin yükselmesi, kontrol uygulamalarının temelini zayıflatmıştır. İşletmeler ve sektörlerden gelen talep doğrultusunda 1985 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe ve denetim alanında faaliyet gösteren kurumların ortak çalışması sonucunda 1985 yılında Treadway Komisyonu kurulmuştur. 1987 yılında komisyon tarafından yayımlanan raporda kontrol uygulamaları için kullanılan iç muhasebe kontrolü ismini iç kontrol ile değiştirmiştir. 1992 yılında ise küresel olarak geçerli olan standartlarının oluşturulması amacıyla



COSO tarafından iç kontrol rehberi hazırlanmıştır (Işık ve Akdoğan; 2024: 254). Bütünleşik açıdan hazırlanan iç kontrol rehberi, iç kontrol kavramı ile uygulamalarının amaçları ile kapsam alanlarının neler olduğunun sınırlarını belirli standartlara bağlanmıştır. Ayrıca işletmelerde mevcut olan veya kurulacak olan iç kontrol sisteminin temelini oluşturan bileşenler hakkında bilgiler sunulmuştur. COSO küpü olarak bilenen iç kontrol sistemi modeli doğrultusunda iç kontrol sistemi, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere 5 farklı bileşene ayrılmıştır (Çakırsoy ve Baral; 2022: 270).

Kontrol ortamı, işletmenin iç kontrol sisteminin uygulamalarının temelini oluşturan bileşendir. İşletmenin etik ilke ve değerlerini, kurumsal yönetim sürecini, işletme yönetiminin yapısını, yetki ile sorumlulukların dağılımını, insan kaynakları prosedürleri ve performans yönetimini konularında hesap verilebilirliğinin güçlendirilmesini sağlar. Kontrol ortamı bileşeni faaliyetlerini işletmenin hedeflerine ulaşması sürecinde bütün çalışanların kendi yürüttükleri görevlerin kontrollerini birer iş hedefi haline getirir, işletmenin faaliyetlerinin bütününe belirlenen etik ilke ve değerlerin rehberliğinde gerçekleştirilmesini sağlar, yönetim kurulunun işletme yönetiminden bağımsız olarak konumlandırılarak iç kontrol sisteminin gelişimi ile performansının izler, işletme yönetimi yönetim kurulundan bağımsız olarak görev, yetki ve sorumlulukları belirler, işletme yönetimi, faaliyetlerin sürdürülebilirliğinin temin edilmesi için gereken insan kaynağının etkili ve verimli olarak yönetilmesini temin edilmesini içeren 5 farklı ilkeler doğrultusunda gerçekleştirir. (Deloitte; COSO- Control Environment). Risk değerlendirme, işletmenin kısa, orta ve uzun vadeli zaman aralığındaki hedeflerine erişmesini etkileyebilecek risklerin tespit edilmesi ve işletmeyi nasıl etkileyebileceğinin ölçülmesini sağlayan bileşendir. Risk değerlendirme bileşeni faaliyetleri sonucunda işletmenin karşılaşma olasılığı bulunan risklerin tanımlanması ile etkileme düzeylerine göre sıralandırılmasını sağlar (Kazan; 2023: 125). Kontrol faaliyetleri bileşeni, işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla yönetimin riskleri azaltılmasına yardımcı olan politikalar, prose-

dürler ve eylemlerdir. Kontrol faaliyetleri önleyici veya tespit edici faaliyetleri olmak üzere 2 farklı kontrol faaliyetleri bulunmaktadır (COSO: Definition of Control Activities). Bilgi ve iletişim bileşeni, bilgi, işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak için ve iç kontrol sisteminin faaliyetlerini yerine getirmesi için gereklidir. İletişim ise gerek işletme içinde gerek işletme dışında gerçekleşir ve işletmenin günlük iç kontrol faaliyetlerini yürütmek için gereken bilgiyi sağlar. İletişim, çalışanların iç kontrol sorumluluklarını ve bunların hedeflere ulaşılmasındaki önemini anlamasını sağlar (COSO: Definition of Information and Communication). İzleme bileşeni, işletme içerisinde iç kontrol uygulamalarının sürekli olarak yürütülen değerlendirmeler, özel değerlendirmeler ile iç kontrol sisteminin beş bileşeninin her birinin, her bir bileşen içindeki ilkeleri etkileyen kontroller de dahil olmak üzere, mevcut durumu ve işlerlik düzeyini ölçmek için kullanılır. Elde edilen bulgular değerlendirilir ve tespit edilen noksanlıklar zamanında bildirilmesini ve ciddi bulguların üst yönetime ve yönetim kuruluna raporlanmasını sağlayan bileşendir (COSO: Definition of Monitoring).

İç kontrol unsurları dikkate alındığında bu sistemin risk yönetimi ile yakın ilişkisi bulunmaktadır. Ancak risk yönetimi uygulamalarının bileşenlerinin farklılığı ve risklerin etkilerinin ölçülmesi için çok sayıda yöntem ile prosedür geliştirilmesi iç kontrol uygulamalarının farklılaşan yönünü oluşturmaktadır. Risk yönetimi uygulamaları iç kontrol sisteminden farklı olmasına rağmen iç kontrol sisteminin genel yapısının değerlendirilmesinde belirleyici konumdadır. (Fritze and Jockel, 2025: 19). Risk yönetimi uygulamaları işletmenin risklerini tanımlaması ve olası etkilerinin ölçülmesinin yanında iç kontrol sisteminin güçlendirilmesine de katkı sağlar. Risk yönetimi uygulamalarının **sonuçları** doğrudan iç kontrol sisteminin uygulamalarını etkiler (Awaluddin, 2024: 32).

Günümüzde her sektörde olduğu gibi sağlık sektöründe de iç kontrol kavramı, sistemi ile faaliyetleri uygulanmaya başlanmıştır. Toplumun ve bireylerin fiziksel ve ruhsal sağlıklarını olumsuz yönden etkileyebilecek hastalıklardan korunması veya hastalıkların etkilerinden arın-

dırılması amaçlarını yerine getiren hastanelerin gerek toplum gerek devlet açısından önemi tartışılmaz gerçekler arasındadır. Ancak, hastaneler kuruluş amaçlarını yerine getirebilmesi için mevcut olan kaynaklarını ölçülü ve mümkün olan en yüksek seviyede verimli olacak şekilde tüketilmelidir. Hastaneler de diğer kuruluşlar gibi işletme çatısı altında yer aldığından sağlığın korunması ve iyileştirilmesi işlevini yerine getirebilmesi için çağdaş işletme yönetiminin uygun gördüğü şekilde yönetilmelidir. Çağdaş işletmecilik anlayışının temeli arasında yer alan iç kontrol sistemi ile uygulamaları, hastanelerin kuruluş amaçlarına ulaşmasının yanında sağlıkla ilgili olan süreci de daha düzenli olarak yönetilmesini sağlayacaktır (Doğan ve Burgazoğlu; 2015: 20). Farklı bir açıdan değerlendirildiğinde hastaneler sundukları hizmetin üretilmesi aşamasında teknolojiden yoğun olarak yararlanan ve sabit sermaye yatırımları yüksek olan işletmelerdir. Hastanelerin bu özellikleri mevcut olan varlıklarının korunması ve kaynaklarında israf durumunun en düşük seviyede gerçekleşmesi dengesini kurulmasını gerektirir. Ayrıca hastaneler diğer işletmeler gibi kar elde edilemeyen bölümlerin kapatılması mümkün olmayacağı gibi hizmet sunumu kapasitelerinde yaşanacak dalgalanmalarına kısa sürede uyum gösterilmesi oldukça zordur. Bu özel değişken hastaneleri diğer hizmet sunumu yapan işletmelerden farklı kılan yönlerinden birisidir ve hastaneleri sermaye yoğun hizmet işletmeleri yerine emek yoğun hizmet işletmesi olarak değerlendirilmesini sağlamaktadır. Diğer hizmet işletmelerinden farklı olan durumlarından dolayı hastanelerin iç kontrol sistemlerinin kurulması ile uygulamalarının yürürlüğe konması gerekmektedir (Yıldırım ve Gönen; 2020: 2077). Hastanelerdeki iç kontrol sisteminin temel amaçları arasında, sunulan sağlık hizmetlerinin etkinlik ile verimlilik seviyesini yükseltmek, hastanenin varlığının sürekliliğini sağlamak, finansal tabloların önemli yanlışlıklar riskini düşürmek, yürütülen tıbbi, idari ve destek bölümlerin faaliyetlerini yasalar ile diğer prosedürlere uygunluğunu sağlamak ve benzeri yer almaktadır. (Gül ve Kaya; 2023: 943).

İç kontrol sistemi ve uygulamaları bütün işletmelerde olduğu gibi hastanelerde de faaliyetlerini resmî kurumlar tarafından oluşturulan

politikalar, prosedürler ile üst yönetim tarafından belirlenen ilke ve değerlerine uygun olarak yürütülmesini sağlık hizmeti sunulması aşamasında karşılaşılabilecek risklerin etkilerinin en düşük seviyeye indirilmesi, finansal tabloların gerçek ve güvenilir şekilde hazırlanması ve üst yönetime makul güvence sağlayan süreçtir. Hastanelerin iç kontrol sistemi ve uygulamalarının etkinlik seviyesinin yükselmesiyle sunulan sağlık hizmetinin kalite seviyesinin de yükselmesi ve bu durumun süreklilik kazanmasına yardımcı olma, kurumsal yönetim sürecine katkı sağlama ve mevcut kaynakların tıbbi gelişmeler ışığında güncellenmesi gereken tıbbi alanlarda değerlendirilmesi gibi olumlu yönde katkı sağlar (Koçyiğit, Ceylan ve Uysal; 2022: 46). Ayrıca hastanelerde etkin iç kontrol sistemiyle iç kontrol sisteminin uygulamalarının sınırlarını ve kapsamını belirlenen prosedürlerinde yapılacak güncellemelerin belirli zaman aralıklarının belirlenmesi ile çalışanlara iletilmesinin sağlanması, ihbar hatlarının kurulması, insan kaynakları yönetiminin hastanenin belirlediği değerler ile ilkelere göre planlanması, çalışanlara hile ve türleriyle ilgili eğitimler sunulması, etik ilke ve değerlerin geliştirilmesi, hile riskinin ölçülmesinin sürekli hale getirilmesi ile üst yönetim tarafından değerlendirilmesini sağlayarak hata ile hile riskinin oluşma riskini mümkün olan en düşük seviyeye indirilmesini sağlar (Erdoğan ve Mengi; 2018: 85). İç kontrol sistemi ve uygulamalarının etkinlik seviyesinin yükseltilmesinde hastanenin insan kaynakları bölümünün faaliyetleri belirleyici konumdadır. Hastanelerde insan kaynağını tıbbi bölümlerde görevli olan sağlık çalışanları, idari bölümlerde görevli olan çalışanlar ile yardımcı destek bölümündeki çalışanlar oluşturmaktadır. Uzmanlık dalları ile mesleki beklentileri birbirinden farklı olan çalışanların hastane bünyesinde uygulanacak iç kontrol uygulamalarını benimsemesinin sağlanması insan kaynağı bölümünün yürüteceği uygulamalarla bağlantılıdır. Ağırlıklı olarak sağlık çalışanları ile idari bölümlerde görevli olan çalışanlar arasındaki bilgi akışının düzeyi hastanenin iç kontrol sisteminin uygulamalarının başarı ölçütleri arasında yer alır. Tıbbi bölümlerde sunulan sağlık hizmetinin sonucunda oluşan bilginin akışı gerek etkinlik gerekse finansal tabloların doğru olarak oluşturulması açısından önemlidir. Has-

talara sağlık hizmeti sunumu sırasında oluşan tedavi aşamalarının tahakkuk ve faturalama bölümlerine ve hizmet sunumu sırasında tüketilen sarf malzeme ile ilaçların listesinin muhasebe bölümüne eksiksiz ve hatasız olarak bildirilmesi finansal tabloların doğru ve güvenilir olarak hazırlanmasına önemli ölçüde etkiler (Dursun ve Akın; 2019: 53).

Türkiye’de kamu hastanelerin iç kontrol sistemi, Sağlık Bakanlığı Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü bünyesinde COSO tarafından yayımlanan iç kontrol modeli rehber kabul edilerek iç kontrol standartları oluşturulmuştur. İç kontrol standartları COSO’nun iç kontrol modeli ve tanımlanan bileşenlerine uygun olarak hazırlanmıştır.

Oluşturulan iç kontrol standartlarının kontrol ortamı bileşenini Sağlık Bakanlığının benimsediği etik ilke, değerler ile dürüstlük ilkesi, misyon, hastanenin türüne göre yönetim şeması ile çalışanların görevlerinin dağılımı ilkesi, bütün çalışanların mesleki yeterlilik seviyesi ve iş performansı ile yönetsel açıdan yetki devri ilkeleri oluşturmaktadır. Risk değerlendirme bileşenini planlama ile risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi ilkeleri oluşturmaktadır. Kontrol faaliyetleri bileşeni, kontrol türleri, prosedürlerin belirlenmesi ile resmileştirme, kontrol uygulamalarını yürütecek çalışanların görevlerinin tespitinin yapılması, hiyerarşik kontrollerin belirlenmesi, kontrol faaliyetlerine süreklilik kazandırılması ile bilgi sistemlerinin kontrollerin planlanması ilkelerinden oluşur. Bilgi ve iletişim bileşeni, bilgi ve iletişim sisteminin kurulması, raporlanması, kayıt sisteminin kurulması faaliyetleri ile ihbar hattının işlerliğinin kontrolleri ilkelerinden oluşur. İzleme bileşeni ise iç kontrollerin değerlendirilmesi faaliyetleri ile iç denetim ilkelerinden oluşur (Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü; İç Kontrol Standartları). İç kontrol standartların uygulamaları, sistemin güncel değişiklikler doğrultusunda güçlendirme ve güncellenmesi hedeflenen faydanın sağlanması açısından oldukça önemlidir. Hastanelerde mevcut olan teknolojik alt yapının geliştirilmesi, çalışanların iç kontrol kavramıyla ilgili eğitimler sunulması ile iç denetim kapsamında yürütülen faaliyetlerinin şeffaflık düzeyinin yükseltilmesi

sistemin etkinlik de yükseltilmesini sağlar. Sağlık Bakanlığının hastanelerin iç kontrol sistemi ile uygulamalarının esaslarını belirleyen yasal düzenlemeleri Türkiye’nin güncel sağlık ihtiyaçları karşılayacak şekilde düzenlemelerin hayata geçirilmesi ve bu değişikliklere hastanelerin uyum göstermesi sürecinin hızlandıran adımların atılması iç kontrol uygulamalarından uzun vadede başarı elde edilmesi için belirleyici rol üstlenecektir (Kurt; 2024: 32).

Bu açıklamalar doğrultusunda hastanelerde iç kontrol sistemi, diğer işletmelerde olduğu gibi hastanelerinde risklerinin yönetilmesi sonucunda sağlık hizmeti sunumunun etkinlik ile verimlilik düzeyini yükselteceğinden halk sağlığı ve bireysel sağlığın korunmasını katkı sağlayacaktır.

#### 4. HASTANELERİN İÇ KONTROL SİSTEMİNE YÖNELİK LİTERATÜR TARAMASI

Çalışmanın bu bölümünde hastanelerin iç kontrol sistemine yönelik literatür taraması yapılmıştır. Literatür taraması 2015 ile 2024 yılları arasında dergipark veri tabanı üzerinden hastane ve hastanelerde iç kontrol anahtar kelimeleri kullanılarak erişime açık ulusal ve uluslararası akademik dergilerde yayımlanan makaleler üzerinden yapılmıştır. Yapılan literatür taraması sonucu erişilen makaleler ile içerikleri ile ilgili bulgular aşağıda yer almaktadır

Doğan ve Burgazoğlu (2015) “İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir Hastane Uygulaması” başlıklı çalışmalarında ç özel bir hastanede iç kontrol sisteminin incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrolün tanımı, amaçları, COSO tarafından yayımlanan iç kontrol yönteminin bileşenleriyle ilgili açıklamalara yapılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde araştırmaya konu olan hastaneyle ilgili genel bilgilerin paylaşılmasının ardından nakit tahsilatları, sevkli hasta satışları, nakit ödemeler, alacakları, ilaçlar ve malzemeleri kapsayan stoklar, çalışanlara olan ücret ödemeleri ve maddi duran varlıklara ilişkin iç kontrol uygulamaları değerlendirilmiştir. Değerlendirmenin ardından hastanenin yazılı olarak iç kontrol sistemiyle ilişkin belgeler olmasına rağmen stokların ve maddi duran var-

lıkların hastaneye kabul, ve ilgili birimlere sevk edilme işlemlerinde iç kontrol noksanlıklara ilişkin bulgular tespit edilmiştir. Bu eksikliklerin giderilmesiyle hastanenin iç kontrol sisteminde etkinlik sağlanacağını ifade edilmiştir.

Erdoğan ve Mengi (2018) “Hata ve Hilelerin Önlenmesine Yönelik Kontroller ve Sağlık Sektörü Üzerine Bir Uygulama” başlıklı çalışmalarında hastanelerde yaşanabilecek hata ve hileli işlemlerin gerçekleşme riskinin ölçülmesi ile riskin oluşmasını engellenmesine yönelik yürütülecek kontrol faaliyetlerine ilişkin değerlendirme yapılması amaçlanmıştır. Çalışma hile kavramına hile grupları hileli işlemleri gerçekleştiren kişilerin niteliksel özellikleriyle hata kavramına ve Türk Sağlık Sistemine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde seçilen özel bir hastanenin Sağlık Bakanlığının kurallarına uyum, bilişim teknolojileri, İşletme döngüleri, satın alma ile ödemeler, ücret ile çalışan döngüsü, stoklar ile maliyetler, işletmeye kaynak sağlanması ile geri ödemeler döngülerine ilişkin kontroller hata ile hile riski açısından değerlendirilmiştir. Araştırmanın ardından incelenen özel hastanede iç kontrol sistemi ile bağlı kontroller gerçek olarak özümsemediği ve yürütülen kontrolleri denetleyecek iç denetim bölümünün mevcut olmaması incelenen faaliyetleri hata ve hileli işlemlere açık olduğuna ulaşılmıştır.

Dursun ve Akın (2019) “Türkiye’de Özel Hastanelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi” başlıklı çalışmalarında özel Hastane işletmelerinde iç kontrol sisteminin kurulumunun nasıl yapılacağı, faaliyetlerin gerçekleşmesi sırasında oluşan iş süreçlerinin hangi yöntemler kullanılarak iç kontrol sisteminin amaçlarına erişileceğine ilgili araştırma yapılması amaçlanmıştır. Çalışma iç kontrol sistemiyle ilgili detaylı bilgilerin sunulmasının ardından özel hastanelerde iç kontrol sistemi COSO tarafından belirlenen iç kontrol yönteminin bileşenleriyle harmanlanarak açıklanmıştır. Çalışmanın sonucunda hastanelerdeki iç kontrol sistemi ve uygulamalarından başarı sağlanabilmesi noktasında İdari ve tıbbi bölümlerde görevli olan çalışanların iç kontrol felsefesini ortak olarak benimsenmesinin önemi vurgulanmıştır.

Kaya (2019) “İç Kontrol Sisteminin Sağlık Kurumlarının Performansı Üzerine Etkisi” başlıklı çalışmada, iç kontrol sistemi ve faaliyetlerinin sağlık Kurumlarının performansına olan etkisinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışma, kontrol kavramı, kapsamı alanı bakımından kontrol uygulamaları, iç kontrol ile iç kontrol sisteminin bileşenleri ve sağlık Kurumları performansının ölçümüyle ilgili bilgilerin sunulmasının ardından sağlık Kurumlarının iç kontrol sisteminin performansına olan Etkisi kuramsal açıdan incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda sağlık Kurumlarının Performansı ile iç kontrol sisteminin başarı arasında ilişki saptanmıştır.

Eskin (2020) “Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Bir Vaka Çalışması” başlıklı çalışmada özel bir hastanenin iç kontrol süreçlerinin COSO tarafından oluşturulan iç kontrol yönteminin bileşenleri açısından değerlendirilmesi ile etkinlik seviyesinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın Uygulama bölümünde bir özel hastanenin iç kontrol uygulamalarının incelemek için genel müdür, Hastane müdürü ile Muhasebe müdürleriyle önceden hazırlanan sorular yöneltilerek görüşme yapılmıştır. Yetkili kişilerden alınan yanıtlara uygulanan analiz sonucunda hastanenin iç kontrol sisteminin etkinlik seviyesinin düşük olduğu, bütün iş süreçlerinin kapsayan kontrol prosedürlerinden yoksun olduğu ve iç denetim bölümünün var olmadığından kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin ölçülemediğine ulaşılmıştır.

Korkmaz (2020) “Sağlık Sektöründe İç Kontrol Sisteminin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Açısından İncelenmesi”: Bir Hastane Uygulaması başlıklı çalışmada hastanelerin iç kontrol sistemlerinin COSO yönteminin bileşenleri açısından değerlendirilmesi ve kontrol faaliyetlerinin bileşenlere olan uyum derecesinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma COSO iç kontrol yöntemiyle ilgili genel bilgilerin sunumunun ardından bu yöntemler ilgili literatür taraması yapılmıştır. Uygulama bölümünde hastanelerin iç kontrol sisteminin uygulamalarının COSO’nun bileşenlerine uyum derecesinin ölçülmesi amacıyla seçilen hastanenin 221 çalışanına 5’li likert ölçüğüne göre oluşturulan anket Uygulaması yapılmıştır. Anketlerden elde edilen veriler



SPSS 20 paket programıyla frekans, yüzde analiz yöntemleri ile bağımsız iki örneklem T-Testi uygulanarak analiz edilmiştir. Analizin bulguları doğrultusunda araştırmaya konu olan hastanenin kontrol ortamı kapsamında yürütülen faaliyetlerin COSO'nun kontrol ortamı bileşenine kısmen uyumlu olduğu, risk değerlendirme bileşenine uyum gösteremediği, kontrol faaliyetleri bileşenine kısmen uyum gösterildiği, bilgi ile iletişim ve izleme bileşenlerine ise tamamen uyum gösterdiğine ulaşılmıştır.

Yıldırım ve Gönen (2020) "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Karadeniz Teknik Üniversitesi Farabi Hastanesine Yönelik Bir Araştırma" başlıklı çalışmalarında Karadeniz Teknik Üniversitesi Farabi Hastanesinin iç kontrol sisteminin etkinlik seviyesinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın Uygulama bölümünde Farabi Hastanesinin Hastane yönetimine yönelik 16 soru, Muhasebe bölümünde yönelik 13 soru, satın alma bölümünde yönelik 7 soru hazırlanmıştır. İlgili sorular ilgili bölümlerin yöneticileriyle görüşmeler yapılmıştır. Görüşmede not alma yöntemi kullanılarak veriler elde edilmiştir. Uygulamanın sonunda iç kontrol uygulamaları ile iç denetim faaliyetlerinde yönetsel olarak noksanlıklara tespit edilmesine rağmen iç kontrol sisteminin etkin olarak kabul edileceğine ulaşılmıştır.

Kurtuluş (2021) "Sağlık Hizmetlerinde Kontrol" başlıklı çalışmada kontrol olgusu ile sağlık hizmetlerinde kontrol uygulamaları hakkında teorik açıdan bilgi oluşturmaya amaçlanmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde kontrol kavramı, amaçları, ilkeleri ile özellikleri, türleri, kontrol uygulamaların basamakları hakkında bilgiler sunulmuştur. Çalışmanın İkinci bölümünde sağlık Kurumlarında kontrol, sağlık Kurumlarında iç kontrol ile sağlık Kurumlarında dış kontrol hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın sonucunda sağlık kurumlarında iç kontrol uygulamalarından başarının sağlanabilmesi için kontrol ortamının önemi vurgulanmıştır. Kontrol ortamının güçlü olduğu hastanelerin kurumsal yönetim sürecine katkı sağlamasının yanında Stratejik planlamasını diğer hastanelere göre daha etkili düzenlenebileceği ifade edilmiştir.

Koçyiğit, Ceylan ve Uysal (2022). "İç Kontrol

Sistemi: Stok Yönetimi ve Mutemetlik İşlemleri Açısından Kamu Hastanesi Örneği" başlıklı çalışmalarında bir kamu hastanesinin stokları ile mutemetlik faaliyetleri kapsamında yürütülen iç kontrol uygulamalarının değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışma iç kontrol sistemi ile amaçları, COSO İç kontrol yöntemi ile bileşenleri, Sağlık Bakanlığının iç kontrol sistemi, hastanelerde iç kontrol uygulamaları Hakkında genel açıklamalara ardından konuyla ilgili literatür taraması yapılmıştır. Uygulama bölümünde bir kamu hastanesinin stokları ve mutemetlik bölümlerinin faaliyetlerinin iç kontrolü resmi düzenlemeleri ışığında değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonucunda hastanenin stok ve mutemetlik bölümlerin resmi kurallara uygun olarak faaliyetlerin yürütüldüğü, Hastane Yönetiminin de iş süreçlerinin kontrolünü kısmen sağladığına ulaşılmıştır ancak iç kontrol sisteminin etkinlik noktasında bazı sorunların olduğu vurgulanmıştır.

Gül ve Kaya (2023) "İç Kontrolün Sağlık Çalışanları Tarafından Değerlendirilmesi: Fırat Üniversitesi Hastanesi Örneği" başlıklı çalışmalarında üniversite hastanesinde görevli olan çalışanların iç kontrol kavramını algılama seviyelerini tespit etmek ve hastanenin iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırılması amaçlanmıştır. Çalışmanın Uygulama bölümünde 272 sağlık çalışanına 32 sorudan meydana gelen anket evrağı yöneltilmiştir. Anketten elde edilen veriler SPSS 22 paket programında analiz edilmiştir. Analiz sonucu elde edilen bulgulara göre ankete katılan katılımcıların görevli olduğu hastanede iç kontrol sisteminin etkinliğini orta seviyede değerlendirmiştir. Ancak çalışanların kendilerinin iç kontrolü benimsemesi ile farkındalık seviyesinin düşük olduğu belirlenmiştir. Çalışanların mesleki dağılıma göre hemşirelerin iç kontrol kavramının alt bileşenlerinden risk değerlendirme ve bilgi ile iletişimi algılama düzeyleri yüksek olduğu ve çalışanların eğitim durumuna göre değerlendirildiğinde lisansüstü eğitim derecesinin iç kontrol sistemini algılamada etkili olduğuna ulaşılmıştır.

Kurt (2024) "Türk Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve T.C. Sağlık Bakanlığı İç Kontrol Uygulamalarının Değerlendirilmesi" başlıklı çalışmada



kamu Kurumlarında iç kontrol sisteminin kaynakların yönetimi, mali disiplin sağlanması ile şeffaflığın sağlanmasındaki rolünün belirlenmesinin yanında sağlık Bakanlığına bağlı kurumlarda iç kontrol sisteminin sağlık hizmeti kalitesi yükseltilmesi ve mali sürdürülebilirliğe katkısının incelenmesi amaçlanmıştır. Teorik kapsamda değerlendirmelerin yapıldığı çalışmasının sonucunda iç kontrol sistemlerinin alanda yaşanan güncel gelişmeler dikkate alınarak daimî olarak güncellenmesi, tespit edilen aksayan yönlerinde hızla iyileştirme çalışmalarının yapılması, teknolojik gelişmelerin iç kontrol uygulamalarında kullanılmasına ilişkin gerekli düzenlemelerin hayati geçirilmesi ile çalışanların iç kontrol sistemi ile uygulamaları Hakkında gerekli eğitimlerin sunulması ve teşvik edilmesi vurgulanmıştır.

## 5. SONUÇ

İnsanların yaşamının sürdürebilmesinde sağlık kavramı tartışılmaz en önemli değişkenler arasında yerine almaktadır. İnsanlık tarihi boyunca Devletlerin büyümesi ve gelişmesi için sağlıklı insanlara ihtiyaçları olmuştur. Ancak, devletler geçmiş zamanlarda sağlıklı insanları değerli görmesine rağmen sağlığın korunması ve hastalıkların önlenmesi konusu aynı seviyede önemsememiştir. Bu durum II. Dünya savaşının ardından değişime uğramıştır. Savaşın dünya çapında yaşanması ve milyonlarca insanın yaşamlarını kaybetmesinin ardından iş dünyasında çalışan iş gücü oranında düşüş yaşanmıştır. İş gücü oranındaki düşüş sonucunda sağlığın korunması ve hastalıkların önlenmesi konusunda çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda devletlerin belirli sağlık politikaları oluşturması ve hastanelerin sağlık ve tıp alanlarındaki bilimsel gelişmeler doğrultusunda geliştirilmesi ve çeşitlendirilmesi önceliklendirilmiştir. Hastaneler, bünyesinde çok farkı uzmanlık alanına sahip çalışanların görevlendirildiği, başvuran hastaların geçirdiği hastalık veya kaza durumlarına göre ayaktan veya yatarak tedavilerinin yapıldığı ve bünyesinde acil bölümünün olduğu 7 gün 24 saat kesintisiz olarak hizmet veren karmaşık yapıdaki işletmelerdir. Hizmet işletmelerinin arasında yer alan hastaneleri diğer hizmet işletmelerinden ayıran en önemli farkları arasında sundukları hizmetin ertelenemez nitelikte

olması ve aksaklık yaşanması durumunda hastanın yaşamının kaybetme riskinin bulunmasıdır. Bunlara ek olarak hastaneler, sağlık hizmeti sunumunda çeşitli sarf malzeme, ilaç ve yatan hasta bölümünde sundukların otelcilik hizmetinin üretilmesinde tüketilen malzemelerin temin edilmesi için farklı sektörlerde faaliyette bulunan işletmelerle ticari ilişki kurmaktadır. Hastaneler bünyelerinde sundukları hizmetlerin üretiminde farklı malzemelerin tüketilmesi sonucu gelişen ticari ilişkilerin temelini sağlamlaştırmak ve diğer işletmelere güven sağlama açılarından bünyelerindeki gerek idari gerekse sağlık alanlarındaki faaliyetlerinin çevrelerinde konumlanan paydaşlarına güven sağlanması oldukça önemlidir. Söz konusu güvenin sağlanmasında ise öncelikle hastanelerin kendi faaliyetlerinin kurum içerisinde iç kontrolünün sağlanması belirleyici konumdadır.

İç kontrol, işletmenin faaliyetlerini sürdürürken resmî kurumlar tarafından belirlenen prosedürler ile kanunlar uygunluğu, üretilen faaliyetlerin etkinliği ile verimliliğinin ölçülmesi ve farklı işletmelerle kurulan ticari etkileşimi sonucu oluşan mali işlemler doğrultusunda oluşturulan finansal raporların güvenilir biçimde oluşturulması için bütün çalışanlar tarafından makul güvence ile oluşturulan ve uygulanan süreçtir. İç kontrol sisteminin temel amaçları arasında işletmenin kuruluş amaçlarına ulaşmasını yardımcı olmasının yanında stratejik planlaması, finansal ve uyum hedeflerine de ulaşılmasını destekler. Ticari ilişkiler sonucunda oluşturulan finansal raporların tam doğru ve zamanında oluşturulmasını sağlar, faaliyetlerin kanun ile düzenlemelere uygun olarak yürütülmesine katkı sağlar, işletmenin varlığının korunmasını sağlar, risklerin yönetilmesini kolaylaştırır ve faaliyetlerin etkinlik ile verimliliğinin sağlanması yer alır.

İşletmelerin iç kontrol sistemi ve uygulamalarından fayda sağlayabilmesi için sistemin etkililik seviyesi belirleyici konumdadır. Etkililik seviyesi yüksek olan iç kontrol sistemi, işletmenin kuruluş amaçlarına ulaşmasını kolaylaştırır ve faaliyetlerinde oluşabilecek aksaklıkların engellenmesini sağlar. İç kontrol faaliyetlerinin etkinlik seviyesi yüksek olan işletmeler, kurumsal yönetim sürecine de destekleyeceğinden bağlı

olduğu sektördeki diğer işletmelere rekabet üstünlüğü kurmasını kolaylaştırır. Aynı zamanda iç kontrol sisteminin etkin olması, işletmenin iç denetim faaliyetlerini de kolaylaştıracağından iç kontrol sisteminin kendi aksaklıklarının tespit edilmesi ve düzeltici faaliyetlerin uygulamaya geçirilmesini temin eder. İç kontrol sistemi ve uygulamaları günümüzde her sektörden işletmenin bünyesinde uyguladığı gibi Hastane işletmelerinde de iç kontrol sistemi ve uygulamaları bulunmaktadır. Ancak, Hastanelerde iç kontrol sisteminin önemi diğer işletmelerden farklı bir yönü bulunmaktadır. Hastanelerin sunulan sağlık hizmetinin ertelenemez nitelikte olması ve hizmet sunumunun aksaklık yaşanmasının telefisinin mümkün olmaması iç kontrol sisteminin ve uygulamalarının önemini vurgulamaktadır.

Çalışmanın literatür taraması bölümünde Türkiye’de 2015 ile 2024 yılları arasında hastanelerde iç kontrol sistemi ile uygulamalarını konu alan toplam 11 adet makale incelenmiştir. Erişilen makaleler ortak özellikleri arasında hastanelerin iç kontrol sistemi ile uygulamalarının sadece İdari bölümler özellikle de Muhasebe ile finansman bölümlerinin iş süreçlerinin odaklanmasıdır. Ancak, iç kontrol uygulamaları işletmenin bölümleri arasında herhangi bir ayrım yapılmaksızın bütün bölümlerini kapsamaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde makalelerde sağlık hizmeti sunumu Yapılan bölümlerin faaliyetleri kapsam dışında kalması iç kontrol uygulamalarının değerlendirilen hastanelerde kısmi olarak uygulandığını anlaşılmaktadır. Hastanelerde iç kontrol sisteminden hedeflenen faydanın sağlanabilmesi için iç kontrol uygulamalarına tıbbi bölümler ile yardımcı destek bölümleri de dahil edilmelidir. Bunun sonucunda iç kontrol uygulamalarından hedeflenen fayda sağlanabilecektir. Ayrıca hastanelerde uygulanan iç kontrol sistemlerinin etkinlik seviyesinin düşük olarak değerlendirilmesi iç kontrol uygulamalarında eksikliklerin yaşandığını işaret etmektedir.

İç kontrol sistemi hastane işletmelerinin özellikle risk yönetimi uygulamalarının hedeflerine ulaşılmasında makul bir güvence sağlamaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, hata ve hile işlemlerin yaşanma riskini mümkün olan en düşük seviyeye indirilmesine, hastanenin faaliyetlerinin verimliliğin ile karlılığını düşürebilecek nitelik-

teki durumların tespit edilmesine ve toplumsal açıdan halk sağlığını tehdit edecek eylemlerin önüne geçilmesinde büyük oranda katkı sağlar. Hastanelerin iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması sadece tedavi hizmetinde bulunan bireyler için değil aynı zamanda farklı sektörlerde ticari ilişkide bulunan işletmeler ile devleti de doğrudan ilişkilidir. Etkinlik seviyesinde olması bir azalış durumunda hastanelerde sunulan sağlık hizmetlerinde aksaklıkların yaşanması da söz konusu olabilir. Hastanelerde iç kontrol sistemiyle ilgili gelecek dönemlerde yapılacak çalışmalarda hastanenin İdari bölümlerine ek olarak tıbbi ve yardımcı destek bölümlerinin iş süreçlerinin iç kontrol uygulamalarının değerlendirme kapsamı alanına dahil edilerek bütün olarak hastanenin iç kontrol sisteminin uygulamalarının değerlendirilmesi önerilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Atlı, Y ve Yücel, N. (2018). Sağlık Kurumları, Sağlık Kurumlarında Marka ve Elazığ İli Sağlık Sektörü. *Fırat Üniversitesi İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimleri Dergisi*. 2(2), 45-63.
- Atabay, S. (2022). Sağlık Hakkı ve Unsurları. *Türkiye Biyoetik Dergisi*. 9(3), 105-113.
- Ataç, Ö ve Kurttaş, M. (2015). Sağlık- Hastalık Toplumsal Kökenleri ve Sağlık Sosyolojisi. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 25 (1). 231-250.
- Awaluddin, A. (2024). Internal Control and Risk Management on Fraud Prevention in Financial Statements. *International Journal of Financial Economics*. 1(1), 26-38.
- Bingöl, O. (2017). Sosyolojik Reçetelerle Sağlık. *Kaygı Ulludağ Üniversitesi Fen- Edebiyat Fakültesi Felsefe Dergisi*. 28(28), 159-172. E-ISSN: 2645-8950.
- COSO; Definition of Internal Control retrieved November 4 2024 from [https://www.coso.org/\\_files/ugd/3059fc\\_1df7d5dd38074006bce8fd621a942cf.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fd621a942cf.pdf) 04.11.2024
- COSO: Definition of Control Activities. retrieved November 4 2024 from [https://www.coso.org/\\_files/ugd/3059fc\\_1df7d5dd38074006bce8fd621a942cf.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fd621a942cf.pdf) adresinden
- COSO: Definition of Information and Communication retrieved November 4 2024 from [https://www.coso.org/\\_files/ugd/3059fc\\_1df7d5dd38074006bce8fd621a942cf.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fd621a942cf.pdf)

942cf.pdf

COSO: Definition of Monitoring retrieved November 4 2024 from [https://www.coso.org/\\_files/ugd/3059fc\\_1df7d5dd38074006bce8fdf621a942cf.pdf](https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fdf621a942cf.pdf).

Çağatay, A. ve Arslan, Ü. (2020). Hastane çalışanlarına göre yöneticilerin çatışma çözme stratejileri. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(4), 2300-2310. <https://doi.org/10.33206/mjss.742412>

Çalmaz, A., & Yılmazel, G. (2023). Sağlık Politikalarıyla Hemşirelik. *Hitit Sağlık Dergisi*. 1, 61- 70

Çakırcı, O ve Acar, D. (2017). Hastane Yöneticilerinin İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına ve Hastane Maliyetlerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerinin İncelenmesi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*. 20(3), 275-298.

Çakırsoy, E., & Baral, G., (2022). İç Kontrol Sistemi ve Belediyelerde Uygulaması Hakkında Kavramsal Bir Değerlendirme *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 67, 267-278. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1070962>

Deloitte; COSO- Control Environment retrieved November 4 2024 from <https://www.deloitte.com/ng/en/services/audit/perspectives/coso-control-environment.html>

Demirci, H. (2020). Sağlık Sigortası Sahipliği ve Sağlık Hizmetleri Talebi. *Selçuk Sağlık Dergisi*. 1, 37-45.

Dinçer, Ö. (2003). Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası. Beta Basım Yayım. İstanbul.

Dursun, G ve Akin, S. (2019). Türkiye 'de Özel Hastanelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi. *İzmir Demokrasi Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi*. 48-60. E-İSNN: 2651-4575.

Eke, E. (2022). Sağlık Politikası Süreci. *Kamu Yönetimi ve Politikaları Dergisi*. 3(3), 41-67. ISSN: 2717-9729

Elden Ürgüp, S. (2020). Muhasebe Alanında Hata ve Hile İle İç Kontrol Üzerine Yazılmış Lisanüstü Tezlerin Analizi (2009-2019). *Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 21(2) 90-102. DOI: 10.37880/cumuiibf.742616.

Erdoğan, A ve Özçelik, H. (2022). İç Kontrol Sisteminin COSO Standartlarına Göre Değerlendirilmesi: Perakende Sektöründe Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 27(3), 461-476. Proje Numarası: SYL-2018-6933.

Erdoğan, B ve Mengi, B. (2018). Hata ve Hilelerin Önlenmesine Yönelik Kontroller ve Sağlık Sektörü Üzerine Bir Uygulama. *Giresun Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 4(8), 85-106.

Eskin, I. (2020). Evaluation of The Effectiveness of The Internal Control System In Hospital Businesses:

A Case Study. *Journal of Administrative Sciences*. 19(29), 151-178. <https://doi.org/10.35408/comuybd.716704>.

Fritze, L., & Jockel, O. (2025). Developing a Model For An Internal Control System for Usage in Financial Accounting and Controlling. *Journal of Financial Risk Management*, 14, 18-36

Gül, M., Kaya, E. (2023). İç Kontrolün Sağlık Çalışanları Tarafından Değerlendirilmesi: Fırat Üniversitesi Hastanesi Örneği, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15 (2), 941-952. <https://doi.org/10.20491/isarder.2023.1628>.

Işık, A., & Akdoğan, N. (2024). Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sistemi ve Etkinliği *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 71,251-274. <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1352178>

Kahveci Ceylan, B, Azizoğlu, F ve Mete, M. (2023). Sağlık Politikaları ve Türkiye 'de Sağlık Dönüşüm Politikalarının Dönüşümü. *Akşehir Meslek Yüksekokulu Sosyal Bilimler Dergisi*. 16, 186-203.

Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü; İç Kontrol Standartları. (<https://khgm.saglik.gov.tr/TR-44068/ic-kontrol-nedir.html>). Adresinden 15.11.2024 tarihinden aktarılmıştır.

Kaya, A. (2019). İç Kontrol Sisteminin Sağlık Kurumlarının Performansı Üzerine Etkisi. *Göbeklitepe Sağlık Bilimleri Dergisi*. 2(2), 1-17. ISSN: 2757-6221

Kazan, G. (2023). Tedarik Zinciri Yönetiminde İç Kontrol: Verimliliğin ve Risk Yönetiminin Etkinliğinin Arttırılması. *Denetim Dergisi*. 14(28), 123-136. <https://doi.org/10.58348/denetisim.1320143>

Kılıç, U ve Uzun, H. (2023). Sağlık Hizmetlerinde Kalite Yönetimi: Elazığ Örneği. *Fırat Üniversitesi Harput Araştırmaları Dergisi*. 10(20), 83-111. ISSN: 2148-2527

Koçyiğit, S, Ceylan, Ö ve Uysal, D. (2022). İç Kontrol Sistemi: Stok Yönetimi ve Mutemetlik İşlemleri Açısından Kamu Hastanesi Örneği. *Uluslararası Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi*. 8(1), 34-50. ISSN: 2149-6161.

Kurnaz, E. (2020). Sağlık Sektöründe İç Kontrol Sisteminin COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Açısından İncelenmesi: Bir Hastane Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*. 30(157), 163-185. ISSN: 2458-8997.

Kurt, G. (2024). Türk Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve T.C. Sağlık Bakanlığı İç Kontrol Uygulamalarının Değerlendirilmesi, *Journal of Economics and Political Sciences*, 4(1), 20-34

Kurtuluş (2021). "Sağlık Hizmetlerinde Kontrol" *Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 45(2), 77-100.

Özel Hastane Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarih ve Sayısı, 27.03.2002 / 24708.

Polat, G. (2019). Hastane harcamalarının yerel kalkınmaya etkisi, *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 1-15. <https://doi.org/10.31592/aeusbed.359371>

Sağlık Bakanlığına Ait Kurum Ve Kuruluşlar İle Devlet Üniversitelerinin İlgili Birimlerinin Birlikte Kullanımı İle İşbirliği Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarihi ve Sayısı: 04.03.2020/31058.

Tanyıldızı, İ ve Demir, Ö. (2019). Sağlık Kurumlarında Yalın Yönetim. Fırat Üniversitesi *İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 3(1). 13-40.

Türk Dil Kurumu, Sağlık Tanımı <https://sozluk.gov.tr/> adresinden 07.10.2024 tarihinde alınmıştır.

UN, Universal Declaration of Human Rights retrieved October 07. 2024 from <https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/2021/03/udhr.pdf>

WHO, Definition of Healty. Retrieved October 7 2024 from <https://www.who.int/data/gho/data/major-themes/health-and-well-being>.

WHO, Definition of Healty Service retrieved October 08 2024 from <https://www.who.int/docs/default-source/documents/health-systems-strengthening-glossary.pdf>.

WHO, Hospitals retrieved October 09 2024 from [https://www.who.int/health-topics/hospitals#tab=tab\\_1](https://www.who.int/health-topics/hospitals#tab=tab_1).

WHO, Principles of Healty retrieved October 07 2024 from <https://www.who.int/about/governance/constitution>

Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi ve Sayısı 13.01.1983 / 17927

Yıldırım, F, Gönen, S. (2020). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Karadeniz Teknik Üniversitesi Farabi Hastanesine Yönelik Bir Araştırma. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9 (3), 2062-2080. <https://doi.org/10.15869/itobiad.732220>

Yurtlu, Ö., (2022). İşletmelerin İç Denetim Yapısının Kurumsal Yönetim Sürecine Etkisi. *İzmir Yönetim Dergisi*, 3(2), 36-51. <https://doi.org/10.56203/iyd.1126972>.



# İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR





# TÜRKİYE VE BAZI OECD ÜLKELERİ ARASINDA VERGİ YÜKÜNÜN KARŞILAŞTIRILMALI İNCELENMESİ

## A COMPARATIVE STUDY OF TAX BURDEN BETWEEN TÜRKİYE AND SOME OECD COUNTRIES

Nilüfer Zeybek Yoruldu 

SMMM-Maliye Bilim Uzmanı-Uzlaştırmacı, Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına Kayıtlı / Türkiye,  
e-mail: niluferzeybek@gmail.com

### Öz

Vergi, modern devlet yapılarında, devletlerin en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Kamusal mal ve hizmet üretiminin finansmanında genel finansman aracı olarak kullanılan vergiler; gelir, servet ve harcama unsurları üzerinden alınabilmektedir. Zira verginin kaynağının geniş tutulması, devlete vergilendirme yetkisini kullanmada geniş hareket alanı sağlamaktadır. Verginin mükellefi olan gerçek ve tüzel kişiler, gelirlerinin belirli bir kısmını vergi olarak ödemek zorunda kalmaktadırlar. Vergilendirme ile kişilerin gelirleri arasında her zaman doğrusal bir ilişki mevcut olmadığından, kişiler vergi yüklerini üzerlerinde olduğundan daha fazla hissedebilmektedirler. Bu çalışmada, Türkiye ile bazı OECD ülkeleri arasında, toplumsal vergi yüklerinin karşılaştırmalı bir değerlendirmesi yapılmıştır. Nitel araştırma yöntemi olan, doküman analizine dayalı olarak gerçekleştirilen bu çalışmanın neticesinde, Türkiye'deki vergi yükünün, OECD ülkeleri vergi yükü ortalamasının altında kaldığı tespit edilmiştir. Türkiye'de vergi yükünün fazla hissedilmesinin temel sebebinin, vergilendirme aşamasında anayasal vergilendirme ilkelerinin etkin tatbik edilmeyişi olduğu düşünülmektedir. Aynı zamanda dolaylı vergilerin, gelirden görece bağımsız yapısının olması ve sistem içinde ağırlığının fazla olması nedenleriyle vergi adaletini bozucu etkisinin bulunması, toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının arzu edilen düzeyde olmaması gibi unsurların da toplumsal vergi yükünün çarpık dağılmasına/dağıtılmasına yol açtığı sonucuna varılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Vergi Yükü, Türkiye, OECD, Karşılaştırmalı İnceleme

**Citation/Atıf:** ZEYBEK YORULDU, N. (2025). TÜRKİYE VE BAZI OECD ÜLKELERİ ARASINDA VERGİ YÜKÜNÜN KARŞILAŞTIRILMALI İNCELENMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 199-212, DOI: 10.69599/izd.2917

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Nilüfer Zeybek Yoruldu  
E-mail: niluferzeybek@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

## Abstract

Taxes constitute the most important source of revenue for states in modern state structures. Used as a general financing tool for financing the production of public goods and services, taxes can be levied on income, wealth, and expenditures. This broad tax base provides the state with ample leeway in exercising its taxing authority. Individuals and legal entities subject to taxation are obligated to pay a certain portion of their income as taxes. Because there is not always a linear relationship between taxation and individual income, individuals may feel the tax burden more than they actually do. This study conducted a comparative assessment of social tax burdens between Türkiye and some OECD countries. Based on a qualitative research method and document analysis, this study determined that the tax burden in Turkey is below the average tax burden in OECD countries. The primary reason for the perceived high tax burden in Türkiye is believed to be the lack of effective application of constitutional taxation principles during the taxation process. At the same time, it has been concluded that indirect taxes have a distorting effect on tax justice due to their relatively independent structure from income and their high weight in the system, and that factors such as the lack of tax awareness and tax morale at the desired level in the society lead to a distorted distribution of the social tax burden.

**Keywords:** Tax Burden, Türkiye, OECD, Comparative Analysis

## 1. GİRİŞ

Vergiler, kamu harcamalarının finansmanında devletlerin en önemli gelir kaynağıdır. Vergi; devletin, kamu harcamalarını karşılamak üzere, egemenlik gücüne dayanarak, tek taraflı belirlediği ve somut karşılığı olmayan parasal ödemelerdir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73'üncü maddesi uyarınca, *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler kanunla, konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."* hükümleri yer almaktadır. Anayasada belirtilen bu düzenlemeler, hem vergilendirme yetkisinin kullanımını hem de bu yetkinin sınırlarını belirlemektedir. Zira devletin vergilendirmedeki (mali amacı) temel amacı; gelir oluşturarak ve tahsil ederek, kamu harcamalarını karşılamak olsa da bunun dışında bölüşümde adaletin sağlanması, ekonomik istikrarın sağlanması, ekonomik büyümenin- kalkınmanın sağlanması, kaynak dağılımında- kullanımında etkinliğin sağlanması gibi mali olmayan amaçları da bulunmaktadır. Vergi adaletinin sağlanabilmesi için bireylerin ekonomik güçleri doğrultusun-

da vergilendirilmesi temel bir ilkedir. Zira vergi adaleti, toplumsal gelir dağılımı adaletini de doğrudan etkilemektedir. Piyasanın, üretime katılan üretim faktörleri arasında geliri dağıtması birincil gelir dağılımı olarak kabul edilirken (ki çoğu zaman adaletsizdir), devletin vergiler başta olmak üzere maliye politikası araçları aracılığıyla (daha adaletli hale getirmek için) geliri yeniden dağıtması ise ikincil gelir dağılımı olarak ifade edilir. Bu çerçevede, politika yapıcılardan, kişilerin ödeme kapasitelerinin dikkate alındığı, adil bir vergi sistemi oluşturmaları beklenmektedir. Bu aynı zamanda anayasal (temel) vergilendirme ilkelerine uygun ve uyumlu bir vergi politikasının da inşası anlamına gelmektedir. Vergi adaletinin temelini oluşturan "vergilendirmede ödeme gücü ilkesi"ni ilk defa İskoçyalı iktisatçı/düşünür Adam Smith 1776 yılında yayımlanan "Ulusların Zenginliği" adlı eserinde ortaya atmıştır. Zira kişilerin ödeme güçlerini dikkate almayan bir vergi politikasının/uygulamasının adil olması mümkün görünmemektedir. Türkiye'de vergilendirme yetkisine sahip yasa yapıcı bu kavramı genişleterek, "mali güce göre" vergilendirmeyi esas almıştır. Zira mali güç kavramında; vergi kaynağı olarak sadece gelir değil aynı zamanda harcama ve servet unsurları da vergilendirmeye temel teşkil edebilmektedir.

Vergi adaletinin iki önemli boyutu bulunmak-

tadır: yatay ve dikey adalet. Yatay adalet, benzer ekonomik koşullara sahip bireylerin benzer vergisel yükümlülüklerine tabi tutulmasını ifade ederken, dikey adalet ise farklı gelir düzeylerine sahip kişilerin farklı oranlarda vergi ödemesi gerektiğini savunur. Bu sayede, hem eşit durumdaki bireyler arasında haksızlık oluşması engellenir hem de gelir dağılımında adaletin sağlanmasına katkı sunulur. Vergi yükü ise belirli bir dönemde devlete ödenen vergilerin devletçe toplanan bütün gelirlere oranı veya vergi gelirlerinin gayri safi yurtiçi hâsıla (GSYH)'ya oranı esas alınarak hesaplanmaktadır.

Vergilerle ilgili olarak literatürde çeşitli sınıflandırmalar yapılabilmektedir. Zira literatürde en yaygın kullanılan vergi sınıflandırmalarından biri; dolaysız vergiler, dolaylı vergiler ayrımıdır. Dolaysız vergiler; gelir ve servet veya servet transferleri üzerinden alınırken, dolaylı vergiler harcamalar (tüketim) üzerinden alınır. Türk vergi sistemi, dolaylı vergiler ağırlıklı bir sistemdir. Zira bu bir tercih değil, mecburiyettir. Zira bir ülkenin vergi sistemine bakılarak, o ülkenin gelişmişlik seviyesi hakkında fikir sahibi olunabilmektedir. Sistemde dolaysız vergiler, vergi gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturuyorsa o ülke gelişmiş ülke; devletin en önemli vergi kaynağını dolaylı vergiler oluşturuyorsa o ülkeye gelişmekte olan ülke denilebilmektedir. Türkiye'de de tüketim vergilerinin en önemlileri; Katma Değer Vergisi (KDV) ile Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) kalemleridir. Gelir ve servet ve bileşenleri üzerinden alınan dolaysız vergiler daha adil kabul edilirken; tüketimi esas alan ve gelirle doğrudan ilişkilendirilemeyen dolaylı vergiler ise vergi adaletini sağlamak bir yana vergi adaletini bozucu etki sergileyebilmektedirler. Bir ülkedeki vergi sisteminin adalet düzeyini değerlendirmek amacıyla, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki dağılımı önemli bir gösterge olarak kabul edilmektedir. Genel olarak, dolaysız vergilerin payının yüksek olması, gelir düzeylerine göre vergilendirme yapıldığı için daha adil bir sistemin varlığına işaret eder. Gelişmiş OECD ülkelerinde dolaysız vergilerin oranı, dolaylı vergilere kıyasla daha yüksektir. Buna karşılık, gelişmekte olan ülkelerde (GOÜ) dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki oranı daha fazladır.

Bu durum, söz konusu ülkelerde vergi yükünün bireyler arasında adil bir şekilde dağılmadığının göstergesi olarak kabul edilebilmektedir.

Bu çalışmada, araştırmanın konusuyla uyumlu ve uygun olduğu düşünüldüğü için nitel araştırma yöntemi olan ve belgesel tarama olarak da anılan doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemde var olan kayıt ve belgeler incelenerek veri temini gerçekleştirilmektedir. Doküman analizi, belli bir amaca dönük olarak kaynakları bulma, okuma, not alma ve değerlendirme işlemlerini kapsamakta aynı zamanda elde edilen bulgulardan çıkarımlarda bulunarak, çözüm ve öneriler geliştirmeye imkan sağlamaktadır (Sak, vd., 2021, s. 230). Çalışmada, öncelikle vergi yükü kavramı teorik çerçevede ele alınarak; kavram, türleri ve etki eden faktörler incelenmiştir. Çalışmanın devamında ise Türkiye'de ve bazı OECD ülkelerindeki vergi yükleri özetlenerek, Türkiye ile karşılaştırılmalı olarak tespit ve değerlendirmelerde bulunulmuştur. Son olarak sonuç ve öneriler kısmı ile çalışma tamamlanmıştır.

OECD ülkelerinin tamamının vergi yüklerine ve vergi uygulamalarına ilişkin güncel verilerin OECD'nin WEB sayfasında paylaşılmamış olması önemli bir kısıt oluşturmuştur ve çalışmada incelenen ülke seçimlerini belirleyen en büyük etken olmuştur. Çalışmada bir diğer önemli kısıt ise incelenmek üzere belirlenen ülkelerin vergi sistemlerinin tamamının incelenmesinin ve çalışmada yer verilmesinin pratik olmayışındır. Bu nedenle çalışma, Türkiye dâhil incelenen ülkelerin gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yapıları üzerine inşa edilmiştir.

## 2. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Vergi yükü, bireylerin veya toplumun belirli kesimlerinin sahip oldukları ekonomik güçleriyle orantılı olarak ödemek zorunda kaldıkları vergi miktarını ifade eder. Zira belirli zaman diliminde devlete yapılan vergi ödemeleri ile bu ödemeleri gerçekleştiren mükelleflerin aynı dönemde elde ettikleri gelirler arasındaki oran, vergi yükünün ölçüsünü oluşturur. Bu kavram yalnızca bireyler için değil, gelir düzeylerine ya da farklı sosyoekonomik özelliklere sahip gruplar için de hesaplanabilir. Ayrıca, ülke ekonomi-

sinin genel vergi yükü de makro düzeyde analiz edilebilir. Vergi yükü, genel anlamda; objektif vergi yükü ve sübjektif vergi yükü olarak ikiye ayrılmaktadır. Objektif vergi yükü; sahip olunan gelirle bağ ve bağlantı kurularak, rakamsal olarak ölçülebilir ve vergi nedeniyle gelirin azalan kısmını temsil ederken sübjektif vergi yükü; gelirin azalması sonucu ortaya çıkan yoksunluk, baskı ve memnuniyetsizlik hisleri gibi psikolojik etkiyi tanımlamak için kullanılan ve dolayısıyla ölçülemeyen bir kavramdır. Bu anlamda vergi yükü, genel olarak, vergilerin ekonomik aktörler üzerinde yarattığı mali baskıyı ya da etkiyi açıklamak için kullanılır (Sugözü, 2010'dan aktaran Kılıçaslan & Yavan, 2017, s. 35). Bu baskı, vergi mükellefleri tarafından hem ekonomik hem de psikolojik düzeyde hissedilmektedir (Çomaklı, vd., 2015, s. 145).

Bir ülkede vergi yükünün adaletli bir şekilde dağılabilmesi için dolaylı ve dolaysız vergilerin yapısal özelliklerinin karşılaştırılması gereklidir. Dolaysız vergiler, artan oranlı tarifeler ile gelir düzeyine göre farklılaşan indirim ve muafiyet imkânları sunduğundan, gelir dağılımındaki adaletsizlikleri azaltma açısından daha etkili olabilmektedir. Diğer taraftan vergi istisna, muafiyet ve indirim uygulamalarının ekonomik ve/veya sosyal fayda doğurmayacak şekilde uygulanması, mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz şekilde etkileyebilmektedir (Yoruldu, 2020, s. 62-63). Buna karşılık, dolaylı vergiler tüketim harcamaları üzerinden alındığı için, düşük gelirli bireylerin harcamaları içinde bu vergilerin oranı daha yüksek olabilmekte ve vergi yükü orantısız şekilde alt gelir gruplarına yansımaktadır. Bu durum, dolaylı vergilerin, gelir düzeyine duyarsız yapısı nedeniyle, vergi adaletini olumsuz yönde etkileyebileceğini göstermektedir (Armağan, 2007, s. 239).

Vergi yüküne ilişkin çeşitli alt kavramlar bulunmakta ve vergilerin ekonomi üzerindeki etkilerini değerlendirirken bu kavramsal çerçeveden yararlanılmaktadır. Bu doğrultuda, vergi politikalarının oluşturulması sürecinde yalnızca yasal düzenlemeler değil, aynı zamanda farklı vergi türlerinin yükleri de dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla, bir ekonomide vergi sisteminin etkinliğini artırmak ve sağlıklı işleyişini sürdür-

rebilmek adına vergi yükünün ölçülmesi ve yorumlanması büyük önem taşımaktadır (Çağdaş, 2020, s. 82).

## 2.1. Vergi Yükü Türleri

Literatürde vergi yükünün birden fazla türü bulunmaktadır. Burada önemli olan hangi vergi yükünün tespit edilmek ve hesaplanmak istendiğidir. Bu kapsamda yer alan objektif vergi yükü, mükellefin ödediği verginin, yalnızca gelir düzeyi temelinde değil, aynı zamanda bakmakla yükümlü olduğu bireyler gibi sosyoekonomik koşullar dikkate alınarak ölçülmesini ifade eder (Arsan, 1975, s. 12). Objektif vergi yükü, hesaplanabilir nitelikte olması nedeniyle sayısal yöntemlerle analiz edilebilmektedir. Aşağıda çeşitli vergi yükü türleri ve bunların hesaplanmasına ilişkin formüller tablo halinde sunulmuştur.

**Tablo 1.** Vergi Yükü Türleri

| Toplam Vergi Yükü   | Vergi Gelirleri Toplamı/<br>GSMH                                                                 |
|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bireysel Vergi Yükü | Bireyin Ödediği Toplam Vergi/Bireyin Toplam Geliri                                               |
| Net Vergi Yükü      | Ödenen Vergi – Kamu Hizmetlerinden Elde Edilen Fayda/Bireyin Toplam Geliri                       |
| Gerçek Vergi Yükü   | (Ödenen Vergi + Bireye Yansıyan Vergi) – (Kamu Hizmeti – Yansıtılan Vergi)/Bireyin Toplam Geliri |

**Kaynak:** Uygun ve Kasa, 2017, s. 31.

## 2.2. Vergi Yüküne Etki Eden Faktörler

Bir ülkede gerçek ve tüzel kişilerden alınan vergi, vergi mükelleflerinin harcanabilir gelirlerini azalttığından, mükellefler üzerinde hem objektif hem de sübjektif olarak yük oluşturmaktadır (Köstekçi, 2024, s. 128). Vergi yüküne etki eden, kişilerin vergi yükünü artıran veya azaltan pek çok faktör bulunmaktadır. Vergi yükünü etkileyen temel faktörler; vergi oranları, vergi rekabeti, vergi kaçırma, vergiden kaçınma, kayıt dışı ekonomi, vergi bilinci ve ahlâkı, vergisel ayrıcalıklar olarak sayılabilir.

Vergi oranları; vergi sistemlerinde verginin tarhi işlemi, mükelleflerin vergi matrahlarına, ilgili vergi tarifesinde yer alan oran ve/veya miktar-



ların uygulanması şeklinde gerçekleştirildiğinden, tahakkuku gerçekleştirilecek vergi miktarının hesaplanmasında vergi oranları önemli bir rol oynamaktadır. Genel olarak vergi mevzuatında yer alan vergilerin oranları, optimal vergilendirme oranının üzerinde yer alıyorsa, vergi mükelleflerinin vergi yüklerinin artması sonucunu doğurabilir. Vergi oranlarının, mükellefler açısından “katlanılabilir/ödenebilir” düzeyin üzerinde olması, vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına ve dolayısıyla vergi tabanının daralmasına bağlı olarak, devlet hazinesine intikali gerçekleşen toplam vergi tahsilatının azalmasına yol açabilmektedir (Yoruldu, 2022, s. 200).

Vergi rekabeti; devletin vergi mevzuatının ve vergi politikalarının diğer devlet üzerinde oluşturduğu etkiler olarak tanımlanmaktadır. Zararlı vergi rekabeti mükellefleri vergisel yükümlülüklerle uyum konusunda isteksizleştirmekte ve vergi adaletini bozmaktadır.

Vergi kaçırma; mükelleflerin vergi kanunlarında suç olarak tanımlanmış yollarla gizleme, yanlış beyanda bulunma gibi yolları kullanarak, bilinçli olarak ödenmesi gerekenden daha az vergiyi ödemesidir.

Vergiden kaçınma; vergi kanunlarına aykırı davranmaksızın vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi suretiyle vergi ödememe çabasını ifade eder. Burada vergiye karşı gösterilen tepki yasadışı değildir. Bu sebeple, vergiden kaçınma olayı cezai yaptırıma tabi değildir.

Kayıt dışı ekonomi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmesine rağmen vergi ödememek adına gelir kazandırıcı faaliyetin, resmi kurumların bilgisi dışında yapılmasıdır. Başka bir ifadeyle resmi GSMH tahminlerine yansımayan gelir oluşturan ekonomik faaliyetlerdir. Aynı zamanda ekonomide oluşan dışsallıklar da bir yönüyle kayıt dışı alana etki etmektedir. Ekonomik birimlerin yapmış oldukları faaliyetler neticesinde ortaya çıkan negatif dışsallığın (çevresel zararın) maliyetine (fiyat, vergi vb.) katlanmamaları/katlanmak istememeleri durumunda piyasa aksaklığı oluşur (Yolal, 2025, s. 265) ve meydana gelen negatif etkiyi bertaraf edebilmek için devlet tarafından toplumdan ek vergi ve diğer mali yükümlülükler talep edilebilir. Zira bu durum kişilerin vergi yükünü arttırabilir.

Vergi bilinci ve vergi ahlâkı kavramları çoğu zaman birlikte kullanılan, birbirini etkileyebilen fakat birbirinden farklı tanımlamalara sahip kavramlardır. Vergi ahlâkı, mükelleflerin ve sorumluların vergi ile ilgili ödevlerini ve sorumluluklarını, ilgili vergi kanunlarının öngördüğü şekilde, tam ve zamanında gerçekleştirme eğilimini ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi ahlâkı, kişilerin vergi ile ilgili şekli ve maddi mecburiyetlerine uymada gösterdikleri dürüstlük seviyelerini yansıtmaktadır. Vergi bilinci ise, yükümlülerin ve sorumluların vergi ile ilgili yükümlülüklerini, yerine getirme hususundaki isteklilik düzeylerini tanımlamaktadır (Yoruldu, 2019, s. 82). Vergiye tabi kişilerin, arzu edilen vergi bilinci düzeyinde olmamaları, vergiyi eksik ve/veya fazla ödemeleri sonucunu doğurarak, kişisel ve toplumsal vergi yükünün olması gerekenden farklı oluşmasına neden olabilmektedir. Keza kişilerin vergi ahlâkına sahip olmamaları durumunda, vergi ödeme eğilimleri düşük olacağından, vergi yüklerinin olması gerekenden az oluşmasına yol açabilmektedir.

Vergisel ayrıcalıklar; Türk Vergi Sistemi’nde yer alan muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları, mükelleflerin vergi yükünü azaltmak için kullanılmaktadır. Vergi harcamaları olarak da bilinen bu uygulamalar neticesinde, devlet alması gereken birtakım vergi alacaklarından, vergilendirmeden beklediği ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirebilmek için vazgeçmektedir (Yoruldu, 2021, s. 143). Ancak bu tür uygulamalar vergi matrahının daralmasına, bunun sonucunda da vergi erozyonuna yol açmaktadır (Erdoğan, 2013, s. 54).

### 3. TÜRKİYE’DE VERGİ YÜKÜ

Bir ülkede vergi yükü, genel olarak iki temel değişken esas alınarak hesaplanmaktadır: toplam vergi gelirleri ve GSYH. Bu kapsamda, vergi yükü oranı, elde edilen toplam vergi gelirlerinin GSYH’ya bölünmesiyle belirlenmektedir. Türk vergi sisteminde yer alan tüm vergileri incelemek pratik ve kapsam olarak mümkün olmayacağından, bu çalışmada dolaysız vergiler olarak; gelir vergisi ve kurumlar vergisi, dolaylı vergi olarak da en önemli vergi kalemi olan KDV seçilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün yayımladığı



2024 yılına ait Genel Yönetim Bütçe İstatistiklerine bakıldığında; 2024 yılında hazineye toplam 7.395.898.672 TL vergi geliri intikali gerçekleştirilmiştir. Bu vergi gelirlerinin 2.539.772.284 TL'si dolaysız vergilerden oluşmuştur. Zira dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payı ise yaklaşık %34 olarak gerçekleşmiştir. Diğer taraftan 2024 yılında elde edilen vergi gelirlerinin yaklaşık %66'lık kısmı başta KDV olmak üzere dolaylı vergilerden oluşmuştur (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2025).

### 3.1. Gelir Vergisi

Türkiye'de gelir vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa (GVK) göre ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar gelir vergisine tabidir. Vergilendirme, artan oranlı tarifeye göre yapılır. GVK'de geçerli gelir vergisi oranları sırasıyla %15, %20, %27, %35 ve %40 şeklindedir. Dolaysız vergiler içerisinde en büyük ağırlığa sahip olan gelir vergisi, farklı

mükellef gruplarına göre değişen oranlarda bir vergi yükü oluşturmaktadır. Beyana dayalı vergi sisteminde, vergi kaçırma ihtimalinin daha yüksek olması nedeniyle, vergi yükünün önemli bir kısmı, gelirleri kaynağında vergilendirilen maaşlı ve ücretli çalışanlar üzerinde kalmaktadır. Bu durum, vergi sisteminde gelir üzerinden alınan yükün adaletsiz biçimde dağıldığına işaret etmekte ve özellikle sabit geliri olan bireylerin daha fazla vergi yükü hissetmesine neden olmaktadır. (Erdoğan, 2013, s. 187).

Türkiye'de alınan çeşitli vergiler bazında faal mükellef sayıları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2.'de Türkiye'de 2020-2024 yıllarını kapsayan döneme ait vergi türleri itibarıyla faal mükellef sayıları verilmiştir. Buna göre kazançları nedeniyle beyanname düzenlemek zorunda olan gelir vergisi faal mükellef sayısı, 2024 yılı itibarıyla 2.606.489 olarak tespit edilmiştir. Bu sayıya Gayrimenkul Sermaye İradı (GMÜD) ve ücret geliri elde edenler gibi vergisini stopaj yoluyla ödeyen mükellefler de eklendiğinde top-

**Tablo 2.** Vergi Türü Bazında Faal Mükellef Sayıları

| VERGİ TÜRÜ ADI              | 2020 YILI FAAL<br>MÜKELLEF<br>SAYISI | 2021 YILI FAAL<br>MÜKELLEF<br>SAYISI | 2022 YILI FAAL<br>MÜKELLEF<br>SAYISI | 2023 YILI FAAL<br>MÜKELLEF<br>SAYISI | 2024 YILI FAAL<br>MÜKELLEF<br>SAYISI |
|-----------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|
| Gelir Vergisi               | 2.086.100                            | 2.235.576                            | 2.364.625                            | 2.478.134                            | 2.606.489                            |
| Kurumlar Vergisi            | 918.229                              | 986.318                              | 1.069.339                            | 1.143.344                            | 1.191.375                            |
| Basit Usulde Ticari Kazanç  | 808.571                              | 836.871                              | 836.779                              | 833.417                              | 821.849                              |
| Gelir Vergisi GMÜD          | 2.056.305                            | 2.107.353                            | 2.249.233                            | 2.266.450                            | 2.710.366                            |
| Katma Değer Vergisi         | 2.946.139                            | 3.164.072                            | 3.368.573                            | 3.552.298                            | 3.705.178                            |
| Gelir Stopaj Vergisi        | 3.238.862                            | 3.510.153                            | 3.749.494                            | 3.962.053                            | 4.151.166                            |
| Banka Muameleleri Vergisi   | 4.419                                | 4.730                                | 5.223                                | 3.761                                | 4.182                                |
| Sigorta Muameleleri Vergisi | 505                                  | 414                                  | 416                                  | 394                                  | 316                                  |
| Damga Vergisi (Beyannameli) | 294.163                              | 312.304                              | 332.355                              | 345.150                              | 349.065                              |
| Diğer Ücret                 | 92.053                               | 113.479                              | 74.080                               | 55.143                               | 40.024                               |

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), İstatistikler, <https://www.gib.gov.tr>

lamda 10.000.000'a yakın bir mükellef sayısının olduğu ifade edilebilir. Bu sayı, aynı döneme ait kurumlar vergisi faal mükellef sayısının kat kat fazlasını oluşturmaktadır. Bu durum da dolaysız vergiler içerisinde vergi yükünün gelir vergisi mükellefleri üzerinde yoğunlaştığının bir göstergesidir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yayımladığı 2024 yılına ait Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri'ne göre; 2024 yılında hazineye toplam 7.395.898.672 TL vergi geliri intikali gerçekleştirilmiştir. Bu vergi gelirlerinin 1.527.664.798 TL'si gelir vergisi tahsilatından oluşmuştur. Bu dönemde hazineye intikal ettirilen toplam gelir vergisi tutarının, toplam vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık %21 civarındadır (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2025). Bu sonuç da gelir vergisi üzerindeki vergi yükünün büyüklüğünü ortaya koymaktadır.

### 3.2. Kurumlar Vergisi

Türkiye'de kurum kazançları %20 oranında vergilendirilmektedir. Ancak 2023 ve 2024 yıllarında bu oran geçici olarak %25'e yükseltilmiştir. Banka ve finans kurumları için ise oran %30'dur. Kurumlar vergisine ek olarak kurumlar da stopaj ve geçici vergi yükleriyle karşı karşıya kalmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergiler kapsamında değerlendirilen bir diğer vergi türü kurumlar vergisidir. Bu vergi, kurum statüsünde olmanın sağladığı bazı avantajlar nedeniyle, gerçek kişilere uygulanan gelir vergisinden ayrı olarak kurumların kazançları üzerinden alınmaktadır. Zira her tüzel kişiliğe sahip şirket türünün kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nda şahıs şirketi olarak düzenlenen şirketler (Kolektif ve Adi Komandit Şirketler) ve Borçlar Kanunu'nda düzenlenen Adi Şirket bunun örnekleridir. Kurumlar vergisinin hem yurtiçi hem de yurtdışından gelen yatırımlar üzerinde doğrudan etkili olması, özellikle GOÜ'lerde bu vergi oranlarının görece düşük tutulmasına neden olmaktadır. Türkiye'de de yatırımların teşvik edilmesi amacıyla, kurumlar vergisi oranı birçok gelişmiş ülkeye kıyasla daha düşük seviyelerde uygulanmaktadır (Gürdal ve Yavuz, 2017, s. 24). Bu durum da açık olarak vergi kolaylıklarından yararlanabil-

mek ve daha az vergi ödeyebilmek için kurumlar vergisi kanunu kapsamında mükellef sayılan şirketlerin sayısının artmasına ve dolayısıyla bu kurumların vergi yüklerini azaltmalarına zemin hazırlayabilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yayımladığı 2024 yılına ait Genel Yönetim Bütçe İstatistiklerine incelendiğinde; 2024 yılında hazineye toplam 7.395.898.672 TL vergi geliri intikali gerçekleştirilmiştir. Bu vergi gelirlerinin 890.215.830 TL'si kurumlar vergisinden oluşmuştur. Bu da toplam vergi gelirlerinin, yaklaşık %12'sine tekabül etmektedir (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2025). Bu sonuç, kurumlar vergisi kaynaklı vergi yükünün, gelir vergisine görece düşük olduğu anlamına gelmektedir.

### 3.3. Katma Değer Vergisi (KDV)

Katma değer vergisi, genel tüketim vergisidir. Diğer bir ifadeyle tüketime konu olan tüm mal ve hizmetlerde KDV (istisna tutulanlar hariç) bulunur. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinde, KDV'nin oranı düzenlenmiştir. Buna göre; *"Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Cumhurbaşkanlığı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir"* denilmektedir. Zira Kanun'un Cumhurbaşkanı'na vermiş olduğu bu yetkiye istinaden Türkiye'de KDV oranları üç kademeli bir yapı sergilemektedir. Kanun'a ekli cetvellerle piyasada bulunan her bir mal için sınıflandırma yapılarak, farklı KDV oranları belirlenmiştir. Cari düzenlemelere göre; KDV'nin genel oranı %20'dir. İndirimli oranlar ise %10 ve %1'dir. İndirimli oranlar özellikle gıda ürünleri, gazete, dergi, sağlık hizmetleri vb. için uygulanmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yayımladığı 2024 yılı Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri incelendiğinde, 2024 yılında toplam 992.684.912 TL KDV tahsilatı veya devlet hazinesine intikali gerçekleştirilmiştir. Aynı yılda toplanan toplam vergi gelirleri 7.395.898.672 TL olmuştur. Buna göre; toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %13,5'i KDV tahsilatından elde edilmiştir. Bu dönemde KDV'nin dolaylı vergi gelirleri toplamı için-

deki payı yaklaşık %20,5 olarak gerçekleşirken, ÖTV'nin dolaylı vergi gelirleri toplamı içindeki payı uzun yılların ardından KDV'yi geçerek, yaklaşık %30 düzeyinde neticelenmiştir (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2025). Bu durum da dolaylı vergiler açısından vergi yükünün genel tüketime konu olan mal ve hizmetlerden, özel tüketime konu olan mal ve hizmetlere doğru kaydırıldığının bir göstergesidir.

