

SOSYAL MEDYA FENOMENLERİNİN  
GELİR VERGİSİ MATRAHI VE  
BEYAN SÜRECİNE YÖNELİK  
**DERİNLEMESİNE BİR ANALİZ**

Anıl BİLEN



MART 2025



SOSYAL MEDYA FENOMENLERİNİN  
GELİR VERGİSİ MATRAHI VE  
BEYAN SÜRECİNE YÖNELİK

# DERİNLEMESİNE BİR ANALİZ

Anıl BİLEN

MART 2025

**Vergi Müfettişleri Derneği**

---

Cihan Sokak No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA

Tel: (0 312) 231 80 19

Fax: (0 312) 231 80 65

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

**ISBN: 978-975-6601-90-7**

**Grafik Tasarım ve Baskı**

---

**GİRİŐİM AJANS OFSET**

**MATB. BAS. YAY. DAĞ. KIRT. GIDA İNŐ. EĞT.**

**DAN. REK. BİL. MAK. SAN. ve TİC. LTD. ŐTİ.**

Samanyolu Cad. No:35 İskitler- Altındağ/ANKARA

Tel: 0312 384 22 23

[www.girisimmatbaacilik.com](http://www.girisimmatbaacilik.com)

## ÖNSÖZ

Dijital dönüşümün hız kazandığı son yıllarda, dijital ekonomi alanında ortaya çıkan yeni gelir türlerinin vergilendirilmesi, hem vergi idareleri hem de mükellefler için önemli bir çalışma alanı haline gelmiştir. Geleneksel iş modellerinden farklı olarak sosyal medya içerik üreticiliği, mobil uygulama geliştirme, e-ticaret ve benzeri faaliyetlerden elde edilen kazançların nasıl vergilendirileceği belirsizlikler barındırmaktadır. Elinizdeki kitap, bu belirsizlikleri somut bir örnek üzerinden inceleyerek açıklığa kavuşturmayı amaçlamaktadır. Bu eser, uzun yıllar yurt dışında yaşadktan sonra Türkiye'ye kesin dönüş yapan bir sosyal medya fenomeninin (Neslihan Hanım'ın) 2024 yılı içindeki çeşitli gelir unsurlarını ve bunların vergisel durumlarını ele almaktadır. Çalışma kapsamında; sosyal medya paylaşımlarından reklam gelirleri, influencer iş birlikleri, yasa dışı bahis siteleriyle ilişkili reklam kazançları, mobil uygulama geliştirme gelirleri, dropshipping yoluyla elde edilen e-ticaret kazançları, stok fotoğraf satışlarından telif gelirleri, yurt dışına sağlanan tasarım hizmeti gelirleri ile geleneksel yatırım gelirleri (kira geliri, şirket hissesi satışı vb.) detaylı olarak incelenmiştir. Bu sayede, dijital ekonomide çok yönlü faaliyette bulunan bir kişinin karşılaşabileceği tüm gelir türleri tek bir örnek olay çerçevesinde değerlendirilmektedir. Kitapta konular, hem teorik çerçeve hem de uygulamalı örnekler bir arada sunulmaktadır. İlk bölümde, örnek mükellefin faaliyetleri kronolojik olarak listelenmiş ve her bir faaliyet türünün vergisel sonuçları ayrı ayrı ortaya konmuştur. İkinci bölümde, Türkiye'ye dönüş yapan mükellefin tam veya dar mükellefiyet statüsünün tespiti ve yıl içinde değişen mükellefiyet durumunun vergilendirmeye etkisi açıklanmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise ilk bölümde listelenen örneklerin gelir vergisi beyannamesine nasıl yansıtılacağı, hangi istisna ve indirimlerin uygulanabileceği ve nihai vergi hesaplamasının ne şekilde yapılacağı adım adım gösterilmiştir. Bu yapıyla kitap, mevzuat hükümlerinin somut bir senaryoya uygulanışını sergileyerek okuyucuya kapsayıcı bir bakış açısı sunmayı hedeflemektedir. Çalışmanın hedef kitlesi, başta vergi müfettişleri, mali müşavirler, vergi hukukçuları ve akademisyenler olmak üzere dijital ekonomi ve vergi kesişiminde bilgi edinmek isteyen tüm okurlardır. Ayrıca, sosyal medya fenomenleri ve dijital içerik üreticileri gibi yeni ekonomik aktörlerin vergi yükümlülüklerini öğrenmek isteyen bireyler de kitapta kendi durumlarına ilişkin değerli bilgiler bulabileceklerdir. Kitap, kapsamlı kaynakça ve güncel mevzuat referansları ile desteklenmiş olup, okuyucuların hem Türk vergi sistemindeki genel ilkeleri kavramasını hem de spesifik örnekler üzerinden pratik uygulamaları görmesini sağlamaktadır. Bu eser, Vergi Müfettişleri Derneği'nin yayınlarından biri olarak alanında önemli bir boşluğu doldurmayı amaçlamaktadır. Amacımız, dijital çağda ortaya çıkan yenilikçi gelir modellerinin vergi mevzuatı karşısındaki durumunu anlaşılır bir dille ortaya koymak ve uygulamada bir rehber oluşturmaktır. Okuyucuların, kitabı inceleyerek dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda derinlemesine bilgi edinmeleri ve karşılaşabilecekleri problemlere hazırlıklı olmaları ümit edilmektedir.

**Anıl BİLEN**

*Vergi Müfettişi*

*İstanbul, Mart 2025*



## İÇİNDEKİLER

Önsöz .....	3
Giriş .....	8
1. Gelir Vergisi Matrahının Tespiti ve Beyan Süreci: Uygulamalı Örnekler .....	8
1.1. Podcast Yayınları Gelirleri .....	9
1.2. Instagram İş Birlikleri ve Ürün Yerleştirme .....	9
Black Friday (Şahane Cuma) İndirimleri.....	9
Bedelsiz Temin Edilen Ürünlerin (Hediye) Tanıtımı .....	10
1.3. Telegram Kanalı Üzerinden Yasa Dışı Bahis Reklamları.....	10
1.4. Mobil Uygulama Geliştirmeye İlişkin Faaliyetler .....	11
Satranç Uygulaması .....	11
1.5. Dropshipping Faaliyetleri (Eylül İndirim Festivali).....	11
1.6. SMM Paneli Faaliyetleri.....	12
1.7. Stok Fotoğrafçılığı (Fotoğraf Satışı) Gelirleri .....	12
1.8. Aile Yakını İçin Hazırlanan Bedelsiz Düğün Klipi.....	12
1.9. Almanya Mukimi Şirkete Verilen Video Tasarım Hizmeti .....	13
1.10. İş Amaçlı Satın Alınan Volvo XC90 Aracı.....	13
1.11. Yurt Dışından Kredili Temin Edilen Stüdyo Işık Seti .....	13
1.12. Temsilci Atamayan Sosyal Medya Platformuna Verilen Reklam .....	14
1.13. Domain ve Hosting Hizmetleri.....	14
1.14. Profesyonel Fotoğrafçılık Eğitimi .....	14
1.15. Çalışanların Öğle Yemeği Yardımı .....	14
1.16. Çalışanlara Konut Tahsisi.....	14
1.17. Çalışanların Toplu Ulaşımına Yönelik Yakıt Desteği .....	15
1.18. E-Kitap Satışlarından Elde Edilen Gelir .....	15
1.19. Etkinlik ve Konferans Gelirleri.....	15
1.20. Yurt Dışı ve Türkiye'deki Kira Ödemeleri .....	15
1.21. Tiny House Kiralanması .....	16
1.22. Tiny House'un Satışı .....	16
1.23. Almanya'daki Şirket Ortaklığı (Hisse Satışı).....	16
1.24. Çocuğa Yönelik Eğitim Giderleri .....	16
1.25. Yeni Doğan Bebeğe İlişkin Sağlık Giderleri .....	17
1.26. A Millî Futbol Takımı Sponsorluk Harcaması.....	17
1.27. Galatasaray E-Spor Takımı Sponsorluk Desteği.....	17
1.28. AFAD'a Yapılan Bağış (Filistin Yardım Kampanyası) .....	17
1.29. Türkiye Maarif Vakfı'na Bağış.....	17
2. Gelir Vergisi Açısından Mükellefiyetin Tespiti.....	17
3. Gelir Vergisi Matrahının Tespiti ve Beyan Sürecine İlişkin Örneklerin Çözümü..	18
4- Neslihan Hanım'ın 2024 Yılı Gelir Vergisi Beyanı ve Vergisel Durumunun Değerlendirilmesi.....	69
Sonuç .....	72
Kaynakça .....	73





## SOSYAL MEDYA FENOMENLERİNİN GELİR VERGİSİ MATRAHI VE BEYAN SÜRECİNE YÖNELİK DERİNLEMESİNE BİR ANALİZ

### ÖZ

Bu çalışmada, 1 Ağustos 2024 tarihinde Türkiye'ye kesin dönüş yapan ve bu tarihten önce Almanya'da dar mükellef konumunda bulunan Sosyal Medya Fenomeninin çok yönlü faaliyetlerine ilişkin gelir vergisi uygulamaları incelenmektedir. İnceleme kapsamında, mobil uygulama geliştiriciliği, sosyal medya içerik üreticiliği, e-ticaret (dropshipping), stok fotoğrafçılığı, yurt dışı tasarım hizmetleri, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı gibi çeşitli gelir unsurları vergi hukuku perspektifinden analiz edilmektedir. İlgili mevzuat çerçevesinde tam/dar mükellefiyet ayrımı, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan istisna ve indirim düzenlemeleri ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin (KKEG) tespiti üzerinde durulmuş; ayrıca dijital ekonomi ve sosyal medya reklam gelirlerine ilişkin özel hükümler değerlendirilmiştir. Elde edilen sonuçlar, mükellefin yıllık beyan yükümlülüğü ve farklı gelir türlerine uygulanacak vergi rejimlerine dair bütüncül bir bakış sunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Dijital Ekonomi, Sosyal Medya Fenomenleri, Gelir Vergisi Matrahi, Influencer, Beyan Süreci

**JEL Sınıflandırma Kodları:** H20, H24, K34

### ABSTRACT

The rapid development of the digital economy has significantly complicated the tax positions of taxpayers engaged in social media content creation, application development, and e-commerce compared to traditional business activities. This complexity is exemplified by the 2024 income tax declaration process of an individual (Ms. Neslihan) who transitioned to full tax residency in Turkey as of August 1, 2024, after years of operating as a non-resident taxpayer in Germany.

This study examines Ms. Neslihan's diverse income streams throughout 2024 under the provisions of the Turkish Income Tax Law (GVK) and related regulations. These income sources include mobile application development, social media content creation, influencer activities, advertising on illegal betting websites, dropshipping, stock photography, overseas design services, and real estate and investment income.

In addition to analyzing the distinctions between non-resident and resident taxpayer status, the study explores the tax exemption regulated under Article 20/B of the GVK for social media content creators and mobile app developers, the tax implications of expenditures made on platforms subject to advertising bans under Law No. 5651, and the nature of non-deductible expenses (KKEG). By addressing these issues, the paper provides a comprehensive framework for understanding how various income elements are taxed in the case of taxpayers with multifaceted income in the digital economy.

## **GİRİŞ**

Dijital ekonominin gelişmesiyle birlikte, sosyal medya içerik üreticileri, uygulama geliştiricileri ve e-ticaret ile uğraşan mükelleflerin vergi mevzuatı karşısındaki durumları, geleneksel faaliyet alanlarına kıyasla daha karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Özellikle Türkiye’de 1 Ağustos 2024 itibarıyla tam mükellef statüsüne geçen ve Almanya’da uzun yıllar dar mükellef olarak faaliyet göstermiş bir kişinin gelir vergisi beyan süreci, bu karmaşıklığı somut bir örnek üzerinden ortaya koymaktadır.

Bu makalede, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde, söz konusu mükellefin (Neslihan Hanım) 2024 yılı boyunca elde ettiği gelirler detaylı biçimde irdelenmektedir. Söz konusu gelirler; mobil uygulama geliştiriciliği, sosyal medya içerik üreticiliği ve influencer faaliyetleri, yasa dışı bahis sitelerine reklam verme, dropshipping ile stok fotoğrafçılığı, yurt dışı tasarım hizmetleri, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları gibi geniş bir yelpazede yer almaktadır.

Ayrıca, dar ve tam mükellefiyet ayrımının yanı sıra GVK Mükerrer 20/B maddesinde düzenlenen sosyal içerik üreticiliği ve mobil uygulama geliştirme istisnası, 5651 sayılı Kanun kapsamında reklam yasağına tabi platformlarda yapılan harcamaların vergisel sonuçları ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin (KKEG) niteliği de kapsamlı olarak ele alınmaktadır. Böylelikle, dijital ekonomide faaliyet gösteren mükelleflerin çok yönlü kazanç elde etmeleri hâlinde, farklı gelir unsurlarının nasıl vergilendirileceğine dair yol gösterici bir çerçeve sunulmaktadır.

## **1- GELİR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİ VE BEYAN SÜRECİ: UYGULAMALI ÖRNEKLER**

Hem Türk hem Alman vatandaşlığına sahip olan ve uzun yıllar Almanya’da ikamet eden Neslihan Hanım, Almanya’da sosyal medya fenomeni olarak tanınmaktadır. Kendisi, 1 Ağustos 2024 tarihinde Türkiye’ye kesin dönüş yaparak İstanbul’da ikamet etmeye başlamış ve aynı tarihte Ümraniye Vergi Dairesi Müdürlüğüne kayıtlı mükellefiyet tesis ettirmiştir. Neslihan Hanım; İstanbul/Ümraniye adresinde sosyal medya yayıncılığı, sosyal medya içerik üreticiliği, influencer faaliyetleri, mobil uygulama geliştirme, grafik tasarımı ile dijital ve fiziki ürünlerin alım-satımı gibi çeşitli alanlarda faaliyet göstermekte olup, bu kapsamda 1111111111 vergi kimlik numarası ile mükellefiyetini sürdürmektedir.

Neslihan Hanım, Türkiye’deki faaliyetlerine başlaması ile eş zamanlı olarak, yalnızca uygulama geliştiriciliği alanında Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Mükerrer 20/B maddesi kapsamında istisna hükümlerinden yararlanmak amacıyla Dijital Vergi Dairesi platformu üzerinden istisna belgesi talebi dilekçesi ile başvuruda bulunmuş; başvurusu onaylandıktan sonra istisna belgesini teslim almıştır. Bu belge, aynı gün Halk Bankası’na ibraz edilerek Amerikan Doları cinsinden dijital işler hesaplarının

açılmasında kullanılmıştır. Açılan hesaplara ait IBAN bilgileri de Vergi Dairesi'ne, Dijital Vergi Dairesi platformu üzerinden bir dilekçe ile bildirilmiştir.

Neslihan Hanım, 23 Kasım 1994 doğumlu olması nedeniyle, Türkiye'ye dönüşünün ardından genç girişimci desteklerinden yararlanmak için ilgili vergi dairesine başvuruda bulunmuş ve onay almıştır. Bu onay doğrultusunda düzenlenen belgeyi, Ümraniye Sosyal Güvenlik Merkezine teslim ederek sosyal güvenlik destek süreçlerini tamamlamıştır.

Ailevi durum itibarıyla, Neslihan Hanım'ın biri 10 yaşında, diğeri 11 Ekim 2024 tarihinde dünyaya gelen iki çocuğu bulunmaktadır.

#### 2024 Takvim Yılı Boyunca Gerçekleştirilen İşlemler ve Beyanname Süreci

Neslihan Hanım'ın 2024 takvim yılı boyunca gerçekleştirdiği faaliyetler; gelir vergisi matrahının tespiti ve beyanına ilişkin ayrıntılı incelemeler ışığında, analitik bir perspektifle ele alınmıştır. Bu süreçte, vergi dairesine yapılan başvurular, elde edilen gelirlerin beyanı ve uygulanan istisna hükümleri, ilgili mevzuat çerçevesinde değerlendirilmiştir.

### 1.1- Podcast Yayınları Gelirleri

2024 yılının son 5 ayı boyunca dijital platformlarda teknoloji ve girişimcilik konularında haftalık podcast yayınları yapan Neslihan Hanım, bu faaliyetinden her ay 50.000 TL gelir elde etmiştir. Dinleyici kitlesinden gelen destek programları ve sponsorluklar aracılığıyla elde edilen toplam gelir ise yıl sonunda 250.000 TL'ye ulaşmıştır.

### 1.2- Instagram İş Birlikleri ve Ürün Yerleştirme

#### İş Birlikleri:

2024 yılının son 5 ayında, Instagram platformu üzerinden toplam 12 farklı marka ile iş birliği gerçekleştirmiştir. Söz konusu iş birlikleri çerçevesinde, her ay bir Reels ve bir Story paylaşarak, her paylaşım için 20.000 TL ücret almıştır. Yıl bazında elde edilen toplam gelir 100.000 TL olarak hesaplanmıştır. 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (CBK) gereği, GVK 89/18 kapsamında %15 tevkifat yapıldıktan sonra kendisine 85.000 TL ödeme yapılmıştır.

#### Black Friday (Şahane Cuma) İndirimleri:

Neslihan Hanım, 2024 Kasım ayında, Black Friday döneminde markaların ürünlerini doğal biçimde kullanarak ürün yerleştirme anlaşmaları kapsamında gelir elde etmiştir. Bu dönemde 5 farklı ürün yerleştirme anlaşmasının her birinden 50.000 TL gelir sağlanmış olup bu kalemden elde edilen toplam kazanç 250.000 TL'dir. 476 sayılı CBK uyarınca, GVK 89/18 kapsamındaki %15 tevkifat düşüldükten sonra kendisine 212.500 TL ödeme yapılmıştır.

### **Bedelsiz Temin Edilen Ürünlerin (Hediye) Tanıtımı:**

Neslihan Hanım, firma A ile gerçekleştirdiği iş birliği kapsamında, tanıtım faaliyetlerinde kullanılması ve içeriklerinde yer alması amacıyla kendisine bir elbise bedelsiz olarak temin edilmiştir. Markanın pazarlama stratejisi doğrultusunda Neslihan Hanım'ın tanıtımını gerçekleştirmesi için sağlanan bu ürün, herhangi bir geri iade yükümlülüğü olmaksızın kendisine teslim edilmiştir. Söz konusu elbisenin emsal bedeli piyasa koşulları dikkate alınarak 70.000 TL olarak belirlenmiştir.

### **Bedel Mukabili Satın Alınan Ürünler:**

Neslihan Hanım, tanıtımını yaptığı elbiseler, makyaj malzemeleri, kremler, gözlükler ve benzeri ürünleri içeriklerinde kullanarak takipçilerine sunmakta ve bu kapsamda içerik üretimi gerçekleştirmektedir. Bu doğrultuda, 2024 yılı içerisinde, tanıtım amacıyla makyaj malzemeleri, aksesuarlar ve diğer tamamlayıcı ürünlerin temini için toplam 70.000 TL tutarında harcama yapılmıştır. Satın alınan bu ürünler, Neslihan Hanım'ın oluşturduğu içeriklerde yer almakta olup doğrudan tanıtım sürecinin bir parçası olarak kullanılmıştır.

### **Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (FSEK) Kapsamındaki Telif İhlali:**

Neslihan Hanım'ın Instagram üzerinden paylaştığı bir Reels videosunda, bir müzik parçasının eser sahibinden izin alınmaksızın kullanıldığı iddiasıyla FSEK uyarınca dava açılmıştır. Süreç, avukatlar arasındaki müzakereler sonucunda arabuluculuk yoluyla çözüme kavuşturulmuş; Aralık 2024'te Neslihan Hanım 50.000 TL tazminat ödemesi yapmıştır.

Toplam Instagram Gelirleri: Neslihan Hanım'ın Instagram'daki faaliyetlerinden elde ettiği toplam gelir, sponsorlu içerikler ve ürün yerleştirme kazançları birleştirildiğinde 350.000 TL'dir. Bu gelirler üzerinden 52.500 TL tevkifat uygulanmış, net ödeme 297.500 TL olarak gerçekleşmiş; telif hakkı ihlali sebebiyle de 50.000 TL tazminat ödenmiştir.

### **1.3- Telegram Kanalı Üzerinden Yasa Dışı Bahis Reklamları**

Telegram kanalı üzerinden yasa dışı bahis sitelerinin tanıtımına yönelik reklamlar yayımlamış ve bu faaliyet sonucunda her bir reklam için aylık 50.000 TL gelir elde etmiştir. Aylık toplam 2 reklam yayımlayan Neslihan Hanım, her ay 100.000 TL gelir sağlamıştır. Yıl boyunca elde edilen toplam gelir 1.200.000 TL (100.000 TL × 12 ay) şeklinde gerçekleşmiştir.

Aynı zamanda, bu faaliyetle ilişkili olarak her ay toplam 20.000 TL tutarında çeşitli harcamalar yapıldığı beyan edilmiştir. Reklam içerikleri hazırlığı, Telegram kanalının yönetimi ve benzeri operasyonel maliyetleri kapsayan bu giderler, yıllık bazda 240.000 TL'ye (20.000 TL × 12 ay) ulaşmıştır. Sonuç olarak, ilgili faaliyetten elde edilen yıllık faaliyet kârı 1.200.000 TL – 240.000 TL = 960.000 TL olarak hesaplanmıştır.

#### 1.4- Mobil Uygulama Geliştirmeye İlişkin Faaliyetler

##### Satranç Uygulaması:

Neslihan Hanım'ın Türkiye'de kaldığı dönemde geliştirdiği satranç oyunu mobil uygulaması, kullanıcıların çevrimiçi rakiplerle satranç oynayabilmesine olanak sağlamakta; oyun içi analizler, büyük ustalarla maç yapma fırsatı, satranç açılış, oyun ortası ve oyun sonu stratejileri gibi çeşitli özellikler sunmaktadır. Uygulama, elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları (uygulama mağazaları) aracılığıyla sunulmuş olup uygulama içi reklam gelirleri, uygulama satışları ve premium üyelikler çerçevesinde 2024 yılının son 5 ayında gelir yaratmıştır.

**Uygulama Satış Geliri:** Uygulamanın indirilmesi için 10 \$ ücret talep edilmiş, 5.000 indirme sonucu 50.000 \$ gelir oluşmuştur.

**Reklam Geliri:** Uygulama içi gösterilen reklamlardan her reklam başına 0,5 \$ elde edilmiş, toplamda 30.000 reklam gösterimiyle 15.000 \$ gelir sağlanmıştır.

**Premium Üyelik Geliri:** 1.000 adet premium üyelik satılmış, her üyelik 25 \$ olduğu için 25.000 \$ tutarında gelir elde edilmiştir.

Toplam gelir (son 5 ay): 50.000 \$ + 15.000 \$ + 25.000 \$ = 90.000 \$

##### Döviz Kuru ve Tevkifat:

25.12.2024 tarihinde 90.000 \$ tutarındaki gelir ödenmiş, 28.12.2024 tarihinde Halk Bankası hesabına 34 TL kur üzerinden (90.000 \$ × 34 TL = 3.060.000 TL) aktarılmıştır. GVK 94/18 maddesi kapsamında banka tarafından %15 (459.000 TL) tevkifat yapılmış; bu tutar muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmiştir.

##### İlgili Giderler:

Uygulamanın güncellenmesi, bakım ve destek hizmetleri için Neslihan Hanım, yıl içinde bir yazılım geliştiriciye toplam 4.000 \$ ödeme yapmış; ödeme anındaki kur 33,50 TL olduğundan gider 134.000 TL'dir.

#### 1.5- Dropshipping Faaliyetleri (11 Eylül 2024 Eylül İndirim Festivali)

##### Kablosuz Kulaklık Satışı:

Neslihan Hanım, 11 Eylül 2024 tarihinde Eylül İndirim Festivali'nde sosyal medya fenomeni kimliğini kullanarak dropshipping yöntemi ile gelir elde etmiştir. Tedarikçiden 250 TL maliyetle temin edilen kablosuz kulaklıklar, 278,66 TL'den satılmış; toplamda 2.000 adet satış yapılmıştır.

##### Gelirinin Altın Mevduatına Aktarılması:

Neslihan Hanım, aynı dönemde kulaklık satışlarından elde ettiği geliri, bankada açtırdığı altın mevduat hesabına aktarmış ve 200 gram (0,2 kg) altın satın almıştır. Alımın ticari mahiyette olmayıp "parasal dalgalanmalardan korunma ve tasarruf amacıyla" amacıyla yapıldığı ifade edilmiştir.

**Tablo 1:** Ons Fiyatı (AOF) Kg Altın Fiyatları

Tarih	BİST Kıymetli Madenler ve Taşlar Piyasası	TCMB
11.09.2024	2.786.635,34 TL	2.745.666,85 TL
30.12.2024	2.999.807,65 TL	2.861.625,62 TL
31.12.2024	3.011.677,21 TL	2.848.263,73 TL

### **1.6- SMM (Social Media Marketing) Paneli Faaliyetleri**

2024 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarında, Neslihan Hanım; Türkiye’de kurmuş olduğu bir SMM paneli vasıtasıyla, sosyal medya hesaplarını büyütme isteyen kullanıcılara takipçi, beğeni ve abone gibi dijital hizmetler sunmuştur. Panel üzerinden sağlanan hizmetlerin ücret tarifesi şu şekildedir:

- 1.000 takipçi için 250 TL,
- 1.000 beğeni için 150 TL,
- 1.000 YouTube abonesi için 500 TL.

Söz konusu dönemde, 300.000 takipçi, 500.000 beğeni ve 50.000 abone satışı gerçekleştirilmiş; bu satışlardan elde edilen toplam gelir 600.000 TL olarak tespit edilmiştir. Ancak, SMM panelinin kullanımına ilişkin ödeme şartları gereğince, Neslihan Hanım panelin %20’lik kârlılık oranı üzerinden ödeme yapmakla yükümlü olup, 600.000 TL’lik toplam gelirden %80’i (480.000 TL) panele “kullanım ücreti” olarak ödenmiştir. Sonuç olarak, elde edilen net gelir 120.000 TL olarak belirlenmiştir.

### **1.7- Stok Fotoğrafçılığı (Fotoğraf Satışı) Gelirleri**

Neslihan Hanım, 1 Ağustos 2024 tarihinden itibaren İstanbul’da bulunduğu süre boyunca bizzat çektiği fotoğrafları, Türkiye’nin önde gelen stok fotoğraf sitelerinden biri olan “Alamy” üzerinden satışa sunarak telif hakkı geliri elde etmiştir. İstanbul’un eşsiz manzaralarını konu alan fotoğraflarını, her ay 100 adet olmak üzere siteye yüklemiş; ortalama olarak her ay 30 fotoğraf satışı gerçekleşmiş ve bu satışlardan aylık 1.500 TL gelir sağlamıştır. 1 Ağustos – 31 Aralık 2024 dönemi (5 ay) boyunca, bu faaliyetten toplam 7.500 TL kazanç elde edildiği anlaşılmıştır.

### **1.8- Aile Yakını İçin Hazırlanan Bedelsiz Düşün Klipi**

Neslihan Hanım, 15 Aralık 2024 tarihinde amcasının düşününü için profesyonel bir düşün klipi hazırlamıştır. Her ne kadar bu hizmeti herhangi bir bedel almaksızın sunmuş olsa da, sektördeki emsal hizmetler dikkate alındığında, benzer nitelikteki video montaj ve klip hazırlama hizmetleri için ortalama 10.000 TL ücret talep edildiği görülmektedir. Klip hazırlığı sürecinde, Neslihan Hanım ileri düzey video düzenleme programlarını, montaj ve efekt araçlarını, profesyonel çekim ekipmanlarını

(kamera, drone, ışık sistemleri) ve çalışan ekibini de kullanmış olup, tam kapsamlı bir organizasyon ortaya koymuştur.

### **1.9- Almanya Mukimi Şirkete (Hella GmbH) Verilen Video Tasarım Hizmeti**

Ağustos 2024'te, Almanya'da mukim "Hella GmbH" şirketinin talebi üzerine Neslihan Hanım; konsept tasarım, animasyon, kurumsal kimlik yansıtma ve 3D grafik tasarım unsurları ekleme gibi kapsamlı unsurları içeren bir video tasarım hizmetini üstlenmiştir. Bu çalışma, After Effects, Cinema 4D vb. profesyonel programlar kullanılarak tamamen Türkiye'de ifa edilmiş; proje çıktısı yalnızca Almanya merkezli Hella GmbH'nin global pazarlama kampanyasında kullanılacaktır (Türkiye'de kullanılmamaktadır).

Neslihan Hanım, Almanya'da mukim bu şirketle, ifa yeri olarak İstanbul'un belirlendiği ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının uygulanacağı şeklinde özel bir hüküm içeren bir tasarım/danışmanlık sözleşmesi imzalamış; taraflar arasındaki tüm ödeme işlemlerinin de Türkiye'de yapılacağı kararlaştırılmıştır.

Toplam hizmet bedeli 500.000 TL'dir. Ağustos 2024'te ilk 250.000 TL banka havalesiyle ödenmiş, kalan 250.000 TL için Almanya'dan gönderilen 2 ay vadeli bir çek teslim edilmiştir. Çekin Ekim 2024'te tahsil edilmesi öngörülmekle beraber, Kasım 2024'e geldiğinde hâlâ ödeme gerçekleşmemiştir. Neslihan Hanım da sözleşmenin "*Türkiye'de ifa ve yetkili mahkeme*" hükmü uyarınca İstanbul İcra Dairesine başvurarak icra takibi başlatmıştır. Bu süreçte, avukatlık ücreti ve mahkeme masrafları dâhil toplam 150.000 TL gider yapıldığı beyan edilmiştir.

### **1.10- İş Amaçlı Satın Alınan Volvo XC90 Aracı**

Neslihan Hanım, Ağustos 2024'te iş amaçlı kullanım için sıfır kilometre bir VOLVO XC90 Recharge, T8 AWD Ultimate, Dark Plug-in Hybrid araç satın almıştır. Aracın toplam bedeli 7.120.600 TL olup, bu tutarın 1.184.600 TL'si Katma Değer Vergisi (KDV), 3.553.800 TL'si ise Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) olarak ödenmiştir. Ayrıca, araca 50.000 TL değerinde bir güvenlik kamerası monte ettirilmiştir. Araç, iş faaliyetlerinde kullanılacak olup, bu nedenle ilgili KDV ve ÖTV tutarlarının gider olarak dikkate alınacağı tercih edilmiştir.

### **1.11- Yurt Dışından Kredili Temin Edilen Stüdyo Işık Seti**

Neslihan Hanım, 2024 yılı itibarıyla yurt dışından kredili olarak 150.000 TL bedelle profesyonel bir stüdyo ışık seti temin etmiştir. Bu sırada aşağıdaki ek maliyetler ortaya çıkmıştır:

- Gümrük vergisi: 90.000 TL,
- Özel Tüketim Vergisi (ÖTV): 48.000 TL,

- Nakliye giderleri: 10.000 TL,
- Montaj bedeli: 2.000 TL,
- Kredinin ilk yılına isabet eden faiz gideri: 30.000 TL.

Toplamda, yurtdışından getirilen stüdyo ışık setinin maliyeti, tüm ek giderler dahil olmak üzere 330.000 TL olarak belirlenmiştir. Tercihine bırakılan maliyet unsurlarını gider yapmayı tercih etmiştir.

### **1.12- Temsilci Atamayan Sosyal Medya Platformuna Verilen Reklam**

Neslihan Hanım, 5651 sayılı Kanun'un ek 4. maddesi kapsamında Türkiye'de yasal temsilci atamayan bir sosyal medya platformuna 15.000 TL tutarında reklam harcaması yapmıştır.

### **1.13- Domain ve Hosting Hizmetleri**

Neslihan Hanım, 2024 yılı içinde dijital içerik üretimi ve e-ticaret faaliyetlerinde kullanılmak üzere, işletmesi adına tescil ettirdiği bir domain (alan adı) için 5.000 TL ödemiş ve 1 yıllık hosting hizmeti için 15.000 TL harcamıştır. Domain uzun vadeli kullanım amacı taşıırken, hosting hizmeti 1 yıllıktır. Bu harcamaların tamamı iş faaliyetiyle ilgilidir.

### **1.14- Profesyonel Fotoğrafçılık Eğitimi**

Neslihan Hanım, 2024 yılı içinde, sosyal medya fenomenliği kapsamında içerik kalitesini artırmak üzere 25.000 TL bedelli profesyonel fotoğrafçılık eğitimi almıştır. Söz konusu eğitim, doğrudan içerik üretim faaliyetleriyle ilgili görülmektedir.

### **1.15- Çalışanların Öğle Yemeği Yardımı**

Neslihan Hanım'ın işletmesinde çalışan personelin öğle yemeği ihtiyacı işyeri tarafından karşılanmakta olup bir çalışan vejetaryen beslenme tercihleri sebebiyle bu hizmetten faydalanmamaktadır. Bu çalışana, 2024 yılı itibarıyla günlük 150 TL üzerinden "yemek bedeli" nakdi olarak ödenmiş; Ağustos-Aralık 2024 arasında 108 iş günü dikkate alındığında, nakdi olarak ödenen toplam tutar 16.200 TL'dir (108 gün × 150 TL).

### **1.16- Çalışanlara Konut Tahsisi**

Neslihan Hanım, Ağustos-Aralık 2024 döneminde çalışanların konaklama ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, işyerinin üst katında bulunan şirkete ait net kullanım alanı 100 m<sup>2</sup> olan 1+1 daire ile yan binada yer alan, kiralanmış net kullanım alanı 100 m<sup>2</sup> olan 3+1 daireyi kullanıma sunmuştur.

3+1 daire: Bekâr çalışanların her birine ayrı oda tahsis edilecek şekilde düzenlenmiş; aylık 45.000 TL kira bedeli ödenmekte, ayrıca 5.000 TL elektrik, su ve doğalgaz gideri de şirket tarafından karşılanmaktadır.



1+1 daire: Evli bir çalışanın ailesiyle beraber kalması için tahsis edilmiş olup bu dairenin elektrik, su ve doğalgaz giderlerini ilgili çalışan karşılamaktadır. Emsal kira bedeli 30.000 TL/ay olarak bilinmektedir.

### 1.17- Çalışanların Toplu Ulaşımına Yönelik Yakıt Desteği

Neslihan Hanım, Ağustos-Aralık 2024 dönemi boyunca çalışanların işe toplu gelmeleri amacıyla, aynı otomobili paylaşan 4 çalışana günlük 88 TL/çalışan tutarında yakıt desteği sağlamıştır. Toplam 108 iş günü için ödenen tutar 38.016 TL (88 TL × 4 çalışan × 108 iş günü) şeklindedir.

### 1.18- E-Kitap Satışlarından Elde Edilen Gelir

Neslihan Hanım, yazdığı e-kitapları çeşitli dijital platformlar aracılığıyla satmış; bu satışlardan elde edilen gelir üzerinden 24 Kasım 2024 tarihinde dijital platform tarafından %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Tevkifat sonrası kalan 278.663,53 TL'lik net kazanç, Neslihan Hanım'ın banka hesabına yatırılmıştır. Ayrıca, söz konusu kitap 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında "eser" olarak tescil edilmiştir.

### 1.19- Etkinlik ve Konferans Gelirleri

Aralık 2024 boyunca, Neslihan Hanım, çeşitli markalar tarafından düzenlenen etkinliklere konuşmacı olarak katılarak dijital pazarlama ve sosyal medya yönetimi alanındaki uzmanlığını paylaşmıştır. Bu kapsamda, her etkinlik için ortalama 20.000 TL olmak üzere toplam 10 etkinlikte konuşmacı olarak yer almış ve 200.000 TL gelir elde etmiştir. İlgili şirketler tarafından, GVK'nın 94/2-b maddesi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı uygulanmış olup kesinti sonrası tutar kendisine ödenmiştir.

Bu süreçte, Neslihan Hanım, etkinliklerde daha profesyonel bir izlenim oluşturmak ve kişisel imajını güçlendirmek amacıyla çeşitli harcamalar gerçekleştirmiştir. Bu kapsamda, kıyafet, kuaför, makyaj ve kozmetik harcamaları dahil olmak üzere toplam 30.000 TL tutarında harcama yapılmıştır.

### 1.20- Yurt Dışı ve Türkiye'deki Kira Ödemeleri

2024 yılının ilk 7 ayında Almanya'da ikamet eden Neslihan Hanım, bu süre boyunca toplam 140.000 TL kira ödemesi yapmıştır. Temmuz sonu itibarıyla Türkiye'ye göç edip İstanbul'da bir apartman dairesinde 5 ay süresince oturmuş; aylık 10.000 TL'den 50.000 TL kira ödemesi yapmıştır.

Ayrıca, İstanbul'da mesken niteliğindeki bir taşınmazı 10.000.000 TL bedelle satın alıp, 01.11.2024 tarihinden itibaren aylık 100.000 TL karşılığında bir şirkete kiralamıştır. Kiracı şirket, bu daireyi genel müdürün konutu (lojman) olarak kullan-

maktadır. Neslihan Hanım, bu taşınmazdan elde ettiği kira geliri için gerçek gider yöntemini seçmiştir.

Eylül 2024'te 15 günlük yazlık tatil için bir villa kiralamış; bu süre zarfında, kira kontratına istinaden toplam 25.000 TL kira ödemesi yapmıştır.

### **1.21- Tiny House Kiralanması**

Neslihan Hanım, 2024 sonbahar döneminde şahsi mülkiyetindeki ve film setlerine uygun şekilde tasarlanmış "tiny house" adlı mobil evi kiralamak suretiyle gelir elde etmiştir. Söz konusu tiny house işletmeye kayıtlı olmayıp, şahsi servetine dâhildir. Film çekimleri için kullanılan bu mobil ev, set çalışanlarının konaklaması amacıyla aylık 25.000 TL bedelle kiralanmış; 4 aylık toplam 100.000 TL, Ocak 2025 vadeli bir çek aracılığıyla tahsil edilmiştir. Çek, 2024'te düzenlenip Neslihan Hanım'a teslim edilmiş, ancak kiracı vade 2025 yılına tekabül ediyor gerekçesiyle herhangi bir gelir vergisi tevkifatı uygulamamıştır. Bu geliriyle ilgili olarak belgelendirilebilecek giderinin olmadığı belirtilmiştir.