#### 1. 3.4. Vergi Yükü İstatistikleri

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yıllık Faaliyet Ra-

porları esas alınarak hazırlanan ve 2002-2024 yılları arasındaki GSYH, genel bütçe vergi gelirleri ve vergi yükü rakamlarını gösteren Tablo 3'de 2002 yılında GSYH rakamı 362.109.648 TL, net vergi gelirleri 59.644.416 TL ve net vergi yükü ise % 16,5'dir. 2024 yılında ise GSYH rakamı 43.410.513.887 TL, net vergi gelirleri 7.304.863.055 TL ve net vergi yükü ise % 16,8'dir. 2002 ile 2024 yılları arasında net vergi yükünde % 0,3'lük bir artış olsa da bu sürekli değildir. 2011 yılı % 18,1'lik oran ile en yüksek vergi yükünün gerçekleştiği yıldır. 2022 yılında GSYH

**Tablo 3.** GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü (Bin TL)

| YILLAR | GSYH<br>(2009 BAZLI)<br>(1)<br>(BİN TL) | BRÜT VERGİ<br>GELİRLERİ<br>(2)<br>(BİN TL) | VERGİ<br>YÜKÜ<br>(%)<br>(2/1) | NET<br>VERGİ<br>GELİRLERİ<br>(3)<br>(BİN TL) | VERGİ<br>YÜKÜ<br>(%)<br>(3/1) |
|--------|-----------------------------------------|--------------------------------------------|-------------------------------|----------------------------------------------|-------------------------------|
| 2002   | 362.109.648                             | 65.188.479                                 | 18,0                          | 59.644.416                                   | 16,5                          |
| 2003   | 472.171.775                             | 89.893.112                                 | 19,0                          | 81.783.798                                   | 17,3                          |
| 2004   | 582.852.799                             | 111.335.368                                | 19,1                          | 100.373.326                                  | 17,2                          |
| 2005   | 680.275.847                             | 131.948.778                                | 19,4                          | 119.627.198                                  | 17,6                          |
| 2006   | 795.757.109                             | 151.271.701                                | 19,0                          | 137.480.292                                  | 17,3                          |
| 2007   | 887.714.414                             | 171.098.466                                | 19,3                          | 152.835.111                                  | 17,2                          |
| 2008   | 1.002.756.496                           | 189.980.827                                | 18,9                          | 168.108.960                                  | 16,8                          |
| 2009   | 1.006.372.482                           | 196.313.308                                | 19,5                          | 172.440.423                                  | 17,1                          |
| 2010   | 1.167.664.479                           | 235.714.637                                | 20,2                          | 210.560.388                                  | 18,0                          |
| 2011   | 1.404.927.615                           | 284.490.017                                | 20,2                          | 253.809.179                                  | 18,1                          |
| 2012   | 1.581.479.251                           | 317.218.619                                | 20,1                          | 278.780.848                                  | 17,6                          |
| 2013   | 1.823.427.315                           | 367.517.727                                | 20,2                          | 326.169.164                                  | 17,9                          |
| 2014   | 2.054.897.828                           | 401.683.956                                | 19,5                          | 352.514.457                                  | 17,2                          |
| 2015   | 2.350.941.343                           | 465.229.389                                | 19,8                          | 407.818.455                                  | 17,3                          |
| 2016   | 2.626.559.710                           | 529.607.901                                | 20,2                          | 459.001.741                                  | 17,5                          |
| 2017   | 3.133.704.267                           | 626.082.415                                | 20,0                          | 536.617.206                                  | 17,1                          |
| 2018   | 3.761.165.557                           | 738.180.401                                | 19,6                          | 621.536.356                                  | 16,5                          |
| 2019   | 4.317.809.824                           | 820.148.186                                | 19,0                          | 673.859.718                                  | 15,6                          |
| 2020   | 5.048.567.945                           | 983.258.493                                | 19,5                          | 833.250.502                                  | 16,5                          |
| 2021   | 7.256.141.737                           | 1.395.725.545                              | 19,2                          | 1.164.988.132                                | 16,1                          |
| 2022   | 15.011.775.979                          | 2.709.130.767                              | 18,0                          | 2.353.437.651                                | 15,7                          |
| 2023   | 26.545.721.797                          | 5.129.138.211                              | 19,3                          | 4.501.109.421                                | 17,0                          |
| 2024   | 43.410.513.887                          | 8.386.456.224                              | 19,3                          | 7.304.863.055                                | 16,8                          |

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), İstatistikler, <https://www.gib.gov.tr>

bir önceki yıla göre iki katından fazla artmasına rağmen net vergi yükü ilgili yirmi bir yıllık periyotta en düşük ikinci oran olan % 15,7 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 4’de, Türkiye’de 2020- 2024 yılları arasındaki dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki yüzdelik payı gösterilmiştir. Tabloya göre; 2020 yılında dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %33,74, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %66,25’tir. 2024 yılında dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %34,18; dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %65,82’dir. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı en yüksek, %37,83 ile 2022 yılıdır. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı en düşük %33,74 ile 2020 yılıdır. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı en yüksek %65,82 ile 2024 yılı, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı en düşük %62,16 ile 2022 yılıdır.

Vergi yükünü etkileyen önemli unsurlardan biri, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki dağılımıdır. Türkiye’de vergi gelirleri incelendiğinde, dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı yaklaşık olarak %65, dolaysız vergilerin payı ise %35 civarındadır. Bu görünüm, vergilendirmede adaletin sağlanması açısından sorunlu bir tablo ortaya koymaktadır. Zira dolaylı vergiler, gelir düzeyine bakılmaksızın herkes tarafından ödenmekte ve bu nedenle

düşük gelirli gruplar üzerinde orantısız olarak daha ağır bir yük oluşturmaktadır. Ayrıca, dolaylı vergilerde vergiden kaçınma olanaklarının sınırlı olması, bu vergilerin tahsilatını artırmakta ve dolayısıyla genel vergi yükünün yükselmesine neden olabilmektedir (Arslaner, 2018, s. 313).

#### 4. BAZI OECD ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), 30 Eylül 1961 yılında Paris’te kurulmuştur. 1961 yılında Avrupa İktisadi İşbirliği Teşkilatı’nın (OEEC) isminin değiştirilmesi ve üyelik kapsamının genişletilmesiyle faaliyetine başlamıştır. OECD’nin 20 kurucu üyesi bulunmaktadır. Türkiye de OECD’nin kurucu üyelelerinden. Teşkilatın öncelikli amaçları arasında, üye ülkelerde yüksek düzeyde istihdam sağlanması, mali istikrarın korunması ve sürdürülebilir ekonomik büyümenin desteklenmesi yer almaktadır. Bununla birlikte, ekonomik açıdan daha az gelişmiş olan üye ya da üye dışı ülkelere kalkınma süreçlerinde katkı sunmak da kuruluşun temel hedeflerindendir. Ayrıca, küresel ticaretin çok taraflı bir yapıda ve ayrımcılıktan uzak bir biçimde gelişmesine yardımcı olmak da teşkilatın misyonları arasında bulunmaktadır. Hali hazırda teşkilatın 38 üyesi bulunmaktadır (Tezel, 2018, s. 107).

**Tablo 4.** Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri içindeki Payı (%)

| Yıllar | Vergi Gelirleri<br>(Milyon TL) | Dolaysız Vergiler<br>(Milyon TL) | Dolaysız Vergilerin<br>Vergi Gelirleri içindeki (%)’lik Payı | Dolaylı Vergiler<br>(Milyon TL) | Dolaylı Vergilerin<br>Vergi Gelirleri içindeki Payı (%) |
|--------|--------------------------------|----------------------------------|--------------------------------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------------------------------|
| 2020   | 833.251                        | 281.179                          | 33,74                                                        | 552.071                         | 66,25                                                   |
| 2021   | 1.164.988                      | 418.743                          | 35,94                                                        | 746.245                         | 64,05                                                   |
| 2022   | 2.353.438                      | 890.471                          | 37,83                                                        | 1.462.966                       | 62,16                                                   |
| 2023   | 4.501.109                      | 1.554.928                        | 34,54                                                        | 2.946.181                       | 65,45                                                   |
| 2024   | 7.304.863                      | 2.496.795                        | 34,18                                                        | 4.808.069                       | 65,82                                                   |

**Kaynak:** Hazine ve Maliye Bakanlığı, İstatistikler, <https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>

Birçok OECD ülkesi, yüksek gelirli bireylerin, düşük veya orta gelirli bireylere kıyasla daha fazla vergi ödemesini sağlayan vergi politikalarıyla bilinse de, vergi yükünün büyük bir bölümü hala ortalama gelir seviyesindeki çalışanlar üzerinde yoğunlaşmaktadır (Jordan & Pomerleau, 2015, s. 10).

Ancak bu durum, tüm OECD ülkeleri için genellenemez. Zira OECD üyeleri arasında gelişmişlik düzeylerinde önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bazı ülkeler, özellikle yabancı yatırımları çekebilmek amacıyla kurumlar vergisi oranlarını düşük tutmakta ve yerli yatırımcıları teşvik etmek için gelir vergisi oranlarını da aynı şekilde düşük seviyelerde tutabilmektedir. Bu durum, OECD ülkeleri arasında dolaylı ve dolaysız vergi yüklerinin dağılımında belirgin farklar ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Ampirik veriler, kurumlar vergisinin büyüklüğünün, şirketlerin yatırım kararlarını etkileyen önemli bir faktör olduğunu ve küreselleşme ile uluslararası ticaretin artışıyla birlikte, vergi politikalarının ülke içindeki yatırımın boyutunu ya da yerini belirlemede etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Bu da vergi yükünün ve vergileme sistemlerinin ülkeler açısından önemini pekiştirmektedir (Verenika & Lenka, 2012, s. 99).

OECD ülkelerinin vergi yükü oranları, ülkelerin ekonomik politikaları ve vergi sistemlerindeki farklılıklara bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Aşağıda, Bazı OECD ülkelerinin vergi yükü oranlarını gösteren bir tablo sunulmuştur. Bu ülkeler; Almanya, Fransa, İtalya, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Kanada'dır. Bu ülkelerin ortak yanı; sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerinin Türkiye'nin üzerinde olmasıdır. Zira bu ülkelerin 2024 yılı için kişi başına düşen milli gelir seviyeleri; Almanya 54.989 dolar, Fransa 44.460 dolar, İtalya 39.580 dolar, ABD 86.600 dolar ve Kanada 53.830 dolar düzeyindedir (T.C. Dışişleri Bakanlığı, 2025). Türkiye'nin 2024 yılı kişi başına düşen milli geliri ise 15.463 dolar olarak gerçekleşmiştir (TÜİK, 2025).

**Tablo 5.** Bazı OECD Ülkelerinde 2023 Yılı Toplam Vergi Yükü İstatistikleri (%)

| Ülke            | Vergi Yükü Oranı (%) |
|-----------------|----------------------|
| Almanya         | 38,1                 |
| Fransa          | 43,8                 |
| İtalya          | 42,8                 |
| ABD             | 25,2                 |
| Kanada          | 34,8                 |
| Türkiye         | 23,5                 |
| OECD Ortalaması | 33,9                 |

**Kaynak:** OECD İstatistikleri, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Bu verilere göre, Türkiye'nin vergi yükü oranı %23,5 olup OECD ortalamasının altında kalmaktadır. OECD genelinde ortalama vergi yükü oranı ise %33,9'dur (OECD, 2025).

#### 4.1. Almanya'nın Vergi Sistemi ve Vergi Yükü

Almanya'da gelir vergisi sistemi artan oranlıdır ve bireylerin gelir seviyelerine göre uygulanır. 2024 yılı itibarıyla gelir vergisi dilimleri Tablo 6'da gösterildiği gibidir.

**Tablo 6.** Almanya'da Vergi Dilimleri ve Oranları

| TUTAR                 | ORAN              |
|-----------------------|-------------------|
| 0 – 11.604 EURO       | 0 (Vergiden Muaf) |
| 11.605 – 66.760 EURO  | %14 - %42         |
| 66.761 – 277.825 EURO | %42               |
| 277.826 EURO (+)      | %45               |

**Kaynak:** OECD İstatistikleri, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Almanya'da şirketlerden alınan kurumlar vergisi oranı %15'tir. Buna ek olarak %5,5 dayanışma vergisi ve ortalama %14 ile %17 arasında değişen ticaret vergisi uygulanır. Toplam efektif kurumlar vergisi oranı, şirketin bulunduğu belediyeye göre değişmekle birlikte genellikle %29 ile %31 aralığı düzeyindedir (OECD, 2025).

Almanya'da KDV oranları şu şekildedir; standart oran %19, indirimli oran %7. Bu oranlar Avrupa Birliği ortalamalarına uygundur.

Almanya'da toplam vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı 2022 itibarıyla %39,4'tür. Bu oran OECD ortalamasının üzerindedir ve Almanya'nın yüksek sosyal güvenlik harcamaları ile uyumludur. Almanya'da vergi sistemi, geniş kapsamlı sosyal



güvenlik ağı ile birlikte yüksek gelirli bireyler ve şirketler için ciddi bir vergi yükü yaratmaktadır. Ancak bu sistem, gelir dağılımını dengeleme ve sosyal hizmetlerin sürdürülebilirliğini sağlama konusunda oldukça etkilidir. Dolaylı vergilerin oranı nispeten düşüktür, bu da sistemi daha adil kılar.

#### 4.2. Fransa'nın Vergi Sistemi ve Vergi Yükü

Fransa'da gelir vergisi sistemi hane halkı birimi üzerinden değerlendirilir ve artan oranlıdır. Vergi dilimleri 2024 yılı için aşağıda tabloda gösterildiği şekildedir.

**Tablo 7.** Fransa'da Gelir Vergisi Vergi Dilimleri ve Oranları

| TUTAR                 | ORAN              |
|-----------------------|-------------------|
| 0 – 11.294 EURO       | 0 (Vergiden Muaf) |
| 11.295 – 28.797 EURO  | %11               |
| 28.798 – 82.341 EURO  | %30               |
| 82.342 – 177.106 EURO | %41               |
| 177.107 EURO (+)      | %45               |

**Kaynak:** OECD İstatistikleri, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Fransa'da ayrıca sosyal katkılar adı altında %17,2 oranında sermaye gelirleri ve kira gelirleri üzerinden ayrı bir kesinti yapılmaktadır.

2024 yılı itibariyle standart kurumlar vergisi oranı %25'tir. 42.500 Euro altında kar beyan eden küçük şirketler için %15 oranı uygulanabilmektedir.

Fransa'da KDV oranları Avrupa'daki en yüksek oranlar arasındadır; standart oran %20, indirimli oranlar %10, %5,5 ve %2,1'dir. Fransa, OECD ülkeleri arasında en yüksek vergi yüküne sahip ülkelerden biridir. 2022 verilerine göre vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı %45,4'tür.

#### 4.3 İtalya'nın Vergi Sistemi ve Vergi Yükü

İtalya'da bireylerden alınan gelir vergisi artan oranlıdır. 2024 itibariyle vergi dilimleri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 8.** İtalya'da Gelir Vergisi Dilimleri ve Oranları

| TUTAR                | ORAN |
|----------------------|------|
| 0 – 15.000 EURO      | %23  |
| 15.001 – 28.000 EURO | %25  |
| 28.001 – 50.000 EURO | %35  |
| 50.001 EURO (+)      | %43  |

**Kaynak:** OECD İstatistikleri, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Gelir vergisine ek olarak bölgesel (%1,23 - %3,33) ve belediye (%0 - %0,9) düzeyinde de ek gelir vergileri alınmaktadır. Bu durum toplam efektif gelir vergisi yükünü ciddi oranda artırabilir.

İtalya'da kurumlar vergisi oranı %24'tür. Ayrıca şirketler %3,9 oranında bölgesel üretim faaliyeti vergisi öderler. Toplam efektif kurumlar vergisi oranı yaklaşık %27,9 civarındadır.

İtalya'da KDV oranları şu şekildedir; standart oran %22, indirimli oranlar %10 ve %4'tür. İtalya'da vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı 2022 yılı itibariyle %42,4 olarak hesaplanmıştır.

#### 4.4. ABD'nin Vergi Sistemi ve Vergi Yükü

ABD'de gelir vergisi hem federal düzeyde hem de eyalet düzeyinde uygulanır. Federal gelir vergisi artan oranlıdır. 2024 yılı itibariyle bireysel vergi oranları Tablo 9'da gösterildiği gibidir.

**Tablo 9.** ABD'de Gelir Vergisi Dilimleri ve Oranları

| TUTAR                 | ORAN |
|-----------------------|------|
| 0 – 11.600 USD        | %10  |
| 11.601 – 47.150 USD   | %12  |
| 47.151 – 100.525 USD  | %22  |
| 100.526 – 191.950 USD | %24  |
| 191.951 – 243.725 USD | %32  |
| 243.726 – 609.350 USD | %35  |
| 609.351 USD (+)       | %37  |

**Kaynak:** OECD İstatistikleri, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Bunlara ek olarak eyalet gelir vergisi alınabilir. Örneğin Kaliforniya'da %13,3'e kadar çıkabilen Florida veya Teksas gibi bazı eyaletlerde bireysel gelir vergisi yoktur.

ABD'de 2017 yılında yapılan vergi reformu sonrasında federal kurumlar vergisi oranı %21 olarak sabitlenmiştir. Bazı eyaletler, şirketlerden ek

olarak %1 - %12 arasında kurumlar vergisi alabilir.

ABD’de federal düzeyde KDV yoktur. Bunun yerine eyalet ve yerel yönetimlerde satış vergisi uygulanır. Oranlar eyaletten eyalete değişir; ortalama eyalet satış vergisi %4 - %7 arasında, toplam (eyalet + yerel) satış vergisi %10 düzeyindedir. ABD, OECD ülkeleri arasında en düşük vergi yüklerinden birine sahiptir. 2022 itibariyle toplam vergi gelirlerinin GSYH’ye oranı %26,6’dır. Bu oran, Avrupa ülkelerine göre oldukça düşüktür.

#### 4.5. Kanada’nın Vergi Sistemi ve Vergi Yükü

Kanada’da gelir vergisi iki düzeyde uygulanır; federal ve eyalet düzeyinde. Federal gelir vergisi oranları 2024 yılı itibariyle aşağıda tabloda gösterildiği gibidir.

**Tablo 10.** Kanada’da Gelir Vergisi Dilimleri ve Oranları

| TUTAR                 | ORAN  |
|-----------------------|-------|
| 0 – 55.867 CAD        | %15   |
| 55.868 – 111.733 CAD  | %20,5 |
| 111.734 – 173.205 CAD | %26   |
| 173.206 – 246.752 CAD | %29   |
| 246.753 CAD (+)       | %33   |

**Kaynak:** OECD İstatistikleri, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Buna ek olarak, her eyalet ve bölge kendi gelir vergisi oranlarını uygular. Örneğin, Ontario’da %5,05 ile %13,16 arasında; Quebec’te ise %15 ile 25,75 arasında değişen oranlar mevcuttur.

Kanada’da kurumlar vergisi de iki kademelidir; federal düzeyde genel oran %15, eyalet oranı %11 ile %16 arası değişebilir. Böylece toplam kurumlar vergisi oranı genellikle %26,5 ile %31 arası seviyelerdedir.

Kanada’da mal ve hizmet vergisi federal düzeyde %5 oranında uygulanır. Kanada’nın toplam vergi gelirlerinin GSYH’ye oranı 2022 itibariyle %33,1’dir ve bu oran OECD ortalamasına yakındır.

## 5. SONUÇ

Vergi yükü; ekonomik büyüme- kalkınma, gelir dağılımında adalet, vergi bilincinin artması ve vergiye gönüllü uyum gibi önemli unsurları etkileyen bir faktördür. Vergi yükünü hesaplamak için hem ödenen vergi miktarı hem de GSYH gereklidir, zira bu iki unsur birbirini etkileyerek vergi yükünün belirlenmesinde kritik rol oynar.

Bu çalışma, vergi yükü kavramını ve farklı vergi yükü türlerini inceleyerek Türkiye ile bazı OECD ülkeleri arasında bir karşılaştırma yapmayı amaçlamaktadır. Genel olarak Türkiye’nin toplam vergi yükü, OECD ortalamasının oldukça gerisindedir. Vergi türleri bakımından Türkiye’nin OECD ortalamasına en yakın olduğu alan dolaylı vergiler üzerindeki yük olup burada vergi yükü büyük oranda KDV ve ÖTV’den kaynaklanmaktadır. Türk vergi sisteminde KDV ve ÖTV başta olmak üzere dolaylı diğer bir ifadeyle harcama (tüketim) vergilerinin hem sayıca hem de devlet bütçesine sağladığı katkı itibariyle büyük yer kaplaması, Türk ekonomisinin gelişmekte olan ülke ekonomilerinden biri olduğunun açık bir emaresini oluşturmaktadır. Türkiye’de toplam vergi yükünün OECD ortalamasının altında kalmış olması, görünürde iyi bir gösterge olmakla birlikte irdelendiğinde ve alt başlıklar incelendiğinde, vergi sisteminin adil ve dengeli bir yapıda olmadığı görülmektedir. Üretim-kazanç-servet üzerindeki doğrudan vergi yükünün, dolaylı vergilere nazaran oldukça az olduğu, bu durumda ücret geliri elde edenler başta olmak üzere sabit gelirli aleyhine sonuçlar doğurduğunu ifade etmek gerekir. Zira OECD’nin 30.04.2025 tarihinde yayımladığı “Ücretlerin Vergilendirilmesi 2025” raporu incelendiğinde, 2024 yılında Türkiye’de ücretliler üzerindeki vergi yükünün %39 olduğu ve Türkiye’nin 38 OECD ülkesi arasında 19. sırada bulunduğu görülmektedir. Aynı dönem için OECD ortalaması ise %34,9 olarak gerçekleşmiştir. Çalışmada incelenen ülkeler açısından bakıldığında; Almanya %47,9, Fransa %47,2 İtalya % 47,1, ABD %30,1 ve Kanada %32 oranlarına sahiptir (OECD Tax Wages 2025 Report). Bu rapora göre Türkiye’de ücretlilerin vergi yükünün, OECD ortalamasının üzerinde olduğu, dolayısıyla vergi yükünün ücret geliri elde

edenler üzerinde yoğunlaştığı ifade edilebilir. Ücret geliri elde edenler genel olarak beyanname düzenlememekte ve sabit gelirlerinden gelir vergisi stopaj yoluyla peşin olarak tevkif edilmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi kaçırma/vergiden kaçınma durumları olmadığı gibi paranın zaman etkisinden de yararlanamamaktadırlar. Bu durum, vergi yükünün dengeli bir şekilde dağılmadığını ve ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından bir engel teşkil edebileceğini göstermektedir.

Türkiye’de vergi yükünün dolaylı vergiler içerisinde önceki yıllarda KDV üzerinde yoğunlaştığı görülürken, 2024 yılında ÖTV’de elde edilen tahsilatın, KDV’den hazineye intikal ettirilen toplam tutarı geçtiği görülmektedir. Bu durum da vergilendirme tercihi olarak genel tüketimden-özel tüketime yöneliş olduğu, politika yapıcılarının daha özel tüketimi vergilendirmeyi hedeflediğini göstermektedir. Zira 2025 yılı gerçekleştirmelerinde, ÖTV’den elde edilen toplam tahsilat tutarı, KDV’den elde edilen toplam tahsilat tutarını daha fazla geçmesi muhtemeldir. Bu durum görünürde iyi bir tercih gibi dursa da, toplum nazarında, devletin, kişilerin tüketim davranışlarına, hayat standartlarına ve servet edinme çabalarına müdahale etmeye çalıştığı gibi bir intibah uyandırabilmektedir. Bu nedenle KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerde yer alan mal ve hizmetleri sınıflandıran cetvellerin tekrar gözden geçirilmesi, bu vergilerin tekrar yapılandırılması, muafiyet, istisna ve indirimlerinin gözden geçilmesi ve günün şartlarına göre adil bir yapıya kavuşturulması son derece önemlidir.

Diğer taraftan ücret geliri elde edenlerin üzerindeki vergi yükünün de azaltılması son derece önemlidir. Bu hususta asgari ücret seviyesi üzerinden stopaj yapılmaması önemli bir adımdır. Zira ücret geliri elde edenlerin tabi oldukları gelir vergisi tarifesinin, hem yükseklik hem de uzunluk açısından daha adil bir sonuç doğuracak şekilde tekrar yapılandırılmalıdır. Ücret geliri elde edenler için gelir vergisi tarifesinde oranın “optimal” bir oranda sabitlenmesi fikri de üzerinde düşünülmesi ve çalışılması gereken bir alan olabilir.

Türk vergi sisteminin, toplumsal vergi yükü-

nü adil ve dengeli dağıtacak şekilde, başta mali güce göre vergilendirme, ölçülülük ve belirlilik ilkeleri olmak üzere anayasal vergilendirme ilkeleri tam anlamıyla ve optimal biçimde nazara alınarak tasarlanması gerekir. Vergi kanunlarının sadece belirli durumlara odaklanan anlık ve geçici çözümler yerine, kalıcı bir biçimde “vatanadaş” odaklı olarak geliştirilmesi gerekmektedir. Zira sabit ve belli bir geliri olmayanların veya nispeten daha az gelir sahibi olanların da temel ihtiyaçlarını karşılayabilmek için dolaylı vergi ödemek zorunda kaldıkları unutulmamalıdır. Nihayetinde vergi dağılımında adalet, toplumsal gelir dağılımında adaletin en önemli parametrelerinden birini oluşturmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Armağan, R. (2007). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 12(3), 227-252.
- Arsan, H.Ü. (1975). Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları*, 12.
- Arslaner, H. (2018). Teorik Olarak Vergi Yüğü; 1980-2015 Yılları Arasında Türkiye’de Toplam Vergi Yüğüne Etki Eden Temel Ekonomik Faktörler. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*. Cilt: 9, Sayı: 23.
- Çağdaş, Y. (2020). Türkiye’de Toplam Vergi Yüğüne OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması. *BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Cilt: 20, Sayı: 1/Bahar: 81-96.
- Çomaklı, T., Turan, D. & Doğruyol, C. (2015). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Erdoğan, Z. (2013). *Türkiye’de Global Vergi Yüğü ve Vergi Yüğüne Etki Eden Faktörlerin OECD Ülkeleri İle Karşılaştırmalı Olarak Analizi*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- GİB, (2025). İstatistikler, <https://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/istatistikler>, (Erişim tarihi: 11.06.2025)
- Gürdal, T. & Yavuz, H. (2017). Türkiye’de Vergi Yüğüne Gelişimi: 2000 Sonrası Dönem Analizi. *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı: 209, s. 9-28.

Hazine & Maliye Bakanlığı, (2025). İstatistikler, <https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>, (Erişim tarihi: 19.06.2025)

Jordan, S. & Pomerleau, K. (2015). A Comparison of the Tax Burden on Labor in the OECD. *Tax Foundation. Fiscal Fact*, No: 475, July.

Kılıçaslan, H. & Yavan, S. (2017). Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. Cilt: 13, Sayı: 2.

Köstekçi, A. (2024). Vergi Yükünün Belirleyicileri: Türkiye Üzerine Bir İnceleme. *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (37), 125-142. <https://doi.org/10.54600/igdirsosbilder.1495426>

Muhasebat Genel Müdürlüğü, (2025). Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri. <https://muhasibat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-alt-sektoru-mali-istatistikleri>. (Erişim tarihi: 28.07.2025)

OECD. (2017). Revenue Statistics. [www.oecd.org/tax/revenue-statistics.htm](http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics.htm), (Erişim tarihi: 16.06.2025).

OECD, (2025). Revenue Statistics - OECD Countries: Comparative tables, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> (Erişim tarihi: 13.06.2025)

OECD, (2025). Tax Policy, [www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-wages.htm](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-wages.htm). (Erişim tarihi: 10.06.2025)

OECD, (2025). Taxing Wages 2025 Decomposition of Personal Income Taxes and the Role of Tax Reliefs. [https://www.oecd.org/en/publications/taxing-wages-2025\\_b3a95829-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/taxing-wages-2025_b3a95829-en.html). (Erişim tarihi: 27.07.2025)

Pınar, A. (2014). *Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.

Sak, R., Şahin Sak, İ. T., Öneren Şendil, Ç., & Nas, E. (2021). Bir Araştırma Yöntemi Olarak Doküman Analizi. *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 4(1), 227-250. <http://doi.org/10.33400/kuje.843306>

Sugözü, H. İ. (2010). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

T.C. Dışişleri Bakanlığı (2025). Ülkelerin Ekonomik Görünümleri. <https://www.mfa.gov.tr>. (Erişim tarihi: 28.07.2025)

Tezel, K. (2018). Bazı OECD Ülkeleri ve Türkiye’deki Toplam Vergi Gelirlerinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GSYH) Oranlarının Karşılaştırılması. *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı: 223, 104-113.

TÜİK, (2025). Veri Portalı. <https://data.tuik.gov.tr>. (Erişim tarihi: 28.07.2025)

Uygun, E. & Kasa, H. (2017). Vergi Yükü Kavramı: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerinin Karşılaştırılması (1965-2014 Yılları). *Journal of Academic Value Studies*, 3(14), 30-38.

Verenika, B. & Lenka, J. (2012). Taxation of Corporations and Their Impact on Economic Growth: The Case of EU Countries. *Journal of Competitiveness*. vol: 4, issue 4, December, s. 96-108.

Yolal, M. (2025). Karbon Vergisi Uygulamalarının İskandinav Ülkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28(53), 265-290. <https://doi.org/10.31795/baunso-bed.1642788>

Yoruldu, M. (2019). *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği*. İstanbul: Hiper Yayıncılık.

Yoruldu, M. (2020). Vergi Uyumu ve Vergiye Uyum Sağlayan Mükelleflere Tanınan Vergi Teşvikinin Değerlendirilmesi. *Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(3), 55-64.

Yoruldu, M. (2021). Türkiye’de Vergi Harcamalarının Vergilendirilmenin Fonksiyonları Açısından Değerlendirilmesi: 2019-2023. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 139-150. <https://doi.org/10.26650/mcd2021-887798>

Yoruldu, M. (2022). Vergi Sosyolojisi Kavramı Ve İbn-i Haldun’un Vergi Sosyolojisi Yaklaşımının İncelenmesi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 31 (1), 190-203.

## YAPAY ZEKÂ VE MUHASEBE MESLEĞİ: FIRSATLARA VE ZORLUKLARA GENEL BİR BAKIŞ

### ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND THE ACCOUNTING PROFESSION: AN OVERVIEW OF OPPORTUNITIES AND CHALLENGES

İsmail Atabay 

Dr. Öğr. Üyesi, Balıkesir Üniversitesi, Havran Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Türkiye,  
e-mail: atabay@balikesir.edu.tr

#### Öz

Yapay zekâ muhasebe dünyasını değiştiriyor, ancak bir konu hala gündemde: Yapay zekâ muhasebecilerin yerini alacak mı? Yapay zekâ uygulamalarının sağladığı verimlilik artışları ve maliyet düşürme potansiyeli, muhasebede alanında dikkate değer avantajlar sunmakta iken, bu durum, aynı zamanda iş kaybı endişelerini de gündeme getirmektedir. Mevcut literatür, yapay zekânın insan muhasebecilerin yerini tamamen alamayacağını, ancak muhasebe mesleğinin dinamiklerinde önemli bir dönüşüm yaratacağını ortaya koymaktadır. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının dönüşüme uyum sağlamaları ve yeni yetkinlikler geliştirmeleri gerekir.

Bu makale, muhasebede yapay zekânın benimsenmesinin faydaları ve zorluklarına odaklanmaktadır.

**Anahtar kelimeler :** Muhasebe, Muhasebe Mesleği, Yapay Zekâ

**Jel kodları:** M41, M42, M49

#### Abstract

Artificial intelligence is changing the accounting world, but one issue remains: Will AI replace accountants? While the efficiency gains and cost-cutting potential provided by AI applications offer significant advantages in accounting, they also raise concerns about job losses. Current literature suggests that AI will not completely replace human accountants, but it will significantly transform the dynamics of the accounting profession. Therefore, accounting professionals must adapt to this transformation and develop new competencies.

This article focuses on the benefits and challenges of adopting AI in accounting.

**Keywords:** Accounting, Accounting Profession, Artificial Intelligence

**Jel codes:** M41, M42, M49

**Citation/Atıf:** ATABAY, İ. (2025). YAPAY ZEKÂ VE MUHASEBE MESLEĞİ: FIRSATLARA VE ZORLUKLARA GENEL BİR BAKIŞ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 213-29, DOI: 10.69599/izd.2924

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
İsmail Atabay  
E-mail: atabay@balikesir.edu.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.



## 1. GİRİŞ

Yapay zekâ, insanın bilişsel becerilerini ve yargısını taklit etmeyi amaçlayan yeni bir teknolojidir (Munoko vd., 2020). Hassan'ın (2022, s. 444) vurguladığı gibi, *"Yapay Zekâ, insan beyninin yapabildiği gibi öğrenebilen, akıl yürütebilen, uyum sağlayabilen, analiz edebilen, yargıda bulunabilen ve karmaşık ve yargıya dayalı faaliyetleri yürütebilen donanım ve yazılımdır."* Temel hedef, karmaşık problemlerin çözümünde insan benzeri bir düşünme yeteneği geliştirerek otomasyon sağlamaktır. Yapay zekâ, makine öğrenimi (ML), derin öğrenme (DL) ve doğal dil işleme (NLP) gibi çeşitli alt alanları içerir. Makine öğrenimi, verilerden öğrenme yeteneğine sahip algoritmaların geliştirilmesini sağlar; derin öğrenme ise yapay sinir ağları kullanarak daha karmaşık veri setlerini işleyebilme kapasitesine odaklanır. Doğal dil işleme, insan dilini anlama ve işleme yeteneklerine odaklanarak, insanların bilgisayarla etkileşiminde daha kullanıcı dostu deneyimler sunmayı amaçlar.

Yapay zekâ uygulamaları, farklı sektörlerde devrim niteliğinde değişiklikler yaratma potansiyeline sahiptir. 21. yüzyılın bilgi teknolojileri ile şekillenen dünyasında, muhasebe mesleği de bu değişimden etkilenmektedir. Makina öğrenimi, doğal dil işleme (NLP) ve robotic süreç otomasyonu gibi yapay zekâ teknolojileri; verimlilik, yüksek doğruluk ve karar alma özellikleriyle geleneksel muhasebe uygulamalarında köklü bir değişime yol açmaktadır (Brynjolfsson vd., 2017). Bu nedenle, muhasebeye dair eski, kısıtlı ve teknik bir düşünce tarzının ötesine geçmek gereklidir.

Geleneksel muhasebe süreçleri, günümüzdeki hızlı veri akışı ve artan işlem hacmi ile başa çıkmakta güçlük çekmektedir. Bu bağlamda, yapay zekânın getirdiği yenilikler, muhasebecilerin iş yapma tarzını yeniden tanımlamaktadır. Yapay zekâ sistemleri, yüksek miktarda veriyi hızlı bir şekilde işleyebilme kabiliyetine sahip olmaları sayesinde, muhasebe süreçlerinde hata oranlarını azaltmakta ve verimliliği artırmaktadır. Ayrıca, yoğun ve tekrarlayan görevleri otomatikleştirerek muhasebecilerin daha stratejik görevlere odaklanmalarını sağlamaktadır. Bu dönüşüm, yalnızca günlük iş süreçlerine değil, aynı zaman-

da kurumsal karar alma süreçlerine de önemli katkılarda bulunmaktadır. Yapay zekânın operasyonel verimliliği artırabileceği, operasyonel maliyetleri azaltabileceği, finansal uyumluluğu iyileştirebileceği ve karar alma süreçlerine yardımcı olabileceği şüphesizdir. Ancak aynı zamanda yapay zekâ, iş kayıpları, veri gizliliği ve güvenliği, etik ve yasal sorunlar gibi birçok zorluğu da beraberinde getirmektedir (Adelakun vd., 2024).

Yapay zekâ muhasebe dünyasını değiştiriyor, ancak bir konu hala gündemde: Yapay zekâ muhasebecilerin yerini alacak mı? Araştırmalara göre, yapay zekâ insan muhasebecilerin yerini tamamen alamayacak (Bizarro vd., 2019) Ancak, yapay zekânın muhasebe alanında yarattığı dönüşüm karşısında meslek mensupları değişime uyum sağlamak ve yeni yetkinlikler geliştirerek rekabetçi kalmak durumundadırlar. Dolayısıyla, yapay zekâ teknolojilerinin getirdiği pek çok avantajın yanı sıra, muhasebe profesyonelleri zorlu bir rekabet ortamının da pençesinde kalmaktadırlar.

Bu makale muhasebede yapay zekânın benimsenmesinin faydaları ve zorluklarına odaklanmaktadır.

## 2. MUHASEBE MESLEĞİ VE DEĞİŞEN DİNAMİKLER

Hızla değişen iş dünyasında geleneksel muhasebe uygulamalarının yerini, değişen iş ortamına uyum sağlayan yeni yöntemler alırken, yapay zekâ gibi yenilikçi teknolojiler bu dönüşümde önemli bir rol oynamaktadır. Tian ve Li'ye (2022) göre, muhasebe sektörü, yapay zekânın muhasebe süreçleriyle giderek daha fazla bütünleşmesiyle dönüşüm geçirmektedir. Bu dönüşüm süreci pek çok fırsatın doğmasına yol açarken sürecin getirdiği bazı zorluklar da ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe profesyonelleri, yapay zekânın bir sonucu olarak iş kaybı olasılığından endişe duymaktadırlar. Özellikle tekrarlayan görevleri yerine getirenler, yapay zekâ uygulamaları sayesinde görevleri kolayca otomatikleştirilebildiği için savunmasızdırlar (Akhter vd., 2024). Yapay zekâ muhasebe dünyasını değiştirmeye devam ederken, *"Yapay zekâ muhasebecilerin yerini alacak*

mı?" sorusu ve endişesi hala güncelliğini korumaktadır. Rawashdeh (2025), muhasebe de dahil olmak üzere bazı meslek ve işlerin ortadan kalkacağı öngörüsünde bulunurken, Onyshchenko vd. (2022), muhasebecilerin rollerinin değişeceğini, ancak teknolojilerin muhasebecilerin yerini almayacağını belirtmektedir. Bizarro vd. (2019), yapay zekâ insan muhasebecilerin yerini tamamen alamayacağını ifade etmektedir. Hasan'a (2022, s. 462) göre, insan yaratıcılığı ve yargısı gerektiren görevler söz konusu olduğunda muhasebe profesyonellerinin yerini yapay zekâ alamaz. Bu, muhasebecilerin bazı temel olmayan görev ve becerilerinin yapay zekâ ve diğer dijital teknolojiler tarafından değiştirileceği, yerlerinin yapay zekâ ve diğer dijital teknolojiler tarafından doldurulacağı, temel muhasebe rol ve görevlerinin ise dijital teknolojiler kullanılarak veya onlarla iş birliği yapılarak gerçekleştirilse bile var olmaya devam edeceği sonucuna varan Leitner-Hanetseder vd. (2021) ile uyumludur. Aksine Yapay Zekâ, muhasebecilerin performansını tamamlayacaktır; çünkü muhasebeciler, tekrarlayan ve zaman alıcı görevleri otomatikleştirerek tüm kayıt-raporlama sürecini yeniden tasarlayabilirler (Kommunuri, 2022).

Yapay zekâ teknolojileri geliştikçe, makine öğrenimi (ML) ve robotik süreç otomasyonu (RPA), muhasebede veri girişi, mutabakat sağlama gibi tekrarlayan görevlerin otomatikleştirilmesinde önemli bir rol oynamaya başladı. Yapay zekâ kullanımı, muhasebecilerin rutin ve zaman alıcı görevlerini devralarak hem verimlilik ve kalite artışına neden olmakta (Solaimani vd., 2020; Holmes ve Douglass, 2022) hem de onlara daha stratejik ve analitik işler üzerinde yoğunlaşma fırsatı sunmaktadır. McKinsey & Company'ye göre, yapay zekâ destekli teknoloji, manuel muhasebe işini %50 oranında azaltarak uzmanların önemli analitik ve stratejik görevlere yoğunlaşmasını sağlayacaktır (McKinsey, 2023a). Muhasebeciler, katıplık ve veri işleme operatörlerinden, stratejik liderler, yatırım danışmanları, dinamik hikaye anlatıcıları ve dijital dünyada kılavuzluk yapan profesyoneller haline dönüşeceklerdir (Halar vd., 2023, s. 123-124).

Bu hızlı teknolojik gelişmelerle birlikte muhasebe profesyonellerinin değişen ortama uyum sağlaması gerekiyor. Yapay zekâ, birçok geleneksel

muhasebe işine yardımcı olurken aynı zamanda profesyonellere daha üst düzey danışmanlık rollerinde, veri analitiğinde ve yapay zekâ yönetiminde faaliyet göstermeleri için yeni fırsatlar da sunuyor. Rekabet gücünü koruyabilmek için muhasebe profesyonellerinin yapay zekâ uygulamaları, siber güvenlik ve ekonomik analitik alanlarında sürekli olarak uzmanlık geliştirmeleri ve giderek daha fazla yapay zekâ odaklı hale gelen bir sektörde başarılı bir şekilde yol almaları gerekecek.

Yapay zekâ alanındaki en son gelişmeler arasında, makinelerin karmaşık finansal belgeleri yorumlamasına ve yapılandırılmamış verilerden değerli bilgiler çıkarmasına olanak tanıyan doğal dil işleme (NLP) ve üretken yapay zekâ yer almaktadır. Bu gelişmelerle birlikte, muhasebe ve denetim alanında raporlama, tahmin, dolandırıcılık tespiti ve gerçek zamanlı denetim daha basit hale gelmektedir.

Deloitte ve PwC gibi büyük şirketler yapay zekâ teknolojilerini iş süreçlerine yoğun bir şekilde entegre ettiler. Deloitte, dolandırıcılığı tespit etme ve sorunları değerlendirme becerisini geliştirmek için yapay zekâdan yararlandı. Bu, iş yüklerini %40 oranında azalttı (Deloitte, 2023). Yapay zekâ ayrıca PwC'nin muhasebe görevlerinin otomatikleştirilmesine yardımcı olarak sorunları %30 oranında azalttı ve mali hesap istikrarını iyileştirdi (PwC, 2023a).

Ayrıca IBM, Watson ve Amazon Web Services, finans takibi, modelleme yapma ve yasaları takip etme amacıyla yapay zekâ kaynakları oluşturmak için muhasebe firmalarıyla iş birliği yaptı. Bu düzenlemeler, giderek daha fazla işletmenin muhasebe süreçlerine yapay zekâyı nasıl entegre ettiğini gösteriyor. Bu da sektörü daha veri odaklı ve otomatik çalışma biçimlerine doğru itiyor (Tang, 2025).

Yapay zekâ uygulamalarının muhasebe alanında kullanımı pek çok fayda sağlarken diğer yandan yüksek uygulama maliyetleri ve sürekli eğitim ihtiyacı ile birlikte veri gizliliği endişeleri nedeniyle benimsemeye yönelik ciddi engeller bulunmaktadır (Noordin vd., 2022). Yapay zekânın muhasebe alanında yarattığı paradigma değişikliği, üniversitelerin eğitim müfredatlarında, meslek kuruluşlarının sürekli mesleki gelişim

programlarında ve eğitim süreçlerinde köklü bir değişiklik gerektirmektedir (Hasan, 2022).

Dolayısıyla, muhasebe mesleği için değişim hem bazı fırsatlar yaratmakta hem de bazı zorluklar getirmektedir. İşte bu iki yönü dengelemek, mesleğin sürdürülebilirliği açısından kritik bir öneme sahiptir.

### 3. YAPAY ZEKÂNIN MUHASEBE MESLEĞİNDE YARATTIĞI FIRSATLAR

Yapay zekâ, muhasebe süreçlerinde pek çok faydalı değişikliklere sebep olarak hem muhasebe profesyonelleri hem de işletmeler için önemli fırsatlar sunmaktadır. Yapay zekâ uygulamaları muhasebe verimlilik ve kalite, zaman ve operasyonel maliyet tasarrufu, vergi uyumluluğu ve optimizasyonu sağlama, finansal tahmin ve karar desteği gibi faydalı değişikliklere neden olur.

#### - Verimlilik ve Kalite Artışı

Yapay zekâ, muhasebe süreçlerini daha verimli ve kaliteli hale getirmekte önemli bir rol oynamaktadır. Geleneksel yöntemlere göre yapay zekâ sayesinde verilerin toplanması, işlenmesi ve yorumlanması süreçleri daha hızlı ve daha doğru bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Hata oranlarının azalması, muhasebe süreçlerinde yapay zekânın en önemli katkılarından biridir. Geleneksel muhasebe uygulamalarında insanlar, dikkat dağınıklığı, yorgunluk ya da deneyimsizlik gibi çeşitli nedenlerle hatalar yapabilirler. Bu hatalar, finansal raporların yanlışlığını, vergi beyannamelerinin hatalı oluşturulmasını veya yanlış finansal analizleri beraberinde getirebilir. Yapay zekâ uygulamaları, bu hataları minimize etme kapasitesine sahip olup işlem sürecindeki doğruluğu büyük oranda artırmaktadır. Yapay zekâ, sıkıcı görevleri otomatikleştirerek doğruluğu ve verimliliği artırmakta, muhasebe sektörünü dönüştürmektedir (Tang, 2025). Yapay zekâ, tekrarlayan işleri otomatikleştirerek muhasebecilerin üretkenliğini artırabilir (Solaimani vd., 2020; Bakarich ve O'Brien, 2021); dosyaları otomatik olarak yükleyebilir (Maione ve Leoni, 2021); insan hatası riskini azaltabilir (Holmes ve Douglass, 2022). Verimlilik kazanımları, elle yapılan işlem gereksinimini azaltarak çalışanların zamanlarını daha katma değerli görevlere yönlendirmelerine olanak tanır.

Yapay zekâ araçları artık finansal otomasyon, denetim, vergi çalışmaları ve gelecekteki eğilimleri tahmin etmek için kullanılıyor. Yapay zekânın iş dünyasındaki pratiği, şirketlerin daha hızlı çalışmasına, tasarruf etmesine ve kurallara daha iyi uymasına yardımcı oluyor. Yapay zekâ, eski yöntemlerin gözden kaçırabileceği kalıpları ve sorunları bulmak için makine öğrenimini kullanarak risk değerlendirmesine ve dolandırıcılık tespitine yardımcı oluyor (Deloitte, 2023).

Yapılan çalışmalar, yapay zekânın muhasebe sürecini nasıl daha doğru hale getirebileceği konusunda güçlü destek sağlamıştır. İnsan faktörünün ortadan kalkmasıyla, veri hatalarının önüne geçilmesi hedeflenmekte, yapay zekâ algoritmaları, verileri analiz ederken tutarlılığı artırarak daha güvenilir sonuçlar sunmaktadır. Brynjolfsson vd. (2019), muhasebe sistemlerinde yapay zekâ kullanımının finansal raporlamanın doğruluğunu artırdığını belirtmiştir. Yapay zekâ, bir finansal veri kümesindeki herhangi bir tutarsızlığı veya anormalliği tespit ederek muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini artırabilir (Dongre vd., 2020). Başka bir deyişle, yapay zekâ özellikle tüm karmaşık mutabakatları gerçekleştirebilir ve hatta finansal kayıtların her zaman güncellenmesini basitleştirebilir, böylece finansal tablolarda doğruluğu etkilemek için uygulanabilir (Estep vd., 2024). Veri girişlerinin, faturaların ve mutabakatların otomasyonu, muhasebecilerin daha stratejik işlere odaklanmalarına yardımcı olur.

Yapay zekâ destekli doğal dil işleme (NLP), yapılandırılmamış kaynaklardan finansal bilgileri çıkarır ve düzenler (Ravula, 2021). Muhasebe işlevleri bu yöntemle basitleştirilir. Hesap mutabakatı, BlackLine ve UiPath gibi yapay zekâ araçları kullanılarak otomatikleştirilebilir. Teknolojinin mümkün kıldığı otomasyon, insan emeğini azaltarak muhasebecilerin analitik çalışmalara daha fazla yoğunlaşmalarını sağlıyor (Gartner, 2025). Robotik Süreç Otomasyonlarının (RPA) finansal otomasyonda kullanımı, operasyonel maliyetler ve hata oranlarında bir düşüşe yol açmıştır (Tang, 2025).

Finansal otomasyona ek olarak, Yapay zekânın muhasebe alanındaki en önemli avantajlarından biri, dolandırıcılığın tespiti ve önlenmesi

olanağıdır (Dongre vd., 2020). Kim vd. (2019) tarafından verilen bir örnekte, yapay zekâ destekli dolandırıcılık tespit sistemlerinin, dolandırıcılıktan kaynaklanan mali kayıpları azaltmada geleneksel yöntemlere dayalı olanlardan daha yüksek hassasiyete sahip olduğu gösterilmiştir. Ayrıca yapay zekanın sürekli öğrenme yetenekleri, yeni dolandırıcılık taktikleriyle başa çıkmada da önemli avantajlar sağlayabilir. Yapay zekâ teknolojisinin, anomalileri ve dolandırıcılık faaliyetlerini tespit etmek için büyük verileri analiz etmede kullanılması, denetim sisteminin verimliliğini ve risk yönetimi özelliklerini artırmıştır. Geleneksel denetim yöntemlerinin ötesinde dolandırıcılık tespit hassasiyetini artırmak için, KPMG'nin "Clara" ve EY'nin "Helix" gibi yapay zekâ araçları, tüm işlem veri kümelerini incelemektedir (KPGM, 2023).

Araştırmalara göre, yapay zekâ kullanan işletmeler yapay zekâ tabanlı değerlendirmelerde, geleneksel yöntemleri kullanan şirketlere kıyasla %30 daha az hata yaşamıştır (Deloitte, 2023). Şüphesiz KPMG'nin «Clara» ve EY'nin «Helix» gibi yapay zekâ araçları, dolandırıcılık tespit ve risk değerlendirme özelliklerini iyileştirdi (Tang, 2025).

Sonuç olarak, yapay zekâ uygulamaları muhasebe mesleğinde verimliliği artırırken firmaların iş yapış biçimlerini de köklü bir şekilde değiştirmektedir. Muhasebeciler, yapay zekâ ile entegre çalışarak yalnızca rutin görevlerden kurtulmakla kalmayacak, aynı zamanda yenilikçi çözümler geliştirebilmek için gerekli zamanı ve kaynağı elde edeceklerdir. Böylece verimlilik artışı hem profesyoneller hem de işletmeler için önemli fırsatlar sunmaktadır.

#### - Zaman ve Operasyonel Maliyet Tasarrufu

Zaman yönetimi, muhasebe süreçlerinde etkinlik ve başarı için temel bir unsurdur. Yapay zekâ uygulamaları, muhasebe profesyonellerine zamanın daha verimli kullanılmasına olanak tanır. Robotik Süreç Otomasyonları (RPA) sayesinde, veri girişi gibi tekrarlayan görevler artık daha hızlı ve etkili bir şekilde tamamlanıyor (KPGM, 2025).

Gelişmiş yapay zekâ algoritmaları, belgelerden ve diğer veri kaynaklarından bilgileri hızlı bir

şekilde işleyebilmekte ve sistematik bir biçimde kaydedebilmektedir. Bu durum, insan faktöründen kaynaklanan hataları ortadan kaldırarak, veri doğruluğunu artırır ve muhasebe profesyonellerinin zamanını daha etkin bir şekilde kullanmalarını sağlayarak verimliliği yükseltir. Ayrıca, ağır ve rutin iş yükünü azaltarak muhasebe profesyonellerinin finansal danışmanlık veya risk yönetimi gibi daha stratejik görevlere odaklanmalarına olanak tanır.

Leitner-Hanetseder vd. (2021), rutin faaliyetler söz konusu olduğunda yapay zekânın zamanın ve dolayısıyla işçilik maliyetlerinin %50'sine kadar tasarruf sağlayabileceğini savunmuştur.

Zamanın etkin yönetimi, müşteri memnuniyetini artırırken aynı zamanda iş yükünü dengeleyerek, çalışanların motivasyonunu ve üretkenliğini de olumlu yönde etkiler. Raporlamaların hızlı ve hatasız bir şekilde yapılması, işletmelerin daha iyi kararlar almasına yardımcı olur. Ayrıca, bu verim artışı, maliyetleri düşürme ve kaynakları daha verimli kullanma olanağı sunar.

Yapay zekâ sistemleri, herhangi bir yorgunluk belirtisi göstermeden 7/24 çalışarak muhasebe çıktılarının sürekli ve kesintisiz akışını sağlar. Yapay zekâ ayrıca, farklı zaman dilimlerinde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerde sürekli entegrasyona olanak tanır (Huang vd., 2022).

#### - Vergi Uyumluluğu ve Optimizasyonu

Yapay zekâ teknolojisi, vergi uyumluluğunda da önemli bir rol oynamaktadır. Yapay zekâ, vergi uyumluluğunun otomatikleştirilmesine yardımcı olarak karmaşık ve sürekli değişen vergi düzenlemelerine uyulmasını ve vergi hazırlıklarının düzenli olmasını sağlar. PwC ve Deloitte tarafından geliştirilenler gibi, yapay zekâ destekli vergi motorları, finansal belgeleri gerçek zamanlı olarak analiz eder ve sorunları ve olası gelir tasarruflarını hızla belirler. Yapılan bazı araştırmalara göre, yapay zekâ destekli vergi uyumluluğu, işlem hızını %40 artırır ve doğruluğu büyük ölçüde iyileştirir. Vergi analizlerinde yapay zekânın kullanımı sayesinde kuruluşlar, düzenleme değişikliklerine hızla uyum sağlayabilir ve görev yükümlülüklerinin oldukça doğru tahminlerini yapabilir (Tang, 2025).



### - Finansal Tahmin ve Karar Desteği

Finansal tahminler, işletmelerin gelecekteki finansal durumlarını öngörmeleri açısından kritik bir öneme sahiptir. Geleneksel yöntemlerle yapılan tahminlerde, genellikle geçmiş veriler ve deneyimlerden yararlanılırken yapay zekâ bu verileri derinlemesine analiz ederek daha isabetli sonuçlar ortaya koyabilir. Makine öğrenimi algoritmaları, büyük veri setlerini işleyerek finansal tahminlerin doğruluğunu artırabilir ve eğilimleri tanımlamada işletmelere yardımcı olabilir. Araştırmalara göre, finansal tahminlerde yapay zekânın benimsenme oranı %75'tir ve kuruluşlar tahminin zamanında ve doğru yapıldığını deneyimlemiştir (Tang, 2025). Yapay zekâ tabanlı öngörücü modeller, bir şirketin finansal işler sorumlusunun (CFO) verilere dayalı bilinçli kararlar almasına ve bütçe planlamasını ve risk analizini iyileştirmesine yardımcı olur. SAP ve Oracle gibi şirketler de finansal yönetim programlarında uygun kârlılık tahminleri oluşturmak için yapay zekâ tabanlı öngörücü analizler sunan uygulamalar geliştirmiştir (SAP, 2023).

Yapay zekâ uygulamalarının sağladığı tüm faydalar, muhasebe profesyonelleri için bazı fırsatlar sunmaktadır. Bu fırsatlardan en önemlileri, muhasebe profesyonelleri için yeni iş modelleri geliştirme, müşteri ilişkileri yönetimi ve rekabet avantajı sağlanmasıdır.

### - Yeni İş Modellerinin Geliştirilmesi

Yeni iş modelleri, yapay zekânın muhasebe sektörü üzerindeki etkileriyle şekillenmektedir. Geleneksel muhasebe uygulamalarının yerini alabilecek yenilikçi çözümler sunan yapay zekâ, sektördeki iş süreçlerini dönüştürmektedir. Öncelikle, otomasyona dayalı sistemler, muhasebecilerin yerine getirdikleri rutin ve tekrar eden görevleri üstlenerek zaman tasarrufu sağlamakta ve verimliliği artırmaktadır. Bu durum, muhasebecilerin daha stratejik ve danışmanlık odaklı işlere yönelmesine olanak tanımaktadır.

İkinci olarak, veri analitiği ve tahmin modelleri, yönetim kararlarını desteklemek için kullanılabilecek güçlü araçlar sunmaktadır. Muhasebe uzmanları, bu araçları kullanarak müşterilerine daha iyi hizmet verebilir; finansal analizler yaparak gözlemlenen verilerden anlamlı çıkarım-

lar elde edebilirler. Bu tür yenilikler, muhasebe firmalarının kendilerine özgü iş modelleri geliştirmelerine imkan tanımaktadır. Örneğin, danışmanlık hizmetleri ile entegre edilmiş muhasebe hizmetleri, rekabette öne çıkabilmek için tercih edilebilmektedir.

Bunların yanı sıra, bulut tabanlı sistemler, verilerin her yerden erişilebilirliğini sağlamakta ve işletmelerin coğrafi sınırlamalardan bağımsız olarak hizmet vermesine olanak tanımaktadır. Bu durum, müşteri portföylerinin genişlemesine ve yeni pazar fırsatlarının değerlendirilmesine katkıda bulunur. Yapay zekânın sunduğu yenilikçi çözümler sayesinde, muhasebe sektöründe hızla değişen iş dinamikleri karşısında esnek ve hızlı dönüşüm sağlayabilen organizasyonlar yaratmak mümkün hale gelmektedir.

### - Müşteri İlişkileri Yönetimi

Yapay zekânın müşteri ilişkileri yönetimi alanında sunduğu fırsatlar kadar kişiselleştirilmiş hizmetler sunma yeteneği de dikkat çekmektedir. Müşteri taleplerinin hızlı ve etkili bir şekilde yanıtlanması, muhasebe firmalarının müşteri memnuniyetini ve sadakatini artırmalarını sağlamaktadır. Algoritmalar, müşteri verilerini analiz ederek ilgilenebilecekleri hizmetleri önceden tahmin edebilmektedir. Bu durum hem müşteri ilişkilerini güçlendirmekte hem de iş süreçlerini daha verimli hale getirmektedir.

Müşteri ilişkileri yönetimi, muhasebe mesleğinde etkili bir stratejik araç haline gelmiştir. Yapay zekâ uygulamaları sayesinde, firmalar müşterileriyle daha verimli ve hedef odaklı ilişkiler geliştirebilmektedir. Bu bağlamda, yapay zekâ destekli sistemler, müşterilerin ihtiyaçlarını daha iyi anlamak ve buna göre kişiselleştirilmiş hizmetler sunmak amacıyla veri analitiğini kullanmaktadır. Müşteri geri bildirimlerini analiz eden yapay zekâ algoritmaları, firmaların hizmet kalitesini artırmak için gerekli değişiklikleri hızlı bir şekilde belirlemelerine olanak tanır.

Ayrıca, otomatik sistemler sayesinde müşteri ile iletişim süreçleri hızlanmakta ve bu sayede müşteri memnuniyeti artmaktadır. Örneğin, chatbotlar aracılığıyla müşterilerin sıkça sorulan sorularına anında yanıt verilebilmekte, bu da insan kaynağının daha verimli kullanılmasını sağ-



lamaktadır.

Yapay zekâ, müşteri ilişkilerini geliştirmede sadece veri analizi ve otomasyonla sınırlı kalmaz; aynı zamanda tahminleme yetenekleri ile de firmalara avantaj sağlar. Geçmiş verileri analiz ederek gelecekteki müşteri ihtiyaçları hakkında öngörülerde bulunmak mümkün hale gelir. Bu yaklaşımlar, müşteri sadakatini artırmanın ve uzun vadeli ilişkiler oluşturma yanısıra, potansiyel yeni müşterilere ulaşma açısından da fırsatlar sunmaktadır.

Sonuç olarak, yapay zekâ, müşteri ilişkileri yönetiminde yenilikçi çözümler sunarak muhasebe mesleği alanındaki rekabetçi avantajı pekiştirme potansiyeline sahiptir. Ancak bu fırsatların getirdiği gelişmelerin dikkatli bir şekilde yönetilmesi hem meslek profesyonelleri hem de firmalar açısından büyük önem taşımaktadır.

#### - Rekabet Avantajı

Rekabet avantajı oluşturma konusunda, yapay zekâ sayesinde elde edilen veri analitiği, piyasa eğilimlerini sezgisel bir biçimde belirlemeye yardımcı olmaktadır. Muhasebe firmaları, bu verileri kullanarak rekabetçi stratejiler geliştirebilmekte ve sektörde öne çıkabilmektedir. Bunun yanı sıra, mali raporlama ve analiz süreçlerinde sağlanan hız ve doğruluk, firmaların piyasa koşullarına daha hızlı uyum sağlamasını mümkün kılmaktadır. Sonuç olarak, yapay zekânın sağladığı bu fırsatlar, muhasebe sektörünü sadece daha verimli bir hale getirmekle kalmayıp aynı zamanda sürdürülebilir büyüme ve yenilik için de sağlam bir temel oluşturmaktadır.

Yapay zekâ, muhasebe sektöründe rekabet avantajı sağlamak için önemli bir araç olarak öne çıkmaktadır. Verimlilik ve hız avantajları, firmaların daha fazla müşteri çekmesine ve mevcut müşterilerinin memnuniyetini artırmasına olanak tanır. Örneğin, otomatik veri girişi ve raporlama süreçleri, muhasebecilerin geleneksel yöntemlerle harcadıkları zamandan tasarruf etmelerini sağlarken hızlı ve doğru analizler yapabilmelelerine de imkân tanır. Bu durum, firmaların pazar içindeki konumlarını güçlendirmelerine ve rakiplerine karşı üstünlük elde etmelerine yardımcı olur.

Dijital dönüşüm sürecinde, rekabet avantajı elde etmek isteyen firmaların, yapay zekâ teknolojilerini stratejik bir şekilde entegre etmeleri büyük önem taşır. Bu süreç, işletmelerin yalnızca mevcut müşteri portföylerini korumalarına değil, aynı zamanda yeni müşteriler kazanarak pazar paylarını artırmalarına da yardımcı olur. Dolayısıyla, yapay zekâ, kamu ve özel sektör kurumları için yalnızca bir verimlilik aracı değil, aynı zamanda rekabetçi bir avantaja dönüşme potansiyeline sahip bir unsurdur. Bunun yanı sıra, sektördeki yenilikçi uygulamalar, pazardaki dinamizm ile birleşerek, şirketlerin büyüme fırsatlarını artırırken aynı zamanda onları sektörde daha belirgin bir konuma getirebilir.

#### 4. YAPAY ZEKÂNIN MUHASEBE MESLEĞİNDE YARATTIĞI ZORLUKLAR

Yapay zekâ muhasebe mesleğinde yarattığı pek çok faydaya rağmen, belirli zorlukları da beraberinde getirmektedir. Bunların en önemlilerinden biri iş kaybı riskidir. Bunun dışında yapay zekânın muhasebe faaliyetlerinde etkin ve sorumlu bir şekilde kullanılmasını sağlamak için; gizlilik ve güvenlik sorunları, eğitim ve uyum sorunları, mevzuat ve yasal düzenlemeler karşısında hesap verebilirlik ve uyum endişeleri, ilk uygulamaya geçiş maliyetlerinin yüksekliği, yapay zekânın teknik sınırlılıkları, şeffaflık ve etik problemler bulunmaktadır.

#### - İş Kaybı Riski

Muhasebe mesleğinde yapay zekânın otomasyon yetenekleri arttıkça iş kayıpları konusunda endişeler de artmaktadır (Tang, 2025). Otomasyon süreçleri, muhasebe profesyonellerinin geleneksel görevlerini üstlenmeye başladıkça, bazı pozisyonlar gereksiz hale gelebilir. Özellikle rutin işlemleri gerçekleştiren çalışanlar, bu teknolojik değişimlerden en çok etkilenen gruptur. Kurumlar, maliyetleri azaltmak ve verimliliği artırmak amacıyla elle yapılan işleri otomatikleştirmek için bu teknolojilere yönelmektedir. İş kaybı riski, yalnızca bireyler için değil, aynı zamanda tüm sektör için önemli bir zorluk oluşturmaktadır. McKinsey raporu, özellikle rutin tekrarlanan işlerde 2030 yılına kadar, otomasyonun geleneksel muhasebe işlerinin %30'una ka-

darının kaybına yol açabileceğini öngörmüştür (McKinsey, 2023b).

Yapay zekâ, çeşitli görevleri yerine getirebilme kapasitesi ile sektördeki iş yapış şekillerini değiştirmektedir. Bu değişim, yapay zekânın muhasebecileri rutin işlemsel rollerden daha analitik ve danışmanlık rollerine yönlendirdiğini gösteriyor. Muhasebe sektöründe yapay zekâ kullanımıyla gelen değişime hazır olabilmek için beceri ve yeteneklerin güncellenmesi ve geliştirilmesi gerekiyor.

Şirketler, iş değişiklikleri ve çalışanların işlerini kaybetmesiyle başa çıkmak için çalışanların daha iyi işler için yeni beceriler öğrenmelerine yardımcı olacak eğitim programlarına yatırım yapabilirler. Örneğin, PwC Sanal Dijital Akademiyi kurdu. Bu, çalışanlara siber güvenlik, yapay zekâ kuralları ve veri analizi gibi önemli teknoloji becerileri öğreten bir eğitim programıdır. Çalışanların basit görevlerden risk yönetimi ve finansal danışmanlık gibi daha önemli işlere geçmelerine yardımcı olur. Sanal Dijital Akademi, çevrimiçi dersler, uygulamalı projeler ve mentorlardan yardımın bir karışımını kullanır. Bu sayede çalışanlar yalnızca teoriyi öğrenmekle kalmaz, aynı zamanda öğrendiklerini gerçek durumlarda da kullanabilirler. Bu programlar başlangıçta çok pahalı olsa da, büyük bir deneyim kazandırır ve uzun vadede faydalar sağlar. Bunlar arasında müşterilere daha iyi hizmet sunulması, şirkette yeni teknolojiyi kullanmaya hazır daha fazla çalışanın kalması gösterilebilir (PwC, 2023b). Sonuç olarak, yapay zekanın muhasebe alanında kullanımı ile ilgili iş gücü kaybı endişeleri, kurumların iyi hazırlanmış ve planlanmış eğitim programları ile giderilebilir.

#### - Gizlilik ve Güvenlik Sorunları

Yapay zekâ sistemlerinin kullanımı mali verilerin işlenmesi ve analizi sürecinde önemli avantajlar sağlasa da veri gizliliği hususu kritik bir endişe kaynağıdır. Muhasebe mesleği, büyük miktarda hassas müşteri bilgisi ve mali veriyi yönetmektedir. Yapay zekâ uygulamaları bu verilerin daha verimli bir şekilde kullanılmasına olanak tanırken, aynı zamanda bu verilerin güvenliğini tehdit eden durumların da ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir. Özellikle muhasebe verilerinin

doğası gereği hassas bilgiler içermesi, bu durumu daha kritik hale getirmekte, bu da veri ihlalleri ve yetkisiz erişim risklerini artırmaktadır (Askary vd., 2018).

Bu nedenle, yapay zekâ kullanımında gizlilik ve güvenlik sorunları dikkate alınması gereken bir başka zorluk olarak öne çıkmaktadır. Bilgi sızıntıları veya kötü niyetli saldırılar hem şirketlerin itibarına hem de müşterilerin güvenliğine ciddi zararlar verebilir. Böyle durumlarda, muhasebe firmalarının veri koruma önlemlerini güçlendirmeleri ve güvenlik politikalarını güncellemeleri gerekmektedir.

Veri ihlalleri hem finansal kayıplara yol açmakta hem de müşterilerin güvenine zarar vermektedir. Söz konusu sistemlerin yeterince korunmaması durumunda, sahtekarlık ve dolandırıcılık gibi suçların işlenmesi kolaylaşmaktadır.

Gizlilik ve güvenlik sorunlarıyla başa çıkmak için muhasebe meslek mensuplarının, yapay zekâ uygulamalarının güvenliğini sağlamak amacıyla güncel siber güvenlik önlemlerini uygulaması gerekmektedir. Sahip olunan verilerin güvenliğini artırmak hem teknik altyapının güçlendirilmesi hem de çalışanların eğitimi ile olabilecek bir süreçtir. Bunun yanı sıra, veri gizliliğine ilişkin yasal çerçevelere ve etik standartlara uygunluk sağlamak da önemlidir. Bu bağlamda muhasebe profesyonellerinin, yapay zekâ sistemlerini kullanırken güvenlik protokollerini ve veri koruma yasalarını dikkate almaları gerekmektedir. Böylece, yapay zekâ ile sağlanan avantajlardan faydalanmakla birlikte, potansiyel tehditlerin de en aza indirilmesi mümkün olacaktır.

Veri gizliliği ile ilgili yasalar, veri sahiplerinin bilgiye erişim haklarını ve bu bilgilerin nasıl kullanıldığına dair şeffaflığı sağlamayı amaçlamaktadır. Yapay zekâ uygulamaları, bu bağlamda potansiyel açıklar yaratabilir. Örneğin, bir veri setine yönelik yapılan algoritmik analizler sonucunda, kullanıcıların mahremiyetine zarar verecek bilgilere ulaşmak mümkündür. Ancak bu durum, geliştirilen yapay zekâ sistemlerinin etik kullanımına yönelik standartların belirlenmesi ihtiyacını da doğurmaktadır.

Aynı zamanda teknik önlemler alınmadan ya-

pay zekâ sistemlerinin uygulanması, veri ihlallerine ve müşteri güveninin sarsılmasına yol açabilir. Bu nedenle muhasebe profesyonellerinin, veri gizliliği standartlarına tam olarak uymaları ve bu tür sistemleri entegre ederken etkili veri koruma stratejileri geliştirmeleri gerekmektedir. Ayrıca organizasyon içinde bu konuda eğitim verilmesi de son derece önemlidir.

Sonuç olarak veri gizliliği konusunda duyarlılık geliştirilmesi, yalnızca yasal bir zorunluluk değil, aynı zamanda müşteri güvenini sağlamak için de kritik bir faktördür. Yapay zekâ uygulamalarının getirdiği yenilikler ile güvenlik önlemleri arasında dengeli bir ilişki kurulması, muhasebe mesleğinin geleceği açısından hayati öneme sahiptir.

#### - Yetersiz Eğitim ve Uyum

Muhasebede yapay zekânın benimsenmesi, aynı zamanda özel eğitim ve beceriler gerektirir. Osasona vd.'ne (2024) göre, yapay zekâda kullanılan teknolojiler, bu tür sistemleri kullanabilen muhasebe profesyonellerine kapsamlı bir eğitim verilmesini gerektirir. Bu, yapay zekâ sisteminin nasıl kullanılacağını, çıktılarının nasıl analiz edileceğini ve yapay zekânın öngörülerinin normal muhasebe sürecine nasıl entegre edileceğini anlamayı içerir (Anh vd., 2024).

Yetersiz eğitim ve uyum da muhasebe alanında yapay zekâ kullanımında önemli bir zorluk getirmektedir. Muhasebe profesyonellerinin, yapay zekâ uygulamalarını etkili bir şekilde kullanabilmeleri için gerekli bilgi ve becerilere sahip olmaları gerekmektedir. Ancak sektördeki bazı çalışanlar teknolojinin hızlı gelişimine ayak uyduramamakta ve bu durum, verimlilik kaybına yol açabilmektedir. Eğitim programlarının ve sürekli gelişim fırsatlarının sağlanmaması, mevcut çalışanların uyum sürecini olumsuz yönde etkilemekte, bu da işgücünün genel yetkinliğini tehdit etmektedir. Bu tehditler, muhasebe mesleğinin gelecekteki yeniliklerle ve değişimlerle başa çıkma yeteneğini doğrudan etkilemektedir.

Yetersiz eğitim, muhasebe mesleği açısından önemli bir tehdit oluşturmakta ve sektörün yapay zekâ uygulamalarını etkin bir şekilde benimsemesini engellemektedir. Bu durum, özellikle meslek mensuplarının yeni teknolojilere

uyum sürecinde ciddi zorluklar yaşamasına neden olmaktadır. Yapay zekâ sistemlerinin etkili kullanımı için gerekli bilgi ve becerilerin eksikliği, iş süreçlerinin verimliliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Eğitim sisteminin yeterince güncellenmediği ve meslek mensuplarının eğitimlerine yönelik yeterli kaynakların sağlanmadığı bir ortamda, işgücünün zayıfladığı ve rekabet gücünün düştüğü gözlemlenmektedir.

Ayrıca teknolojinin hızla gelişmesi, mevcut eğitim programlarının güncelliğini yitirmesine neden olmaktadır. Bu nedenle, muhasebe uzmanlarının sürekli olarak kendilerini geliştirmeleri ve yeni beceriler edinmeleri kritik bir hal almıştır. Bu bağlamda eğitim kurumları ve profesyonel meslek kuruluşları müfredatlarını yenilemeli ve mesleki gelişim programlarını daha kapsamlı hale getirmelidir. Bunun yanında, eğitimde dijital becerilerin artırılması amacıyla uzaktan eğitim ve çevrimiçi kurslar gibi alternatif öğrenme yöntemlerinin desteklenmesi de büyük önem taşımaktadır.

Yetersiz eğitim ve uyum, sadece bireysel seviyede değil, aynı zamanda kurumların genel verimliliği üzerinde de olumsuz etkilere yol açmaktadır. Doğru eğitim alınmadığında meslek profesyonelleri, yapay zekâ sistemlerinin sunduğu avantajlardan yararlanma noktasında sınırlı kalmaktadır. Sonuç olarak yetersiz eğitim ve uyum, muhasebe mesleğinin geleceğini tehdit eden bir unsur olarak değerlendirilmelidir. Bu durumu aşmak için hem eğitim kurumları hem de iş yerleri iş birliği yaparak sürekli öğrenme kültürünü benimsemeli ve teknolojiye uyumu teşvik etmelidir.

#### - Mevzuata Uyum ve Yasal Endişeler

Muhasebede yapay zekâ kullanımı giderek yaygınlaşmaktadır, ancak bu durum yasal hesap verebilirlik ve uyumluluk sorunlarını da beraberinde getirmektedir. Muhasebe alanında kullanılan yapay zeka sistemlerinin, ülkedeki mali mevzuat ve yasal düzenlemelere uyum sağlaması büyük bir önem taşır. Bu mevzuat ve yasal düzenlemeler, finansal raporlamanın doğruluğu, şeffaflığı ve zamanında yapılması açısından gereklidir. Yapay zeka uygulamaları, bu yasal gereklilikleri karşılamak için sürekli güncellenmeli ve değişen

koşullara uyum göstermelidir. Aksi halde, şirketler hukuki sorunlarla ve ağır para cezalarıyla karşılaşabilir.

Ekonomik veriler ve vergi beyannameleri yanlış yorumlanabilir ve bu da mevzuat ihlallerine yol açabilir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), yapay zekâ destekli muhasebe sistemlerinin mevcut finansal düzenlemelere uyması gerektiğini belirtmiştir (IFRS, 2023). Ayrıca, yapay zekâ tarafından alınan finansal kararlar söz konusu olduğunda, herhangi bir hata olması durumunda, bunların geliştiricilere, muhasebe firmalarına veya yapay zekâ çözümlerini uygulayan işletmelere atfedilmesi gerekip gerekmediği konusunda net bir açıklama bulunmamaktadır. (Tang, 2025).

Yapay zekâ sorunlarını kurallar ve düzenlemelerle ele almak için şirketler, yapay zekâ sistemlerini yönetmek üzere net planlar oluşturabilir ve değişen standartları takip etmek için düzenleyicilerle birlikte çalışabilirler. Örneğin, PwC bir Sorumlu Yapay Zekâ Araç Seti hazırladı. Bu araç seti, şirketlerin yapay zekâyı doğru şekilde kullanmalarına yardımcı olacak farklı araçlar ve yöntemler içeriyor. Veri etiği, siber güvenlik, şeffaflık, risk yönetimi, gizlilik, güvenlik ve sürdürülebilirlik gibi önemli konulara odaklanıyor. Bu uygulama, yapay zekâ sistemlerinin sosyal kurallara uymasını ve iş ihtiyaçlarını karşılamasını sağlıyor (Ding vd, 2025).

#### - Muhasebede Yapay Zekânın Teknik Sınırlamaları

Yeteneklerine rağmen, yapay zekânın kapsamlı finansal analizler ve pratik muhasebe kararları verme konusunda sınırlamaları vardır. Yapay zekâ sistemlerinin çoğu geçmiş bilgilere dayanır ve önyargılı tahminler ve yanlış finansal planlar yapabilir (Murikah vd, 2024). Ayrıca, yapay zekâ sisteminin genellikle “kara kutu” sorunu olarak adlandırılan şeffaf olmayan yapısı, muhasebecilerin ve denetçilerin yapay zekâ sisteminin analizleri ve sonuçları nasıl ürettiğini anlamalarını zorlaştırmaktadır. Şeffaflık eksikliği, yapay zekânın önerilerinin doğrulanmasında önemli zorluklar yaratmaktadır. Dahası, doğru değerlendirme için insan uzmanlığı gerektiren yasal belgeler ve düzenleyici gereklilikler gibi tutarsız

finansal bilgileri yapay zekâ analiz edememektedir (Tang, 2025).

Yapay zekânın “kara kutu” sorununu ve diğer teknik sınırlamalarını gidermek için şirketler, yapay zekâ ve insan becerilerinin bir karışımını kullanabilirler. Örneğin PwC, denetimleri daha etkili hale getirmek için hem yapay zekâ hem de insan denetimi kullanan akıllı bir denetim sistemi olan “Aura” yı geliştirdi. PwC’nin küresel ekibindeki her denetçi, denetim çalışmalarını toplamak ve düzenlemek için Aura’yı kullanıyor. Bu uygulama herkese aynı bilgileri ve denetimlerin tutarlılığını sağlıyor (Gu vd., 2024).

#### - İlk Uygulama Maliyetlerinin Yüksekliği

Muhasebede teknolojiyi benimsemenin önündeki en büyük engellerden biri, yüksek kurulum maliyetidir. Sadece teknolojiye sahip olmanın maliyeti değil, bu teknolojiye uyum sağlayacak insan gücünü yetiştirmenin ve gerekli denetim mekanizmalarını oluşturma maliyetini de dikkate almak gerekir. Jackson ve Allen (2024), yapay zekâ teknolojilerini edinmenin, bunları mevcut sistemlere entegre etmenin ve ardından bunları sürdürmenin maliyetinin, çoğu küçük ve orta ölçekli şirketin karşılayamayacağı bir maliyet olabileceğini vurgulamaktadır.

#### - Etik ve Şeffaflık

Yapay zekâ uygulamalarının, karar alma süreciyle ilgili etik ikilemler ortaya çıkardığı yönünde görüşler bulunmaktadır. Osasona vd. (2024), algoritmaları aşındıran ve dolayısıyla bazı paydaşlara karşı önyargılı veya ayrımcı çıktılar ortaya çıkaran algoritmik önyargı gibi yapay zekânın ortaya koyduğu risk türlerini kabul etmektedir. Yapay zekâ sistemleri, önceden kodlanmış önyargılara sahip veri kümeleri üzerinde çalışmak üzere tasarlanmıştır. Yapay zekânın karmaşık yapılarından dolayı “kara kutu” olarak görülmesi, özellikle veri konusunda yeterince şeffaf olmaması etik konusunda daha fazla endişeye neden olmaktadır. Yapay zekânın sonuçlarının kaynağının belirsizliği durumu kara kutu problemi olarak ifade edilmektedir. Bu durum, karar vermeyi etkileyen sonuçları çarpıtabilir ve muhasebe mesleği üzerinde olumsuz bir etki yaratabilir. Etik değerlere aykırı bir durum oluşur ise yapay zekânın hayali bir kişilik olması sorumlu-



luk hususunda da tartışmalara neden olmaktadır.

Verilerin gizliliği ve güvenliği, etik kaygılar gibi kritik konular, dönüşüm sürecinin yönetiminde dikkate alınması gereken unsurlar arasında yer almaktadır. Muhasebeciler, yapay zekâ kullanımının kurumsal değerlerle uyumlu olmasını ve etik dışı karar alma süreçlerinden kaçınılmasını sağlamada kritik bir role sahiptir (Abdullah ve Almaqtari, 2024).

Zhang vd. (2023), muhasebede yapay zekâ sistemlerinin uygulanmasıyla ilgili bazı etik endişelere değinerek, muhasebeciler arasında profesyonelleşmeme, veri ihlalleri ve izolasyon risklerinin ortaya çıkabileceğini belirtmektedir. İzolasyon riski, yapay zekâ ve otomasyon sistemlerinin muhasebe alanında yaygınlaşmasıyla ortaya çıkan bir risk olup, bireylerin sosyal etkileşim ve iletişim fırsatlarının azalmasına işaret eder. Yapay zekâ uygulamalarının muhasebe süreçlerine entegrasyonu, birçok tekrarlayan ve rutin görevi otomatikleştirdiğinde insan muhasebecilerin iş yerinde birbirleriyle etkileşimde bulunma fırsatlarını kısıtlayabilir.

Şeffaf olma becerisinin eksikliği, muhasebecilerin anlayışını zayıflatır; bu nedenle, yapay zekâ destekli kararlarda hesap verebilirliği denetleme ve uygulama yeteneklerini sınırlayarak finansal raporların bütünlüğünü tehlikeye atar (Muller vd., 2022).

Karar verme süreçlerinde şeffaflık, yapay zekânın muhasebe mesleğindeki etkilerini anlamak adına kritik bir bileşendir. Geleneksel muhasebe uygulamalarında karar verme genellikle insan yargısına dayanırken yapay zekâ sistemleri bu süreçleri otomatikleştirerek daha hızlı ve objektif hale getirmektedir. Ancak bu otomasyonun sağladığı kolaylıkların yanında belirli riskler de barındırdığı unutulmamalıdır. Yapay zekâ algoritmalarının gizli veya yanlış bilgiler üzerine kurulması, alınan kararların şeffaflığını ve doğruluğunu tehlikeye atabilir. Algoritmaların karar süreçlerini ve bu süreçlerin nasıl işlediğini anlamak, muhasebe profesyonellerinin müşterilerine ve diğer paydaşlarına güven vermesi açısından zorunludur. Şeffaf bir karar verme süreci oluşturmak, kullanıcıların algoritmanın çalışma

mantığını anlamalarını sağlayarak olası yanlışların önüne geçebilir. Ayrıca bu sayede hesap verme sorumluluğunun artırılması, denetim süreçlerinin geliştirilmesi ve iş etiği standartlarının güçlendirilmesi sağlanabilir. Daha fazla şeffaflık, aynı zamanda kararların izlenebilirliğini artırarak hatalı sonuçların tespit edilmesini kolaylaştırır. Bu durum muhasebe firmalarının güvenilirliğini artırırken yapay zekâ kullanılarak yapılan analizlerin de daha sağlam temellere oturmasını sağlar. Tüm bu hususlar, yapay zekâ sistemlerinin etik ve şeffaf kullanımının sağlanması açısından son derece önemlidir. Sonuç olarak karar verme süreçlerinde şeffaflık hem teknolojinin benimsenmesi hem de muhasebe mesleğinin geleceği açısından pozitif bir etki yaratmaktadır.

## 5. GELECEĞİN MUHASEBECİLERİ İÇİN GELİŞTİRİLMESİ GEREKEN YETKİNLİKLER

Muhasebe mesleğinde yapay zekâ uygulamalarının artışı, profesyonellerin sahip olması gereken yeni yeteneklerin ve eğitim gereksinimlerinin belirgin bir şekilde değişmesine yol açmaktadır. Yapay zekânın muhasebe üzerindeki etkisi sadece teknik alanla sınırlı olmayıp aynı zamanda muhasebecinin rolünü dönüştürerek daha stratejik bir işleve yönlendirmektedir (Restrepo Morales ve Velásquez Corrales, 2025). Muhasebecinin geleneksel bilgi sağlayıcı rolü değişirken, geleceğin muhasebecisi güçlü iş analitiği becerilerine sahip bir veri bilimcisi haline dönüşmektedir. (Oesterreich ve Teuteberg, 2019).

Dijital teknolojilerin uygulanması ve işletmelerin dijital dönüşümünün getirdiği değişimler göz önüne alındığında, geleneksel iş stratejilerinin ve modellerinin altüst olduğu ve muhasebecilerin gelecekte '*şirket içi yönetim danışmanları*' olma potansiyeline sahip olduğu açıktır (IFAC, 2019).

Geleneksel muhasebe bilgisi, artık yeterli bir donanım sağlamaktan uzaklaşırken, teknolojiye hâkim olma, veri analizi yapabilme ve yazılım uygulamaları konusunda bilgi sahibi olma zorunluluğu ön plana çıkmaktadır. Özellikle dijital becerilerin geliştirilmesi, yapay zekâ ve makine öğrenimi gibi alanlarda bilgili olmak, muhasebecilerin rekabetçi kalabilmesi için kritik bir unsurdur.



Dijital beceriler, “bilgiye erişmek ve yönetmek için dijital cihazları, iletişim uygulamalarını ve ağları kullanma becerileri yelpazesi” olarak tanımlanmaktadır (UNESCO, 2018). Dijital beceriler, yeni araç ve teknolojilerin verimli kullanımı ve sürekli değişen iş dünyasındaki en son eğilimlere ayak uydurmak için hayati önem taşır. Değişen bir dünyada muhasebecilerin dijital becerilerde ustalaşması süreklilik gerektirir (ACCA, 2020).

Kurumlar yeni dijital teknolojileri işletmelerine uyarlarken, muhasebeciler de güncel ve rekabetçi kalmak için bunları kullanmayı öğrenmelidir. Yapılan çalışmalar, yapay zekâ gibi dijital teknolojilerin kullanımının artmasıyla birlikte, muhasebe meslek mensuplarının iletişim becerileri, ayrıntılara dikkat etme, zaman yönetimi, liderlik, eleştirel düşünme, problem çözme, iş birliği ve ekip çalışmasına yatkınlık gibi yeni becerilerinin daha da önemli hale gelmesinin beklendiğini vurgulamıştır. (Rumbens vd., 2019; Chabus, 2021; Gonçalves vd., 2022; Cordos ve Tiron-Tudor, 2023; Luhoya, 2023).

Al-Htaybat ve Von Alberti-Alhtaybat (2017), gelecekteki muhasebecilerin daha da geliştirmeleri gereken becerileri vurgulamaktadır: Analitik beceriler, iletişim becerileri, yaratıcı ve açık fikirli olmak muhasebeciler için önemlidir. Analitik beceriler, bilgiyi belirleme, ilgili gerçekleri bulma ve sorunun en iyi çözümünü sağlama yeteneğidir. Bu beceriler, muhasebecilerin süreci değerlendirmelerini ve şirketin başarısını artıracak stratejik iş kararları almalarını sağlamaktadır.

Bu profesyoneller, dinleme yeteneklerine sahip olmalı ve karmaşık bilgileri açık ve net bir şekilde iletebilmeli, farklı kitlelerle iletişim kurabilecek becerilere sahip olmalıdır. Muhasebe görevleri belirli tarihler içinde tamamlanması gereken görevler olduğundan muhasebecilerin organizasyondaki farklı bölümlerle başarılı bir şekilde iş birliği yapmaları, planlı çalışma ve zaman yönetimi becerileri de kritik öneme sahiptir.

Gelecekteki muhasebeciler için gerekli yetkinliklerin belirlenmesi için Tslisgiris ve Bowyer (2021) tarafından dört kategori önerilmektedir: (1) etik beceriler, (2) dijital beceriler, (3) iş becerileri ve (4) soft (yumuşak) beceriler.

**(1) Etik Beceriler:** Muhasebeciler hem çok hassas şirket finansal verilerine hem de kişisel verilere erişim sağlayabilmektedir. Bu tür durumlarda bireyler, bu verileri kötüye kullanabilir veya manipüle edebilir. Ayrıca yeni dijital teknolojilerin kullanımı, muhasebe ve veri analizi alanında etik kuralların oluşturulmasını ve uygulanmasını gerektirir (Tslisgiris ve Bowyer, 2021). Bu bağlamda muhasebecilerin günlük görevlerini yerine getirirken güçlü etik kurallara uymaları gerekmektedir. Tslisgiris ve Bowyer (2021), bu etik becerileri iki temel boyutta özetlemektedir: (1) teknik etik beceriler ve (2) bireysel etik beceriler.

Teknik etik beceriler, etik kılavuzlar ve profesyonellik kodu ile ilgili özellikler içermektedir. Etik kılavuzlar, muhasebe profesyonellerinin muhasebe mesleğine yönelik belirlenen etik ilkeleri anlaması ve uygulamasıdır. Profesyonellik kodu, muhasebecilerin mesleklerini icra ederken hangi etik kurallara uymaları gerektiğini belirten kurallar bütünüyle uyum içerisinde çalışmasını sağlar.

Bireysel etik beceriler ise dijital teknolojilerin ürettiği ve kullandığı verilerin kalitesini korumak için doğru soruları sormayı da içermektedir.

Bu etik beceriler, muhasebecinin mesleki sorumluluklarını yerine getirirken adaletli, şeffaf ve hesap verebilir olması açısından son derece önemlidir.

**(2) Dijital Beceriler:** Tslisgiris ve Bowyer (2021) göre, gelecekteki muhasebeciler için dijital beceriler; temel dijital beceriler, gelişmiş dijital beceriler ve veri becerilerinden oluşmaktadır. Temel dijital beceriler; ERP sistemleri, iş zekâsı araçları, bulut tabanlı muhasebe çözümleri, vergi iadeleri gibi temel dijital teknolojilerin kullanımı ile ilgili olan becerilerdir. Gelişmiş dijital beceriler; muhasebecilerin daha yeni ve daha gelişmiş dijital teknolojilerle (AI, blockchain teknolojisi, ileri düzey iş zekâsı gibi) tanışmalarıdır. Veri becerileri ise; doğruluk, ilgi düzeyi, tutarlılık ve veri analizi gibi veri yönetim becerilerini içermektedir.

**(3) İş Becerileri:** Tslisgiris ve Bowyer’a (2021) göre, geleceğin muhasebecileri için iki temel iş becerisi kritik öneme sahiptir: Danışmanlık be-

cerileri ve stratejik düşünme becerileri.

Danışmanlık becerileri, muhasebecilerin müşterilere veya işletmelere değerli girdi ve tavsiyeler sunma yeteneğini ifade eder. Bu beceriler, etkili iletişim kurma, aktif dinleme ve problem çözme yeteneklerini içerir. Danışmanlar, müşterilerin ihtiyaçlarını anlamak için derinlemesine analizler yaparak uygulanabilir stratejiler önerir. Ayrıca, güven inşa ederek uzun vadeli ilişkiler geliştirmek için kritik bir rol oynarlar. Bu sayede, muhasebeciler yalnızca sayısal verilere dayalı değil, aynı zamanda iş süreçlerini iyileştirmeye yönelik stratejik önerilerde de bulunabilirler.

Gelecekte muhasebecilerin karar alma sürecine doğrudan dahil olmaları beklendiğinden stratejik düşünme giderek daha önemli hale gelecektir (Halar vd., 2023, s. 121). Stratejik düşünme, daha büyük resmi görebilmek anlamına gelir ve stratejik yönelim, kuruluşun uzun vadede gideceği yönü belirler. Stratejik düşünme becerileri, muhasebecilerin organizasyonun geleceğe yönelik hedeflerini belirleme ve bu hedeflere ulaşmak için gerekli planları yapabilme yeteneğini kapsar. Bu beceri, mevcut durumu değerlendirme, iç ve dış faktörleri analiz etme ve uzun vadeli fırsatları öngörme yeteneği gerektirir. Stratejik düşünme, muhasebecilerin kısa vadeli çözümlerin ötesine geçerek, işletmenin büyüme stratejilerine önemli katkılarda bulunmalarını sağlar. Bu sayede, muhasebeci sadece tarihsel verilere odaklanmakla kalmayıp, proaktif bir yaklaşım sergileyerek işletmenin rekabet avantajını artırabilir.

Muhasebecilerin teknik beceri yelpazesi, temel dijital beceriler (Dow vd., 2021), gelişmiş dijital beceriler (Yiğitbaşıoğlu vd., 2023) ve veri becerileriyle genişletilmelidir. Huerta ve Jensen (2017, s. 102), *“büyük verilerden anlamlı bilgi çıkarmak, yalnızca verileri derinlemesine anlamakla kalmayıp aynı zamanda veriler hakkında yaratıcı bir düşünme biçimini de gerektirir”* vurgusunu yapmaktadır.

#### 4) Yumuşak (Soft) Beceriler:

Yumuşak beceriler, şirketin kurumsal kültürüne uyum sağlama becerisi de dahil olmak üzere iletişim becerilerini içerir (Halar vd., 2023, s. 121). Tslisgiris ve Bowyer (2021) muhasebecile-

rin yumuşak becerileri arasında uyum, eleştirel düşünme, dinamik problem çözme, kişisel ve profesyonel gelişim için yaşam boyu öğrenme ve duygusal zekâyı belirtmektedir.

Uyum, muhasebecilerin değişen koşullara, yeni durumlara ve farklı iş ortamlarına ayak uydurma yeteneğini ifade eder. Esnek olabilmek, beklenmedik durumlara hızlıca yanıt vererek etkin bir şekilde çalışmayı sağlar.

Eleştirel düşünme, gelecekteki muhasebeciler için en önemli becerilerden biridir. Eleştirel düşünme, muhasebecilerin bilgiyi analiz etme, değerlendirme ve mantıklı sonuçlar çıkarma yeteneğidir. Bu beceri, sorunları derinlemesine anlamak ve bilinçli kararlar almak için önemlidir.

Eleştirel düşünme, gelecekteki muhasebeciler için en önemli becerilerden biridir. Dinamik problem çözme; dijital ortamda, muhasebecilerin karar verme süreçlerini ele alması ve dinamik bir faktör seti üzerinde hareket etmesini gerektirmektedir.

Dinamik problem çözme, muhasebecilerin karmaşık durumları analiz etme ve etkili çözümler geliştirme yeteneğidir. Bu beceri, yaratıcı düşünmeyi ve çeşitli alternatifleri değerlendirerek en iyi sonuca ulaşmayı içerir.

Kişisel ve profesyonel gelişim için yaşam boyu öğrenme, bireylerin sürekli bilgi edinme ve kendilerini geliştirme çabasıdır. Bu, muhasebecilerin güncel kalmalarını ve mesleklerinde ilerlemelerini sağlayan önemli bir faktördür.

Duygusal zeka, bireylerin kendi duygularını ve başkalarının duygularını anlama, yönetme ve bu duyguları iş motivasyonuna dönüştürme yeteneğidir. Muhasebeciler için, etkili müşteri ilişkileri kurabilmek ve ekip içinde uyumlu çalışmak açısından kritik bir beceridir.

Gelişmiş dijital teknolojilerin iş dünyasında kullanılması, yalnızca muhasebe mesleği için değil, aynı zamanda üniversiteler, eğitim sektörleri ve öğrenciler için de önemlidir. Eğitim kurumları ve meslek kuruluşları, bu yeni yetenekleri kazandırmak üzere müfredatlarını gözden geçirmeli ve güncellemeler yapmalıdır. Yeni müfredata veri analizine yönelik dersler, programlama

dilleri ve yapay zekâ sistemleri ile entegrasyonu içeren eğitim modülleri eklenmelidir (Dameri ve Sallami, 2021; Suranti, 2020). Jackson vd. (2023) ve Tslisgiris ve Bowyer (2021) öğrencilerin potansiyelini gerçekleştirmek için üniversitelerin hem işverenlerden hem de öğrencilerden aldıkları geri dönüşleri dikkate almaları gerektiğini vurgulamaktadırlar. Eğitim müfredatlarının amacı, eleştirel düşünme ve öğrencilerin yaratıcı becerilerini geliştirmeye yönelik olmalıdır (Gulin vd., 2019).

Ayrıca sürekli öğrenme ve kendini geliştirmeye açık olmanın önemi, profesyonellerin kariyerlerinde ilerleyebilmeleri açısından vazgeçilmezdir. Çevrimiçi kurslar, sertifika programları ve seminerler, muhasebecilerin güncel kalabilmesi için önemli kaynaklar sunmaktadır. Bu bağlamda işgücü piyasasındaki yerlerini koruyabilmek için muhasebecilerin teknolojiyle uyumlu bir şekilde ilerlemeleri, uyum yeteneklerini artırmaları ve analitik düşünme becerilerini geliştirmeleri önem kazanmaktadır. Gelecekte sadece mali bilgiyi kullanabilen değil, aynı zamanda teknolojiyi etkin bir şekilde kullanabilen muhasebecilere ihtiyaç duyulacaktır.

## 6. SONUÇ

Yapay zekâ kullanımı hayatımızın ayrılmaz bir parçası haline gelmektedir. Yapay zekâ, ancak insanların bu teknolojileri iş süreçlerini kolaylaştırmak için nasıl kullanacaklarını bilmeleri durumunda değerli olan bir araçtır.

Yapay zekânın muhasebe mesleğine etkileri hem bazı fırsatlar hem de bazı zorluklar getirmektedir. Yapay zekâ uygulamaları muhasebe mesleğinde verimlilik ve kalite, zaman ve operasyonel maliyet tasarrufu, vergi uyumluluğu ve optimizasyonu sağlama, finansal tahmin ve karar desteği gibi faydalı değişikliklere neden olur. Ancak, tüm bu faydalı yönlerine rağmen; iş kaybı riski, gizlilik ve güvenlik sorunları, eğitim ve uyum sorunları, mevzuat ve yasal düzenlemeler karşısında hesap verebilirlik ve uyum endişeleri, ilk uygulamaya geçiş maliyetlerinin yüksekliği, yapay zekânın teknik sınırlılıkları, şeffaflık ve etik problemler gibi zorlukları da beraberinde getirmektedir.

Muhasebeciler ve denetçiler, insan yaratıcılığını

ve yargılarını kullanma konusunda yapay zekâ ile değiştirilemez. Mevcut literatür muhasebe alanında yapay zekâ kullanımının muhasebecilerin yerini almayacağını, aksine odağı değiştireceğini göstermektedir. Muhasebeciler, yapay zekânın işlerini ele geçirmesi konusunda endişelenmek yerine, daha iyi sonuçlar elde edebilmek için yapay zekâ teknolojisi ile iyi bir takım oluşturmalıdır. Muhasebeciler ve işletmeler, özellikle yakın gelecekte iş dünyasında önemli kalmak istiyorlarsa, yapay zekâ teknolojisinin kullanımından kaçınamazlar. Yapay zekâ muhasebe mesleği için bir tehdit olarak görülmemeli, daha ziyade süreçleri optimize etme ve karar alma süreçlerine değer katma fırsatı olarak görülmelidir.

Bu durum geleceğin muhasebecilerinin yapay zekâ teknolojilerinin iş süreçlerine uygulanmasıyla ortaya çıkan değişikliklere uyum sağlama- larını ve bu alandaki yetkinliklerini geliştirmelerini gerektirecektir.

Üniversiteler, muhasebe alanında profesyonellerin yetiştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Öğrencilerin dijital becerilerini geliştirmek ve güçlendirmek için müfredatları değiştirmek, hızla gelişen dijital dünyanın taleplerini karşılamalarını sağlayacaktır. Teknolojideki hızlı değişim dikkate alındığında, eğitimin sürekli olması ve sürekli eğitime yatırım yapılması önemlidir.

Yapay zekânın muhasebe alanında kullanımı konusunda ortaya çıkabilecek veri güvenliği ve şeffaflığı sağlayacak sağlam yasal ve etik çerçevelerin oluşturulması da son derece önemlidir.

Bu çalışmanın bazı sınırlılıkları da vardır. Öncelikle, yaşadığımız büyük veri çağında yaptığımız bu çalışma, konu ile ilgili yayınlanmış ulaşabildiğimiz literatürü incelememizle sınırlı kalmıştır. Ayrıca, bu çalışma ampirik verilere dayalı olmayıp, gelecekteki araştırmacılara bu konuda ampirik çalışmalar yapmaları önerilir.

## KAYNAKÇA

Abdullah, A. A. H., & Almaqtari, F. A. (2024). The impact of artificial intelligence and Industry 4.0 on transforming accounting and auditing practices. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 10(1), 100218.

- ACCA (2020). The Digital Accountant: Digital Skills in a Transformed World. [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/professionalinsights/digital\\_accountant/pi-digital-accountant.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professionalinsights/digital_accountant/pi-digital-accountant.pdf) (Erişim Tarihi: 13/06/2025)
- Adelakun, B. O., Majekodunmi, T. G., & Akintoye, O. S. (2024). AI and ethical accounting: Navigating challenges and opportunities. *International Journal of Advanced Economics*, 6(6), 224-241.
- Akhter, S., Ahmad, M.R., Chibb, M., Zai, A.F. & Yaqob, M. (2024). Artificial Intelligence in the 21st Century: Opportunities, Risks and Ethical Imperatives. *Educational Administration: Theory and Practice*, 30(5), 4600-4605. <https://doi.org/10.53555/kuey.v30i5.3125>
- Al-Htaybat, K., & Von Alberti-Alhtaybat, L. (2017). Big Data and corporate reporting: impacts and paradoxes. *Accounting, auditing & accountability journal*, 30(4), 850-873.
- Anh, N.T.M., Hoa, L.T.K., Thao, L.P., Nhi, D. A. , Long, N.T., Truc, N.T. & Ngoc Xuan, V. (2024). The effect of technology readiness on adopting artificial intelligence in accounting and auditing in Vietnam. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(1), 27
- Askary, S., Abu-Ghazaleh, N., Tahat, Y.A. (2018). Artificial Intelligence and Reliability of Accounting Information. In: Challenges and Opportunities in the Digital Era: 17th IFIP WG 6.11 Conference on E-Business, E-Services, and E-Society, I3E 2018, Kuwait City, Kuwait, Proceedings. Vol. 17. Berlin: Springer International Publishing. 315-324.
- Bakarich, K. M., & O'Brien, P. (2021). The Robots are Coming ... But Aren't Here Yet: The Use of Artificial Intelligence Technologies in the Public Accounting Profession. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*; 18 (1): 27-43. <https://doi.org/10.2308/JETA-19-11-20-47>
- Bizarro, P. A., Crum, E., & Nix, J. (2019). The intelligent audit. *ISACA Journal*, 6, 23-29.
- Brynjolfsson, E., Rock, D., & Syverson, C. (2017). *Artificial intelligence and the modern productivity paradox: A clash of expectations and statistics* (No. w24001). National Bureau of Economic Research.
- Brynjolfsson, E., Rock, D., Syverson, C. (2019). Artificial intelligence and the modern productivity paradox: A clash of expectations and statistics. The economics of artificial intelligence: An agenda. Chicago: University of Chicago Press., 23-57.
- Chabus, R. (2021). Top Soft Skills for Accounting Professionals. *Journal of Accountancy - Newsletters*. <https://www.journalofaccountancy.com/newsletters/2021/jun/top-soft-skills-accounting-professionals.html> (Erişim Tarihi: 17/06/2025)
- Cordos, A. & Tiron-Tudor, A. (2023). Accounting Optimised Skill Set And The Fourth Industrial Revolution - The View Of Professional Accounting Bodies, *Revista Economică, Lucian Blaga University of Sibiu, Faculty of Economic Sciences*, vol.75(2), 40-50. <https://doi.org/10.56043/reveco-2023-0014>
- Deloitte (2023). AI-Driven Tax Compliance and Financial Automation. Deloitte Insights. <https://www2.deloitte.com> (Erişim Tarihi: 22/06/2025)
- Ding, H., Du, Y., & Xia, Z. (2025). Urban Road Anomaly Monitoring Using Vision-Language Models for Enhanced Safety Management. *Applied Sciences*, 15(5), 2517.
- Dongre, N., Pandey, A., & Gupta, O.P. (2020). Artificial intelligence in accounting: Opportunities and challenges. *Journal of Xi'an University of Architecture and Technology*, 12, 1858-1864.
- Dow, K. E., Jacknis, N., & Watson, M. W. (2021). A Framework and Resources to Create a Data Analytics-In-fused Accounting Curriculum. *Issues in Accounting Education*, 36(4), 183-205. <https://doi.org/10.2308/ISSUES-19-071>
- Estep, C., Griffith, E.E., & MacKenzie, N.L. (2024). How do financial executives respond to the use of artificial intelligence in financial reporting and auditing? *Review of Accounting Studies*, 29(3), 2798-2831.
- Gartner (2025). Future trends in AI-driven financial reporting. Gartner Research Reports. (2023). <https://www.gartner.com> (Erişim Tarihi: 22.06.2025)
- Gonçalves, M. J. A., Da Silva, A. C. F., & Ferreira, C. G. (2022). The future of accounting: how will digital transformation impact the sector?. In *Informatics* (Vol. 9, No. 1, p. 19). MDPI.
- Gu, H., Schreyer, M., Moffitt, K., & Vasarhelyi, M. (2024). Artificial intelligence co-piloted auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 54, 100698. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2024.100698>
- Gulin, D., Hladika, M., & Valenta, I. (2019). Digitalization and the Challenges for the Accounting Profession. *ENTRENOVA-ENTERprise Research InNOVation*, 5(1), 428-437.
- Halar, P., Pavić, I., & Dečman, N. (2023). Current trends and development perspectives of the accounting profession: A roadmap for the future. *Sustainability, Organization, Business and Economic Research (SOBER)*, 1, 115-132. <https://doi.org/10.5281/zenodo.8060354>
- Hasan, A. (2022). Artificial Intelligence (AI) in Accounting & Auditing: A Literature Review. *Open Jour-*



*nal of Business and Management*, **10**, 440-465. <https://doi.org/10.4236/ojbm.2022.101026>

Holmes, A.F. & Douglass, A. (2022). Artificial Intelligence: Reshaping the Accounting Profession and the Disruption to Accounting Education. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*; 19 (1): 53– 68. <https://doi.org/10.2308/JETA-2020-054>

Huang, L., Ractham, P., & Abrahams, A. (2022). Machine Learning Approaches to Detect Financial Statement Frauds and Accounting Control Issues [Doctoral Dissertation, Thammasat University].

Huerta, E., & Jensen, S. (2017). An Accounting Information Systems Perspective on Data Analytics and Big Data. *Journal of Information Systems*, 31(3), 101-114. <https://doi.org/10.2308/isyss-51799>

IFAC (2019). Future-Fit Accountants: CFO & Finance Function Roles for the Next Decade. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparingfuture%20ready%20professionals/publications/future-fit-accountants-roles-next-decade> (Erişim Tarihi: 17/06/2025)

IFRS (2023). Regulating AI in Financial Systems. IFRS Foundation. (September 2023) <https://www.ifrs.org> (Erişim Tarihi: 17/06/2025)

Jackson, D., Michelson, G., & Munir, R. (2023). Developing Accountants for the Future: New Technology, Skills and the Role of Stakeholders. *Accounting Education*, 32(2), 150-177. <https://doi.org/10.1080/09639284.2022.2057195>

Jackson, D., & Allen, C. (2024). Enablers, barriers and strategies for adopting new technology in accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 52, 100666.

Kim, J., Kim, H.J., & Kim, H. (2019). Fraud detection for job placement using hierarchical clusters-based deep neural networks. *Applied Intelligence*, 49(8), 2842-2861.

Kommunuri, J. (2022). Artificial intelligence and the changing landscape of accounting: a viewpoint. *Pacific Accounting Review* 2; 34 (4): 585–594. <https://doi.org/10.1108/PAR-06-2021-0107>

KPMG (2023). AI in auditing: Enhancing risk assessment. KPMG Insights. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2023/10/ai-in-auditing-enhancing-riskassessment.html> (Erişim Tarihi: 12.06.2025)

Leitner-Hanetseder, S., Lehner, O.M., Eisl, C., & Forstenlechner, C. (2021). A profession in transition: actors, tasks and roles in AI-based accounting. *Journal of Applied Accounting Research* 7; 22 (3): 539–556. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2020-0201>

McKinsey (2023a). AI in Finance: Transforming Tran-

saction Processing. <https://www.mckinsey.com> (Erişim Tarihi: 18/06/2025)

McKinsey (2023b). Generative AI and the future of work in America. <https://www.mckinsey.com/mgi/our-research/generative-ai-and-the-future-of-work-inamerica> (Erişim Tarihi: 18/06/2025)

Murikah, W., Nthenge, J. K., & Musyoka, F. M. (2024). Bias and ethics of AI systems applied in auditing-A systematic review. *Scientific African*, 25. <https://doi.org/10.1016/j.sciaf.2024.e02281>

Munoko, I., Brown-Liburd, H. L., & Vasarhelyi, M. (2020). The ethical implications of using artificial intelligence in auditing. *Journal of business ethics*, 167(2), 209-234.

Noordin, N.A., Hussainey, K., & Hayek, A.F. (2022). The use of artificial intelligence and audit quality: An analysis from the perspectives of external auditors in the UAE. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(8), 339.

Onyshchenko, O., Shevchuk, K., Shara, Y., Koval, N., & Demchuk, O. (2022). Industry 4.0 and accounting: directions, challenges, opportunities. *Independent journal of management & production*, 13(3), 161-195.

Osasona, F., Amoo, O.O., Atadoga, A., Abrahams, T.O., Farayola, O.A. & Ayinla, B.S. (2024). Reviewing the ethical implications of AI in decision making processes. *International Journal of Management and Entrepreneurship Research*, 6(2), 322- 335.

Oesterreich, T. D., & Teuteberg, F. (2019). The role of business analytics in the controllers and management accountants' competence profiles: An exploratory study on individual-level data. *Journal of accounting & organizational change*, 15(2), 330-356.

PwC (2023a). AI-Powered Automation in Financial Reporting. PwC Insights. <https://www.pwc.com> (Erişim Tarihi: 05/06/2025)

PwC (2023b). Virtual Digital Academy: New world, new skills. PwC Insights. <https://www.pwc.com/us/en/services/consulting/businesstransformation/workforce-transformation/new-world-new-skills/virtual-digitalacademy.html> (Erişim Tarihi:07/06/2025)

Ravula, S. (2021). Text analytics in financial disclosures. arXiv preprint arXiv:2101.04480. <https://arxiv.org/abs/2101.04480>

Rawashdeh, A. (2025). The consequences of artificial intelligence: an investigation into the impact of AI on job displacement in accounting. *Journal of Science and Technology Policy Management*, 16 (3): 506–535. <https://doi.org/10.1108/JSTPM-02-2023-0030>

Restrepo Morales, J., & Velásquez Corrales, N. A. (2025). Ampliando las capacidades del Profesional



contable frente al impacto de la Inteligencia Artificial.

Rumbens, D., Richardson, C., Lee, C., Mizrahi, J., & Roche, C. (2019). The Path to Prosperity: Why the Future of Work is Human. <https://www.deloitte.com/au/en/issus/work/path-prosperity-future-work.html> (Erişim Tarihi: 16/06/2025)

SAP (2023). Leveraging AI for Predictive Analytics in Finance. SAP Insights. <https://www.sap.com/uk/products/financial-management/ai.html> (Erişim Tarihi: 06/06/2025)

Solaimani, R., Mohammed, S., Rashed, F., & Elkelish, W. (2020). The impact of artificial intelligence on corporate control. *Corporate Ownership & Control*, 17(3), 171-178.

Tang, X. (2025). Impact of Artificial Intelligence on Traditional Accounting - An Overview of Opportunities and Challenges. SHS WebConf.21803029 (2025). <https://doi.org/10.1051/shsconf/202521803029>

Tian, J., & Li, L. (2022). Research on artificial intelligence of accounting information processing based on image processing. *Mathematical Biosciences and Engineering*, 19(8), 8411-8425.

Tsiligiris, V., & Bowyer, D. (2021). Exploring the Impact of 4IR on Skills and Personal Qualities for Future Accountants: A Proposed Conceptual Framework for University Accounting Education. *Accounting Education*, 30(6), 621-649. <https://doi.org/10.1080/09639284.2021.1938616>

UNESCO. (2018). Digital Skills Critical for Jobs and Social Inclusion. <https://www.unesco.org/en/articles/digital-skills-critical-jobs-and-social-inclusion> (Erişim Tarihi:09/06/2025)

Yigitbasioglu, O., Green, P., & Cheung, M. Y. D. (2023). Digital transformation and accountants as advisors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(1), 209-237. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3894>

Zhang, C., Zhu, W., Dai, J., Wu, Y., & Chen, X. (2023). Ethical impact of artificial intelligence in managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 49, 100619.



# İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR



İZMİR

Serbest Muhasebeci  
Mali Müşavirler Odası

# ÖRGÜTSEL DEMOKRASİNİN İŞLETME VERİMLİLİĞİNE ETKİSİ

## THE EFFECT OF ORGANIZATIONAL DEMOCRACY ON BUSINESS EFFICIENCY

Semra Tetik 

Doç. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Salihli Meslek Yüksekokulu, Türkiye, e-mail: semra.tetik@cbu.edu.tr

### Öz

Demokrasi çoğunlukla siyaset ve kamu yönetimi disiplininin konusu olsa da postmodernizm perspektifinden bakıldığında toplumların beklentilerinin ve isteklerinin karşılanmasında önemli bir işlev gören işletmeler için de büyük önem taşımaktadır. İşletmeler açısından demokrasi kaynağında eşitlik ve katılımcılık olan yeni bir yönetim paradigmasını ortaya koymaktadır. Örgütsel demokrasi, örgütsel verimliliğe etkilerinden dolayı günümüzde işletmelerin üzerinde durduğu önemli bir konudur. Demokrasi anlayışının işletme yönetimi tarafından benimsenmesi ile meydana gelen örgütsel demokrasi, çalışanların doğrudan ya da dolaylı olarak örgüt yönetimine katılımı anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle örgütsel demokrasi çalışanların yönetime ve karar süreçlerine dahil edilmesidir. Dolayısıyla örgütsel demokrasinin özünde katılımcı bir yönetim anlayışı vardır. Katılımcı yönetim anlayışının benimsendiği işletmelerde çalışanların aidiyet duygusunun, motivasyonunun, performansının ve verimliliğinin artacağı düşünülmektedir. Bu bağlamda bu çalışmada örgütsel demokrasi kavramı ve verimliliğe etkisi kavramsal perspektifte analiz edilerek işletmelere öneriler sunmak ve literatüre katkı sağlamak amaçlanmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Demokrasi, Örgütsel Demokrasi, Verimlilik

**Jel kodları:** M1, M12

**Citation/Atıf:** TETİK, S. (2025). ÖRGÜTSEL DEMOKRASİNİN İŞLETME VERİMLİLİĞİNE ETKİSİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 231-41, DOI: 10.69599/izd.2948

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Semra Tetik  
E-mail: semra.tetik@cbu.edu.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

## Abstract

While democracy is often a subject of politics and public administration, from a postmodern perspective, it also holds great significance for businesses, which play a crucial role in meeting societal expectations and aspirations. For businesses, democracy reveals a new management paradigm rooted in equality and participation. Organizational democracy is a crucial topic for businesses today due to its impact on organizational efficiency. Organizational democracy, which emerges through the adoption of a democratic approach by business management, means the direct or indirect participation of employees in organizational management. In other words, organizational democracy is the inclusion of employees in management and decision-making processes. Therefore, organizational democracy is at the core of a participatory management approach. It is believed that employees' sense of belonging, motivation, performance, and productivity will increase in businesses where a participatory management approach is adopted. In this context, this study analyzes the concept of organizational democracy and its impact on productivity from a conceptual perspective, offering recommendations for businesses and contributing to the literature.

**Keywords:** Democracy, Organizational Democracy, Productivity

**Jel codes:** M1, M12

## 1. GİRİŞ

Çağımızda her alanda yaşanan hızlı ve sürekli değişim çalışanların değer yargılarının ve beklentilerinin değişmesini beraberinde getirmektedir. 21. yüzyılın işletmelerinin en önemli özelliği esnek ve uyumlu, problem çözme becerisine sahip, kendi kendini yöneten, iyi eğitim almayı önemseyen, eleştirel düşünen, yeni teknolojiyi kullanabilen, iletişim becerisi güçlü ve kendini ifade edebilen çalışanlara sahip olmalarıdır. Dolayısıyla bu niteliklere sahip çalışanların beklentilerine cevap verilmesi ve sürdürülebilir rekabet üstünlüğünün sağlanabilmesi için işletmelerin demokratik bir anlayışla yönetilmesi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır (Yıldırım ve Deniz, 2020). Tarihsel gelişim sürecinde siyaset ve kamu yönetimi alanında yer alan demokrasi kavramı, işletme yönetiminde de yer alıp gittikçe önem kazanmıştır. Örgütsel demokrasi, örgütlerde eşitlik ve katılım temelinde yönetim ve karar verme süreçlerine çalışanların aktif katılımını esas alan bir yönetim anlayışı olarak ifade edilebilir (Korkmaz ve Çelik, 2020). Örgütsel demokrasi, çalışanların örgütte kendileri ile ilgili kararlarda düşüncelerini ifade edebilmelerini ve gücün dengeli bir şekilde dağıtılmasını içermektedir (Hatcher, 2006). Örgütsel demokrasi, çalışanların yönetsel karar

süreçlerine katılımlarının sağlandığı, yaratıcı fikirlerin değer gördüğü ve işletme verimliliğinin sağlandığı harekete geçirici bir güçtür (Çiftçi, 2021). İşletmeler etkin üretim yöntemleri ile sadece kar elde eden teknik birimler değildir. Aynı zamanda işletmeler iletişimsel bir özelliğe de sahiptir. Bu da işletmeleri demokratik bir davranışa yöneltmektedir (Deist, 2008). Bu da örgütsel demokrasi anlayışının önemini ortaya çıkarmaktadır (Coşan Erkal, 2012). İşletme yönetiminin amacı işletmeye ait olan kaynakları verimli bir şekilde kullanarak işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek ve başarılı olmaktır. İşletmelerin verimliliği ve başarısı çalışanların verimliliği ve başarısına bağlıdır. Çalışanların verimli ve başarılı olması ise onlara inisiyatif verilmesine, söz hakkı tanınmasına, fikirlerine önem verilmesine, eşit ve adaletli davranılmasına bağlıdır. Diğer bir ifadeyle örgütsel demokrasi ikliminin oluşturulmasına bağlıdır. Bu çalışmada örgütsel demokrasi kavramı, örgütsel demokrasinin temel ilkeleri, örgütsel demokrasinin avantaj ve dezavantajları, örgütsel demokrasi ve verimlilik ilişkisi kavramsal perspektifte ele alınmıştır.

## 2. ÖRGÜTSEL DEMOKRASİ

Etimolojik olarak Yunancaya dayanan demokrasi terimi "halk" anlamına gelen "demos" ve



“iktidar” anlamına gelen “kratia” kelimelerinin birleşmesinden oluşmuştur. Bu iki kelimenin birlikte kullanılması “halkın yönetimi-demokratia” anlamına gelmektedir (Powley vd., 2004; Çelik ve Büyükebeşe, 2022). Bu bağlamda demokrasi kavramı “halkın halk tarafından yönetimi” demektir (Altıntaş ve Özata, 2022). 20. yüzyılda ortaya çıkan teknolojik gelişmeler ve internetin yaygınlaşması ile birlikte sosyal ve kültürel çevrede yaşanan değişimler kuşkusuz yönetim bilimini de etkisi altına almıştır. Bu değişim ve dönüşüm örgütlerde demokratik davranışların sergilenmesine ve bununla beraber “örgütsel demokrasi” kavramının ortaya çıkmasına yol açmıştır (Çankaya, 2018). Dolayısıyla demokrasi, sadece bir yönetim biçimi değil, insan ve toplum bilimlerinin genelinde ele alınan bir kavram niteliği kazanmış ve örgütsel alanda da kullanılır olmuştur (Çolaksel ve Hırlak, 2023). Demokrasi, bir örgütte çalışanların kurumsal karar alma süreçlerine aktif olarak etkide bulunabilmesi ve karar alma konusunda eşit haklara sahip olması olarak ifade edilebilir (Tunay, 2024). Literatürde örgütsel demokrasi kavramına ilişkin farklı araştırmacıların farklı tanımlar yaptığı görülmektedir.

Örgütsel demokrasi, genel bir siyaset ve yönetim biçimi olan demokrasinin örgütsel düzeyde uygulanmasıdır (Harrison ve Freeman, 2004; Geçkil vd., 2017). Örgütsel demokrasi kavramı, örgütlerin misyonlarını gerçekleştirirken çalışanların karar alma ve yönetim süreçlerine katılımına, eşitliğe, özgürlüğe ve saygıya dayanan bir değerler sistemi olarak tanımlanabilir (Yıldırım ve Deniz, 2020). Bu bağlamda “*örgütsel demokrasinin temelinde eşitlik, katılım, tartışma ve uzlaşma, paylaşılan örgüt değerlerine destek ve insanlığın ortak değerlerine karşı duyulan bir saygı*” olduğu kabul edilmektedir (Coşan Erkal, 2012). Örgütsel demokrasi, sadece işletmenin amaçlarına değil, çalışanların amaç ve duygularını da esas alan, çalışanları işletmenin amaçlarına ulaşmaya yönelik motive ederek politikaların belirlenmesinde aktif işlev görmesine dayanan yönetim sistemi olarak tanımlanabilir (Paksoy vd., 2020). Bir başka ifadeyle örgütsel demokrasi, “çalışanların doğrudan veya temsili olarak ortak karar vermesi veya kolektif olarak kendi kaderini tayin etmesi yoluyla gerçekleştirilen doğası gereği anlık

veya ara sıra olmayan, sürekli, geniş tabanlı ve kurumsallaşmış çalışan katılımı” şeklinde ifade edilebilir (Weber vd., 2009; Weber vd., 2023; Eysen, 2025). Örgütsel demokraside “yönetişim” ve çalışanların “yükselen sesi” ilkeleri önemlidir (Karabulut, 2025). Örgütsel demokrasi özellikle çalışanların geniş katılımını gerektirdiği için işletmelerin bir bütün olarak daha demokratik bir sisteme dönüştüğü söylenebilir (Tunay, 2024).

Bir işletmede örgütsel demokrasinin olduğunu gösteren belli başlı özellikler şu şekilde sıralanabilir (Sadykova ve Tutar, 2014; Çelik ve Büyükebeşe, 2022):

- Yönetim ve çalışan etkileşiminin güçlü olması,
- Karar süreçlerinde çalışanların ve yönetimin istek ve beklentilerine önem verilmesi,
- Ortak akılla alınan kararların yönetim ve çalışanlar tarafından takip edilmesi ve birlikte kontrol edilmesi,
- Yasal çerçevede güvence altına alınan bireysel hakların ahlak ve etik ilkeler doğrultusunda korunması,
- İşletmenin kurumsal olanaklarından tüm çalışanların eşit olarak yararlanması,
- Yöneticilerin belirli kurullara göre seçim yoluyla belirlenmesi,
- Çalışanların fikirlerini özgürce paylaşmasını sağlayacak örgüt ikliminin oluşturulması,
- Çalışanların inanç ve değerlerini çekimden yaşayacakları bir örgüt kültürünün oluşturulması,
- Yöneticilerin hukuka uygun davranması ve hukuka saygılı olması,
- Çalışanların kendileri ile ilgili verilen kararlara ilişkin yeterli bilgiye sahip olması,
- İşletmede hesap verilebilirlik, açıklık ve şeffaflığın olması.

Bu özelliklerden hareketle örgütsel demokrasi; işletmelerin kuruluş amaçları doğrultusunda amaçlarına ulaşma sürecinde, insan hak ve özgürlükleri çerçevesinde, işletmede çalışanların yönetime ve karar alma süreçlerine katılımını

sağlama olarak tanımlanabilir (Kıran Morkoç, 2024).

### 3. ÖRGÜTSEL DEMOKRASİNİN TEMEL İLKELERİ

Örgütsel demokrasiyi oluşturan ve uygulanmasını sağlayan belli başlı ilkeler vardır. Bunlar; katılım, eleştiri, şeffaflık, adalet, eşitlik, hesap verebilirlik ve güç paylaşımıdır (Geçkil ve Tikici, 2015). Örgütsel demokrasinin temel ilkeleri birbirinin devamı ve tamamlayıcısı niteliğindedir. Bu ilkeler bir işletmede demokratik yönetim anlayışının yerleşmesinde yol göstermektedir (Eyison, 2025). Söz konusu ilkeler aşağıda açıklanmıştır.

#### 3.1. Katılım İlkesi

Örgütsel demokraside çalışanların yönetsel süreçlere ve karar verme süreçlerine katılımı yaşamsal öneme sahiptir (Witteloostuijn ve Jong, 2008; Yıldız, 2021). Katılım, işletmede karşılaşılan problemlerin irdelenmesi, çözüm üretilmesi için doğru stratejilerin belirlenmesi ve çözüm yollarının uygulanması konusunda örgütün tüm çalışanlarının katılımını ifade etmektedir (Eren vd., 2014). Katılım demokrasi açısından tek başına yeterli değildir. Ancak demokrasinin temel ilkelerinden birisidir. Bu bağlamda katılım, işletmede çalışanların stratejik, taktik ve eylemsel düzeyde karar verme süreçlerinde eşit haklara sahip olmasını içerir (Coşan ve Gülova, 2014). Katılım, çalışanların yaratıcı yeteneklerinin de gün yüzüne çıkarılarak örgütlerin daha etkili kararlar almasında önemli bir işleve sahiptir (Kıran Morkoç, 2024). Dolayısıyla örgütsel demokrasi, katılımcı yönetim yaklaşımını benimsemeyi gerektirir. Örgüt yapı ve süreçlerinde demokratik işleyişi gerçekleştirmek için işletmeler karar alma modellerini bir ya da daha fazla kişiden oluşan yapılardan, ilişkili kararlardan etkilenen çalışanların direkt ya da dolaylı bir şekilde karar alma süreçlerine katılımını kolaylaştıran yapılara dönüştürmelidir (Geçkil ve Tikici, 2015). Çalışanı merkeze alan katılımcı bir yönetim yaklaşımı yaratıcı düşünme, eleştirel bakış, yeni fikirlerin üretilmesini beraberinde getirerek örgütsel bağlılık, motivasyon, performans ve verimlilik artacaktır (Şen ve Bolat, 2015).

#### 3.2. Eleştiri İlkesi

Eleştiri ilkesi, çalışanların en başta örgütsel politika ve prosedürler olmak üzere, işletmeye ilişkin bütün iş ve işlemler ile ilgili düşüncelerini çekinmeden ifade edebilmelerini içerir (Yıldırım ve Deniz, 2020). Ancak eleştirme noktasında eleştirilenlerin kişisel haklarına ve sosyal statüsüne saygı gösterilmesi önemlidir (Geçkil ve Tikici, 2015). Eleştiriye açık işletmelerde sorunlar hızlı bir şekilde çözülebilir. Hatta sorunlar daha ortaya çıkmadan fark edilip önlenir. Çalışanların özgür bir şekilde eleştiri yapabilmeleri işletmenin performansını, verimliliğini ve başarısını artırdığı gibi güven ve şeffaflık açısından da yararlı olabilir (Çankaya, 2018). Ayrıca işletmelerin eleştiriye açık olması, çalışanların ulaşılan sonuçları önemseydiği ve fırsat verildiğinde karar verme süreçlerine aktif katılımında bulunabileceklerini göstermektedir (Kıran Morkoç, 2024). Dolayısıyla işletmeye yönelik eleştirilerin ve düşüncelerin bir araya getirilmesi, problemlerin görülmesi ve çözülmesi açısından işletmelerde eleştiri yapmayı teşvik edecek koşulların oluşturulması önemlidir. Bu nedenle işletmeler kendi çalışanları ve dış çevredeki kişilerin eleştirilerini ifade edebilmeleri için tartışma ortamına açık olması gerekmektedir. İşletmeler ancak bu şekilde çevresel değişimlere uyum sağlayabilirler (Forcadell, 2005; Yıldız, 2021).

#### 3.3. Şeffaflık İlkesi

Şeffaflık, işletmede alınan bir kararın ticari sır kapsamı dışındaki tüm bilgilere karar verme sürecine katılan ve karardan etkilenen kişi ya da kişilerin ulaşabilmesini ve kullanabilmesini ifade eder (Pamukçu, 2011). Diğer bir ifadeyle şeffaflık ilkesi, çalışanların yönetim tarafından uygulanan iş ve işlemlere ilişkin bilgiye sahip olması, gerekli olan bilgi ve belgeleri elde edebilmesi, faaliyetleri gözlemleyebilmesi veya yapılan hatalar için hesap sorabilmesi gibi demokratik, dürüst ve güvenilir bir yönetim anlayışıdır (Akpınar, 2011). Bu bağlamda şeffaflık, işletme içinde açık ve güvenilir iletişimi, işletme içi bilgilenmeyi ve güven unsurunu içermektedir. Şeffaflık ilkesine göre örgütsel işleyişte çalışanlar belirlenen hedefler doğrultusunda davranışlar sergileyerek örgütsel performansa ve verimliliğe olumlu ivme kazandırır. Bunun yanı sıra şeffaflı-

ğa özen gösteren işletmelerde yanlış anlaşılmalarda ortadan kalkarak iş birliği temelinde bir çalışma ortamı da oluşabilir (Paksoy vd., 2020). Şeffaflık konusunda üzerinde durulması gereken nokta herhangi bir karar verme durumunda, karar verme sürecine katılan, dahil edilen ve kararlardan etkilenecek olanların gerekli tüm bilgilere kolaylıkla erişebilmesi, bilginin açık ve anlaşılır olmasıdır (Göker ve Gündüz, 2017). Hedef kitlenin aydınlatılarak işletmeye ilişkin risklerin önceden görülebilmesi ve bu riskleri bertaraf edecek önlemlerin alınması amacı taşıyan şeffaflığın bu amacına ulaşabilmesinin yolu belirli bilgilerin (işletme politikaları, stratejik hedefler, faaliyet sonuçları gibi) işletme tarafından açıklanmasından geçmektedir (Çalışkan ve Güler, 2013). Dolayısıyla alınan kararlar ile ilgili süreçlerin çalışanlara hızlı ve etkin bir şekilde iletilmesini ve kuşkuların büyük ölçüde giderilmesini sağlayacak sağlıklı işleyen bir iletişim sisteminin kurulması gerekmektedir (Yıldırım ve Deniz, 2020). Günlük yaşam içerisinde zamanının çoğunu iş ortamında geçiren çalışanların işletme ile ilgili bilgilere tam ve ihtiyaç duyduğu anda erişebilmesi örgütsel demokrasi bakımından büyük önem taşımaktadır (Karabulut, 2025).

### 3.4. Adalet İlkesi

Örgütsel demokrasinin vazgeçilmez ilkelerinden birisi olan adalet, hak ve hukuku gözetme, yerine getirme olarak tanımlanabilir (Arpacı ve Arman, 2015). Adalet kelimesi *“herkese uygun düzeni, kendi hakkı olanı verme”* anlamına gelmektedir (TDK, 2025). Örgütsel adalet, yöneticilerin çalışanlara karşı adil olup olmadıkları ile ilgilidir (Moorman, 1991). Diğer bir ifadeyle örgütsel adalet, kişinin genel olarak adalet algısının çalışma ortamına yansımasıdır. Yani çalışanın işletmesine ilişkin algısıdır (Greenberg, 1990). Örgütsel adalet, işletmede ödül ve ceza sisteminin nasıl işletileceğine ilişkin kurallar ve sosyal normlar olarak da ifade edilebilir. Örgütsel adalet, örgütsel kaynakların nasıl dağıtılacağını belirlemede kullanılan süreçlerin ve bu süreçlerin işletilmesinde gerçekleşen kişiler arası davranış kuralları ve sosyal normlar bütünüdür. Bu bağlamda örgütsel adalet dağıtımsal, süreçsel ve etkileşimsel adalet olmak üzere üç boyut içermektedir (Yazıcıoğlu ve Topaloğlu, 2009). Hak ve hukuku gözetme anlamına gelen, insanların

aynı ortamda uyum içinde yaşamasını sağlayan adalet, sadece toplumda düzeni sağlamak için değil, örgütlerde düzenli işleyişi sağlamak ve çalışanları aidiyet duygusu, örgüte bağlılığı ve iş memnuniyeti açısından da çok önemlidir (Taşcıoğlu, 2011). Çalışanlar yönetimden örgütsel kuralları herkese eşit olarak işletilmesini, ücret adaletinin sağlanmasını, işletmenin sosyal olanaklarının eşit bir şekilde dağıtılmasını beklerler. İşletme yönetimi adalet ilkesi gereği çalışanların işe alınması, terfi ettirilmesi ve iş yükü dağıtımında objektif davranmalı, performans değerlendirmede hakkaniyetli olmalı, iletişime açık olmalı ve başarılı çalışanları yeterli düzeyde ödüllendirmelidir (Arpacı ve Arman, 2015).

### 3.5. Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi Adams'ın eşitlik teorisine dayanmaktadır. Eşitlik teorisi, iki ya da daha fazla şeyin eşdeğer olmasını ifade eden eşitliğin temelini oluşturur. Eşitlik teorisi, örgütsel adalet konusunda yapılan çalışmalarla birlikte başlamış ve çalışanların iş yerinde elde ettikleri sonuçlara karşı verdikleri tepkilere odaklanmıştır (Sözen vd., 2009). Eşitlik, kelime anlamı olarak *“iki veya daha çok şeyin yapı, değer, boyut, nicelik, ve nitelik bakımından birbirinden artık veya eksik olmaması”* anlamına gelmektedir (Kandemir ve Yardımcıoğlu, 2014). Örgütsel demokrasinin bir ilkesi olarak eşitlik, örgütlerde çalışanların cinsiyet, ırk, dil, din, mezhep, dünya görüşü gibi farklılıklar nedeniyle ayrımcılık yapılmaması, eşit koşullarda çalışanların eşit hak ve avantajlara sahip olması ve hakkaniyete özen gösterilmesidir (Bakan vd., 2017). Adalet ilkesiyle uyumlu çalışan eşitlik ilkesi ile çalışanlar arasında işbirliği, uyum ve verimlilik artışı olmakla birlikte örgütsel güven de artmaktadır (Eryeşil, 2020). Eşitlik ilkesine göre işletmenin çalışanları aynı kaynaklara ya da fırsatlara ulaşmak için eşit fırsata sahip olması gerekmektedir. Yöneticiler, çalışanları ile arasına yüksek düzeyde güç mesafesi koyduğunda ve onlara her fırsatta aşağı statüde olduklarını hissettirdiğinde zaman içerisinde işletmenin verimliliği ve başarısı düşecektir (Fenton, 2012; Ramaty, 2023). Çalışanların eşitlik algıları yüksek olduğunda ise iş memnuniyeti, örgütsel bağlılıkları, motivasyonları, kararlara katılım eğilimleri ve verimlilikleri artar. Bu da işletmenin başarılı olması anlamına gelir (Sözen vd., 2009).

### 3.6. Hesap Verebilirlik İlkesi

Hesap verebilirlik ilkesi, “herhangi bir kişi veya grup tarafından yapılan eylem ve işler hakkında, kendisi dışındaki bir kişi veya gruba açıklama yapmak veya cevap vermek” olarak tanımlanmaktadır (Koç, 2017). Diğer bir ifadeyle hesap verebilirlik, işletmedeki tüm işlemlerin denetime açık olmasıdır (McNeil ve Malena, 2010). Hesap verebilirlik, sadece yıl sonunda işletmelerin mali tablolarını paylaşmasıyla sınırlı değildir. Hesap verebilirlik ilkesi, yöneticilerin işletme faaliyetlerini başlatmadan önce amaçlarını, düşüncelerini ve gerekçelerini ilgili kesimlere açıklamasını içermektedir (Demirkıran vd., 2011). Demokrasi ilkelerinin işletmelerde uygulanması bakımından bütün örgütsel süreçlerde hesap verebilme ve hesap sorabilme sisteminin kurulması ve bu sistemin sık sık kontrol edilerek sürekli iyileştirilmesi çok önemlidir (Yıldırım ve Deniz, 2020).

### 3.7. Güç Paylaşımı İlkesi

Yönetim tarafından örgütsel hedeflere ulaşmada bir araç olarak kullanılan güç kavramı, bir kişinin kendi amacı doğrultusunda başkalarının davranışlarını yönlendirebilme yeteneği olarak tanımlanabilir (Kızanıklı vd., 2016). Örgütsel bağlamda güç, bir kişinin örgütteki konumundan elde ettiği resmi gücü ifade etmektedir. (Geçkil ve Tikici, 2015). Diğer bir ifadeyle güç, örgütteki diğer çalışanları etkileme kapasitesi olarak tanımlanabilir (Çetinkaya vd., 2024). Örgütlerde gücün paylaşılması ilkesi, “örgütsel düzeyde kararlar alma, örgütsel kaynakların nasıl dağıtılacağına karar verme, bir örgüt içinde belirli pozisyonlara kimin atanacağına karar verme ve ödüllendirme veya cezalandırma gücünü içerir.” Bir örgütün demokratik davranıp davranmadığı, gücün farklı birimler ve kişilerle paylaşılmasına bağlıdır (Geçkil ve Tikici, 2015; Tunay, 2024). Son yıllarda, örgütte gücün dağıtılmasının önemini giderek artmaktadır. Güç paylaşımı ilkesi, örgütte karar verme yetkisini üst yönetimde toplamak yerine astlara dağıtılmasını gerektirmektedir. Böylece çalışanların güçlendirilmesiyle yaratıcı ve yenilikçi fikirler ortaya çıkarak örgütsel verimlilik de artar (Eyison, 2025).

## 4. ÖRGÜTSEL DEMOKRASİNİN AVANTAJLARIVEDEZAVANTAJLARI

### 4.1. Örgütsel Demokrasinin Avantajları

Örgütsel demokrasi yaklaşımının işletmelere sağladığı birçok avantajları bulunmaktadır. Bunlar literatürde şöyle sıralanmaktadır (Harrison ve Freeman, 2004; Forcadell, 2005; Weber vd., 2009; Sadykova ve Tutar, 2014; Bakan vd., 2017; Safari vd., 2018; Geçkil ve Şendoğdu, 2021; Kıran Morkoç, 2024; Tunay, 2024; Eyison, 2025; Karaduman, 2025):

- Örgütsel demokrasi çalışanların kendilerini ifade etmelerine fırsat vererek daha etkin kararlar alınmasını sağlar.
- Örgütse demokrasi sayesinde çalışanların örgütsel bağlılıkları, iş memnuniyetleri ve motivasyonları artarak işten ayrılmalar azalır.
- Karar almaya katılım, çalışanların kararları benimseme ve uygulamaya teşvik edilmesine katkı sağlar.
- Çalışanların örgütsel düzeyde ulaşılan sonuçlara ilişkin sorumluluk duyguları artar, böylece toplumun değerleri ile bağdaşmayan davranışlar azaltabilir.
- Örgütsel demokrasinin sağlandığı işletmelerde çalışanların yaratıcılığı artar ve yeni fikirler ortaya çıkar, böylece işletmenin değişim yeteneği artar.
- Yöneticilere ve çalışanlara daha çok yetki verildiğinde beceri ve yetenekleri gelişir ve işletme için daha değerli hale gelirler.
- Örgütsel demokrasi temelinde yönetim ve çalışanlar ahlaki ve etik davranış ilkeleri göz ardı etmezler.
- Örgütsel demokrasiyle işletmelerin adil ve eşitlikçi uygulamaları alanında nitelikli insan kaynağını işletmeye çekerek kurumsal imajını olumlu yönde geliştirir.
- Örgütsel demokrasi, yeniliği ve değişimi teşvik eden daha katılımcı bir örgüt kültürü oluşumunu destekler.
- Örgütsel demokrasi kriz ve değişim



dönemlerinde hızlı karar alma ve bu yeniliklere uyum sağlamayı kolaylaştırır.

- Örgütsel demokrasi etkili ve verimli çalışma iklimi oluşturur ve işletme hedeflerine ulaşmayı ve sürdürülebilir büyümeyi destekler.

#### 4.2. Örgütsel Demokrasinin Dezavantajları

Literatürde bu konuda yapılan bazı çalışmalarda (Harrison ve Freeman, 2004; Foley ve Polanyi, 2006; Witteloostuijn ve Jong, 2007; Coşan ve Gülova, 2014; Kesen, 2015; Geçkil ve Koçyiğit, 2017; Eyison, 2025; Karaduman, 2025) örgütsel demokrasi yaklaşımının bir takım dezavantajlarının olabileceği vurgulanmaktadır. Bunlar:

- Karar alma sürecine katılan çalışanlar yeterli bilgi, beceri ve deneyime sahip olmayabilir. Bu nedenle alınan kararlar işletme için doğru olmayabilir.
- Karar verme sürecinde tartışma ve değerlendirme gibi demokratik süreçler uzun zaman alabilir ve verimliliği olumsuz etkileyebilir.
- Demokratik süreçler, zor ve zaman alıcı örgütsel değişiklikler gerektirdiği için örgütün bazı normal faaliyetleri kesintiye uğrayabilir ya da başarısızlıkla sonuçlanabilir.
- Çalışanların karar alma süreçlerine sürekli aktif katılım gerekliliği bireylerde yetersizlik duygusu oluşturabilir
- Örgütsel demokrasi yaklaşımının kabul edildiği işletmelerde yöneticilerin astlara yetki devretmek durumunda kalmaları ve sahip oldukları gücü kaybetme endişesiyle demokrasinin genişletilmesine direnebilirler.
- Örgütsel demokrasi uygulamalarının operasyonel verimliliği azaltması durumunda tüm paydaşlar bu durumdan olumsuz etkilenebilir.
- Demokratik ilkeler her durumda yararlı bir yönetim tarzı olmayabilir, bazen işletmede hızlı karar almayı gerektiren koşullar olabilir ve demokratik iklim bu beklentileri karşılamayabilir.

#### 5. ÖRGÜTSEL DEMOKRASİ VE VERİMLİLİK İLİŞKİSİ

Çağımızda baş döndürücü bir hızla değişen çevre koşullarında işletmelerin varlığını

sürdürebilmesi, giderek zorlaşmaktadır. Çalışanların kararlara katılma, kendilerini ifade etme, esnek ve adaletli çalışma koşulları ve işbirliğine dayalı çalışma beklentileri işletmelerde yönetim anlayışının da değişmesini beraberinde getirmektedir. Değişime uyum sağlamak hatta değişime öncü olmak işletmelerin devamlılığı açısından yaşamsal önem taşımaktadır. Bu bağlamda işletme yönetiminde ilgili herkesin katılımı ile kapsayıcılığı önceleyen, fikirlerin korkmadan paylaşıldığı, adalet ve eşitlik temeline dayanan örgütsel demokrasi anlayışının uygulanması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır (Eyison, 2025). Örgütsel demokrasi anlayışı, demokratik ilkelerin örgüt düzeyinde uygulanması olarak ifade edilebilir (Eren, 2020).

Örgütsel demokrasinin uygulandığı işletmelerde yöneticiler çalışanlara örgütsel bağlılık ve yaratıcılık bağlamında yüksek düzeyde ilham verir. Bu nedenle örgütsel demokrasi, işletmelerin verimli ve başarılı olmalarını sağlayacak yeni fırsatlar yakalamasına katkıda bulunabilir (Witteloostuijn ve Jong, 2008; Yıldız, 2021). Örgütsel demokrasi kültürü çalışanların özgüvenini ve aidiyet duygusunu artırmakta, böylece çalışanlar işletmeye yararlı olmanın huzurunu yaşamaktadır. Çalışanlar fikirlerinin önemsendiğini gördüklerinde yaratıcı yetenekleri ve sosyal katılma eğilimleri gelişerek verimlilikleri de artmaktadır (Uysal, 2019). Dolayısıyla işletmelerde süreklilik ve başarının tesis edilmesinde örgütsel demokrasinin önemli bir rolü vardır. Etkili ve verimli sonuçlara ulaşılması ise uygulamalarda temel alınması gereken demokratik ilkelerle sağlanabilir. İşletmelere bu doğrultuda rehber olacak demokratik ilkelerin organizasyon yapılanmasının bütün aşamalarında dikkate alınması başarıyı artırır (Eyison, 2025).

#### 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletme yönetiminde sürdürülebilir başarıyı sağlamanın yolu örgütsel demokrasinin temel ilkelerinden (katılım, eleştiri, şeffaflık, adalet, eşitlik, hesap verilebilirlik, güç paylaşımı) geçmektedir Ancak örgütsel demokrasi her işletmede her koşulda uygun olan bir yönetim yaklaşımı değildir (Akgündüz, 2020). “Genel bir siyaset ve yönetim aracı olan demokrasinin örgütsel düzeyde uygulanmasına örgütsel demokrasi denil-



*mektedir*” (Harrison ve Freeman, 2004; Geçkil vd., 2017). Örgütsel demokrasi bir işletmenin yönetim ve yönetim sürecinin başladığı yerdir. Bu bağlamda örgütsel demokrasi, yenilik ve entelektüel sermaye artışından başlayarak örgütün her boyutunu etkileyen çalışanların sahip olduğu bilgi, beceri ve yaratıcı düşüncelerini işletmenin yararına sunmaları ya da kısıtlamaları ile örgütsel verimlilik üzerinde olumlu ya da olumsuz etkide bulunmaktadır (Mellizo ve Carr, 2015; Yıldırım ve Deniz, 2020). Örgütsel demokrasi uygulamalarının işletmeye katkıları farklı araştırmacılar tarafından farklı boyutlarda ortaya konulmuştur. Çoğu araştırmada örgütsel demokrasinin örgütsel bağlılık, aidiyet, eşitlik, adalet, iş memnuniyeti, motivasyon, performans ve verimlilik üzerinde olumlu etkileri olduğu vurgulanmaktadır. Diğer taraftan bazı araştırmalarda örgütsel demokrasinin iş yükünü artırdığı, maliyeti artırdığı, zaman aldığı, verimliliği olumsuz etkileyebilecek kararların alındığı vurgulanmaktadır (Coşan ve Gülova, 2014; Çolaksel ve Hırlak, 2023; Harrison ve Freeman, 2004; Weber vd., 2009; Geçkil vd., 2017; Tunay, 2024; Karaduman, 2025).

İşletmelerin örgütsel demokrasinin yerleşmesi ve başarıyla uygulanabilmesi için şu öneriler sunulabilir (Fenton, 2002; Harrison ve Freeman, 2004; Karatepe, 2005; Yazdani, 2010; Sadyokova ve Tutar, 2014; Bakan vd., 2017; Uysal, 2019; Yıldırım ve Deniz, 2020; Eyison, 2025):

- Örgütsel güven ortamı oluşturulmalıdır.
- Örgütsel demokrasi ilkeleriyle uyumlu misyon ve vizyon belirlenmelidir.
- Çalışanlar yönetime katılım konusunda teşvik edilmelidir.
- İşletmede açık bir iletişim sistemi kurulmalıdır.
- İşletme genelinde eleştirel bakış açısı yerleştirilmeli ve çalışanlar eleştirel düşünceyi doğruya ulaşmada bir araç olarak görmelidir.
- Çalışanların inisiyatif almaları teşvik edilmeli,
- Çalışanlara kendileri ile ilgili konularda bilgiye ulaşma olanağı sağlanmalıdır.
- Örgütsel düzeyde kaynakların dağıtılması, da-

ğıtım kararlarının verilmesinde izlenen süreçler ve kişiler arası etkileşimde adalet duygusu zedelenmemeli.

- Eşit koşullarda çalışanlar eşit işlem ve uygulamalara tabi tutulmalıdır.
- İşletmede çalışanlar arasında iş birliği ve uyumu destekleyen bir örgüt kültürü oluşturulmalıdır.
- Çalışanların örgütsel demokrasi ilkelerini içselleştirmeleri için gerekli eğitimler verilmelidir.
- Yenilikçi, yaratıcı ve kendi kendini yöneten takımlar oluşturulmalıdır.
- Esnek ve organik bir örgüt yapısı oluşturulmalıdır.

İşletmelerde örgütsel demokrasi anlayışını yerleştirme çalışmaları yürütülürken temel amacı verimlilik ve sürdürebilir rekabet üstünlüğünü sağlamak olan demokratik oluşumlar zamanla başarılı işletmeler ortaya çıkarabilir. Örgütsel demokrasinin neden olabileceği bazı dezavantajlı durumların yanı sıra üstesinden gelinmesi gereken problemler ve güçlükler de yaşanmaktadır. Örgütsel demokrasi uygulamalarının başarıya ulaşabilmesi için oryaya çıkabilecek potansiyel problemleri öngörerek güçlükleri ve dolayısıyla dezavantaj içeren durumları en aza indirmek ya da ortadan kaldırmak gerekmektedir.