### **1.22- Tiny House'un Satışı**

Söz konusu tiny house, tahsilat sürecinde yaşanan zorluklar sebebiyle 31.12.2024 tarihinde 200.000 TL bedel ile elden çıkarılmıştır.

### **1.23- Almanya'daki Şirket Ortaklığı**

Neslihan Hanım, 21.08.2013 tarihinde Almanya'da 1.000.000 TL sermaye ile kurulmuş bir limited şirket (GMBH) nezdinde %20 paya sahip olup, 1 Ocak – 31 Temmuz 2024 arasında net 700.000 TL temettü (kâr payı) almıştır. Bu gelir üzerinden 50.000 TL vergi tevkifatı yapılmıştır.

Devamında, 05.08.2024 tarihinde sahip olduğu hisselerin yarısını Alman vatanı Hans'a 2.000.000 TL bedelle devretmiş; sonrasında, şirket 10.08.2024'te nev'i değiştirerek anonim şirket (AG) statüsüne geçmiş ve bu tarihten itibaren hisse senetleri pay sahiplerine tevdi edilmiştir. Neslihan Hanım, anonim şirkette kalan hisselerini 25.12.2024'te 3.000.000 TL bedelle satmıştır.

### **1.24- Çocuğa Yönelik Eğitim Giderleri**

Neslihan Hanım, çocuğu için İstanbul'da Millî Eğitim Bakanlığının izin ve denetimine tabi bir eğitim ve öğretim kurumunda "kanun" kursuna kayıt yaptırmış; 2.000 TL/saat üzerinden 20 saatlik eğitim için 40.000 TL ödemiştir. Fatura alınmıştır. Ayrıca, Letgo üzerinden çocuğuna ait bir kanun enstrümanı satın almak amacıyla 50.000 TL ödeme yapmış; satıcı şahıs olduğu için fatura temin edememiştir. Enstrüman tellerinin yenilenmesi için kanuni ustasına 5.000 TL ödenmiş olup bu hizmet karşılığında fatura alındığı belirtilmiştir.

### 1.25- Yeni Doğan Bebeğe İlişkin Sağlık Giderleri

Neslihan Hanım, 11 Ekim 2024'te doğan bebeği için özel bir hastanede sezaryen doğum bedeli olarak 50.000 TL ödeme yapmıştır. Bu ödeme, şahsi kredi kartıyla 6 taksitte gerçekleştirilmiş; sonuçta ayrıntılı fatura temin edilmiştir. Ayrıca, menenjit ve rota aşularının temini için eczaneye 5.000 TL ödenmiş ve bu tutara ilişkin ÖKC fişi alınmıştır.

### 1.26- A Millî Futbol Takımı Sponsorluk Harcaması

Neslihan Hanım, A Millî Futbol Takımı'na "sponsorluk harcaması" olarak 150.000 TL'yi banka havalesi yoluyla ödemiştir. Bu sponsorluk harcaması, ilgili mevzuattaki düzenlemelere uygun şekilde yapılmıştır.

### 1.27- Galatasaray E-Spor Takımı Sponsorluk Desteği

Neslihan Hanım, Galatasaray E-Spor takımına 2024 yılı içinde 100.000 TL sponsorluk ödemesi gerçekleştirmiş olup bu desteğin e-spor faaliyetlerinde kullanılması amaçlanmıştır. Söz konusu sponsorluk ödemesi de banka havalesiyle yapılmıştır.

### 1.28- AFAD'a Yapılan Bağış (Filistin Yardım Kampanyası)

Neslihan Hanım, Filistin Yardım Kampanyası kapsamında Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı'na (AFAD) 100.000 TL tutarında bağış yapmıştır. Bağış, banka havalesi yoluyla gerçekleşmiş olup bu husus Cumhurbaşkanlığı tarafından başlatılan yardım kampanyalarına dâhil edilmiştir.

### 1.29- Türkiye Maarif Vakfı'na Bağış

Neslihan Hanım, Türkiye Maarif Vakfı'na ait okulların akıllı tahta ve bilgisayar destekli teknoloji sınıflarına katkıda bulunmak üzere 100.000 TL bağış yapmış; ödemeyi banka havalesiyle gerçekleştirmiştir.

## 2. GELİR VERGİSİ AÇISINDAN MÜKELLEFİYETİN TESPİTİ

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 1. maddesi uyarınca, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir; gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. GVK 2. maddesi, gelirin unsurlarını tahdidi olarak sayar; aksine hüküm bulunmadıkça, bu kazanç ve iratlar gerçek ve safi miktarlarıyla dikkate alınır.

GVK 3. maddesi, "Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin tam mükellef olduğunu"; 4. maddesi ise yerleşmiş olma durumunu "ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar" şeklinde tanımlamaktadır. Buna karşın, Kanun'un 5. maddesinde bu genel kurala ilişkin istisnalar yer almaktadır. Söz konusu istisnalar kapsamında yer alan kişiler, Türkiye'de 6 aydan fazla bulunsalar dahi yerleşik sayılmazlar.

Türk Medeni Kanunu'nun 19. maddesinde yer alan “*Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir.*” hükmü, Gelir Vergisi Kanunu'nda yerleşiklik kavramının değerlendirilmesinde de önem arz etmektedir. Bununla birlikte, gurbetçiler ve yurt dışında sürekli olarak yaşayan Türk vatandaşları, 210 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği kapsamında, her hal ve şartta dar mükellef olarak değerlendirilmekte olup bu kişilerden **kesin dönüş yaparak Türkiye'ye yerleşenler (kesin dönüş yaptığı tarih itibarıyla)** veya bir takvim yılı içerisinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye'de oturanlar tam mükellefiyet esasında vergilendirilmektedir. Benzer şekilde, Türkiye'de sürekli ikamet eden bir kişinin yurt dışında yerleşik hale gelmesi durumunda, yurt dışına çıkış tarihi itibarıyla dar mükellefiyet statüsüne geçtiği kabul edilmektedir. Her iki durumda da yerleşiklik statüsü, 6 aylık süre koşulundan bağımsız olarak değerlendirilir.

Somut olayda, 1 Ağustos 2024 tarihinde Türkiye'ye kesin dönüş yaparak İstanbul'da ikamet etmeye başlayan Neslihan Hanım, bu tarihten itibaren tam mükellef statüsünde değerlendirilmelidir. Buna göre, 01.01.2024 – 31.07.2024 aralığında dar mükellefiyete tabi olup yalnızca Türkiye'de elde ettiği kazançlar üzerinden vergilendirilecek; 01.08.2024 itibarıyla tam mükellefiyet hükümlerine tabi tutulacağından hem Türkiye'de hem de Türkiye dışında elde ettiği kazanç ve iratların tamamı üzerinden gelir vergisine tabi olacaktır.

### **3- GELİR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİ VE BEYAN SÜRECİNE İLİŞKİN ÖRNEKLERİN ÇÖZÜMÜ**

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 37. maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen kazançların ticari kazanç olarak değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Ticari faaliyet, emek ve sermayenin bir organizasyon içerisinde bir araya getirilmesine dayanmaktadır. Bir gerçek kişinin ticari kazanç kapsamında gelir vergisi mükellefi sayılabilmesi için, faaliyetlerin ticari bir organizasyona bağlı şekilde yürütülmesi ve süreklilik arz etmesi gerekmektedir. Bu nitelikler, ticari kazancın vergi hukuku çerçevesinde tanımlanmasında ve kapsamının belirlenmesinde esas teşkil etmektedir.

Mezkûr Kanununun 38. maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın tespitinde, tahakkuk esas ve dönemsellik ilkesi temel prensiplerdir. Dönemsellik ilkesi, işletme faaliyetlerinin belirli dönemler itibarıyla bağımsız

olarak değerlendirilmesini, tahakkuk esası ise gelir ve giderlerin, mahiyet ve tutar açısından kesinleştiği dönemde muhasebeleştirilmesini ifade eder. Bu çerçevede, ticari kazanç, ilgili döneme ait faaliyet sonuçlarını doğru şekilde yansıtarak hesaplanır.

GVK'nın Sosyal İçerik Üreticiliği, İnternet vb. Elektronik Ortamlar Üzerinden Sunulan Hizmetler İle Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası başlıklı Mükerrer 20/B maddesinde: "İnternet vb. elektronik ortamlar üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ve bu ortamlar üzerinden verilen bireysel kurs, eğitim, veri işleme ve geliştirme, ürün tanıtımı gibi hizmetlerden sağlanan kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

*Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.*

*Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119. maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94. madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.*

*Mükelleflerin 1. fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir.*

*1. fıkra kapsamındaki kazançları toplamı 103. maddede yazılı tarifinin 4. gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini 2. fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94. maddenin 1. fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.*

*İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur."*

Diğer taraftan sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin;

*"(17) Mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyeti kapsamında yalnızca elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde edilen kazançlar mezkûr madde kapsamında istisna edilmektedir. Bu platformlar üzerinden elde edilen; ücretli uygulama satış geliri, reklam geliri, uygulama içi satış geliri, sponsorluk geliri, ücretli abonelik geliri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları dışında elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir.*

(18) Sosyal içerik üreticiliği ve hizmet sunuculuğu faaliyetleri kapsamında internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden elde edilen; reklam gelirleri, sponsorluk gelirleri, bağışlar, hediyeler, bahşişler, ücretli abonelik gelirleri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacaktır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu düzenleme öncesinde, sosyal medya içerik üreticilerinin elde ettikleri gelirlerin ticari kazanç mı yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu konusunda tereddütler bulunmuş ve konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeltede,<sup>1</sup> söz konusu gelirlerin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu çerçevede, bu tür faaliyetler nedeniyle mükelleflerin ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis etmeleri yönünde görüş bildirilmiştir.

26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (7338 sayılı Kanun) ile getirilen yeni düzenlemede, kanun metninde kazancın niteliğine ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamakla birlikte, söz konusu Kanun’un gerekçesinde, sosyal medya içerik üreticilerinin elde ettikleri kazançların ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi ve beyan edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu açıklamalar, sosyal medya içerik üreticilerinin vergi yükümlülüklerinin GVK’nın 37. maddesine göre ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

GVK’nın mükerrer 20/B maddesi, dijital faaliyetlerden elde edilen bazı gelirlerin belirli şartları sağlaması durumunda gelir vergisinden istisna edilmesine olanak tanımaktadır. Ancak, bu istisnadan yararlanabilmek için aşağıda belirtilen dört temel şartın yerine getirilmesi gerekmektedir:<sup>2</sup>

Faaliyet Türü, Banka Hesabı, İstisna Belgesi ve Kazanç Sınıridir.

7338 sayılı Kanun ile Sosyal içerik üreticilerinin, sosyal ağ sağlayıcıları (7491 sayılı Kanun ile 01.01.2024 tarihinden itibaren “internet ve benzeri elektronik ortamlar” olarak genişletilmiştir) aracılığıyla metin, görüntü, ses ve video gibi içerikler paylaşarak elde ettikleri gelirler istisna kapsamına alınmıştır. Bu gelirler; reklam, sponsorluk anlaşmaları, bağışlar ve ücretli aboneliklerden elde edilen kazançlarla sınırlıdır. Sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden elde edilen bu gelirlerin vergisel istisnaya konu edilebilmesi, faaliyetlerin ilgili mevzuatta belirlenen koşullara uygun şekilde gerçekleştirilmesine bağlıdır.<sup>3</sup>

Mobil uygulama geliştiricilerinin, Google Play ve App Store gibi elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden, kullanıcılar tarafından ücretli olarak indirilen uygulamalardan elde ettikleri kazançlar, reklam gelirleri ve uygulama içi

---

<sup>1</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 07.06.2021 tarih ve 62030549-120[37-2018/1297]-444488 sayılı özeltge

<sup>2</sup> Bilen, A. (Ocak 2025). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Sosyal Medya Gelirleri Üzerine Kavramsal ve Uygulamalı Bir Analiz, Vergi Raporu, 304, 21-37.

<sup>3</sup> (Bilen A, a.g.e., s. 23.)

satın alma gelirleri, belirli şartlar altında gelir vergisinden istisna edilebilmektedir. Ancak, bu kazançların, GVK'nın mükerrer 20/B maddesi kapsamında gelir vergisi istisnasından yararlanabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir:<sup>4</sup>

- Geliştirilen uygulamaların, akıllı telefon ve tablet gibi mobil cihazlara yönelik olması zorunludur. Bu nedenle masaüstü veya dizüstü bilgisayarlara yönelik olarak geliştirilen yazılımlar istisna kapsamına alınmamaktadır.
- Gelirlerin, yalnızca Google Play, App Store gibi elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde edilmesi gereklidir. Elektronik uygulama mağazaları dışında, doğrudan kullanıcıdan ya da farklı platformlardan sağlanan gelirler istisna kapsamına dahil edilmez. Örneğin, şirket tabletlerine yönelik geliştirilen bir uygulamanın, doğrudan şirkete satışı, uygulama mağazası aracılığıyla yapılmadığı için faaliyet şartını ihlal eder ve bu nedenle istisna hükümlerinden faydalanılamaz.

Neslihan Hanım, yalnızca mobil uygulama geliştiriciliği faaliyetinden elde ettiği kazançlar için GVK kapsamında öngörülen kazanç istisnasından yararlanmak amacıyla vergi dairesinden istisna belgesi temin etmiştir. Bu çerçevede, söz konusu istisna belgesini sonrası istisna uygulamasına ilişkin bildirim yükümlülüğünü yerine getirerek, bir Amerikan doları banka hesabını vergi dairesine beyan etmiştir.

Ancak, sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden elde edilen kazançlar açısından, GVK'da belirtilen diğer üç şart sağlanmış olsa bile, istisna belgesinin bulunmaması nedeniyle Neslihan Hanım'ın bu kazançlar için istisna uygulamasından yararlanması hukuken mümkün değildir. Dolayısıyla, sosyal içerik üreticiliği faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilemeyecek ve genel hükümlere göre vergilendirilecektir. Bu durum, istisna uygulamasının yalnızca yasal prosedürlerin eksiksiz yerine getirilmesi halinde uygulanabilir olduğunu göstermektedir.

Verginin yasal olması esas olmakla birlikte, gelirlerin yasal ya da yasa dışı olup olmaması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 9. maddesi uyarınca vergi yükümlülüğünü etkilemez. Bu bağlamda, yasa dışı bahis sitelerinin tanıtımına yönelik reklam faaliyetlerinden elde edilen gelirler, hukuki statüleri ne olursa olsun, vergiye tabidir. Ancak, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (KVGT) çerçevesinde, yasaklanmış fiillerle bağlantılı olarak yapılan harcamalar, ticari kazançla ilişkilendirilemeyeceği için, bu tür harcamalar gelir veya kurum kazancından indirilemez. Dolayısıyla, Telegram kanalından elde edilen gelir, yasa dışı bir faaliyet olsa da vergiye tabidir; ancak bu tür yasa dışı faaliyetlerle bağlantılı olarak yapılan harcamalar, gider olarak kabul edilmemektedir.

Neslihan Hanım, bir Reels videosunda kullandığı müzik parçası nedeniyle eser sahibinin izni olmadan kullanım gerekçesiyle telif hakkı ihlali iddiasına maruz kal-

<sup>4</sup> (Bilen A, a.g.e., s. 24.)

mıştır. Bu durum üzerine eser sahibi, Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (FSEK) uyarınca dava açmış ve süreç arabuluculuk yoluyla çözülmüştür. Arabuluculuk süreci sonucunda taraflar, avukatları ve arabulucu tarafından imzalanan anlaşma belgesi, “*icra edilebilirlik şerhi aranmaksızın ilam niteliğinde belge*” olarak hüküm kazanmıştır. Bu kapsamda, Neslihan Hanım’ın 2024 yılı Aralık ayında 50.000 TL tazminat ödemesi yapıldığı görülmüştür.

Ancak, Neslihan Hanım’ın telif hakkını ihlal ederek söz konusu tazminata neden olduğu dikkate alındığında, teşebbüs sahibinin kusurundan kaynaklanan bu tür zarar ve ziyan ödemelerinin gider yazılabilme konusu ilgili mevzuat hükümleri değerlendirilmelidir.

GVK 40/1-3 maddesi uyarınca, işle ilgili olmak kaydıyla “*mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar*” gider olarak dikkate alınabilir. Ancak, bu tür ödemelerin gider olarak yazılabilmesi için: fiilen ödenmiş olması, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesiyle doğrudan bir bağının bulunması, ve sözleşme, mahkeme kararı (ilam) veya kanun emrine dayalı olması gereklidir.

GVK 41/6 maddesi ise, teşebbüs sahibinin kusurundan kaynaklanan zarar, ziyan ve tazminatların, sözleşmede yer alsa bile gider olarak dikkate alınamayacağını hükme bağlamaktadır. Bu hüküm, teşebbüs sahibinin suç teşkil eden veya kusurlu fiillerinden doğan ödemelerin GVK 40/3 kapsamında gider yazılmasını engeller.

Kanun lafzında geçen “*suç*” ifadesinden kastedilen, Türk Ceza Kanunu (TCK) kapsamında suç teşkil eden fiiller değil, teşebbüs sahibinin kusurlu davranışlarıdır. Dolayısıyla, teşebbüs sahibinin bir kusurundan kaynaklanan zarar, ziyan ve tazminatlar, sözleşmeye dayansa dahi GVK 41/6 kapsamında hiçbir şekilde gider yazılamaz.

GVK’da “*çalışan*” ifadesine yer verilmediği için çalışanın kusurundan kaynaklanan tazminatlar ise teşebbüs sahibinin tüm önlemleri almış olması şartıyla GVK 40/3 kapsamında gider yazılabilir.

Neslihan Hanım’ın telif hakkı ihlali nedeniyle ödediği 50.000 TL tazminat, doğrudan teşebbüs sahibinin kusurundan kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, GVK 41/6 maddesi uyarınca söz konusu tazminatın ticari kazançtan indirim konusu yapılması hukuken mümkün değildir. Sonuç olarak, bu olayda Neslihan Hanım’ın kusuru bulunduğu için ilgili tazminat ödemesi gider olarak dikkate alınamaz.

Sonuç olarak, mükellefin podcast yayınlarından elde ettiği 250.000 TL, sponsorlu içerik ve ürün yerleştirme faaliyetlerinden sağladığı 350.000 TL gelir, ticari kazançta dâhil edilmek suretiyle vergilendirilecektir. Telegram üzerinden gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin olarak, ilk 7 ay boyunca mükellefin dar mükellef statüsünde olması nedeniyle bu döneme ait gelirlerin Türkiye’de vergilendirilmesi söz konusu değildir. Ancak, kalan 5 aylık dönemde elde edilen 500.000 TL toplam gelirin ticari kazançta ilave edilmesi gerekmektedir.