Literatüre bakıldığında örgütsel demokrasi üzerine birçok çalışma yapıldığı, örgütsel demokrasi ile birçok kavram (iş tatmini, örgütsel imaj, örgütsel bağlılık, motivasyon, örgütsel vatandaşlık, örgüt iklimi vb.) arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalar olduğu görülmektedir. Ancak örgütsel demokrasi ile örgütsel verimlilik arasındaki ilişkiyi inceleyen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Dolayısıyla bu çalışmanın, bu iki kavram arasındaki ilişki üzerine yapılacak çalışmalara temel oluşturabileceği ve literatüre önemli bir katkı sağlayabileceği düşünülmektedir

## KAYNAKÇA

- Akgündüz, Y. (2020). Örgütsel Davranış. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Akpınar, M. (2011). Gün Işığında Yönetim Açısından Türk Kamu Yönetiminde Açıklık ve Şeffaflık Sorunu. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 235-261.
- Altıntaş, M., & Özata, M. (2023). Örgütsel Demokrasinin Örgütsel Bağlılığa Etkisi: Eğitim Çalışanları Üzerinde Bir Araştırma. *ODÜSOBİAD*, 13(1), 379-410.
- Arpacı, Ö. Y., & Arman, M. (2015). Yönetici ve İşgörenlerin Örgütsel Adalet Algıları Üzerine Bir Araştırma. *Yeni Fikir Dergisi*, 7(15), 101-122.
- Bakan, İ., Güler, B., & Kara, E. (2017). Örgütsel Demokrasinin Örgütsel Adalet ve Örgütsel Destek Algıları Üzerine Etkileri: Otel Çalışanlarına Yönelik Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22 (4), 1031-1048.
- Coşan Erkal, P. (2012). Örgütsel Demokrasi: Kamu ve Özel Sektör Çalışanlarına Yönelik Bir Araştırma. Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Coşan, P. E., & Gülova, A. A. (2014). Örgütsel Demokrasi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 21(2), 231-248.
- Çalışkan, A. Ö., & Güler, H. (2013). Şeffaflık ve Kamuyu Aydınlatma Ekseninde İnternette Finansal Raporlama. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, 116, 57-84.
- Çankaya, M. (2018). Organisational Democracy. H. Eris ve F. Bucak. (Editörler). *New Approaches in Health Sciences* içinde(ss.6-40). Adıyaman: İKSAD Publishing House. (ISBN: 978-605-7923-21-9).
- Çelik, Ç., & Büyükbeşe, T. (2022). Örgütsel Demokrasi'nin Örgütsel Performansa Etkisinde Örgütsel Sesliliğin Aracı Rolü. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 18(3), 912-928.
- Çetinkaya, F. F., Altıntaş, M., & Shirpor K. W. (2024). Örgütsel Demokrasinin Örgütsel Sinizm Üzerindeki Etkisi: Afganistan Belh Kentinde Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 16(1), 129-141.
- Çiftçi, G. E. (2021). Örgütsel Demokrasi. M. Ak. (Ed.). *Örgütsel Davranış Üzerine Literatür Analizi ve Ölçekler* içinde(ss.303-337). Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Çolaksal, M. & Hırlak, B. (2023). Örgütsel Demokrasi. B. Hırlak. (Ed.). *Örgütsel Davranış Kavramlar ve Araştırmalar-II* içinde(ss.325-352). Gaziantep: Özgür Yayınları.
- Deist, H. V. (2008). Possibilities of Democratisation in Organisations. *Social Epistemology*, 22, 97-107.
- Demirkıran, A. G. Ö., Eser, H. B., & Keklik, B. (2011). Demokrasinin Tabana Yayılması, Yönetimde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Bağlamında Bilgi Edinme Hakkı Kanunu. *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3(2), 169-192.
- Eren, E. (2020). Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi. (17. Baskı), İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Eren, M. Ş. Tokgöz, E & Saylan, O. (2014). Stratejik İnsan Kaynakları Yönetiminin İşgören Katılımı Üzerindeki Etkisi: İş Zenginleştirme ve Güçlendirmenin Düzenleyici Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(2), 89-106.
- Eryeşil, K. (2020). Örgütsel Demokrasi. K. Eryeşil. (Ed.), *Pozitif Örgütsel Davranışta Güncel Yaklaşımlar*. Konya: Eğitim Yayınevi.
- Eyison, S. (2025). Örgütsel Demokrasi İle Örgütsel İmaj Arasındaki İlişki. Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Diyarbakır.
- Fenton, T. (2002). *The Democratic Company. Four Organizations Transforming Our Workplace and Our World*. Dynamic Inc, USA.
- Foley, J. R., & Polanyi, M. (2006). Workplace Democracy: Why Bother? *Economic and Industrial Democracy*, 27(1), 173-191.
- Forcadell, F. J. (2005). Democracy, Cooperation and Business Success: The Case of Mondragon Corporation Cooperativa. *Journal of Business Ethics*, 56, 255-274.
- Geçkil, T., & Tikici, M. (2015). Örgütsel Demokrasi Ölçeği Geliştirme Çalışması. *Amme İdaresi Dergisi*, 48(4), 41-78.
- Geçkil, T., & Koçyiğit, N. (2017). Örgütsel Demokrasi İle Psikolojik Sermaye Arasındaki İlişki: Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma. *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 6(4), 331-346.
- Geçkil, Ç., Akpınar, A. T., & Taş, Y. (2017). Örgütsel Demokrasinin İş Tatmini Üzerindeki Etkisi: Bir Alan Araştırması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(4), 649-674.
- Geçkil, T. ve Şendoğdu, A. A. (2021). The Impact of Perceived Organizational Democracy on the Quality of Work Life: An Investigation in The Banking Sector. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(2), 497-507.
- Greenberg, J. (1990). Organizational Justice: Yesterday, Today And Tomorrow. *Journal of Management*, 16, 399-432.
- Göker, S. D., & Gündüz, Y. (2017). Eğitim Denetimi Sürecinde Hesap Verebilirlik ve Şeffaflık Uygulamaları. *Ondokuz Mayıs Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 36(1), 83-93.

- Harrison, J.S., & Freeman, E.S. (2004). Special Topic: Democracy in and Around Organizations is Organizational Democracy Worth the Effort?. *Academy of Management Perspectives*, 18(3), 49- 53.
- Hatcher, T. (2006). Democratizing the Workplace Through Professionalization of Human Resource Development. *International Journal of Training and Development*, 10(1), 67-82.
- Kandemir, M., & D. Yardımcıoğlu, (2014). İş Hukukunda Eşitlik İlkesi. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19(30-31), 1-44.
- Karabulut, S. (2025). *Okullarda Örgütsel Demokrasi ve Örgütsel Yabancılaşmanın İncelenmesi*. Doktora Tezi, Ege Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, İzmir.
- Karatepe, S. (2005). Örgütlerde İletişim-Güdülenme İlişkisi. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kesen, M. (2015). Örgütsel Demokrasinin Çalışan Performansı Üzerine Etkileri: Örgütsel Özdeşleşmenin Aracılık Rolü. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 535-562.
- Kıran Morkoç, İ. (2024). *Hastanelerde Örgütsel Demokrasi Algısının İş Tatminine Etkisinde Psikolojik Güçlendirmenin Aracılık Rolü: Bilecik İli Örneği*. Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü, Sakarya.
- Kızanlıklı, M. M., Koç, H., & Kılıçlar A. (2016). Örgütsel Güç ve Gücün Kaynakları Üzerine Kavramsal Bir İnceleme. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(4), 488-504.
- Koç, F. (2017). Türkiye’de Stratejik Yönetim Anlayışı Çerçevesinde Hesap Verebilirlik Mekanizması. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(63), 230-244.
- Korkmaz, E. V., & Çelik, A. (2020). Katılımcı Yönetimde Önemli Bir Kavram Olarak Örgütsel Demokrasiye İlişkin; Ulusal Tez Merkezi, TR Dizin ve Dergipark Veri Tabanları Kapsamında Bir İçerik Analizi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(2), 1303-1321.
- Mcneil, M., & Malena, C. (2010). Social Accountability in Africa: An Introduction. İçinde M. Mcneil & C. Malena (Eds.), *Demanding Good Governance: Lessons From Social Accountability Initiatives in Africa* (ss. 1-28). Washington, DC: World Bank.
- Mellizo, P., & M.D. Carr, (2015) Workplace Democracy: Current State and Future Directions of the Litera
- Moorman, R. H. (1991). Relationship between Organizational Justice and Organizational Citizenship Behaviors: Do Fairness Perceptions Influence Employee Citizenship?. *Journal of Applied Psychology*, 76(6), 845-955.
- Paksoy, H. M., Özbezek, B. D., & Gül, M. (2020). Örgütsel Demokrasi. M.Ş. Şimşek, A. Çelik, T. Akgemci ve A. Diken. (Editörler). *Örgütsel Demokrasi ve Yönetim Psikolojisi içinde*(ss.447-458). Konya: Eğitim Yayınevi.
- Pamukçu, F. (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 50, 133-148.
- Powley, E. H., Fry, R. E., Barret, F. J., & Bright, D. S. (2004). Dialogic Democracy Meets Command and Control: Transformation Through the Appreciative Inquiry Summit. *Academy of Management Executive*, 18(3), 67-80.
- Rahmaty, Y. (2023). Örgütsel Demokrasinin Örgütsel Sinizm Üzerine Etkisinin Analizi: Afganistan’daki Devlet Eğitim Kurumları Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırşehir.
- Sadykova, G., & Tutar, H. (2014). Örgütsel Demokrasi ve Örgütsel Muhalefet Arasındaki İlişki. *İşletme Bilimi Dergisi*, 2(1), 1-16.
- Safari, A., Salehzadeh, R., & Ghaziasgar, E. (2018). Exploring the Antecedents and Consequences of Organizational Democracy. *The TQM Journal*, 30(1), 74-96.
- Sözen, C., Yeloğlu, H. O., & Ateş, F. (2009). Eşitsizliğe Karşı Sessiz Kalma: Mavi Yakalı Çalışanların Motivasyonu Üzerine Görgül Bir Çalışma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (22), 395-408.
- Şen, E., & Bolat, M. (2015). İşletmelerde Demokratik Yönetim Anlayışının İnovasyon ve Firma Performansı Üzerine Etkisi: İstanbul Avrupa Yakası Lojistik İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(27), 149-172.
- Taşcıoğlu, D. H. (2011). Örgütsel Adalet Algısının Ölçülmesine Yönelik Kamu Kurumunda Bir Araştırma. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi I*, 136-150.
- TDK. (2025). Türkçe Sözlük. (<https://sozluk.gov.tr/>). Erişim Tarihi:11.07.2025
- Tunay, M. (2024). Örgütsel Demokrasi İle Okul İklimi Arasındaki İlişki. Yüksek Lisans Tezi, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ağrı.
- Uysal, A. (2019). Örgütsel Demokrasinin Örgütsel Bağlılığa Etkisi: İstanbul Deniz Otobüsleri Çalışanları Örneği. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Weber, W. G., Unterrainer, C., & Schmid, B. E. (2009). The Influence of Organizational Democracy on Employees’ Socio-moral Climate and Prosocial Behavioral Orientations. *Journal of Organizational Behavior*, 30(8), 1127-1149.
- Weber, W. G., Unterrainer, C., & Jönsson, T. F. (2023).

Organizational Democracy, Organizational Participation, And Employee Ownership: Individual, Organizational and Societal Outcomes. *Frontiers in Psychology*, 14, 1135138.

Wittelooostuijn, A. V., & Jong, G. D. (2008). Organizational Democracy. İçinde S. Clegg & J. Bailey (Eds.), *International Encyclopedia of Organization Studies* (ss.1040-1042). Thousand Oaks, CA: SAGE Publications.

Yazdani, N. (2010). Organizational Democracy and Organization Structure Link: Role of Strategic Leadership & Environmental Uncertainty. *Business Review*, 5(2), 51-74.

Yazıcıoğlu, İ., & Topaloğlu, I. G. (2009). Örgütsel Adalet ve Bağlılık İlişkisi: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 3-6.

Yıldırım, M., & Deniz, M. (2020). Çalışanların Örgütsel Demokrasi Algılarının İşle Bütünleşme Düzeyine Etkisi: Bir Alan Araştırması. *International Social Mentality and Researcher Thinkers Journal*, 6(29), 279- 297.

Yıldız, Ş. (2021). Örgütsel Güven ve Örgütsel Demokrasi İlişkisi: Sağlık Çalışanlarına Yönelik Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü, Sakarya.



# İZMİR DAYANIŞMA

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF İZMİR







## ÜRETİM FAALİYETİNDE BULUNAN VEYA İHRACAT YAPAN YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ FİRMALARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI HAKKINDA

**Menderes Çetin**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Vergi Hizmetleri Direktörü, Türkiye, e-mail: menderescetin@hotmail.com

### 1. GİRİŞ

Makalemizde; yatırım teşvik belgesine sahip üretim ve ihracat yapan bir kurumun aynı anda kurumlar vergisi kanununun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları ile 32/A maddesinde yer alan düzenlemelerden nasıl yararlanabileceği hakkında düşüncelerimiz (kurumun üretim ve ihracattan elde edilen kazancının vergiye tabi matrahından büyük olması durumu özelinde) bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

### 2. İLGİLİ MEVZUAT

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun;

- “Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı” başlıklı 32. Maddesinde; İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli uygulanacağı, Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanacağı,

- “İndirimli kurumlar vergisi” başlıklı 32/A Maddesinde; Teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşmaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı, Bu uygulamada yatırıma katkı tutarının, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranın ise yatırıma katkı oranını ifade edeceği, Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanacağı, Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazancın, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirleneceği, İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanacağı, Yatırım döneminde (belirlenmiş kıstaslar dahilinde) diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç üzerinden indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği hükümleri yer almıştır.

Citation/Atıf: ÇETİN, M. (2025). ÜRETİM FAALİYETİNDE BULUNAN VEYA İHRACAT YAPAN YATIRIM TEŞVİK BELGESİ SAHİBİ FİRMALARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI HAKKINDA. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 243-45.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:  
Menderes Çetin  
E-mail: menderescetin@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

5520 Sayılı Kanunun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak olan mükelleflerin aynı dönemde üretim faaliyetlerinden ve ihracattan kazanç elde etmiş olmaları halinde, hem Kanunun 32 nci maddesinin yedinci ve sekizinci fıkraları kapsamında 1 ve 5 puanlık indirimden hem de Kanunun 32/A maddesi kapsamında yatırım teşvik belgelerindeki vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisinden aynı anda yararlanmaları söz konusu olabilmektedir.

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

Konuyla ilgili detaylar Kurumlar Kanunu Genel Tebliğinde yer almaktadır.

#### 1- Örnek

05.12.2023 tarih 12345 sayılı teşvik belgesine sahip olan ACT firmasının 2024/1 dönem mali verileri aşağıdaki gibidir. Uygulamadan yararlanmak için aranan diğer şartların sağlandığı varsayılmıştır.

| Yatırım Teşvik Belgesi Bilgileri                                   |            |
|--------------------------------------------------------------------|------------|
| Yatırıma katkı oranı                                               | 30%        |
| Vergi indirim oranı                                                | 70%        |
| Yatırım tutarı                                                     | 30.000.000 |
| Yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: | 80%        |
| Mart sonuna kadar yapılan harcama                                  | 12.000.000 |
| Mali Veriler                                                       |            |
| Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç                            | 30.000.000 |
| İhracattan elde edilen kazanç                                      | 45.000.000 |
| Ticari bilanço karı                                                | 52.000.000 |
| Kkeg                                                               | 4.000.000  |
| (Geçici) Kurumlar vergisi matrahı                                  | 56.000.000 |

2024/1 dönemi itibariyle mükellefin yatırımı tamamlanmamış ve yatırım dönemi devam etmektedir. Bu sebeple ilgili mevzuat kapsamında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç dolayısıyla indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç

dolayısıyla yararlanılabilecek katkı tutarı; yapılan yatırım harcaması (12.000.000 TL) ile ilgili mevzuat kapsamında belirlenen tutardan  $(30.000.000 \times 0,30) \times 0,80 = 7.200.000$  TL) küçük olanı olarak belirlenecektir.

Bu durumda kullanılabilecek yatırıma katkı tutarının üst sınırı 7.200.000 TL olacak ve bu tutarın tamamı bu dönemde elde edilen diğer faaliyet kazançlarının indirimli kurumlar vergisine tabi tutulmasında dikkate alınabilecektir.

• Bu örnek özelinde üretimden ve ihracattan elde edilen kazanç toplamı dönemdeki safi geçici vergi matrahından küçük olduğu için öncelikle üretimden ve ihracattan elde edilen kazançların nasıl belirlenmesi gerektiği hususunda karar verilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda üretimden ve ihracattan elde edilen kazançların kendi içindeki oranlarının dönem vergi matrahından alacağı paya göre ayırım yapılmasının uygun olacağını düşünmekteyiz.<sup>1</sup>

• Öte yandan üretimden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak kazanç ile ihracattan kaynaklan ve 5 puan indirim uygulanacak kazanç toplamının diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç üzerinden indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek tutar ile mukayese edilmesi ve bu tutarı aşmaması gerekmektedir. Üretimden ve ihracattan elde edilen kazanç toplamının diğer faaliyetlerden elde edildiği kabul edilen kazanç tutarının üzerinde kalan kısmına KVK 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanamayacaktır. Ancak böyle bir durumda önceliğin üretimden elde edilen kazanç mı ihracattan elde edilen kazanç mı verilmesi gerektiği hususunda bir belirleme yapılmamıştır. Örnek çalışmamızda iki farklı çözüm ile aradaki farklılık gösterilmeye çalışılmıştır.

Öncelikle toplam yatırıma katkı tutarına mahsuben diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden kullanılabilecek yatırıma katkı tutarı olan 7.200.000 TL nin matrahını bulmamız gerekmektedir. Bu hesaplama; üretimden ve ihracattan elde edilen kazançlar için farklı vergi indirimleri uygulandığından kolaylıkla yapılamamaktadır. Bu sebeple aşağıdaki tablolarda “yararlanılan katkı tutarı” kümülatif olarak takip edilmiş ve bu tutara denk gelen matrah hesaplanmıştır.

• Üretimden elde edilen kazanç öncelik verirse;

<sup>1</sup> Alternatif yöntem olarak; toplam vergi matrahı içinden önce ihracattan elde edilen kazancı ayırmak sonra kalan kısmı üretimden elde edilen kazanç olarak dikkate almak değerlendirilebilir. Veyahut sırayı üretim ve ihracat olarak değiştirebiliriz.

| Açıklama                           | Tutar      | Oran | Geçici Vergi Mat-<br>rahı | Faaliyetlerin<br>Aldığı Pay | İndirimli Vergi<br>Oranı | Hesapla-<br>nan Vergi | Yararlanılan<br>Katkı Tutarı |
|------------------------------------|------------|------|---------------------------|-----------------------------|--------------------------|-----------------------|------------------------------|
| Üretimden elde<br>edilen kazanç    | 30.000.000 | 40%  | 56.000.000                | 22.400.000                  | 7,2                      | 1.612.800             | 3.763.200                    |
| İhracattan elde<br>edilen kazanç-1 | 45.000.000 | 60%  |                           | 24.548.571                  | 6                        | 1.472.914             | 3.436.800                    |
| İhracattan elde<br>edilen kazanç-2 |            |      |                           | 9.051.429                   | 20                       | 1.810.286             | 0                            |
| Toplam                             | 75.000.000 |      |                           | 56.000.000                  |                          | 4.896.000             | 7.200.000                    |

İndirim uygulanacak kazanç için önceliğin üretimden elde edilen kazançla verildiği kabul edildiğinde; üretimden elde edilen kazanç, üretimden elde edilen kazancın (30.000.000 TL) üretimden ve ihracattan elde edilen kazanç toplamına (75.000.000 TL) bölünmesiyle bulunan (%40) oranın dönemin vergi matrahı (56.000.000 TL) ile çarpılmasıyla (22.400.000 TL) hesaplanacaktır. Bu tutar için dikkate alınacak vergi oranına öncelikle KVK md. 32/8 kapsamında 1 puanlık vergi indirimi uygulanacak olup kalan vergi oranına KVK md. 32/A kapsamında %70 vergi indirimi uygulanacaktır. Böylece 22.400.000 TL için uygulanacak vergi oranı %7,2, hesaplanan vergi 1.612.800 TL, yararlanılan yatırım katkı tutarı ise 3.763.200 TL olacaktır.

Toplam yatırım katkı tutarının mahsuben kullanılabilen kısım olan 7.200.000 TL den kullanılan kısmın düşülmesiyle oluşan bakiyenin 3.436.800 TL olduğu ve bu tutarın ihracattan elde edilen kazançlar için kullanılacağı dikkate alındığında, bu tutarın matrahı  $(3.436.800 / 0,14^2) = 24.584.571$  TL olarak hesaplanacaktır. Bu tutar için dikkate alınacak vergi oranına öncelikle

KVK md. 32/7 kapsamında 5 puanlık vergi indirimi uygulanacak olup kalan vergi oranına KVK md. 32/A kapsamında %70 vergi indirimi uygulanacaktır. Böylece 24.548.571 TL için uygulanacak vergi oranı %6, hesaplanan vergi 1.472.914 TL, yararlanılan yatırım katkı tutarı ise 3.436.800 TL olacaktır.

Böylece toplam yararlanılan yatırım katkı tutarı 7.200.000 TL olacağı için (vergiye tabi) matrahın kalan kısmı  $(56.000.000 - (22.400.000 + 24.548.571)) = 9.051.429$  olan KVK 32/A kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olmayacaktır. Böylece 9.051.429 TL için uygulanacak vergi oranı %20, hesaplanan vergi 1.810.286 TL olacaktır.

Toplamda hesaplanan vergi 4.896.000 TL, yararlanılan yatırım katkı tutarı 7.200.000 TL olacaktır.

- İhracattan elde edilen kazanç öncelik verirse kazanç kalemleri bazında dağılım aşağıdaki gibi olacak ancak yararlanılan yatırıma katkı tutarı ve hesaplanan vergi tutarı değişmeyecektir.

<sup>2</sup> 0,14 vergi oranı; 0,25 olan kurumlar vergisi oranından 0,05 puan indirim yapıldıktan sonra kalan 0,20 oranına 32/A kapsamında uygulanan %70 vergi indirimi neticesinde hesaplanmaktadır.

| Açıklama                          | Tutar      | Oran | Geçici Vergi Matrahı | Faaliyetle-<br>rin Aldığı<br>Pay | İndirimli<br>Vergi<br>Oranı | Hesapla-<br>nan Vergi | Yararlanı-<br>lan Katkı<br>Tutarı |
|-----------------------------------|------------|------|----------------------|----------------------------------|-----------------------------|-----------------------|-----------------------------------|
| İhracattan elde<br>edilen kazanç  | 45.000.000 | 60%  | 56.000.000           | 33.600.000                       | 6                           | 2.016.000             | 4.704.000                         |
| Üretimden elde<br>edilen kazanç-1 | 30.000.000 | 40%  |                      | 14.857.142                       | 7,2                         | 1.069.714             | 2.496.000                         |
| Üretimden elde<br>edilen kazanç-2 |            |      |                      | 7.542.858                        | 24                          | 1.810.286             | 0                                 |
| Toplam                            | 75.000.000 |      |                      | 56.000.000                       |                             | 4.896.000             | 7.200.000                         |



## KIYMETİ DÜŞEN - İMHA EDİLEN EMTİANIN DEĞERLENMESİ

**Menderes Çetin**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Türkiye, e-mail: menderescetin@hotmail.com

Mükelleflerin faaliyetleri sırasında ticaretini veya üretimini yaptığı emtada yangın, deprem, su basması gibi afetler veya bozulmak, çürümek, kırılmak vb. sebeplerle değer düşüklüğü meydana gelebileceği gibi emtianın imhasının gerekeceği durumlar da olabilir. Böyle bir durumda mükellefler Vergi Usul Kanunu hükümleri dâhilinde kendilerine tanınan haklardan yararlanarak değeri düşen/imha edilen emtialarını gider kayıt edebilirler.

Makalemizde; Vergi Usul Kanununun 278 - Kıymeti Düşen Mallar ve 278/A - İmha Edilmesi Gereken Mallar maddeleri kapsamında ilgili genel tebliğde yer alan usuller çerçevesinde mükellefe tanınan haklar açıklanmaya çalışılmıştır.

A. İmha Edilen Emtianın Değerlenmesinde Genel Uygulama

### 1. İmha Edilen Emtianın Değerinin Takdir Komisyonu Tarafından Tespit Edilmesi

Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler nedeniyle veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle iktisadi kıymetin imha edilmesinin gerektiği hallerde, bu kıymetlerdeki değer düşüklüğü takdir komisyonu<sup>1</sup> marifetiyle tespit edilir.

Takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedel değer düşüklüğüne uğrayan iktisadi kıymetin değeri olarak (takdir komisyonu kararının tebliğ edildiği tarihte) kayıtlara intikal ettirilir. Değer düşüklüğü ilgili dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

### 2. Emtianın İlgili Bakanlık Veya Yetkili Kurum Görevlilerinin Yer Aldığı Bir Komisyon Nezdinde İmha Edilmesi

İmha işleminin, esas itibarıyla, takdir komisyonu nezaretinde gerçekleştirilmiş olması gerekse de, kıymeti düşen emtiadan; son kullanma tarihinin geçmesi veya kalite standartlarına uygun olmamaları ya da çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları gibi nedenlerle imha edilmesi gerekenler bakımından, takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle malların imha edilebilmesi de mümkündür.

<sup>1</sup> Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur. Takdir komisyonlarının görevi; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ile vergi kanunlarında yazılı fiat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmektir.



Bu durumda, imha edilecek emtianın niteliğine göre, ilgili mevzuat gereği yetkili/ilgili bakanlık veya kurum görevlileri ve bu emtiayı imha etmeye yetkili müessese ile mükellefin temsilcilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde imha işleminin yapılması ve bu durumun komisyon tarafından tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerce bu şekilde gerçekleştirilen imha işlemine ilişkin düzenlenen tutanağa dayanılarak (imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın tebliğ edildiği tarihte) gerekli yasal kayıtlar yapılır. Söz konusu imha tutanağı ile imha işlemine dayanak diğer belge ve vesikaların istenildiğinde ibraz edilmek üzere mükelleflerce muhafaza edilmesi zorunludur.

Yukarıda belirtilen şekilde gerçekleştirilen imha işlemleri, 213 sayılı Kanunun 278/A maddesi kapsamında mükelleflere tayin olunan imha oranı dâhilinde değerlendirilmeyecektir.

### 3. Yurt Dışında İmha Edilen Emtianın Durumu

İhraç edilen emtiadan ticari sebeplerle iadesi gerekenlerin geri getirilme maliyetinin yüksek olması veya hukuki nedenlerle geri getirilememesi ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle imha edilmesinin gerekmesi durumunda, söz konusu emtianın imha edildiğine ilişkin ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgeler esas alınmak suretiyle takdir komisyonu tarafından verilecek karara istinaden (takdir komisyonu kararının tebliğ edildiği tarihte) gerekli yasal kayıtlar yapılır. Bu durumda, imha işlemine ilişkin olarak ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenen belgelerin istenildiğinde ibraz edilmek üzere mükelleflerce muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışında imha edilen emtianın değerlendirme işlemleri, 213 sayılı Kanunun 278/A maddesi kapsamında ve mükelleflere tayin olunan imha oranı dâhilinde bulunmamaktadır.

### B. Bozulma, Çürüme veya Son Kullanma Tarihinin Geçmesi Gibi Nedenlerle Süreklilik Arz Eden İmha İşlemlerine Konu Emtianın Değerlenmesi

#### 4. Bozulma, Çürüme veya Son Kullanma Tarihinin Geçmesi Gibi Nedenlerle Süreklilik Arz Eden İmha İşlemlerine Konu Emtianın Değerlenmesi

Son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle iade alınan raf ömrü çok kısa gıda maddeleri ile bozulma veya son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle iade alınan ilaç ve benzeri maddelerin çevreye ve insan sağlığına zarar verecek nitelikte olmaları nedeniyle, ivedi bir şekilde, bekletilmeksizin imha edilmesi zorunluluğu doğabilmektedir.

#### - Uygulama Kapsamındaki Mal Grupları

Yurt içinde satışa konu olan ancak, raf ömrünün çok kısa olması, bozulması veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle iade alınan, insan ve çevre sağlığına zararlı olması nedeniyle imha edilmesi mecburiyeti bulunan ve imha işlemleri süreklilik arz eden;

- Her türlü et ve et ürünleri (kıyma, pastırma, sucuk, salam, sosis gibi),

- Her türlü süt ve süt ürünleri (peynir, yoğurt, ayran, kaymak, tereyağı, gibi),

- Yumurta,

- Taze sebze ve meyve,

- Pasta, kek, börek, ekmek gibi her türlü unlu mamuller,

- İlgili Bakanlık tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen insan ve hayvan sağlığı için kullanılan her türlü ilaç ve benzeri emtianın faydalanması mümkündür.

#### - Uygulamadan yararlanabilecek mükellefler

Kazançları bilanço usulüne göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri uygulamadan yararlanabilir. Şu kadar ki, bu mükelleflerin uygulamadan yararlanmak için yapacakları başvuru tarihinden önceki son hesap dönemine ait bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalamasının 10.000.000 TL'nin veya öz sermaye büyüklüğünün 5.000.000 TL'nin üzerinde olması gerekmektedir.

#### - Başvuru Ve İdareye Sunulacak Bilgi Ve Belgeler

Uygulamadan yararlanılabilmesi izni ve imha oranının tespiti için mükellefler tarafından İdareye yazılı olarak başvuruda bulunulmalıdır.



Söz konusu başvuru, örneği Tebliğ ekinde yer alan (EK 1) başvuru formu ile yapılabilir. Başvurunun, asgari mezkûr form içeriği bilgilere yer verilmek suretiyle söz konusu başvuru formu kullanılmadan yapılması da mümkündür.

#### - Başvuruların Değerlendirilmesi

Mükellefin başvurusu İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulur.

Ön değerlendirme neticesinde, başvuruya ilişkin müspet bir kanaatin hâsıl olmasına bağlı olarak, başvuru ve eki belgeler imha oranının belirlenebilmesine yönelik gerekli araştırmanın yapılarak sonuçlarının bir görüş ve öneri raporuna bağlanmasını teminen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına intikal ettirilir.

Başkanlık tarafından; mükellefin geçmiş yıllardaki işlemleri, varsa fiili üretim aşamaları, satış, iade ve imha süreçleri, sektördeki diğer mükelleflerin durumu, yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşleri ile uygun görülen diğer hususlar da dikkate alınmak suretiyle yapılacak araştırma sonuçları ve başvuruya ilişkin değerlendirmeyi içerecek şekilde görüş ve öneri raporu hazırlanarak İdareye intikal ettirilir.

#### - İmha Oranının Tayin Olunması

Görüş ve öneri raporunun İdareye intikalini müteakiben İdare bünyesinde kurulan üç kişilik bir komisyon tarafından yapılan nihai değerlendirme neticesinde başvurunun uygun görülmesi halinde, bu komisyon tarafından her bir ürün için tespit edilen imha oranı mükellefin kabulüne sunulur.

Mükellef tarafından kabul edildiği yazılı olarak bildirilen bu imha oranları, mükellefin kabul tarihinden itibaren uygulanmaya başlar.

Mükellefler tarafından kabul edilmeyen imha oranlarına konu emtia için, (A) bölümündeki esaslara göre değerlendirme yapılır.

İdare ile başvuruda bulunan mükellef arasında tayin olunan imha oranı mükellefin kabul beyanında bulunduğu hesap dönemi ve bu hesap dönemini izleyen beşinci hesap döneminin sonuna kadar (imha oranının iptali durumu saklı kalmak üzere) geçerlidir. Şu kadar ki, mükelleflerin

işe başladıkları ilk yılda madde hükmünden faydalanmak için başvuru yapmaları halinde, tayin olunan imha oranı, kabul beyanında bulunulan tarihi takip eden üçüncü hesap döneminin sonuna kadar geçerlidir.

#### - İmha Oranının Uygulanması

İmha oranının tayinini müteakiben imha işlemlerinde, mükelleflerce, her bir ürün itibarıyla imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilmek suretiyle söz konusu emtia değerlendirilir.

Tayin olunan imha oranı dâhilinde gerçekleştirilen imha işleminin, mükelleflerin kendi işletmeleri bünyesinde bulunan atık işleme tesislerinde yapılması halinde, mükelleflerce en az iki nüsha imha tutanağı düzenlenir. Tutanak yetkililerce imzalanır. Tutanakta; tutanağın tarihi, mükellefin ad-soyad/unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, imha yeri ve imha işleminin bu Tutanakta ad-soyad/unvan ve imzası bulunan yetkililerin gözetiminde yapıldığına dair ibarenin bulunması zorunludur.

Tutanağın ekinde, imhaya konu mallara ait iade faturalarına ilişkin icmal (İade faturasını düzenleyen mükellefin ad-soyad/unvanı, fatura numarası ve tarihi, iade mal cinsi ve miktar) bilgilerine yer verilir.

İmha sonucu ortaya çıkan atıkların başka bir atık işleme tesisine gönderilmesi durumunda, mükellefler tarafından düzenlenen tutanak ve icmalin bir örneği sevk irsaliyesine eklenir.

Tayin olunan imha oranı dâhilinde gerçekleştirilen imha işleminin, mükelleflerce kendi işletmeleri bünyesinde yapılmaması, yetkilendirilmiş bir atık imha tesisine yaptırılması halinde ise imha edilecek emtianın sevki aşamasında, mükellefler veya emtianın dağıtıcısı firmalar tarafından yukarıda ifade edilen şekilde en az üç nüsha olarak düzenlenecek tutanak ve icmalin bir nüshası sevk irsaliyesine eklenir.

Bu sevk irsaliyesi ile tutanak ve icmalin, imha tesislerince muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu tutanakta, ekli icmalde yer verilen malların imha edilmek üzere, imha tesisine gönderildiği ibaresine yer verilir.

İmha tesisine emtianın dağıtıcısı olan firmalar tarafından gönderilen ve yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenen tutanak ve eki icmalin bir nüshası, emtiası imha olunan mükellefe gönderilir. Bu nüshalar tüm taraflarca muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilir.

#### - Bildirim

Bu müessese hükümlerinden faydalanan mükellefler, her yıl, ilgili olduğu yıla ait gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde, örneği ilgili Tebliğ ekinde yer alan formata uygun şekilde ve her bir ürün itibarıyla hazırlanacak imha oranı yıllık takip raporunu bir dilekçe ekinde İdareye ibraz etmeleri gerekmektedir.

#### - İmha Oranının Yenilenmesi Veya Revize Edilmesi

Mükellefler mevcut bir imha oranının yenilenmesi/revize edilmesi talebinde bulunabilir. Yeni bir ürün grubu için imha oranı tespitine yönelik başvurular da imha oranının revize edilmesi kapsamında değerlendirilir.

İmha oranının yenilenmesi talebi, en geç mevcut imha oranının geçerlilik süresinin bitiminden dokuz ay önce İdareye, dayanak bilgi ve belgelerle birlikte yapılır.

Mevcut imha oranlarının revize edilmesine ilişkin nedenler İdare tarafından da tespit edilebilir. Bu durumda mükelleften talep edilen gerekli izahat neticesinde imha oranları, taraflarca revize edilir. Bu şekilde imha oranlarının revize edildiği tarihten itibaren yeni imha oranları geçerli olur.

#### - İmha Oranlarının İptali

Aşağıda belirtilen durumlarda, İdare, tayin olunan imha oranlarının geçerliliğini tek taraflı olarak iptal edebilir:

a) Mükellefin ilgili Tebliğde belirlenen imha işlemine ilişkin belgelendirme prosedürlerine uymaması,

b) Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (imha oranı yıllık takip raporu dâhil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun anlaşılması,

c) İmha oranı yıllık takip raporunun süresinde verilmemesi,

d) İdare tarafından imha oranlarının revize edilme talebinin mükellef tarafından kabul edilmemesi.

Tayin olunan imha oranlarının geçerliliğinin iptal edildiği durumlarda iptal kararının verildiği tarihten itibaren tayin olunmuş olan imha oranları geçerliliğini kaybeder ve mükelleflerin 213 sayılı Kanunun 278/A maddesi kapsamında değerlendirme yapma imkânları son bulur.

#### C. Örnek

Gıda sektöründe faaliyette bulunan Un AŞ'nin İdareye VUK md. 278/A kapsamında yaptığı başvuruya istinaden üretimini/ticaretini yaptığı emtia olan "yumurta" için belirlenmiş olan imha oranının %10, 2023 yılında gerçekleşen yurt içi satış miktarının 250.000 adet, bu satışlardan (fiyat farkı sebebiyle) iade miktarının 2.500 adet, son tüketim tarihinin geçmesi nedeniyle bayilerden geri toplanan ve imha edilmesi gereken ürün (fire) adedinin 40.000 adet olduğu varsayımında;

Öncelikle VUK 278/A kapsamında değerlendirilebilecek miktarın tespiti için yurt içi net satış miktarının bulunması gerekmektedir. Bu durumda 250.000 adet yurt içi satış miktarından 2.500 adet iadenin düşülmesiyle net yurt içi satış adedi 247.500 olarak hesaplanacaktır.

Bu miktarının %10 u olan 24.750 adet fire VUK 278/A kapsamında değerlendirilerek imha edilecek ve bu miktara ilişkin tutar gider/maliyet kaydedilecektir.

40.000 adet olan imha edilmesi gereken firenden 278/A kapsamında değerlendirilen 24.750 adet firenin çıkarılmasıyla kalan 15.250 adet emtianın VUK madde 278 kapsamında, bu maddede belirlenen usule uygun olarak işleme tabi tutulması gerekmektedir. Bir başka ifade ile 15.250 adet fire; takdir komisyonu kararına veya Bakanlık/yetkili kurum görevlileri nezdinde tutulan tutanağa bağlı olarak işleme alınmalıdır. Bu durumun sağlanamaması halinde 15.250 adet fire için oluşan maliyet gider kabul edilmeyecektir.



## MALİ TATİL UYGULAMALARININ VERGİ İNCELEMESİ VE MUHASEBE İŞLEMLERİNE ETKİLERİ

**Nazlı Gaye Alpaslan Görgülü**

Avukat, Türkiye, e-mail: ngahukuk@gmail.com

### GENEL AÇIKLAMALAR

Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkındaki 5604 Sayılı Yasa gereği her yıl 1 Temmuz ila 20 Temmuz dönemi “mali tatil” olarak uygulanmaktadır. Mali tatil ile ilgili dava açma, temyiz ve muhasebe uygulamalarına yönelik önemli uyarılarımız kısaca aşağıda olduğu gibidir:<sup>1</sup>

Diğer yandan, 1 Ağustosta başlayıp 5 Eylülde biten adli tatil veya diğer bir deyimle çalışmaya ara verme idari yargılama ve vergi hukuku açısından süreleri uzatıcı etkisi bulunmaktadır.<sup>2</sup> Yapılan yeni bir düzenleme ile torba yasa ile adli tatil yeniden 20 Temmuz -5 Eylül tarihleri arasında alınmıştır.

### 1) 1 – 20 Temmuz Arası Mali Tatili Sebebiyle Uzayan Müddetler

Mali tatil dolayısıyla son günü 1-20 Temmuzda tekabül eden bir kısım süreler otomatik olarak 20 temmuzdan itibaren 5 gün uzamış olarak kabul edilecektir. Bu hüküm gereğince uzayan süreler şunlardır:

a) Beyana dayalı tarhiyatta, beyanname verme süresinin son günü mali tatil süresi içerisinde kalan vergilere ilişkin beyannamelerin verilme süreleri, istisnaları hariç, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamaktadır. Mali tatil süresinin sonu beklenmeden beyannamelerin verilmesi mümkündür.

b) İkmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyata ilişkin olup vadesi mali tatile rastlayan vergi, resim ve harçlar ile vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılmaktadır.

<sup>1</sup> Adli tatil veya 2577 sayılı İYUK’na göre çalışmaya ara verme 1 Ağustos ile 5 Eylül tarihlerinde mahkemeler tatil etmektedirler. Aynı tatil uygulamaları vergi ve muhasebede ve SGK uygulamalarında 1 Temmuz ila 20 Temmuz arası mali tatil olarak ilan edilmiştir. Bu zaman zarfında birçok vergi, SGK ve muhasebe işlemleri otomatik olarak 5 gün uzamaktadır. Böylece, süreler bu dönemlere tekabül etmesi halinde mali tatil 27 Temmuzda bitmektedir.

<sup>2</sup> İYUK md. 61

**Citation/Atf:** ALPASLAN GÖRGÜLÜ, N.G. (2025). MALİ TATİL UYGULAMALARININ VERGİ İNCELEMESİ VE MUHASEBE İŞLEMLERİNE ETKİLERİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 250-53.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**

Nazlı Gaye Alpaslan Görgülü

E-mail: ngahukuk@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

c) İkmalen, re'sen veya idarece yapılmış olan tarhiyatlara karşı mükelleflerin uzlaşma talep etme veya cezada indirim talebinde bulunma süresinin son gününün mali tatile rastlaması halinde bu süre, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılmaktadır. Mali tatil süresi içinde uzlaşma veya cezada indirim talebinde bulunulması mümkündür.<sup>3</sup>

## **2) Mali Tatil Nedeniyle İşlemeyen (Stop Eden) Süreler Nelerdir?: Vergi yargısında temyiz süreleri mali tatilde etkilenmemektedir.**

Mali tatilde işlemeyen süreler kısaca şöyledir:

- 1) Muhasebe kayıt süreleri.
- 2) Vergi Usul Kanunu'nun 153-170. maddelerinde düzenlenen bildirme süreleri.
- 3) Dava açma süreleri(Bkz. İYUK Md.61).

Mali tatilin (1-20 Temmuz) temyiz süresine uzatıcı etkisi yoktur. Mali tatilde temyiz süresinin uzayacağına dair görüşler olabilir. Ancak, yüksek mahkeme Danıştay'ın vermiş olduğu bir çok kararda temyiz süresinin uzamayacağı yönünde görüşler hakimdir. <sup>4</sup> Bu nedenle, mali tatil aralığına denk gelen sürelerde vergi mahkemesi kararları üzerine 30 gün içerisinde Danıştay'da temyiz yapılmalıdır. Vergi mahkemesi kararı tek hakim ile verilmiş ise, bu kararın yine 30 gün içerisinde ilgili bölge idare mahkemesi nezdinde itirazı yapılmalıdır. Ödeme emrine ilişkin davalarda da yine mali tatil içerisinde 5 günlük dava açma hakkı kullanılmalıdır. Mali tatil bu konuda dava açma süresini etkilemez.<sup>5</sup> İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi davaların da mali tatilde açılması unutulmamalıdır. Aksi takdirde dava açma süresi kaybedilmiş olacaktır.

## **3) Vergi Dairesi veya Vergi Müfettişlerine Vergi İncelemesi İçin Defter ve Belgelerin İbrazı İle İlgili Konular Nelerdir?**

Vergi incelemesi ile ilgili istisnai durumlar dışında, mali tatil süresince işyerinde incelemeye başlanması ve inceleme amacıyla defter ve belgelerin bu süre içinde ibrazının istenmesi mümkün bulunmamaktadır.

Mali tatil süresinden evvelce başlanılmış olan incelemeler devam edebilir. Ancak bu süre içinde ilave defter, belge ve bilgi talep edilmesi ve tutanak imzalamaya davet edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

## **4) Mali Tatilin Sona Erdiği, 20 Temmuz Gününü İzleyen 5 Gün (25 Temmuz) İçinde Biten Kanuni ve İdari Süreler Nelerdir?**

Mali tatilin sona erdiği 20 temmuz gününü izleyen yedi gün içinde biten kanuni ve idari süreler, tatilin son gününü izleyen 21 temmuzdan tarihinden itibaren yedinci günün mesai saati bitiminde sona ermektedir. Yapılan düzenleme ile 7 günlük süre 5 güne çekilmiştir. Böylece, mali tatliden sonra 5 günlük uzayan süre 25 Temmuzda sonlanmaktadır.

Bu durumda Haziran/2025 veya Nisan-Mayıs-Haziran/2025 dönemine ait muhtasar beyannameler ile Haziran/2025 dönemine ait katma değer vergisi beyannamelerinin 25 Temmuz günü akşamına kadar verilmesi imkan dahilindedir.

## **5) Beyanname Verme Süresi Uzamış Olan Vergilerde Ödeme Süresi Ne Olur?**

Beyana dayanan ve beyanname verme süresi malî tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (ayrı ay içerisinde kalmak kaydıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününden itibaren üçüncü günün mesai saati bitimine

<sup>3</sup> 213 sayılı VUK md.376

<sup>4</sup> Dnş. 3. D.nin, 23.02.2009 gün ve E:2007/3182-K:2009/461 sayılı kararları. Ayrıntılı açıklamalar için bkz. Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2010, Y:33, s:256.

<sup>5</sup> Ayrıntılı açıklamalar için bkz. ALPASLAN Mustafa – KAYA Eda, "Mali Tatil, Her Yıl 1-20 Temmuz Olup, Beyan, Bildirim ve Ödemeler 20 Temmuzdan İtibaren 7 Gün Uzamaktadır", Maliye Postası Dergisi, 01.07.2010 günlü.

kadar uzamaktadır.

Buna göre, Haziran/2025 veya Nisan-Mayıs-Haziran/2025 dönemine ait muhtasar beyannameler nedeniyle tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi stopajlarıyla, Haziran/2025 dönemine ait katma değer vergisi beyannameleri nedeniyle tahakkuk eden katma değer vergilerinin 30 Temmuz 2025 günü akşamına kadar ödenmesi imkan dahilindedir.

## 6) Mali Tatilde Uzamayan Süreler

Öncelikle belirtelim ki, mali tatilde temyiz süreleri uzamaz. Ayrıca, aşağıda sayılan süreler mali tatil nedeniyle uzamamaktadır:

a) Özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ile şans oyunları vergisine ilişkin olarak verilmesi gereken beyannamelerin verilme ve ödeme süreleri.

b) İcra yoluyla yapılan satışlarda katma değer vergisi uygulamasına yönelik (5) nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesinin verilme ve ödeme süresi.

c) Noterlik Kanunu'nun 118. maddesine göre noterler tarafından tahsil edilen damga vergisi ve harç bedellerinin bu Kanun'un 119. maddesi uyarınca ilgili vergi dairesine bildirilmesine ilişkin olarak verilecek beyannameler ile süresiz yükümlülük şeklinde değerlendirilen ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'na göre verilen (1), (2) ve (4) nolu Beyannamelerin verilme ve ödeme süreleri.

a) Kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin ödeme süresi.

b) İthalde ödenen katma değer vergisi ve emlak vergisi gibi gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve tahsil edilen vergi-

ler hakkında mali tatil uygulanmamaktadır.

## 7) Mali Tatilde Yoklama veya İcrai İşlemlerin Akıbeti Nedir?

Mali tatilde işe başlama, işi terk işlemleri uzar. Zira, işe başlama ve işi terk işlemlerinin süreleri mali tatilde çalışmaz.

Vergi tahsilatı ile ilgili işlemler mali tatilde etkilenebilir. İcrai işlemler devam eder<sup>6</sup>.

## 8) Mali Tatilin Dava Açma Sürelerine Etkisi

Vergi ile ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri mali tatil süresince işlemez. 5604 sayılı kanunun 7. maddesinin 3. fıkrasında dava açma süreleri ile ilgili olarak; vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin mali tatilde işlemeyeceği belirtilmiştir. Buna göre, dava açma süresinin durabilmesi için dava açma süresinin son gününün mali tatile tekabül etmiş olması şart değildir. Mali tatilin ilk gününden önce işlemeye başlayan dava açma süresi, tatilin ilk gününde kaçınıcı günde ise o günde kalır ve çalışmaz.<sup>7</sup> Çalışması duran dava açma süresi, mali tatilin bitiminden itibaren kaldığı yerden çalışmaya başlar ve sona erinceye kadar devam eder.<sup>8</sup>

## 9) Adli Tatil 20 Temmuzda Başlar -30 Ağustos'ta Sonlanmaktadır

Bilindiği gibi, idari yargılamada çalışmaya ara verme 20 Temmuz ile 30 Ağustos tarihleri arasında mahkemeler çalışmaya ara vermektedir. Kendilerine vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilen gerçek ve tüzel kişiler açısından dava açma süreleri 30 Ağustos'tan itibaren 7 gün uzar. Bu durumda dava açma süresi en son 7 Eylülde bitecektir.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Alpaslan Nazlı Gaye, Vergi ihtilafları ile ilgili makale, yorum ve incelemeler, İZMİR/2015 s:189

<sup>7</sup> Bkz aynı görüş için CANDAN Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, s.580.

<sup>8</sup> Dnş. 4. D.nin, 20.10.2009 gün ve E:2007/5873-K:2009/5026; 29.06.2007 tarihinde tebliğ olunan ihbarname ile başlayan 30 günlük dava açma süresinin, 5604 sayılı kanunun 1. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, 3.7.2007 gününde durarak, tatilin sona erdiği tarihi izleyen 21.07.2007 gününde işlemeye devam edeceği; 31.07.2007 gününde açılan davanın süresinde olduğu hk.; Dnş. 7. D.nin, 20.05.2009 gün ve E:2008/1480-K:2009/2464 sayılı kararları da aynı yönde verilmiştir.

<sup>9</sup> ALPASLAN Mustafa – YÜCEL Burhan, "Vergi Uyuşmazlıklarında Adli Tatilin Müracaat Sürelerine Etkisi Nedir?", Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2012, Yıl:31, Sayı:371, s.118-126



Kendisine vergi dairesi tarafından ödeme emri tebliğ edilen gerçek ve tüzel kişiler de aynı şekilde dava açma süresi 1 Temmuz – 5 Eylül te-kabül eden hallerde dava açma süreleri 5 Eylül e uzamış sayılacaktır.<sup>10</sup>

## **SONUÇ ve ÖNERİLER**

Mali tatil (1-20 Temmuz), vergi ve muhasebe uygulamaları açısından önemli etkilere sahiptir. Özellikle muhasebe kayıtları, vergi incelemeleri, işe başlama ve işi terk yoklama işlemleri açısından da mali tatilin etkileri söz konusudur.

Diğer taraftan vergi incelemeleri yönünden ise mali tatilde aramalı incelemeler hariç vergi mükelleflerinin inceleme işlemleri mali tatilin bitimine ötelenmektedir. Mali tatilde vergi müfettişleri mükelleflerin defter ve belgelerini isteme olanakları bulunmamaktadır.

Öte yandan, adli tatil ise 20 Temmuzda başlayıp 30 Ağustosta son bulmaktadır.

---

<sup>10</sup> HUMK md. 176



## İSTİNAF SONUCU ORTADAN KALKAN VE İLK DERECE MAHKEMESİ KARARINA GÖRE ÖDENEN AVUKATLIK ÜCRETİNİN MÜKELLEFE İADESİ HAKKINDA

**Mustafa Alpaslan**

Dr., S.M.M.M / Türkiye, email: [m.alpaslan@windowslive.com](mailto:m.alpaslan@windowslive.com)

Bilindiği gibi, ilk derece vergi mahkemesi nezdinde açılan vergi iptal davalarında vergi mahkemesi kararı sonucu mükellef davayı kaybetmiş olabilir. Bu durumda davayı kaybeden davacı durumunda olan mükellef bu kararı 30 gün içerisinde ilgili Bölge İdari Mahkemesi nezdinde istinaf etmesi gerekmektedir.

İstinafa giden derece vergi mahkemesi kararı bu kere mükellef lehine bozularak ilk derece vergi mahkemesi kararı kaldırılacaktır. Doğal olarak, istinaf sonucu ortadan kalkan ve ilk derece mahkemesi kararına göre ödenen avukatlık ücreti(2025 yılı itibarı ile 18.000TL) 'nin mükellefe tekrar ödenmesi gerekecektir. Mükellefler tarafından açılan ilk derece vergi mahkemesinde kaybedilen dava dolayısıyla karşı tarafa ödenen ücreti vekalet bedeli çoğu zaman cezalı duruma düşmemek için kararın tebliğine göre 30 gün içerisinde mükellefler tarafından Vergi Dairesi Başkanlığı avukatları hesabına ödenmektedir.

Aşağıda istinaf sonucu ortadan kalkan ve ilk derece vergi mahkemesi kararına göre ödenmiş avukatlık ücretinin ret ve iadesi için dilekçe örneği gösterilmektedir.

**Citation/Atıf:** ALPASLAN, M. (2025). İSTİNAF SONUCU ORTADAN KALKAN VE İLK DERECE MAHKEMESİ KARARINA GÖRE ÖDENEN AVUKATLIK ÜCRETİNİN MÜKELLEFE İADESİ HAKKINDA. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 8(2): 254-55.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Mustafa Alpaslan  
E-mail: [m.alpaslan@windowslive.com](mailto:m.alpaslan@windowslive.com)



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Vergi Dairesi Başkanlığı'na verilecek Dilekçe Örneği:

....DEFTERDARLIĞINA

MÜRACAAT EDEN: ... (AD-SOYAD-TC-ADRES)

**KONU: İstinaf sonucu ortadan kalkan ve ilk derece mahkemesi kararına göre ödenen avukatlık ücretinin iadesi hak.**

#### AÇIKLAMA

.... Vergi Mahkemesinde .... E-....K. Sayılı karar ile devam ret edilmiş ve davalı lehine vekalet ücretine hükmedilmiş idi. Bu kararı istinaf ettim.

Karar gereği, Hükmedilen vekalet ücretini, tarafıma gönderilen ödeme yazısındaki cebri icraya maruz kalmamak adına ödedim. Ve ret edilen ilk derece mahkemesi kararını da istinaf ettim.

İstinaf sonucu .....Mahkemesi ..esas-....karar sayılı ilamı ile istinaf başvurum kabul edildi ve ilk derece mahkemesi kararı istinaf yolu ile kaldırılmış oldu. Böylelikle, ödemek zorunda kaldığım vekalet ücreti de İstinaf neticesinde ortadan kaldırılmış oldu.

İşbu sebeple sonuçlanmış bir davadan dolayı tahsil edilen vekalet ücretinin ilamın bozulması üzerine söz konusu ödenmiş olan vekalet ücretinin iadesi gerekir. Çünkü ilk karar kaldırılmış olduğundan o karardan doğan vekalet ücreti de kaldırılmıştır.

Anılan nedenlerle, .... tarihinde, ....TL olarak ödediğim bedelin iadesini talep ederim.

İade edilecek banka hesap bilgileri:

HESAP SAHİBİ AD SOYAD TC NO

BANKA ADI

ŞUBE

IBAN NO



## ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASININ, CEZA İHBARNAMESİ AŞAMASINDA DAVA AÇILMAYIP, ÖDEME EMRİ AŞAMASINDA DAVA KONUSU EDİLMESİ VE BİR EMSAL KARAR

**Mustafa Alpaslan**

Dr., S.M.M.M / Türkiye, email: [m.alpaslan@windowsslive.com](mailto:m.alpaslan@windowsslive.com)

Bilindiği gibi özel usulsüzlük cezalarına karşı ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde vergi iptal davası açılması zorunludur. Ancak belli bazı durumlarda vergi ve ceza ihbarnamesine karşı 30 günlük dava açma süresini kaybeden mükelleflerin ödeme emri aşamasında hukuka aykırı ceza için dava açıp, açmayacağı konusunda uygulamada bazı tereddütler yaşanmaktadır.

Ödeme emrine karşı dava açma süresi 15 gün olmasına karşılık, vergi ve ceza ihbarnamesi aşamasında dava açma süresi 30 gün olarak bilinmektedir. Somut bir olayda vergi ve ceza ihbarnamesine karşı 30 günlük süresi içerisinde dava açma süresini kaybeden bir mükellef ödeme emri aşamasında ödeme emri iptali için 15 günlük süre içerisinde dava açmıştır.

Yaşanan somut bir olayda, ihbarname aşamasında dava açılmayarak, daha sonra ödeme emri aşamasında dava konusu yapılan özel usulsüzlük cezasına karşı vergi mahkemesi tarafından verilen yürütme durdurma kararının gerekçesi aşağıda olduğu gibidir.

**Citation/Atf:** ALPASLAN, M. (2025). ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASININ, CEZA İHBARNAMESİ AŞAMASINDA DAVA AÇILMAYIP, ÖDEME EMRİ AŞAMASINDA DAVA KONUSU EDİLMESİ VE BİR EMSAL KARAR. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 256-57.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Mustafa Alpaslan  
E-mail: [m.alpaslan@windowsslive.com](mailto:m.alpaslan@windowsslive.com)



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

“Somut olayda kendisine özel usulsüzlük cezası kesilen bir mükellefin cezanın dayanağı olan 213 sayılı VUK mad. 353/8 hükmüne göre, hangi hallerde özel usulsüzlük cezası kesileceğinin açık olarak düzenlendiği, buna göre bildirim görevinin tamamen veya kısmen yerine getirilmemesi hallerinin özel usulsüzlük cezasını gerektireceği vurgulandığı halde, bildirim görevinin geç yerine getirilmesi konusunda bir düzenlemeye yer verilmediği görülmekle, vergi incelemesinde tespit edilen fiilin özel usulsüzlük cezası kesilmesi dair koşulları düzenleyen maddede belirtilen fiillerden olmadığı ve bildirim görevinin geç yerine getirilmesi fiilinin yorum yoluyla bildirim görevinin kısmen yerine getirilmemesi olarak değerlendirilemeyeceği dikkate alındığında, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan faile ceza verilemeyeceği yolundaki Genel Ceza Hukuku ilkesinin varsayım ya da kıyas yoluyla ceza tayinine olanak tanımaması nedeni ile, davacı adına ..... Dönemi için 213 sayılı VUK mad. 353/8 hükmü uyarınca kesilen ..... TL özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlılık bulunmamakta ve kesilen cezaya karşı her ne kadar davacı şirket tarafından ihbarname aşamasında dava açılmışsa da, özel usulsüzlük cezasının kesilmesine neden olan fiilleri işlediği davalı idarece ispat edilemeyen davacı mükellef iddiaları “Böyle bir borcum yoktur” kuralı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, davacı mükellef adına düzenlenen ödeme emrinde yasal isabet bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, dava konusu ödeme emri ile ilgili takip işlemlerine devam edilmesi durumunda, davacının ekonomik olarak zora düşeceği açık olduğundan, olayda açıkça hukuka aykırılık ve telafisi güç veya olanaksız zarar koşullarının birlikte gerçekleştiği görülmüş olup, anılan ödeme emrinin yürütmesinin durdurulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Açıklanan sebeplerle; yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne, dava konusu ödeme emrinin 2577 sayılı İYUK mad. 27/2 mad. uyarınca teminat aranmaksızın yürütmesinin durdurulmasına .....”[1]

Sonuç olarak, vergi yargısında ihbarname aşamasında dava açılmayıp, daha sonra ödeme emri aşamasında dava konusu edilen hukuka aykırı ödeme emri yukarıdaki şekilde yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir. Benzeri bir olay nedeni ile de ihbarname aşamasında dava konusu yapılan özel usulsüzlük cezası ver-

gi mahkemesi sürecinde tarhiyatın iptaline karar verilmiştir. [2]

Yine yaşanan yakın tarihli bir olayda 2024 yılına ilişkin Özel Usulsüzlük Cezasının tahsili için düzenlenen ..... tarihli ödeme emrine karşı açılan bir dava, ihbarname aşamasında süresi geçmiş olduğu iddiasıyla davanın reddine karar verilmiştir. Daha sonra istinaf aşamasında aynı dava aşağıdaki gerekçelerle Vergi Mahkemesi Kararı’nın kaldırılarak istinaf başvurusunun kabulüne karar verilerek söz konusu Özel Usulsüzlük Cezası’nı içeren Ödeme Emri iptal edilmiştir. Kararın gerekçesi aşağıda olduğu gibidir:

“Hukuken mevcut olmayan bir alacağın vadesinde ödenmediğinden söz edilemez. Dolayısıyla vadesinde ödenmediğinden bahisle ödeme emri ile istenebilmesi için öncelikle bir alacağın bulunması, bu alacağın da kamu alacağı olması gerekir. Kamu alacağının hukuken doğması özel kanunda düzenlenen kurallara uygun olarak bu kamu alacağını konu edinen işlem tesisi ve bu işlemin de usulüne uygun olarak ilgilisine duyurulması ile olur.

Vergi hukukunda borç doğuran, daha doğrusu kamu alacağına hukuki varlık kazandıran işlemlerin tarh ve ceza kesme işlemleri ile kimi hallerde tahakkuk işlemleridir. İçerdiği hukuka aykırılık nedeniyle yok hükmünde sayılması gereken vergilendirme işlemlerinin tebliği de ortada borç doğuran işlemin bulunmaması gibi sonuç doğurur. Bu halde de ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı doğmuş olur.” Şeklinde gerekçeyle söz konusu Özel Usulsüzlük Cezası Ödeme Emri aşamasında iptal edilmiştir(3).

[1] Bkz: İzmir 4. Vergi Mahkemesinin YD Kararı E:2021/1422

[2] Bkz: İzmir 4. Vergi Mahkemesi Kararı 22.01.2020 gün ve E:2019/1530-K:2020/74

[3] Bkz: İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi 02.07.2025 E:2025/641-K:2025/728





## ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI KAPSAMINDA YURTDIŞI MÜTEAHHİTLİK İŞLEMLERİ VE TEKNİK HİZMETLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ I

Erol Sönmezocak

S.M.M.M. / Türkiye, email: erol@umutmuhasebe.com

### Özet

ÇVÖA'larının temel kuralı "Vergileme hakkının paylaşımıdır. Vergilendirmede temel prensiplerden biri, aynı kazancın bir defadan fazla, aynı türden bir başka vergiye tabi olmamasıdır. Aksi takdirde, kazanç çifte vergilendirilmiş olur. Egemenliğin en belirgin ifadelerinden biri olan ülkelerin münhasır vergilendirme yetkileri, birbirleriyle çelişebilmektedir. Söz konusu çelişkileri gidermek ve uluslararası işlemlerde çifte vergilendirmeyi önlemek adına devletler kendi aralarında, Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) tarafından hazırlanan Model Anlaşma ışığında ikili uluslararası anlaşma mahiyetinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ("ÇVÖA") imzalamaktadır.

FATCA Anlaşması gereğince, 30 Haziran 2014 tarihi itibarıyla ABD gerçek kişileri açısından 50.000 Amerikan doları, ABD şirketleri için 250.000 Amerikan doları ve üzeri bakiyeye sahip hesaplar açısından karşılıklı olarak ilgili ülkelere bilgi verilir. Amaç, Amerika'da yerleşik şirketlerin ve Amerikan vatandaşlarının, yabancı ülkelerdeki banka hesap bilgilerinin edinilmesidir.

**Anahtar Kelimeler:** Ç.V.Ö.A, OECD, Bilgi Değişimi, CRS, FATCA

**Citation/Atıf:** SÖNMEZOCAK, E. (2025). ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI KAPSAMINDA YURTDIŞI MÜTEAHHİTLİK İŞLEMLERİ VE TEKNİK HİZMETLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ I. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 258-72.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Erol Sönmezocak  
E-mail: erol@umutmuhasebe.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

## GİRİŞ

Bu yazımda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları yasasını ayrıntılı olarak anlatacağım. Yazımın konusunun uzunluğunda dolayı konuyu iki ayrı bölümde yazacağım. Bu bölümde, yasanın geniş bir açıklamasını yaptıktan sonra ilk 7 maddesini açıklayacağım. Özellikle yasanın 7. Maddesini de günlük yaşamımızda çok karşılaştığımız Ticari Kazançlar bölümünün de özge örnekleri ile ayrıntılı açıklamalar yapacağım.

1- Küreselleşmenin etkisiyle özellikle ticaret alanında iç hukuk düzenlemelerinin ötesinde uluslararası hukuki mekanizmalara ihtiyaç duyulmuş, bu ihtiyacı karşılamak üzere de uluslararası ticareti ilgilendiren anlaşmalar akdedilmeye başlanmıştır. Bu uluslararası anlaşmalar, doğal olarak vergi hukuku alanında da önem kazanmış ve egemenlik yetkisiyle doğrudan ilgili olduğu halde devletlerin vergi politikalarını bağımsız şekilde seçme yeteneği uluslararası anlaşmalarla sınırlandırılmıştır. Bu çalışmamızda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve çifte vergilendirmenin önlenmesi konusundaki gelişmeler, maddeler halinde ve özellikle uluslararası işler yapan inşaat şirketleri açısından ele alınmıştır.

### 1.1.Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Bilgi Değişim Anlaşmalarına Genel Bakış

Uluslararası anlaşmalara ilişkin Anayasa hükmü, Anayasanın 90'ıncı maddesinin son fıkrasında yer alan *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir"* ifadesi, milletlerarası antlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yerini işaret ederken, aynı fıkranın devamında da *"Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz"* ifadesi mevcuttur.

Dolayısıyla, Anayasamızda usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan milletlerarası anlaşmalar ve kanun hükümleri arasında doğrudan bir hiyerarşik sıra öngörülmemekle birlikte uluslararası anlaşmaların Anayasa Mahkemesi denetiminin dışında bırakılması, iç hukuk kurallarına üstün tutulduğu şeklinde yorumlanmaktadır.\*Akipek, Ö.İ., *Devletler Hukuku*, 3. Baskı, Cilt I, Ankara 1969-1970, s. 28-29,

ÇVÖA'larının temel kuralı "Vergileme hakkının paylaşımıdır. Vergilendirmede temel prensiplerden biri, aynı kazancın bir defadan fazla, aynı türden bir başka vergiye tabi olmamasıdır. Aksi takdirde, kazanç çifte vergilendirilmiş olur. Egemenliğin en belirgin ifadelerinden biri olan ülkelerin münhasır vergilendirme yetkileri, birbirleriyle çelişebilmektedir. Söz konusu çelişkileri gidermek ve uluslararası işlemlerde çifte vergilendirmeyi önlemek adına devletler kendi aralarında, Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) tarafından hazırlanan Model Anlaşma ışığında ikili uluslararası anlaşma mahiyetinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ("ÇVÖA") imzalamaktadır.

ÇVÖA'ların amacı, devletlerin vergileme yetkisini paylaştırmakta ve bir kazancın iki ayrı devlette mükerrer olarak vergilendirilmesini önlemektir.

ÇVÖA'da yer alan tanımlar, OECD'nin tanımları, taraf devletlerin iç hukuklarıyla kimi zaman örtüşmemektedir. Ancak, bu noktada taraf devletlerin vergi otoritelerince anlaşmanın ruhuna uygun olarak yorum yapılması gerekir. ÇVÖA'ların tanımladığı gelir unsurları iç hukuk uygulamasında farklı şekilde nitelendirilebilir. Örneğin; tüzel kişilerin sunduğu hizmetler açısından ilgili anlaşmada özel hüküm bulunmayan durumlarda, anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin maddesinden Türkiye'nin vergilendirme yetkisini alması halinde ve verilen hizmetin niteliğinin gerektirmesi koşuluyla, iç hukukumuzda bu hizmetten elde edilen gelirlere serbest meslek kazançlarına ilişkin vergilendirme hükümleri uygulanabilecektir.

İlk olarak 3 Kasım 1970 tarihinde Avusturya ile ülkemiz arasında ÇVÖA imzalanmıştır. Bununla başlayan ikili görüşmeler neticesinde şu ana kadar 95 ülke ile ÇVÖA imzalanmış olup, bunların 93 ülke ile yapılan anlaşmalar yürürlükte. Bu anlaşmalardan 27'si AB üyesi ülkelerle imzalanmıştır. \*[http://www.gib.gov.tr/uluslararası\\_mevzuat](http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat) Erişim Tarihi: 28.09.2017

Diğer taraftan yürürlükteki ÇVÖA'ların daha etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla, ilgili ülkelerle anlaşmaların "Bilgi Değişimi"

ve/veya “Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma” maddelerini tadil eden ek protokollerin akdedilmesine yönelik çalışmalar devam etmektedir.

Benzer **şekilde** bankacılık düzenlemelerindeki gizlilik kavramı da değişmeye başlamıştır. Bu gelişmelere en güncel örneklerden biri, ABD’nin Yabancı Hesap Vergi Uyum Kanunu (FATCA)’dır. FATCA Anlaşması, Türkiye ile ABD Hükümeti arasında 29 Temmuz 2015 tarihinde imzalanmıştır. FATCA Anlaşması ve eki Mutabakat Zaptının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun (6677 Sayılı Kanun), 16 Mart 2016 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Anlaşmanın onaylanmasının uygun bulunmasına dair kanun da yayımlanmış, ancak ülkemizde henüz yürürlüğe girmemiştir. Anlaşma, Türkiye’nin gerekli iç işlemlerini tamamlayarak ABD’ye yapacağı yazılı bildirimin ardından Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe girecektir. FATCA Anlaşması’nın yürürlük kazanmasıyla, Türkiye’deki bankaların Amerikan vatandaşlarıyla ilgili bilgileri ABD’ye göndermesi gerekmektedir. Bu bilgi değişimi, 2014 yılı hesap döneminin ikinci yarısı ile 2015 ve 2016 ve takip eden yılı, hesap dönemlerini kapsayacaktır.

FATCA Anlaşması gereğince, 30 Haziran 2014 tarihi itibarıyla ABD gerçek kişileri açısından 50.000 Amerikan doları, ABD şirketleri için 250.000 Amerikan doları ve üzeri bakiyeye sahip hesaplar açısından karşılıklı olarak ilgili ülkelere bilgi verilir. Amaç, Amerika’da yerleşik şirketlerin ve Amerikan vatandaşlarının, yabancı ülkelerdeki banka hesap bilgilerinin edinilmesidir.

OECD nezdinde de bilgi değişimi konusunda çalışmalar yapılmaktadır. Öyle ki, çifte vergilendirme global ekonomi için ne ölçüde bir sorunsal, vergilendirememeye de öyledir. Dolayısıyla, bilgi değişimi hem ÇVÖA’ların uygulanması hem de vergi kaçırmanın önüne geçilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu kapsamda OECD önderliğinde, (şu anda 111 ülkenin taraf olduğu) çok taraflı Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşması kaleme alınmıştır. Türkiye de anlaşmayı imzalamış, ancak henüz iç hukukuna uyarlamamıştır.

OECD önderliğinde yapılan anlaşmalardan en önemlisi olan İsviçre ile “Otomatik Bilgi Değişimi Anlaşması”nın yakın bir zamanda imzalan-

ması beklenmektedir.

Bu konuda yayınlanan bir makale aşağıdadır.

Bilindiği üzere, tüm dünyada vergi şeffaflığını sağlamak ve ülkeler arası vergiden kaçınmayı önlemek üzere başlatılan mali hesaplara ilişkin otomatik bilgi değişimi projesi başlatılmıştır. Bu kapsamda, İsviçre de dahil tüm dünyada 100’ün üzerinde ülke otomatik bilgi değişimine başlamayı taahhüt etmiştir. İsviçre otomatik bilgi değişimini genellikle “Mali Hesaplar ile İlgili Bilgilerin Otomatik Olarak Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması” (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information) hükümlerince düzenlemektedir. Federal Vergi İdaresi tarafından konuya ilişkin yasal altyapı 1 Ocak 2017 yılında yürürlüğe konmuştur. Bu kapsamda, hali hazırda AB, Hong Kong ve Singapur’la ikili anlaşmalarını tamamlayarak bilgi değişimine başlayan İsviçre birçok yeni ülkeyle daha otomatik bilgi değişimi başlatmak için çalışmalarına devam etmektedir. Bu kapsamda, İsviçre Federal Meclis Üyesi tarafından 5 Mart tarihinde yapılan resmî açıklamaya göre İsviçre’nin toplamda 97 ülkeyle otomatik bilgi değişimi anlaşması imzaladığını ve halihazırda 93 ülkeyle bilgi değişimine başlanmasının beklendiği söylenmiştir. Bu kapsamda, Türkiye’yle de anlaşmanın imzalandığı ve Türkiye ile gerçekleştirilecek bilgi değişimine ilişkin Türkiye’nin hem teknik hem hukuki anlamda gerekli altyapıya sahip olduğu belirtilmiştir. Ayrıca açıklamada zaman zaman dış politika anlamında Türkiye ile İsviçre arasında görüş ayrılıkları olsa da bu durumun iki ülke arasındaki mali konulardaki iş birliğinin önüne geçmeyeceği önemle belirtilmiştir.

Bu kapsamda, 1 Ocak 2021 ve sonrasında başlayan vergiye tabi dönemler için İsviçre ile Türkiye arasında gerekli hazırlıkların tamamlanmasının ardından bilgi değişimine başlanması öngörülmektedir. Bu kapsamda, ilk bilgi değişiminin 2021 mali yılına ilişkin 1 Ocak 2022 tarihi itibarıyla başlaması beklenmektedir. Bilgi değişiminin başlamasıyla Türkiye’de mukim gerçek ve tüzel kişilerin İsviçre’de bulunan nakit vb. varlıklarına ilişkin finansal bilgiler Ortak Raporlama Standardı (CRS, Common Reporting Standard) kapsamında Türk Mali Otoritesiyle paylaşılma-

ya başlanacaktır. Örneğin, İsviçre'deki bir bankadaki mevduat hesabında parası bulunan ve Türkiye'de yerleşik bir kişinin bankadaki hesaplarına ilişkin bilgiler İsviçreli banka tarafından önce İsviçre Vergi İdaresine bildirilecek, ardından da İsviçre Vergi İdaresi Türk vatandaşına ait banka bilgilerini (hesabın açılma tarihi, hesapta bulunan varlığın tutarı vb.) Türk Vergi İdaresi ile paylaşacaktır. Eğer bu kişi söz konusu bankadaki mevduat hesaplarından elde ettiği kazançları geçmişte beyan edip Türkiye'de vergisini ödedi ise bu durumda vergisel açıdan herhangi bir sorun yaşanmayacağı düşünülmektedir. Ancak, söz konusu Türk vatandaşı yurtdışı kazançlarını daha önce beyan etmediyse ve CRS sonrasında Türk Maliyesi bu durumu tespit edebileceğinden dolayı vergi cezaları dahil tarhiyat ile karşılaşma ihtimali bulunmaktadır. CRS kapsamına giren gerçek kişilerin mevcut ve yeni açılacak hesapları açısından minimum bir tutar belirlenmemiş ancak bu durum ilgili ülkeye bırakılmıştır. Bununla birlikte, CRS kapsamında yüksek değerli ve düşük değerli hesaplar şeklinde bir sınıflandırma yapılmıştır. Buna göre, 1 Milyon USD'den fazla tutarda kıymeti barındıran hesaplar yüksek değerli ve riskli kabul edilmektedir ve büyük olasılıkla bildirim tabi tutulacaktır. Diğer taraftan, şirketlere ait mevcut hesaplar açısından raporlama kapsamına 250.000 USD üzerindeki hesaplar girmektedir. Yeni açılacak şirket hesapları açısından ise CRS'de herhangi bir alt limit belirlenmemiştir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bugüne kadar kabul görmüş üç model anlaşmayı örnek olarak oluşturulmuştur. \*Uluslararası Vergi Bülteni Tarih: 30.03.2020 Sayı: 2020/10

**1.Birleşmiş Milletler Modeli:** 60'larda uygulama alanı bulmuştur. Az gelişmekte olan ülkelere vergilendirme avantajı sağlayan bir modeldir.

**2.OECD Modeli:** Gelişmiş ülkelerin oluşturduğu bir kurum olan OECD tarafından oluşturulmuştur. Günümüzde mevcut anlaşmaların hemen hemen tamamı ve hatta oluşturulmuştur. Türkiye'nin sonuçlandırdığı tüm anlaşmalar OECD modelini baz almaktadır.

**3.ABD Modeli:** ABD tarafından oluşturulan bir modeldir. ABD sonuçlandırdığı tüm çifte vergi-

lendirmeyi önleme anlaşmaları bu modeli kullanmaktadır. Diğer anlaşmalardan ayıran temel özelliği mukimlikte "vatandaşlık" kavramını kullanmasıdır.

**Yukarda belirtilen her üç model anlaşmada da anlaşmalardaki hükümlerden faydalanmak için:**

**1)Mükellefin anlaşmaya taraf bir ülkenin mukimi olması,**

**2)Verginin anlaşma tarafından kapsanması,**

**3)Özel bir hüküm ile sınırlandırılmaması (limitation of benefit) gerekmektedir.**

**Bu nedenle yapılan tüm anlaşmaların genel olarak 1, 2 ve 4'üncü maddeleri çok önemlidir.**

## **2.ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ MUHTEVASI**

### **2.1.Mukimlik Kavramı**

ÇVÖA'ların 1'inci Maddelerinde genellikle Anlaşmanın kişilere ilişkin kapsamı belirlenir. Burada kişilere ilişkin kapsamın sınırları; akit devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olması olarak belirlenmiştir. Mukim kavramı ÇVÖA'nın 4'üncü Maddesinde "Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir akit devletin mukimi" terimi, o devlet, politik alt bölümü ve mahalli idaresini de içermekte olup, o devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgâh, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olan kişi anlamına gelir" şeklinde tanımlanmıştır.

" Vatandaşlık" ya da "mükellef" yerine mukim teriminin tercih edilme sebebi, "çifte vatandaşlık" ya da "vatansızlık" ihtimalleridir. Ayrıca mukim terimi, yalnızca o devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi değil gerçek ve tüzel kişilerin tümünü kapsar. \* OECD Model Tax Convention Commentary s. 45

### **Mukimliğin Tanımı**

**Ülkelerin İç Mevzuatlarına göre: Bir şahıs aşağıdaki kriterler nedeniyle bir ülkede vergiye tabi olması halinde o ülkenin mukimi sayılır.**



**maktadır. Bunlar: Yerleşik Olmak, İkametgâhının o ülkede bulunması, yönetim yerinin o ülkede bulunması veya benzer kriterlere göre o ülkede vergiye tabi olması olarak sayılabilir.**

Mukimlik konusunu, Türk vergi hukuku ve OECD model vergi anlaşmaları açısından tanımlı ayrı ayrı açıklarsak

#### **A-Türk Vergi Hukuku Açısından Mukimlik**

Türk vergi hukukunda mukimlik, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) çerçevesinde düzenlenmiştir. GVK'nın 3. Maddesi uyarınca, Türkiye'de yerleşmiş kişiler tam mükellef sayılır ve dünya genelindeki tüm gelirleri üzerinden Türkiye'de vergilendirilirler. KVK'nın 6. maddesi de benzer bir düzenleme getirerek, kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumların tam mükellef olduğunu hükme bağlamaktadır.

#### **B-OECD Model Vergi Anlaşması'na Göre Mukimlik**

Mukimlik, bir kişinin vergilendirileceği yer itibarıyla hangi ülkeye bağlı olduğunu ifade eder. Bu madde, çifte vergilendirme sorunlarını önlemek için önemlidir, çünkü bir kişinin mukim olduğu ülke, genellikle vergilendirme yetkisine sahip olan ülkedir.

Mukimlik belirlenirken dikkate alınan faktörler arasında kişinin daimî ikametgahı, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin yoğunlaştığı yer, alışılmış oturma yeri ve vatandaşlık gibi unsurlar bulunur. Eğer bu kriterler bir sonuca varamazsa, ilgili ülkeler arasında karşılıklı anlaşma yoluyla çözüm aranır.

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 4.maddesi, bir kişinin "mukim" olduğu ülkeyi belirlemek için kullanılan kriterleri açıklar. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 4. maddesi, mukimlik kavramını ele alarak, bir kişinin mukim olduğu devletin, o kişinin dünya genelindeki tüm gelir üzerinden vergilendirme yetkisine sahip olduğunu belirtir.

##### **2.1.1.Mukimlik Belgesi**

Diğer ülke mukimlerinin Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların, ilgili ÇVÖA çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için mukim olunan

ülke yetkili makamlarından Mukimlik Belgesi alınması gerekmektedir (Ek-1 Mukimlik Belgesi).

İlgili merciden alınan Mukimlik Belgesinin aslı ile noter veya ilgili ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğinin, ilgili ülke vergi dairesine veya vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekir.

Türkiye mukimlerinin yurtdışında kullanacakları Mukimlik Belgesini alabilmek için başvuru, bağlı bulunulan vergi dairesi müdürlüklerine, varsa vergi dairesi başkanlıklarına veya büyük vergi dairesi başkanlığına internet üzerinden yapılır.

##### **2.1.2.Türkiye'nin Madde Yorumlarıyla ilgili Çekincesi**

*"Türkiye, bir gerçek kişi olmayan ve Maddenin 1'inci Fıkrası uyarınca her iki akit devletin mukimi olan bir kişinin mukimliğinin saptanmasına yönelik "tescilli ofis" (kanuni ana merkez) kriterinin yanı sıra ve "etkin yönetim merkezi" kriterini kullanma hakkını saklı tutar."*

"Etkin yönetim merkezi" kriteri, bir kuruluşun merkezi belirlenirken önemli ticari ve yönetsel kararları büyük ölçüde aldığı yerin şirket ya da teşebbüsün merkezi olarak belirlenmesini ifade eder. \* OECD Model Tax Convention Commentary s. 74

Yani, şirketin etkin yönetim merkezi, kanuni ana merkezinden farklı olabileceği gibi birden çok yönetim yeri olan bir şirketin dahi yalnızca bir etkin yönetim merkezi olacaktır. Aynı prensip, 5520 no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında tam mükellef tanımında yer alan "iş merkezi" kavramı için de benimsenmiştir: *"Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler."* Buna göre, sadece Türk kanunlarına göre kurulu olan kurumların değil, yönetim merkezleri Türkiye'de olan yabancı kurumların da Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında tam mükellef olarak kabul edilmesi gerekmektedir.



## 2.2.Kavranan Vergiler

**ÇVÖA'ların 2'nci Maddelerinde genellikle her devlette ve dolayısıyla her ÇVÖA'da farklılık gösteren vergilerden anlaşma kapsamında olanlar herhangi bir şüpheye mahal vermeksizin belirlenmektedir.**

Ayrıca. OECD'nin Model Anlaşması'nda "Ne şekilde alındığına bakılmaksızın, bir akit devlet veya politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına gelir veya servet üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır" ve "Anlaşma aynı zamanda, Anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilere de uygulanacaktır" hükmü ile hem Anlaşmanın uygulama alanı genişletilmiş hem de devletlerin servetlere uygulanacak yeni vergiler benimsenmesi durumunda yeniden anlaşma imzalamak zorunda kalınmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. \*OECD Model Tax Convention Commentary s. 75

Maddenin 1'inci Fıkrası, ÇVÖA'nın uygulama kapsamını tanımlar ki bu da gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Verginin hangi makam tarafından alındığı ya da alınma yöntemi, ÇVÖA'nın kapsamına girip girmediği konusunda bir değişiklik yaratmaz. Maddenin 2'inci Fıkrası gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin bir tanımını içermektedir. Olağan vergilerin kapsama gireceği açık olmakla beraber olağanüstü vergilerin bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ilgili ÇVÖA'da kapsama alınıp alınmadığına bağlıdır. 3'üncü Fıkra da ÇVÖA'nın imzalandığı tarihte yürürlükte olan vergileri listeler. Liste kapsamlı olmamakla beraber maddenin önceki fıkralarını örneklerle açıklama işlevini görür. Ancak, prensip olarak bu liste, Anlaşmanın imza tarihinde devletlerden her birinde uygulanan ve anlaşma kapsamında olan vergilerin tam listesini teşkil eder. Bazı ÇVÖA'larda, 1'inci ve 2'inci Fıkralara yer vermek yerine yalnızca Anlaşmanın uygulanacağı ülkelerdeki vergiler ayrıntılı bir şekilde listelenmiştir. Anlaşmanın yürürlüğe girmesinin ardından bu listedekilere benzeyen vergiler için de uygulama hükmü yer alır. 1'inci ve 2'nci Fıkraya yer verildiği durumlarda ise yukarıda belirtildiği üzere, 3. Fıkradaki vergi listesi sınırlı

sayıda değildir. Kısacası anlaşmalar "gelir üzerinden alınan vergileri kapsar. Tüketim üzerinden alınan vergileri" kapsamaz. \* OECD Model Tax Convention Commentary s. 88

## 2.3.İş Yeri Kavramı

### 2.3.1.Genel Tanım

**Konuyu öncelikle Türk Vergi Hukukunda İşyeri tanımını açıklayalım.**

213 sayılı Türk Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 156. maddesi, işyerini 'ticari, sınai ve mesleki faaliyetlerin icra edildiği yer' olarak tanımlamaktadır. KVK'nın 3. ve 6. maddeleri ise, dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi için işyeri şartını aramaktadır.

Aynı tanımı OECD Model Vergi Anlaşması ve Daimî İşyeri Kriterleri tanımını açıklamak gerekirse; OECD Model Anlaşması'nın 5. maddesi, işyerini 'işletmenin işlerinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü sabit bir yer' olarak tanımlamaktadır. Bir işyerinin daimî işyeri sayılabilmesi için fiziksel varlık unsuru ve süre kriteri büyük önem taşımaktadır.

ÇVÖA'lar kapsamında «iş yeri» terimi *yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye ve maden ocağı, petrol veya doğalgaz kuyusu, taşocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer'i* ifade eder. Ayrıca ÇVÖA'ların 5'inci Maddesinde tanımlanan iş yeri terimi "işe ilişkin sabit bir yer" i içermektedir. Burada "yer" ifadesi ile bir kuruluşun ÇVÖA kapsamında iş yeri olarak değerlendirilebilmesi için işe ilişkin bina, tesis olması ya da belli durumlarda makine veya teçhizat bulunması vurgulanır.

"Sabit" olması ise belirli bir ölçüde sürekliliği ihtiva eder. Ayrıca, işler bu sabit ve fiziki yerde yürütülmelidir. \* OECD Model Tax Convention Commentary s. 78

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde 90'lı yıllardan bu yana yaşanan hızlı değişimin ve küreselleşmenin en büyük sonucu olarak dijital ekonomi gösterilebilir. Dijital ekonomi e-ticaret, on-line uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı ve sanal para kullanımı gibi faaliyetlerin tümünü ifade etmektedir. \* Mastar Özcan P. *Dijital Ekonominin Vergi-*

*lendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No'lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme*, Electronic Journal of Vocational Colleges-October/Ekim 2016 s. 74

Bu faaliyetlerin tamamının doğru ve eksiksiz bir şekilde vergilendirilmesi için mükellefiyet türü, elektronik ticarette iş yeri kavramı, gelirin elde edildiği yerin ve gelirin niteliğinin belirlenmesi gibi konuların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bahsi geçen ihtiyacın sonucu olarak; OECD tarafından Matrah Aşındırması Eylem Planı'nda öncelikle dijital ekonomi kaynaklı vergi kayıplarına ilişkin çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Ülke sınırlarını çok kolay biçimde aşabilen dijital ekonomi faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin, nasıl vergilendirileceği hususunda net bir çerçeveye dünya henüz kavuşabilmiş değildir. Toplu şekilde çözülmesi gereken bu alandaki sorunlar üzerinde ülkelerin ortak bir yaklaşım benimsememiş ve çözüm yolları konusunda uzlaşa sağlayamamış olması, bağlayıcı olmayan tavsiye niteliğindeki alternatif seçeneklerin geliştirilmesine ve çözümün ülkelerin kendi inisiyatiflerine bırakılmasına neden olmuştur.

Şimdiye kadar akdedilen ÇVÖA'larda dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin yeterli kavramsal çerçeve henüz oluşmadığından, hatta ÇVÖA iş yeri kavramına ilişkin düzenlemelerinde halen sabit ve fiziki bir yerin ön planda tutuluyor olmasından dolayı ülkelerin üzerinde birleşeceği bir yapı ortaya çıkmamıştır. \* Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2016 tarihli 424 sayılı Mustafa Cemil Kara, Prof. Dr Ersan ÖZ

### 2.3.2. İş Yeri Kavramının İnşaat Sektörü Özelinde Değerlendirilmesi

İş yeri tanımını düzenleyen 5'inci Maddenin 3'üncü Fıkrası inşaat sektörü için ayrıca önem taşımaktadır. ÇVÖA'larının 5'inci Maddesinin 3'üncü Fıkrası; "..... ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetleri"ni de iş yeri tanımının içine almıştır. Bu maddedeki inşaat süreleri, değişiklik göstererek, genellikle gelişmiş ülkelerle imzalanan ÇVÖA'larda 6 aylık bir süreyi kapsarken, gelişmekte olan ülkelerle imzalanan anlaşmalarda 45 aya kadar çıkmak-

tadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "İnşaat Faaliyetlerinde İş yeri Tespit Süreleri", **Tablo Ek-2'de** gösterilmiştir.

İnşaat Faaliyet Süre Hesabı;

- 1)..... ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir işyeri oluşturur.
- 2) Bir şantiye, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatla çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur.
- 3) ..... aylık sürenin hesaplanmasında, bu tür şantiye veya projenin geçici kabul tarihi, inşaat şantiyesi veya projesinin bitim tarihi olarak dikkate alınır.
- 4) Geçici kabul tarihi ile bitim tarihi arasındaki süre, ..... aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

**Sürekli inşaat işlerinin ihale edildiği ülkelerde iş takibi için şubeler kurulur. Bu şubeler iş takibi yaparken, o ülkelerde iş alındığında resmi kaydolmak için şube, şantiye, şirket kurulumu çok uzun süreler aldığından devamlı bir iş yeri olarak bulundurulabilir. Şubenin devamlı açık bulundurulmasının 3'üncü Fıkra'da düzenlenen sürelerle bir etkisi yoktur.**

Gelir İdaresi bu konuda çıkarmış olduğu 17.02.2016 tarih 6575 sayılı Özelgeyle, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından iş yerinin oluşması, altı aylık süre koşuluna bağlanmış olup, altı aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin olduğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dâhil Türkiye'de çalışmalarına başladığı tarih); bitim tarihi olarak ise, işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir" ifadelerine yer verilmiştir.

Diğer yandan Özelgeye göre, "bir inşaat, yapım, montaj, kurma projesi ile bağlantılı Türkiye'de kurulmuş olan şube, ofis, atölye vb. bir yer, Anlaşmanın 5'inci maddesi kapsamında tek başına bir iş yeri oluşturmayacak ve 6 aylık sürenin hesaplanmasında şantiyenin başlangıç tarihi olarak dikkate alınmayacaktır. Bununla birlikte,

söz konusu yerin diğer başka projeler için de kullanılması ve burada yürütülen faaliyetlerin, bu yer iş yeri haline getirmeyen 4'üncü Fıkra'da belirtilen faaliyetlerin ötesine geçen faaliyetler olması durumunda, hiçbir projenin süresinin tek başına altı ayı aşmaması sebebiyle bir iş yeri oluşturmadığı hallerde bile, bir iş yerinin varlığından söz edilebilecektir. Bu durumda söz konusu yerin durumu, hiçbir iş yeri oluşturmayan projelerden farklı olacak ve yalnızca bu yerden yürütülen işlemlere atfedilebilen kazanç, iş yerine atfedilmiş sayılacağı" benimsenmiştir.

Aynı müteahhit tarafından daha önce bölgede yapılan işten bağımsız olarak harcanan sürelerin, süreye dâhil edilmeyeceği, sürenin, şantiyenin teslimi ile başlayarak işin tamamlanmasına ya da iş yeri sürekli olarak terk edilinceye kadar devam edeceği, aynı işle ilişkili hazırlıklar için harcanan süreler varsa, bunların da süreye dâhil edileceği de belirtilmiştir.

17/02/2016 tarih ve 6575 sayılı Özelgeyle, *kötü hava koşulları, malzeme ve işgücü yetersizliği gibi sebeplerle iş yerindeki faaliyetlerin geçici olarak durdurulduğu günlerin de 6 ayın hesaplamasına dâhil edileceği benimsenmiştir*. Her bir bağımsız proje için süre ayrıca hesaplanır. Birbiriyle bağlantılı projelerin bir bölümü için harcanan süre, toplam işin süresine eklenir. İş kapsamında kurulan bir âdi ortaklık söz konusuysa, her bir ortağın harcamış olduğu süre toplam süreye ilave edilir. Örneğin; âdi ortaklardan birincisi mart ayında, ikinci ortak da Nisan ayında işe başlarsa 6 aylık süre mart ayından itibaren başlar ve Eylül ayında biter.

İş yerinin oluşması, iş yeri tanımları, OECD'nin Model Vergi Anlaşması yorumlarında, bu duruma ilişkin tespitler şu şekildedir:

"5'inci maddenin 3'üncü Fıkrası, bir inşaat şantiyesi yapım veya kurma projesine ilişkin sabit bir yer için özel bir kural koyar. Bu tür işe ilişkin sabit bir yer yalnızca ..... ayı aşan bir süre varlığını sürdürmesi durumunda bir iş yeridir. Tecrübeler, bu tür işyerlerinin kazançlarının 7'nci madde uyarınca atfedilmesiyle ilgili özel problemlere sebebiyet verdiklerini göstermiştir.

Bu problemler en çok inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi ile bağlantılı olarak teşebbüsün diğer bölümleri tarafından veya bir ilişkili

tarafça malların tedarik edildiği veya hizmetlerin sunulduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar herhangi bir iş yeri ile ilgili olarak ortaya çıkabilse de ilgili sorunlar inşaat şantiyeleri, yapım veya kurma projeleri açısından daha yoğunlukla ortaya çıkmaktadır. Bu gibi durumlarda kazançları yalnızca teşebbüs tarafından ilgili iş yeri vasıtasıyla yürütülen faaliyetler bağlamında bir iş yerine atfedilebileceğine dair genel ilkeye büyük dikkat gösterilmesi gerekmektedir." \* Model Vergi Anlaşması (Kısaltılmış Basım) © 2016 Gelir İdaresi Başkanlığı s. 126- 127 Denet Duyuru Sayı 2017/125/7

Bu konu yazımızın E-Ticari kazançlar bölümünde yayımlanan "31.07.1998 tarih ve B.07.0GEL.0.85/8510-5/28411 sayılı Maliye Bakanlığı özeliği de" daha geniş bir şekilde açıklanmıştır. İlgili özeliği;

On sekiz ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir işyeri oluşturur.

Bir şantiye, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatta çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur.

18 aylık sürenin hesaplanmasında, bu tür şantiye veya projenin geçici kabul tarihi, inşaat şantiyesi veya projesinin bitim tarihi olarak dikkate alınır.

Geçici kabul tarihi ile bitim tarihi arasındaki süre, 18 aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır

Son olarak, Mukimlik Belgesi alınarak iş yapılan akit devlette vergilendirilmeyen bu kazançlar Türkiye'de de vergilendirilmemektedir. Bunun sebebi, Türk vergi mevzuatında bu konuda açıkça bir istisna tanınmış olmasıdır. Bu istisna Kurumlar Vergisi Kanunun 5'inci Maddesinin 1'inci Fıkrasının (h) bendinde açıkça belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi 1 No'lu Tebliğin istisnaları düzenleyen 5.9'uncu maddesi ise; "yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir" ifadesiyle muafiyet tanımıştır. İstisna edilen bu kazançla ilişkin, yurtdışında vergi ödenip ödenmemesi-

nin bir önemi yoktur.

Dolayısıyla, yurtdışında yürütülen ve yukarıda bahsi edilen süreler aşılmadan bitirilen bir inşaat işi ne Türkiye’de ne de ilgili ülke ile Türkiye arasında ÇVÖA yapılmış olması halinde kaynak ülkede vergilendirilmeyecektir.

## 2.4. Gayrimenkul Varlıklarından Elde Edilen Gelirler

ÇVÖA’ların 6’ncı maddesi bu konuyu “*Bir akit devlet mukiminin diğer akit devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir dâhil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir*” şeklinde düzenlemiştir.

Dolayısıyla, anlaşmalarla gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir üzerinden vergilendirme hakkı, bu tür bir geliri yaratan varlığın bulunduğu devlete tanınmıştır.

Maddenin 2’nci Fıkrası ise “gayrimenkul varlık” teriminin tanımlanmasında yaşanacak olası zorlukları önlemek amacıyla varlığın, bulunduğu devlet kapsamında tanımlanacağını belirlemiştir. \* OECD Model Tax Convention Commentary s. 128

## 2.5. Ticari Kazançlar

### 2.5.1. Genel Kavram

ÇVÖA’ların en önemli maddelerinden biri olan 7’inci Madde, ticari işlemleri kapsamaktadır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, bu madde, anlaşma kapsamında başka kurallara tabi olmayan ticari kazançlara uygulanır. \* OECD Model Tax Convention Commentary s. 130

Türk vergi kanunlarına göre serbest meslek olarak kabul edilen “mimarlık ve mühendislik” hizmetleri de anlaşmalar kapsamında genellikle ticari iş olarak kabul edilmektedir. Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖA’larının neredeyse tamamının 7’nci Maddesinin 1’inci Fıkrası “*Bir akit devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer akit devlette yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer devlette, yalnızca, bu iş yerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir.*” şeklinde düzenlenmiştir.

Bu fıkrayı şu örnekle açıklayabiliriz; Türkiye’de bir şubesi veya şantiyesi vesilesiyle dar mükellef olan yabancı bir şirketin, Türkiye’de bulunan iş yeri üzerinden elde ettiği kazançlarla ana merkezinin bulunduğu yabancı ülkede kayıtlı şirketi üzerinde elde ettiği gelirlerin ayırt edilmesiyle Türkiye’de sadece Türkiye’deki iş yeri üzerinden elde ettiği kazançlar vergilendirilmelidir.

Konuyla ilgili olarak, 31.7.1998 tarih ve B.07.0GEL.0.85/8510-5/28411 sayılı Maliye Bakanlığı Özeliği de bu görüşümüzü teyit etmektedir:

“[...] Fransa’da mukim teşebbüsün Türkiye’de sınaî, ticari, bilimsel teçhizat ve tesisler veya bayındırlık işlerine ilişkin üstlenmiş olduğu araştırma, tedarik, montaj ve inşaa mukavelelerinde anılan teşebbüsün Türkiye’de bir iş yerine sahip olması durumunda dahi, bu iş yerinin kazancı mukavenenin toplam tutarı üzerinden hesaplanmayacak, Türkiye’deki iş yerinin fiilen yürüttüğü mukavele kısmı üzerinden hesaplanacaktır. **Teşebbüsün genel merkezinin fiilen yürüttüğü mukavele kısmına ilişkin kazancı ise yalnızca Fransa’da vergilendirilecektir.**”

Bu durumda yapılan mukavenenin öncelikle yapılan iş ve ödeme bakımlarından kısımlara ayrılıp ayrılmadığının ve fiilen bu ayırıma göre işlerin bir kısmının fiilen Türkiye’deki iş yerinden bir kısmının ise yurtdışındaki ana merkezden yapılıp yapılmadığının tespiti gerekmektedir. Mukaveledeki tasarımlar ve malzeme bedelleri ayrı ayrı fiyatlandırılmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla, sözleşmede bir bütün olarak tanımlanan işin alt aşamalarını oluşturan kısımlarının fiyatının ayrıca belirlenmesi mümkün olabilmektedir. Zira bu kısımların fiyatları işin toplam bedelini oluşturmaktadır.

**İşin alt aşamaları itibariyle tasarım aşamasının önemli bir bölümünün yurtdışındaki ana merkez tarafından yapıldığı yazınızdan anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, mukavelede belirtilen işin alt aşamasını oluşturan tasarım işinin tamamının, fiilen yurtdışındaki ana merkez tarafından, Türkiye’deki iş yerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmesi durumunda, bu tasarımların sözleşmede belirtilen bedellerinin tamamının mukavenenin ana merkez tarafından elde edilen hâsılat kısmı olarak kabulü,**



dolayısıyla, Türkiye'deki şubenin kazancının tespitinde dikkate alınmaması ve üzerinden herhangi bir Gelir veya Kurumlar Vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir. Ana merkezin elde ettiği bu kazancın niteliğinin önemi bulunmamakta olup, sadece Fransa'da vergilendirilebilecektir.

İşin alt aşamaları itibariyle malzeme temini aşamasının bir kısmının yurtdışındaki ana merkez tarafından yapıldığı, bu malzemelerin belediye adına ithal edildiği yazınızd anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, mukavelede belirtilen işin alt aşamasını oluşturan malzeme temini işinin bir kısmının fiilen yurtdışındaki ana merkez tarafından Türkiye'deki iş yerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması durumunda, bu malzemelerin sözleşmede belirtilen bedellerinin, sözleşmenin ana merkez tarafından elde edilen hâsılat tutarı olarak kabulü dolayısıyla, Türkiye'deki şubenin kazancının tespitinde dikkate alınmaması ve üzerinden herhangi bir Gelir veya Kurumlar Vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir. Ana merkezin bu hâsılat ile ilgili olarak elde ettiği kazanç Fransa'da vergilendirilecektir.

Gerek tasarımın temini gerekse yurtdışından malzemenin temini konusunda buradaki şubenin herhangi bir katkısının bulunması durumunda, bu katkı için sözleşmede tasarım ve malzemelerin dışında herhangi bir bedel öngörülmüş ise, bu bedel Türkiye'deki şubenin hâsılatı olarak kabul edilecek ve şube kazancının tespitinde dikkate alınacak, dolayısıyla vergi stopajına tâbi tutulacaktır. Eğer bu katkılar için sözleşmede herhangi bir bedel öngörülmemiş ise, bu katkının karşılığını oluşturacak emsal bir bedel, tasarım ve malzemenin sözleşmede belirtilen fiyatlarından ayrıştırılarak şube tarafından elde edilen hâsılat olarak kabul edilecek, yukarıda belirtilen şekilde şube kazancının tespitinde dikkate alınacak ve bu tutar stopaja tâbi tutulacaktır."

## 2.5.2.Teknik Hizmet Kazançları

"Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüt, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartnamesi ile ihale dosyası hazırlama,

ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır." \* Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 6'ncı maddesiyle eklenen paragraf.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurtdışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurtdışında herhangi bir iş yeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurtdışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir iş yeri veya daimî temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yurtdışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurtdışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de ister yurtdışında yapılsın, elde edilen kazançlarda istisnadan yararlanılabilecektir. Kurumların yurtdışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise; ancak, yurtdışında bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla gerçekleştirdikleri teknik hizmetlerden elde ettikleri kazanç istisna kapsamındadır.

Tekrar altını çizmek gerekirse şunları söyleyebiliriz: Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurtdışında bulunan işyerleri veya daimî temsilciler aracılığıyla yapılması, yurtdışında ayrıca bir iş yeri veya daimî temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin ise teknik hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurtdışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

## 2.5.3.İnşaat Sektörü Özelinde Ticari Kazanç Değerlendirmesi

Yurtdışında üstlenilen inşaata ait bazı projelerin Türkiye'de çizdirilmesi ve bunların bedelinin döviz olarak yurda getirilip, döviz alım belgesine



bağlandığı kambiyo mevzuatı gereğince tevsik edilmesi halinde, bu gelirler kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır. \* Maliye Bakanlığı'nın 12.01.1981 gün ve 22123/290/42546 sayılı Özelgesi

Merkezi Türkiye'de bulunan bir şirketin bir akit devletteki şubesi üzerinden yurtdışında yapılan inşaat işinden elde etmiş olduğu kazancın vergilendirilmesi konusunda ise şunları söyleyebiliriz: İşin yapıldığı ülkenin yetkili mercilerine, Türkiye'de yetkili mercilerden alınmış Mukimlik Belgesinin sunulmuş olması durumunda daha önce şube ve inşaat işlerinde süreler dikkate alındığında ilgili ÇVÖA'nın 5'inci Maddesinin 3'üncü Fıkrasında yer alan sürelerden önce bitirilen projenin yapıldığı ülkede vergilendirilmemesi söz konusu olacaktır. Bu ticari kazancı vergilendirme hakkı Türkiye'dedir. Yukarıda kanuni gerekçesi açıklanmış olduğu üzere, bu gelir, Türkiye'de de bu işlem vergiden muaf olduğundan iki ülkede de vergilendirilmeyecektir.

Aynı konuda bir Özelge örneği aşağıdadır:

"Merkezi yurtdışında bulunan tüzel kişiye yurtdışında yapılan inşaat işinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi konusunda ise; Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Kazakistan Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından iş yerinin oluşması, 12 aylık süre koşuluna bağlanmış olup, 12 aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin oluştuğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dâhil Türkiye'de çalışmalarına başladığı tarih), bitim tarihi olarak işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Merkezi Ankara'da bulunan şirketle yapılan sözleşmenin incelenmesinden, Kazakistan'daki restorasyon işinin üstlenildiği ve söz konusu restorasyon işinin, Kazakistan'da bulunan şube tarafından yapılacağı anlaşılmaktadır.

Bu kapsamda, bir inşaat, yapım, montaj, kurma projesi ile bağlantılı Kazakistan'daki şube, Anlaşmanın 5'inci maddesi kapsamında tek başına bir iş yeri oluşturmayacaktır. Ancak, söz konusu yerin başka inşaat projeleri için de kullanılması

ve burada yürütülen faaliyetlerin, iş yeri oluşturmayan 5'inci Maddenin 4'üncü Fıkrasında belirtilen faaliyetlerden olmaması durumunda, hiçbir projenin süresinin tek başına 12 aylık süreyi aşmaması sebebiyle bir iş yeri oluşturmadığı hallerde bile, bir iş yerinin varlığından söz edilebilecektir.

Buna göre, Kazakistan'daki şube tarafından gerçekleştirilen restorasyon işinden elde edilen gelirlerin, Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7'nci maddesine göre, ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, restorasyon işinin Kazakistan'da, Anlaşmanın 5'inci Maddesinin 2'nci Fıkrasının g (i) Bendinde yer alan 12 aylık süreden daha uzun bir sürede devam etmesi halinde, Kazakistan'da iş yeri olduğu kabul edilecek ve söz konusu gelirler bu iş yerine atfedilebilen kazançlarla sınırlı olmak üzere Kazakistan'da da vergilendirilebilecektir.

Kazakistan'daki şube tarafından anılan süreden daha az bir sürede gerçekleştirilen restorasyon işinden (sözleşmedeki süre 150 gün) elde edilen gelirlerin ise, Kazakistan'da bir iş yeri oluşmaması nedeniyle yalnızca Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, Kazakistan'da inşaat faaliyetleri için kullanılan şube tarafından başka inşaat, yapım, montaj, kurma projelerinin de yürütülmesi halinde, söz konusu işin anılan şube vasıtasıyla gerçekleştirilen kısmına atfedilebilen kazançlar için Anlaşma'nın 7'nci Maddesinin 1'inci Fıkrasına göre, Kazakistan'ın da vergi alma hakkı olacaktır.

Anlaşma hükümlerinin Kazakistan'da vergilendirme hakkı verdiği durumlarda, Kazakistan'da ödenen vergiler Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22'nci Maddesinin 1'inci Fıkrası gereğince, Türkiye'de ödenecek vergilerden mahsup edilebilecektir. Ancak, Kazakistan'da gelir üzerinden ödenen verginin Türkiye'de mahsup edilebilmesi için, söz konusu gelirin Türkiye'de de vergiye tâbi olması yani mahsubun söz konusu gelir üzerinden Türkiye'de hesaplanan vergiden yapılması mümkündür. Anlaşma uyarınca, söz konusu mahsup, Kazakistan'da vergilendirilebilen gelire atfedilen gelir üzerinden ödenen vergi miktarını (mahsupattan önce hesaplanan) aşmayacaktır. Bununla beraber, yurtdışında yapılan inşaat işleri için iç

mevzuatımızda yer alan istisna hükümleri dikkate alındığında Kazakistan'daki inşaat faaliyetleri nedeniyle elde edilen gelir için, Türkiye'de vergi istisnasından yararlanılması durumunda bu gelire ilişkin olarak Türkiye'de mahsup yapılamayacaktır.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için bağlı bulunulan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığından alınacak, Türkiye'de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğini gösteren bir mukimlik belgesinin Kazakistan'da vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Ankara merkezli şirketle yapılan sözleşme gereği, anahtar teslimi ve götürü olarak üstlenilen Kazakistan'daki restorasyon işinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci Maddesinin Birinci Fıkrasının (h) Bendi hükmüne göre, yurtdışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilciler aracılığıyla yapılan inşaat, onarım, montaj işi kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Dolayısıyla, Şirketin bu işten elde edeceği ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettireceği kazançların, tahsil edilecek hak edişler için genel merkezden kesilecek faturalara söz konusu tahsilatın yurtdışında yapılacak inşaat işi ile ilgili olduğu hususunda şerh düşülmesi şartıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci Maddesinin Birinci Fıkrasının (h) Bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır." \*16.03.2016 Tarih 17 Sayılı Özelge

Gelir İdaresi tarafından bu konuda verilmiş benzer özelge örnekleri aşağıdadır.

Örnek 1: İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketinizin Rusya Federasyonu'na bağlı Özerk Tataristan Cumhuriyetinde yerleşik ... firmasıyla ... Sanayi Bölgesi'nde kuracağı otomobil fabrikasına ait üretim bandı tasarımı, üretim bandı malzemelerinin temini ve üretim bandının montajı kapsamında üç ayrı sözleşme yaptığı, Üretim bandı tasarımının tamamlandığı, 2013 yılında başlanan malzeme ihracatlarının 2014 yılında da devam ettiği, üretim bandı malzemelerinin önemli bir kısmının ihraç edilmesine karşın Rusya'ya personel gönderilmek suretiyle başlanan üretim bandı montajının ise devam ettiği, anlaşmanın "İş Yeri" başlıklı 5'inci maddesinde ise

hangi hallerde diğer devlette bir iş yeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiş olup, ayrıca 3'üncü fıkrasının (a) bendinde on sekiz ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetlerinin bir iş yeri oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirketinizin Tataristan Cumhuriyeti'nde bir şube bulunmasa dahi, söz konusu bentte sayılan faaliyetlerin icrasının belirtilen süreyi aşması durumunda Tataristan'da iş yerinin varlığından söz edilmesi mümkün olabilecektir.

Bu tür hizmetlerin Tataristan'da bir iş yeri vasıtasıyla yürütülmesi durumunda ise, elde edilecek gelirlerin Anlaşma'nın "Ticari Kazançlara ilişkin 7'nci maddesi kapsamında iş yerine atfedilebilir kazançlarla sınırlı olmak üzere Tataristan'da vergilendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu hizmetleri Tataristan Cumhuriyeti'nde Anlaşmanın 5'inci maddesi kapsamında bir iş yerine sahip olmaksızın ifa etmeniz durumunda ise, elde edeceğiniz gelirleri vergileme hakkı iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde sadece Türkiye'ye ait olacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye mukimi şirketinizin Tataristan'da sahip olduğu bir iş yeri vasıtasıyla gelir elde etmesi durumunda Tataristan'da (Rusya'da) ödeyeceği vergi, anılan Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" ne ilişkin 22'nci maddesinin 1'inci fıkrası çerçevesinde, Türkiye'de ilgili gelire ilişkin hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecek olup, bu şekilde çifte vergilendirme önlenilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için şirketinizin Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığından alacağı, Türkiye'de tam mükellef olduğunuzu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğinizi gösteren bir mukimlik belgesini Tataristan Cumhuriyeti'ndeki vergi sorumlularına ibraz etmesi gerekmektedir. \* 16.03.2016 Tarih 17 Sayılı Özelge

Örnek 2: İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin asma germe membran yapılar ve konstrüksiyonlar konusunda faaliyet gösterdiği, bu faaliyetinizle ilgili olarak alınan projelere ilişkin öncelikle mühendislik çalışmaları yapıl-

dığı, ardından hazırlanan akşamların imalatı-hazırlanarak montajının yapıldığı, yurt dışından alınan işlerde mühendislikler montaj personeli ve projeye ilişkin gerekli malzemenin Türkiye’den götürülerek gerektiğinde de yurt dışından alınarak montajın tamamlandığı, alt yüklenici olarak yüklenmiş olduğunuz ve bir yıldan fazla süredir devam eden ..... Havalimanı inşaatının asma germe membran işi ile ilgili olarak, .....’de şubenizin bulunmadığı belirtilerek, Suudi Arabistan’daki söz konusu bu faaliyetten elde edilecek kazancın K.V.K.’nin 5/1-h maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı ile istisna olması halinde Türkiye’den götürülen malzemenin istisna kapsamı dışında tutulup tutulmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Buna göre, yurtdışında **alt yüklenici sıfatıyla** yüklendiğiniz .....’de yapılmakta olan ..... Havalimanı inşaatının asma germe membran işi dolayısıyla yurtdışında bulunan iş yeri veya damî temsilci aracılığıyla elde ettiğiniz kazançlarının Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, bu iş kapsamında Türkiye’deki merkezden temin edilen malzemelerin Suudi Arabistan’a gönderilmesinin ihracat işlemi olarak değerlendirilmesi ve bu ihracat işlemleri dolayısıyla oluşan gelirin Türkiye’de kurunu kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmekte olup ihraç edilen malzemelere ilişkin şirketinizce hasılat olarak dikkate alınacak bedellerin Kurumlar Vergisi Kanununun 13’üncü maddesi hükümleri uyarınca emsallere uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, malzeme temini konusunda Suudi Arabistan’daki iş yerinin herhangi bir katkısı bulunması durumunda bu katkı için sözleşmede bir bedel öngörülmüş ise bu bedel iş yerinin hasılatı olarak kabul edilerek iş yeri kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Eğer bu katkılar için sözleşmede herhangi bir bedel öngörülmemişse bu katkının karşılığını oluşturacak emsal bir bedel malzemenin sözleşmede belirtilen fiyatından ayrıştırılarak Suudi Arabistan’daki işyerinden elde edilen hasılat olarak kabul edilecek ve adı

geçen ülkede vergilendirebilecektir.

Anlaşma’nın “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlıklı 23’üncü maddesinin 1’inci fıkrası uyarınca, Suudi Arabistan’da elde edilen gelir üzerinden anlaşmaya uygun olarak ödenen vergilerin, söz konusu gelirin Türkiye’de de vergiye tabi olması durumunda ortaya çıkacak çifte vergilendirmenin önlenmesi için bu gelir üzerinden Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Bununla birlikte, söz konusu mahsup işleminde, Türkiye’de vergilendirilebilen gelir atfedilebilen mahsuptan önce hesaplanan vergi ile sınırlıdır. Bu bağlamda, yurtdışında yapılan inşaat işleri için iç mevzuatımızda yer alan istisna hükümleri dikkate alındığında Suudi Arabistan’daki inşaat faaliyetleri nedeniyle elde edilen gelir için Türkiye’de vergi istisnasından yararlanılması durumunda bu gelire ilişkin olarak Türkiye’de mahsup yapılamayacağı tabiidir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için şirketinizin Gelir İdaresi Başkanlığından alacağı, Türkiye’de tam mükellef olduğunuzu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye’de vergilendirildiğinizi gösteren bir mukimlik belgesine Suudi Arabistan’daki vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir. \*26.02.2016 Tarih 16298 Sayılı Özelge

Örnek 3: Şirketinizin ..... Tarihinde, Türkiye mukimi olan ve yurtdışında inşaat faaliyetinde bulunan ... A.Ş.’nin Türkmenistan Şubesi ile yaptığı sözleşme ile Türkmenistan’da «... Projesi “nin her türlü boru imalat, montaj ve boru kaynağı inşaat işlerini alt taşeron olarak taahhüt ettiği; bununla birlikte, kendi kanunları ve özel koşulları nedeniyle Türkmenistan’da resmi olarak kaydolmadığı, yurtdışına gönderilen makine ve teçhizatın müteahhit şirket üzerinden gönderildiği, Türkiye’den alınan malzemelerin de yine ..... A.Ş. adıyla gümrüklenip gönderildiği; söz konusu taahhüdün yerine getirilmesi için gerekli malzemelerin bir kısmının ise yurtdışından temin edilerek millileştirilmeden yurtdışındaki inşaat sahasına gönderildiği ve bunların yanı sıra yerel tedarikçilerden de bazı malzeme ve hizmet satın alımlarının olduğu;

- Söz konusu inşaat işine ait tüm masrafların ve gelirlerin Türkiye’de tutulan yasal ticari defter-

lerde farklı hesap kodları ile diğer hesaplardan ayırt edilerek kaydedildiği belirtilerek, bu işten elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi kapsamında istisna olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

#### **KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:**

Yukarıdaki açıklamalara göre, yurtdışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulabilmesi için gerekli şartlardan bir tanesi bu tür faaliyetlerin yurtdışında bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılması olup, söz konusu faaliyet sonucunun (kar-zarar) Türkmenistan mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla tespit edilmesi ve aynı tarih itibarıyla de Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına aktarılması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

Öte yandan, söz konusu iş kapsamında Türkiye'den yurtdışına ihraç edilenler dışındaki malzemelere ilişkin faturaların Türkiye'deki ana merkeziniz tarafından düzenlenmesi ve gider ve maliyet faturalarının da satıcılar tarafından şirketinizin ana merkezi adına düzenlenmiş olması, işin yurtdışı niteliğini değiştirmedeği gibi, şirketinizin bu işten elde etmiş olduğu kazancın da kurumlar vergisinden istisna tutulmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, gerek ana merkez tarafından Türkiye'den yurtdışına gönderilen malzemeler dışında kalan malzemeler için düzenlenecek faturalarda gerekse tahsil edeceğiniz hak edişler için merkezinizden kesilecek faturalar ile yurtdışında mukim satıcılar tarafından şirketinizin ana merkezi adına düzenlenecek faturalarda, faturanın yurtdışında (Türkmenistan'da) yapılan söz konusu iş için düzenlendiğine ilişkin şerh konulması ve yurtdışında bahse konu işin Şirketiniz tarafından taahhüt edilerek yapıldığının ilgili makamlardan alınacak belgelerle talep edildiğinde tevsik edilmesi gerektiği ise tabiidir.

Ayrıca, bahse konu iş ile ilgili Türkiye'den tedarik edilerek yurtdışına şirketiniz tarafından malzeme gönderilmesi işlemi ihracat olarak de-

ğerlendirilecek ve bu işlem dolayısıyla oluşan kazanç kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak olup bu kazancınızın ise istisnaya konu edilemeyeceği tabiidir.

#### **ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:**

Yukarıdaki açıklamalara göre, Türkmenistan'ın kendi kanunları ve içinde bulunduğu özel koşullar nedeniyle henüz şube kuruluşu yapılamamakla birlikte, söz konusu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın "İş yeri" başlıklı 5'inci maddesine göre inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından iş yerinin oluşması, kırk beş aylık süre koşuluna bağlanmış olduğundan, anılan sözleşme kapsamında taahhüt edilen işin Türkmenistan'da kırk beş ayı aşan bir süre devam etmesi halinde, fiziki anlamda bir iş yeri bulunmasa bile, Türkmenistan'da iş yerinin oluştuğu kabul edilecek ve Anlaşma'nın 7'nci maddesi kapsamında, bu iş yerine atfedilebilir miktarla sınırlı olmak üzere Türkmenistan'ın da söz konusu kazançları vergilendirme hakkı olacaktır.

Kırk beş aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin oluştuğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dahil ilgili ülkede çalışmalara başladığı tarih), bitim tarihi olarak ise işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Türkmenistan'da üstlenilen işin süresinin 45 ayı aşmaması durumunda ise, Türkmenistan'da bir iş yeri oluşmayacağından söz konusu iş dolayısıyla yalnızca Türkiye'nin vergilendirme hakkı olacak olup, vergilendirme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır. İş yeri kazançlarının Anlaşma hükümlerine göre Türkmenistan'da vergilendirilebilir olduğu durumda (Türkmenistan'ın fiilen bu hakkı kullanıp kullanmadığına bakılmaksızın), söz konusu kazançlar Anlaşma'nın 22'nci maddesi çerçevesinde Türkiye'de vergiden istisna edilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için şirketinizin Türkiye'de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğini gösteren Ankara Vergi Dairesi Başkanlığından alınacak bir mukimlik belgesinin Türkmenistan'da vergi sorumlularına



ibraz edilmesi gerekmektedir. \*15.05.2017 Tarihli 150384 Sayılı Özelge

**Örnek 4:** İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin 2016 yılında İstanbul merkezli olarak kurulduğu belirtilerek, Bahreyn’de ..... alt taşeronu olarak imzalamış olduğunuz sözleşme gereğince Türkiye’den personel götürmek suretiyle ... inşaatın gerçekleştirileceği belirtilerek, söz konusu inşaat işine ilişkin olarak elde edilen kazancın, yurtdışı inşaat taahhüt işi kapsamında kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

#### **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜN-DEN:**

Bu açıklamalara göre, alt taşeron olarak Bahreyn’de yapılan ..... işinin yurtdışında bulunan iş yeri veya daimî temsilci aracılığı ile yapılması halinde bu işle ilgili olarak Şirketinizce elde edilerek Türkiye’deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazançların, Kurumlar Vergisi Kanununun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

#### **ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME AN-LAŞMASI YÖNÜNDEN:**

Bu hükümler uyarınca, Bahreyn’de bir iş yerinin bulunması ya da şirketin üstlendiği faaliyetlerin dokuz ayı aşması, neticesinde burada bir iş yerinin oluşması halinde vergileme, Anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin 7’nci maddesi kapsamında bu iş yerine atfedilebilir kazançlarla sınırlı olmak üzere Bahreyn’in de vergi alma hakkı olacaktır.

Ancak, yukarıda yer verilen hükümler çerçevesinde şirket tarafından üstlenilen söz konusu inşaat işinin süresinin dokuz ayı aşmaması halinde, Bahreyn’de bir iş yeri oluşmayacak ve bu faaliyetler çerçevesinde elde edilecek kazançlar, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yalnızca Türkiye’de vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye mukimi bu şirketin Bahreyn’deki faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri üzerinden Bahreyn’de vergi ödemesi durumunda, bu şekilde ödenecek vergiler söz konusu Anlaşmanın “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlıklı 22’nci maddesinin 1’inci fıkrası çerçevesinde,

Türkiye’de ödenecek vergiden Bahreyn’de ödenen verginin eşit tutarı kadarının mahsup edilmesi suretiyle çifte vergilendirme önlenilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için ilgili şirket adına Türkiye’de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini gösteren, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığından alınacak mukimlik belgesinin Bahreyn yetkili makamlarına ibraz edilmesi gerekmektedir. \*08.12.2017 Tarihli 541480 Sayılı Özelge

**Sonuç:** Yazımın başlangıcında belirttiğim üzere yasanın içerisinde geçen genel tanımlamaları yaptıktan sonra ilk 7 maddeyi açıkladım.

Gelecek seferki yazımda başta yasanın 8 maddesi olan Temettü konusu olmak üzere son madde olan 31 maddesi ve yazımda belirttiğim ekleri yazacağım. 19.07.2025





## “K D Y” ...!?

**Ercan Kezer**

SMMM / Chief Financial Officer, Çankaya, Ankara / Türkiye, e-mail: kezerercan@gmail.com

Evet evet yanlış okumadınız, ya da basım hatası falan değil... Malum mesleğimiz gereği belki de bir çoğunuz, doğrudan “KDV” olarak okudunuz ve gene bir mevzuat değişikliği mi geliyor diye merakınız uyandı, hatta aman bir bu eksikti diye geçirdiniz içinizden.

Yok, yok bu sefer KDY diyorum KDY’yi açmak, anlamak, biraz bundan söz etmek istiyorum bu buluşmamızda. İlk iki harfi zaten hepimiz vergi çağrışımı ile bulduk, tutturduk. “3 T 1 Ş”, “C takısı” ve “C serisi” ünvanlar yazılarımı okuyanlar, benim bu harf oyunlarına alışkındır, zaten bilirler. Peki nedir bu “Y” de nerden çıktı şimdi, verginin V’ si değilse? Bu yazımda da “Yaratmak” diyorum. Evet bu sefer Katma Değer Yaratmak üzerine biraz söyleşiye ne dersiniz? Aman ha, bazılarınızın, haşa yaratmak Allah’a mahsus falan polemiğine girmesini hiç istemem, doğadan, bir candan hayattan söz etmiyoruz. Bir iş, fayda bir değer yaratmaktan, çalışmaktan, üretmekten bahsetmek istiyorum sadece. Malum geçtiğimiz bu zorlu günlerde, yaşanan bunca zorlu süreçlerde, çalışmanın, üretmenin, bir katma değer yaratmanın önem ve değerine biraz vurgu yapalım, bir farkındalık oluşturalım hep birlikte.

Ata sözlerini çok önemserim ben hayatta. Bazı anonim türküler, şarkılar gibi, tecrübe kokan, yaşanmışlıklardan çıkmış, gizli, derin, manalı ve çok önemli, değerli bir eğitim kaynağı olarak görürüm onları. En meşhuru, çocuk yaşlarda tanıştırıldığımız, muhtemelen aramızda bilmeyenimizin olmadığı, “Damlaya damlaya göl olur” var mesela. Azar azar, gıdım gıdım biriktirmenin, bu kadarcıktan da ne olacak, kime ne fayda sağlayacak yaklaşımına çok net bir cevap niteliğinde bir özlüsözdür bu. Evet bu ön yargı vardır çoğumuzda. Bir bağış kampanyasına biraz kafa yoralım mesela Bir SMS at 10 TL katkıda bulun mesajına benim 10 TL ile ne olacak ki, diyerek duyarsız kalırsız çoğu zaman. Bu konuda biraz derinleşelim, kaba bir hesap yapmaya ne dersiniz, hani “muhasebeCi” yız ya

Bakın sizlerle 6 Mayıs 2024 tarihli bir TRT haberini aynen paylaşayım;

“..Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) verilerinden derlediği bilgiye göre, ülkede geçen yılın sonu itibarıyla 92,2 milyon mobil telefon abonesi bulunuyor. Dönemler itibarıyla bakıldığında geçen yılın birinci çeyreğinde 2 milyon 257 bin 266, ikinci çeyreğinde 2 milyon 465 bin 812, üçüncü 2 milyon 449 bin 425 ve son çeyreğinde 2 milyon 988 bin 257 olmak üzere 2023’te 10 milyon 160 bin 760 mobil numara taşıma işlemi yapıldı....”

Citation/Atf: KEZER, E. (2025). “K D Y” ...!?. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 273-78.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:  
Ercan Kezer  
E-mail: kezerercan@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Konuyu dağıtmamak adına, daha güncelini araştırmaya girmeden, üzerinden geçen 1 yılı aşkın zamanda 100 milyon olmuştur hesabıyla gidersek ve bu GSM operatörlerinin yarısını ulaşılabilmiş aktif kullanıcı olduğu varsayımı ile , sadece içimizden % 10 umuzun bu çağrıya kulak verdiğini hayal etsek... İşte bakın o beğenmediğimiz 10 TL nin geldiği boyut, 50 milyon TL yapıyor Belki bir DMD li , SMA lı yavrumuz kurtuluyor, belki birçok afetzedemize konut, büyük bir yaraya merhem, bir cana şifa, deva oluyor bizim bu 10 TL. İşte size damla, işte su, ve işte Katma Değer

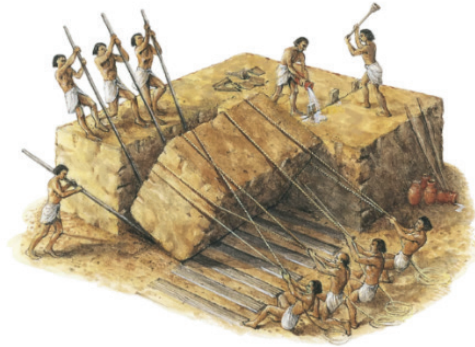
Bireysel çabaları, küçük işleri küçümseyip, değersizleştirmek, katma değersiz göstermek odaklı oluruz çoğu zaman. Tam da bu konuya, fikire dair, okuduğum bir deniz yıldızının öyküsünü de paylaşmak isterim izninizle.

“Bir Adam okyanus sahilinde yürüyüş yaparken, denize telaşla bir şeyler atan bir adama rastlar. Biraz daha yaklaşıncı bu kişinin, sahile vurmuş denizyıldızlarını denize attığını fark eder. “Niçin bu denizyıldızlarını denize atıyorsunuz?” diye sorar. Topladıklarını hızla denize atmaya devam eden kişi, “yaşamaları için” yanıtını verir. Adam bu defa “iyi ama burada binlerce denizyıldızı var. Hepsini atmanıza imkân yok. Sizin bunları atmanız neyi değiştirecek ki” der. Yerden bir denizyıldızı daha alıp denize atan kişi, “bak onun için çok şey değişti” karşılığını verir. Hiçbirimiz herkesin hayatını değiştiremeyiz, ama en azından bir kişinin, yalnızca bir kişinin, biz var olduğumuz için daha iyi halde yaşamasını sağlayabiliriz...”

İşte tam olarak böyle. Hiçbir iş, hiçbir eylem ve çaba, katma değersiz, faydasız değildir hayatta. Boş arsalar üzerinde yükselen, dev fabrikaları, adeta adının hakkını veren, o bulutları delip geçen, gökdelenleri düşünün. Tonlarca kum, demir, çelik ve çimentonun, yüzlerce işçinin emeği ile milyon saat çalışmanın eseri olarak ortaya çıkan yükseklikleri artık 1 km ‘ye yaklaşan o dev yapıları...



Ya da gelin biraz tarihe gidelim. İlk ve orta çağ dönemlerinde, salt iş gücü ile kilometrelerce uzaklara taşınan tonlarca taş ile inşa edilmiş o muhteşem yapılara bakalım. Çölün ortasında inşa edilen Piramitlerin, Nemrut Dağı zirvesindeki tanrıça heykellerinin hikayelerini hatırlayalım mesela...



“Konfor alanından çıkmak” ifadesi çok moda oldu bu aralar, eğitimlerde, koçluk, mentörlük söylemlerinde, bir sürü felsefe yüklü sosyal medya paylaşımlarında sıkça geçiyor bu kav-

ram. Evet, rahatını biraz bozup, tembelliğinden sıyrılıp, çalışmak, üretmek bir fayda, katma değer yaratmayı ifade ediyor aslında. Amiyane tabiri, en öz Türkçe ve en doğrudan basit ifadeyle, bir işe yaramak. Tıpkı bir baltaya sap, bir yaraya merhem, bir çorboya tuz olmak deyişlerimizdeki gibi...

Üretmek üzerine yazdığım bir şiirim geldi aklıma bu kadar sık kullanınca bu ana kadar. Bir 1 Mayıs günü yazmıştım geçmişte... Emek ve Ekmeğe bağlayarak üretmeyi, çalışmayı

### **Ür E t/K/MEK...!**

*Hayattan kalmak için, sürekli gerek,  
Alabilmek için bir somun ekmek,  
Doymak, yaşamak için vermeli büyük bir emek.  
Gördüğün, tükettiğin her şey için, ön koşuldur üretmek.  
Vardır bir üreteni, her şeyin ardında,  
Var olmaz hiçbir şey, kendinden bu hayatta,  
Çılgınca sarf edip tüketirken aslında,  
Düşünmeli nasıl oldu bunlar, nereden geldi buraya,  
Güzel bir yemek gibi, sunulan bir masada,  
Bir bak çevrene iyice, gör neler hizmet veriyor sana.  
Kullandığın çatal, çanak ve daha neler var arkadaki mutfakta,  
Yaşadığın bina, bindiğin araba, kullandığın eşya, her şey özetle aslında,  
Nasıl bir emek barındırır, bir düşün ki ardında.  
Her birimizin vardır elbet bir payı,  
Tüketmek için önce bulup satın almalı,  
Alabilmek için de kazanmalı önce o parayı,  
Ve illaki üretmeli, tüketmeden önce her malı  
İşte tam da bu yüzden, en önce gelen her şeyden,  
Üretene, emeğe, hizmet veren herkese,  
Duymalı büyük hürmet ve derin bir saygı.  
Bir gün değil, her an, her emeği, ustayı, şefi, üreteni, minnetle anmalı.  
Bu gün emeğin, üretenin bayramı,  
Lütfen alırken, tüketirken, kullanırken ve harcarken paraları,  
Önce bir düşünün her şeyin kaynağını,  
Bırakın israfı ve hatırlayın, saygıyla anın onu yapan arkadaş.*

*Yazmak, kutlamak değil, ne yapsak yetmez,  
Asıl amaç yaşatmak olmalı O'na gerçek Bayramı.*

Evet çalışmak daha çok çalışmak ve üretmek, daha fazla üretmek gerekli olan. Herşeyi tüketmeden önce ve de tüketebilmek için gelecekte de, sürekli üretmek, fayda üretmek, faydalı işler yapmak, hayata, yaşamın içine bir şeyler katabilmek. "Bu gün Allah için ne yaptın "dinsel söylemi yerine, bu gün kendin için, Dünya için, geleceğin için ne yaptın diye sormalıyız aslında her günün sonunda. Bu günkü faydalı işim, bu günkü katma değerim ne oldu? Ne kattım ben bu gün kendime, çevreme, dünyaya, insanlığa, geleceğe Nasıl geçirdim bana Allah'ın bu günde sağlıkla bahsettiği, tasarrufu, yarına asla devri, telafisi olmayan o, 86.400- saniyeyi?

İşte ancak böyle kalkınır bir şirket ve hatta bir ülke, gelir bir yerden, başka bir yere... Belki çağ atlar, belki level, esnafıktan KOBİ'liğe, hedef koyar, aday olur belki de, top 500 listesine Şimdilerde çok moda yabancı dillerdeki havalı söylemler içerisini anlayıp uygulamaktan, çabalamaktansa emen alıp kullanmayı, servis etmeyi severiz böyle jan janlı ifadeleri. "Start-up ıktan hemen scale-up 'a geçip impressive bir growth yakalayıp, dünya devi global bir company olmak target ları "falan, filan

Biraz da özümüze, kendi tarihimize dönelim, bakalım mesela nasıl geldik biz bu günümüze. Cumhuriyet'imizin ilanı sonrasındaki 14 seneyi bir hatırlayalım mesela... Ata'mızın 57 yıllık ömrüne sığdırdığı, yaralanıp Gazi'lik mertebesine de ulaşarak ve onca hastalık, arasında yaptıklarına bir bakalım. En son hediyesi olarak Hatay'ımızı ülkemize nasıl kazandırdığını hatırlayarak, bizleri " muhasır medeniyetler seviyesine taşıdığı " o 14 senemize kısacık bir göz atalım :

İktisadi Devlet Teşekkülleri, dev sanayi fabrikaları, 1925 de kurulan Türk Şeker'i , 1926 da TOMTAŞ uçak fabrikası ve bankaları , 4.7% lik ( gerçek ! ) büyümeye ulaşmak, denk bütçeler yapmak , yönetmek ve artık unuttuğumuz, hayalimiz olan o bütçeleri o günlerde tutturabilmek...!

Banka deyince, İş, Emlak, Eti, Sümer falan geliyor hemen aklıma da, başka var mıydı diye bir



bakayım dedim ve kendimden utanarak bir kez daha gururlandım... Valla gene konu dağılıyor ama paylaşımadan da edemeyeceğim. Kronojik sırayla, buyrun efendim, Ata'mın bu 14 yılda kurduğu bankalar, Atatürk Orman Çiftliği eseri ve mirası dışında, ekonomimize de ektiği o tohumlar, fidanlar...

İş Bankası ( 1924 ) / Türkiye Tütüncüler Bankası ( 1924 ) / Sanayi Ve Maaddin Bankası ( 1925 ) / Emlak Ve Eytam Bankası (1926 ) / Esbank ( 1927 ) /Egebank ( 1928 ) / Merkez Bankası ( 1930 ) / Sümerbank ( 1933 ) / Halkbank ( 1933 ) / İller Bankası ( 1933 ) /Etibank ( 1935 ) /Denizbank ( 1937).

Evet, üretmek, hep üretmek, üzerine koyarak, daha fazlası için yılmadan, sabırla çalışarak, üstüne eklemek, ilave etmek , fayda oluşturmak, faydalı işler peşinde koşmak ve başlıktaki ifade-mizle “ Katma Değer Yaratmak “..

Tüketmeyi çok severiz hepimiz. Yiyelim, içelim, paramız bol olsun, hemen huzuru, tembelliği, kendimizce sözde mutluluğu da satın alalım isteriz 5 ile yetinmeyip , 7 yıldızlı otellere koşalım, bileğimize o renkli plastikleri dolayıp, israf çılgınlığına çanak turalım, 1 yeyip, 5 dökerek delice tüketelim, sarf edelim.. “Parasıyla değil mi kardeşim” der geçeriz kem gözle bakanlara, aklıktan kokan nefesiyle hesap soranlara, susuzluktan ölen bebekleri, canları gözüümüze sokanlara, “itibardan tasarruf olmaz” falan diye cevap veririz. Doğrudur bu gün, tabiki olana, parasıyla her şey var tüketsinler, yesinler içsinler bakalım doya doya ama gelecekte ki, bir gün, her gün biraz daha tükettiğimiz bu Dünya 'ya yetecek mi ki paramız? Ya da mümkün olacak mı telafi etmek, bitirdiğimiz doğayı, tükettiğimiz bunca kaynağı. Kutuplardaki buzlar, kuru duvara dönen barajlar, çöl olmuş göllerimizde kuruyan balıklar, ormanlarda yaktığımız milyonlarca can kaç para eder sizce? Ozondaki deliğe şöyle güzel bir yama yapabilirsek, kaç patlar? Bitcoin takası ile ödese tutar mı mesela o yama? Şaka bir yana, sadece silah ticareti için çıkartılan savaşlarda, bedeli yüzbinlerce masumun, çoluk çocuğun canı olan, yakılan o kan kokulu trilyon dolarları, küresel ısınma ve bunca afetlerle önlem amaçlı bir ortak akıl üretmek için, ilim de bilimde kullanamazmıyız acaba ?

Neyse, siyaset ve politikadan kaçınma sözüm var kendime ve kalemime. Biz en iyisi gene dönelim bizim mesleğe. İşimiz malum, kağıt /kürek, hesap/kitap O halde, hayden biraz da edebiyatı, matematiğe bağlayalım. Kısa bir bilmece ile yumuşak geçiş yapalı:

Çoğunlukla, şu minimum 40 çeşit ile başlayan, adeta bir hafta sonu etkinliğine rekabete dönmüş kahvaltı çılgınlıklarında çıkar illaki karşımıza. Ya da tüm marka restaurantlarda, genellikle kuver bazen de meze olarak süsleyip sunarlar minicik bir tabak içinde. Bizim damak tadımıza da pek uymaz aslında, meraktan bir tadına bakar, bir ısırık alırız ve atılmasın diye de tüketiriz devamını genelde. Hatta tam da bu günlerde İzmir'imde hasat ve üretimine başlanan en meşhur sebzemiz. “Acaba nedir nedir? ” diye sorup, hazır konuda kahvaltı falan da geçmişken , gene o meşhur bizim dönem reklam filmine bağlamadan devam edelim.. Hay Allah huyum, mürekkebinim kurusun, gene yaptım, bağladım bile. Cevap “Eti, eti” değil efendim, kuru domates..

İklimsel uygunluğu sebebiyle daha çok Amerika'ya ihraç amaçlı, Torbalı'da yılda 60 bin ton kuru domates üretiliyormuş. 1 kg mahsul için, 14 ile 17 kg olarak değişkenlik göstermekle birlikte ortalama 15 kg yaş domates gerekliliğinden hesaplarsak, bu ihracat için, 900 bin ton yani 900 milyon kg yaş domates üretmek gerekiyor. Bu örneği, salça ya da peynir gibi muhtelif süt ürünleri için de çoğaltabiliriz elbette. Yani, ezcümle, tüketebilmek için, öncelikle misli ile, kat ve kat üretmek asıl mesele.

Gıdada, teksitilde, sanayide, ticarete ve hatta edebiyatta, müzikte, sanatta bile tüketebilmek, yemek, giymek, satmak, okumak, dinlemek için de her zaman üretmek.

İzlemeyenlere şiddetle tavsiyem olsun, çok değerli ilk müzisyenlerimizden Sn.Ahmet Adnan Saygun 'un hayatını konu olan “Bir Cumhuriyet Şarkısı”filminde büyük bir ustalıkla işlendiği, yönetildiği üzere, keyifli iki-üç saatlik bir sürede izleyip geçeceğimiz bir opera eserinin hazırlanması mesela. Vivaldi' nin Dört Mevsim' i, Ravel'in Bolero 'su ya da William Shakespeare'in Hamlet'i. Ne kadar sürede bestelendi, yazıldı yani “üretildi ”derseniz bizlere ulaşmadan.

Mesela şu an ben de bir nevi keyifli bir üretim yapıyorum aslında. Muhtemelen birkaç hafta içinde, hızlıca göz atıp, 5 - 10 dakikada okuyup tüketeceğiniz bu sıradan yazı için belkide toplamda tam gün sürecek bir zaman ayırdım, keyifli bir çalışma molası vererek kendime.

Hiç unutmuyorum, şiir de yazdığımı bilen bir arkadaşım aradı bir gün. Dünya şiir günümüştü bu gün, bir şiir yazsana diye sipariş geçti bana akşamın bir saatinde. O yorgun ve yoğun geçen günün sonunda, içimden kocaman ve derin bir tövbeeee çekerek, sözde bir şiir yazmadan yapıştırmıştım hemen cevabı:

*“Şiir günümüştü bu gün, az önce bildirdiler,*

*İllaki bu gün de yaz dediler,*

*Siparişi olmaz ki bu için,*

*Duygusal bir yönü vardır her şiirin.*

*Çok içten hissetmeli, cız etmeli yürek yanmalı,*

*Ancak öğle çıkar o laflar böyle manalı ve uyaklı,*

*Her şiirin olmalı özel bir anısı ve anlamı,*

*Bu da gelsin madem güne özel olsun, ilginç bir anı.”*

21 Mart 2022 / Ankara

Her işe her üretime biraz sevgi katmak, severek üretmek de çok önemli benim kanımca. Sanatın her türü için illaki öyledir ama aslında her işte ve meslekte de geçerli bu husus. Bir aşçı, göreven değil de, gönlen severek yapıyor, sunuyorsa o yemeği, ya da bir marangoz, fabrikadan günde 1.000 adet sevk hedefi verilmiş koltuk üretim bandında bir tutkal sürmek, bir çivi çakmak yerine, kendi şevki, sevgisi ile el yapımı bir koltuk üretiyorsa mesela... Başka bir dergideki yazıma ben de tam olarak bu modda başlamıştım hatta “Seviyorum yazmayı” itirafıyla...

Yahu şimdi konuyu bu yazıma bağlayınca geldi aklıma. “3 T 1 Ş” konulu yazımın yayınlandığı, dergimizin bir önceki sayısında değinmiş, bu günün konusunu İşletme Sermayesi ( OWC ) analizi olarak seçtim demiştim... Ne yalan söyleyim, bizim malum Genel Kurul ve seçim telaşı falan derken, bu sayı biraz gecikince, benim OWC konulu “üretim”, Mayıs ayında başka bir platfromda “tüketime”, meraklısı ile buluşmaya,

görüciye çıktı..

Bu aylık da benden bu kadar derip, üç “T” nin başına dördüncüsünü bir köşeli parantez kullanarak, günümüzde kullanılan, “T” emkinli olmanın her zamankinden daha da önemli olduğunu vurgulayarak sonlandırmak istedim bu yazıyı.

TEMKİNLİ [ Tanı + Teşhis + Tedavi ] – Şifa (Kar)

Önümüzdeki sayılarda, sıradaki diğer iki “T” ye odaklanıp belirli konularda kendimce , nazıca tecrübelerimi paylaşıyor olacağım. İlk konumu, en mikrosundan, en holdingine her işletme, şirket ve hatta makro boyutta her ülke için, en önemli, en değerli bulduğum, İşletme Sermayesi ( Operating Working Capital / OWC ) analizi olarak seçtim.

142

İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ, Volume/Cilt: 8, Issue/Sayı: 1, Year/Yıl:2025

Kismet olursa tekrar buluşmak ve keyifli okumalar dileklerle, verimli, yüksek katma değerli çalışmalarınız, sağlıklı, mutlu, huzurlu bol kazançlı günleriniz olsun.

Ben en azından bu çözümü kısmen de olsa tutmuş olmak ve kendimi sizlere biraz olsun affetirebilmek adına, giriş kısmından bir tadımlık görsel ve merak edenler için de link paylaşımım gelsin bakalım, İşletme Sermayesi Analizi ve Yönetimi , hem de “Bakkal Hesabıyla” ... ..

<https://businesschanneldergi.com/business-channel-dergi-240-sayisi-cikti/>



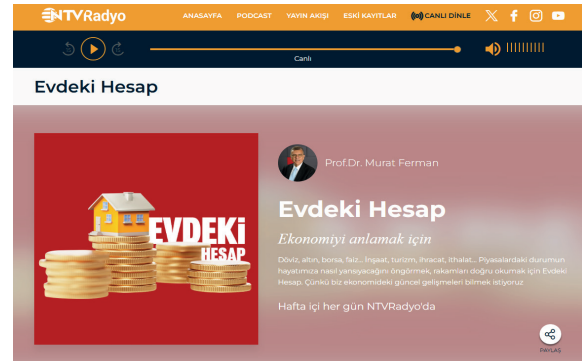




Son sözü gene Atalarımıza, atasözlerimize bırakarak, işleyen demir gibi ısıldamak için, çalışmak ve emeksiz yemeğin olmayacağını bilinci ile hep emek vermek, üretmek gene üretmek diyelim. Tüketimde devamlılığı, sürdürülebilirliği sağlamak, Dünya'mızın nimetlerini torunlarımıza da sunmasına fırsat tanımak için, bilinç, şevk ve sevgiyle üretmek.

Muhtemelen çoğumuzun bildiği, benim gibi katma değer takıntılı çok değerli bir hocamızdan da söz etmek isterim yazımın sonunda. Bazı sabahlar denk gelip de dinlerken, hep düşünmüşümdür aslında, anlamı nedir ki aynı cümle içinde iki farklı şekilde ifade edilen bu yüksek katma değer meselesinin diye.. NTV radyo 'da Prof. Dr. Murat Ferman 'ın hafta içi her gün, konuk olduğu, "Evdeki Hesap" programında "...huzurlarımızdan ayrılmadan önce , bu bilgi paylaşımı çervesinde değerli dinleyenlerine "Katma Değeri Yüksek ve Yüksek Katma Değerli" günler dilerim der mutlaka, hiç istisnasız.. Beni bilirsiniz ben geçmem hiç ispatsız, kaynaksız. Hocamızın ders niteliğindeki bu keyifli , değerli sohbetlerini, bilgi paylaşımlarını , belki de bilinç altına kazınarak bu yazıma da konu, vesile olan, sözünü ettiğim bu efsanevi Yüksek Katma Değer mesajını canlı dinlemek isteyen değerli okurlarım, buyursunlar efendim :

<https://www.ntvradyo.com.tr/program/evdeki-hesap/463>



Kendimce bulduğum o farkın cevabını burada vermeyip, kısmet olur ve kabul görürse, bir sonraki yazıma (bu kez söz, başka yere vermek yok) saklamak üzere;

Ben de her birimize, bol katma değerler yaratacağımız, sağlıklı, başarılı, verimli, mutlu, huzurlu günler diliyorum.



## BİLİRKİŞİ ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

**Hüseyin Yörükoğlu**

S.M.M.M / Türkiye, e-mail: [huseyinyorukoglu@hotmail.com](mailto:huseyinyorukoglu@hotmail.com)

Bu yazımızda bilirkişi ücret ödemelerinin ödemeyi yapan işveren ve dolayısıyla da vergilendirilmesi yönünden değerlendirilmesi yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'nci maddesinin 3. fıkrasının 5. bendinde ve 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde sayılması nedeniyle bilirkişilere yapılan ödemeler ücret sayılmıştır.

193 sayılı Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına 18. bend eklenerek, hizmet erbabının, ödemelerin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre de ücretlerinin brüt asgari ücrete isabet eden kısmından damga vergisinin kesilmemesi gerekmektedir.

Başka bir işverenden ücret almayan bilirkişiler de vergi istisnasından yararlanmış olmalarına rağmen gelir vergisi tarifesindeki dilimlerin çok düşük kalmaları sonucu asgari ücretin biraz üstünde bile ücret elde eden bir bilirkişinin tüm mahkemelerden aldığı ücretlerinin tek işverenden aldığı kabul edilerek vergilendirildiğinden, ücretler vergiye tabi olduktan başka üst vergi dilimlerinden vergilendirilmesi söz konusu olup, asgari ücretin biraz üstünde bile ücret elde edilmesi halinde bilirkişinin yılın ilk altı ayından itibaren ikinci veya üçüncü vergi diliminden verilebilirliği işten bile olmamaktadır.

Zira, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranlarının belirlenmesinde vergiden istisna edilen ücretlerin de matrahı kümülatif vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır.

329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile de 2025 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki tutarlar belirlenmiştir.

**Citation/Atf:** YÖRÜKOĞLU, H. (2025).BİLİRKİŞİ ÜCRETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(1): 279-83.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Hüseyin Yörükoğlu  
E-mail: [huseyinyorukoglu@hotmail.com](mailto:huseyinyorukoglu@hotmail.com)



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Gelir vergisine tabi gelirler;

|                                                                                                                                                            |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 158.000 TL'ye kadar                                                                                                                                        | %15 |
| 330.000 TL'nin 180.000 TL'si için 23.700 fazlası                                                                                                           | %20 |
| 800.000 TL'nin 330.000 TL'si için 58.100 (Ücret gelirlerinde 1.200.000 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 (Ücret gelirlerinde 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 1.410.000 TL. (Ücret gelirlerinde 4.300.000 TL'den fazlasının 4.300.000 TL'si için 1.378.000 TL), fazlası | %40 |

Oranında vergilendirilmektedirler.

Bilindiği üzere 160 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince;

*“Bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretler, ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifesine, her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır. Ancak, söz konusu ücretlerin gayrisafi tutarları toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir”.*

Keza 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince, Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı vergilendirilecek olup ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeyecektir. Hizmet erbabının işveren değişikliği yapması durumunda, yeni işverenden alınacak ücret, eski işverenden aldığı ücret matrahı ile ilişkilendirilmeden sıfır matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

Bu bağlamda, halen uygulanmakta olan bilirkişi ödemelerinin Adalet Bakanlığı'na bağlı mahkemelerden yapıldığı kabul edildiği için kümülatif vergi matrahı süratle yükselmekte, bilirkişiler ilk dilim olan %15 oranındaki vergi kesintisinden süratle ikinci vergi ve de üçüncü vergi dilimine geçip yüksek oranda vergi ödemeye başlamaktadırlar.

Bilirkişilere yapılan tüm ücret ödemelerinin tek işveren tarafından ödendiğinin kabul edilmesi, vergi istisnasına rağmen ve asgari ücretinde düşük tutulması nedeniyle zaten yetersiz olan bilirkişi ücretlerini daha da yetersiz hale getirmektedir.

Ceza Mahkemeleri ve savcılık tarafından yapılan bilirkişi ödemeleri için geçerli olan bu durumun, yani tek işverenden alınan ücret kabulünün hukuk mahkemeleri için geçerli olmadığını düşünmekteyiz. Zira Ceza Mahkemeleri ve savcılık için hazırlanan bilirkişi ödemeleri kamu kaynakları ile yapıldığından bu tür ödemelerin tek işveren tarafından yapıldığı aşıkardır.

Oysa hukuk mahkemeleri tarafından yapılan ödemelerle ilgili olarak aynı şeyi söylemek zordur. Zira, hukuk mahkemeleri tarafından bilirkişilere yapılan ödemeler davacıların yatırdıkları delil avansından gerçekleştirilmekte ve farklı mahkemelerin veznelerinden ücret almaktadırlar.

“Birden Fazla Mahkemeye Verilen Bilirkişilik Hizmeti Sonucunda Alınan Ücretlerde Beyan Sorunu” isimli makalede de şöyle denilmektedir:

“Yukarıda yer alan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının istikrar kazanmış muktezalarından anlaşılacağı üzere; bilirkişiler almış oldukları ücretleri beyan noktasında, kendilerine ödeme yapılan veznelere bakmakta, eğer ayrı ayrı veznelerce ücretler ödeniyorsa, her bir vezne ayrı bir işveren olarak kabul edilmektedir” denilmiştir..

KAYSERİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞININ 23.01.2020 TARİH VE 50426076-120[61-2019/20-740]-E.6314 SAYILI ÖZELGESİNİN “**Bilirkişi Faaliyeti Nedeniyle Farklı Hukuk Mahkemelerinden Ücretlerin Elde Edilen Durumunda Ne Olacaktır?**” başlıklı bölümünde,

“Yukarıda belirttiğimiz üzere, **bilirkişilere** ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret sayılmaktadır.

GVK 94. maddede tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış olup, aynı maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de ‘Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre’ vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Öte yandan ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceği 128 ve 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklanmış olup, 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, ‘Bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde her bir işverenin ödediği ücretler ayrı ayrı vergilendirilmektedir.’ Dolayısıyla, vergi tarifesi her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır.’ hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesine göre, birden fazla işverenden ücret alıp, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşan mükelleflerin, yine birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Buna göre, farklı Hukuk Mahkemeleri tarafından görevlendirilen bilirkişilere ödenen ücretlerin, tek vezneden tahakkuk ettirilip ödenmesi halinde tek işverenden elde edilen ücret olarak değerlendirilmesi, ayrı veznelerce tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda ise ayrı tahakkuk yapan her bir veznenin ayrı bir işveren olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bilirkişi ücretlerinin doğrudan davacılarından tahsil edilmesi durumunda ise her bir ödeme, ödemeyi yapan birimler itibarıyla ayrı işverenlerden yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilmelidir.

Diğer taraftan, bilirkişilik faaliyeti nedeniyle ödenen ücretlerin Hukuk Mahkemelerinin farklı veznelerinden tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda, ücretlerin farklı işverenden verildiğinin kabulü ve birden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tutarın ikinci gelir

diliminde yer alan tutarı aşması halinde ücret gelirlerinin tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.” denilmiştir.