Ayrıca, yasa dışı bahis sitelerinin tanıtımına yönelik faaliyetler kapsamında Telegram kanalının yönetimi ve benzeri operasyonel maliyetler için yapılan 100.000 TL'lik harcama, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (KVG) uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan, ticari kazancın hesaplanmasında indirim konusu yapılamayacaktır. Bu nedenle, ticari kazancın belirlenmesi sırasında söz konusu giderler dikkate alınmaksızın vergi matrahı hesaplanmalıdır.

Bunun yanı sıra, mükellefin bir Reels videosunda kullandığı müzik parçası nedeniyle eser sahibinin telif hakkı ihlali iddiası üzerine ödediği 50.000 TL tazminat da değerlendirilmiştir. Telif hakkı ihlali, doğrudan mükellefin kusurundan kaynaklandığı için GVK'nın 41/6 maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bu tür tazminat ödemeleri, teşebbüs sahibinin kusurundan kaynaklanması durumunda kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

Belirtilen hususlar çerçevesinde, mükellefin ticari kazancı hesaplanırken, yasa dışı bahis siteleri tanıtımı için yapılan operasyonel maliyetler ve telif hakkı ihlaline bağlı olarak ödenen tazminat gider olarak dikkate alınmayacak; yalnızca ilgili faaliyetlerden elde edilen gelirler ticari kazanca dâhil edilerek vergi matrahı belirlenecektir.

Neslihan Hanım, uygulama geliştiriciliği alanında faaliyet göstermekte olup Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20/B maddesi kapsamında öngörülen istisna hükümlerinden yararlanmak amacıyla Dijital Vergi Dairesi platformu üzerinden istisna belgesi almıştır. Ayrıca, tahsilatlarının tamamını vergi dairesine bildirdiği Halk Bankası hesabı aracılığıyla gerçekleştirmiş, geliştirilen uygulamanın mobil cihazlara yönelik olması ve elde ettiği gelirleri elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden temin etmiştir. Bu durum, ilgili yasal şartların üçünü yerine getirdiğini göstermektedir.

Ek olarak, istisnadan yararlanabilmek için, istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde belirtilen dördüncü gelir dilimindeki tutarı aşmaması (2024 yılı itibarıyla 3.000.000 TL) gerekmektedir. İstisna dışındaki diğer gelirlerle birlikte bu sınır aşılmış olsa dahi, istisna kapsamındaki kazanç belirtilen tutarın altında kalması halinde istisnadan faydalanma imkanı bulunmaktadır. Bu bağlamda, Neslihan Hanım'ın ilgili tüm şartları sağlamış olması, istisna hükümlerinden yararlanabilmesi için gerekli yasal zemini oluşturmaktadır.

Neslihan Hanım'ın mobil uygulama geliştiriciliği faaliyetleri kapsamında, GVK'nın mükerrer 20/B maddesi çerçevesinde istisna hükümlerinden yararlandığı görülmektedir. Bu istisna kapsamındaki faaliyetlerinden elde ettiği toplam hasılat 90.000 \$ olup, Türkiye'de kurulu bir banka hesabı aracılığıyla tahsil edilmiştir. Türk Lirası cinsinden hesaplandığında, bu tutar 34,20 TL döviz kuru üzerinden 3.060.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Banka, bu tahsilatlar üzerinden %15 oranında tevkifat uygulamış ve 459.000 TL tutarında kesinti yapmıştır.

Vergi mevzuatı uyarınca, istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen safi kazancın hesaplanabilmesi için, vergi kanunlarının izin verdiği çerçevede indirilebilecek giderlerin, tevsik edici belgelerle desteklenerek hasılattan düşülmesi gerekmektedir. Neslihan Hanım, uygulamanın güncellenmesi, bakım ve destek hizmetleri için yıl içinde bir yazılım geliştiriciye toplam 4.000 \$ ödeme yapmış ve bu hizmete ilişkin faturayı muhafaza etmiştir. Ödemenin yapıldığı tarihte döviz kuru 33,50 TL olduğundan, bu giderin toplam tutarı  $4.000 \$ \times 33,50 \text{ TL} = 134.000 \text{ TL}$  olarak hesaplanmıştır.

Her ne kadar Neslihan Hanım'ın hasılatı (3.060.000 TL) GVK'nın 103. maddesinde belirtilen 4. gelir dilimi sınırını aşmış olsa da, hasılat üzerinden indirilebilecek giderlerin (134.000 TL) düşülmesiyle hesaplanan safi kazancının bu sınırın altında kaldığı görülmektedir. Nitekim yasal düzenlemeler çerçevesinde istisna sınırının belirlenmesinde dikkate alınması gereken ölçüt hasılat değil, kazançtır. Bu doğrultuda, Neslihan Hanım'ın daha önce diğer üç şartı sağladığı ve son olarak kazanç sınırı şartını da yerine getirdiği dikkate alındığında, uygulama geliştiriciliği faaliyetlerinden elde ettiği kazancı GVK'nın mükerrer 20/B maddesi kapsamında kazanç istisnasından yararlanabilecektir.

Diğer taraftan, 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 1. fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin 1. fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmış olup söz konusu Karar ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.3.11.1.1. *İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi*" başlıklı bölümünde; "...Ayrıca, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır. Söz konusu vergi kesintisi uygulamasında gerçek kişinin tam veya dar mükellef olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

İnternet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, bu hizmetlere ilişkin ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.» açıklamaları yer almaktadır.

Neslihan Hanım, dijital içerik üretimi ve yayıncılığı kapsamında çeşitli gelir kaynaklarına sahiptir. Bu kapsamda elde edilen gelirlerin bir kısmı, internet ortamında verilen reklam hizmeti olarak değerlendirilebilecek niteliktedir ve vergi tevkifatına tabi olabilir.

Neslihan Hanım'ın podcast yayınları ile dinleyicilerden elde ettiği destek gelirleri, dijital reklam hizmeti kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu nedenle, pod-

cast gelirlerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir. Soruda da bu kapsamda tevkifat yapılmaması doğrudur.

Instagram üzerinden 12 farklı marka ile iş birliği yapan Neslihan Hanım, her ay bir Reels ve bir Story paylaşımı yaparak toplamda 240.000 TL gelir elde etmiştir. Markaların ürün veya hizmetlerinin tanıtımına yönelik bu içerikler, 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi kapsamında dijital reklam hizmeti olarak kabul edilir. Dolayısıyla, bu gelirlerden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Black Friday dönemi için yapılan 5 ürün yerleştirme anlaşmasından her biri için 50.000 TL gelir elde edilmiştir. Bu anlaşmalar, markaların ürünlerinin tanıtımını içeren reklam faaliyeti olarak değerlendirilir. Dolayısıyla, toplam 250.000 TL gelir, vergi tevkifatına tabidir.

Telegram kanalı üzerinden gerçekleştirilen reklam faaliyetleri kapsamında, reklam veren tarafından ödenen tutarlardan tevkifat yapılması gerekmektedir. Bu gelirler de dijital reklam hizmeti kapsamında kabul edilmektedir.

Neslihan Hanım'ın Instagram ve Telegram üzerinden elde ettiği toplam 490.000 TL gelir, dijital reklam hizmetleri kapsamında değerlendirilmekte olup bu gelirler üzerinden 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi uyarınca vergi tevkifatı uygulanmaktadır.

Buna karşılık, podcast yayınlarından elde edilen gelirler kaynağı sebebiyle, dijital reklam hizmeti kapsamında değerlendirilmeyip tevkifata tabi tutulmamaktadır. Ayrıca, uygulama geliştiriciliği faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, istisna kapsamındaki kazançlar arasında yer almakta ve bu durumda bu kazançlar üzerinden bankalar tarafından %15 oranında tevkifat yapılacağından ayrıca 476 sayılı Kararname kapsamında tevkifat uygulanmamaktadır.

Sonuç olarak, banka tarafından yapılan tevkifat hariç olmak üzere, dijital reklam ödemeleri üzerinden yapılan tevkifat tutarları, Neslihan Hanım'ın yıllık gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Mahsup sonrası fazla yapılan tevkifat tutarları ise, talep edilmesi halinde iade alınabilir.

**Tablo 2:** Gelir ve Gider Özeti

Faaliyet İçeriği	Hasılat (İlk 7 Ay)	Hasılat (Sonraki 5 Ay)	Gider	Gider (KKEG)	Tevkifat
Podcast Yayını		250.000 TL			
İş Birliği		100.000 TL			15.000 TL
Ürün Yerleştirme		250.000 TL		50.000 TL	37.500 TL
Yasa Dışı Bahis Reklamı	700.000 TL	500.000 TL		100.000 TL	
Uygulama Geliştirme		3.060.000 TL	134.000 TL		459.000 TL

### **Bedelsiz Temin Edilen Ürünlerin (Hediye) Tanıtımı**

GVK'nın 37. maddesi uyarınca, ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen gelirleri kapsamakta olup faaliyetlerin süreklilik arz etmesi ve bir organizasyon çerçevesinde yürütülmesi, bu kazançların ticari kazanç olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. Neslihan Hanım'ın, firma A ile gerçekleştirdiği iş birliği çerçevesinde elde ettiği nakdî kazançlar kadar, aynî menfaatler de ticari kazancın bir unsuru olarak değerlendirilmelidir.

GVK'nın 38. maddesi, ticari kazancın bilanço esasına göre belirlenmesini öngörmekte olup işletmenin hesap dönemi başındaki ve sonundaki öz sermaye farkı kazanç tespitinde esas alınmaktadır. Bu çerçevede, tanıtım faaliyetleri kapsamında edinilen bedelsiz ürünler, emsal bedeli üzerinden değerlendirilerek ticari kazançta dâhil edilmelidir.

Bu doğrultuda, firma A tarafından tanıtım amacıyla sağlanan ve emsal bedeli 70.000 TL olarak belirlenen elbisenin, ticari kazançta ilave edilmesi gerekmektedir.

### **Bedel Mukabili Satın Alınan Ürünler**

Neslihan Hanım, 2024 yılı içerisinde yürüttüğü tanıtım ve pazarlama faaliyetleri kapsamında, içeriklerinde kullanılmak üzere makyaj malzemeleri, aksesuarlar, kremler ve benzeri tamamlayıcı ürünleri satın almıştır. Söz konusu ürünler, sosyal medya platformları aracılığıyla gerçekleştirilen reklam ve tanıtım çalışmalarının ayrılmaz bir parçası olup doğrudan içerik üretimi sürecine hizmet etmektedir. Bu çerçevede, tanıtım amacıyla yapılan harcamaların toplam tutarı 70.000 TL olarak belirlenmiştir.

Ticari kazanç, GVK'nın 37. maddesi uyarınca her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançları kapsamakta olup süreklilik arz eden, organizasyon gerektiren ve belirli bir sermaye yapısına dayalı olarak yürütülen sosyal medya tanıtım faaliyetleri de bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu doğrultuda, yapılan harcamaların ticari kazancın elde edilmesi ve idamesiyle doğrudan bağlantılı olup olmadığı hususu önem arz etmektedir. GVK'nın 40. maddesi, ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi amacıyla yapılan genel giderlerin, vergiye tabi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceğini hükme bağlamaktadır. Bu bağlamda, tanıtım ve içerik üretimi amacıyla satın alınan ürünlerin gider olarak dikkate alınabilmesi için, söz konusu harcamaların işin yürütülmesine yönelik olması, kişisel kullanım amacı taşımaması ve ticari faaliyetin mahiyetine uygun şekilde kullanılması gerekmektedir.

Bu kapsamda, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 04.01.2023 tarihli özelgesinde<sup>5</sup>, tanıtım amacıyla satın alınan ürünlerin ticari faaliyetin bir parçası olması, işin niteliği ile örtüşmesi ve kişisel kullanım amacına hizmet etmemesi durumunda gider olarak indirim konusu yapılabileceği açıkça belirtilmiştir. İçerik üreticisinin satın

---

<sup>5</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 04.01.2023 tarih ve 21152195-130[29-2020/3254]-7271 sayılı özelgesi

aldığı mal ve hizmetlerin, tanıtım ve pazarlama faaliyetleriyle doğrudan bağlantılı olması halinde, bu harcamalar ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilebilir. Ancak, kişisel tüketim amacıyla edinilen ürünlerin ticari faaliyetle doğrudan bir ilişkisi bulunmadığından, bunların gider olarak yazılması mümkün değildir.

Sonuç olarak, Neslihan Hanım'ın 2024 yılı içerisinde gerçekleştirdiği 70.000 TL tutarındaki harcamanın, sosyal medya içeriklerinde doğrudan kullanıldığı ve tanıtım sürecine hizmet ettiği belgelenildiği takdirde, GVK'nın 40. maddesi kapsamında gider olarak indirilmesi mümkündür. Ancak, harcamaların işin yürütülmesiyle doğrudan bağlantısının kurulmadığı veya kişisel kullanım unsuru içerdiği durumlarda, söz konusu giderlerin vergisel indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır.

### **E-Ticaret ve Dropshipping Faaliyetleri**

Neslihan Hanım'ın 11 Eylül 2024 tarihinde gerçekleştirdiği "Eylül İndirim Festivali" kapsamındaki faaliyetler, sosyal medya fenomeni kimliğini kullanarak geniş bir takipçi kitlesine elektronik aksesuar tanıtımı yapması şeklinde özetlenebilir. Bu dönemde, özellikle kablosuz kulaklıkların tanıtımı ve satışı ile dropshipping yöntemi üzerinden gelir elde edilmiştir. Dropshipping, satıcının elinde fiziki stok tutmadan, ürünleri doğrudan tedarikçiden alıcıya yönlendirmesi esasına dayanmaktadır.

Somut olayda, kablosuz kulaklıklar birim başına 250 TL maliyetle tedarik edilerek 278,66 TL'ye satılmıştır. Söz konusu kulaklıklardan 2.000 adet satıldığı bildirilmektedir. Bu satışa ilişkin hasılat ve maliyetin, GVK 37 ve 38. maddeleri uyarınca ticari kazancın tespitine esas alınması gerekmektedir. Çünkü yürütülen faaliyet, süreklilik ve organizasyon unsurları barındırmakta; sosyal medya aracılığıyla tanıtım ve pazarlama yapılarak sistematik bir kazanç elde edilmektedir.

GVK 37. maddesinde, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır" hükmü yer almaktadır. Dropshipping ise, bir e-ticaret modeli olarak ticari faaliyetin unsurlarını (satış, pazarlama, sevkiyat koordinasyonu) bünyesinde barındırmaktadır. Dolayısıyla bu faaliyetten elde edilen gelir, ticari kazanç kapsamında beyan edilmelidir.

GVK'nın 38. maddesi ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonu ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğunu belirtmektedir. Bu kazancın tespitinde VUK'un değerlendirme hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41. maddelerinde yer alan düzenlemeler dikkate alınır. Bu kapsamda, Kablosuz kulaklık satışlarından (elde edilen hasılat, 278,66 TL x 2.000, tedarik maliyeti ise 250 TL x 2.000 TL) 557.327,07 TL kazanç elde etmiş olup bu tutarın ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

### **Altın ve Kıymetli Madenlerin Değerlemesi**

GVK'nın 38. maddesi, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonu ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğunu düzenler. Ticari kazancın bu şekilde tespitinde, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) değerlemeye ilişkin hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41. maddelerine uyulması zorun-

ludur. Neslihan Hanım'ın, yazdığı e-kitaplardan elde ettiği geliri aynı gün bankada açtığı altın mevduat hesabına aktararak 200 gram (0,2 kg) altın alımı, ticari mal olarak değil, fiyat dalgalanmalarından korunmak amacıyla tasarruf niyetiyle gerçekleştirilmiştir. Ancak bu tasarruf amacıyla yapılan alımlar, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak bir unsur olarak değerlendirilmelidir.

VUK'un 274/A maddesi, 7524 sayılı Kanun ile 2 Ağustos 2024 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, kıymetli madenlerin (altın, gümüş, platin ve paladyum) ticari mal veya tasarruf amacıyla tutulması durumunda uygulanacak değerlendirme usullerini düzenlemektedir. Maddenin amacı, ticari ve tasarruf amaçlı tutulan kıymetli madenlerin değerlendirme yöntemlerini netleştirerek vergisel şeffaflığı sağlamaktır.

274/A maddesi uyarınca kıymetli madenlerin değerlendirilmesi borsa rayici esas alınarak yapılır. Eğer borsa rayicinin muvazaalı şekilde oluştuğu veya mevcut olmadığı durumlar söz konusu ise değerlendirme maliyet bedeli üzerinden gerçekleştirilir. Kıymetli madenlerin ticari faaliyet kapsamında alım-satım amacıyla edinilmiş olması durumunda maliyet bedeli esas alınır. Ancak tasarruf amacıyla tutulan kıymetli madenler borsa rayici üzerinden değerlendirilmelidir.

Vergi Usul Kanunu'nun Borsa Rayici Başlıklı 263. maddesi, değerlemenin önceki işlem günündeki borsa rayici esas alınarak yapılacağını düzenler. Bu hükme göre, yılsonu değerlemesi, 31 Aralık tarihi yerine 30 Aralık tarihindeki borsa verileri esas alınarak gerçekleştirilmelidir. Kanun, borsa rayicini şu şekilde tanımlamaktadır: *"Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret ve kıymetli madenler borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder."*

Borsa rayicinin belirlenmesinde Borsa İstanbul Kıymetli Madenler ve Taşlar Piyasası verileri kullanılmalıdır. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından yayımlanan fiyat verileri, TCMB'nin borsa olmaması sebebiyle bu işlemlerde esas alınamaz.

Neslihan Hanım'ın 11 Eylül 2024 tarihinde satın aldığı 200 gram (0,2 kilogram) altın, ticari mal değil tasarruf amacıyla edinilmiş olup değerlemesi şu şekilde gerçekleştirilmiştir:

11.09.2024 Tarihindeki Maliyet Bedeli:

Kilogram Başına Ağırlıklı Ortalama Fiyat (AOF): 2.786.635,34 TL

200 Gram Altının Maliyeti: 2.786.635,34 TL x 0,2 = 557.327,07 TL

30.12.2024 Tarihindeki Değerleme (VUK 263 Uyarınca):

Kilogram Başına AOF: 3.051.356,56 TL

200 Gram Altının Dönem Sonu Değeri: 3.051.356,56 TL x 0,2 = 610.271,31 TL

Değerleme Farkı (Kazanç):

Dönem sonunda altınların değerinde meydana gelen artış:

610.271,31 TL – 557.327,07 TL = 52.944,24 TL

VUK'un 274/A maddesi ve GVK'nın 38. maddesi gereğince, dönem sonu değerlendirme farkı ticari kazancın hesaplanmasına dahil edilmelidir. Tasarruf amacıyla edinilmiş altınlar ticari mal kapsamında değerlendirilmese de, değerlendirme farkı ticari kazancın bir unsuru olarak dikkate alınır. Bu bağlamda: Altınların tasarruf amacıyla tutulduğundan, 52.944,24 TL'lik değerlendirme farkı ticari kazançta ilave edilmelidir.