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)’nın Sayı : B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-61-4-607 28/09/2010 sayılı özelgesinde, “...193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, ‘Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.’ hükmü yer almaktadır. Diğer taraftan, aynı maddenin 3 üncü fıkrasının 5 numaralı bendinde, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret sayıldığı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 94 üncü maddesinde ise tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de ‘Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre’ vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Öte yandan, ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceği 128 ve 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklanmış olup, 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, ‘Bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde her bir işverenin ödediği ücretler ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla, vergi tarifesi her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır.’ hükmü yer almaktadır. Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesine göre, birden fazla işverenden ücret alıp, birden sonraki işverenden aldıkları ücret-



lerin toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş olanlar da dahil olmak üzere tüm ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir. Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, farklı hukuk mahkemeleri tarafından görevlendirilen bilirkişilere ödenen ücretlerin, tek vezneden tahakkuk ettirilip ödenmesi halinde tek işverenden elde edilen ücret olarak değerlendirilmesi, ayrı veznelerce tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda ise ayrı tahakkuk yapan her bir veznenin ayrı bir işveren olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bilirkişi ücretlerinin doğrudan davacılar tarafından tahsil edilmesi durumunda ise her bir ödeme, ödemeyi yapan birimler itibarıyla ayrı işverenlerden yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, bilirkişilik faaliyeti nedeniyle ödenen ücretlerin Hukuk Mahkemelerinin farklı veznelerinden tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda, ücretlerin farklı işverenden verildiğinin kabulü ve birden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tutarın ikinci gelir diliminde yer alan (2009 ve 2010 yılları için 22.000.TL-) tutarı aşması halinde ücret gelirlerinin tamamının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergilerin mahsup edilebileceği tabiidir.” denilmiştir.

Özetlemek gerekirse, yukarıda belirttiğimiz vergi dairesi başkanlıklarının özeldelerinde de belirtildiği üzere bilirkişilik faaliyeti nedeniyle ödenen ücretlerin Hukuk Mahkemelerinin farklı veznelerinden tahakkuk ettirilip ödenmesi durumunda, ücretlerin farklı işverenden verildiğinin kabulü gerekmektedir. Bu bağlamda halen İzmir’de Asliye Hukuk Mahkemeleri ile Fikri ve Sınai Haklar Mahkemeleri Adalet Sarayı binasında, Tüketici Mahkemeleri, Sulh Hukuk Mahkemeleri, İş Mahkemeleri, Aile Mahkemeleri ve Arbuluculuk Bürosu İzmir Adliyesi Ek Hizmet Binasında, İcra Mahkemeleri ve Asliye Ticaret Mahkemeleri ise BAM binasında hizmet vermekte olup, 3 binanın da vezneleri tek bir vezne statüsünde olmakla birlikte her mahkemenin farklı vergi kimlik numarası bu-

lunmaktadır.

Ancak İzmir’de veznesi farklı olan ve merkez ilçe olan Karşıyaka Adliyesi yukarıda saydığımız mahkeme veznelerinden farklıdır. Bu vezne tarafından yapılan ödemelerin ayrı vezneden yapıldığının kabulü ve ücretlerin vergilendirilirken ve ücret matrahlarının diğer bilirkişi ücret matrahları ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Yine İzmir’deki merkez ilçeler dışındaki diğer ilçelerde bulunan hukuk mahkemelerinin de ayrı bir işyeri olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla yukarıda yaptığımız açıklamalar ışığında farklı işyeri sayılan ve buralardan yapılan bilirkişi ücreti ödemelerinin farklı işverenlerden tarafından yapıldığının kabulü gerekmekte olduğunu, düşünmekteyiz. Dolayısıyla buralardan yapılan ücret ödemelerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi ve ücret matrahlarının birbiri ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Kaldı ki, hukuk mahkemeleri tarafından yapılan bilirkişi ücret ödemeleri doğrudan davacılar tarafından yapılmaktadır ve her bir ödeme, ödemeyi yapan birimler itibarıyla ayrı işverenlerden yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, ödemeler ceza mahkemeleri ve savcılık dosyaları için yapılan ödemelerde olduğu gibi kamu kaynaklarından yapılmamaktadır. Üstelik her hukuk mahkemesinin ayrı vergi kimlik numarası bulunmaktadır.

Bilirkişi ödemeleri ile ilgili diğer bir husus ise başka il ve bu illere bağlı ilçelere ait hukuk mahkemelerden gelen talimat dosyaları için hazırlanan bilirkişi raporları karşılığında yapılan ödemelerdir.

Talimat dosyalarına ait savcılık ve mahkemeler başka bir şehirde olup, bu yer savcılığı veya mahkeme tarafından diğer yer savcılık veya mahkemesinden soruşturma veya dava için bir işlem yapılmasının istenilmesi halinde ilgili dosya ilişkili olduğu diğer bir şehrin mahkemesine gönderilmektedir. İlgili yer savcılık ve mahkemesi tarafından gönderilen bu dosyaların bilirkişiler tarafından gerek dosya üzerinde ve gerekse yerinde inceleme yapmak suretiyle raporu hazırlanmakta ve hazırlanan rapor UYAP üzerinden



ilgili yer savcılık ve mahkemesine gönderilmektedir. Ücreti de ilgili yer savcılığı veya mahkemesi tarafından raporu hazırlayan bilirkişi/bilirkişilere ödenmektedir. Savcılık ve ceza mahkemelerinin bilirkişi ücret ödemesi defterdarlık ya da mal müdürlüklerinden yapılmasına karşın, hukuk mahkemelerine ait bilirkişi ücretleri davacıların ilgili hukuk mahkemesine yatırdıkları bilirkişi delil avansından ödenmektedir.

Bu tür ödemeler de hiç tartışmasız başka bir mahkeme vizesinden yapıldığından, ücretinin de davacı tarafından yatırıldığından bu ödemelerin farklı bir işveren tarafından yapıldığının kabulü gerekmektedir.

Bilirkişi ücretlerinin farklı işverenlerden alındığının kabulü halinde vergi kaybının yaşanmaması için ücretlerini gayrisafi tutarları toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekecektir.

2025 yılı için birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde eden bilirkişilerden, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 330.000 TL'yi aşan bilirkişilerin ücretlilerini yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, ücret gelirleri beyanının tespiti için birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir (GVK 86/1-b madde).

## SONUÇ

1- Savcılık ve ceza mahkemelerine ait dava dosyaları için ödenen bilirkişi ücretleri hazine tarafından yapıldığından, bu tür dosyalar için yapılan bütün ödemeler Türkiye'nin hangi savcılık ya da mahkemesi tarafından yapılırsa yapılsın tek işveren tarafından yapıldığına ilişkin bir tartışma söz konusu değildir.

2- Hukuk mahkemelerine ait dava dosyaları için yapılan ödemelerin farklı mahkeme vezneleri tarafından yapılması halinde her veznedenden yapılan ödemenin farklı işveren tarafından yapıldığı kabul edilmeli ve üstelik bu ödemelerin davacılar tarafından yatırılan delil avanslarından gerçek-

leştirildiği dikkate alındığında ücretlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi ve ücret matrahlarının birbiri ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Ödemenin Adalet Bakanlığı ile de ilgisinin bulunmadığı dikkate alınmalıdır.

3- İllerin merkez ilçeleri dışındaki ilçelerine ait hukuk mahkemelerinin vergi numaralarının ildeki mahkemelerden farklı olması ve bilirkişilere ait ücretlerden kesilen vergilerin farklı vergi daireleri ve mal müdürlüklerine yatırılması nedeniyle farklı işveren sayımları ve bu ödemelerin davacılar tarafından yatırılan delil avanslarından gerçekleştirildiği de dikkate alındığında bilirkişi ücretlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi ve ücret matrahlarının birbiri ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

4-Hukuk mahkemeleri talimat dosyalarının bilirkişi ücret ödemeleri ise başka bir şehre ait mahkeme vizesinden yapıldığından ve bilirkişi ücret ödemeleri de davacılar tarafından gerçekleştirildiğinden talimat dosyalarına ait ödemelerin farklı işveren tarafından yapıldığı kabul edilerek ücretlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi ve ücret matrahlarının birbiri ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

5- Bilirkişi ücretlerinin farklı işverenlerden alındığının kabulü halinde vergi kaybının yaşanmaması için ücretlerin gayrisafi tutarları toplamının, Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde belirtilen haddi aşması halinde, bilirkişiler tarafından bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.



## DAYANIŞMA KATKISI

**Hüseyin Kaya**

S.M.M.M. / Türkiye, email: [hkaya@denizliproje.com.tr](mailto:hkaya@denizliproje.com.tr)

Covid 19 pandemi sonrası dünya ekonomisinde bir çok şey değişti. Piyasalarda dolaşan para miktarı, faiz oranları, yatırımcıların piyasalara bakış açıları vb. Bu dönemden sonra gelir dağılımındaki eşitsizlik daha da arttı.

Bir İsviçre bankası olan UBS, 16 yıldır “**Global Wealth Report**” (Küresel Servet Raporu) adlı bir rapor yayınlıyor. Raporla 2024 sonuçları yer alıyor. Bu sonuçların yer aldığı 2025 raporu haziran 2025 döneminde yayımlandı.

Rapor, dünyadaki şahsi servetler toplamının %92’sini temsil eden 56 ülkeyi kapsıyor.

Dünyadaki GSYH (yıllık milli gelir) kabaca 110 trilyon dolardır. Şahsi servetlerin küresel toplamı ise 470 trilyon dolardır. Bu rakamın kabaca yarısına dünya nüfusunun %1’i sahip durumda. Dünya nüfusunun %1’i şahsi servet toplamı olan 470 trilyonun 235 trilyonuna sahip durumda.

Bu raporda yer alan servetler, kişilerin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul varlıklarının piyasa fiyatıyla hesaplanmış toplam tutarından, borçların düşülmesiyle bulunmuş net değerdir.

Hal böyle olunca bazı ülkeler şu an servet vergisini tartışır olmuşlardır. Bunun adı İngiltere’de servet vergisi, Fransa’da ise dayanışma katkısı adını almıştır. İngiltere 10 milyon sterlin üzerindeki varlıklara %2 vergi uygulamasını tartışmaya açmış olup, ilgili ek vergi yasalarsa 10 milyar sterlinin üzerinde vergi geliri olacağı hesaplanmıştır. Ancak bu durum ek vergi olarak yansıyacağı için olumsuz da yansiyabilir.

Benzer bir çalışmada Fransa’da dayanışma katkısı adı altında yürütülüyor. Fransa’da yapılan çalışmaya göre dayanışma katkısı dahil 2026 bütçesinde yer alacak olan mali pakette 44 milyar Euro’luk vergi artışı ve harcama kesintisi ön görülüyor.

**Citation/Atf:** KAYA, H. (2025). DAYANIŞMA KATKISI. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 284-85.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**

Hüseyin Kaya

E-mail: [hkaya@denizliproje.com.tr](mailto:hkaya@denizliproje.com.tr)



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Ülkemizde de nüfusun %1'i ülke servet toplamın %39,50'sine sahiptir.Bu veriye göre 21 Avrupa ülkesi içinde ilk sırada yer almaktadır.

Günümüzde devletlerin denk bütçe yapması ve tutturması özellikle enflasyonist ortamda oldukça zor görünmektedir.Bunun için dolaylı vergilerin artırılması gündeme gelmektedir.Ülkemizde de dolaylı vergi oranı %65,15 civarındadır.Toplam vergi gelirlerin içinde her ay direk vergilerin oranı artsa da yine de şu an dolaylı vergi oranı OECD Ülkelerine göre 2 kat daha yüksektir.

Kanaatimce bazı vergi oranlarında az olandan makul,fazla olandan daha yüksek almak yoluyla da olabilir.Buna en güzel örnek mevduatlara uygulanan her tutara aynı oranda uygulanan stopaj oranını verebiliriz.

Mevduat Faizleri (TL ve DTH) 09/07/2025 tarihi itibari ile açılan veya vadesi yenilenen TL mevduat hesaplarına ödenen faizlerden; Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda %17,50 , 1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda %15, 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda %10, oranında stopaja tabidir.Bugün ülkemizde nüfusun %1'i toplam mevduat tutarının kabaca %78-79'na sahip olduğu için,burada stopaj oranında artan oranda bir artış olmasında fayda olacaktır.

2025 yılı Ocak-Haziran döneminde merkezi yönetim bütçe giderleri 6 trilyon 579,1 milyar TL, bütçe gelirleri 5 trilyon 598,6 milyar TL ve bütçe açığı 980,5 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca, faiz dışı bütçe giderleri 5 trilyon 467,6 milyar TL ve faiz dışı fazla ise 131 milyar TL olarak gerçekleşmiştir.

Tüm bu verilerin ışığında,ülkemizde servet üzerinden **“dayanışma katkısı”**gerekir mi ?Hangi oranda ve hangi tutarlara uygulanabilir ? Geçiş süreci nasıl olmalıdır ?gibi konuların tartışılmasında fayda görmekteyiz.



## 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN 376 MADDESİ KAPSAMINDA BORCA BATIKLIK DURUMU VE ARTIRILACAK SERMAYE

**Ahmet Gündüz**

Yeminli Mali Müşavir / Türkiye, email: [agunduz@ahmetgunduz.com](mailto:agunduz@ahmetgunduz.com)

Günümüzde yaşanan Enflasyon artışları ve ekonomik sıkıntılar uzun süreli hale gelmiştir. Bu sebepler şirketlerin bilançolarında yer alan varlıkların ve öz kaynakların yapısını bozmuştur. Özellikle 2023 ve 2024 yılında Enflasyon düzeltmesi ve ekonomik sıkıntılar şirketlerin sermaye yapılarını etkilemiş, bazı şirketlerin Öz Kaynaklarını erozyona uğratmıştır.

Gelinen bu durumda şirketlerin sermaye yapılarını kuvvetli tutmaları mümkün olamamaktadır. 2025 yılına gelindiğinde, hem 2023 Enflasyon Düzeltmesi, hem de 2024 yılı Enflasyon Düzeltmesi sonucu işletmelerin bilançolarını tekrar düzenlenmesi zaruret haline gelmiştir.

Mali Yapısı Bozulmuş Bilançolarda, Yönetim Kurulları tarafından Sermayenin tamamlanması veya Sermaye Azaltımına veya mevcut sermaye ile devam edilmesine karar vermelidir.

Bizim gözlemlerimize göre; 2023 ve 2024 Enflasyon Düzeltmesi çok sayıda işletmenin Öz kaynaklarını negatif etkiledi. Çünkü bizim şirketlerimiz 2023 yılından önce hiç kar dağıtmamışlardı. Bu nedenle Geçmiş Yıllar Karlarında veya Olağan Üstü Yedek akçelerde yer alan tutarlar 2023 ve 2024 yılında Düzeltmeye tabi tutulunca hem 2023 yılı için Geçmiş yıl zararı oluşturdu, hem de 2024 Yılı için Dönem Zararı oluşturmuş oldu.

Maliye Bakanlığı Türkiye gerçeğini öngöremediğinden, 2024 Yılında yapılan Enflasyon Düzeltmesi nedeniyle çok sayıda şirketin bu sebeple ZARAR Beyan etmesi nedeniyle beklenen Vergi Gelirlerine ulaşamadı.

Hâlbuki ki Enflasyon Düzeltmesini Vergi Dışı bırakılsa ve dileyen işletmeler Enflasyon düzeltmesi yap-saydı, Hazinesin çok sayıda şirketten aldığı düzenli Kurumlar Vergisinden mahrum kalmayacaktı. Hatta Maliye inatla Geçici Vergi Dönemlerinde de Enflasyon Düzeltmesi uygulatarak, hem camiamıza hem de mükelleflere ecel terleri döktürmüş oldu.

**Citation/Atf:** GÜNDÜZ, A. (2025). 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN 376 MADDESİ KAPSAMINDA BORCA BATIKLIK DURUMU VE ARTIRILACAK SERMAYE. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 286-89.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Ahmet Gündüz  
E-mail: [agunduz@ahmetgunduz.com](mailto:agunduz@ahmetgunduz.com)



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.



Ayrıca değerli meslektaşlarımıza şunu önermekteyiz; 2023 yılı Enflasyon Düzeltmesinden kaynaklanan Zararlar ile Vergi Matrahından indirim imkânı olan zararları ayrı ayrı hesaplarda takip etmelidirler. Yanlışlıkla indirim imkânı olmayan 2023 Yılı Zararlarının 2025 ve sonraki yıllarda mahsup edilmesi halinde, Ödenmeyen eksik Kurumlar vergisi, Vergi Zıyayı ve Gecikme zammı ile karşı karşıya kalabileceklerdir.

## BİLANÇOLARIN İYİLEŞTİRİLMESİ NASIL OLMALIDIR

Bilançoların iyileştirilmesine öncelikle hem Vergi Kanunlarının izin verdiği, hem de TTK'nın izin verdiği 500 Sermaye Hesabının Olumlu Farklarından başlanmalıdır. Olumlu Farklar 502 Sermaye Olumlu Farklarında takip edilmektedir. Bu tutarı Sermayeye İlave ederek Bilanço Öz kaynaklarımızı düzenleyebiliriz.

Enflasyon Düzeltmesi Kapsamında İşletmelerin 580 Hesapta Yer alan Geçmiş Yıl Zararları 502 Numaralı Sermaye Düzeltme Olumlu Farkları hesabı ile mahsup edilebilmektedir. Böylelikle Bilançoda yer alan 580 Geçmiş Yıl Zararları (Enflasyon Düzeltmesinden kaynaklı olan) mahsup imkânı vardır. Böylelikle sadeleştirme yapılmış olur.

Örneğin; Bilançonuzda yer alan 580 Hesabınızda 20.000.000 TL Borç tutarı olsun. 502 No'lu Sermaye Düzeltme Olumlu Farklarında 25.000.000 TL Alacak tutarı varsa, bunları bir biri ile mahsup edebilirsiniz.

----- // -----  
502 Sermaye Olumlu Farkları 20.000.000 TL  
580 Geçmiş Yıl Zararları (Enf. Düz. Zararı) 20.000.000 TL  
----- // -----

Not: Enflasyon Düzeltmesi Haricinde oluşan Ticari Zararları 502 No'lu Sermaye olumlu Farklarından mahsup etmeyelim. Aksi takdirde Hem %25 Kurumlar Vergisi Hem De %15 Kar Dağıtımını yapmış sayılacağımızdan Stopaj ödemek zorunda kalırız.

Zarar Tutarının belirlerken 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır;

İlk önce; sermayenin ve yasal yedek akçelerin toplamı öz kaynaklarla karşılaştırmalıdır. Bulunacak Sermaye

Kaybını hesaplamak gerekir. Örneğin; Sermaye 10.000.000 TL, Yasal Yedekler 2.000.000 TL, Öz Kaynaklar 3.000.000 TL ise ( 580 Geçmiş Yıl Zararları nedeniyle 3.000.000, 591 Dönem Zararı Nedeniyle 4.000.000 TL ise)

TTK. Göre, Enflasyon düzeltmesi uygulanmış Bilançolar dikkate alınmaktadır. Sermaye için, Ticaret Sicilinde tescilli Sermaye dikkate alınır. Bu nedenle Bilanço kalemlerinde 502 Sermaye Olumlu Farkları bir öz kaynak kalemidir. Ancak Sermayeye eklenmediği için SERMAYE olarak değerlendirilemez. Bu nedenle Sermayenin Öz kaynaklar içinde korunmadığı durumlarda mutlaka ortakların sermaye artışı ile onu tamamlamaları gerekir.

Örnek Şirketlerimizin verisi aşağıdaki gibidir;

| HES. NO | HESAP ADI               | A ŞİRKETİ    | B ŞİRKETİ    | C ŞİRKETİ    |
|---------|-------------------------|--------------|--------------|--------------|
| 500,00  | Sermaye                 | 17.350.000   | 13.600.000   | 10.000.000   |
| 502,00  | Sermaye Olumlu Farkları | 13.675.000   | 2.250.000    | 20.450.000   |
| 580,00  | Geçmiş Yıl Zararları    | -15.500.000  | -4.750.000   | -18.500.000  |
| 590,00  | Dönem Karı              | 0            | 0            | 2.505.000    |
| 591,00  | Dönem Zararı            | -5.455.000   | -7.505.000   | 0            |
|         | Öz Kaynaklar (Net)      | 10.070.000   | 3.595.000    | 14.455.000   |
|         | Öz Kaynaklar Oranı      | 0,33 < 0,580 | 0,33 > 0,264 | 0,33 < 1,446 |

Borca Batık  
Değildir.

Borca Batık

Borca Batık  
Değildir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 376'ncı Maddesi Uygulanmasına İlişkin Tebliğin Geçici 1'nci Maddesinin Yürürlük Tarihi Uzatılmıştır. Sermaye Şirketlerinin sermaye kaybı ve borca batıklık durumları, Türk Ticaret Kanunu'nun 376'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Madde metni aşağıdaki gibidir:

“3. Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu

a) Çağrı ve bildirim yükümü

Madde 376- (1) Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

(2) Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

(3) Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartır. Bu bilançodan aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister. Meğerki, iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru, iflas bildirimini olarak kabul olunur.” TTK md. 376 düzenlemesinin detayları 14/9/2018 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan bir 6102 Sayılı

Türk Ticaret Kanunu'nun 376'ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ’de yer almaktadır. 31 Ekim 2023 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan bir Genel Tebliğ ile daha önce 8 Kasım 2022 tarihli RG Genel Tebliğ ile uzatıldığı gibi, Mezkur Genel Tebliğin geçici 1'nci maddesinin uygulanma süresi 1 yıl daha uzatılmıştır. Maddenin güncel hali aşağıdaki gibidir.

“GEÇİCİ MADDE 1 – (1) (Değişik ibare: RG-31/10/2023-32355) 1/1/2025 tarihine kadar, Kanunun 376'ncı maddesi kapsamında sermaye kaybı veya borca batık olma durumuna ilişkin yapılan hesaplamalarda, henüz ifa edilmemiş yabancı para cinsi yükümlülüklerden doğan kur farkı zararlarının tamamı ile 2020 ve 2021 yıllarında tahakkuk eden kiralamalardan kaynaklanan giderler, amortismanlar ve personel giderlerinin toplamının yarısı dikkate alınmayabilir. Bu tutarların belirlenmesinde mükerrerlik oluşmayacak şekilde hesaplama yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılacak hesaplamalara ilişkin olarak 13 üncü madde uyarınca hazırlanan finansal tablolarda herhangi bir kayda yer verilmeyerek, bu durum bilgi mahiyetinde dipnotlarda gösterilir.” Yapılan bu düzenleme uyarınca, 1 Ocak 2025 tarihine kadar TTK md. 376 hesaplamalarında aşağıdaki tutarlar dikkate alınmayacaktır.

- Henüz ifa edilmemiş yabancı para cinsi yükümlülüklerden doğan kur farkı zararlarının tamamı
- 2020 ve 2021 yıllarında tahakkuk eden kiralamalardan kaynaklanan giderler, amortismanlar ve personel giderlerinin toplamının yarısı, şeklindedir.

Yukarıdaki örneğimizden de anlaşılacağı üzere Şirketlerin 31.12.2024 Bilançoları dikkate alındığında A, ve C Şirketi Borca Batık değillerdir. Ancak B Şirketi Sermayesinin 2/3'ünü yitirdiği için Borca Batık Durumdadır. A Şirketi her ne kadar borca batık değilse de Sermayesini TTK 376.Maddesi kapsamında Sermayesini tamamlayarak faaliyetlerine devam edebilir. Sermaye Yapısını yasanın öngördüğü Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen

toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar. Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

## SONUÇ

TTK.376 Kapsamında Şirketlerin Mali Yapısı Bozulmuş Bilançolarında, Yönetim Kurulları tarafından Sermayenin tamamlanması veya Sermaye Azaltımına veya mevcut sermaye ile devam edilmesine karar vermelidirler.

Bizim gözlemlerimize göre; 2023 ve 2024 Enflasyon Düzeltmesi çok sayıda işletmenin Öz kaynaklarını negatif etkiledi. Öz kaynakları Sermayelerinin 2/3'ünün altına düştü. Bu durumda olan işletmelerin TTK 376.Maddesi kapsamında önlemleri almalarını önermekteyiz. Ayrıca çok sayıda şirketler de 2023 yılından önce hiç kar dağıtmamışlardı. Bu nedenle Geçmiş Yıllar Karlarında veya Olağan Üstü Yedek akçelerde yer alan tutarlar 2023 ve 2024 yılında Düzeltmeye tabi tutulunca hem 2023 yılı için Geçmiş yıl zararı oluşturdu, hem de 2024 Yılı için Dönem Zararı oluşturmuş oldu.

Maliye Bakanlığı Türkiye gerçeğini öngöremediğinden, 2024 Yılında yapılan Enflasyon Düzeltmesi nedeniyle çok sayıda şirketin bu sebeple ZARAR Beyan etmesi nedeniyle beklenen Vergi Gelirlerine ulaşamadı.

Hâlbuki Enflasyon Düzeltmesini Vergi Dışı bırakılsa ve dileyen işletmeler Enflasyon düzeltmesi yapsaydı, Hazinesin çok sayıda şirketten aldığı düzenli Kurumlar Vergisinden mahrum kalmayacaktı. Hatta Maliye inatla Geçici Vergi Dönemlerinde de Enflasyon Düzeltmesi uygulama zorunluluğu getirerek hem camiamıza hem de mükelleflere ecel terleri döktürmüş oldu.

Ayrıca Değerli Meslektaşlarımıza şunu önermekteyiz; 2023 yılı Enflasyon Düzeltmesinden kaynaklanan Zararlar ile Vergi Matrahından indirimi mümkün olan zararları ayrı ayrı hesaplarda takip etmelidirler. Yanlışlıkla indirimi

mümkün olmayan 2023 Yılı Zararlarının 2025 ve sonraki yıllarda mahsup edilmesi halinde, Ödenmeyen eksik Kurumlar vergisi, Vergi Zıyı ve Gecikme zammı ile karşı karşıya kalabileceklerdir.

Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar. Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

Değerli Meslek Camiamıza ve Mükelleflerimize bu hususu hatırlatırız. Yıllarca emek verdikleri şirketlerin bir anda münfesi durumuna düşmeleri onların ticari itibarlarını zedeleyecektir.

Bu nedenle Meslektaşlarımızın mükelleflerini bu hususlarda uyarıda bulunmalarını tavsiye ederiz.



## TEKDÜZEN HESAP PLANI VE VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE KARBON TİCARETİ VE KARBON MUHASEBESİ UYGULAMALARI ÜZERİNE ARAŞTIRMA

Gamze Dostsever<sup>1</sup>

Uğur Uçar <sup>2</sup>

<sup>1</sup> Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi / Türkiye,  
email: gamzedostsever@academiadenetim.com

<sup>2</sup> Sürdürülebilir Finans ve Strateji Danışmanı / Türkiye

### Öz

Küresel ölçekte artan sera gazı emisyonları, iklim değişikliğiyle mücadeleyi uluslararası politika ve ekonomi gündeminin merkezine taşımıştır. Bu doğrultuda karbon piyasaları ve emisyon ticaret sistemleri, çevresel sürdürülebilirliği piyasa temelli mekanizmalarla destekleyen yapılar olarak önem kazanmıştır. Türkiye’de ise 7552 sayılı İklim Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte Emisyon Ticaret Sistemi (ETS) ilk kez yasal zemine kavuşmuş ve sanayi kaynaklı emisyonların izlenmesi, raporlanması ve fiyatlandırılması süreci kurumsallaştırılmıştır. Bu yeni düzenlemeler, işletmelere yalnızca çevresel yükümlülükler değil, aynı zamanda finansal raporlama ve vergisel sorumluluklar da getirmektedir.

Karbon muhasebesi, bu dönüşümün önemli bir ayağını oluşturarak işletmelere emisyon verilerini ölçme, raporlama ve stratejik yönetme imkânı tanımaktadır. Ancak Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde karbon tahsisatlarının nasıl muhasebeleştirileceği ve vergisel olarak nasıl değerlendirileceği henüz netleşmemiştir. Bu çalışmada, karbon muhasebesinin gelişim süreci, uluslararası uygulama farklılıkları ve Türkiye’deki yasal düzenlemeler ışığında ETS’nin işletmelere olan etkileri değerlendirilmiş, 7552 sayılı Kanun’un mevcut muhasebe ve vergi altyapısındaki muğlaklıklara nasıl yanıt verdiği incelenmiştir.

**Anahtar kelimeler:** Karbon Muhasebesi, Emisyon Ticaret Sistemi, 7552 Sayılı İklim Kanunu, Sürdürülebilir Finans, Tekdüzen Hesap Planı, Vergi Uyumu

**Citation/Atf:** DOSTSEVER, G. & UÇAR, U. (2025). TEKDÜZEN HESAP PLANI VE VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE KARBON TİCARETİ VE KARBON MUHASEBESİ UYGULAMALARI ÜZERİNE ARAŞTIRMA. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 290-300.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**

Gamze Dostsever

E-mail: gamzedostsever@academiadenetim.com



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

## Abstract

The increasing volume of greenhouse gas emissions has placed climate change at the core of international policy and economic discourse. In this context, carbon markets and emissions trading systems (ETS) have emerged as market-based instruments that support environmental sustainability. In Turkey, the enactment of Law No. 7552 on Climate has provided the first legal foundation for a national ETS, institutionalizing the monitoring, reporting, and pricing of industrial emissions. These new regulations introduce not only environmental obligations but also financial reporting and tax compliance requirements for businesses.

Carbon accounting constitutes a critical pillar of this transformation by enabling firms to quantify, report, and strategically manage their emissions data. However, under the current Uniform Chart of Accounts and Tax Procedure Law, there remains a lack of clarity regarding how carbon allowances should be accounted for and taxed. This study examines the evolution of carbon accounting, differences in international practices, and the implications of ETS on Turkish enterprises, with a particular focus on how Law No. 7552 addresses the ambiguities within existing accounting and tax frameworks.

**Keywords:** Carbon Accounting, Emissions Trading System, Climate Law No. 7552, Sustainable Finance, Uniform Chart Of Accounts, Tax Compliance

## 1. GİRİŞ

İklim değişikliğiyle mücadele kapsamında küresel ölçekte yaygınlaşan karbon emisyon ticareti, işletmeler için yeni bir muhasebe alanı oluşturmaktadır. Bu çalışma, Türkiye'deki işletmelerin karbon emisyon ticaretine ilişkin işlemlerini Tekdüzen Hesap Planı (THP) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde nasıl kayıt altına alabileceklerini incelemeyi amaçlamaktadır.

Çalışmanın temel odak noktası, karbon sertifikalarının alım-satımı ve bunlara ilişkin vergi uygulamalarının THP ve VUK hükümlerine göre muhasebeleştirilmesidir. Bunun yanı sıra, karbon emisyonlarının vadeli işlemlere konu olması durumunda yapılması gereken kayıtlar da çalışma kapsamında ele alınacaktır.

Türkiye'de karbon emisyon ticareti henüz gelişmekte olan bir piyasa olmakla birlikte, özellikle enerji ve sanayi sektörlerindeki büyük ölçekli işletmeler gönüllü karbon piyasalarında aktif rol almaktadır. Bu bağlamda, işletmelerin karşılaştıkları temel sorunlardan biri, karbon emisyon ticaretine ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesinde yol gösterici resmi düzenlemelerin sınırlı olmasıdır.

Bu çalışma ile karbon emisyon ticaretine ilişkin

temel kavramlar ve Türkiye'deki yasal çerçeve detaylandırılacaktır. THP'ye göre muhasebe kayıtları ve VUK açısından değerlendirmeler yerleştirilecektir. Özellikle yeni onaylanan 7552 sayılı İklim Kanunu Çerçevesinde de konu VUK çerçevesinde özetlenmesi amaçlanmaktadır.

### 7552 sayılı İklim Kanunu ile Karbon Emisyon Ticareti ve Muhasebe Uygulamaları

Türkiye'de 7552 sayılı İklim Kanunu ile ilk defa yasal bir çerçeveye kavuşturulan Emisyon Ticaret Sistemi, sera gazı emisyonlarının piyasa mekanizmaları aracılığıyla yönetilmesini amaçlamaktadır. Bu kanun, sanayi kaynaklı emisyonlar için tavan sınırlar belirlemekte ve işletmelere tahsisatlar yoluyla karbon salım hakları vermektedir. İşletmelerin, faaliyetlerinden kaynaklanan doğrulanmış emisyonlarını raporlayarak karşılığında eşdeğer tahsisatlar sunmaları gerekmektedir. Bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi durumunda ise yüksek idari para cezaları ve ertelenmiş yükümlülükler uygulanmaktadır. Bu durum, emisyon tahsisatlarının ekonomik bir değer taşıdığını ve bu nedenle muhasebeleştirilmesi gerektiğini göstermektedir.

Mevcut düzenlemeler çerçevesinde, karbon tahsisatlarının finansal tablolarındaki sunumu konusundaki belirsizlik devam etmektedir. Tür-



kiye’de geçerli olan Tekdüzen Hesap Planı’nda, karbon tahsisatları veya çevresel yükümlülükler için ayrılmış özel bir hesap bulunmaması, emisyon izinlerinin maddi olmayan duran varlık olarak mı yoksa dönemsel gider/gelir unsuru olarak mı sınıflandırılacağı konusunda uygulama farklılıklarına yol açmaktadır. Bu bağlamda, Avrupa’da geçmişte tartışılan IFRIC 3 yaklaşımı ile Net Yükümlülük ve Kalan Değer yaklaşımlarının Türkiye uygulamasına ne şekilde entegre edilebileceği belirsizdir. Ek olarak, karbon izinlerinin alım-satım işlemlerinden kaynaklanan farkların hangi hesap gruplarında takip edileceği konusu da Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı açısından henüz netlik kazanmamıştır.

Bu kanunun öngördüğü pilot uygulama aşaması, uyum süreci açısından değerli bir imkân sunarken, bu sürecin tamamlanması ve zorunlu uygulamaya geçilmesiyle birlikte hem finansal raporlama standartlarında hem de vergi mevzuatında kapsamlı düzenlemelerin yapılması gerekecektir. Aksi takdirde, işletmeler mali tabloların güvenilirliği ve vergi yükümlülükleri bakımından önemli risklerle karşı karşıya kalabilirler. Bu nedenle, hem Kamu Gözetimi Kurumu hem de Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde, karbon emisyonlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin açık ve uygulama birliğini sağlayacak düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.

Netice itibarıyla, 7552 sayılı İklim Kanunu’nun yürürlüğe koyduğu ETS sistemi, çevresel uyumluluğu hedefleyen ekonomik dönüşüm için önemli bir adım teşkil etmekle birlikte, muhasebe ve vergi sistemlerinde kapsamlı bir yeniden düzenleme gerekliliğini de beraberinde getirmektedir. Karbon tahsisatlarının muhasebeleştirilmesi ve vergi uygulamalarının netleştirilmesi durumunda, işletmeler arasında uygulama farklılıkları görülebilir ve bu durum finansal şeffaflığı olumsuz etkileyebilir. Bu nedenle, yasal düzenlemelerin muhasebe teorisiyle bütünleştirilmesi, sadece çevresel sürdürülebilirlik açısından değil, aynı zamanda mali sürdürülebilirlik açısından da büyük bir öneme sahiptir.

## 2. KARBON EMİSYON TİCARETİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ VE TÜRKİYE’DEKİ YASAL DURUM

### 2.1 Temel Kavramlar ve Karbon Ticareti

Karbon emisyon ticareti, Kyoto Protokolü ile ortaya çıkan ve Paris Anlaşması ile küresel ölçekte yaygınlaşan bir piyasa mekanizmasıdır. Bu sistemde, sera gazı emisyonlarını belirlenen kotanın altında tutan işletmeler, kullanmadıkları emisyon haklarını diğer işletmelere satabilmektedir. (UBAY & BİLGİCİ, 2021) Türkiye’de bu işlemler genellikle «karbon kredisi» veya «karbon sertifikası» adı altında gerçekleşmektedir.

Karbon piyasalarını temel olarak ikiye ayırmak mümkündür:

1 Zorunlu Piyasalar: Devletler tarafından düzenlenen ve belirli sektörleri kapsayan emisyon ticareti sistemleri (örneğin AB Emisyon Ticareti Sistemi)

2 Gönüllü Piyasalar: İşletmelerin kendi istekleriyle katıldıkları, çevresel sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmak için kullandıkları piyasalar

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmeler şu anda ağırlıklı olarak gönüllü karbon piyasalarında işlem yapmaktadır. Bu piyasalarda en yaygın kullanılan sertifikalar:

- VER (Verified Emission Reduction): Gönüllü projeler sonucu elde edilen emisyon azaltım sertifikaları
- CER (Certified Emission Reduction): Kyoto Protokolü kapsamındaki projelerden elde edilen sertifikalar

### 2.2 Türkiye’deki Yasal Çerçeve

Türkiye’de karbon emisyon ticaretine ilişkin yasal düzenlemeler henüz gelişme aşamasındadır. Mevcut düzenlemeler şu şekilde özetlenebilir:

a) Sera Gazı Emisyonlarının Takibi Hakkında Yönetmelik (2012)

- Emisyonların izlenmesi, doğrulanması ve raporlanmasına ilişkin usulleri düzenler
- Yıllık emisyon raporu verme zorunluluğu getirir
- Elektrik üretim, çimento, demir-çelik gibi sektörleri kapsar

#### b) Karbon Piyasalarına İlişkin Çalışmalar

- 2021 yılında İklim Şurası'nda karbon piyasası kurulması kararı alındı
- İstanbul Finans Merkezi bünyesinde karbon borsası oluşturulması planlanıyor
- Türkiye'nin 2053 net sıfır emisyon hedefi doğrultusunda yeni düzenlemeler bekleniyor

#### c) Vergi Mevzuatı

- Karbon sertifikası alım-satımları KDV'ye tabidir (%20)
- Emisyon azaltım projeleri bazı durumlarda vergi indiriminden yararlanabilir
- Karbon vergisi uygulaması henüz bulunmamaktadır

Türkiye'de zorunlu bir karbon piyasasının kurulması, Paris Anlaşması'na taraf olunmasıyla daha da önem kazanmıştır (GÜRBÜZ et al., 2019).

### 2.3. Türkiye'de Karbon Emisyon Ticareti Uygulamaları

Türkiye'de karbon emisyon ticareti uygulamaları, genellikle gönüllü karbon piyasaları üzerinden yürütülmektedir (GÜRBÜZ et al., 2019). İşletmeler, sera gazı emisyonlarını azaltmak veya dengelemek amacıyla çeşitli projeler geliştirmekte ve bu projelerden elde edilen karbon sertifikalarını satmaktadır (Çankaya & Şeker, 2013). Gönüllü piyasalarda işlem gören birimlere 1 ton CO<sub>2</sub>'ye denk gelen Doğrulanmış Emisyon Azaltımları (VER) denilmektedir (Çankaya & Şeker, 2013). Türkiye Gönüllü Karbon Piyasasında işlem gören 308 adet proje bulunmaktadır ve bu projelerden yıllık 20 Milyon ton CO<sub>2</sub> eşdeğerinin üzerinde sera gazı emisyon azaltımı gerçekleşmesi beklenmektedir.

### 2.4. Muhasebe Uygulamalarındaki Belirsizlikler

Türkiye'de karbon emisyon ticareti muhasebesi konusunda henüz bir standart veya rehber bulunmamaktadır (Çankaya & Şeker, 2013). Bu durum, işletmelerin farklı muhasebe uygulamaları benimsemesine ve finansal raporlamada tutarsızlıklara yol açabilmektedir. Bu belirsizliklere bazı örnekler şunlardır:

- Karbon sertifikalarının hangi hesapta izleneceği (stoklar, maddi olmayan duran varlıklar, vb.)

- Sertifikaların maliyet bedelinin nasıl belirleneceği
- Amortisman veya itfa yönteminin ne olacağı
- Elde edilen gelirlerin nasıl sınıflandırılacağı
- Dönem sonu değerlendirme kriterlerinin ne olacağı
- Vergi karşılıklarının nasıl hesaplanacağı
- Dipnotlarda hangi bilgilerin açıklanacağı
- Vadeli işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceği

Bu belirsizliklerin giderilmesi için, TMSK tarafından bir rehber yayınlanması veya mevcut standartlarda düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Bu belirsizlikler farklı işletmelerin benzer işlemleri farklı şekillerde kaydetmesine yol açmakta ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır (Çankaya & Şeker, 2013). Standart eksikliği yatırımcıların ve diğer paydaşların karar alma süreçlerini olumsuz etkileyebilmektedir.

Açıkça görülmektedir ki; yasal düzenlemelerdeki eksiklikler, muhasebe uygulamalarında yaratıcı çözümler geliştirilmesini gerekli kılmaktadır.

### 2.5. Karbon Muhasebesinin Önemi

Karbon muhasebesi, işletmelerin sera gazı emisyonlarına yönelik miktar ve parasal hareketlerinin takibi, kayıt edilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir (GÜRBÜZ et al., 2019). Bu muhasebe sayesinde, işletmelerin çevresel etkileri daha şeffaf bir şekilde ortaya konulabilmektedir. Karbon muhasebesinin temel amacı, işletmelerin karbon ayak izini belirlemek, emisyon kaynaklarını tespit etmek ve azaltım stratejileri geliştirmelerine yardımcı olmaktır.

### 2.6. Kurumsal Karbon Ayak İzinin Hesaplanması

Kurumsal karbon ayak izi hesaplaması, bir kuruluşun faaliyetleri sonucu ortaya çıkan toplam sera gazı emisyonlarının ölçülmesidir. Bu hesaplama, genellikle GHG Protokolü gibi uluslararası standartlara göre yapılmaktadır. Karbon ayak izi hesaplaması üç temel kapsamda ele alınır:

**Kapsam 1:** Kuruluşun doğrudan kontrol ettiği kaynaklardan kaynaklanan emisyonlar (örneğin,

yakıt yakma, üretim süreçleri)

**Kapsam 2:** Satın alınan elektrik, ısı veya buhar üretimi sonucu oluşan dolaylı emisyonlar

**Kapsam 3:** Kuruluşun değer zincirindeki diğer kaynaklardan kaynaklanan dolaylı emisyonlar

Kapsam 3 emisyonları, bir kuruluşun toplam karbon ayak izinin önemli bir bölümünü oluşturabilmektedir. Bu nedenle, kapsamlı bir karbon muhasebesi için tüm kapsamların dikkate alınması önemlidir. (KESTANE & SEZGİN, 2022)

## 2.7. Karbon Raporlaması ve Şeffaflık

Karbon raporlaması, işletmelerin sera gazı emisyonları hakkında kamuoyuna bilgi vermesidir. Karbon raporlaması, gönüllü veya zorunlu olarak yapılabilmektedir. Karbon raporlaması neticesinde yatırımcılar ve tüketiciler şirketlerin çevresel performansları hakkında daha fazla bilgiye sahip olmakta ve tercihlerini buna göre şekillendirebilmektedir. (DUMAN et al., n.d.)

## 2.8. Sınırdaki Karbon Düzenlemesi

Sınırdaki Karbon Düzenlemesi, Avrupa Birliği tarafından uygulanmaya başlanan bir mekanizmadır. Bu düzenleme, AB dışındaki ülkelerden ithal edilen ürünlere karbon vergisi uygulanmasını öngörmektedir. SKD'nin amacı, AB'deki üreticilerin karbon salınımı konusunda daha katı standartlara uymalarını teşvik etmek ve karbon kaçışını önlemektir.

1 Ekim 2023 tarihinde yürürlüğe giren SKD üç yıllık bir geçiş sürecinin ardından 1 Ocak 2026 tarihinde tamamen uygulamaya geçecektir. İlk aşamada; demir-çelik, çimento, alüminyum, gübre, elektrik ve hidrojen sektörleri SKD kapsamına alınmıştır.

## 3. TEKDÜZEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE KARBON EMİSYON TİCARETİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

### 3.1. Karbon Maliyetlerinin Belirlenmesi ve İzlenmesi

Karbon maliyetlerinin belirlenmesi ve izlenmesi, stratejik maliyet muhasebesinin önemli bir parçasıdır. Karbon maliyetleri, bir işletmenin sera gazı emisyonlarından kaynaklanan tüm maliyetleri içerir. Bu maliyetler, doğrudan maliyetler ve dolaylı maliyetler olarak sınıflandırılabilir. Karbon fiyatlandırması, sera gazı emisyonlarının

neden olduğu maliyetleri, salınan CO2 miktarı üzerindeki bir fiyata bağlayarak bu maliyetleri neden olanlara yansıtmayı ve yeni maliyet oluşumlarını azaltmayı amaçlar. (UBAY & BİLGİCİ, 2021).

Karbon fiyatlandırması yöntemleri arasında emisyon ticareti sistemi ve karbon vergileri bulunmaktadır (UBAY & BİLGİCİ, 2021). ETS, toplam sera gazı emisyon seviyesini kapsar ve düşük emisyonlu endüstrilerin fazla tahsisatlarını daha büyük emisyon kaynaklarına satmalarını sağlar (UBAY & BİLGİCİ, 2021). Bu sistem, emisyonların azaltılması için ekonomik teşvikler sunar ve işletmelerin daha sürdürülebilir uygulamalara yönelmesini teşvik eder (UBAY & BİLGİCİ, 2021).

### 3.2. Temel Muhasebe Politikalarının Belirlenmesi

Karbon emisyon ticaretinin muhasebeleştirilmesinde işletmelerin öncelikle temel politikaları belirlemesi gerekmektedir. Bu politikalar şu unsurları kapsamalıdır:

**1 Varlık Sınıflandırması:** Karbon sertifikalarının stok, maddi olmayan duran varlık veya menkul kıymet olarak sınıflandırılması

**2 Değerleme Yöntemi:** Maliyet bedeli veya piyasa değeri esası

**3 Gelir Tanıma Zamanı:** Sertifika satışının ne zaman gelir olarak kaydedileceği

**4 Dönemsellik İlkesi:** Gelir ve giderlerin hangi dönemde muhasebeleştirileceği

**5 Açıklama Notları:** Finansal tablo dipnotlarında karbon emisyon ticareti ile ilgili hangi bilgilerin açıklanacağı

Bu politikaların belirlenmesi, işletmelerin finansal raporlamasının tutarlı ve şeffaf olmasını sağlayacaktır.

Karbon muhasebesi kapsamında kullanılması önerilen hesaplar ve muhasebe uygulamaları incelendiğinde, karbon bilgilerinin finansal tablolara aktarılmasında emisyon izinleri, devlet yardımı ve kullanım karşılığı gibi farklı unsurların ortaya çıkabildiği görülmektedir (DURGUT, 2015). Bu unsurların muhasebeleştirilmesi sürecinde Türkiye Muhasebe Standartları'ndan yararlanılması gerekmektedir.

**\*\*Örnek:\*\*** Bir işletmenin, üretim faaliyetleri sonucu ortaya çıkan emisyonları azaltmak amacıyla yaptığı harcamalar, “730 Genel Üretim Giderleri Hesabı”nda izlenmelidir (DURGUT, 2015). Bu harcamaların doğru bir şekilde sınıflandırılması, işletmenin karbon maliyetlerini daha iyi anlamasına ve yönetmesine olanak tanır.

### 3.3. Karbon Vergisi

Birçok ülke, küresel ısınmaya karşı mücadeleye yakın zamanda başlamış olsa da, önemli adımlar atmaktadır. Atmosfere salınan sera gazı miktarını azaltmak için çeşitli kamu ve piyasa çözümlerini kullanmakta ve vergi düzenlemelerini etkin bir şekilde uygulamaktadır. Karbon vergisi, karbon yoğunluğu yüksek ürünlere alternatifler oluşturmayı amaçlar (GÜRBÜZ et al., 2019).

Karbon vergisi, çevreye karbon salınımı yaparak zarar veren işletmelerin, bu zararları nedeniyle ortaya çıkardıkları emisyon miktarı üzerinden vergilendirilmesini ifade eder (DURGUT, 2015). Bu vergi, çevreyi koruma ve kirliliği önleme amacı güderken, aynı zamanda enerji verimliliğini artırma ve temiz enerji kaynaklarına yatırım yapma konusunda da teşvik edici bir rol üstlenir (DURGUT, 2015). Bu tür vergiler, kirlilik düzeylerine karşı düşünüldüğünden gelir elde etme amacından uzak tamamen doğanın korunmasını amaçlayan bir vergi konumundadır. Bu yüzden karbon vergisi karbondioksit salınımına yol açan fosil yakıtları vergilendirme yoluna gitmektedir.

### 3.4. Karbon Emisyonlarının Finansal Tablolara Aktarımına Yönelik Muhasebe Yaklaşımları

Kesin bir muhasebe standardı olmamasına rağmen, konuya ilgi duyanlar, ilgili standartları dikkate almalıdır. Varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımları, kayıtlara alma kriterleri ve ölçme yaklaşımları dikkate alınarak karbon bilgilerinin finansal tablolara aktarımı sağlanmalıdır (DURGUT, 2015). Karbon muhasebesinin amacı, bir işletmenin karbon faaliyetleri ile ilgili bilgileri muhasebe bilgi sistemi aracılığıyla çeşitli çıkar gruplarına iletmektir. Bu amaca ulaşmak, özellikle çok uluslu şirketler gibi farklı ülkelerdeki çıkar grupları için, bilgilerin dünya genelinde aynı şekilde anlaşılmasını sağlayacak muhasebe standartları ile mümkündür (DURGUT, 2015).

Karbon bilgilerinin raporlanması için geçmişte

çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu - Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi emisyon haklarının muhasebe standartları kapsamında nasıl raporlanacağını açıklamak için IFRIC-3 Emisyon Hakları ile ilgili yorumu geliştirmiştir.

IFRIC 3 Yorumu’na göre, emisyon hakları maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir. İşletmelerin yeterli izinleri varsa, emisyonlar kayıtlı değeri üzerinden; eğer açık varsa, bu açığı gidermek için gerekli emisyonların piyasa değeri üzerinden muhasebeleştirilir.

Karbon emisyon ticaretinin muhasebeleştirilmesi, işletmelerin karbon ayak izini azaltmalarına ve sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olabilir (ALTINBAY & Golagan, 2016).

**IFRIC 3 Yaklaşımı :** Bu yaklaşım, Maddi Olmayan Duran Varlıklara ilişkin standartla ilişkilendirilerek 2004 yılında geliştirilmiştir. Yaklaşım, emisyon haklarının finansal tablolara aktarılmasında TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar ile ilişkilidir (ALTINBAY & Golagan, 2016). Söz konusu yaklaşıma göre, emisyon izinleri maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilir. İşletmelerin yeterli miktarda izinleri varsa emisyonların mukayyet değeri üzerinden, aksi takdirde açığı gidermek için ihtiyaç duyulan emisyonların piyasa değeri üzerinden muhasebeleştirilir (DURGUT, 2015).

**Net Yükümlülük Yaklaşımı:** Bu yaklaşımda, emisyon haklarından ziyade yükümlülükler ön plandadır ve işletmelerin gelecekteki olası nakit çıkışlarına odaklanılır.(KESTANE & SEZGİN, 2022) Net Yükümlülük Yaklaşımı’na göre, bir işletmenin emisyonları nedeniyle ortaya çıkacak gelecekteki nakit çıkışları dikkate alınarak, bu doğrultuda bir yükümlülük finansal tablolara yansıtılır. İşletmelerin emisyonlarını azaltma veya dengeleme yükümlülükleri, gelecekteki harcamaları gerektirebilir; bu nedenle, bu yaklaşım, çevresel sorumlulukların finansal etkilerini daha şeffaf bir şekilde gösterir.

**Kalan Değer Yaklaşımı :** Bu yaklaşımda, emisyon hakları varlık olarak değil, yükümlülüklerin azaltılması olarak kabul edilir.

Bu yaklaşıma göre, devlet tarafından verilen



izinler ne maddi olmayan varlık ne de devlet yardımı şeklinde kayda alınmamaktadır. IFRIC-3 yaklaşımının aksine karşılıklar işletmenin yeterli miktarda izinleri varsa emisyonların mu kayyet değeri üzerinden yoksa açığı gidermek için ihtiyaç duyulan emisyonların piyasa değeri üzerinden muhasebeleştirilir ([ALTINBAY & Gologan, 2016](#)).

Bu yaklaşımların yanı sıra, bazı araştırmacılar emisyon ticaretinin koşullu varlık veya yükümlülük olarak değerlendirilebileceğini, hatta emisyon izinleri adı altında bir varlık hesabının kullanılabileceğini öne sürmüşlerdir ([Çankaya & Şeker, 2013](#)). Bu yaklaşımlar, karbon emisyonlarının finansal tablolara nasıl yansıtılacağı konusunda farklı perspektifler sunar ve işletmelerin kendi durumlarına en uygun olanı seçmelerine olanak tanır.

İşletmeler, karbon emisyonlarını azaltma ve dengeleme çabalarını artırarak, hem çevresel sürdürülebilirliğe katkıda bulunabilir hem de finansal performanslarını iyileştirebilirler.

### 3.5 Tekdüzen Hesap Planında Kullanılması Önerilen Hesaplar

THP’de karbon emisyon ticaretine özgü özel hesaplar bulunmamakla birlikte, mevcut **Haklar Hesabı**: Emisyon izinleri, maddi olmayan varlık olarak değerlendirildiği için bu hesapta izlenebilir. hesaplar şu şekilde kullanılabilir: ([DURGUT, 2015](#))

**Ertelenmiş Gelir Hesabı**: Devlet tarafından sağlanan emisyon izinleri devlet yardımı olarak kabul edildiğinde bu hesapta takip edilebilir ([DURGUT, 2015](#)).

**Alınan Devlet Teşvikleri**: Devlet yardımı olarak elde edilen emisyon izinleri bu hesapta izlenebilir ([DURGUT, 2015](#)).

**Emisyon İzni Kullanım Karşılığı Hesabı**: Emisyon izni kullanımından kaynaklanan giderler bu hesapta takip edilebilir ([DURGUT, 2015](#)).

İşletmelerin çevresel etkilerini daha iyi yönetmelerine ve sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olur. Bu kapsamda Karakoç, karbon gelirlerinin gayri maddi hak veya hizmet olarak değerlendirilebileceğini ve tahsisatların “Emisyon İzinleri” adlı bir dönen varlık hesabın-

da kayıt altına alınabileceğini belirtmiştir ([Çankaya & Şeker, 2013](#)). Duman ve diğerleri ise karbon muhasebesini maliyet muhasebesi açısından ele almış ve sera gazı salınımlarının bilanço dipnotlarında yer alabileceğini ifade etmiştir.

Öker ve Adıgüzel, Cook’un iptal uygulamasına ilişkin çalışmasında belirttiği IFRIC-3 çerçevesinde muhasebeleştirilmenin nasıl olacağını belirlemiş ve emisyonları Haklar Hesabında kayıt altına almıştır ([Çankaya & Şeker, 2013](#)).

Uluslararası alanda genel kabul görmüş bir muhasebe standardı veya düzenleme olmaması nedeniyle, karbon sertifikalarının muhasebeleştirilmesi konusunda henüz bir fikir birliği oluşmamıştır ([Çankaya & Şeker, 2013](#)). Bu durum, farklı yaklaşımların ve uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Karbon emisyon ticaretinin muhasebeleştirilmesi, işletmelerin çevresel etkilerini daha şeffaf bir şekilde raporlamalarına ve sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olabilir.

Karbon muhasebesinde raporlama, iklim değişikliğinin şirketlere etkileri ve kurumsal yatırımcıların iklim değişikliği konusundaki artan endişeleri kurumsal yönetimlerin iklim değişikliği konusundaki bilgilerin açıklanmasını giderek daha fazla talep etmesiyle ilgilidir.

#### A. Dönen Varlıklar Kapsamında Kayıt (Kısa Vadeli)

- **153 Ticari Mallar Hesabı**: Alım-satım amaçlı sertifikalar için
- **158 Diğer Stoklar Hesabı**: İşletme faaliyetleri için gerekli emisyon hakları
- **255 Diğer Hazır Değerler**: Likit nitelikteki karbon kredileri

#### B. Duran Varlıklar Kapsamında Kayıt (Uzun Vadeli)

- **250 Haklar Hesabı**: Uzun süreli emisyon hakları için
- **253 Şerefiye Hesabı**: İtibar yönetimi amacıyla alınan sertifikalar

#### C. Gelir Tablosu Hesapları

- **600 Yurtiçi Satışlar**: Sertifika satış gelirleri
- **620 Yurtdışı Satışlar**: Uluslararası piyasa satış-



ları

- **656 Diğer Olağan Giderler:** Emisyon cezaları ve vergileri

#### D. Bilançonun Pasif Kısımında Kayıt

- **382 Ertelenmiş Gelir Hesabı:** Emisyon izinleri kapsamında ortaya çıkan devlet yardımları için .Karbon Risklerinin Yönetimi(DURGUT, 2015) ve Fırsatların Değerlendirilmesi

### 4. KARBON EMİSYON SERTİFİKALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

#### 4.1. Sertifikaların Tahsisat Yoluyla Elde Edilmesi

Karbon sertifikaları, genellikle devlet tarafından ücretsiz olarak tahsis edildiğinde, işletmeler tarafından bir tahsisat şeklinde elde edilir. Bu durumda, söz konusu sertifikaların muhasebeleştirilmesi TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi standardı çerçevesinde gerçekleştirilir.

**Örnek:** 2024 yılında kullanılmak üzere piyasa fiyatı 1 ton CO2 başına 2500,00 TL olan karbon sertifikalarından işletmeye 1.000 ton CO2 emisyon iznine denk gelen sertifika yetkili otorite tarafından tahsis edilmiştir.

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| ----- / -----                |           |
| 260 Haklar Hesabı            | 2.500.000 |
| 260.01 Emisyon Sertifikaları |           |
| 382 Alınan Devlet Teşvikleri | 2.500.000 |
| ve Yardımları                |           |
| ----- / -----                |           |

#### 4.2 Proje Yoluyla Sertifika Elde Etme

İşletmeler, Kyoto Protokolü'nün sunduğu esneklik mekanizmalarından yararlanarak, hem uluslararası projelerde hem de kendi bünyelerinde geliştirdikleri emisyon azaltıcı projeler sayesinde yetkili sertifikasyon kuruluşlarından emisyon sertifikaları elde edebilirler.

**Örnek:** İşletme, atık yakıttan enerji sağladığı projesi ile 2.000 ton CO2 değerinde karbon kredisine hak kazanmıştır. Aynı tarihte 1 ton CO2 piyasa fiyatı 2500 TL'dir.

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| ----- / -----                |           |
| 260 Haklar Hesabı            | 2.500.000 |
| 260.01 Emisyon Sertifikaları |           |
| 382 Ertelenen Gelirler       | 2.500.000 |
| ----- / -----                |           |

#### 4.3. Karbon Ticareti Yoluyla Sertifika Elde Etme

İşletmeler, Kyoto Protokolü'nün öngördüğü karbon tahsisatlarını aştıklarında, yasal yükümlülüklerini yerine getirmek veya yatırım yapmak amacıyla yerel ve uluslararası karbon piyasalarından karbon sertifikaları temin edebilirler. Bu sertifikalar, işletmelerin emisyonlarını dengelemelerine ve çevresel hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olur. Karbon ticareti yoluyla sertifika elde etme, işletmelere esneklik sağlayarak, emisyon azaltım stratejilerini optimize etme ve sürdürülebilirlik performanslarını artırma imkanı sunar.

*Karbon sertifikalarının yurt içinden satın alındığı varsayılırsa;*

**Örnek:** Kyoto protokolü çerçevesinde JR üretim işletmesi ilgili tahsis döneminde kendilerine tahsis edilen emisyon haklarından 1500 ton CO2 daha fazla emisyonu neden olduğu için yurt içindeki bir firmadan ton başına 2500 TL'den 1500 ton CO2'ye eşdeğer karbon emisyon sertifikasını satın alarak bedelini bankadan ödenmiştir.

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| ----- / -----                |           |
| 260 Haklar Hesabı            | 3.750.000 |
| 260.01 Emisyon Sertifikaları |           |
| 191 İndirilecek KDV Hesabı   | 750.000   |
| 102 Bankalar Hesabı          | 4.500.000 |
| ----- / -----                |           |

*Karbon sertifikalarının yurt dışından satın alındığı varsayılırsa;*

**Örnek:** Kyoto protokolü çerçevesinde emisyon

salımı sınırlanmış AC üretim işletmesi ilgili tahsis döneminde kendilerine tahsis edilen emisyon haklarından 500 ton CO<sub>2</sub> daha fazla emisyonuna neden olduğu için yurt dışındaki bir firmadan ton başına 80 €'den 500 ton CO<sub>2</sub>'ye eşdeğer karbon emisyon sertifikasını satın alarak bedeli bankadan ödenmiştir. İşlem tarihinde kur fiyatı 35,07 TL'dir.

|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| ----- / -----                |           |
| 260 Haklar Hesabı            | 1.402.800 |
| 260.01 Emisyon Sertifikaları |           |
| 191 İndirilecek KDV Hesabı   | 280.560   |
| 102 Bankalar Hesabı          | 1.683.360 |
| ----- / -----                |           |

#### 4.4. Karbon Sertifikalarının Satımı ve Muhasebeleştirilmesi

##### Yurt İçine Karbon Sertifikası Satılması Durumunda

**Örnek:** Yurt içinde faaliyet gösteren tam mükellef ANN işletmesi yatırım amacıyla karbon piyasasından 2500 TL piyasa değerinden satın almış olduğu 1000 ton CO<sub>2</sub>'ye eşdeğer karbon sertifikasını yurtiçi bir firmaya ton başına 2750 TL piyasa fiyatı ile peşin satmıştır.

Maliyet Bedeli: 1000 ton x 2500 TL = 2.500.000 TL

Satış Bedeli: 1000 ton x 2750 TL = 2.750.000 TL

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| ----- / -----                    |           |
| 102 Bankalar Hesabı              | 3.300.000 |
| 260 Haklar Hesabı                | 2.500.000 |
| 391 Hesaplanan KDV               | 550.000   |
| 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar | 250.000   |
| 649.XX Karbon Ser. Satış Karı    |           |

----- / -----

##### Yurt Dışına Karbon Sertifikası Satılması Durumunda

**Örnek:** Yurt içinde faaliyet gösteren A işletmesi yatırım amacıyla karbon piyasasından ton başına 65 €'dan satın almış olduğu 2000 ton CO<sub>2</sub>'ye eşdeğer karbon sertifikasını yurtdışı bir firmaya ton başına 80 € piyasa fiyatı ile aynı yıl içerisinde satmıştır. Bedel banka hesabına %1 komisyon bedeli alınarak havale edilmiştir. (Yapılan satış işlemi KDV Kanunun 11. maddesine göre ihraç kapsamında yer alacağından KDV'den istisnadır.)

Alış €=33,78 TL Satış €=35,07 TL

Maliyet Bedeli: 2000 ton x 65 € x 33,78 = 4.391.400 TL

Satış Bedeli: 2000 ton x 80 € x 35,07 = 5.611.200 TL

Komisyon Bedeli: 5.611.200 x 0,01 = 56.112 TL

|                                 |           |
|---------------------------------|-----------|
| ----- / -----                   |           |
| 102 Bankalar Hesabı             | 5.611.200 |
| 260 Haklar Hesabı               | 4.391.400 |
| 653 Komisyon Giderleri          | 56.112    |
| 645 Menkul Kıymet Satış Karları | 1.163.688 |
| 645.XX Karbon Ser. Satış Karı   |           |
| ----- / -----                   |           |

#### 4.5. Karbon Emisyon Sertifikalarının Maliyet Açısından Değerlendirilmesi

Karbon emisyonları, işletmelerin ister gönüllü olarak ister yasal zorunluluklar nedeniyle üstlendikleri maliyetlerdir ve bu maliyetler, maliyet muhasebesi prensiplerine uygun bir şekilde gider yerlerine ve üretilen ürünlere paylaştırılmaktadır. Çevresel maliyetlerin önemli bir bileşeni olan karbon maliyetleri, işletmeler tarafından ayrı hesaplarda, uygun gider yerleri ve çeşitleri detaylıca belirtilerek şeffaf bir şekilde gösterilmelidir.(DUMAN et al., n.d.)

İşletmeler, çevresel maliyetlerini takip etmek ve muhasebeleştirmek amacıyla emisyonlardan kaynaklanan harcamalarını veya karbon maliyetlerini, eğer üretimle ilişkiliyse, 7/A seçeneğinde «730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI» altında detaylı bir şekilde izleyebilirler. Alternat-

tif olarak, 7/B seçeneğini tercih eden işletmeler, bu maliyetleri daha geniş bir perspektifle 79 nolu hesap grubunda sınıflandırabilir ve yönetebilirler.(DURGUT, 2015)

Karbon maliyetlerinin kaynağının ve miktarının doğru tespiti, maliyetlerin kontrollü azaltılmasına olanak tanıyarak planlama süreçlerini destekler. Bu sayede, emisyonlardan kaynaklanan toplam karbon maliyetleri belirlenirken, aynı zamanda ürünün toplam maliyeti içindeki karbon maliyetinin payı da netleştirilebilir.

## 5. SONUÇ

Karbon ticaretinin dünya genelinde giderek daha fazla kabul görmesi, beraberinde karbon muhasebesi kavramını da zorunlu hale getirmiştir. Emisyonların azaltılması, iklim değişikliğiyle mücadelede merkezi bir rol oynarken, farklı ülkelerdeki düzenlemelerin çeşitliliği, karbon fiyatlandırmasında eşitsizlik yaratmakta ve bu durum, karbon yükümlülüğü bulunan ülkelerdeki işletmeleri, bu tür bir maliyete tabi olmayan ülke işletmeleri karşısında **rekabet dezavantajı**nasokmaktadır. Özellikle dış ticarete dayalı ekonomilerde bu asimetrik yapı, sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle piyasa gerçekleri arasında önemli bir çelişki doğurmaktadır.

Karbon piyasalarının küresel düzeyde büyümesi, işlem hacimlerinde ciddi artışlar sağlarken, aynı zamanda denetim açıklıkları ve muhasebe standardı eksikliklerini de beraberinde getirmiştir. Farklı bölgelerdeki karbon ticareti sistemlerinin birbirinden kopuk yürütülmesi, hem **şeffaflık hem de karşılaştırılabilirlik sorunlarına** yol açmakta; bu durum ise küresel bir karbon muhasebesi çerçevesi ihtiyacını daha da acil kılmaktadır. Bu bağlamda, Dünya Karbon Borsası benzeri merkezi bir yapı oluşturulması, karbon fiyatlandırmasının istikrarı ve karbon azaltım taahhütlerinin etkinliği açısından elzem görünmektedir.

Türkiye açısından bakıldığında, karbon piyasalarının uzun süre yalnızca gönüllü projelerle sınırlı kaldığı görülmektedir. Ancak 7552 sayılı İklim Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte Türkiye'de ilk kez **Emisyon Ticaret Sistemi (ETS)** yasal bir zemin kazanmıştır. Bu kanun, sanayi kaynaklı emisyonlar için tahsisat bazlı bir karbon piyasasının kurulmasını öngörmekte, pilot uygulama süreci sonrası zorunlu tahsisat

teslimi ve idari para cezaları gibi yaptırımlarla desteklenmektedir. Böylece, Türkiye'nin Paris Anlaşması çerçevesinde 2030 yılına kadar %21 emisyon azaltma taahhüdü, artık yalnızca bir politika hedefi değil, yasal ve mali yaptırımlarla desteklenen bir yükümlülük haline gelmektedir.

Ancak bu yeni düzenlemelerin muhasebe ve vergi sistemleriyle entegrasyonu henüz tamamlanmamıştır. Türkiye'de halen yürürlükte olan **Tekdüzen Hesap Planı** ve **Vergi Usul Kanunu** çerçevesinde, karbon tahsisatları ve emisyon yükümlülükleriyle ilgili özel hesaplar veya vergisel tanımlar bulunmamaktadır. Bu durum, karbon izinlerinin maddi olmayan duran varlık, dönem gideri ya da stok olarak mı muhasebeleştirileceği konusunda uygulayıcılara belirsizlik yaratmaktadır. Ayrıca, bu izinlerin gerçeğe uygun değer üzerinden mi, yoksa nominal değerle mi kayıtlara alınacağı, IFRIC 3 benzeri yaklaşımların ne ölçüde dikkate alınacağı ve oluşacak değer artışlarının vergisel sonucu gibi konular da halen muğlaktır. Bu muğlaklık, hem finansal raporlamada tutarsızlıklara yol açmakta hem de vergi denetimlerinde işletmelerin risk taşımasına neden olmaktadır.

Bu çerçevede, Türkiye'de karbon muhasebesinin etkin ve güvenilir biçimde uygulanabilmesi için:

- 7552 sayılı Kanun çerçevesinde oluşturulacak ETS'ye uyumlu olacak şekilde, zorunlu ve denetlenebilir bir emisyon izleme ve raporlama altyapısının kurulması,
- Tekdüzen Hesap Planı'nda karbon tahsisatlarına, karbon kredilerine ve emisyon yükümlülüklerine özgü hesapların tanımlanması,
- VUK kapsamında karbon tahsisatlarının iktisadi kıymet niteliğinin açıkça belirlenmesi ve vergisel muameleye dair özel düzenlemelerin yapılması,
- Uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu olacak biçimde karbon muhasebesi kılavuzlarının yayımlanması,
- Ve nihayetinde, işletmelerin bu yeni sisteme entegrasyonu için hem teknik hem finansal destek mekanizmalarının devreye alınması gerekmektedir.

Bu adımların atılması, yalnızca Avrupa Yeşil

Mutabakatı ile uyum açısından değil, aynı zamanda Türkiye'nin kendi sürdürülebilir kalkınma ve düşük karbon ekonomisine geçiş hedefleri açısından da stratejik önemdedir. Ayrıca, karbon muhasebesi uygulamaları sayesinde işletmeler, enerji verimliliğini artırma, iklim risklerini yönetme ve karbon kredilerinden gelir elde etme gibi somut ekonomik faydalar da sağlayabilirler. Dolayısıyla, karbon muhasebesinin yalnızca çevresel bir sorumluluk değil, aynı zamanda stratejik bir finansal araç olarak da değerlendirilmesi gerekmektedir.

## KAYNAKLAR

- ALTINBAY, A., & Golagan, M. (2016). Küresel Isınma Sorununa Muhasebecilerin Bakışı: Karbon Muhasebesi. İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 5(7), 2106. <https://doi.org/10.15869/itobiad.260253>
- Çankaya, F., & Şeker, Y. (2013). KARBON SERTİFİKALARININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.
- DUMAN, H., ÖZPEYNİRCİ, R., YÜCENURŞEN, M., & BAĞCI, H. (n.d.). KARBON MUHASEBESİ.
- DURGUT, M. (2015). Karbon Ticaretinin Uluslararası

Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi. Research Journal of Politics Economics and Management, 3(2), 23. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1024736>

GÜRBÜZ, C., KARATAŞ ARACI, Ö. N., & BEKÇİ, İ. (2019). DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE KARBON TİCARETİ VE KARBON MUHASEBESİ UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.

KESTANE, A., & SEZGİN, R. (2022). KARBON MUHASEBESİ PERSPEKTİVİNDE KARBON EMİSYONU AÇIKLAMALARININ BELİRLEYİCİLERİ.

UBAY, B., & BİLGİCİ, Y. (2021). KARBON FİYATLANDIRMASINDA EMİSYON TİCARET SİSTEMİ ve ÖNEMİ.



## SÜRDÜRÜLEBİLİR BİR GELECEĞİN İNŞASINDA VERGİ TEKNOLOJİLERİ: YAPAY ZEKÂ VE GERÇEK ZAMANLI SİSTEMLERLE KUSURSUZ VERGİLENDİRME MÜMKÜN MÜ?

### *BUILDING A SUSTAINABLE FUTURE THROUGH TAX TECHNOLOGIES: IS PERFECT TAXATION POSSIBLE WITH ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND REAL-TIME SYSTEMS?*

İsmail Tekbaş 

Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir / Türkiye, e-mail: [tekb333@hotmail.com](mailto:tekb333@hotmail.com)

#### Öz

Dijitalleşmenin sunduğu fırsatlar, vergi mükelleflerine sunulan hizmetlerin iyileştirilmesine ve vergi idaresinin verimliliği ile etkinliğinin önemli ölçüde artırılmasına olanak sağlamaktadır. Vergi idaresi bağlamında dijital dönüşüm, yalnızca faturaların dijitalleştirilmesi veya vergi beyannamelerinin otomatik oluşturulması ile sınırlı kalmayıp, aynı zamanda vergi süreçlerinin dijital dönüşümünü de kapsamaktadır. Geleneksel vergi uygulamaları, vergi mükelleflerinin vergi yüklerini kendilerinin değerlendirdiği ve daha sonra bu değerlendirmeyi doğrulayan ve onaylayan idareye beyan ettiği bir sistem üzerine kuruludur. Ancak, bu sistemin yavaş, verimsiz ve tamamen geriye dönük olması gibi temel eksiklikleri bulunmaktadır.

Bu bağlamda vergi idareleri, ticari işlemlerle eş zamanlı hareket edebilmek adına giderek daha fazla gerçek zamanlı veya gerçek zamana yakın verilere ihtiyaç duymaktadır. Bu doğrultuda gelişen gerçek zamanlı ve yapay zekâ destekli vergi sistemleri, yalnızca vergi tahsilatını kolaylaştıran bir araç olmanın ötesinde; risk analizinden denetim süreçlerinin optimizasyonuna, mükellef davranışlarının öngörülmesinden stratejik karar almaya kadar birçok alanda vergi idarelerine etkinlik kazandıran güçlü bir mekanizma hâline gelmiştir. Özellikle yapay zekâ teknolojileri sayesinde büyük veri analitiği kullanılarak daha proaktif ve öngörülebilir bir vergilendirme yapısı kurulabilmektedir. Bu gelişmeler ışığında, vergi idarelerinin sadece tahsilat yapan kurumlar olmaktan çıkarak, mükellefler açısından güvenilir ve rehberlik edici birer ortak hâline gelmeleri önem arz etmektedir. Ayrıca vergilendirme süreçlerinin sürdürülebilirlik ilkeleriyle entegre edilmesi, kamu mali yönetiminde çevresel ve toplumsal duyarlılığın artmasına katkı sağlayarak uzun vadeli değer yaratımını mümkün kılmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, literatür taramasından elde edilen veriler doğrultusunda, yeni nesil teknolojilerin sunduğu gerçek zamanlı kayıt tutma, doğrulama ve raporlama süreçlerinin vergi idarelerinin teknolojik dönüşümüne etkilerini analiz etmek ve bu bağlamda gerçek zamanlı ve yapay zekâ destekli vergi sistemlerinin kusursuz vergilendirme anlayışı ile sürdürülebilir bir gelecek üzerindeki potansiyel katkılarını akademik bir perspektifle değerlendirmektir.

**Anahtar kelimeler:** Gerçek Zamanlı Vergi Sistemleri, Yapay Zeka, Kusursuz Vergilendirme, Sürdürülebilirlik

**Citation/Atıf:** TEKBAŞ, İ. (2025).SÜRDÜRÜLEBİLİR BİR GELECEĞİN İNŞASINDA VERGİ TEKNOLOJİLERİ: YAPAY ZEKÂ VE GERÇEK ZAMANLI SİSTEMLERLE KUSURSUZ VERGİLENDİRME MÜMKÜN MÜ?. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 301-07.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
İsmail Tekbaş  
E-mail: [tekb333@hotmail.com](mailto:tekb333@hotmail.com)



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.



## Abstract

The opportunities offered by digitalization enable significant improvements in the services provided to taxpayers as well as substantial increases in the efficiency and effectiveness of tax administrations. In the context of tax administration, digital transformation is not limited to the digitization of invoices or the automatic generation of tax returns; it also encompasses the comprehensive digital transformation of tax processes. Traditional tax practices are based on a system in which taxpayers assess their own tax liabilities and subsequently declare them to the administration for confirmation and approval. However, this system has fundamental shortcomings, including being slow, inefficient, and entirely retrospective in nature.