Neslihan Hanım'ın altın alımları tasarruf amacıyla gerçekleştirilmiş olup ticari mal olarak sınıflandırılmamaktadır. Ancak, VUK 274/A ve GVK 38. maddeleri uyarınca, tasarruf amacıyla tutulan kıymetli madenlerin borsa rayici üzerinden değerlendirilmesi sonucunda oluşan değerlendirme farkı, ticari kazancın bir unsuru olarak dikkate alınmalıdır. Değerleme, VUK 263 maddesi uyarınca 30 Aralık 2024 tarihindeki Borsa İstanbul verileri esas alınarak yapılmış ve **52.944,24 TL** değerlendirme farkı ticari kazançta dahil edilmelidir.

### **SMM Paneli (Takipçi, Beğeni ve Abone Satışı)**

2024 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarında yürütülen SMM Paneli faaliyetleri, sosyal medya hesaplarını büyütmek isteyen kullanıcılarla "takipçi, beğeni, abone" vb. dijital hizmetlerin satışı esasına dayanmaktadır. Neslihan Hanım, bu panel üzerinden toplam 300.000 takipçi, 500.000 beğeni ve 50.000 abone satışından elde edilen gelirin 600.000 TL olduğunu beyan etmiş olup, panelin %20 kârlılık oranı üzerinden bir başka şirkete 480.000 TL ödediğini, net gelirin 120.000 TL olduğunu ifade etmektedir.

Neslihan Hanım'ın internet üzerinden gerçekleştirdiği takipçi ve beğeni satışı faaliyeti, GVK'nın ticari kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirilmektedir. GVK'nın 37. maddesi gereğince, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilmekte olup bu faaliyetin süreklilik arz etmesi, gelir elde etme amacı taşıması ve bir ticari organizasyon kapsamında gerçekleştirilmesi ticari kazanç unsurlarını açıkça ortaya koymaktadır. Ayrıca, faaliyetin ilan ve reklam işleri kapsamında değerlendirilmesi, GVK'nın 51. maddesi uyarınca basit usulden faydalanılmasını engellemektedir. Bu nedenle, söz konusu faaliyet kapsamında elde edilen gelirin bilanço esasına göre veya işletme hesabı esasına göre ticari kazanç hükümlerine uygun olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Sivas Defterdarlığı tarafından verilen özelgede<sup>6</sup> de benzer şekilde, internet üzerinden takipçi ve beğeni satışı faaliyetinden elde edilen kazancın ticari kazanç kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Söz konusu özelgede, bu faaliyetin ilan ve reklam işleri kapsamında olduğuna vurgu yapılarak, basit usul vergilendirme hükümlerinden faydalanılamayacağı ve kazancın bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu doğrultuda, söz konusu görüş ile yapılan değerlendirme paralellik arz etmektedir.

<sup>6</sup> Sivas Defterdarlığının 10.05.2024 tarih ve E-67630374-120[2023]-11665 sayılı özelge

Ayrıca, bu faaliyet GVK'nın mükerrer 20/B maddesi kapsamında dijital ortamda metin, görüntü, ses veya video şeklinde bir içerik oluşturulması veya paylaşılması suretiyle yapılan gelir getirici faaliyetlerden farklı bir nitelik taşımaktadır. Takipçi ve beğeni satışı faaliyeti, herhangi bir dijital içerik üretimine dayanmamakta, aksine bir dijital hizmetin pazarlanması ve aracılık faaliyeti olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle, söz konusu kazancın, ilgili düzenleme kapsamında gelir vergisi istisnasından faydalanması mümkün bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, Neslihan Hanım'ın Eylül, Ekim ve Kasım aylarında gerçekleştirdiği takipçi ve beğeni satışı faaliyetinden elde ettiği 120.000 TL'lik net gelir, GVK'nın ticari kazanç hükümleri kapsamında değerlendirilerek, ticari kazanç olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmelidir.

### **Stok Fotoğrafçılığı Faaliyetleri**

Neslihan Hanım'ın 1 Ağustos 2024 itibarıyla İstanbul'da çektiği fotoğrafları, Türkiye'nin önde gelen stok fotoğraf sitelerinden biri aracılığıyla satışa sunarak 5 ay boyunca (Ağustos – Aralık) aylık ortalama 1.500 TL kazanç sağladığı ve toplam 7.500 TL gelir elde ettiği belirtilmektedir. Burada, "stok fotoğraf satışı" faaliyeti, GVK 37 çerçevesinde "ticari kazanç" mı yoksa GVK 18 anlamında "serbest meslek kazancı" mı sayılacağı hususunda bazı değerlendirmeler bulunmaktadır.

Stok fotoğrafçılığı, bireylerin kendi çekimlerini çevrimiçi platformlara yükleyerek fotoğraf veya videolarını satışa sunmalarını içeren bir faaliyettir.

GVK 18. maddesi, ilmi, edebi ve bedii eser sahiplerinin bu nitelikteki eserlerinden elde ettikleri kazançları belirli şartlarla istisna tutmaktadır. Ancak, idare ve yargı uygulamasında stok fotoğrafçılığı, genellikle "kişisel emek + ticari organizasyon" bileşimi olarak kabul edilerek ticari kazanç hükmünde değerlendirilmektedir. Zira bu faaliyet, sistematik bir şekilde dijital platformlarda satış yapma, aracı sitelere düzenli fotoğraf yükleme ve reklam-pazarlama boyutu taşıyabilmektedir. Dolayısıyla elde edilen 7.500 TL'lik gelirin de ticari kazanç kapsamında beyan edilmesi beklenir.

GVK 18 kapsamındaki istisna, müelliflerin kendi bilgi ve becerileri ile ürettikleri şiir, hikaye, roman, makale, film, fotoğraf, video gibi eserlerinden elde ettikleri gelirleri kapsamaktadır. Ancak, söz konusu istisna hükümlerinin uygulanabilmesi için eserin bedii veya edebi niteliğini ve faaliyetin "serbest meslek" niteliğini taşıması ve faaliyetin ticari organizasyon boyutuna ulaşmaması gerekir. Oysa stok fotoğrafın, çok sayıda alıcıya toplu şekilde pazarlanması, süreklilik arz etmesi ve ticari organizasyon unsurlarıyla yapılması hâlinde, istisna uygulanması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, Neslihan Hanım'ın stok fotoğraf faaliyetinden doğan 7.500 TL, ticari kazancına eklenmeli ve yıllık beyannameye dâhil edilmelidir.



Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgeye<sup>7</sup> göre, bireylerin kendi fotoğraf makineleriyle çektikleri fotoğraf ve videoları stok fotoğraf siteleri aracılığıyla satışa sunmaları, ticari bir organizasyon içinde yürütülen faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Faaliyetin süreklilik arz etmesi, gelir elde etme amacı taşıması ve ticari organizasyon unsurları barındırması nedeniyle, elde edilen gelir ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir. Bu durum, GVK'nın 18. maddesinde tanımlanan eser grupları kapsamında olmadığından istisna şartlarının sağlanmaması nedeniyle, stok fotoğrafçılığı faaliyetinden elde edilen gelirlerin bu madde kapsamında değerlendirilemeyeceğini açıkça ortaya koymaktadır.

GVK'nın mükerrer 20/B maddesi, dijital platformlardan metin, görüntü, ses veya video içerikleri üretenlerin belirli şartlar altında elde ettikleri kazançları gelir vergisinden istisna tutmaktadır. Ancak bu düzenleme, stok fotoğrafçılığı gibi faaliyetleri kapsayıcı nitelikte değildir. Çünkü stok fotoğrafçılığı, dijital içerik üretiminden ziyade, önceden üretilmiş fotoğraf ve videoların pazarlanması faaliyetine dayanmaktadır. Bu nedenle, Neslihan Hanım'ın bu faaliyeti mükerrer 20/B maddesi kapsamında değerlendirilemez ve bu istisnadan faydalanması mümkün değildir.

Neslihan Hanım'ın 1 Ağustos 2024 ile 31 Aralık 2024 tarihleri arasında stok fotoğrafçılığı faaliyetinden elde ettiği 7.500 TL'lik kazanç, GVK'nın 37. ve 38. maddeleri çerçevesinde ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmelidir. Bu gelir, GVK'nın 18. maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanamayacağı gibi, mükerrer 20/B maddesi kapsamındaki dijital içerik üretiminden doğan kazanç istisnasına da dahil edilmemektedir. Bu nedenle, söz konusu gelir için GVK'nın 85. maddesi uyarınca, bu kazancın yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

### **İlişkili Kişilere Bedelsiz Olarak Sunulan Hizmet (Klip Hazırlama)**

15 Aralık 2024 tarihinde amcasının düğünü için profesyonel video düzenleme ve klip hazırlama hizmetinin bedelsiz sunulması, GVK 41/5 maddesinde düzenlenen "ilişkili kişilerle emsale uygun değerlendirme" ilkesini gündeme getirmektedir. Sektördeki emsal hizmet bedelinin 10.000 TL olduğu belirtilmiş, ancak bu hizmet için herhangi bir tahsilat yapılmamıştır.

GVK'nın 41/1 maddesi, teşebbüs sahibinin kendisi, eşi ve küçük çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin gider olarak kabul edilmeyeceğini hükme bağlamaktadır. Ancak bu düzenleme, amca gibi üçüncü derece yansoy hısımları kapsamaz. Buna karşın, GVK 41/5'e göre, teşebbüs sahibinin, üçüncü dereceye kadar hısımlarına sağladığı mal veya hizmetlerde, emsal bedel üzerinden değerlendirme yapması zorunludur. Amca, Türk Medeni Kanunu'na göre "yansoy hısım" olup üçüncü dereceye kadar akraba sayıldığından, sunulan bedelsiz

<sup>7</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 09.01.2024 tarih ve E-38418978-120[18-22/2]-15107 sayılı özelge

hizmet, ticari kazanç yönünden “işletmeden çekiş” olarak kabul edilir. Dolayısıyla, emsal bedel olan 10.000 TL ticari kazançta eklenmelidir.

GVK'nın 38. maddesi, ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki farkına dayalı olarak tespit edileceğini belirtir. İşletmeden çekilen değerler, bu farkı artıracak şekilde ticari kazançta ilave edilir. Neslihan Hanım'ın tam bir organizasyon kapsamında gerçekleştirdiği bu hizmetin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve emsal bedel olan 10.000 TL'nin ticari kazançta eklenmesi gerekir.

Eğer söz konusu faaliyet serbest meslek kazancı olsaydı, GVK'da serbest meslek kazancında emsal bedele uygun hareket edilmesi yönünde açık hüküm bulunmadığından, tarifinin altında veya bedelsiz olarak gerçekleştirilen bir hizmet gelir vergisi açısından eleştiri konusu yapılamazdı. Örneğin, bir mali müşavirin kayınpederinin defterini düşük bedelle tutması gelir vergisi açısından eleştirilmezken, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27. maddesi gereği odaların belirlediği tarifelerin altındaki bedeller KDV yönünden eleştirilebilir.

Ancak ticari organizasyon çerçevesindeki video çekim/düzenleme hizmeti, 41/5 gereğince emsal bedele tabi tutulacağından, klip hazırlama sürecinde kullanılan profesyonel ekipman, yazılım ve iş gücü göz önüne alınarak 10.000 TL ticari kazançta eklenmesi gerekir.

#### **Yurt Dışı Tasarım Hizmeti (Hella GmbH) ve İcra Süreci**

Neslihan Hanım, Ağustos 2024 döneminde Almanya'da mukim Hella GmbH'nin talebi üzerine kapsamlı bir video tasarım projesi üstlenmiştir. Bu proje; konsept tasarımı, animasyon, kurumsal kimlik yansıtma, 3D grafik tasarım ve benzeri çalışmaları içerdiğinden, oldukça profesyonel bir düzeydedir. Tasarım süreci, çeşitli programlar (örneğin After Effects, Cinema 4D) ve araçlar kullanılarak tamamıyla Türkiye'de ifa edilmiştir.

Söz konusu hizmetin çıktısı yalnızca Hella GmbH'nin global pazarlama kampanyalarında kullanılacak; Türkiye'de herhangi bir şekilde piyasaya sunulmayacaktır. Bu nedenle, Almanya'da mukim şirketle yapılan özel sözleşmede, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının uygulanacağı ve yetkili mahkemenin İstanbul Mahkemeleri olacağına dair hükümler yer almaktadır. Ayrıca, ifa yeri olarak İstanbul belirlenmiş, tüm ödemenin Türkiye'de yapılacağı kararlaştırılmıştır.

Proje bedeli 500.000 TL olarak belirlenmiş ve Ağustos 2024'te Hella GmbH tarafından ilk 250.000 TL banka havalesiyle Neslihan Hanım'ın Türkiye'deki hesabına ödenmiştir. Geriye kalan 250.000 TL için ise Almanya'dan gönderilen 2 ay vadeli bir çek teslim edilmiş; çekin Ekim 2024'te Türkiye'de tahsil edileceği öngörülmüştür. Ancak, Kasım 2024 itibarıyla bu çek hâlâ ödenmemiştir.

Ödemede yaşanan gecikme üzerine, taraflar arasındaki sözleşmede “Türkiye’de ifa” ve “Türk Mahkemeleri” yetkili kılındığından, Neslihan Hanım İstanbul İcra Daire-

si'ne başvurarak icra takibi başlatmıştır. Bu süreçte, avukatlık ücreti ve mahkeme masrafları dâhil olmak üzere toplam 150.000 TL tutarında gider yapıldığı ifade edilmektedir.

GVK'nın 37. maddesi, her türlü ticari ve sınai faaliyet sonucunda elde edilen kazançların ticari kazanç olarak değerlendirileceğini hükme bağlamaktadır. Neslihan Hanım'ın Hella GmbH'ye sunduğu hizmet, profesyonel araç ve yazılımlar kullanılarak, belirli bir organizasyon çerçevesinde ve süreklilik arz edecek şekilde gerçekleştirilmiştir. Bu hizmet, kazanç sağlama amacı taşıdığı için ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmelidir.

GVK'nın 89. maddesinin birinci fıkrasının 13. bendi, Türkiye'de yerleşik olmayan kişilerle, işyeri, kanuni veya iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen mimarlık, mühendislik, yazılım, tasarım gibi hizmetlerden elde edilen kazancın %80'ine kadar kısmının gelir vergisi matrahından indirilebileceğini düzenlemektedir. Ancak bu indirimden yararlanabilmek için aşağıdaki şartların topluca sağlanması gerekmektedir:

1. Hizmetin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olması,
2. Hizmetin münhasıran yurt dışında yararlanılmak üzere verilmiş olması,
3. Faturanın yurt dışı mukimi kişi veya kurum adına düzenlenmiş olması,
4. Elde edilen kazancın tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Neslihan Hanım'ın sunduğu hizmet, GVK 89/13 kapsamında değerlendirilebilecek bir tasarım faaliyeti niteliği taşımaktadır. Ancak, bu düzenlemeden yararlanabilmesi için kazancın tamamının belirtilen süre içinde Türkiye'ye transfer edilmesi zorunludur. Gelir İdaresi Başkanlığının çeşitli özelgelerinden anlaşıldığı üzere, grafik tasarım<sup>8</sup>, 3D modelleme, animasyon<sup>9</sup> ve oyun tasarımı<sup>10</sup> gibi faaliyetler, tasarım faaliyeti olarak değerlendirilmekte ve bu kapsamdaki gelirler için belirtilen şartların sağlanması halinde indirim uygulanabilmektedir.

Somut olayda, Neslihan Hanım'ın Hella GmbH'ye sunduğu hizmet karşılığında kazandığı 500.000 TL'nin yalnızca 250.000 TL'si Ağustos 2024'te tahsil edilmiş, kalan 250.000 TL ise vadeli çekle ödenmek istenmiş ancak tahsil edilememiştir. Bu durumda, GVK 89/13 kapsamında kazancın tamamının belirtilen süre içinde Türkiye'ye transfer edilmesi şartı yerine getirilmediğinden, indirimden yararlanılması mümkün değildir. Dolayısıyla, 500.000 TL tutarındaki hizmet geliri, tam tutar üzerinden vergilendirilmelidir.

<sup>8</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24.03.2022 tarih ve E-62030549-120[89-2021/728]-325092 sayılı özeldesi

<sup>9</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 29.12.2023 tarih ve E-38418978-120[89-2023/1-İ]-626943 sayılı özeldesi

<sup>10</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 20.03.2023 tarih ve E-62030549-120-337723 sayılı özeldesi

Sonuç olarak, Neslihan Hanım'ın sunduğu hizmet tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilmekle birlikte, GVK 89/13'te yer alan kazancın Türkiye'ye eksiksiz transfer edilmesi koşulu yerine getirilemediği için bu düzenlemeden faydalanılmamıştır. Bu nedenle, elde edilen kazanç ticari kazanç hükümleri çerçevesinde tam tutar üzerinden vergilendirilmelidir.

### **Yurt Dışı Borçlulara Karşı Türkiye'de İcra Takibi: Vergisel Yükümlülükler ve Şüpheli Alacak Karşılıkları**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 323. maddesine göre, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesiyle doğrudan ilgili olup dava veya icra safhasına intikal etmiş alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Neslihan Hanım'ın yurt dışında mukim bir müşteriden kaynaklanan 250.000 TL'lik alacağına ilişkin olarak Türkiye'de icra takibi başlatması, VUK 323 kapsamında "*icra safhasında bulunma*" koşulunu sağlamaktadır.

VUK 323'e göre, ticari faaliyetin sürdürülmesi sırasında doğan ve tahsil kabiliyetini yitirmiş alacaklar, dava veya icra aşamasına intikal ettiğinde şüpheli hale gelirler. Alacağın ticari kazanç mükellefi olarak elde edilmiş bir hasılat niteliğinde olması veya ticari faaliyetin maliyet ve gider unsurlarıyla ilişkilendirilmesi halinde, bu alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Karşılık ayrılan tutar KDV dâhil toplam bedel üzerinden işlem görebilir. Neslihan Hanım'ın alacağının da hizmet faaliyeti neticesinde doğmuş olması, bu karşılık uygulamasından yararlanmasını mümkün kılmaktadır.

Dolayısıyla, 500.000 TL'lik projenin 250.000 TL'si tahsil edilmiş, kalan 250.000 TL ise şüpheli alacak niteliğine bürünmüştür. Mükellef, bu alacak için VUK 323 çerçevesinde "karşılık" ayrılabilir ve gider olarak kayıtlarına alabilir. Karşılık ayrılması için icra veya dava safhasının kesinlikle başlamış olması ve ticari faaliyetten doğan bir alacak olması şarttır. Burada her iki unsur da mevcuttur.

Danıştay<sup>11</sup> kararı ve Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının özelgesi<sup>12</sup>, borçlu yurt dışında mukim olsa dahi, Türkiye'de başlatılan dava veya icra işlemlerinin alacağı VUK 323 bağlamında "şüpheli alacak" statüsünde değerlendirilmesine imkân tanıdığını açıkça ortaya koymaktadır. Ancak, alacağın ticari faaliyetten kaynaklandığının kanıtlanması ve icra veya dava sürecinin Türk hukukuna uygun şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

İcra takibi sırasında yapılan avukatlık ücreti ve mahkeme harçları gibi masraflar, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılmış harcamalar kapsamında değerlendirilir. GVK'nın 40/1 maddesi gereğince, bu giderler ilgili dö-

---

<sup>11</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 27.05.2010 tarihli, E:2008/399, K:2010/3271 sayılı kararı

<sup>12</sup> Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 05.07.2022 tarih ve 77058783-105[VUK.ÖZ.20.17]-167670 sayılı özelgesi

nemin ticari kazancından indirilebilir. Örneğin, Neslihan Hanım'ın icra takibi esnasında katlandığı 150.000 TL tutarındaki avukatlık ve yargı masrafları, gerekli ispat ve belgelendirme koşulları yerine getirildiği takdirde, 2024 yılı ticari kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

VUK 323'e göre, şüpheli alacak karşılığı, alacağın dava veya icra safhasına geçtiği hesap döneminde ayrılmalıdır. Bu dönemde karşılık ayrılmayan alacaklar için ilerleyen yıllarda geriye dönük karşılık ayırmak mümkün değildir.

Neslihan Hanım'ın borçlusunun yurt dışında mukim olması, yalnızca borçlunun bulunduğu ülkede hukuki takip yapılabileceği anlamına gelmez. Türkiye'de de icra veya dava süreçlerinin başlatılması mümkündür. 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun (MÖHUK) ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK), bu konuda rehberlik etmektedir. Sözleşmede "Türkiye kanunları uygulanır, anlaşmazlık halinde İstanbul Mahkemeleri yetkilidir" gibi bir hükmün bulunması, Türkiye'de dava açma yetkisini pekiştirebilir.

Neslihan Hanım'ın yurt dışındaki borçlusuna karşı Türkiye'de başlatmış olduğu icra takibi, alacağın VUK 323 kapsamında şüpheli alacak olarak değerlendirilmesine olanak tanır. Söz konusu alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılması ve icra masraflarının ticari kazançtan indirilmesi mümkündür. Bu süreçte, hukuki takibin etkin bir şekilde sürdürülmesi ve belgelendirme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi kritik önem taşımaktadır.

Sonuç olarak, 500.000 TL tutarındaki hizmet gelirinden, tahsil edilemeyen 250.000 TL için VUK'un 323. maddesi kapsamında şüpheli alacak karşılığı ayrılması ve tahsilat sürecinde gerçekleşen 150.000 TL tutarındaki avukatlık ve mahkeme masraflarının GVK'nın 40/1 hükmü gereğince gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Neslihan Hanım'ın 2024 yılına ilişkin ticari kazancı, 500.000 TL hizmet gelirinden, tahsil edilen 250.000 TL düşüldükten sonra kalan 250.000 TL için VUK 323 kapsamında şüpheli alacak karşılığı ayrılmış ve ayrıca GVK 40/1'e göre 150.000 TL tutarındaki icra masrafı gider olarak dikkate alınmıştır. Bu işlemler sonucunda, 100.000 TL ticari kazanç oluşmuş olup bu kazanç GVK'nın 85. maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilmelidir. Ayrıca, kazanç üzerinden GVK 89/13 kapsamındaki indirim şartları sağlanamadığından herhangi bir indirim uygulanmayacaktır.

#### **Araç Alımı ve Giderlerinin Vergi Uygulaması**

Ağustos 2024'te satın alınan Volvo XC90 Recharge (T8 AWD Ultimate, Dark Plug-in Hybrid) model aracın toplam bedelinin 7.120.600 TL olduğu; bu tutara 1.184.600 TL KDV ve 3.553.800 TL ÖTV dâhil olduğu belirtilmiştir. Neslihan Hanım, aracı iş amaçlı kullanacağını ve ilgili KDV ile ÖTV'yi gider olarak yazmayı tercih ettiğini ifade etmiştir.

## SOSYAL MEDYA FENOMENLERİNİN GELİR VERGİSİ MATRAHI VE BEYAN SÜRECİNE YÖNELİK DERİNLEMESİNE BİR ANALİZ

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 40. maddesinin 1. bendinin parantez içi hükmü, binek otomobillere ait KDV ve ÖTV'nin ancak belli bir tutara kadar gider yazılabileceğini düzenler. Bu sınırlama, 2024 yılı itibarıyla 690.000 TL olup, aşan kısmın gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Yani, araca ilişkin ÖTV ve KDV toplamı 4.738.400 TL olsa bile, sadece 690.000 TL'si giderleştirilebilir.

Öte yandan, GVK 40/7 maddesi uyarınca, binek otomobiller için ayrılacak amortisman tutarı da yine belirli üst limitlerle sınırlıdır (2024 yılında 790.000 TL). Dolayısıyla, araç bedelinin KDV ve ÖTV'nin doğrudan gider yazıldığı durumda amortisman hesabına esas alınabilecek kısmı 790.000 TL'yi aşamaz. Yıl içinde alınan araç için kıst amortisman uygulanır. Bu çerçevede, aracın maliyeti ne kadar yüksek olursa olsun, vergi kanunları açısından gider ve amortisman yönünden belirlenmiş tavanlar dikkate alınmalıdır.

Neslihan Hanım'ın aracının toplam bedeli KDV ve ÖTV hariç 2.382.200 TL'dir. Ancak, GVK'nın 40/7 maddesine göre, KDV ve ÖTV'nin doğrudan gider yazıldığı durumda amortisman hesabına esas alınabilecek tutar 790.000 TL ile sınırlıdır. Buna göre, kıst amortisman tutarı 65.833,33 TL (790.000 TL x %20 x 5/12) olarak hesaplanacaktır.

Sonuç olarak, GVK 40/1 kapsamında 690.000 TL KDV ve ÖTV gideri, GVK 40/7 kapsamında ise 65.833,33 TL amortisman gideri olmak üzere, ticari kazancın tespitinde toplam 755.833,33 TL gider olarak dikkate alınabilir.

**Tablo 3:** Binek Oto Sınırlamaları

Yıl	40/1 Parantez İçi	40/1 Parantez İçi	40/5	40/7	40/7
	Kira Gideri	KDV ve ÖTV'yi Gider Yazma Sınırı	Taahhüt Gideri	KDV ve ÖTV'nin Gider Yazıldığı Durumlarda Amortisman Gideri Yapılacak Maksimum Matrah	Vergilerin Maliyet Bedeline Eklendiği veya Binek Otomobilin 2. El Olarak İktisap Edildiği Hallerde Amortisman Gideri Yapılacak Maksimum Matrah
2019	-	-	-	135.000	250.000
2020	5.500	140.000	%70	160.000	300.000
2021	6.000	150.000	%70	170.000	320.000
2022	8.000	200.000	%70	230.000	430.000
2023	17.000	440.000	%70	500.000	950.000
2024	26.000	690.000	%70	790.000	1.500.000

GVK'nın 40. maddesi kapsamında bir giderin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için bazı temel şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda; giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi amacıyla yapılmış olması, yapılan harcama ile yürütülen iş arasında açık ve güçlü bir illiyet bağının bulunması, giderin işin mahiyeti ve önemi ile orantılı şekilde gerçekleştirilmiş olması, harcamanın keyfi niteliğe sahip olmaması ve kazancın elde edilmesi için zorunlu bir nitelik taşıması, ayrıca yapılan gider karşılığında herhangi bir gayrimaddi kıymetin iktisap edilmemiş olması gerekmektedir. Bu koşullar, giderlerin doğrudan ticari faaliyetin yürütülmesine ve kazancın elde edilmesine yönelik olması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeltede<sup>13</sup> de bu görüş desteklenmiş ve ticari faaliyetin icrası ile doğrudan bağlantı kurulamayan harcamaların gider olarak kabul edilemeyeceği ifade edilmiştir. Bu bağlamda, ilgili özeltge, yapılan giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idamesiyle güçlü bir ilişkisinin bulunmaması durumunda, indirim konusu yapılamayacağını teyit etmektedir.

Dolayısıyla, araç için monte edilen güvenlik kamerasına ilişkin 50.000 TL'lik harcama, ticari kazancın hesaplanmasında gider olarak indirim konusu yapılamaz.

#### **Yurt Dışından Getirilen Stüdyo Işık Seti**

Neslihan Hanım'ın, 2024 yılı içerisinde yurtdışından kredili olarak 150.000 TL bedelle profesyonel bir stüdyo ışık seti temin ettiği, ayrıca gümrük vergisi (90.000 TL), ÖTV (48.000 TL), nakliye (10.000 TL), montaj (2.000 TL) ve ilk yıl faiz gideri (30.000 TL) olmak üzere toplam 330.000 TL masraf olduğu beyan edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesi, maliyet bedelini, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemeler ile bu ödemelere bağlı tüm giderlerin toplamı olarak tanımlamaktadır. Bu doğrultuda, iktisadi kıymetin elde edilmesi veya kullanıma hazır hale getirilmesi sürecinde yapılan belirli harcamalar maliyet bedeline eklenmek zorundadır. Ancak, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi bazı harcamalar mükellefin tercihi doğrultusunda maliyet bedeline eklenebilir veya doğrudan gider yazılabilir.

Neslihan Hanım'ın yurtdışından kredili olarak edindiği profesyonel stüdyo ışık seti için yapılan harcamaların VUK ve ilgili tebliğler kapsamında değerlendirmesi aşağıda yapılmıştır:

<sup>13</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 13.09.2022 tarih ve 17192610-120[GV-22-437]-214768 sayılı özeltgesi

**Tablo 4:** Stüdyo Işık Seti Harcama Kalemleri

Gider Kalemi	Tutar (TL)	Maliyetle İlişkisi	Açıklama
Satın Alma Bedeli	150.000	Zorunlu	Malın iktisap bedeli doğrudan maliyet bedeline eklenir.
Gümrük Vergisi	90.000	Zorunlu	İktisadi kıymetin iktisap edilmesi ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri maliyet bedeline eklenmek zorundadır. (VUK 262/1-a).
Özel Tüketim Vergisi	48.000	İhtiyari (maliyet/gider)	İktisadi kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili olan ÖTV maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler. (VUK 262/3).
Nakliye Giderleri	10.000	Zorunlu	İktisadi kıymetin iktisap edilmesi ile doğrudan ilgili; nakliye giderleri maliyet bedeline eklenmek zorundadır. (VUK 262/1-a).
Montaj Bedeli	2.000	Zorunlu	İktisadi kıymetin iktisap edilmesi ile doğrudan ilgili; montaj giderleri maliyet bedeline eklenmek zorundadır. (VUK 262/1-a).
Faiz Gideri (1. yıl)	30.000	Zorunlu	İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı maliyet bedeline eklenmek zorundadır. (VUK 262/1-c).

Bu değerlendirmelere göre, Neslihan Hanım'ın ÖTV'yi gider yazmayı tercih ettiği durumda stüdyo ışık setinin toplam maliyet bedeli şu şekilde hesaplanmaktadır:

**Tablo 5:** Işık Seti Maliyet Bedeli

Gider Kalemi	Tutar (TL)
Satın Alma Bedeli	150.000
Gümrük Vergisi	90.000
Nakliye Gideri	10.000
Montaj Bedeli	2.000
Kredi Faiz Gideri	30.000
Toplam Maliyet Bedeli	282.000

Maliyet bedeli üzerinden 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'ne uygun olarak amortisman ayrılacaktır. Faydalı ömrü 9 yıl olan bu iktisadi kıymetin yıllık amortisman oranı %11,11'dir.

2024 Yılı Amortisman Tutarı: 282.000 TL × %11,11 = 31.343 TL

Sonuç olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesi uyarınca belirlenen 282.000 TL maliyet bedeli üzerinden, 31.343 TL amortisman gideri hesaplanmıştır. Bu tutar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1-7. maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınabilecektir. Ayrıca, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)



48.000 TL tutarında doğrudan gider yazılmış olup bu tutar da VUK'un 262. maddesi çerçevesinde ticari kazançtan indirilebilecektir. Bu doğrultuda, 2024 yılı için ticari kazançtan indirilebilecek toplam gider tutarı 79.343 TL olarak hesaplanmıştır.

### **Reklam Yasağına Tabi Platformlara Reklam Verilmesi**

5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un ek 4. maddesinde, Türkiye'de yasal temsilci atamayan sosyal medya platformlarına reklam yasağı uygulanabileceğine dair hükümler yer almaktadır. Buna göre, temsilci belirleme yükümlülüğüne riayet etmeyen platformlara reklam verilmesi, hukuken yasaklanmış bir işlem sayılabilir. Somut olayda, Neslihan Hanım'ın 15.000 TL tutarında bir harcama ile Türkiye'de temsilcisi bulunmayan bir sosyal medya platformunda reklam verdiği belirtilmiştir.

GVK 40. ve 41. maddeleri uyarınca, kanunen yasaklanmış faaliyetlere ilişkin yapılan ödemeler, "indirilemez gider" niteliğinde değerlendirilebilir. Ayrıca, ilgili platformun yasal temsilci atamamasından ötürü uygulanan reklam yasağını ihlal eden harcamalar, hem Gelir Vergisi Kanunu (GVK'nın 41/11. Maddesi) hem de Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK'nın 11/1-j maddesi) bakımından kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) sayılabilir. Bu sebeple, Neslihan Hanım'ın bu reklam giderini, ticari kazancın tespitinde indirilecek bir gider olarak göstermesi mümkün olmayacaktır.

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) tarafından alınan 21 Temmuz 2023 tarihli karar ile temsilci belirleme yükümlülüğünü yerine getirmediği gerekçesiyle, eski adı Twitter olan X Corp. adlı sosyal ağ sağlayıcıya reklam verilmesi yasaklanmıştır. Bu kapsamda, Türkiye'de mukim vergi mükelleflerinin söz konusu sosyal medya platformuna yeni reklam vermesi hukuken engellenmiş olup bu tür harcamalar, kanun hükmü gereğince kazançtan indirilemeyecektir.

Neslihan Hanım'ın, Türkiye'de temsilci belirlemeyen bir sosyal medya platformuna yapmış olduğu 15.000 TL tutarındaki reklam harcaması, 5651 sayılı Kanun'un ek 4. maddesi ve GVK'nın 41/11. maddesi uyarınca gider olarak kabul edilemeyecektir.

### **Gelir Yaratıcı Web Sitesi Harcamalarının Vergisel Değerlendirilmesi: Domain ve Hosting Örnekleri**

Neslihan Hanım, 2024 yılı içerisinde, dijital içerik üretimi ve e-ticaret faaliyetlerinde kullanılmak üzere bir internet sitesi kurmak amacıyla 5.000 TL bedelle uzun vadeli kullanım için bir domain (alan adı) ve 15.000 TL karşılığında 1 yıllık hosting hizmeti satın almıştır. Bu harcamaların muhasebeleştirilmesi ve vergisel sonuçları, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve ilgili tebliğlerde belirlenen esaslara tabidir.

VUK'a göre, lisans olarak satın alınan iktisadi kıymetler gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilmekte ve 15 yıl boyunca amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Yazılım olarak sınıflandırılan iktisadi kıymetler ise 333 sıra no.lu VUK Genel Tebliği eki listeye göre 3 yıl içinde amortismanına tabi tutulmakta ve %33,33 oranında itfa edilmektedir.

Vergi mevzuatına göre, 2024 yılı itibarıyla KDV hariç 6.900 TL'yi aşmayan alet, edevat, peştamallık, mefruşat ve demirbaş harcamaları doğrudan gider yazılabilir. Ancak, gayrimenkul gibi değerlendirilen haklar, örneğin lisans ödemeleri (domain gibi), bu kapsamda yer almaz. Bu tür harcamalar, 1 TL bile olsa doğrudan gider yazılamaz ve yalnızca amortisman ayrılarak giderleştirilmesi gerekir.

Eğer bir web sitesi, işletme açısından gelir yaratıcı bir işleve sahipse, bu tür harcamalar amortisman uygulamasına tabi tutulmalıdır. Örneğin, internet üzerinden satış, sipariş veya ödeme yapılmasına olanak tanıyan bir web sitesi bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu durumda, web sitesi harcamaları, 333 sıra no.lu VUK Genel Tebliği eki listenin "4.3. Bilgisayar Yazılımları" sınıflandırması uyarınca 3 yıl içinde itfa edilerek giderleştirilmelidir. Ancak, web sitesi yalnızca işletmenin tanıtımına yönelik kullanılmakta ve herhangi bir gelir getirici işleve sahip bulunmuyorsa, yapılan harcamalar pazarlama ve satış dağıtım gideri olarak değerlendirilip doğrudan gider yazılabilmektedir. Bu tür bir web sitesinin işletme faaliyetlerine doğrudan gelir katkısı sağlamadığı kabul edildiğinden, harcamaların aktifleştirilmesine ve amortisman tabi tutulmasına gerek kalmaksızın doğrudan gider kaydedilmesi mümkündür.

Konya Vergi Dairesi Başkanlığının 14.07.2011 tarihli özelgesi<sup>14</sup>, web sitesi harcamalarının muhasebeleştirilmesinde işlevine göre farklı yaklaşımlar benimsenmesi gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır. Özelgede, web sitesinin tasarımına ilişkin harcamaların ticari bir işlev taşıması durumunda amortisman yoluyla giderleştirilmesi, tanıtım amacı taşıması durumunda ise doğrudan gider yazılması gerektiği vurgulanmıştır.

Neslihan Hanım'ın kurduğu internet sitesi, dijital içerik üretimi ve e-ticaret faaliyetlerinde kullanılmak üzere tasarlandığından gelir yaratıcı bir işleve sahiptir. Bu bağlamda:

Domain (alan adı): Domain harcaması, her ne kadar 2024 yılı için belirlenen 6.900 TL sınırının altında kalsa da, gayrimaddi hak olarak değerlendirildiği için doğrudan gider yazılamaz ve yalnızca amortisman yoluyla giderleştirilebilir. Bu nedenle, 333 sıra no.lu VUK Genel Tebliği uyarınca 15 yıl boyunca %6,66 oranında amortisman tabi tutulacak olup, 2024 yılı için giderleştirilecek tutar 333,00 TL olarak hesaplanmıştır.

Hosting hizmeti: Hosting, yıllık bir hizmet olarak sunulmakla birlikte, 15.000 TL tutarı KDV hariç 6.900 TL sınırını aştığından doğrudan gider yazılamaz ve amortisman tabi tutulması gerekmektedir. Bu harcama, 333 sıra no.lu VUK Genel Tebliği eki uyarınca 3 yıl boyunca %33,33 oranında itfa edilerek muhasebeleştirilecektir.

---

<sup>14</sup> Konya Vergi Dairesi Başkanlığının 14.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-KVK-2/2631-54 sayılı özelgesi

Buna göre, 2024 yılına ilişkin amortisman gideri:  $15.000 \text{ TL} \times \%33,33 = 4.999,50 \text{ TL}$  olarak hesaplanmıştır.