In this context, tax administrations are increasingly in need of real-time or near-real-time data in order to operate synchronously with commercial transactions. Accordingly, emerging real-time and AI-supported tax systems have evolved beyond being merely tools for facilitating tax collection. They now serve as powerful mechanisms that enhance the effectiveness of tax administrations in various areas, from risk analysis and audit optimization to the prediction of taxpayer behavior and strategic decision-making. Particularly through artificial intelligence technologies and big data analytics, a more proactive and predictive taxation structure can be established. In light of these developments, it is becoming increasingly important for tax administrations to move beyond their traditional role as collection agencies and instead become reliable and guiding partners for taxpayers. Moreover, integrating taxation processes with sustainability principles contributes to increased environmental and social awareness in public financial management, thereby enabling long-term value creation.

The aim of this study is to analyze the impact of real-time recording, validation, and reporting processes—enabled by next-generation technologies—on the technological transformation of tax administrations, based on findings from a review of the relevant literature. In this context, the study seeks to evaluate, from an academic perspective, the potential contributions of real-time and AI-supported tax systems to the concept of perfect taxation and their implications for building a sustainable future.

**Keywords:** Real-Time Tax Systems, Artificial Intelligence (AI), Perfect Taxation, Sustainability

## GERÇEK ZAMANLI VERGİ SİSTEMİ

Günümüz ekonomisi giderek dijitalleşmekte, neredeyse tüm işlemler akıllı telefonlar aracılığıyla sipariş edilebilir hale gelmekte ve ekonomik veriler anlık olarak işlenip analiz edilebilmektedir. Ancak, vergi sistemleri hâlâ büyük ölçüde geleneksel yöntemlerle yürütülmektedir. Tarihsel olarak, birçok vergi sistemi geriye dönük bir yaklaşımla çalışmakta olup, vergi yükümlülüklerini belirlerken çeyreklik veya yıllık verilere dayanmaktadır. Geleneksel vergi uygulamalarında bilgi toplama, doğrulama, beyannamelerin hazırlanması ve sunulması gibi süreçler büyük ölçüde kâğıt bazlı ve emek yoğun olup, maliyetleri artırmakta ve vergi idareleri ile mükellefler açısından operasyonel yük oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra, vergi idarelerine ve mükelleflere stratejik faaliyetlere odaklanma konusunda sınırlı zaman tanımaktadır. (PwC, 2019, s. 12)

Dijital dönüşüm süreci, vergi idarelerinin elde ettiği verilerin niteliğini önemli ölçüde değiştirmektedir. Veriler giderek daha kapsamlı, yük-

sek kaliteli ve gerçek zamanlı hale gelmektedir. Gerçek zamanlı vergi sistemleri sayesinde geleneksel denetim süreçlerinin önemi azalabilir; bu sayede vergi idareleri, mükelleflerin hatalardan kaçınmasını sağlamak amacıyla proaktif veri analizleri gerçekleştirebilir. Bu dönüşüm, vergi ödeme sürecini günlük hayata entegre ederek daha sorunsuz bir deneyim sunabilir. İş süreçleri ve sistemleri, vergi yükümlülüklerinin hesaplanmasında başlangıç noktası haline gelebilir. (OECD, 2025) Ayrıca, vergi idareleri ile özel sektör kuruluşları, daha yenilikçi ve bütünleşik hizmetler sunarak mükelleflerin idari yüklerini azaltmak ve güvenilir, şeffaf vergi süreçleri sağlamak amacıyla iş birliği içinde hareket edebilir.

Vergi süreçlerinin mükelleflerin işleyişine entegre edilmesi, “tasarıma göre uyum” (compliance by design) anlayışı çerçevesinde, verginin doğal bir süreç olarak gerçekleşmesini kolaylaştıracaktır. Gelecekte işletmelerin muhasebe sistemleri doğrudan vergi idarelerine entegre edilecek ve vergi idareleri, gerekli verileri günlük, saatlik hatta anlık olarak sistemlerine akta-

rabilecektir. Bu sayede, beyanname ve bildirim gibi süreçlere olan gereksinim azalacak; vergi idareleri mükelleflerin tüm finansal hareketlerini gerçek zamanlı olarak izleyebilecek ve kayıt tutma, form doldurma ve vergi hesaplama gibi işlemler otomatikleştirilecektir. (OECD, 2014, s. 6-8) Bu durum, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin zaman ve maliyet açısından önemli kazanımlar elde etmesini sağlayarak, kaynaklarını daha verimli alanlara yönlendirmelerine olanak tanıyacaktır. Ayrıca, vergi hesaplamalarının anlık olarak yapılabilmesi, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini daha doğru bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olacak ve hataları minimize edecektir.

Gerçek zamanlı vergi sistemleri, vergi idarelerinin ve işletmelerin sistemlerini daha ileri düzeyde bütünleştirmesini gerektirmektedir. OECD'nin 2020 tarihli *Vergi İdaresinin Dijital Dönüşümü* raporunda, vergi süreçlerinin daha kusursuz bir şekilde yönetilebilmesi için vergi idareleri ile mükellefler arasındaki sistemlerin otomatik olarak entegre edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Bu entegrasyonun sağlanabilmesi için Uygulama Programlama Arayüzleri (API'ler) gibi dijital araçların kullanılması önerilmektedir. API'ler aracılığıyla vergi idareleri, mükelleflerin sistemlerinden anlık veri akışı sağlayabilecek; böylece vergi hesaplama, raporlama ve ödeme süreçleri otomatikleştirilerek daha şeffaf ve güvenilir bir vergilendirme süreci oluşturulacaktır. (OECD, 2020, s. 18-24)

Gerçek zamanlı vergi uyumluluğu, işlemler gerçekleştikçe vergi yükümlülüklerinin sürekli olarak izlenmesini, hesaplanmasını ve raporlanmasını mümkün kılmaktadır. Geleneksel vergi uyum yöntemleri, çoğunlukla belirli periyotlarda gerçekleştirilen raporlamalara dayandığından, hata ve uyum sorunlarına açık bir yapıdadır. (Sovos, 2024; Fonoa, 2025). Buna karşın, gerçek zamanlı vergi uyumu, mükelleflerin yükümlülüklerini daha hızlı ve doğru bir şekilde yerine getirmesini sağlayarak proaktif bir yaklaşım sunmaktadır. (OECD, 2022; OECD, 2024).

Buna ek olarak, gerçek zamanlı veri analizine dayalı vergi sistemleri, vergi politikalarının daha etkili bir şekilde belirlenmesine katkıda bulunacaktır. Vergi mükellefleri, vergiye tabi işlemlerini

gerçekleştirmeden önce vergisel yükümlülüklerini analiz edebilecek, yapay zeka destekli algoritmalar ile vergi hesaplamaları optimize edilebilecek ve hatalar en aza indirilecektir.

## YAPAY ZEKA DESTEKLİ VERGİ SİSTEMİ

Son yıllarda, yapay zeka (AI), büyük veri analitiği ve doğal dil işleme (NLP) gibi ileri dijital teknolojiler, vergi sistemlerinin yeniden şekillenmesinde kritik bir rol oynamaktadır. Bu teknolojilerin vergi tahsilat süreçlerine entegrasyonu, yalnızca verimliliği artırmakla kalmayıp, vergi uyumunu da güçlendiren önemli bir dönüşüm yaratmaktadır. (IMF, 2021, s. 1-75)

Makine öğrenmesi algoritmaları, geçmiş verileri derinlemesine analiz ederek anomali tespiti yapmakta, potansiyel usulsüzlükleri önceden belirleyebilmekte ve yüksek riskli mükellefleri otomatik olarak işaretleyebilmektedir. Bu sayede, geleneksel, manuel ve zaman alıcı denetim süreçlerinin yerini hızlı, doğru ve etkin denetimler almaktadır.

Yapay zeka destekli ve gerçek zamanlı vergi sistemleri, vergi sistemlerinde radikal bir dönüşümü mümkün kılmaktadır. Yapay zeka, mali işlemleri anlık olarak izleyip analiz ederek, vergilerin otomatik hesaplanmasını sağlar ve bu süreçleri vergi idarelerine hızlı, doğru ve şeffaf bir şekilde sunar. Gerçek zamanlı vergilendirme sistemi, vergiye tabi işlemleri dijital ortamda doğrudan takip ederek, mükelleflerden beyanname bekleme zorunluluğunu ortadan kaldırır. (Milner & Berg, n.d.) Yapay zeka algoritmaları, geçmiş verileri analiz ederek potansiyel usulsüzlükleri ve anormallikleri tespit edebilir, mükelleflerin hatalardan kaçınmalarına yardımcı olur. Ayrıca, bu sistemler, vergi hesaplamalarını hızlandırırken, mükellefler için daha öngörülebilir ve güvenilir bir vergi ortamı yaratır. Muhasebe ve bildirim süreçlerinde önemli ölçüde zaman ve kaynak tasarrufu sağlanırken, vergi idareleri de daha verimli ve etkili denetim süreçlerine sahip olur. (OECD, 2020)

Yapay zeka destekli gerçek zamanlı vergi sistemleri, sürdürülebilirlik ilkeleriyle de doğrudan ilişkilidir. Kağıt tabanlı beyanname süreçleri-

nin dijitalleştirilmesi, enerji ve zaman tasarrufu sağlamakta, karbon ayak izini azaltarak çevresel etkileri minimize etmektedir. Bu sayede, sadece ekonomik işleyişin hızlandırılması ve şeffaflığın artırılması değil, çevre dostu dijital kamu hizmetlerinin yaygınlaşması da mümkün olmaktadır. Bu yönüyle, yapay zeka destekli gerçek zamanlı vergilendirme, kusursuz vergilendirme anlayışının çevresel boyutunu kapsayan bütüncül bir çözüm sunabilir. (Köse, 2022)

Ancak, yapay zeka ve gerçek zamanlı veri analitiği gibi teknolojilerin vergi sistemlerine entegrasyonu bazı teknik ve etik sorunları da beraberinde getirmektedir. Veri güvenliği riskleri, algoritmik önyargılar ve dijital eşitsizlikler, bu sistemlerin adil ve kapsayıcı bir biçimde uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle, dijital vergi reformlarının başarılı olabilmesi için sadece teknolojik altyapıya yatırım yapmak yeterli olmayıp, aynı zamanda ulusal ve uluslararası yasal düzenlemelerin ve etik standartların da güncellenmesi gerekmektedir.

Yapay zeka destekli ve gerçek zamanlı çalışan dijital vergi sistemleri, daha etkin, şeffaf, adil ve çevreci bir vergilendirme yapısına geçişi mümkün kılmaktadır. Bu dönüşüm, vergi yönetiminin modernleşmesini sağlamakla kalmayıp, kusursuz vergilendirme anlayışının sosyal, ekonomik ve çevresel boyutlarıyla bütüncül biçimde hayata geçirilmesine olanak tanımaktadır. Teknoloji, vergi politikasının uygulanabilirliğini artırırken, kusursuz vergilendirme ilkesinin stratejik ve sürdürülebilir bir şekilde gerçekleştirilmesinde önemli bir kaldıraç görevi görmektedir. (GİB, 2023, s. 10–13)

## SÜRDÜRÜLEBİLİR BİR GELECEĞİN İNŞASINDA VERGİ TEKNOLOJİLERİ

21. yüzyılın çok katmanlı ve dinamik ekonomik yapısı, vergi sistemlerinin yalnızca kamu gelirlerinin sağlanmasına yönelik araçlar olmaktan çıkarak; aynı zamanda sosyal adaletin tesis edilmesi, ekonomik verimliliğin artırılması ve çevresel sürdürülebilirliğin güvence altına alınması gibi kapsamlı hedeflere hizmet eden stratejik mekanizmalar haline gelmesini zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda, çağdaş vergi politikaları-

nın değerlendirilmesi süreçlerinde, finansal boyutların yanı sıra sosyal ve çevresel etkilerin de bütüncül bir şekilde ele alınması gerekmektedir. Söz konusu çok boyutlu yaklaşım, özellikle “kusursuz vergilendirme” kavramının gelişimini ve yaygınlaşmasını tetiklemiştir. Eren ve Gündüz (2021, s. 47–66)

Kusursuz vergilendirme; teknik doğruluk, şeffaflık, adalet ve denetlenebilirlik ilkeleri temelinde şekillenen; gelir, servet ve harcama eksenlerinde vergi yükünün adil dağılımını amaçlayan bir paradigma olarak tanımlanabilir. Bu anlayış, yalnızca mali disiplinin sağlanmasına hizmet etmekle kalmayıp, aynı zamanda toplumsal eşitsizliklerin azaltılması ve kamu güveninin tesis edilmesi süreçlerine de katkıda bulunabilir. Ancak bu hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için, dijital teknolojilerin vergi sistemlerine etkin ve entegre biçimde dahil edilmesi elzem görülmektedir.

Gerçek zamanlı vergi sistemlerinin hayata geçirilmesiyle vergi süreçlerinde anlık veri akışı ve otomasyon sağlanarak, kusursuz vergilendirme anlayışının pratikte uygulanabilirliği artırılabilir. Bu tür sistemler, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmelerini kolaylaştırabilirken; vergi idarelerinin denetim ve tahsilat süreçlerinde şeffaflık ve etkinliği artırabilir. (Yücel & Öztürk, 2021, s. 327–330)

Çevresel sürdürülebilirlik hedeflerinin gerçekleştirilmesinde vergi politikalarının etkinliği büyük oranda dijitalleşmeye bağlı olabilir. Dijital teknolojiler, vergi tahsilatında şeffaflık, denetimde etkinlik ve mükellef işlemlerinde hız sağlayabilir. Yapay zeka, veri analitiği ve blokzincir gibi ileri teknolojiler sayesinde kayıt dışılık ile mücadelede daha sistematik hale gelebilirken; mükelleflerin beyan süreçleri otomatikleştirilebilir ve insan kaynaklı hata riskleri minimize edilebilir. (Government of the Netherlands, 2024) Bu gelişmeler, vergi idarelerinin verimliliğini artırmanın yanı sıra, vatandaşların vergi sistemine olan güvenini güçlendirebilir.

Dijitalleşme aynı zamanda kusursuz vergilendirme paradigmalarının temel yapı taşlarından birini oluşturabilir. Kusursuz vergilendirme,

vergi sistemlerinin sadece teknik doğrulukla işlenmesini değil; aynı zamanda adil, şeffaf ve kapsayıcı bir biçimde toplumun tüm kesimlerini içerecek şekilde yapılandırılmasını ifade eder. Gelir, servet ve harcamaya dayalı yükümlülüklerin doğru şekilde belirlenmesi, mali disiplin ve sosyal adaletin sağlanması açısından kritik önem arz edebilir. (OECD, 2020) Özellikle artan oranlı gelir vergisi uygulamaları ile temel ihtiyaçlara yönelik düşük oranlı dolaylı vergiler, bu dengeyi kurmaya yönelik etkin araçlar arasında yer alabilir. (World Bank, 2017).

Tüm bu unsurlar bir araya getirildiğinde, sürdürülebilir bir gelecek perspektifinde kusursuz vergilendirme anlayışı; ekonomik verimlilik, sosyal adalet ve çevresel sorumluluk ilkelerinin bütüncül bir entegrasyonunu gerektirebilir. Dijital teknolojiler, veri odaklı politika üretimi ve etik temelli yönetim yaklaşımları, bu dönüşüm sürecinin anahtar itici güçleri olarak değerlendirilebilir. Vergi sisteminin, yalnızca günümüz mali ihtiyaçlarını karşılamakla kalmayıp; geleceğin adil, şeffaf ve dirençli toplumlarını inşa edecek yapısal dönüşümlere öncülük etmesi beklenbilir.

Kusursuz bir vergi sisteminin inşası, salt teknik bir reformu değil; aynı zamanda uzun vadeli vizyon, kapsamlı strateji ve çok paydaşlı iş birliğini gerektirebilir. Bu çerçevede, gerçek zamanlı vergi sistemlerinin uygulanması, vergi süreçlerinin dijitalleşmesini hızlandırarak kusursuz vergilendirme paradigmasının pratiğe aktarılmasını mümkün kılabilir ve vergi adaletinin güçlenmesine katkı sunabilir. Bu sistemler aracılığıyla yalnızca beyan ve denetim mekanizmaları etkinleşmekle kalmayıp; kağıt, zaman ve enerji kullanımında sağlanan tasarruf yoluyla çevresel etkilerin azaltılması yoluyla sürdürülebilir kalkınma hedeflerine katkı sunulabilir.

Vergi teknolojileri, yalnızca kamu gelirlerini arttırmaya yönelik araçlar olmanın ötesine geçerek, sürdürülebilir bir geleceğin inşasında stratejik bir unsur haline gelmiştir. Dijital altyapılar, yapay zekâ tabanlı analizler ve gerçek zamanlı denetim mekanizmaları sayesinde vergi süreçleri daha şeffaf, verimli ve çevre dostu hale gelmektedir. Bu teknolojiler, manuel işlemleri azaltarak kâğıt tüketimini düşürmekte, enerji tasarrufu

sağlamakta ve karbon ayak izini azaltarak çevresel sürdürülebilirliğe doğrudan katkıda bulunmaktadır. (TÜRMOB, 2022; GİB, 2023) Ayrıca, veri odaklı yaklaşımlar sayesinde gelir dağılımında adaleti gözeten, risk temelli ve dinamik vergilendirme modelleri geliştirilebilmekte; bu da sosyal sürdürülebilirliği güçlendirmektedir. Sonuç olarak, çağdaş vergi teknolojileri, yalnızca mali sistemin değil, aynı zamanda çevresel ve toplumsal dengelerin de sürdürülebilirliğini destekleyen çok boyutlu bir dönüşümün temel yapıtaşını oluşturmaktadır.

## SONUÇ

Gerçek zamanlı ve yapay zekâ destekli vergilendirme sistemlerine geçiş, yalnızca teknolojik bir güncelleme olarak değil; vergi ekosisteminin tüm paydaşlarına çevresel, ekonomik ve sosyal düzeyde değer üreten kapsamlı bir dönüşüm olarak ele alınmalıdır. Bu sistemler, ekonomik işlemlerin gerçekleştiği anda verilerin toplanmasını, vergilerin otomatik olarak hesaplanmasını ve eşzamanlı şekilde raporlanmasını mümkün kılarak, dönemsel beyan anlayışının ötesine geçmekte; veri temelli, anlık ve şeffaf vergilendirme süreçlerini ön plana çıkarmaktadır. (OECD, 2022, s. 16–36) Bu yönüyle gerçek zamanlı veri akışı, dijital çağın gereksinimlerine yanıt veren yeni nesil vergi mimarisinin merkezine yerleşmektedir.

Mükellefler açısından bu yapılar; daha öngörülebilir, sadeleşmiş ve güvenilir bir vergi ortamı inşa ederken, aynı zamanda uyum maliyetlerini düşürmekte ve dijital muhasebe süreçleriyle zaman, iş gücü ve kaynak tasarrufu sağlamaktadır. (GİB, 2023) Vergi idareleri için ise bu dönüşüm, beyanname beklemeksizin işlemlere ilişkin verileri anlık olarak analiz edebilme, yüksek riskli durumları önceden tespit edebilme ve proaktif denetim stratejileri geliştirme imkânı sunmaktadır. Böylece hem vergi uyumu artmakta hem de klasik denetim mekanizmalarına olan ihtiyaç büyük ölçüde azalmaktadır.

Bu dönüşümün en dikkat çekici yönlerinden biri ise sürdürülebilir kalkınma hedefleriyle kurduğu güçlü bağıdır. Kağıt kullanımını ortadan kaldıran, işlem tekrarlarını azaltan ve enerji verimliliği sağlayan dijital vergi sistemleri; yalnızca ope-



rasyonel anlamda değil, çevresel etkileri azaltma bakımından da stratejik bir değer üretmektedir. Küresel iklim krizi, doğal kaynakların tükenmesi ve çevresel bozulma gibi tehditlerin yoğunlaştığı bir dönemde, dijitalleşmenin sunduğu bu ekolojik kazanımlar artık bir tercih değil, etik ve yönetsel bir zorunluluk haline gelmiştir.

Yapay zekâ ise bu yapının belleğini ve sezgisel gücünü oluşturmaktadır. Makine öğrenmesi, büyük veri analitiği ve doğal dil işleme teknikleri aracılığıyla vergi kaçakçılığı ve usulsüzlükler etkin biçimde tespit edilmekte; mükellef davranışları analiz edilerek risk odaklı, adalet temelli denetim mekanizmaları geliştirilebilmektedir. Böylelikle yapay zekâ, sadece teknik verimliliği değil, aynı zamanda vergi adaletini ve güvenini artırma yönünde de önemli katkılar sunmaktadır.

Özellikle COVID-19 pandemisi, dijital sistemlerin sürdürülebilirliğe katkısını açık biçimde ortaya koymuştur. Uzaktan çalışma ve dijital iletişim altyapıları sayesinde ekonomik faaliyetler süreklilik kazanmış; aynı dönemde karbon emisyonlarında gözle görülür düşüşler yaşanmıştır. Bu durum, dijital vergi altyapılarının yalnızca mali değil, ekolojik ve toplumsal sürdürülebilirlik açısından da çok boyutlu fırsatlar sunduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak, gerçek zamanlı ve yapay zekâ destekli vergi sistemleri, vergi yönetimini yalnızca modernize eden değil; aynı zamanda kusursuz vergilendirme ilkesini esas alan, şeffaflık, adalet ve sürdürülebilirlik ilkeleriyle uyumlu bir gelecek vizyonunu mümkün kılan temel yapısal unsurlardan biridir. Bu dönüşüm, kamu otoriteleri, özel sektör ve akademi arasındaki iş birliğini daha da zorunlu hale getirirken; vergi sistemlerinin yalnızca mali değil, sosyal ve çevresel boyutlarıyla da yeniden düşünülmesini kaçınılmaz kılmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Eren, M., & Gündüz, S. (2021). Yapay zekâ destekli vergi sistemlerinin sürdürülebilir vergilendirme süreçlerine etkisi. *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, 35(1), 47–66.
- Fonoa. (2025). *Continuous transaction controls: Real-time reporting and e-invoicing explained*. Fonoa Technologies. <https://www.fonoa.com/resources/blog/continuous-transaction-controls>
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). (2023). *Dijital vergi uygulamaları ve gerçek zamanlı vergilendirme yaklaşımları*. Ankara: GİB Yayınları.
- Government of the Netherlands. (2024). *A first step to real-time taxation: The vision of the Dutch Tax and Customs Administration for automatic and real-time assessment and collection*. Ministry of Finance. <https://www.government.nl/documents/reports/2024/06/30/a-first-step-to-real-time-taxation>
- International Monetary Fund (IMF). (2021). *Digitalization and tax compliance* (IMF Working Paper). <https://www.imf.org/en/Publications/WP>
- Köse, H. (2022). Dijitalleşmenin vergi uygulamaları üzerindeki etkileri: Türkiye örneği. *Uluslararası Ekonomi ve Yenilik Dergisi*, 8(1), 67–84.
- Milner, C., & Berg, B. (n.d.). *Tax analytics: Artificial intelligence and machine learning – Level 5*. PwC. <https://www.pwc.no/no/publikasjoner/Digitalisering/artificial-intelligence-and-machine-learning-final1.pdf>
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2014). *Standard Audit File for Tax (SAF-T) guidance*. OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2020). *Tax Administration 3.0: The digital transformation of tax administration*. OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2022). *Digital transformation maturity model for tax administration*. OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2024). *Tax administration digitalisation and digital transformation initiatives: Comparative Information Series (CIS) for 2024*. OECD Publishing. [https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-digitalisation-and-digital-transformation-initiatives\\_c076d776-en/](https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-digitalisation-and-digital-transformation-initiatives_c076d776-en/)
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2025). *Tax administration digitalisation and digital transformation initiatives: Comparative Information Series (CIS) for 2024*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/en/publications/tax-administ->



[ration-digitalisation-and-digital-transformation-initiatives\\_c076d776-en/](#)

PricewaterhouseCoopers (PwC). (2019). *Tax function of the future: Building the tax function you need today* (pp. 1–28). PwC.

Sovos. (2024). *Continuous transaction controls (CTC): The future of compliance*. Sovos Compliance, LLC. <https://sovos.com/blog/vat/continuous-transaction-controls-ctc-the-future-of-compliance/>

TÜRMOB. (2022). *Mali müşavirlik mesleğinde dijital dönüşüm ve gelecek vizyonu raporu*. Ankara: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yayınları.

World Bank. (2017). *Fair taxation in the Middle East and North Africa: Lessons from the past and options for the future*. Washington, DC: World Bank.

Yücel, G., & Öztürk, H. (2021). Gerçek zamanlı vergilendirme sistemlerinin vergi uyumuna etkisi. *Maliye Dergisi*, 180, 325–342.



## TEKNİK İFLAS EŞİĞİNDE BİR NEFES ENFLASYON DÜZELTMESİNİN ROLÜ

Emre Özerçen

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir / Türkiye, email: [info@emreozercen.com](mailto:info@emreozercen.com)

Şirketlerin finansal yapıları zaman içinde çeşitli nedenlerle zayıflayabilir. Özellikle sürekli zarar eden işletmelerde sermaye erimesi, ciddi yapısal riskleri beraberinde getirir. Bu noktada en kritik kavramlardan biri “teknik iflas”tır. Türk Ticaret Kanunu’nun 376. maddesi kapsamında ele alınan bu süreç, sadece bilanço kalemlerini değil, şirketin tüm karar mekanizmalarını doğrudan etkiler.

### 1. TEKNİK İFLAS (TTK 376) NEDİR?

TTK 376, sermaye şirketlerinin özkaynak yapılarında zayıflama olduğunda yönetim organlarına çeşitli yükümlülükler yükler:

- **Özkaynaklar, sermaye ile kanuni yedeklerin yarısının altına düşerse:** Yönetim kurulu derhal genel kurulu toplantıya çağırmalı ve iyileştirici önlemler önermelidir.
- **Özkaynaklar bu toplamın üçte ikisinin de altına inerse:** Sermaye artırımı, azaltımı ya da şirketin tasfiyesi gibi daha köklü çözümler gündeme gelir.
- **Borca batıklık şüphesi varsa:** Şirket, hem işletmenin sürekliliği hem de tasfiye varsayımıyla iki ayrı ara bilanço hazırlamalı; eğer borçlar karşılanamıyorsa mahkemeye iflas başvurusu yapılmalıdır.

### 2. ENFLASYON DÜZELTMESİNİN BİLANÇO KALEMLERİNE ETKİSİ

2023 ve 2024 yılı sonlarında uygulanan enflasyon düzeltmeleri, teknik iflas riski taşıyan şirketler açısından önemli bir etki yaratmıştır:

- Maddi duran varlıklar, sermaye ve benzeri kalemler düzeltilerek taşınan değerleri artmıştır.
- Bu değer artışları özkaynaklara yansyarak, birçok şirketin teknik iflas kapsamından çıkmasına imkân tanımıştır.
- Ancak unutulmamalıdır ki bu artışlar nakit yaratmaz, yalnızca muhasebe kayıtlarını etkiler.

**Citation/Atf:** ÖZERÇEN, E. (2025). TEKNİK İFLAS EŞİĞİNDE BİR NEFES ENFLASYON DÜZELTMESİNİN ROLÜ. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 8(2): 308-09.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Emre Özerçen  
E-mail: [info@emreozercen.com](mailto:info@emreozercen.com)



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

### 3. HANGİ BİLANÇO ESAS ALINMALI?

Teknik iflas ve borca batıklık değerlendirmelerinde esas alınması gereken bilanço, **ticari bilançodur**. Bu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) veya Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) esas alınarak hazırlanmış ve varsa bağımsız denetimden geçmiş bilançodur.

**Yaygın hata:** Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre hazırlanan bilançoların dikkate alınmasıdır. Ancak bu bilançolarda enflasyon düzeltmesi kaynaklı yeniden değerlendirme fonları gibi özkaynağı artıran unsurlar görülmeyebilir. Bu da hatalı değerlendirmelere neden olur.

#### Dikkat edilmesi gereken ayırım:

- **Sermaye ve kanuni yedek akçeler:** Düzeltilmemiş (orijinal) tutarlarıyla dikkate alınır.
- **Özkaynak kalemleri:** Enflasyon düzeltmesi sonrası oluşan değerlerle hesaplanır.

Bu ayırım sonucunda, enflasyon düzeltmesiyle özkaynağı artan bir şirket, teknik olarak TTK 376 kapsamından çıkmış sayılabilir. Ancak bu yalnızca muhasebe üzerinden görülen bir iyileşmedir.

### 4. ENFLASYON DÜZELTMESİ GERÇEKTEN KURTARIR MI?

Bu sorunun yanıtı şirketin genel finansal yapısına bağlıdır. Ancak bazı genel çıkarımlar yapılabilir:

- Enflasyon düzeltmesi, bilanço kalemlerini büyütür ve özkaynak/sermaye oranını daha sağlıklı gösterir.
- Mali tablolarda görünürde bir iyileşme sağlar; ancak bu iyileşme **fiktiftir**. Nakit akışı, borç ödeme gücü veya kârlılık sorunları devam ediyorsa bu sadece geçici bir rahatlama sunar.
- Yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi yoluyla teknik iflas yükümlülükleri geçici olarak aşılabilir, fakat bu durum şirketin faaliyet verimliliğini ve sürdürülebilirliğini garanti etmez.

### 5. ÖRNEK UYGULAMA

2024 yılı sonunda özkaynakları **-500.000 TL** olan bir firmanın:

- Maddi duran varlıkları, enflasyon düzeltmesi sonucunda **2.000.000 TL** artmıştır.
- Bu artış “yeniden değerlendirme artış fonu” olarak özkaynaklara eklenmiş,
- Böylece düzeltilmiş özkaynak **+1.500.000 TL**'ye ulaşmıştır.

Bu durumda şirket, teknik iflas kapsamında görünmese de **nakit pozisyonu, borçluluk oranı ve faaliyet kârlılığı** hâlâ sorunlu olabilir. Bu nedenle sadece muhasebe düzeltmeleriyle değil, stratejik iyileştirmelerle de desteklenmesi gerekir.

#### Sonuç: Geçici Rahatlama, Kalıcı Çözüm Değil

Enflasyon düzeltmesi, teknik iflas sınırında bulunan şirketler için önemli bir rahatlama sağlayabilir. Ancak bu rahatlama çoğunlukla **muhasebesel bir düzeltme** olup, yapısal bir iyileşme sağlamaz.

Kalıcı çözüm için şu adımlar da gereklidir:

- Sermaye artışı veya ortaklardan kaynak girişi,
- Maliyet kontrolü ve verimlilik artışı,
- Sürdürülebilir kârlılık ve güçlü bir nakit akışı planlaması.

Sonuç olarak, enflasyon düzeltmesi şirketlere sadece “bir nefes” aldırır. Gerçek iyileşme, yalnızca stratejik ve finansal adımların bir bütün hâlinde uygulanmasıyla mümkün olur.



## SERBEST BÖLGELERDE KDV ve ÖTV UYGULAMALARI

**Kemal Oktar**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir / Türkiye, email: kemaloktar@gmail.com

### GENEL AÇIKLAMALAR

En yaygın tüketim vergileri olan KDV ve ÖTV Kanunlarında benzer hükümler bulunmakla birlikte, birbirinden farklı uygulamalar **çoğunlukta**dır. İlk aklımıza gelenler, KDV'nin ithalattan veya imalattan tüketime kadar her safhada uygulanması; ÖTV'nin ise imalat veya ithalat safhasında sadece bir kez alınmasıdır. Aşağıda iki verginin benzer ve farklı yönleri gösterilmiştir.

#### KDV ve ÖTV'nin Benzer Yönleri

- Mükellefi alıcılar değil satıcılardır.
- Vergiyi doğuran olayla ilgili teslim ve teslim sayılan hallerin tanımları aynıdır.
- İthalatta gümrük idaresince uygulanır, düzeltmeler Gümrük Kanununa göre yapılır.
- İhracat vergiden istisnadır.
- İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması vardır.
- Uluslararası anlaşmalar hariç, diğer kanunlardaki istisnalar geçersizdir.
- Vergi oran ve tutarları Cumhurbaşkanı'nın yetkisi dâhilinde değiştirilebilir.

**Citation/Atf:** OKTAR, K. (2025). SERBEST BÖLGELERDE KDV ve ÖTV UYGULAMALARI. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 8(2): 310-15.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**

Kemal Oktar

E-mail: kemaloktar@gmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

## KDV ve ÖTV'nin Farklı Yönleri

### KDV

- İthalat veya imalattan tüketime kadar her safhada alınır
- Ticari, sınai, zirai, serbest meslek faaliyeti ile belirlenen diğer faaliyetler kapsamındaki teslim ve hizmetlerle sınırlı
- Basit usul, vergiden muaf esnaf, küçük çiftçilerin teslim ve hizmetleri istisna
- Yüklenilen vergiler genel olarak indirim konusu yapılır
- Bazı istisnalar hariç gider veya maliyet unsuru oluşturmaz
- İki grup mal için indirimli, diğer tüm mal ve hizmetler için genel vergi oranı uygulanır
- Kısmi, indirimli, iadeli, geçici olmak üzere istisnaları çok
- Her safhada ihracatçı ödediği verginin iadesini alabilir
- Bazı mükellefler için 3 aylık dönem dışında vergilendirme dönemi, beyan ve ödeme süreleri sabit
- Serbest bölgelere teslimler ve yolcu beraberliği eşya teslimleri ihracat sayılır
- Vergi uygulamasına ilişkin 1 tane KDV Genel Uygulama Tebliği var

### ÖTV

- İthalat veya imalat safhasında bir kez alınır
- Vergileme için faaliyet türü, miktar veya tutar limitleri yok
- Mükellef bazında da sınırlama yok
- Sadece aynı listedeki malların imalatı kullanılan kısmı kadar indirim imkânı var
- Yüklenilen ÖTV alıcılar açısından gider veya maliyet unsuru
- Genelde her mal için farklı oran ve tutarlar uygulanır
- İstisnaları sınırlı
- İthal edilen veya ÖTV mükellefinden satın alınan malların ihracatında ödenmiş olan ÖTV iade edilebilir
- Listeler itibarıyla vergilendirme dönemleri, beyan ve ödeme süreleri farklı
- Serbest bölgelere teslimler veya yolcu beraberliği eşya teslimleri ihracat sayılmaz
- Her bir listedeki malların vergilendirilmesine ilişkin 4 ayrı Uygulama Genel Tebliği var

Tablolardan görüleceği gibi, genel kanının aksine KDV ve ÖTV'nin farklı yönleri daha fazladır.

Bu makalemizde, iki verginin serbest bölgelerde uygulanmasında ortaya çıkan çarpıcı farklılıklar **ele alınmıştır**. Hizmetler ÖTV kapsamına girmediği için, konunun mal teslimleri açısından irdeleneceği tabiidir.

Bu kapsamda çalışmamızı;

- Yurt içinden serbest bölgeye,
- Yurt dışından serbest bölgeye,
- Serbest bölge içerisinde,
- Serbest bölgeden yurt içine,
- Serbest bölgeden yurt dışına,

Yapılan teslimler olarak bölümlendirmek mümkün.

## 1- YURT İÇİNDEN SERBEST BÖLGEYE YAPILAN TESLİMLER

### a) İhracat teslimleri

KDV Kanununun 11/1-a maddesi ile ihracat teslimleri KDV'den müstesna tutulmuş olup, Kanunun 12/1-a maddesinde bir teslimin ihracat sayılabilmesi için; teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya yapılması, teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması gerektiği hükme bağlanmıştır. Buna göre yurt içinden serbest bölgeye gönderilen mallar için KDV yönünden ihracat istisnası geçerlidir.

ÖTV Kanununun 5/1. maddesinde ise Kanuna ekli listelerdeki malların yurt dışındaki bir müş-



teriyeye teslim edilmesi ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkmış olması şartıyla ihracat istisnası uygulanabileceği belirtilerek, yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerin ÖTV açısından ihracat sayılmayacağı net olarak ifade edilmiştir.

Bu durumda Türkiye'den serbest bölgelere yapılan teslimlerde, KDV yönünden ihracat istisnası uygulanacak, ÖTV yönünden ise vergileme yapılacaktır. Bu amaçla düzenlenecek e-faturada ihracat faturası senaryosunda istisna seçilerek ilerlenmesi, "Mal/Hizmet Bilgileri" bölümünde "Vergi Ekle" kutucuğu seçilerek uygulanması gereken ÖTV tutarının yazılması gerekecektir. Bu dönemde verilecek KDV beyannamesinde ihracat istisnası beyan edilirken, ÖTV beyannamesinde vergi beyan edileceği tabiidir. Bu döneme ait KDV beyannamesi ekine gümrük beyannamesi ekleneceği unutulmamalıdır.

Öte yandan serbest bölgedeki alıcının, yurt içindeki ÖTV mükellefinden satın aldığı malları serbest bölgeden yurt dışına göndermesi söz konusu ise bu durumda yurt içindeki ÖTV mükellefi, teslim ettiği mallar için KDV yönünden ihracat istisnası, ÖTV yönünden ise ihraç kayıtlı teslim dolayısıyla tecil-terkin uygulayabilecektir. Bunun için ÖTV mükellefinin e-fatura olarak yine ihracat faturası senaryosuna göre işlem yapması, vergi ekle kutucuğunu seçerek ÖTV hesaplaması, e-faturanın altına "*ÖTV Kanununun 8/2 maddesi hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir.*" şerhi yazması gerekecektir. Bu faturada gösterdiği ÖTV için tecil-terkin uygulaması yapması amacıyla bağlı olduğu vergi dairesine bir dilekçe vermesi, beyan edilen ÖTV'nin tecil işlemlerinin yapıldığını takip etmesi de uygun olacaktır.

Bu şekilde serbest bölgedeki alıcıya teslim edilen mallar için hesaplanan ve tecil edilen ÖTV, serbest bölgedeki alıcının, bu malları süresinde olduğu gibi yurt dışına ihraç ettiğini belgeleyen serbest bölge işlem formunun (ve malların serbest bölgeye çıkarıldığına ilişkin gümrük beyannamesinin) ÖTV mükellefinin vergi dairesine ibraz edilmesi suretiyle, tecil edilen ÖTV terkin edilebilecektir.

#### **b) İhraç kayıtlı teslimler**

KDV Kanununun 11/1-a maddesinde, ihraç edil-

mek şartıyla imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilen mallara ait KDV'nin ihracatçılardan tahsil edilmemesi halinde, imalatçıların ilgili dönem beyannamesinde beyan edeceği KDV'nin vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı, bu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen verginin terkin edileceği, ödenecek verginin bulunmaması veya ihracatçıdan tahsil edilmeyen vergi tutarından az olması halinde tecil edilemeyen verginin iade edileceği hükmü düzenlenmiştir.

Yukarıdaki bölümde belirtildiği gibi, yurt içinden serbest bölgeye yapılan teslimler KDV yönünden ihracat olarak değerlendirildiği için, yurt içindeki imalatçının ihraç kaydıyla teslim ettiği malların ihracatçı tarafından serbest bölgeye gönderilmesi halinde, imalatçının tahsil etmediği KDV için tecil-terkin uygulanması mümkün olacaktır.

Öte yandan ÖTV Kanununun 8/2. maddesinde de benzer bir hüküm düzenlenmiştir. Bu hükme göre, ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait hesaplanan ÖTV, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla beyan edilmekte, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV tecil olunmaktadır.

Ancak yukarıdaki bölümde belirtildiği gibi, yurt içinden serbest bölgeye yapılan teslimler ÖTV uygulamasında ihracat sayılmadığı için, ÖTV mükellefinden serbest bölgeye göndermek üzere mal alan yurt içindeki ihracatçıya yapılan teslimlerde ÖTV yönünden tecil-terkin uygulanması mümkün değildir. Bu durumda, serbest bölgeye mal gönderecek olan ihracatçı, yurt içinden satın aldığı mallar için KDV ödemeyecek, ancak ÖTV ödeyecektir. Bu ihracatçıya mal teslim eden imalatçının düzenleyeceği ticari fatura senaryosunda "İhraç Kayıtlı" fatura tipini seçmesi gerekecektir. Faturada hesaplanan KDV için tecil-terkin uygulaması yapılırken, "Vergi Ekle" kutucuğu kullanılarak hesaplanan ÖTV'nin beyan edilip ödeneceği tabiidir. ÖTV ödeyerek yurt içinden mal alan serbest bölgedeki ihracatçı, bu malları olduğu gibi yurt dışına ihraç ederse, ÖTV Kanununun 5/2. maddesi kapsamında ödediği ÖTV'nin iadesini talep edebilecektir.

Diğer taraftan ÖTV Kanununun 8/2. maddesi

uyarınca, yurt içindeki ÖTV mükellefinin, serbest bölgedeki ihracatçıya yurt dışına gönderilmek üzere mal tesliminde hesapladığı ÖTV için, önceki bölümde açıklandığı şekilde tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapabileceği tabiidir.

## 2- YURT DIŞINDAN SERBEST BÖLGEYE YAPILAN TESLİMLER

KDV Kanununun 1/2. maddesi ile her türlü mal ithali KDV'ye tabi tutulmuş olup, ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşımasının vergilendirmeye tesir etmeyeceği hükme bağlanmıştır. KDV Kanununda ithalat tanımı olmadığından, gümrük mevzuatına bağlı olarak malların serbest dolaşıma girişi ithalat olarak değerlendirilmektedir.

Ancak KDV Kanununun 16/1-c maddesi ile Gümrük Kanunundaki serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi KDV'den müstesna tutulmuştur. Kanunun 16/1-a maddesine göre yurt içinde teslimi vergiden müstesna tutulan malların ithali de KDV'den istisnadır.

Maddede söz edilen Gümrük Kanununun 152. maddesinde, serbest bölgeler Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen yerler olarak tanımlanmıştır.

Bu hükümlere göre yurt dışından serbest bölgeye gelen mallar serbest bölge rejimine tabi olduğu için KDV uygulanmayacaktır.

ÖTV'ye gelince, ÖTV Kanununun 1. maddesiyle Kanuna ekli (II) sayılı listedeki taşıt araçlarının kullanılmak üzere ithali ile (III) sayılı listedeki tütün mamullerinin ve içeceklerin, (IV) sayılı listedeki malların ithali ÖTV'ye tabi tutulmuştur. Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalinde vergi doğmamakla birlikte, ithal edilen malların yurt içinde teslimi veya kullanımında da ÖTV doğmaktadır.

ÖTV Kanununun 2/1-a maddesinde ithalat; verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine girişi olarak tanımlanmıştır. Gümrük Kanununun 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsamakta, Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası da gümrük bölgesine dahil bulunmaktadır. Bu durumda ÖTV kapsamına giren malların Türkiye Cumhuriyeti siyasi sınırlarına girmesi ile ÖTV yönünden ithalat gerçekleşmiş olmakta ve vergi doğmaktadır.

Ancak ÖTV Kanununun 7/7. maddesi ile Gümrük Kanununun serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den istisna edilmiştir. Gümrük Kanununun yukarıda bahsi geçen 152. maddesi uyarınca serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla serbest bölgeye konulmasıyla serbest bölge rejime tabi olduğu göz önüne alındığında, yurt dışından serbest bölgeye gelen mallar için ÖTV de uygulanmayacağı sonucu çıkmaktadır.

## 3- SERBEST BÖLGE İÇERİSİNDE YAPILAN TESLİMLER

Önceki bölümlerde belirtildiği gibi, serbest bölge rejimine tabi malların bu rejim kapsamında teslimi, KDV Kanununun 16/1-c, ÖTV Kanununun 7/7. maddeleri kapsamında her iki vergiden de müstesna tutulacaktır.

Gümrük Kanununun 156. maddesine göre, malların serbest bölgelerde kalabileceği süre sınırsızdır. Dolayısıyla serbest bölge rejimine tabi olan malların serbest bölge içerisinde veya bir serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye tesliminde KDV ve ÖTV uygulanmayacaktır.

Gümrük Kanununun 157. maddesinde, serbest bölgeye konulmuş serbest dolaşımda olmayan eşyanın;

- Serbest dolaşıma girebileceği,
- İzni gerek olmaksızın mutat elleçleme işlemine tabi tutulabileceği,
- Dâhilde işleme rejimine tabi tutulabileceği,
- Gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi

tutulabileceği,

e) Geçici ithalat rejimine tabi tutulabileceği,

f) Gümrük terk edilebileceği,

g) Gümrük idaresi gözetiminde imha edilebileceği,

Belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 158/1. maddesi, yukarıda yer alan 157. madde hükümleri uygulanmaksızın, serbest dolaşımda olmayan eşyanın serbest bölgelerde tüketilmesini veya kullanılmasını yasaklamaktadır.

Ancak,

a) Serbest bölgelerdeki tesislerin yapımında kullanılan,

b) Serbest bölgelerde bulunan tesislerde makina-teçhizat, demirbaşa kayıtlı eşya veya bunların parçası olarak kullanılan,

c) Serbest bölgelerde yerleşik gemi inşa faaliyetinde bulunanlara gemi inşasında kullanılmak üzere teslimi yapılan, mallar, bu durumun tespiti kaydıyla, bu hükmün dışında tutulmuştur.

Bu durumda, serbest bölgedeki malların yukarıda belirtilen haller dışında kullanılması veya tüketilmesi halinde serbest bölge rejimi ihlal edildiğinden KDV ve ÖTV uygulanacağı akla gelmektedir. Nitekim Gümrük Kanununun 185. maddesinde, serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, bu Kanuna aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması halinde gümrük yükümlülüğü doğduğu hükme bağlanmıştır. Eşyanın kaybolması ve bu kaybın kanıtlanamaması halinde de eşyanın tüketilmiş veya kullanılmış sayılacağı belirtilmiştir.

Ancak Gümrük Kanununun Geçici 7. maddesinde, bu Kanunun 152, 157 (birinci fıkrasının (a) bendi hariç), 158 ve 185. maddelerinin Serbest Bölgeler Kanununa aykırı olan hükümlerinin<sup>1</sup>, Avrupa Birliğine tam üyeliğin (!) gerçekleştiği tarihe kadar uygulanmayacağını hükme bağlamıştır.

Bu hükümden hareketle, serbest dolaşımda olmayan eşyanın Avrupa Birliğine tam üye oluncaya kadar (!) herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın kullanılabileceği ya da tüketilebileceği sonucu çıkmaktadır. Bu durumda Avrupa Birliğine tam üye oluncaya kadar (!) serbest bölge rejimine tabi malların serbest bölge içerisinde kullanılması veya tüketilmesi halinde KDV uygulanmayacaktır.

Ancak ÖTV için durum farklıdır. Çünkü Gümrük Kanununun yukarıda bahsi geçen Geçici 7. maddesinin ikinci paragrafında, Gümrük Kanununun 158. ve 185. maddelerinin, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu yönünden uygulanmaya devam olunacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre ÖTV'nin konusuna giren malların serbest bölgede tüketilmesi veya kullanılması da Avrupa Birliğine tam üye oluncaya kadar da Gümrük Kanununun 158. ve 185. maddeleri uygulanacak, dolayısıyla serbest bölge rejimi uygulanan malların bölge içerisinde kullanılması veya tüketilmesinde (Avrupa Birliğine tam üye olana kadar dahi) ÖTV doğacaktır. Burada vergilemenin, serbest bölge rejimine tabi vergilenmemiş malları kullanan veya tüketenler tarafından bölgenin yetki alanına girdiği vergi dairesine ÖTV mükellefiyeti tesis ettirilip, beyanname verilmek suretiyle yapılması gerekecektir.

#### 4- SERBEST BÖLGEDEN YURT İÇİNE YAPILAN TESLİMLER

Gümrük Kanununun 157. maddesinde, serbest bölgeye konulmuş serbest dolaşımda olmayan eşyanın, serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında ve Kanunun 161. maddesinde belirtilen koşullar altında serbest dolaşıma girebileceği belirtilmiştir. Ayrıca 160. maddede, mevzuatın aksini öngörmediği hallerde bir serbest bölgeden çıkan eşyanın Türkiye gümrük bölgesi dışına ihraç veya yeniden ihraç edilebileceği veya Türkiye gümrük bölgesinin bir başka yerine getirilebileceği hükmü düzenlenmiştir. Maddede, bir serbest bölgeden Türkiye gümrük bölgesinin bir

<sup>1</sup> Gümrük Kanununda bahsedilen Serbest Bölgeler Kanununda (6. madde), serbest bölgelerin Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen yerler olduğu hükme bağlanmıştır.

başka yerine getirilen eşyanın, serbest dolaşımında bulunması halinde 46 ila 50. madde hükümleri, serbest dolaşımında bulunmaması halinde ise 50. madde dışında “üçüncü kısım” hükümlerine tabi tutulacağı belirtilmektedir.

Bu hükümlere göre, gerek yurt içinden ihracat rejimi kapsamında serbest bölgeye gönderilmiş olan malların, gerekse yurt dışından serbest bölgeye gelen malların yurt içine ithalinde serbest bölge rejimi sona ermiş, serbest dolaşıma giriş rejimi başlamış olacağından, serbest bölgeden yurt içine mal girişi KDV'ye ve ÖTV'ye tabi olacaktır.

Burada vergilemenin ne şekilde yapılacağı sorusu gündeme gelebilir. Serbest bölgeden yurt içindeki alıcıya fatura düzenleyen satıcının gönderdiği mallar, alıcı tarafından serbest dolaşıma giriş işlemleri yapılmadığı sürece halen serbest bölge rejimine tabi mallar olduğu için, satıcı tarafından KDV ve ÖTV hesaplanmaması gerektiği düşünülmektedir. Verginin, Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında doğacağı, bu nedenle vergilemenin gümrük idaresince serbest dolaşıma giriş aşamasında alıcı muhatap alınmak suretiyle yapılmasının doğru olduğu sonucuna ulaşmaktadır.

Son olarak, ÖTV Kanunu eki (I) sayılı listedeki malların ithalinde ÖTV doğmadığı için, serbest bölgeye getirildikten sonra yurt içine ithal edilen olan mallar için ithalat gümrük idaresine, bu malların yurt içinde kullanımı veya tesliminde ödenecek ÖTV tutarı kadar teminat verilmesi gerektiğini hatırlatmak isteriz.

## 5- SERBEST BÖLGEDEN YURT DIŞINA YAPILAN TESLİMLER

Gümrük Kanununun yukarıda belirtilen 160. maddesinde, mevzuatın aksini öngörmediği hallerde, bir serbest bölgeden çıkan eşyanın, Türkiye gümrük bölgesi dışına ihraç veya yeniden ihraç edilebileceği hükmü düzenlenmiştir. Maddenin 3. fıkrasında, eşyanın Türkiye gümrük bölgesini bir serbest bölgeden terk etmesi halinde “beşinci kısım” hükümlerine ilave olarak, ihracat, hariçte işleme, yeniden ihracat, şartlı muafiyet düzenlemeleri veya transite ilişkin hükümlere

uyulmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Yurt içinden serbest bölgeye çıkarılan mallar için KDV yönünden ihracat istisnası hükümlerine göre işlem yapıldığından, serbest bölgeye çıkan malların buradan yurt dışı edilmesinde tekrar ihracat istisnası uygulanması söz konusu değildir.

ÖTV uygulamasında ise yurt içinden serbest bölgeye gönderilen mallar ÖTV'ye tabi olup, ihracat istisnası uygulanmadığından, serbest bölgeden yurt dışına gönderilen mallar için ÖTV Kanununun 5/1. maddesi kapsamında ihracat istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır. Malların serbest bölgeye çıkışında gümrük beyannamesi düzenlendiğinden, serbest bölgeden yurt dışına gönderilen mallar için ihracat istisnası beyan edilmesinde, serbest bölge işlem formu kullanılacaktır. Serbest bölge işlem formunun yanı sıra, malların serbest bölgeye çıkışında düzenlenen gümrük beyannamesinin ibrazının da arandığını belirtmeliyiz.

Daha önce de belirtildiği gibi serbest bölgedeki alıcının bu malları yurt içindeki ÖTV mükellefinden ÖTV ödeyerek satın almış olması halinde, ÖTV Kanununun 5/2. maddesi kapsamında ÖTV iadesi talebinde bulunabileceği tabiidir.





## ADLİ MUHASEBE VE HİLE DENETİMİ: FİNANSAL SUÇLARIN TESPİTİ VE ÖNLENMESİNDE YENİ BİR YAKLAŞIM

Güliden Kaman

SMMM, Bağımsız Denetçi, Muhasebe Bilim Uzmanı, Türkiye, email: guldenkaman@hotmail.com

### Özet

Günümüz iş dünyasında finansal hileler ve usulsüzlükler, şirketlerin itibarını sarsmakla kalmayıp, ekonomiye de büyük zararlar vermektedir. Klasik denetim yöntemleri genellikle bu tür karmaşık mali suçları tespit etmekte yetersiz kalmaktadır. İşte bu noktada devreye giren **adli muhasebe**, finansal manipülasyonları ve hileli işlemleri açığa çıkarma konusunda önemli bir araçtır. Adli muhasebeciler, sadece rakamları değil, arkasındaki niyetleri de inceler, şirket içindeki zayıf noktaları ortaya koyar ve finansal suçların önlenmesine katkı sağlar. Bu makale, adli muhasebenin **hile tespiti** ve **önlenmesindeki stratejik rolünü** derinlemesine analiz etmekte; Türkiye'deki uygulama alanları, karşılaşılan zorluklar ve yasal altyapı hakkında kapsamlı bir değerlendirme sunmaktadır. Ayrıca, uluslararası örnekler ışığında adli muhasebenin iş dünyasındaki gerçek dünyadaki etkilerini vurgulamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Adli Muhasebe, Hile Tespiti, Mali Suçlar, Yolsuzluk, İç Kontrol Sistemleri, Türkiye, Dijital Delil Analizi, Finansal Skandallar, Etik, Hukuki Süreçler

**Citation/Atf:** KAMAN, G. (2025). ADLİ MUHASEBE VE HİLE DENETİMİ: FİNANSAL SUÇLARIN TESPİTİ VE ÖNLENMESİNDE YENİ BİR YAKLAŞIM. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 316-22.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Güliden Kaman  
E-mail: guldenkaman@hotmail.com



Bu çalışma, Creative Commons Atf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.



## GİRİŞ

Son yıllarda, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yaşanan yüksek profilli muhasebe skandalları, finansal raporların güvenilirliği konusunda ciddi tartışmalara neden olmuştur. Enron, WorldCom ve Parmalat gibi küresel ölçekte yankı uyandıran şirket skandalları, sadece yatırımcıların değil, aynı zamanda kamuoyunun da klasik denetim mekanizmalarına olan güvenini sarsmıştır. Bu gelişmeler, geleneksel muhasebe ve denetim yöntemlerinin tek başına yeterli olmadığını ve daha derinlemesine analiz yapabilecek uzmanlık alanlarına ihtiyaç duyulduğunu ortaya koymuştur.

Bu noktada, adli muhasebe, yalnızca finansal kayıtların doğruluğunu değil, aynı zamanda bu kayıtların ardındaki manipülasyonları ve hileli işlemleri tespit etmeyi amaçlayan bir uzmanlık alanı olarak ön plana çıkmaktadır. Adli muhasebe uzmanları, finansal belgelerdeki anormallikleri ortaya çıkararak hukuk süreçlerine delil sağlayabilmekte ve yargı organlarına teknik destek sunabilmektedir. Bu sayede, finansal suçların aydınlatılmasında kritik bir rol üstlenmektedirler.

Türkiye özelinde, adli muhasebe uygulamaları gelişmekte olan bir alandır. Her ne kadar 2008 küresel finans krizinden sonra bu alana yönelik farkındalık artsa da hâlâ sistematik bir yapıdan ve kurumsallaşmış uygulamalardan yoksundur. Yasal düzenlemelerin yetersizliği, uzman eksikliği ve disiplinlerarası iş birliğinin sınırlı oluşu, Türkiye’de adli muhasebenin etkinliğini sınırlayan başlıca faktörler arasında yer almaktadır.

Bu makalede, adli muhasebe ve hile denetimi konularına disiplinlerarası bir perspektifle yaklaşılacak; bu iki alanın kesişim noktaları, uygulama zorlukları ve dünyadaki mevcut durum örneklerle değerlendirilecektir. Amaç, yalnızca teorik bir çerçeve çizmek değil; aynı zamanda uygulamaya dönük çözüm önerileri sunarak bu alanın gelişimine katkı sağlamaktır.

## 1. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI VE GELİŞİMİ

Adli muhasebe, muhasebe, denetim ve hukuk disiplinlerinin kesişiminde yer alan, özellikle finansal bilgiye dayalı anlaşmazlıkların çözü-

münde uzmanlık gerektiren bir alandır. Bu alan, sadece sayısal verileri yorumlamakla kalmaz; aynı zamanda bu verilerin arka planındaki hileli, yanıltıcı ya da yasa dışı işlemleri ortaya çıkarmayı da hedefler. Adli muhasebe uzmanları, çoğunlukla mali davalarda bilirkişi sıfatıyla görev yapar ve mahkemelere teknik raporlar sunarak karar süreçlerine katkı sağlarlar.

Disiplinlerarası doğası nedeniyle, adli muhasebe yalnızca muhasebe ilkelerine değil; aynı zamanda hukuk kurallarına, soruşturma tekniklerine ve davranış bilimlerine de hâkim olmayı gerektirir. Bu bağlamda, adli muhasebeci yalnızca bir mali uzman değil, aynı zamanda analitik düşünen, eleştirel sorgulama yapabilen ve etik ilkelere bağlı bir araştırmacıdır.

Adli muhasebenin tarihsel gelişimi incelendiğinde, bu alanın yeni bir disiplin gibi görünse de aslında köklerinin oldukça eskiye dayandığı görülmektedir. İlk sistematik uygulamalar, 20. yüzyılın başlarında İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri’nde ortaya çıkmıştır. Özellikle 1930’lu yıllarda yaşanan ekonomik kriz, şirketlerdeki yolsuzlukların artmasına ve bu nedenle finansal soruşturmalara duyulan ihtiyacın belirginleşmesine neden olmuştur. Ancak adli muhasebenin ayrı bir uzmanlık alanı olarak kurumsallaşması, 2000’li yıllarda yaşanan büyük muhasebe skandallarıyla birlikte hız kazanmıştır.

Özellikle Enron ve WorldCom gibi şirketlerin iflası, bağımsız denetim kuruluşlarının güvenilirliği kadar, iç denetim sistemlerinin yetersizliğini de gözler önüne sermiştir. Bu çöküşler, sadece yatırımcıları değil; denetim otoritelerini ve yasa organlarını da harekete geçirmiş, finansal suçların derinlemesine analiz edilebilmesi için adli muhasebe uygulamalarına olan ihtiyaç artmıştır. Bu süreçte birçok ülkede adli muhasebe eğitimi müfredata dâhil edilmiş ve kamu otoriteleri nezdinde özel bir uzmanlık alanı olarak kabul görmeye başlamıştır.

Türkiye’de ise adli muhasebe kavramı hâlen gelişim aşamasındadır. Uygulamada daha çok vergi denetimi ve mahkeme bilirkişiliği ile sınırlı kalmakta, teorik çerçevesi ise akademik düzeyde yeterince kurumsallaşamamıştır. Son yıllarda çeşitli üniversitelerde açılan adli muhasebe

dersleri ve seminerler, bu alandaki farkındalığı artırmakla birlikte hâlâ mevzuat, standart ve uygulama birliği açısından ciddi eksiklikler söz konusudur.

## 2. HİLE KAVRAMI VE HİLELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Hile, genel anlamda gerçeği gizleyerek veya çarpıtarak bir kişi ya da kurumun çıkar elde etmesine yönelik kasıtlı eylemleri ifade eder. Hukuki ve etik açıdan son derece sorunlu olan bu eylemler, işletmeler açısından yalnızca finansal kayıplara yol açmakla kalmaz; aynı zamanda güvenilirlik, itibari değer ve paydaş ilişkileri gibi soyut varlıkları da tehdit eder. Özellikle muhasebe alanında gerçekleştirilen hileler, şirketin mali tablolarının güvenilirliğini zedelerken; yatırımcılar, kamu otoriteleri ve diğer ilgili taraflar açısından yanlış kararlar alınmasına neden olabilir.

Finansal hilelerin en yaygın biçimi, muhasebe hilesi olarak karşımıza çıkar. Muhasebe hilesi, mali tabloların kasıtlı olarak olduğundan farklı gösterilmesi şeklinde tanımlanabilir. Bu tür hilelerde temel amaç, genellikle işletmenin mali durumunu olduğundan daha iyi (ya da bazı durumlarda daha kötü) göstermek, vergi yükümlülüğünden kaçınmak ya da hisse senedi fiyatlarını manipüle etmektir.

Hileyi doğru analiz edebilmek ve önleyici stratejiler geliştirebilmek için, farklı türlerini ve özelliklerini ayırt edebilmek büyük önem taşır. Bu bağlamda, muhasebe hilelerini çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür:

### a. Eylemin Niteliğine Göre Hile Türleri

**1. Aktif Hile (Fiili Hile):** Gerçek olmayan verilerin kaydedilmesi, hayali gelirlerin yaratılması, olmayan varlıkların gösterilmesi gibi doğrudan sahte işlemleri kapsar.

**2. İhmali Hile:** Gerekli bilgilerin raporlanmaması, yükümlülüklerin gizlenmesi veya olumsuz gelişmelerin mali tablolarda yer almaması gibi eksik bildirimlerdir.

**3. Yorum Hilesi:** Muhasebe standartlarının belirsizliğinden yararlanarak, işlemlerin özüne aykırı biçimde raporlanmasıdır. Bu durum gri alanlar

da ortaya çıkabilir ve ispatı daha zordur.

### b. Hedeflenen Amaca Göre Hile Türleri

**1. Varlıkların Haksız Kullanımı:** İşletme kasasından para çekme, stokları zimmete geçirme gibi doğrudan maddi çıkar amaçlı eylemleri içerir.

**2. Finansal Raporlama Hilesi:** Mali tabloların kasıtlı biçimde çarpıtılması yoluyla yatırımcı, banka, vergi otoritesi gibi tarafların yanıltılmasıdır.

**3. Yönetim Hilesi:** Şirket yöneticilerinin, performans primleri ya da hisse senedi fiyatlarını etkileme amacıyla bilerek yanıltıcı bilgi sunması şeklinde tanımlanabilir.

### c. Taraflara Göre Hile Türleri

**1. Çalışan Kaynaklı Hileler:** Genellikle alt düzey personel tarafından, bireysel çıkar amacıyla yapılan zimmet, yolsuzluk ya da belge tahrifatı gibi eylemlerdir.

**2. Yönetim Kaynaklı Hileler:** Üst yönetim tarafından gerçekleştirilen, çoğu zaman daha karmaşık ve organize olan büyük çaplı hilelerdir.

**3. Dış Kaynaklı Hileler:** İş ortakları, tedarikçiler ya da müşteriler gibi dış paydaşların, şirket kaynaklarını yasa dışı yollarla kullanma girişimlerini kapsar.

Muhasebe hilelerinin çoğu zaman sistematik ve profesyonel biçimde gerçekleştirildiği unutulmamalıdır. Bu nedenle, klasik denetim teknikleriyle tespiti oldukça zordur. Tam da bu noktada, adli muhasebe uzmanlarının olaylara sadece yüzeysel veriler üzerinden değil, işlem kalıplarını, davranışsal izleri ve belgeler arasındaki tutarsızlıkları analiz ederek yaklaşması kritik hale gelir. Hile türlerinin sınıflandırılması, sadece teorik bir çerçeve sunmakla kalmaz; aynı zamanda uygulamada hilenin niteliğine uygun tespit ve önleme yöntemlerinin geliştirilmesine de zemin hazırlar.

## 3. ADLİ MUHASEBENİN HİLE TESPİTİ VE ÖNLEMEDEKİ ROLÜ

Geleneksel denetim yaklaşımları, finansal tabloların doğruluğunu sağlamak adına önemli katkılar sunmaktadır. Ancak son yıllarda yaşanan

büyük muhasebe skandalları, bu klasik denetim sistemlerinin, kasıtlı olarak planlanmış ve gizlenmiş hileli işlemleri tespit etmede yetersiz kaldığını göstermiştir. Bu bağlamda, adli muhasebe yalnızca tamamlayıcı bir alan değil, aynı zamanda hileyle mücadelede kritik bir strateji olarak öne çıkmaktadır.

Adli muhasebe, muhasebe, denetim, mali analiz ve soruşturma tekniklerinin birleşiminden oluşan çok disiplinli bir alandır. Bu uzmanlık, sadece sayıları değil, sayıların arkasındaki niyetleri de inceler. Geleneksel denetimlerde genellikle “makul güvence” sağlanırken, adli muhasebe daha derinlemesine bir inceleme yaparak “makul şüphe” sınırlarına ulaşmayı hedefler.

#### **Hile Tespitinde Adli Muhasebe Uzmanlarının Yaklaşımı**

Adli muhasebe uzmanları, hileli bir durumun tespiti için şu adımları izler:

**1.Ön İnceleme ve Risk Değerlendirmesi:** Finansal verilerdeki anormallikler, muhasebe politikalarındaki tutarsızlıklar ve kontrol zafiyetleri üzerine ön analiz yapılır.

**2. Veri Toplama ve Belge İncelemesi:** Mali tablolar, banka kayıtları, faturalar ve sözleşmeler gibi belgeler detaylıca incelenir.

**3.İç Kontrol Sistemlerinin Değerlendirilmesi:** Mevcut iç kontrol mekanizmalarının etkinliği gözden geçirilir.

**4.İfade ve Görüşme Teknikleri:** Şirket personeli ya da yöneticilerle yapılan yapılandırılmış görüşmelerle, davranışsal analizler yapılır.

**5.Finansal ve Oransal Analiz Teknikleri:** Trend analizi, oran analizleri ve Benford Kanunu gibi araçlarla anormallikler tespit edilir.

**6.Raporlama ve Hukuki Sürece Destek:** Tespit edilen bulgular raporlanır ve gerekirse adli makamlara sunulur.

#### **Hile Önlemede Adli Muhasebenin Katkısı**

Adli muhasebe sadece hile sonrası vakaların incelenmesiyle sınırlı kalmaz. Aynı zamanda hilelerin önlenmesi ve kurumsal şeffaflığın artırılması konusunda da önemli rol oynar. Bu katkılar

şunlardır:

- İç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi için danışmanlık yapılması.
- Yönetim için hile risk haritaları ve zafiyet alanları raporlanması.
- Çalışanlara yönelik etik eğitimler ve farkındalık programlarının düzenlenmesi.
- Finansal süreçlerin düzenli izlenmesi için sistemler kurulur.

Adli muhasebeci, yalnızca bir denetçi ya da mali müşavir değil, aynı zamanda bir güvenlik danışmanı ve etik savunucusudur. Bu uzmanlık, işletme içinde güvenlik sağlayan ve şeffaflığı artıran stratejik bir rol üstlenir.

## **4. TÜRKİYE'DE ADLİ MUHASEBE UYGULAMALARI VE YASAL ALTYAPISI**

Türkiye’de adli muhasebe, son yıllarda gelişim gösterse de henüz tam anlamıyla kurumsallaşmış değildir. Artan ekonomik suçlar ve finansal karmaşıklıklar, bu alandaki uzmanlık ihtiyacını gün geçtikçe artırmaktadır.

### **4.1 Mevzuat ve Yasal Dayanaklar**

Adli muhasebe, Türkiye’de bağımsız bir meslek olarak tanımlanmamıştır. Ancak mevcut kanunlar, adli muhasebe faaliyetlerine dolaylı destek sunmaktadır:

- **Türk Ceza Kanunu (TCK):** Özellikle sahtecilik ve görevi kötüye kullanma gibi suçlar, mali suçların cezalandırılmasında temel oluşturmaktadır.
- **Vergi Usul Kanunu (VUK):** Vergi kaçakçılığı ve sahte belge düzenlemeleri, adli muhasebe tekniklerinin kullanılmasına olanak tanır.
- **Türk Ticaret Kanunu (TTK):** Bağımsız denetim zorunluluğu ve finansal raporlama standartları, adli muhasebe uygulamalarını dolaylı olarak destekler.
- **Bilirkişilik Kanunu:** Mahkemelerde görev alan muhasebe ve finans uzmanları adli muhasebe raporları hazırlar, ancak mesleki standartlar

henüz tam olarak oturmamıştır.

#### 4.2 Kurumsal Uygulamalar

Türkiye’de adli muhasebe uygulamaları genellikle mahkemelerdeki bilirkişilik ve vergi denetimlerinde görülmektedir. Ancak, uzmanlık eksiklikleri ve eğitim yetersizlikleri bu alanda etkili çalışmayı zorlaştırmaktadır.

### 5. MUHASEBE HİLELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

ACFE (Amerikan Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği) tarafından muhasebe hileleri üç ana gruba ayrılmaktadır:

**1. Finansal Tablo Hileleri:** Şirketin mali durumunu olduğundan farklı göstermek için yapılan manipülasyonlar.

**2. Varlıkların Kötüye Kullanımı (Embezzlement):** Çalışanların ya da yöneticilerin şirket varlıklarını izinsiz kullanması.

**3. Yolsuzluk (Corruption):** Görevini kötüye kullanarak menfaat sağlama durumları (rüşvet alma, usulsüz ihaleler).

#### 5.1 Hile Üçgeni Teorisi

Donald Cressey tarafından geliştirilen bu teoriye göre, hileyi gerçekleştirmek için üç temel unsurun bir arada olması gerekir:

**1. Motivasyon (Baskı):** Hileye yönelmenin nedeni, finansal zorluklar veya işyerindeki baskılar.

**2. Fırsat:** Hileyi gerçekleştirmek için zayıf iç kontrol sistemleri veya yetersiz denetim.

**3. Gerekleştirme (Rasyonalizasyon):** Kişinin yaptığını kendine haklı göstermesi.

Eğer bu üç unsurdan biri eksikse, hile yapma olasılığı azalır.

#### 5.2 Hile Tespit Teknikleri

Adli muhasebeciler, çeşitli analiz teknikleriyle hileyi tespit etmeye çalışır:

- **Yatay ve Dikey Analiz:** Mali tablolarda dönemsel tutarsızlıkların incelenmesi.

- **Benford Yasası:** Sayıların ilk basamağındaki

anormalliklerin tespiti.

- **Beklenmeyen Sapmalar Analizi:** Finansal olmayan göstergelerle finansal verilerin karşılaştırılması.

- **Adli Görüşme Teknikleri:** Tanıklarla yapılan görüşmelerle davranışsal analiz yapılması.

- **Dijital İz İncelemesi:** Elektronik verilerin analiz edilmesi (e-postalar, log dosyaları vb.).

### 6. ÖRNEK VAKA ANALİZLERİ

#### 6.1 Dünya Çapındaki Finansal Skandallar

##### • Enron Skandalı – ABD, 2001

**Olay:** Enerji devi Enron, milyarlarca dolarlık zararlarını özel amaçlı kuruluşlar (SPV) aracılığıyla bilançodan gizledi. Yatırımcılar yanıltıldı.

**İnceleme:** Adli muhasebeciler, karmaşık finansal yapıları ve SPV işlemlerini detaylıca analiz ederek gerçek mali durumu ortaya çıkardı.

**Sonuç:** Enron iflas etti, yöneticiler yargılandı ve finansal raporlama standartları Sarbanes-Oxley Yasası ile sıkılaştırıldı.

##### • WorldCom Skandalı – ABD, 2002

**Olay:** Telekom devi WorldCom, gelirlerini şişirerek yaklaşık 3.8 milyar dolar tutarında finansal hile yaptı.

**İnceleme:** Adli muhasebeciler, gelir ve gider kayıtlarındaki usulsüzlükleri tespit etti; özellikle giderleringelir olarak gösterilmemesi ortayakonu.

**Sonuç:** WorldCom iflas etti, CEO hapis cezası aldı ve denetim sistemlerinde önemli değişiklikler yapıldı.

##### • Volkswagen Emisyon Skandalı – Almanya, 2015

**Olay:** Volkswagen, dizel araçlarda emisyon değerlerini düşük göstermek için yazılım manipülasyonu yaptı.

**İnceleme:** Adli muhasebe ve hukuk ekipleri, finansal kayıtlarda saklanan cezalar ve maliyetler üzerinde çalışmalar yaptı.

**Sonuç:** Şirket büyük tazminatlar ödedi, piyasa değeri düştü ve yöneticiler hakkında yasal işlemler başlatıldı.



### • Parmalat Skandalı – İtalya, 2003

**Olay:** Parmalat, 14 milyar euro-yu aşan finansal açığını gizlemek için muhasebe kayıtlarında hile yaptı. **İnceleme:** Uluslararası adli muhasebe ekipleri, mali tabloların manipüle edildiğini ortaya çıkardı. **Sonuç:** Şirket iflas etti ve Avrupa’da finansal denetim mevzuatında kapsamlı reformlar gerçekleşti.

### • Lehman Brothers İflası – ABD, 2008

**Olay:** Lehman Brothers, mortgage piyasasındaki risklerini gizleyerek finansal tablolarını sağlıklı gösterdi. **İnceleme:** Adli muhasebe ve denetim eksiklikleri ortaya çıkarıldı. Karmaşık finansal ürünler analiz edildi. **Sonuç:** Lehman Brothers iflas etti ve bu iflas küresel finans krizini tetikledi.

## 7. TÜRKİYE’DE ADLİ MUHASEBE-NİN ROLÜ

Türkiye’de son yıllarda artan mali suçlar ve finansal manipülasyonlar, adli muhasebenin önemi gözler önüne sermektedir. Bu alandaki uzmanlar, usulsüzlükleri tespit etmek için finansal kayıtları inceler, dijital delilleri analiz eder ve raporlar hazırlar.

### 7.1 Eğitim ve Sertifikasyon Süreçleri

Adli muhasebe alanında Türkiye’de eğitim ve sertifikasyon süreçlerinin geliştirilmesi, mesleğin etkinliğini artıracaktır. Üniversiteler, meslek odaları ve özel kuruluşlar bu alanda çeşitli eğitimler ve sertifika programları düzenlemektedir. Ayrıca uluslararası sertifikalar, profesyonellere önemli bir avantaj sağlar.

## 8. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Adli muhasebe, özellikle günümüzün karmaşık ekonomik yapısında, finansal hilelerin tespiti ve önlenmesinde kritik bir rol oynamaktadır. Hileli muhasebe uygulamaları, sadece finansal zarar yaratmakla kalmaz, aynı zamanda işletmelerin itibarını zedeleyerek, yasal sorunlara yol açabilir. Bu bağlamda, adli muhasebe uzmanları, geleneksel denetim süreçlerinin ötesine geçerek, finansal manipülasyonları, usulsüzlükleri ve

dolandırıcılıkları derinlemesine analiz eder ve ortaya çıkarırlar.

Türkiye’de adli muhasebe uygulamaları hâlâ gelişim aşamasındadır. Yasal altyapı ve mevzuat açısından bazı iyileştirmeler yapılmış olsa da, adli muhasebe mesleği tam anlamıyla yerleşmemiştir. Mevcut düzenlemeler, adli muhasebenin yalnızca bir yargılama aracı olarak kullanılmasını mümkün kılmakta olup, daha geniş bir kapsamda sistematik bir uygulama için eğitim ve sertifikasyon süreçlerinin güçlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye’deki mevcut yasal çerçeve, adli muhasebe uzmanlarının görevlerini yerine getirmeleri için belirli bir temel sağlasa da, bu alanda uluslararası normlara uygun bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun yanı sıra, şirketlerde iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, çalışanlara yönelik etik eğitimlerinin yaygınlaştırılması ve adli muhasebe uzmanlarının da daha fazla sahada yer alması gerekmektedir.

Adli muhasebenin önemi, yalnızca finansal hilelerin tespitinde değil, aynı zamanda bu tür suçların önlenmesinde de büyüktür. Bu alanda yapılacak çalışmalar, hem bireysel hem de kurumsal düzeyde güvenin artmasına, dolayısıyla da ekonomik istikrarın sağlanmasına katkı sağlayacaktır. Özellikle finansal raporlamaların şeffaflık ilkesi doğrultusunda yapılması, şirketlerin daha sorumlu bir şekilde yönetilmesini destekleyecek ve hileli uygulamaların önüne geçilmesine yardımcı olacaktır.

### Adli Muhasebe ve Geleceği

Adli muhasebe alanındaki uzmanlık, sadece mali suçların tespitiyle sınırlı kalmayıp, aynı zamanda gelecekte ekonomik suçların önlenmesi adına daha geniş bir rol üstlenecektir. Bu süreçte adli muhasebe uzmanlarının eğitim seviyelerinin artırılması, teknolojik araçlarla desteklenmesi ve yasal altyapıdaki eksikliklerin giderilmesi, daha etkili bir mücadele imkânı sağlayacaktır. Ayrıca, adli muhasebe mesleği ile ilgili toplumda farkındalık oluşturulması, bu alandaki uzman sayısının artmasına ve dolayısıyla finansal suçlarla mücadelede daha etkin bir strateji geliştirilmesine olanak tanıyacaktır.



Sonuç olarak, adli muhasebe, yalnızca suçların tespit edilmesinde değil, aynı zamanda işletmelerin daha etik ve şeffaf bir şekilde faaliyet göstermesini sağlayarak, ekonomik sistemin güvenliğini pekiştirecek önemli bir disiplin olmaya devam edecektir.

## KAYNAKÇA

Albrecht, C. C., Albrecht, W. S., & Albrecht, C. O. (2011). *Fraud Examination* (4th ed.). South-Western Cengage Learning.

Bozkurt, V., & Korkmaz, T. (2013). *Adli Muhasebe: Teorik ve Uygulamalı Yaklaşımlar*. İstanbul: Beta Yayınları.

Türk Ticaret Kanunu (TCC), No: 6102. (2011). Resmi Gazete, 14 Şubat 2011.

Tümer, H., & Karaca, M. (2018). *Finansal Suçlar ve Adli Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

KPMG (2014). *Fraud Risk Management: A Guide to Good Practice*. KPMG International.

Yılmaz, B., & Yıldız, M. (2016). *Türkiye’de Finansal Suçlar ve Adli Muhasebe Uygulamaları*. İstanbul: Nobel Yayınları.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2016). *The Fraud Examiner’s Manual*. Association of Certified Fraud Examiners.

Levin, R. A., & McDonald, G. (2011). *Forensic Accounting: A New Frontier in the Accounting Profession*. Wiley.

Simmons, R. (2014). *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts* (2nd ed.). Wiley.

Zar, M. (2017). *Adli Muhasebe ve Hile Tespit Yöntemleri*. İstanbul: Varlık Yayınları.

Kohlmeyer, D., & DeLuca, J. (2005). *Forensic Accounting and Fraud Examination*. Pearson Education.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB). (2018). *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. IFRS Foundation.

WorldCom, Inc. (2002). *WorldCom Scandal: The Forensic Investigation*. Deloitte Forensic Services.

Güven, A. (2019). *Türk Hukukunda Adli Muhasebe Uygulamaları ve Mevzuat*. Ankara: Adalet Yayınları.



## 7524 SAYILI KANUN SONRASI YATIRIM FONLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

**Seyit Yaşar**

Gelir İdaresi Grup Müdürü, Türkiye, e-mail: [seyit.yasar@gelirler.gov.tr](mailto:seyit.yasar@gelirler.gov.tr)

### I-GENEL BİLGİ

Yatırım fonları halktan topladıkları paralar karşılığı, ortaklık payı, kamu/özel sektör borçlanma araçları, ters repo gibi para ve sermaye piyasası araçlarından ve altın ile diğer kıymetli madenlerden oluşan portföylerdir.

Her bir yatırımcı, fonun sahip olduğu portföyün bir kısmını temsil eden katılma payını satın alarak fona katılım sağlar. Menkul kıymetlere yatırım yapmak bilgi ve uzmanlık gerektirmektedir.

Ayrıca bireysel birikimler genelde yeterli büyüklüğe ulaşamadıklarından, bunlarla oluşturulan portföylerde uygun risk yönetimi yapılması daha zor olmaktadır. Bu risk anapara açısından olabileceği gibi portföyün getirisi açısından da önemli olabilir.

Bu nedenle sermaye piyasasında kolektif yatırım kuruluşları olarak adlandırılan yatırım fonları oluşturulmuştur.

Yatırım fonları, sadece bir sermaye piyasası kurumu olan Portföy Yönetim Şirketleri tarafından kurulabilmektedir.

Portföy yönetim şirketleri, öncelikle bir içtüzük ile mevzuatta belirtilen “Şemsiye Fon” türlerinden birini kurmalıdır.

Kurulan şemsiye fonların herhangi bir malvarlığı bulunmamakta olup şemsiye fon, katılma payları tek bir içtüzük kapsamında ihraç edilen tüm fonları kapsayan yatırımdır.

**Citation/Atıf:** YAŞAR, S. (2025).7524 SAYILI KANUN SONRASI YATIRIM FONLARININ VERGİLENDİRİLMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 323-44.

**Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:**  
Seyit Yaşar  
E-mail: [seyit.yasar@gelirler.gov.tr](mailto:seyit.yasar@gelirler.gov.tr)



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

### Katılma Payı Nasıl ve Nereden Alınıp Satıldığı

Fon katılma payı satın alınması veya fona iadesinde, Kurucunun fonun izahnamesinde ilan edeceği katılma payının alım satımının yapılacağı yerlere başvurularak alım satım talimatı verilir.

Bunun dışında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından uygun görülen fonların katılma paylarının alım satımının yapılabileceği merkezi bir fon dağıtım platform olan TEFAS, Kurucunun veya fon katılma pay alım satım aracılık sözleşmesi imzaladığı Yatırım Kuruluşlarının telefon ve internet bankacılığı ile ATM sistemleri aracılığıyla da katılma payı alım satım talimatı verilebilir. Yatırım fonu katılma payları gün içinde belli saatler içinde alınıp satılır.

Katılma payları ilk kez halka satılıyorsa, halka satış öncesinde kurucu tarafından Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda ([www.kap.org.tr](http://www.kap.org.tr)) ilan edilen izahnamede belirtilen adreslerde, yine bu izahnamede belirtilen saatler içinde alınıp satılmaktadır.

Adresler genellikle kurucunun merkez şube adresleri ve TEFAS olup, kurucu ayrıca başka aracı kuruluşlar aracılığı ile kurduğu fonun katılma paylarını pazarlayabilir veya alıp satabilir.

Para piyasası fonları ile kısa vadeli borçlanma araçları fonları dışındaki fonlarda, katılma payı alım satım emirleri, emrin verilmesini takip eden ilk hesaplamada bulunacak pay fiyatı üzerinden yerine getirilir.

Para piyasası fonları ve kısa vadeli borçlanma araçları fonlarında ise, alım satım emirleri en son ilan edilen birim pay fiyatı üzerinden gerçekleştirilir. Bununla birlikte, bilgilendirme dokümanlarında belirtilmek koşuluyla, para piyasası fonları ve kısa vadeli borçlanma araçları fonlarında katılma payı alım işlemi ve satım işlemi farklı birim pay fiyatı üzerinden gerçekleştirilebilir.

Yatırım fonu katılma paylarının alım satım esasları alım satım emrinin verildiği gün ve saatlere göre farklılık göstermektedir.

Fon katılma payı alım satım emri vermeden önce fon izahnamelerinde yer alan alım satım esasları incelenmelidir. Her fonun alım satım esasları,

içtüzük, izahname ve yatırımcı bilgi formu ile yatırımcılara duyurulmaktadır.

### Yatırım Fonları Nerelelere Yatırım Yapabildiği

Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemeleri çerçevesinde yatırım fonlarının yatırım yapabileceği araçlar aşağıda sıralanmıştır:

Ø Özelleştirme kapsamına alınanlar dahil Türkiye'de kurulan ihraççılara ait paylar, özel sektör ve kamu borçlanma araçları,

Ø Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar hükümleri çerçevesinde alım satımı yapılabilen yabancı özel sektör ve kamu borçlanma araçları ile ihraççı payları,

Ø 12 aydan uzun vadeli olmamak üzere vadeli mevduat, katılma hesabı ve mevduat sertifikaları,

Ø Borsada işlem görmeleri kaydıyla; altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı olarak ihraç edilen sermaye piyasası araçları,

Ø Fon katılma payları,

Ø Repo ve ters repo işlemleri,

Ø Kira sertifikaları,

Ø Gayrimenkul sertifikaları,

Ø Varantlar ve sertifikalar,

Ø Takasbank para piyasası ve yurtiçi organize para piyasası işlemleri,

Ø Türev araç işlemlerinin nakit teminatları ve primleri,

Ø Kurulca uygun görülen özel tasarlanmış yabancı yatırım araçları ve ikraz iştirak senetleri,

Ø Kurulca uygun görülen diğer yatırım araçları.

### Kimlerin Fon Kurabileceği

Yatırım fonları yalnızca Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yetkilendirilmiş portföy yönetim şirketleri tarafından kurulabilmektedir.

Portföy yönetim şirketi, fonu, yatırım fonu katılma payı sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde temsil eder, yönetir veya yönetimini denetler.

Portföy yönetim şirketi yatırım fonuna ait varlıklar üzerinde kendi adına ve fon hesabına mevzuat ve fon içtüzüğüne uygun olarak tasarrufta bulunmaya ve bundan doğan hakları kullanmaya yetkilidir. Kurucu sıfatıyla portföy yönetim şirketi, fonun katılma payı sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde temsili, yönetimi, yönetiminin denetlenmesi ile faaliyetlerinin içtüzük ve izahname hükümlerine uygun olarak yürütülmesinden sorumludur.

Kurucu, mevzuat ve fon içtüzüğünde belirtilen sınırlar içinde kalmak üzere fon portföyünü dileği gibi oluşturabilmekte ve daha sonra değiştirebilmektedir.

Sermaye Piyasası Kuruluna, resmi dairelere, katılma payı sahiplerine ve fon adına üçüncü şahıslara karşı fonu kurucu temsil etmektedir.

### Fon Portföyünü Kimlerin Yönetebileceği

Fon, bizzat fonun kurucusu olan portföy yönetim şirketi tarafından veya yapılacak bir portföy yönetim sözleşmesi çerçevesinde portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip başka bir portföy yönetim şirketi tarafından yönetilir.

Fon yöneticisine (ki bu kurucu da olabilir) portföy yönetim hizmeti için bir ücret ödenir.

## II-YATIRIM FONLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

### A - Yasal Düzenlemeler

**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-a maddesinde;** “Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve söz konusu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanununun

279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançlarının vergiden istisna olduğu hükmü;

**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-d maddesinde;** “Türkiye’de kurulu;

1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

2) Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, (7394 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere 15.04.2022) (Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç),”

**(7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle eklenen paragraf; Yürürlük: 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, 2.8.2024)** Bu istisnadan faydalanılabilmesi için fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50’sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kâr payı olarak dağıtılması şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar kârın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.” hükmü;

**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15/3. maddesinde;** “Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.” Hükmü;

**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 34/8. maddesinde;** Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen fon ve ortaklıklar, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, Kanunun 15 inci maddesi uyarınca kendilerinden kesilen vergileri, vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olmak şartıyla, Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilirler. Mahsup edilemeyen kesinti tutarı mükellefin başvurusu halinde red ve iade edilir. ” hükmü yer almaktadır.

## B - Fon Türleri

Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılmaktadır. Fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır.

Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır. Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

## Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar

Fon kavramı ile ifade edilen oluşumların, Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olması halinde, sermaye şirketi sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi başlıca fonlar aşağıdaki gibidir.

**1) Yatırım Fonu:** Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri uyarınca tasarruf sahiplerinden toplanan paralarla, tasarruf sahipleri hesabına riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen varlıklardan oluşan portföy veya portföyleri yönetmek amacıyla kurulan mal varlığına yatırım fonu adı verilir.

Fonlar; bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri ve kanunlarında engel bulunmayan emekli ve yardım sandıkları tarafından Sermaye Piyasası Kurulunun izniyle kurulabilmektedir. Yatırım fonları, içtüzüklerinde belirtilmek koşuluyla,

tahvil ve bono fonu, hisse senedi fonu, sektör fonu, iştirak fonu, grup fonu, yabancı menkul kıymetler fonu, kıymetli madenler fonu, altın fonu, karma fon, likit fon, değişken fon, endeks fon, özel fon, serbest yatırım fonu olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca, girişim sermayesi yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım fonları da Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında fon olarak kabul edilecektir.

**2) Emeklilik Yatırım Fonları:** 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 15 inci maddesine göre kurulan ve bireysel emeklilik sisteminde faaliyet göstermek üzere, anılan Kanun ile ihdas edilen emeklilik branşında ruhsat almış şirket olarak tanımlanan emeklilik şirketi tarafından, emeklilik sözleşmesi çerçevesinde alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında izlenen katkılarının, riskin dağıtılması ve inançlı mülkiyet esaslarına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan malvarlığıdır. Bu oluşumlar, anılan Kanunda yer alan amaçlar dışında kullanılamaz ve kurulamazlar.

**3) Konut Finansmanı Fonları:** İhraç edilen ipotēge dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipotēge dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

**4) Varlık Finansmanı Fonları:** İhraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

## Yabancı fonlar

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılarak kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

## C - Fon Kazançlarının İştirak Kazançları İstisnası Karşısındaki Durumu

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

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,



2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve söz konusu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, diğer yatırım fonlarının katılma paylarından ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendindeki istisnadan yararlanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilenler hariç, kâr payları için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

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

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

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesin-

tisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir.

Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanunda iştirak kazançları arasında sayılmıştır.

Aksi uygulama, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınma olasılığını ortaya çıkartır ki bu istisnaya Kurumlar Vergisi Kanununun lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olunmaktadır.

Aynı şekilde, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır.

Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

Diğer taraftan, 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 32 nci maddesiyle yapılan değişiklikle 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) bentte öngörülen kazanç istisnasından yararlanabilmeleri için, taşınmaz gelirlerinin %50'sini dağıtmaları şartı getirilmiştir. Dolayısıyla, kar dağıtımı şartını sağlayan ve söz konusu istisnadan faydalanan bu fon ve ortak-

lıklardan elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir. Kar dağıtım şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.

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

Örnek 1: (A) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde, taşınmazlardan elde ettiği kazançlarının %50'sini dağıtması nedeniyle, 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmış ve elde ettiği kazanç üzerinden kurumlar vergisi ödememiştir. Söz konusu döneme ait kazanç, 2026 yılı Mayıs ayında ortaklara dağıtılmış ve Ortaklığın hisse senedini elinde bulunduran (B) A.Ş.'ye 1.000.000 TL kar payı ödemesi yapılmıştır.

(B) A.Ş. tarafından elde edilen 1.000.000 TL kar payı kurum kazancına dahil edilecek ve söz konusu kazanç Ortaklık bünyesinde istisna nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmadığından, iştirak kazançları istisnasından yararlanılamayacaktır.

Örnek 2: (B) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde ettiği kazançlar için kar dağıtım şartını sağlayamadığından 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanamamış ve bu kazanç üzerinden %30 kurumlar vergisi ödemiştir.

Söz konusu döneme ait kazanç, 2027 yılında ortaklara dağıtılmış ve Ortaklığın hisse senedini elinde bulunduran (C) A.Ş.'ye 2.000.000 TL kar payı ödemesi yapılmıştır.

(C) A.Ş. tarafından elde edilen 2.000.000 TL kar payı kurum kazancına dahil edilecek ve söz konusu kazanç Ortaklık bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilecektir.

Yatırım fon ve ortaklıkları, taşınmazlardan elde etmiş olduğu kazancının %50'sini ortaklarına

kar payı olarak dağıtması durumunda, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi hükmüne göre istisnadan yararlanabilmekte olup, taşınmazlardan elde etmiş oldukları kazanç üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesine göre asgari kurumlar vergisi ödemeleri gerekmektedir.

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

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

Örnek 3: (C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde ettiği kazancı için Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmıştır.

Ortaklık bu dönemde taşınmazlardan elde etmiş olduğu 5.000.000 TL kazanç üzerinden %10 oranında 500.000 TL asgari kurumlar vergisi ödemiştir.

Ayrıca, Ortaklık taşınmaz gelirlerinin %50'sini ortaklarına dağıtmıştır. (C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. 'nin ortağı (D) A.Ş., bu Ortaklıktan 1.000.000 TL kar payı elde etmiştir.

Bu durumda (D) A.Ş., [(asgari vergi oranı/tabii olunan kurumlar vergisi oranı) x kar payı geliri] [(10/25)x1.000.000=] 400.000 TL kar payı gelirini iştirak kazançları istisnasına konu edebilecektir.

#### **D - Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları anılan fon veya ortaklıkların Türkiye’de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

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

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

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

Kazancın öngörülen süreden sonra dağıtıldığı durumlarda anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

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

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

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

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

**Örnek:** (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 yılında menkul kıymet gelirlerinden 10.000.000 TL, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde ettiği; taşınmaz satış kazancı 30.000.000 TL, taşınmaz kira geliri 10.000.000 TL, olmak üzere toplamda 50.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu durumda (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.’nin, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde etmiş olduğu 40.000.000 TL kazancın %50’si olan 20.000.000 TL’yi, 2025 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak ortaklarına dağıtması şart olup, söz konusu tutarı dağıtması halinde 50.000.000 TL ortaklık kazancının tamamı 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilecektir. (Kar dağıtımına konu edilecek tutarın tespitinde kanuni yedek akçeler ihmal edilmiştir.)

Belirtilen sürede kar dağıtım şartının sağlanması durumunda ise (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde etmiş olduğu toplam 50.000.000 TL kazancının tamamı için istisnadan yararlanamayacaktır.

Bu durumda, 2025 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan; faydalanılmaması halinde yapılması gereken bir işlem olmayacak, faydalanılması halinde ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi dairesince vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle tarh edilecek ve gecikme faizi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

### **1-Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları**

Türkiye’de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Fon veya ortaklık portföyünde, döviz veya dövizde endeksli kıymetlerin bulunması, istisnadan uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

### **2-Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (2) numaralı alt bendi ile Türkiye’de kurulan ve portföyü de Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla, bu alt bent kapsamına giren kazançların belirlenmesinde, kazancı elde eden fon ve ortaklıkların portföy yapısına bakılacaktır.

Fon portföyünün en az %51’ini devamlı olarak;

- Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ile altına dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar “Altın fonu veya ortaklığı”,

- Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören al-

tın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar ise «Kıymetli madenler fonu veya ortaklığı» olarak kabul edilecektir.

Görüleceği üzere, söz konusu fonların veya ortaklıkların anılan alt bent kapsamında değerlendirilebilmesi için portföyü oluşturan altın, kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarının Türkiye’de kurulu borsalarda işlem görmesi şarttır.

### **3-Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları**

Türkiye’de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

### **4-Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları**

Türkiye’de kurulu gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. (13 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklamalar; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (4) numaralı alt bendinde yer alan gayrimenkul yatırım fon veya ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna düzenlemesinin esas itibarıyla gayrimenkuller, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan bir portföyü işleten gayrimenkul yatırım fon veya ortaklıklarının kazançlarını kapsadığı; portföyü, yukarıda belirtilen gayrimenkul yatırım fon veya ortaklıklarından farklı olarak, altyapı yatırım ve hizmetleri gibi diğer varlık ve haklardan oluşan yatırım fon veya ortaklıklarının kazançlarının Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin (4) numaralı alt bendi kapsamında istisnaya konu edilmesinin mümkün olmadığı, bu fon veya ortaklıkların, sermaye piyasası mevzuatına göre kurulmuş olmalarının ya da unvanlarında “Gayrimenkul Yatırım Fonu” veya “Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı” ibarelerinin bulunmasının, bunların anılan istisnadan faydalanmasını sağlamayacağına ilişkin düzenlemesi yönünden, Danıştay 4. Daire Başkanlığının 28.06.2022 tarih ve Esas No: 2022/2311, Karar No: 2022/4491 sayılı Kararıyla iptal edilmiştir.)

### **5-Emeklilik yatırım fonlarının kazançları**



Türkiye’de kurulu emeklilik yatırım fonlarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

#### **6-Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları**

Türkiye’de kurulu konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

#### **E - Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüşhan Hakları ile Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Paylarının Satış Kazancı İstisnası**

##### **1-Girişim sermayesi yatırım fonları katılma paylarının satışından elde edilen kazançlarda istisna**

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

Buna göre, Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi fonlarının katılma paylarının satışından elde edilecek kazançların %75’i (9160 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile istisna oranı %50 olarak belirlenmiştir.) kanunun 5/1-e maddesinde öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

##### **2-Girişim sermayesi fonu**

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkanı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca

gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

##### **a-)İndirim şartları**

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10’unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20’sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),

- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

##### **b-)İndirim tutarının hesaplanması**

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir.

Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.



Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir.

Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

#### **c-)Fon tutarının vergilendirilmesi**

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği dönemde ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda

indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

#### **7524 Sayılı Kanunun Getirdikleri**

### **III-Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısında Durumu**

#### **a-) 7524 Sayılı Kanun Öncesi Durum**

Yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kurumlar vergisi mükellefi sayılmış olmakla birlikte, söz konusu kurumlar KVK'nun 5/1-d maddesi ile kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Buna göre;

- 1.Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- 2.Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- 3.Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- 4.Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, (7394 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle eklenen ibare. 2023 yılı vergilendirme dönemi kurum kazançlarına uygulanmak üzere 15.04.2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir) (Esas faaliyet konusu itibarıyla gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazançları hariç)
- 5.Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- 6.Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

kurumlar vergisinden istisna bulunmaktadır. Bu kapsamda kazançları kurumlar vergisinden istisna olan yatırım fon ve ortaklıkları şu şekilde sayılabilir;

- 1.Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıkları,

2. Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları,
3. Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıkları,
4. Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
5. Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonları.

Dolayısıyla, KVK'nun 5/1-d maddesi kapsamında Türkiye'de kurulmuş olan yatırım fon ve yatırım ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazançlar kurumlar vergisinden istisna bulunmaktadır (yatırım ortaklıkları ve fonlarının kendi kazançları için).

Öte yandan, KVK'nun iştirak kazançları istisnasını düzenleyen 5/1-a maddesine göre, tam mükellefiyete tabi *girişim sermayesi* yatırım fonu katılma payları ile *girişim sermayesi* yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları ve katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanununun 279'uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artış kazançları *iştirak kazancı istisnası* kapsamında kurumlar vergisinden istisnadır (fonlardan gelir elde eden kurumların kazançları için). Ancak, diğer yatırım fonlarının katılma paylarından ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları için bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

#### **b-) 7524 Sayılı Kanun Sonrasında Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Vergilendirilmesi**

7524 sayılı Kanun 32'nci maddesi ile KVK'nun 5'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının d bendine 01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, yayımı tarihinde (02.08.2024) yürürlüğe giren aşağıdaki paragraf eklenmiştir;

*“Bu istisnadan faydalanılabilmesi için fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kâr payı olarak dağıtılması şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar kârın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk*

*ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.”*

Söz konusu değişiklik ile getirilen yeni düzenlemeler şu şekildedir;

-Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-d maddesi uyarınca yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmesi için bu fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kâr payı olarak dağıtılması şarttır. Belirtilen azami yasal süre içerisinde yine en az belirtilen oran (%50) kadar sahip olunan taşınmazlardan doğan kazançların ortaklara veya fon katılımcılarına dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

-Öte yandan, kar dağıtımına ilişkin fon veya ortaklıklar tarafından sadece karar alınması yeterli olmayıp, sahipleri tarafından bu kar payları üzerinde fiili ve ekonomik tasarrufun sağlanması gerekmektedir.

Ayrıca, yine aynı Kanun'un 32. maddesiyle KVK 5/1-a maddesine eklenen son paragrafla kar dağıtımı şartının yerine getirilmemesi nedeniyle yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisi istisnasından yararlanamadığı durumlarda, kar payını elde eden kurumların bu fon ve ortaklıklardan elde ettikleri istisna uygulanmamış kar payı gelirlerinin iştirak kazancı istisnasından faydalanabileceği belirtilmiştir.

7524 sayılı Kanunun gerekçesinde ve söz konusu Kanuna ilişkin açıklamaların yapıldığı 23 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nde “taşınmazlardan elde edilen kazançlar” ifadesi ile hangi kazançların kapsama girdiğine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, ticari mal niteliğinde olanlar dahil taşınmazlardan elde edilen kazançlar şu şekildedir;

1. Taşınmaz alım satım kazançları,
2. Kira gelirleri,
3. Taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar,

4. Taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler,

5. Taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde edilen gelir ve kazançlar.

Öte yandan, söz konusu Kanuna ilişkin açıklamaların yapıldığı 23 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nde yer verilen diğer hususlar şu şekildedir;

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

-Kazancın öngörülen süreden (hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar) sonra dağıtıldığı durumlarda anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

-Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için kar dağıtımı şartı aranmayacaktır.

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

-Fon ve ortaklıklar, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298. maddesi uyarınca mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmakta, ancak anılan Kanunun geçici 33. maddesi hükmü uyarınca, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar veya zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alamamaktadır. Ancak dönem karı, enflasyon düzeltmesi sonucuna göre belirlenmektedir. Bu bağlamda, söz konusu dönemlerde dağıtılması gereken kazancın tespitinde, enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan kazancın dikkate alınması gerekmektedir.

-Eğer, mükellefler tarafından kurumlar vergisi

beyannamesinde istisnadan faydalanılmaz ise yapılması gereken bir işlem olmayacak, faydalanılması halinde ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi dairesince vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle tarh edilecek ve gecikme faizi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

İstisna uygulanmayan kurum kazançları üzerinden yatırım fon ve ortaklıkları KVK'nın 32'nci maddesi uyarınca %30 kurumlar vergisi hesaplamak zorundadırlar.

Bahsi geçen istisna sadece Türkiye'de kurulu yatırım fon ve ortaklıkları için geçerli bulunmaktadır. Yurtdışında kurulu bulunan fon veya ortaklıklar için istisnanın uygulanması söz konusu değildir.

Emeklilik yatırım fonlarının kazanç istisnası bahsedilen düzenlemede belirtilen şarta bağlı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, emeklilik yatırım fonları her durumda kanundaki istisnadan yararlanabilecektir.

#### **c-) Ortaklık veya Fondan Kar Payı Elde Eden Kurumların İştirak Kazançları İstisnası Yönünden Değerlendirilmesi**

5520 sayılı KVK'nın 5/1-a maddesine göre, tam ve dar mükellefiyete tabi kurumların tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden ede ettikleri kar payları kurumlar vergisinden istisnadır.

Öte yandan, KVK'nın 5/1-a maddesinin 7524 sayılı Kanun ile değişmeden önceki son cümlesine göre, tam ve dar mükellefiyete tabi kurumların girişim sermayesi yatırım fonu ve girişim sermayesi yatırım ortaklığı dışındaki fon ve ortaklıklardan elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisine tâbidir. Bu kurumlardan elde edilen kâr payları iştirak kazançları istisnasından faydalanamaz.

7524 sayılı Kanun'un 32. maddesiyle KVK 5/1-a maddesine eklenen son paragraf ile kar dağıtım şartının yerine getirilmemesi nedeniyle yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisi istisnasından yararlanmadığı durumlarda, kar payını elde eden kurumların bu fon ve ortaklıklardan elde ettikleri istisna uygulanmamış kar payı ge-

lirlerinin iştirak kazancı istisnasından faydalanabileceği belirtilmiştir.

Zira, fon ve ortaklıkların mezkur bentte yer alan istisnadan faydalanamaması durumunda bu kazançlar için kurumlar vergisi ödemesi gerekecektir. Bu kapsamda söz konusu kazançların bir de kar payı olarak dağıtılan tam ve dar mükellefiyete tabi kurumlarda vergilenmesinin ve dolayısıyla mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmesi bakımından bu kazançlar KVK 5/1-a maddesinde yer alan iştirak kazançları istisnası kapsamına alınmıştır.

Öte yandan, 7524 sayılı Kanun kapsamında, sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sini, belirtilen süre içerisinde ortaklarına kar payı olarak dağıtılması ve istisnadan faydalanılması durumunda, fon ve ortaklıklardan kar payı elde eden tam ve dar mükellefiyete tabi kurumların bu kazançları kurumlar vergisine tabi olacaktır. Zira, kurumlarca fon ve ortaklıklardan elde edilen ve fon ve ortaklıklarda kurumlar vergisinden istisna olan kazançlar için kar payı elde eden tam ve dar mükellefiyete tabi kurumlarda iştirak kazançları istisnasından yararlanmak mümkün bulunmamaktadır.

#### **IV-Fon ve Ortaklıkların Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu**

Yurtiçi asgari kurumlar vergisi 7524 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesi ile düzenlenmiş ve söz konusu madde ile KVK'na 'Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisi' başlıklı 32/C maddesi eklenmiştir. Buna göre kurumlar vergisi mükelleflerinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32 ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi; indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamayacaktır. Söz konusu madde 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İlgili maddede yer alan "indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı" ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço karına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve sınırlı sayıda sayıdaki istisna ve indirimlerin düşülme-

si ile bulunan tutarı ifade etmektedir.

Bu kapsamda, ilgili maddenin 2'nci fıkrasına göre, yatırım fon ve ortaklıklarında, yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, KVK'nın 5'inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar düşülecek, başka bir ifade ile söz konusu kazançlar üzerinden yurt içi asgari kurumlar vergisi alınmayacaktır.

Buna göre, yatırım fon ve ortaklıklarında yurt içi asgari kurumlar vergisine sadece taşınmazlardan elde edilen kazançlar girecektir. Bu madde ile yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri taşınmaz kazançlarının tamamı kar dağıtımı yapılsın yapılmıyın yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edilecektir. Bu kazanç belirlenirken de enflasyon düzeltmesinin etkilerinin dikkate alınması gerekecektir.

#### **V-Fon ve yatırım ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası ile emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı istisna kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Öte yandan, söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları, ayrıca kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

Ancak, söz konusu istisna kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

#### **1-Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının



portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde, 257 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

## **2-Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde edilen kazançlarından, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır. (Ek cümle: RG-5/5/2012-28283)180 Söz konusu kesinti oranı, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere sıfır olarak belirlenmiştir.

## **3-Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarından, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Ancak, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı, (Değişik ibare: RG-5/5/2012-28283) 181 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sıfır olarak uygulanacaktır.

## **4-Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarından, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Ancak, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı, (Değişik ibare:RG-5/5/2012-28283)182 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sıfır olarak uygulanacaktır.

## **5-Emeklilik yatırım fonlarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca yapılacak vergi kesintisi kapsamında olmadığından, söz konusu yatırım fonlarının vergilendirilmesinde, 257 ve 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

## **6-Konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi**

Konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının kazançlarının vergilendirilmesinde 257 ve 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

09 Temmuz 2025 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 10041 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67’nci maddesinde yer alan tevkifat oranlarında değişiklik yapılmıştır. Anılan değişiklikler de dikkate alındığında fonlardan elde edilen gelirlerin tevkifata (stopaja) tabi olma ve beyan durumu aşağıda olduğu gibi özetlenebilir:

- Portföylerinin % 51 i aşan miktarda Türkiye’de borsada işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinden elde edilen gelirler stopaja tabi değildir.

- Devamlı olarak fon toplam değerinin en az % 80 i menkul kıymet yatırım ortaklıklarının hisse senetleri dışında kalan ve BİST’te işlem gören hisse senetlerinden oluşan hisse senedi ağırlıklı fonların katılma belgelerinden sağlanan gelirler %0 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergidir ve gerçek kişilerce yıllık beyana tabi değildir.

- İki yıldan fazla süreyle elde tutulan girişim sermayesi yatırım fonu ve gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarından elde edilen gelirlerde stopaj oranı %0 dır. Gerçek kişi mükellefler bu gelirler için de beyanname verilmeyecektir.



**- Yukarıdakiler dışındaki yatırım fonları katılma belgelerinden sağlanan kazançlar;**

**-12.2020-30.04.2024** tarihleri arasında iktisap edilen katılma belgeleri için %0,

**-05.2024-31.10.2024** tarihleri arasında iktisap edilen katılma belgeleri için %7,5,

**-11.2024-01.02.2025** tarihleri arasında iktisap edilen katılma belgeleri için % 10,

**-02.2025- 08.07.2025** tarihleri arasında iktisap edilen katılma belgeleri için % 15,

**-09.07.2025 tarihinden itibaren** iktisap edilen katılma belgeleri için % 17,5 oranında stopaja tabidir. Stopaj nihai vergidir ve gerçek kişi mükelleflerce bu gelirler için beyanname verilmez.

Ancak, ticarî faaliyet kapsamında elde edilen yukarıda sayılan gelirler ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınır ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilir.

**7-Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi kapsamında yapılacak vergi kesintisine ilişkin beyannameye dahil edilmesi zorunlu kazançlar ile beyannameye dahil edilmesi ihtiyari olan kazançlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinde, dar mükellef kurumların yıllık beyanname vermesine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup Kanunun 26 ncı maddesinde de dar mükellef kurumların özel beyanname ile bildirecekleri gelirler gösterilmiştir.

Kanunun 30 uncu maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca, ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları

ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur. Aynı şekilde dar mükellefiyete tabi kurumlar, hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılan birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan etmeleri gerekmektedir.

**VI- Yatırım Fon ve Ortaklıklarında BSMV Uygulaması**

**1-Menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarına yatırım yapan BSMV mükelleflerinin vergilendirilmesi**

Menkul kıymet yatırım fonlarının katılma paylarına ve menkul kıymet yatırım ortaklıklarının ihraç ettiği hisse senetlerine yatırım yapan banka, banker ve sigorta şirketlerinin bu payların/senetlerin fona iadesinden/alım satımından ve getirilerinden (temettü, vb) dolayı lehe aldıkları paralar üzerinden % 5 oranında BSMV hesaplamaları gerekmektedir.

**2) Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları**

**a) Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının BSMV mükellefiyeti**

Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının vergilendirilmesi Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının, 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen faaliyetleri esas iştiğal konusu olarak yapması nedeniyle banker kapsamında BSMV mükellefiyeti bulunmaktadır. Söz konusu işlemler dışındaki işlemleri ise BSMV'nin konusuna girmemektedir.

Öte yandan, 6802 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin (t) bendi uyarınca girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının, para ve sermaye piyasalarında yaptıkları işlemler nedeniyle elde ettikleri paralar BSMV'den istisna bulunmaktadır.

**b) Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarına yatırım yapan BSMV mükelleflerinin vergilendirilmesi**

Girişim sermayesi yatırım fonlarının katılma paylarına ve girişim sermayesi yatırım ortak-

lıklarının ihraç ettiği hisse senetlerine yatırım yapan banka, banker ve sigorta şirketlerinin bu payların/senetlerin fona iadesinden/alım satımından ve getirilerinden (temettü, vb) dolayı lehe aldıkları paralar üzerinden % 5 oranında BSMV hesaplamaları gerekmektedir.

### 3) Emeklilik yatırım fonları

Emeklilik yatırım fonlarının, 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen faaliyetleri esas iştiğal konusu olarak yapması nedeniyle banker kapsamında BSMV mükellefiyeti bulunmaktadır.

Söz konusu işlemler dışındaki işlemleri ise BSMV'nin konusuna girmemektedir. Öte yandan, 6802 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin (t) bendi uyarınca emeklilik yatırım fonlarının, para ve sermaye piyasalarında yaptıkları işlemler nedeniyle elde ettikleri paralar BSMV'den istisna bulunmaktadır.

### 4) Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıkları

a) Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının vergilendirilmesi Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının esas iştiğal konusu menkul kıymet ya da sermaye piyasası araçlarının alım/satımı olmadığından, dolayısıyla söz konusu fon ve ortaklıkların faaliyetleri 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında bulunmadığından, bu fon ve ortaklıkların BSMV mükellefiyeti bulunmamaktadır.

b) Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarına yatırım yapan BSMV mükelleflerinin vergilendirilmesi Gayrimenkul yatırım fonlarının katılma paylarına ve gayrimenkul yatırım ortaklıklarının ihraç ettiği hisse senetlerine yatırım yapan banka, banker ve sigorta şirketlerinin bu payların/senetlerin fona iadesinden/alım satımından ve getirilerinden (temettü, vb) dolayı lehe aldıkları paralar üzerinden % 5 oranında BSMV hesaplamaları gerekmektedir.

## VII- Yatırım Fon ve Ortaklıklarında KDV Uygulaması

3065 sayılı KDV Kanununun (1/1) maddesine göre, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyete ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan

teslim ve hizmetler KDV'ye tabidir. Aynı Kanunun (17/4-e) maddesine göre, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler KDV'den istisna bulunmakta; 30/a maddesine göre ise vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV indirim konusu yapılamamaktadır.

Öte yandan, aynı Kanunun (17/4-g) maddesinde, hisse senedi tesliminin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

### 1) Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları

Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının BSMV kapsamına giren işlemleri KDV'den istisna olduğundan, bu işlemlerde KDV hesaplanmayacak ve bu işlemler nedeniyle ödenmiş KDV tutarları Kanunun (30/a) maddesi gereğince indirim konusu yapılamayacaktır.

Söz konusu fon ve ortaklıkların BSMV kapsamına girmeyen diğer ticari işlemlerine yönelik KDV Kanununda bir istisna bulunmadığından bu işlemlerde genel hükümler doğrultusunda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının ihraç ettiği hisse senetlerinin teslimleri KDV Kanunun (17/4-g) maddesine göre KDV'den istisnadır.

### 2) Emeklilik yatırım fonları

Emeklilik yatırım fonlarının BSMV kapsamına giren işlemleri KDV'den istisna olduğundan, bu işlemlerde KDV hesaplanmayacak ve bu işlemler nedeniyle ödenmiş KDV tutarları Kanunun (30/a) maddesi gereğince indirim konusu yapılamayacaktır.

Söz konusu fonların BSMV kapsamına girmeyen diğer ticari işlemlerine yönelik KDV Kanununda bir istisna bulunmadığından bu işlemlerde genel hükümler doğrultusunda KDV hesaplanması gerekmektedir.

### 3) Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıkları

Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının faaliyetlerine yönelik KDV Kanununda bir istisna bulunmadığından, bu ortaklık ve fonların esas faaliyet konusu olan taşınmaz teslimi ve kirala-

ma faaliyetleri ile diğer tüm ticari işlemleri KDV Kanununun (1/1) maddesi kapsamında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının ihraç ettiği hisse senetlerinin teslimleri KDV Kanununun (17/4-g) maddesine göre KDV'den istisnadır.

### **VIII- Yatırım Fon ve Ortaklıklarından Elde Edilen Gelirlerde Gelir Vergisi Uygulaması**

1) Yatırım fonları katılma paylarından elde edilen gelirlerin GVK kapsamında vergilendirilmesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin nihai olarak bankalar ve aracı kurumlarca tevkiyat yoluyla vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yer almakta olup, 1/1/2006 tarihinden itibaren yürürlükte olan madde uygulaması 31/12/2025 tarihine kadar uzatılmış durumdadır.

Gerçek kişi ve kurumlarca sahip olunan ve Sermaye Piyasası Mevzuatına göre sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilen yatırım fonu katılma paylarından elde edilen gelirler Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında tevkiyat yoluyla vergilendirilmektedir.

Söz konusu katılma paylarından elde edilen gelirlerin;

-Katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler,

- Katılma paylarının üçüncü kişilere satışından doğan gelirler ve

-Katılma paylarının elde tutulduğu dönemde elde edilen dönemsel getirileri olarak gruplandırılması mümkün bulunmaktadır.

#### **a) Menkul kıymet yatırım fonları katılma paylarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi**

Menkul kıymet yatırım fonları katılma paylarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi fon türleri itibarıyla aşağıda açıklanmaktadır.

#### **-Hisse senedi yoğun fon (hisse senedi şemsiye fonu)**

Fon toplam değerinin en az %80'i devamlı olarak; yerli ve/veya yabancı ihraççıların paylarına yatırılan fonları kapsayan şemsiye fonlardır.

Hisse senedi yoğun fon katılma belgelerinden tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin tamamı Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında 7/4/2012 tarihli ve 2012/3141 sayılı BKK gereği % 0 oranında tevkiyata tabi bulunmaktadır.

#### **-Kıymetli madenler fonu (kıymetli madenler şemsiye fonu)**

Fon toplam değerinin en az %80'i devamlı olarak; borsada işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile kıymetli madenlere dayalı para ve sermaye piyasası araçlarına yatırılan fonları kapsayan şemsiye fonlardır.

Kıymetli madenler fonu katılma paylarından tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin tamamı Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında % 10 oranında tevkiyata tabi bulunmaktadır.

#### **- Diğer yatırım fonları (Borçlanma araçları şemsiye fonu, serbest şemsiye fon, garantili şemsiye fon vb)**

Sermaye piyasası mevzuatında sermaye piyasası aracı olarak tanımlanan fon katılma paylarından tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin tamamı Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında % 10 oranında tevkiyata tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasının 6 ncı paragrafında yer alan istisna hükmü gereği, sürekli olarak portföyünün en az % 51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan menkul kıymet yatırım fonlarının 1 yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma paylarının fona iadesinden ve 3. kişilere satışından elde edilen gelirler tevkiyat kapsamı dışında bulunmaktadır.

#### **b) Borsa yatırım fonları Borsa yatırım fonu katılma paylarından tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin tamamı**

Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında % 10 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.

### c) Gayrimenkul yatırım fonları

Gayrimenkul Yatırım Fonu katılma paylarından tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin tamamı Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında % 10 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.

### ç- Girişim sermayesi yatırım fonları

Girişim Sermayesi Yatırım Fonu katılma paylarından tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirlerin tamamı Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında % 10 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır. Yukarıda bahsi geçen tüm fonların katılma paylarından kurumlarca elde edilen gelirler ise Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası gereği hem tam mükellef hem de dar mükellef kurumlar için % 0 oranında vergilendirilmektedir.

**\*\*\*Söz konusu tevkifat işlemlerinde uygulanacak oranlar bakımından 10041 Sayılı Cumhurbaşkan Kararının da dikkate alınması gerekmektedir.**

### d- Emeklilik yatırım fonları

Emeklilik şirketi tarafından emeklilik sözleşmesi çerçevesinde alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında izlenen katkılarının, riskin dağıtılması ve inancılı mülkiyet esaslarına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan malvarlığıdır.

Bireysel emeklilik sözleşmesi sahiplerinden;

- 10 yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden % 15 (GVK 94/16-a),

- 10 yıl katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden % 10 (GVK 94/16-b),

- Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat

tutarı üzerinden % 0 (GVK 94/16-b) oranlarında tevkifat yapılmakta olup, bu gelirler Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi gereği beyana tabi bulunmamaktadır.

### 2) Yatırım ortaklıkları paylarından (hisse senetleri) elde edilen gelirlerin GVK kapsamında vergilendirilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması sürecinde ve elden çıkarılmasından elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin nihai olarak bankalar ve aracı kurumlarca tevkifat yoluyla vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yer almakta olup, 1/1/2006 tarihinden itibaren yürürlükte olan madde uygulaması 31/12/2025 tarihine kadar uzatılmış durumdadır.

Gerçek kişi ve kurumlarca sahip olunan ve Sermaye Piyasası Mevzuatına göre sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilen yatırım ortaklıkları paylarından elde edilen gelirlerin;

-Payların üçüncü kişilere satışından doğan gelirler (değer artışı kazancı) ve

-Kar payı (menkul sermaye iradı) olarak gruplandırılması mümkün bulunmaktadır.

Gerçek kişilerce sahip olunan ve Sermaye Piyasası Mevzuatına göre sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilen yatırım ortaklığı payları vergi uygulamasında anonim şirket hisse senedi gibi değerlendirilmektedir.

Dolayısıyla, yatırım ortaklığı paylarının (hisse senetlerinin) elden çıkarılmasından doğan gelirler Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında tevkifat yoluyla vergilendirilmektedir.

Söz konusu yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar payları ise Gelir Vergisi Kanununun 22, 75, 86 md. hükümleri çerçevesinde beyan ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15/3 maddesi gereği de tevkifat yoluyla vergiye tabi bulunmaktadır.



### **a) Menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi**

Menkul Kıymet Yatırım Ortaklığı (MKYO) paylarının tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elden çıkarılmasından doğan kazançlar Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında % 10 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.

Tam mükellef gerçek kişilere ait MKYO paylarına ödenen kar payları üzerinden kurum bünyesinde KVK 15/3 md. kapsamında 2009/14594 sayılı BKK gereği % 0 oranında tevkifat yapılmakta olup, elde edilen gelirin yarısı gelir vergisinden müstesnadır. Kalan tutarın ilgili yıla ilişkin beyan haddini aşması halinde bu tutarın tamamı beyan edilir ve beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kurum bünyesinde tevkif edilen vergi mahsup edilir.

Beyanname verilmemesi durumunda ise kurum bünyesindeki tevkifat nihai vergi olmaktadır.

Dar mükellef gerçek kişilerce bu ortaklık paylarından elde edilen kar payları ise tevkif yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi gereği beyana tabi bulunmamaktadır.

### **b) Gayrimenkul yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi**

Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı (GYO) paylarının tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elden çıkarılmasından doğan kazançlar Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında 7/4/2012 tarihli ve 2012/3141 sayılı BKK gereği % 0 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır.

Tam mükellef gerçek kişilere ait GYO paylarına ödenen kar payları üzerinden kurum bünyesinde KVK 15/3 Md. kapsamında 2009/14594 sayılı BKK gereği % 0 oranında tevkifat yapılmakta olup, elde edilen gelirin yarısı gelir vergisinden müstesnadır. Kalan tutarın ilgili yıla ilişkin beyan haddini aşması halinde bu tutarın tamamı beyan edilir ve beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kurum bünyesinde tevkif edilen vergi mahsup edilir. Beyanname verilmemesi durumunda ise kurum bünyesindeki tevkifat ni-

hai vergi olmaktadır.

Dar mükellef gerçek kişilerce bu ortaklık paylarından elde edilen kar payları ise tevkif yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi gereği beyana tabi bulunmamaktadır.

### **c) Girişim sermayesi yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi**

Yukarıda bahsi geçen tüm ortaklık paylarından kurumlarca elde edilen gelirler (alım satım kazancı) ise Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası gereği hem tam mükellef hem de dar mükellef kurumlar için % 0 oranında vergilendirilmektedir. Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı (GSO) paylarının tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elden çıkarılmasından doğan kazançlar Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında 7/4/2012 tarihli ve 2012/3141 sayılı BKK gereği % 0 oranında tevkifata tabi bulunmaktadır. Tam mükellef gerçek kişilere ait GSO paylarına ödenen kar payları üzerinden kurum bünyesinde KVK 15/3 Md. kapsamında 2009/14594 sayılı BKK gereği % 0 oranında tevkifat yapılmakta olup, elde edilen gelirin yarısı gelir vergisinden müstesnadır. Kalan tutarın ilgili yıla ilişkin beyan haddini aşması halinde bu tutarın tamamı beyan edilir ve beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kurum bünyesinde tevkif edilen vergi mahsup edilir. Beyanname verilmemesi durumunda ise kurum bünyesindeki tevkifat nihai vergi olmaktadır. Dar mükellef gerçek kişilerce bu ortaklık paylarından elde edilen kar payları ise tevkif yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi gereği beyana tabi bulunmamaktadır.

Söz konusu tevkifat işlemlerinde uygulanacak oranlar bakımından 10041 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının da dikkate alınması gerekmektedir.

### **ÖZELGELER**

Altın yatırım fonlarına altın cinsinden katılan yatırımcıların elde ettikleri kazançlarının vergilendirilmesi

...



İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketinizin «Kızılaya Destek Altın Katılım Fonu» adı altında altın yatırım fonu kurmak üzere Sermaye Piyasası Kuruluna başvuruda bulunduğu, şirketinizin bu fonun yönetiminden elde edeceği yönetim ücretini Kızılay ile paylaşacağı, söz konusu fonun katılma belgelerinin altın birim cinsinden veya altının o günkü karşılığı olan TL cinsinden alım satımının yapılabileceği belirtilerek, altın yatırım fonlarına altın cinsinden katılan yatırımcıların altın cinsinden elde ettikleri kazançlarının vergilendirilmesi hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

...

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; altın yatırım fonlarına altın cinsinden katılan yatırımcıların altın cinsinden elde etmiş oldukları gelirlerde tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmayacaktır.

Dolayısıyla, şirketinizce tevkifat matrahının hesabında altın cinsinden işlem gören katılma belgelerinin alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Türk Lirası karşılıklarının dikkate alınmaması, altın olarak elde edilen kazancın (satış bedeli-alış bedeli) satış tarihindeki Türk Lirası karşılığı olan tutar üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

Yatırım fonu katılma belgelerinin dövize, altına veya başka bir değere endeksli olarak işlem görmesi halinde ise bu katılma belgelerinin alım-satımına ilişkin işlemlerde tevkifat matrahının tespitinde alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Türk Lirası karşılıkları başka bir deyişle kur farkı dikkate alınacaktır.

**2- 27/05/2024 tarih ve E-38418978-125[15-2022/4]-290792 sayılı özelge:**

- Şirketinizin gayrimenkul yatırım ortaklığı olduğu ve paylarının Borsa İstanbul'da işlem gördüğü,
- 2020 yılında hisse geri alım programı kapsamında kendi şirket hisselerinizin satın alındığı ve ikinci yıl sonunda bu hisselerin elden çıkarılmadığı,
- Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesi-

nin birinci fıkrasının (d) bendinin (4) numaralı alt bendi kapsamında istisnadan yararlanıldığı ve şirketiniz açısından dahili tevkifat oranının Bakanlar Kurulu Kararına göre %0 uygulandığı belirtilmiş olup,

kendi şirket hisselerinizin satın alınması ve elde tutulması işleminde Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında tevkifat uygulamasının olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

.....

Buna göre, 2020 yılında satın alınan kendi şirket hisselerinizin iki yıl sonunda elden çıkarılmaması durumunda, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin itibari değeri arasındaki fark tutar üzerinden, Kurumlar Vergisi Kanununun istisna hükmü ile ilişkilendirilmeden mevzuatın yürürlük tarihleri dikkate alınmak suretiyle %15 tevkifat yapılması gerekmektedir.

**3- 14.08.2020 tarih ve 62030549-120[Geç.67-2017/1957070]-598169 sayılı özelge:**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; fiili olarak portföyünün en az % 51'i Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinden oluşan ancak yatırım fonu katılma belgelerinin alındığı dönemde izahnamesinde " portföyünde en az % 51 oranında Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senedi bulundurma zorunluluğu" belirtilmemiş olan bir fonun izahnamesine daha sonraki bir tarihte izahname değişikliği suretiyle bu ibarenin ilave edilmesi durumunda, değişiklik öncesi ilgili fon katılma belgelerini satın alarak 1 yıldan uzun süreyle elde tutmuş olan yatırımcıların söz konusu fon katılma belgelerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlarının Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında stopaja tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

.....

Buna göre, yatırım fonu katılma belgelerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen tevkifat kapsamı dışında tutulabilmesi için satışı yapılan fon katılma belgelerinin satış tarihi ile alım ta-

rihi arasında geçen 1 yıllık sürede, söz konusu katılma belgesinin ait olduğu fonun, iç tüzüğü (izahname) göre sürekli olarak portföyünün en az % 51'inin Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinden oluşan bir fon olması gerekmektedir. Dolayısıyla, fon katılma belgelerinin satış tarihi ile alım tarihi arasında geçen 1 yıllık süre boyunca, fon iç tüzüğünde (izahname), sürekli olarak portföyünün en az % 51'inin Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinden oluşması şartının bulunmaması halinde, elde edilecek kazancın tevkifat kapsamı dışında tutulması söz konusu olmayıp, gelir vergisi istisnasının elde tutma süresine ilişkin şartının fiilen sağlanıyor olmasının yahut satış tarihi ile alım tarihi arasında geçen 1 yıllık süre içerisinde izahnamede gerekli değişikliğin yapılmış olmasının söz konusu tevkifat uygulamasına etkisi bulunmamaktadır. Bununla birlikte, bahsi geçen fona ait katılma belgelerinin, gerek izahnamede fon portföyünün sürekli olarak en az %51'nin Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinden oluşacağına ilişkin yapılan değişiklik sonrasında alınarak 1 yıldan fazla süreyle elde tutulmasından, gerekse izahname değişikliği öncesi alınarak değişiklikten itibaren 1 yıldan fazla süreyle elde tutulmasından doğacak kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacağı tabiidir.

**4- 27.03.2017 tarih ve 64597866-120.03.10-5515 sayılı özelge:**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Bankanızca bireysel portföy saklama hizmeti verdiğiniz gerçek kişi müşterinizin, portföyünde bulunan serbest fon ... ) satışından elde ettiği gelirin, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında stopaja tabi olup olmadığı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

.....

Buna göre; Bankanızca bireysel portföy saklama hizmeti verdiğiniz gerçek kişi müşterinizin fon satışından elde ettiği gelirin Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında düzenlenen tevkifat kapsamı dışında tutulabilmesi için satışı yapılan fon katılma belgesini 1 yıldan uzun süredir portföyünde bulundurması ve söz konusu katılma belgesinin

sürekli olarak portföyünün en az % 51'inin Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinden oluşan bir fona ait olması gerekmektedir. Ancak, söz konusu fon iç tüzüğünde işaret edilen fon katılma belgesi izahnamesinde; Fonun, Fon Tebliğinin 4 üncü maddesinde yer alan ve Kurulca uygun görülen tüm varlıklara yatırım yapabileceği belirtilmekte olup, söz konusu şartın fiilen sağlanması, fon iç tüzüğüne göre sürekli olarak portföyün en az % 51'inin Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinden oluşması anlamına gelmeyecektir. Dolayısıyla, Bankanızca bireysel portföy saklama hizmeti verdiğiniz gerçek kişi müşterinizin ... Serbest Fonu katılma belgesi satışından elde ettiği gelirlerinin, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında düzenlenen tevkifat kapsamı dışında tutulması mümkün bulunmamakta olup, gerçek kişi müşterilerinizin fon katılma belgelerinden elde ettiği kazançların %10 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

**5- 06/05/2022 tarih ve E-62030549-120[-Geç.67-2021/867]-490081 sayılı özelge:**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, Girişim Sermayesi Yatırım Fonu (GSYF) olarak faaliyet gösterdiğiniz ve yatırım fonu olarak, nitelikli yatırımcılarından katılma payı karşılığında toplamış olduğunuz paraların bir kısmını Türkiye'de yerleşik bankalarda mevduat faiz geliri elde etmek üzere değerlendirdiğinizi belirterek, bankalarda bulunan mevduatlarınızdan elde ettiğiniz faiz gelirleri üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmış olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

.....

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; Girişim Sermayesi Yatırım Fonunuzun nitelikli yatırımcılardan topladığı paraların bir kısmı ile Türkiye'de yerleşik bankalardan elde edilen mevduat faiz geliri üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası hükümleri uyarınca 22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına istinaden vadelerine göre değişen oranlarda uygulanmak üzere %10, %12 ve %15 oranlarında gelir vergisi tevkifatı yapıl-

ması gerekmektedir. Diğer taraftan, 30/9/2020 ile 31/12/2021 tarihleri arasında (bu tarih dahil) açılan veya vadesi bu tarihler arasında yenilenen söz konusu hesaplara ödenen faizler üzerinden ise vadesine göre değişen oranlarda uygulanmak üzere %0, %3 ve %5 oranlarında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği tabiidir.

**6-15.12.2020 tarih ve 62030549-120[Geç.67-2018/394]-E.934609 sayılı özelge:**

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinde; şirketiniz tarafından gayrimenkul yatırım fonu yönetimi faaliyetinde bulunulduğu, yakın dönemde sermaye piyasası mevzuatında yapılan değişiklikle katılma payının iktisabı için ödenen anaparanın fon bünyesinde işletilmeye devam edilerek fonda biriken getirinin katılımcılara payları oranında kar payı şeklinde ödenmeye başlandığı belirtilerek, yatırım fonu katılma paylarının fona iade edilmemesi durumunda katılımcıların söz konusu katılma paylarından elde etmiş olduğu kar payının 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesi kapsamında vergilendirilip vergilendirilemeyeceği hususunda tereddüt hasıl olduğu anlaşılmış olup, konu hakkındaki Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

.....

Bu hüküm ve açıklamalara göre, gayrimenkul yatırım fonu katılma paylarının fona iade edilmemesi durumunda katılımcıların elde etmiş olduğu kar paylarının, elde tutulduğu dönemde elde edilen dönemsel getiri olarak değerlendirilmesi ve 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında (2006/10731 sayılı BKK uyarınca) tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

## XI-SONUÇ

Türkiye’de kurulu olan yatırım fon ve ortaklıkları, sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefi durumundadır ve elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunun 5/1-d maddesinde sayılan ve Türkiye’de kurulmuş olan fon ve ortaklıkların kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Öte yandan, 7524 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrasında KVK 5/1-d maddesinde değişikliğe gidilmiş ve yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmesi için bu fon ve ortaklıkların sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50’sinin, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak dağıtılması şartı getirilmiştir. Aynı Kanunda belirtilen azami süre içerisinde ve belirtilen oranda bu kazançların ortaklara veya fon katılımcılarına dağıtılmaması durumunda uygulanacak olan yasal müeyyidelere yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, yine aynı Kanunla, KVK 5/1-a maddesine yeni bir paragraf eklenmiş ve kar dağıtım şartının yerine getirilmemesi nedeniyle yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisi istisnasından yararlanamadığı durumlarda, kar payını elde eden kurumların iştirak kazancı istisnasından faydalanabileceği belirtilmiştir.

Bu makale ile 7524 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisna düzenlemeleri karşısındaki durumu ve 2025 döneminde uygulanmaya başlanan yurtiçi asgari kurumlar vergisi yönünden bir değerlendirmesi yapılmaya çalışılmıştır.

## KAYNAKÇA

1-5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Genel Tebliği

2-3065 Sayılı Katma Değer Vergisi ve KDV Genel Uygulama Tebliği

3-[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

4-[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

5-[vergiport.com.tr](http://vergiport.com.tr)



## YILLIK İZİN VE KULLANILMAYAN YILLIK İZİN ÜCRETİ

**Emin Yıldırım**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Bilirkişi / Türkiye, e-mail: eminyildirim59@yahoo.com

Yıllık izin, işçinin en az bir yıllık çalışmasının karşılığı hak ettiği çalışmadan dinlenerek geçirilen süredir.

Anayasamızın *Çalışma şartları ve dinlenme hakkı* başlığı altında düzenlenen 50'nci maddesinde; Dinlenmenin çalışanların hakkı olduğuna, ücretli hafta ve bayram tatili ile ücretli yıllık izin hakları ve şartlarının kanunla düzenleneceği belirtilmiştir.

Anayasada çalışma hayatına ilişkin düzenlemelere çerçevesinde yıllık izin gerek 4857 sayılı İş Kanunu gerekse 6098 sayılı Türk Borçlar kanunu kapsamında kapsamlı olarak düzenlenmiştir.

Yıllık izin kullanımından vazgeçilemez.

İşçi, hizmet ilişkisi devam ettiği sürece, işverenden alacağı para ve başka menfaatler karşılığında yıllık ücretli izin hakkından feragat edemez. Hizmet sözleşmesinin herhangi bir sebeple sona ermesi hâlinde, işçinin hak kazanıp da kullanamadığı yıllık izin sürelerine ait ücreti, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödenir. Bu ücrete ilişkin zamanaşımı, hizmet sözleşmesinin sona erdiği tarihte işlemeye başlar. 6098 s. T.B.K. Md. 425)

### Yıllık İzin Hak ediş Süresi

İşçinin yıllık izin kullanabilmesi için en az bir yıl çalışmış olması şarttır.

**4857 sayılı İş Kanununa göre;** Bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dâhil) olanlara ondört günden, Beş yıldan fazla on beş yıldan az olanlara yirmi günden, On beş yıl (dâhil) ve daha fazla olanlara yirmi altı günden, az olamaz. On sekiz ve daha küçük yaştaki işçilerle elli ve daha yukarı yaştaki işçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi yirmi günden az olamaz.

Citation/Atıf: YILDIRIM, E. (2025).YILLIK İZİN VE KULLANILMAYAN YILLIK İZİN ÜCRETİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 8(2): 345-48.

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:  
Emin Yıldırım  
E-mail: eminyildirim59@yahoo.com



Bu çalışma, Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

**Mülga 1475 sayılı İş Kanunu'na göre;**

Bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dâhil) olanlara on iki günden,

Beş yıldan fazla on beş yıldan az olanlara on sekiz günden,

On beş yıl (dâhil) ve daha fazla olanlara yirmi dört günden, az olamaz

Yer altı işlerinde çalışan işçilerin yıllık ücretli izin süreleri dörder gün arttırılarak uygulanır.

Yıllık izin süreleri iş sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleri ile artırılabilir.

1475 sayılı İş Kanunu'na tabi olarak çalışan sürelerde bu kanunda belirtilen süreler dikkate alınarak 4857 sayılı İş Kanunu'na yürürlükte olduğu sürede ise bu kanunda belirtilen süreler dikkate alınarak iş sözleşmesinin feshinde kullanılması gereken ve kullanılmayan yıllık izin süresi hesaplanır.

İşveren tarafından yıl içinde verilmiş bulunan diğer ücretli ve ücretsiz izinler veya dinlenme ve hastalık izinleri yıllık izne mahsup edilemez.

Yıllık ücretli izin günlerinin hesabında izin süresine rastlayan ulusal bayram, hafta tatili ve genel tatil günleri izin süresinden sayılmaz. Yani yıllık izinler işgünü esasına göre kullanılır.

**6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'na göre;**

İşveren, en az bir yıl çalışmış olan işçilere yılda en az iki hafta ve on sekiz yaşından küçük işçiler ile elli yaşından büyük işçilere de en az üç hafta ücretli yıllık izin vermekle yükümlüdür.

İşçi, bir hizmet yılı içinde kendi kusuruyla toplam bir aydan daha uzun bir süreyle hizmeti yerine getirmede işveren, çalışılmayan her tam ay için, yıllık ücretli izin süresinden bir gün indirim yapabilir.

**Deniz İş Kanununda Yıllık İzin**

Aynı işveren emrinde veya aynı gemide en az altı ay çalışan gemi adamı, altı aydan bir yıla kadar çalışma süresi için 15 gün, bir yıldan fazla çalışma süresi için bir aydan az olamaz. Bir aylık izin tarafların rızası ile ikiye bölünebilir. Gemi adamı dilerse 7 güne kadar yol izni isteyebilir.

**Basın İş Kanunu'nda Yıllık İzin**

Günlük süreli yayınlarda çalışan gazeteciye sü-

rekli ve aralıklı olarak en az bir yıl çalışmış olması şartıyla yılda dört hafta, mesleki hizmeti 10 yıldan fazla olan gazeteciye altı hafta ücretli izin verilir.

Günlük olmayan süreli yayınlarda çalışan gazeteciye her altı aylık çalışma devresi için iki hafta ücretli izin verilir.

Yıllık ücretli izinlerin hesabında Basın İş Kanunu'nun 1 inci maddesindeki "Gazeteci" tabirine girenlerin kıdemleri, iş akdinin devam etmiş veya fasılalarla yeniden inikat etmiş olmasına bakılmaksızın, gazetecilik mesleğinde geçirdikleri hizmet süresi nazara alınmak suretiyle tespit edilir.

**Yol İzni**

Yıllık ücretli izinleri işyerinin kurulu bulunduğu yerden başka bir yerde geçirecek olanlara **istemde bulunmaları ve bu hususu belgellemeleri** koşulu ile gidiş ve dönüşlerinde **yolda geçecek süreleri karşılamak** üzere işveren toplam dört güne kadar **ücretsiz yol izni** vermek zorundadır.

**Yıllık İzin Kullanma Zamanı**

4857 sayılı İş Kanunu'nun 53' üncü maddesi uyarınca, işverenlerce işçilere verilecek yıllık ücretli izinlerin usul ve esasları Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliğinde düzenlenmiştir.

Yıllık ücretli izin işveren tarafından bölünemez.

Yönetmeliğin 5'nci maddesine göre İşveren veya işveren vekilleri, işyerinde yürütülen işlerin nitelik ve özelliklerine göre, yıllık ücretli izinlerin, her yılın belli bir döneminde veya dönemlerinde verileceğini belirleyebilir ve bunu işyerinde ilan eder.

Yıllık izin süreleri, işçi ve işveren taraflarının anlaşması ile bir bölümü on günden aşağı olmak üzere bölümler halinde kullanılabilir.

Yıllık izin işverenin yaptığı yıllık izin planı çerçevesinde kullandırılır.

Yıllık izin planları, işçilerin de izin kullanmak istedikleri tarihler de dikkate alınarak işyerindeki çalışma koşullarına göre düzenlenmelidir. Bu şekildeki düzenleme işçinin yıllık izninin kendisine yararlı bir tarih aralığında kullanması halinde dinlenmiş olarak işyerine dönmesini sağlayacağından iş verimini de artıracaktır.



## İzin Kullandırma Belgeleri

4857 sayılı İş Kanunu'na göre İşveren, işyerinde çalışan işçilerin yıllık ücretli izinlerini gösterir izin kayıt belgesi tutmak zorundadır. Bu belgeler, Yıllık İzin Kullandırma Formları ve Yıllık Ücretli İzin Kullandırma Defteridir.

İşveren, işçinin talebi veya işyeri yıllık izin kullanma planına göre belirlenen tarihlere göre Yıllık İzin Kullanma Formu düzenler. Bu formda, işçi ile ilgili bilgiler, iznin başlama ve bitiş tarihi, iznin geçirileceği yer, işçinin imzası, işveren veya işveren vekilinin imzası bulunmalıdır.

İşçinin yıllık iznini kullanmasından sonra Yıllık Ücretli İzin Kullandırma Defterine izin başlama ve bitiş tarihleri, kaç işgünü kullanıldığı yazılmalı ve mutlaka işçinin imzası alınmalıdır.

Alt işveren işçilerinden, alt işvereni değiştiği hâlde aynı işyerinde çalışmaya devam edenlerin yıllık ücretli izin süresi, aynı işyerinde çalıştıkları süreler dikkate alınarak hesaplanır.

Asıl işveren, alt işveren tarafından çalıştırılan işçilerin hak kazandıkları yıllık ücretli izin sürelerinin kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmek ve ilgili yıl içinde kullanılmasını sağlamakla, alt işveren ise tutmak zorunda olduğu izin kayıt belgesinin bir örneğini asıl işverene vermekle yükümlüdür.

İşçi izine ayrılmadan izinde geçireceği yıllık izin ücreti peşin olarak işveren tarafından ödenir.

## İş Sözleşmesinin Sona Ermesi ve Kullanılmayan Yıllık İzin Ücreti

Yıllık izinlerin işveren tarafından süresi içerisinde kullanılması zorunludur. Buna rağmen yıllık izin kullandırılmamışsa iş sözleşmesinin feshinde kullandırılmayan yıllık izinlerin ücreti ödenir.

Yıllık izin kullandırılmayıp karşılığında ücret ödenmesi yasal olmadığı gibi ödenen ücret de yıllık izin ücreti niteliğinde değildir. Bu gibi ödemeler avans niteliğindedir ve Yargıtay'ın yerleşik kararlarına göre İş akdinin feshinden sonra hesaplanan yıllık izin ücretinden mahsup edilir.

Yıllık izin ücreti hesaplamasında dikkate alınması gereken günlük ücret, fesih tarihinde işçinin almakta olduğu temel (çıplak) ücrettir. Bu ücretten, işçinin çalışıyormuş gibi yapılan kesin-

tileri tamamı dikkate alınır.

İşveren tarafından iş sözleşmesinin feshedilmesi halinde 4857 sayılı İş Kanunu'nun 17 nci maddesinde belirtilen bildirim süresiyle, 27 nci maddesi gereğince işçiye verilmesi zorunlu yeni iş arama izinleri yıllık ücretli izin süreleri ile iç içe giremez.

Aynı işverene bağlı olarak bir yılı doldurmayan aralıklı çalışmaların sona ermesinden beş yıllık zamanaşımı süresi geçmemişse, son fesihte dikkate alınarak işçinin toplam yıllık izin süresi hesaplanır. Önceki fesihlerde işçiye yıllık izin ücreti ödenmişse son fesihte önceki süreler dikkate alınmaz.

## Dava Sonunda İşçinin İşine İade Edilmemesi Halinde İşçinin Yıllık İzin Yönünden Çalışma Süresi ve Ücreti

İş akdi feshedilen işçi iş mahkemesinde açtığı davasında haklı görülerek işe iade kararı verilmesi halinde;

**İşçinin çalışma süresi,** iş akdinin feshedildiği tarihten sonra boşta geçen dört aylık sürenin fesih tarihinden önce geçen süreye eklenilmesi ile bulunulur.

**İşçinin ücreti ise** Mahkeme Kararı kesinleştikten sonra on gün içerisinde işçinin işverene başvurarak işe iadesini istemesi şartıyla işverenin işçinin işe iadesini kabul etmediği tarihteki işverenin işyerinde çalışmakta olan emsal işçisinin aldığı ücrettir. Mahkemenin talep etmesi halinde işe iade edilmeyen işçi ile aynı görev tanımına sahip işçinin iade edilmeme tarihinde almakta olduğu ücretini bildirmek zorundadır.

## Asıl İşveren Alt İşveren İlişkisinde İzin Ücreti

Yargıtay'ın son kararlarına göre aynı asıl işverene bağlı değişik alt işverenler bünyesinde çalışan işçinin iş akdinin feshinde, kullandırılmayan yıllık izin ücretlerini son işveren öder.

Dava alt işverenlerle birlikte asıl işverene karşı da açılabilir. Asıl işveren ödeme yaparsa alt işverene rücu hakkı saklıdır.

## İşçinin Yıllık İznini Kullandığının İspat Yükümlülüğü

İşçinin yıllık iznini kullandırma ve kullandığını ispat yükümlülüğü işverene aittir. İşçinin yıllık

izninin kullandırıldığı Yıllık İzin Kullandırma Formları ve Yıllık Ücretli İzin Kullandırma Defterindeki kayıtlarla ispatlanabilir.

Tanık anlatımı ile yıllık izin kullandırıldığı ispatlanamaz.

Yargıtay kararlarına göre,

Yıllık izinlerin kullandırıldığı noktasında ispat yükü, işverene aittir. İşveren yıllık izinlerin kullandırıldığını imzalı izin defteri veya eşdeğer bir belge ile ispatlamalıdır. Bu konuda ispat yükü üzerinde olan işveren, işçiye yemin teklif edebilir.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 31. maddesinde, hakimin davayı aydınlatma ödevi düzenlenmiş olup madde uyarınca, hakim uyuşmazlığın aydınlatılmasının zorunlu kıldığı durumlarda, maddi veya hukuki açıdan belirsiz yahut çelişkili gördüğü hususlar hakkında, taraflara açıklama yaptırabileceği, soru sorabileceği ve delil gösterilmesini isteyebileceği düzenlenmiştir.

hakimin yıllık izin kullandırılıp kullandırılmadığını aydınlatma yükümlülüğü çerçevesinde gerekli gördüğünde isticvap yolu ile işçinin beyanını alarak tüm delillerle birlikte değerlendirerek işçinin kaç gün izin kullandığını netleştirilebilir.

#### **İşçiye fazla kullandırılan yıllık izin**

İşçinin iş akdinin feshinden sonra fazla yıllık izin kullandırıldığı anlaşılmışsa fazla kullandığı iznin ücretini isteyemez. (Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 14.10.2020 tarih ve 2016/26145 E. 2020/11957 K.)

#### **Yıllık İzinde çalışma yasağı**

Yıllık ücretli iznini kullanmakta olan işçinin izin süresi içinde ücret karşılığı bir işte çalıştığı anlaşılsa, bu izin süresi içinde kendisine ödenen ücret işveren tarafından geri alınabilir. (4857 sayılı İş Kanunu Md. 58)

#### **Yıllık İzinlerde Dava Zamanaşımı**

Kullanılmayan yıllık izinler işçinin çalışmasının devam ettiği süre içerisinde zamanaşımına uğramaz.

4857 sayılı Kanun'un 32/8 maddesinde, işçi ücretinin beş yıllık özel bir zamanaşımı süresine tabi olduğu açıkça belirtilmiştir.

818 sayılı Borçlar Kanunu'nda 5 yıllık zamanaşımı uygulanmıştır. Bu kanuna göre zamanaşımı 5 yılı doldurmadan 6098 sayılı TBK yürürlüğe girmişse 818 sayılı Borçlar kanunu zamanında doğan borçlara 5 yıllık zamanaşımı uygulanır. 01.07.2012 tarihinden sonra gerçekleşen fesihlerde 10 yıllık zamanaşımı uygulanır.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'na tabi olarak yapılan çalışmalarda dava zamanaşımı işçinin iş sözleşmesinin fesih tarihinden başlamak üzere on yıllık genel zamanaşımı süresine tabidir.

7036 sayılı Kanun ile 25.10.2017 tarihinden sonra yapılan fesihlerde; yıllık izin alacağı zamanaşımı 5 yıldır. Zamanaşımı 7036 s. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce başlamış ve 5 yıldan uzunsa önceki uzun süre değil değişen 5 yıl, kısa ise kalan süre kadar süre işlemeye başlar.

#### **İşyerinin Devrinde Yıllık İzin Ücreti**

İşyerinin başka bir işverene devredilmesi halinde işçi çalışmasına devam ederse ortada bir fesih olmadığından yıllık izin ücretine hak kazanılmaz.

#### **İş Sözleşmesinin Haklı Ya Da Haksız Feshedilmesinde Yıllık İzin**

İş sözleşmesinin haklı ya da haksız feshedilmesinin yıllık iznin hakedilmesine bir etkisi yoktur. İş sözleşmesinin feshedilmesi ile kullandırılmayan yıllık izin ücret hakkı doğar.

#### **Yıllık izin ücretinin faizi**

Yıllık izin iş sözleşmesinin feshi ile muaccel olur. İşveren temerrüde düşürülmemişse dava tarihinden itibaren faiz yürütülür.

Yıllık izin ücretinin faiz oranı yasal faiz oranıdır.

## **KAYNAKÇA**

OCAK Uğur, Feshe Bağlı İşçilik Alacakları. 1'nci Kitap Gaziantep 2018. 7'nci baskı.

ÇELİK Nuri, CANİKLİOĞLU Nurşen, CANBOLAT Talat, İş Hukuku Dersleri, Yenilenmiş 30, baskı Eylül 2017.BETA Yayınları

# TAMOFİS

**İş dünyasında güçlü bir  
başlangıç için her şey TAM hazır!**

- ▶ Hazır Ofis
- ▶ Sanal Ofis
- ▶ Toplantı Odası
- ▶ Seminer Salonu



**Detaylı bilgi için bizimle iletişime geçin.**

+90 232 908 0 525 / +90 532 7 826 826 / +90 532 7 TAM TAM

Umurbey Mah. Şehitler Cad. No:10/C Alsancak / İzmir  
(Alsancak Mustafa Denizli Stadi Altı)



[www.tamofis.com.tr](http://www.tamofis.com.tr)







"Sizin Yolculuğunuz, Bizim Tutkumuz."



AYNI TATİL ÇOK DAHA UYGUNA!



V.I.P.  
TRANSFER



HOTEL  
REZERVASYONU



TUR  
ORGANİZASYONU



UÇAK  
BİLETİ



ÖZEL GÜN  
ORGANİZASYONLARI

[www.aysturizm.com](http://www.aysturizm.com)

0 (540) 232 19 87