Sonuç olarak, Neslihan Hanım'ın yaptığı harcamalar, GVK 40/1-7. maddesi uyarınca VUK hükümlerine göre amortisman yoluyla giderleştirilmektedir. Domain harcaması, 15 yıl boyunca  $\%6,66$  oranında amortismana tabi tutulacak olup 2024 yılı için 333,00 TL giderleştirilmiştir. Hosting harcaması ise, 3 yıl boyunca  $\%33,33$  oranında amortismana tabi tutulacak ve 2024 yılı için 4.999,50 TL amortisman gideri kaydedilecektir. Buna göre, 2024 yılı toplam amortisman gideri 5.332,50 TL olarak hesaplanmıştır.

### **Kazançla İlliyet Bağı Kapsamında Eğitim Harcamalarının Gider Yazılması**

GVK'nın 40. maddesi kapsamında, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecek harcamaların, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık bir illiyet bağı kurması ve işletme faaliyetleriyle doğrudan ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, yapılan giderin işin mahiyeti ve niteliğiyle orantılı olması, kazancın elde edilmesi için zorunlu bir nitelik taşıması ve keyfi bir amaç içermemesi şarttır. Ayrıca, gider karşılığında herhangi bir gayrimaddi hak iktisap edilmemiş olması da doğrudan gider yazılabilmesi için aranan bir diğer koşuldur.

Bu çerçevede, Neslihan Hanım tarafından sosyal medya içerik üretim kalitesini artırmak amacıyla alınan profesyonel fotoğrafçılık eğitimi, doğrudan ticari faaliyetlerle ilişkili ve kazancın elde edilmesine yönelik bir harcamadır. Eğitim, içerik üretim sürecinde kalite artışını sağlayarak işletmenin gelir yaratıcı faaliyetlerine katkıda bulunmakta ve ticari kazancın idamesi için zorunlu bir nitelik taşımaktadır. Söz konusu harcamanın işin mahiyetiyle uyumlu ve keyfi olmaktan uzak olması, bu giderin ticari kazançla ilişkilendirilebilirliğini desteklemektedir. Ayrıca, eğitim karşılığında herhangi bir gayrimaddi hak iktisap edilmediğinden, harcamanın doğrudan gider olarak yazılmasında yasal bir engel bulunmamaktadır.

Neslihan Hanım'ın bu eğitim programı için yaptığı 25.000 TL'lik harcama, GVK'nın 40/1. maddesi kapsamında değerlendirilmeli ve ticari kazancın tespitinde doğrudan indirim konusu yapılmalıdır. Bu harcama, işletme faaliyetlerinin geliştirilmesine yönelik olduğu ve kazançla illiyet bağı taşıdığı için ticari gider niteliğindedir ve ilgili dönemde doğrudan gider yazılabilir.

### **Yemek Yardımlarının Vergisel Durumu: Gelir Vergisi İstisnası ve Ücret Niteliği Kapsamında İnceleme**

GVK ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde, çalışanlara sağlanan yemek yardımları, gerek işverenlerin gider olarak yazabilmesi gerekse çalışanlar açısından vergi yükümlülüklerinin doğru belirlenmesi için özel bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Bu kapsamda, GVK 40/1. maddesi, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderlerin indirilebilir gider olarak kabul edileceğini hükme bağlarken; GVK 40/2. maddesi, işyerinde veya müştemilatında yemek hizmeti verilmesi duru-

munda bu giderlerin herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın ticari kazancın tespiti dikkate alınabileceğini düzenlemektedir. Ancak, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmediği hallerde çalışanlara nakit, yemek kartı, kuponu veya çek gibi araçlarla sağlanan yemek yardımları için GVK 23/8. maddesi devreye girmekte ve belirli şartlarla bu yardımların gelir vergisinden istisna edileceği belirtilmektedir.

322 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre, yemek yardımlarının gelir vergisinden istisna edilebilmesi için şu şartların sağlanması gerekmektedir:

- İşyerinde veya müştemilatında yemek verilmemesi,
- Günlük yemek yardımı tutarının KDV hariç 170 TL'yi aşmaması (2024 yılı için),
- Yemek yardımının fiilen çalışılan günlere ilişkin olması.

Yukarıdaki şartların sağlanması halinde, nakit verilen yemek yardımları dahil olmak üzere, yemek yardımları gelir vergisinden istisna kapsamına alınabilir. Ancak, belirlenen günlük sınırı aşan tutarlar ya da işyerinde yemek hizmeti sağlanırken bireysel tercihler nedeniyle yapılan nakdi yardımlar gelir vergisi istisnasından faydalanamayacak ve ücret olarak değerlendirilecektir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özalgede<sup>15</sup>, işyerinde yemek hizmeti verilmesine rağmen, bireysel tercihler (vejetaryen beslenme, menüyü beğenmeme gibi) nedeniyle bu hizmetten faydalanmayan çalışanlara yapılan nakdi yemek yardımlarının, GVK 23/8 kapsamında gelir vergisi istisnasından faydalanamayacağı belirtilmiştir. Özalgede, bu ödemelerin tamamının GVK 61 ve 94. maddeleri uyarınca ücret olarak değerlendirileceği ve gelir vergisi ile damga vergisine tabi tutulacağı ifade edilmiştir. Bu durumda, yapılan ödemeler net ücret olarak kabul edilmekte ve brüte ibla edilerek giderleştirilmesi gerekmektedir.

Neslihan Hanım'ın işletmesinde bir çalışan, vejetaryen beslenme tercihi nedeniyle işyerinde sağlanan yemek hizmetinden faydalanmamış ve bu çalışana Ağustos-Aralık 2024 dönemi boyunca 108 iş günü için günlük 150 TL nakdi yemek yardımı yapılmıştır. Bu kapsamda:

- 2024 yılı için nakdi yemek yardımı istisna tutarı günlük 170 TL'dir. Ancak, işyerinde yemek hizmeti sağlandığından, bireysel tercihler nedeniyle sağlanan nakdi yemek yardımı, GVK 23/8 kapsamındaki gelir vergisi istisnasından faydalanamayacaktır.
- Nakdi yemek yardımı, ücret niteliği kazanacak ve GVK 61 ve 94. maddeleri uyarınca gelir vergisi ve damga vergisine tabi tutulacaktır.
- Ödenen 150 TL günlük tutar, net ücret olarak kabul edilecek ve brüte ibla edilerek giderleştirilecektir.

Neslihan Hanım'ın işletmesinde, yemek hizmetinden faydalanmayan çalışana

---

<sup>15</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 21.11.2023 tarih ve E-62030549-120[23-2022]-1315945 sayılı özalgesi

yapılan toplam 16.200 TL tutarındaki nakdi yemek yardımı, işyerinde yemek hizmeti sağlanması nedeniyle GVK 23/8 kapsamında gelir vergisi istisnasından faydalanamayacak ve GVK 40/1 kapsamında (40/2 değil) gider olarak muhasebeleştirilecektir. Bu tutar, brüte ibla edilerek 19.157,18 TL olarak giderleştirilerek; 2.873,58 TL gelir vergisi ve 145,43 TL damga vergisi olmak üzere toplam 3.018,01 TL kesintiye tabi tutulacaktır. Çalışanın net menfaati ise 16.200 TL olacaktır.

İşveren Tarafından Sağlanan Konut Menfaatlerinin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi

GVK'nın, 23. maddesinin 9. bendi, işverenler tarafından çalışanlara tahsis edilen konutların gelir vergisinden hangi koşullarda istisna tutulacağını düzenlemektedir. Bu düzenleme, dört farklı çalışan grubuna yönelik farklı istisna şartları içermektedir. İlk üç grup, maden işletmelerinde çalışan işçiler, fabrikalarda çalışan işçiler ve özel kanunlarla barındırılması gereken memur ve müstahdemlerden oluşmaktadır. Bu gruplara tahsis edilen konutlar, mülkiyetine veya büyüklüğüne bakılmaksızın gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bununla birlikte, yalnızca işçi statüsündeki çalışanlar bu istisnadan yararlanabilirken, üretimle doğrudan ilişkili olmayan personel, müdürler ve diğer yönetici statüsündeki çalışanlar kapsam dışında tutulmuştur.

Dördüncü grup ise ilk üç gruptan farklı işyerlerinde çalışan ve mülkiyeti işverene ait olan konutlardan yararlanan personelden oluşmaktadır. Bu gruba sağlanan konut tahsisleri, brüt alanın 100 m<sup>2</sup> ile sınırlandırılmıştır. 100 m<sup>2</sup>'yi aşan kısımlar ise emsal kira bedeli üzerinden ücret olarak değerlendirilir ve vergilendirilir. Bu kapsamda, konutun büyüklüğü, mülkiyet durumu ve çalışana özgülenme niteliği istisna uygulanabilirliğini belirleyen temel unsurlardır. Kiralanmış konutlar ise bu istisnadan yararlanamayarak tamamen ücret kapsamına girmektedir.

**Tablo 6:** Tahsis İstisnaları

GVK 23/9	Konut	Elektrik, Su, Doğalgaz
Maden işletmelerinde veya fabrikada çalışan işçiler (fabrika müdürü olmaz)	Kira veya işverene ait fark etmeksizin m <sup>2</sup> sınırı olmadan istisnadır.	Sınır olmaksızın istisnadır.
Özel kanunlara göre barındırılması zorunlu kişiler (işçi, müdür herkes) Darphane bekçisi	Kira veya işverene ait fark etmeksizin m <sup>2</sup> sınırı olmadan istisnadır.	Sınır olmaksızın istisnadır.
İşverenin yanında çalışan ücretli istihdam edilen işçi	İşverene ait olmak şartıyla brüt 100 m <sup>2</sup> 'ye kadar olan tahsisler istisnadır. Kira olup 50 m <sup>2</sup> olsa dahi istisna değildir.	Herhangi bir istisna yoktur.

GVK'nın 40. maddesi, işverenler tarafından sağlanan konut tahsislerinin gider yazılabilmesi ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. 40/1. maddeye göre, çalışana

tahsis edilen konutun emsal kira bedeli, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan bir gider olarak kabul edilmekte ve gider yazılabilmektedir. Ancak, bu menfaat, çalışana özgülenmişse ücret olarak kabul edilir ve menfaat bedeli net ücret olarak kabul edilip brüte ibla edilerek giderleştirilir. Öte yandan, GVK'nın 40/2. maddesi, işyeri veya işyerinin müştemilatında toplu olarak sağlanan barınma hizmetlerinin, gelir vergisine tabi tutulmaksızın doğrudan gider olarak yazılabileceğini belirtir. Bu iki hüküm, çalışana sağlanan menfaatin niteliğine göre farklı vergisel sonuçlar doğurmaktadır.

Bir örnekle açıklamak gerekirse, maden işletmesinde çalışan bir işçiye tahsis edilen bir lojman, brüt alanı ve mülkiyet durumu ne olursa olsun, gelir vergisinden istisna edilmektedir. Aynı durum, özel kanunlarla barındırılması gereken memurlar için de geçerlidir. Buna karşılık, işverene ait 120 m<sup>2</sup> brüt alana sahip bir konut, dördüncü grupta yer alan bir çalışana tahsis edilmişse, yalnızca 100 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısmı istisna kapsamına alınır. Kalan 20 m<sup>2</sup>'lik alanın emsal kira bedeli üzerinden hesaplanan tutarı, çalışana sağlanan menfaat olarak kabul edilir ve ücret matrahı tespit edilerek vergilendirilir.

Bu bağlamda, işverenin işyeri müştemilatında toplu kullanıma tahsis ettiği yatakhaneler gibi barınma alanları ise GVK 40/2 kapsamında değerlendirilir ve ücret olarak kabul edilmeden gider yazılabilir. Örneğin, bir şantiyede çalışan işçilerin konaklaması için tahsis edilen yatakhane, kişiye özgülenmediği için doğrudan gider yazılabilir. Ancak, işyerinden bağımsız bir daire bir çalışanın kullanımına tahsis edilmişse, bu menfaat 40/1 kapsamında değerlendirilir ve ücret olarak vergilendirilir.

Sonuç olarak, ilk üç grup ve dördüncü grup çalışanlara sağlanan konut tahsislerinde, vergisel avantajlar açısından belirgin bir farklılık bulunmaktadır. İlk üç gruba sağlanan istisna, kapsamı bakımından oldukça genişken, dördüncü gruba sağlanan istisna, mülkiyet ve alan sınırlamaları ile daraltılmıştır. Özgülenmiş konutlar GVK 40/1'e, toplu kullanım alanları GVK 40/2'ye göre değerlendirilir.

#### **1+1 Daire: Çalışanın Kendisine ve Ailesine Tahsis Edilmiş Konut**

Mülkiyeti işverene ait olan ve net alanı 100 m<sup>2</sup> olarak belirtilen bu daire, 14 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği gereğince net alan üzerine %25 ilave edilerek brüt 125 m<sup>2</sup> olarak hesaplanmıştır. GVK 23/9 gereğince, 100 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısım gelir vergisinden istisna edilir. Ancak, 100 m<sup>2</sup>'yi aşan 25 m<sup>2</sup>'ye isabet eden kira bedeli, çalışana sağlanan menfaat olarak değerlendirilir ve ücret matrahına eklenerek vergilendirilir.

Konutun emsal kira bedeli aylık 30.000 TL'dir. 1 m<sup>2</sup>'ye düşen kira bedeli şu şekilde hesaplanır:

$$30.000 \text{ TL} / 125 \text{ m}^2 = 240 \text{ TL/m}^2$$

100 m<sup>2</sup>'yi aşan 25 m<sup>2</sup> için aylık menfaat bedeli:

$$240 \text{ TL} \times 25 \text{ m}^2 = 6.000 \text{ TL/ay}$$

Ağustos-Aralık dönemi (5 ay) için:

$$6.000 \text{ TL} \times 5 \text{ ay} = 30.000 \text{ TL}$$

Bu tutar çalışanın ücret matrahına dahil edilerek gelir vergisine tabi tutulacaktır. Ancak, gider yazılırken brüte ibla edilmesi gerekmektedir. 150.000 TL net ücret, brüte çevrilerek şu şekilde hesaplanır:

$$150.000 \text{ TL} / 0,85 = 176.470,59 \text{ TL (brüt tutar)}$$

İşveren bu brüt tutarı çalışana özümlenen konut olduğu için GVK'nın 40/1. maddesi kapsamında gider yazabilir. Net ücret üzerinden yapılan %15 gelir vergisi stopajı:

$$176.470,59 \text{ TL} \times \%15 = 26.470,59 \text{ TL}$$

Çalışanın elektrik, su ve doğalgaz masraflarını kendisi karşılaması nedeniyle bu ek giderler menfaat olarak vergilendirilmez.

### **3+1 Daire: Bekâr Çalışanların Toplu Kullanımına Tahsis Edilmiş Konut (GVK 40/2 Kapsamında)**

Yan binada yer alan bu dairenin net kullanım alanı 100 m<sup>2</sup> olarak belirtilmiştir. Brüt alan hesaplanırken, 14 Seri No.lu Tebliğ'e göre net alan üzerine %25 ilave edilerek brüt 125 m<sup>2</sup> olarak hesaplanır. Ancak, daire toplu kullanım amacıyla düzenlenmiş olup her bir odada farklı bir çalışanın kalması sağlanmıştır. Kişiyi özümlenmediği için bu tahsis, GVK 40/2 kapsamında değerlendirilir. Bu durumda, tahsis edilen menfaat ücret olarak kabul edilmez ve işveren tarafından doğrudan gider yazılabilir.

Şirket, bu daire için aylık 45.000 TL kira bedeli ve 5.000 TL elektrik, su, doğalgaz gideri ödemektedir. Ağustos-Aralık dönemi (5 ay) için toplam gider şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Kira gideri: } 45.000 \text{ TL} \times 5 \text{ ay} = 225.000 \text{ TL}$$

$$\text{Elektrik, su, doğalgaz gideri: } 5.000 \text{ TL} \times 5 \text{ ay} = 25.000 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam gider: } 225.000 \text{ TL} + 25.000 \text{ TL} = 250.000 \text{ TL}$$

Bu tutar, GVK'nın 40/2. maddesi kapsamında doğrudan ticari kazancın tespitinde gider olarak yazılabilir.

#### Sonuç:

1+1 Daire:

100 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısım GVK 23/9'a göre istisna kapsamındadır.

100 m<sup>2</sup>'yi aşan 25 m<sup>2</sup>'ye ilişkin 30.000 TL menfaat, çalışanın ücret matrahına dahil edilerek vergilendirilir.

İşveren, net emsal kira bedelini (150.000 TL) brüte ibla ederek 176.470,59 TL üzerinden gider yazabilir. Stopaj tutarı işveren tarafından ödenir.

3+1 Daire:

Kişiyi özümlenmemiş toplu kullanım amacı taşıdığı için GVK 40/2 kapsamında doğrudan gider yazılır.

Toplam gider (kira ve diğer masraflar) 250.000 TL olup çalışanların ücret matrahına eklenmez.

Çalışanlara Sağlanan Ulaşım Yardımlarının Vergisel Durumu ve Değerlendirme GVK'nın 23/10. maddesi, işverenler tarafından hizmet erbabına toplu taşıma yardımı olarak sağlanan menfaatlerin belirli koşullarda gelir vergisinden istisna edileceğini düzenlemektedir. Bu kapsamda, işveren tarafından toplu taşıma hizmeti verilmediği durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 2024 yılı için KDV hariç 88 TL'yi aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, bu istisna belirli şartlara bağlıdır ve aşağıdaki durumların gerçekleşmesi gerekmektedir:

- Ulaşım yardımı yalnızca toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları ile sağlanmalıdır. Yardımın, sadece toplu taşıma amaçlı kullanılabilir araçlar aracılığıyla yapılması gerekmektedir. Ulaşım dışında başka amaçlarla kullanılabilen ödeme araçları bu kapsama girmez.
- Ödeme yalnızca fiilen çalışılan günlerle sınırlı olmalıdır. Çalışılmayan günlere ilişkin ödemeler istisna kapsamına alınmaz.
- Günlük belirlenen sınır (2024 yılı için 88 TL) aşılmamalıdır. Bu tutarı aşan kısımlar, ücret olarak vergilendirilir.
- Ulaşım yardımı doğrudan işverence sağlanmalı ve belge ile tevsik edilmelidir. Toplu taşıma kartlarına yapılan yüklemeler veya benzeri yöntemlerle ödeme yapılmalıdır.

GVK 23/10'a göre, aşağıdaki durumlarda yapılan ulaşım yardımları gelir vergisi istisnasından yararlanamaz ve ücret olarak değerlendirilir:

- Nakit ödemeler istisna kapsamına alınmaz.
- Fiilen çalışılmayan günler için verilen taşıma yardımları gelir vergisine tabidir.
- Çalışanlara bireysel olarak araç tahsis edilmesi istisna kapsamı dışında bırakılır.
- Ödeme araçlarının başka amaçlarla kullanılabilir olması halinde istisna uygulanamaz.

311 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, GVK 23/10 kapsamındaki istisnanın detaylarını açıklamaktadır. Bu tebliğde, ulaşım yardımlarının gelir vergisi istisnasından faydalanması için sağlanması gereken şartlar açıkça belirtilmiştir. Tebliğde yer alan önemli hususlar şunlardır:

**İstisnanın Kapsamı:** İşveren tarafından sağlanan toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının yalnızca toplu taşıma araçlarında geçerli olması şarttır.

**Belgelendirme Şartı:** Yapılan harcamaların belgelendirilmesi gerekmektedir.

**KDV İndirimi:** Gelir vergisi istisnası kapsamında yapılan ulaşım yardımları için yüklenen KDV indirilebilir. Ancak, ücret olarak değerlendirilen kısımlar için yüklenen KDV indirilemez ve bu tutarlar gider olarak dikkate alınabilir.



Neslihan Hanım, 2024 yılı Ağustos-Aralık dönemi boyunca, çalışanlarının toplu olarak işyerlerine ulaşımını sağlamak amacıyla, aynı otomobilde seyahat eden 4 çalışana günlük 88 TL/çalışan tutarında yakıt desteği sağlamıştır. Bu kapsamda toplam 108 iş günü boyunca yapılan ödeme 38.016 TL olarak hesaplanmıştır.

311 No.lu Tebliğ'de belirtildiği üzere, nakit ödemeler GVK 23/10 kapsamında gelir vergisi istisnasından yararlanamaz. Bu bağlamda, nakden sağlanan yakıt desteği de nakit ödeme ile aynı nitelikte kabul edildiğinden, çalışanların elde ettiği net menfaat olarak değerlendirilir ve ücret kapsamında vergilendirilir. Bu ödeme, GVK 61, 94, 103 ve 104. maddelerine göre ücret stopajına tabi tutulacaktır. Ayrıca, damga vergisi hesaplanacaktır.

Neslihan Hanım'ın işletmesinde çalışanlara sağlanan 38.016 TL'lik nakdi yakıt desteği, gelir vergisi istisnasından yararlanamayacak ve ücret olarak vergilendirilerek GVK 40/1 kapsamında gider olarak dikkate alınacaktır. Brüt ödeme tutarı 44.926,53 TL olarak hesaplanmış, toplam vergi kesintisi ise 7.079,42 TL olarak belirlenmiştir.

### **E-Kitap Gelirleri**

Neslihan Hanım, yazdığı e-kitapları dijital platformlar üzerinden satışa sunmuş; bu platform tarafından 24 Kasım 2024 tarihinde yapılmış bir ödeme için %17 oranında gelir vergisi tevkifatı uygulandığı, net 278.663,53 TL tutarın hesabına yattığı ifade edilmektedir. Söz konusu e-kitaplar, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (FSEK) uyarınca "eser" niteliği taşıyorsa, GVK 18. maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanma ihtimali bulunmaktadır.

GVK 18. madde, ilim ve edebiyat eserlerinden elde edilen hasılatın belirli durumlarda gelir vergisinden istisna tutulabileceğini öngörür. Ancak, dijital platformda tevkif edilerek ödenen %17, "nihai bir vergileme" şeklinde kabul edildiği için, eğer diğer şartlar da sağlanmışsa bu kazanç ayrıca yıllık beyana dahil edilmeyebilir. İstisna şartları sağlanmıyorsa, GVK 94. madde gereğince stopaj yapılan bu gelir, yıllık gelir vergisi beyannamesine dâhil edilip, hesaplanan vergiden mahsup da söz konusu olabilir.

GVK açısından, Neslihan Hanım'ın e-kitap satışlarından elde ettiği gelir, şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye dayandığı için serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir. GVK'nın 65. maddesi uyarınca, bu faaliyetler serbest meslek faaliyetleri kapsamına girmekte ve elde edilen kazançlar, serbest meslek kazançlarına ilişkin hükümlere göre vergilendirilmektedir. Ayrıca, gelir tahsil edildiği anda vergisel yükümlülük doğmakta olup gelirin altın alımı gibi yatırımlara yönlendirilmesi vergiye tabi matrahi etkilemez.

Bu kapsamda, yazarların eserlerini yazıp doğrudan veya dolaylı olarak satışa sunmaları sonucu elde ettikleri kazançlar, serbest meslek kazancı sayılır. Ayrıca, platformlar aracılığıyla elde edilen gelirlerin dijital platformlar tarafından tevkifata

tabi tutulması, ilgili kazancın serbest meslek kazancı niteliğini değiştirmez. GVK'nın 94. maddesi kapsamında, dijital platformlar bu tür gelirler üzerinden stopaj yaparak vergi sorumluluğunu yerine getirmiştir.

Brüt Gelir: 278.663,53 TL / (1 - %17) = 335.750 TL

Tevkifat Tutarı: 335.750 TL x %17 = 57.086,47 TL

Net Gelir: 278.663,53 TL

Neslihan Hanım'ın e-kitap satışlarından elde ettiği 335.750 TL'lik brüt kazanç, dijital platform tarafından yapılan %17 oranındaki tevkifat sonrasında 278.663,53 TL olarak kendisine ödenmiştir. Bu gelir, serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmekte olup, GVK 18. maddesi çerçevesinde istisna şartlarını sağlaması halinde gelir vergisinden istisna edilecektir. Ancak, istisna uygulanmaması durumunda, dijital platform tarafından yapılan tevkifat, beyan edilecek gelir vergisinden mahsup edilebilir.

GVK'nın 18. maddesinin son fıkrası hükmüne göre, bu madde kapsamındaki kazançlar toplamı 2024 yılı itibarıyla 3.000.000 TL'lik sınırı aşmadığından, gelir vergisinden istisna edilecek ve yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir. Dijital platform tarafından yapılan %17 tevkifat, bu kazanç için nihai vergilendirme olacaktır. Mükellefin diğer gelirleri nedeniyle yıllık beyanname vermesi gerekse bile, istisna kapsamında olan bu kazanç, beyannamede yer almayacaktır.

Sonuç olarak, Neslihan Hanım'ın yazdığı eserlerden elde ettiği gelir, GVK 18. maddesi kapsamında belirtilen istisna ve tevkifat hükümleri doğrultusunda vergilendirilmiş olup beyannameye dahil edilmesine gerek bulunmamaktadır.

### **Konuşmacı (Seminer/Etkinlik) Gelirleri**

Neslihan Hanım, 2024 Aralık ayında çeşitli markaların düzenlediği etkinliklere katılarak veya konuşmacı olarak görev almış ve ortalama 20.000 TL'den 10 etkinlikte yer alarak 200.000 TL gelir elde etmiştir. Etkinliği düzenleyen şirket, GVK 94/2-b maddesine dayanarak %20 oranında gelir vergisi tevkifatı uygulamış ve kalan tutarı kendisine ödemiştir.

Bu tür "konuşmacı" veya "danışmanlık" nitelikli gelirlerin, faaliyetin ticari organizasyon boyutu veya şahsi emek/mesleki bilgi önceliğine göre "ticari kazanç" veya "serbest meslek kazancı" şeklinde sınıflandırılması gerekmektedir.

GVK'nın "Serbest Meslek Kazancınının Tarifi" başlıklı 65. maddesinde, "*Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.*" hükmüne yer verilmiştir. Aynı Kanun'un 66. maddesinde ise, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olduğu, serbest meslek faaliyetinin yanında

meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Serbest meslek kazancının temel unsuru, faaliyetlerin sermayeden çok kişisel çalışmaya, ilmi ya da mesleki bilgiye dayanmasıdır. Bu çerçevede, ticari bir organizasyon ve sermaye unsurunun hâkim olmadığı durumlarda, şahsi mesai veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanılarak yapılan faaliyetler serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilir.

Neslihan Hanım'ın 2024 yılı boyunca çeşitli etkinliklerde konuşmacı olarak yer alması, özellikle dijital pazarlama ve sosyal medya yönetimi alanındaki bilgi ve deneyimlerini paylaşması bu kapsamda serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilecektir. Neslihan Hanım, bu etkinliklerde kendi bilgi ve tecrübelerine dayalı bir hizmet sunmuş, işverene tabi olmaksızın şahsi mesuliyet altında, kendi nam ve hesabına gelir elde etmiştir. Bu durum, Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 ve 66. maddelerinde belirtilen serbest meslek kazancı tanımına uygundur.

Neslihan Hanım, 2024 yılı boyunca düzenlenen etkinliklerde konuşmacı olarak yer almış ve bu etkinliklerden toplam 200.000 TL net gelir elde etmiştir. Bu kazanç, Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 ve 66. maddelerinde tanımlandığı üzere, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir. Ayrıca, söz konusu kazanç, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/2-b maddesi uyarınca, %20 oranında tevkifata tabi tutulmuştur. Tevkifat tutarı şirket tarafından kesilerek ilgili vergi dairesine beyan edilmiş ve kalan tutar Neslihan Hanım'a ödenmiştir.

Belirtilen etkinliklere daha profesyonel bir izlenimle katılmak ve kişisel imajını güçlendirmek amacıyla, Neslihan Hanım tarafından kıyafet, kuaför, makyaj ve kozmetik harcamaları dâhil olmak üzere toplam 30.000 TL tutarında ek harcama yapıldığı anlaşılmaktadır. Ancak, GVK'nın 68. maddesinin birinci ve ikinci bentleri çerçevesinde yapılan değerlendirmede, mesleki faaliyetin yürütülmesi için zorunlu olmayan ve ağırlıklı olarak kişisel nitelikte bulunan bu tür harcamaların, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün görülmemektedir.

Nitekim GVK'nın 68. maddesinde, serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecek giderler ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Anılan maddenin birinci bendinde *"Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler"* ifadesine yer verilmiş; ikinci bendinde ise *"Hizmetli ve işçilerin... ile 27. maddede yazılı giyim giderleri"* hükmü belirtilmiştir. Ayrıca, GVK'nın 27. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, *"Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılımları hâlinde geri alınan giyim eşyası)"* ifadesiyle, indirim kapsamındaki giyim giderlerinin yalnızca hizmetli ve işçilere sağlanan giyim eşyalarıyla sınırlı olduğu açıkça ortaya konmuştur.

Öte yandan, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 22.07.2015 tarihli<sup>16</sup> özelgesi ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.10.2013 tarihli özelgesi<sup>17</sup>, mesleki faaliyette kullanıldığı ileri sürülen dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayatta da kullanılmaya elverişli olması nedeniyle, bu tür harcamalar ile serbest meslek kazancının elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ kurulamayacağı ifade edilmiştir. Bu kapsamda, söz konusu harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı açıkça vurgulanmıştır.

Sonuç itibarıyla, Neslihan Hanım'ın 2024 yılı içerisinde konuşmacı olarak elde ettiği toplam 250.000 TL tutarındaki gelir, GVK'nın 65 ve 66. maddeleri gereğince serbest meslek kazancı hükümlerine tabi olup şirketler tarafından GVK 94/2-b kapsamında tevkif edilen 50.000 TL vergi, yıllık beyanname mahsup edilebilecektir. Öte yandan, GVK'nın 68. maddesi gereğince mesleki faaliyetin icrasıyla doğrudan ilgili görülmeyen veya kişisel kullanım vasfı ağır basan (kıyafet, kozmetik, kuaför vb.) 30.000 TL tutarındaki harcamaların gider yapılması, mevcut vergi mevzuatı ve özelgeler gereğince mümkün bulunmamaktadır.

### **Tiny House Kiralama**

Neslihan Hanım, şahsına ait bir "tiny house" (tekerlekli mobil ev) mülkünü 2024 yılı sonbaharında film setlerine uygun şekilde tasarlayarak aylık 25.000 TL bedelle 4 ay boyunca kiralamış, ocak 2025 vadeli bir çek karşılığında toplam 100.000 TL kira geliri elde etmiştir. Söz konusu tiny house, GVK 70. maddesi kapsamında "gayrimenkul sermaye iradi" olarak işleme tabi tutulabilir. Zira mevzuata göre, motorlu veya motorsuz cer araçlarının kiraya verilmesinden elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradi olarak değerlendirilir.

GVK'nın 70. maddesi, gayrimenkul sermaye iradi kavramını ve hangi mal ve haktan elde edilen kazançların bu kapsamda değerlendirileceğini düzenlemektedir. GVK 70/1-8 hükmüne göre, motorlu nakil ve cer (çekilen araçlar) vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradi olarak kabul edilir.

Neslihan Hanım'ın film setlerine tahsis ettiği tiny house, cer (çekilen araçlar) vasıtası olarak değerlendirilmekte ve Karayolları Trafik Yönetmeliği'ne göre "O2 sınıfı motorsuz araç" statüsünde yer almaktadır. Tiny house'un film seti çalışanlarının konaklaması amacıyla kiralanması, bu gelirin ticari kazanç olarak değerlendirilmesini gerektirecek sürekli ve organizasyonel bir faaliyet olmadığından, gayrimenkul sermaye iradi olarak kabul edilmektedir.

GVK'nın 70. maddesi, motorlu araçların yanı sıra motorsuz araçların (örneğin

---

<sup>16</sup> Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 22.07.2015 tarih ve 49327596-125[KVK.2014.ÖZ.40]-178 sayılı özelgesi

<sup>17</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.10.2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı özelgesi

çekme karavanlar gibi) kiralanmasından elde edilen geliri, gayrimenkul sermaye iradı kapsamına alır. 90 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, motorsuz araçların kiralanmasından elde edilen gelirin, sürekli bir ticari faaliyet içermediği sürece, gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirileceğini belirtmektedir.

GVK'nın 70/1-8 maddesi, motorlu araçlar kadar cer (çekilen) vasıtaların da gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirileceğini belirtir. Çekilen araçlar, özellikle Karayolları Trafik Yönetmeliği'ne göre sınıflandırılan ve taşıma veya konaklama amaçlı kullanılan araçları içermektedir.

Tiny house, Karayolları Trafik Yönetmeliği'ne göre O2 sınıfı çekme karavan statüsünde bir cer vasıtasıdır. Eğer tiny house yalnızca motorsuz (bisiklet, radyo vb.) bir araç statüsünde değerlendirilseydi, 90 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği kapsamında gelir vergisinin konusuna girmeyecekti. Ancak, tiny house'un cer vasıtası statüsünde olması ve GVK 70/1-8 kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle, bu malın kiralanmasından elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir ve bu kapsamda vergilendirilir.

Tiny house'un film seti amacıyla kiralanması, ticari bir organizasyona dönüşmediği ve sürekli bir faaliyet içermediği sürece gayrimenkul sermaye iradı kapsamında kalır. Neslihan Hanım'ın tiny house'unu kiraya vermesinden elde ettiği gelir, gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmelidir.

5941 sayılı Çek Kanunu'nun Geçici 3. maddesinin 5. fıkrası uyarınca, 31.12.2025 tarihine kadar, düzenleme tarihi ile keşide tarihi arasında bir süre öngörülen vadeli çeklerin, keşide tarihinden önce muhatap bankaya ibraz edilmesi mümkün değildir. Bu düzenleme ile vadeli çeklerin bankacılık işlemleri bakımından senet benzeri bir ödeme aracı olarak kullanılmasına imkân tanınmıştır. Ancak, bu yasal düzenleme yalnızca bankacılık işlemleriyle sınırlı olup çekin ticari nitelikte kullanılmasını veya ciro edilmesini engellemez.

Bu kapsamda, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görüşüne<sup>18</sup> göre, çekin teslim edilmesiyle birlikte çek sahibinin üzerinde tasarrufla bulunabilmesi (ciro, takas, ödeme aracı olarak kullanma gibi işlemler) mümkün hale geldiğinden, gelir vergisi açısından çekin tahsil edilmiş sayılması gerekmektedir. Bu çerçevede, vadeli çeklerle yapılan ödemeler, çekin teslim edildiği tarihte tahsil edilmiş sayılır ve ilgili dönem gelirine dâhil edilmelidir.

GVK'nın 72/4. maddesi, geleceğe yönelik tahsil edilen kiralardan, ilgili olduğu dönemin geliri olarak değerlendirilmesi gerektiğini düzenlemektedir. Ancak, vadeli çeklerin tahsilatı konusunda mali idarenin yaklaşımı dikkate alındığında, çekin teslim tarihi tahsilat tarihi olarak kabul edilir. Bu nedenle, Neslihan Hanım'ın kira bedelinin 2024 yılı gelirine dâhil edilmesi gerekmektedir.

<sup>18</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-43 sayılı özeldgesi

GVK'nın 94/5-a bendi, 70. maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemelerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu düzenleme, kira gelirlerinin brüt tutarı üzerinden hesaplanarak, kiracının tevkifat yapmakla yükümlü olduğunu açıkça belirtmektedir.

GVK'nın 96. maddesi, tevkifat uygulamasını detaylandırarak, vergi kesintisinin, nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden gerçekleştirilmesi gerektiğini hükme bağlamıştır. Maddede geçen hesaben ödeme kavramı, vergiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri, istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemi ifade eder. Bu tanım, ödeme şekline bakılmaksızın, kiraya verenin alacaklı konumuna geçtiği anı tahsilatın gerçekleştiği an olarak kabul etmektedir.

Bu kapsamda, vadeli çek veya senetle yapılan kira ödemeleri de hesaben ödeme olarak değerlendirilir. Çekin düzenlenip kiraya verene teslim edilmesiyle birlikte, istihkak sahibinin bu çek üzerinde tasarruf yetkisine sahip hale gelmesi nedeniyle tahsilatın gerçekleştiği kabul edilir. Gelir vergisi tevkifatı da bu teslim tarihine dayanarak hesaplanmalıdır.

Özelgeye göre<sup>19</sup>, kira karşılığı alınan vadeli çekler, kiraya verenin alacağı olarak kayıtlara geçtiği andan itibaren tahsilat hükmündedir. Bu durumda, çekin bankadan nakden tahsil edilme tarihi beklenmeksizin, çekin teslim edildiği tarihte gelir vergisi tevkifatı yapılmalı ve bu beyan ilgili dönemde gerçekleştirilmelidir.

GVK'nın 72/4. maddesi uyarınca, geleceğe yönelik tahsil edilen kira bedelleri, ilgili olduğu dönemin geliri olarak değerlendirilir. Neslihan Hanım, Ocak 2025 vadeli bir çek karşılığında 100.000 TL kira geliri tahsil etmiş ve çek kendisine 2024 yılında teslim edilmiştir. Bu durumda, çekin teslim edildiği tarih tahsil tarihi olarak kabul edilir ve 100.000 TL'lik kira geliri 2024 yılı için beyan edilmelidir.

Ayrıca, GVK 94. maddesi uyarınca, bu tür kira gelirlerinden ödeme yapan tarafın gelir vergisi tevkifatı yapma yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak Neslihan Hanım'a ödemeyi yapan kiracı tarafından herhangi bir tevkifat yapılmamıştır.

GVK'nın 21. maddesi, yalnızca mesken olarak kiraya verilen gayrimenkuller için 2024 yılı itibarıyla 33.000 TL'lik istisna hakkı tanımaktadır. Ancak, tiny house bir mesken olarak kullanılmamış, film seti çalışanlarının geçici konaklaması için tahsis edilmiştir. Bu nedenle, istisnadan yararlanılamaz. GVK 21. maddesindeki istisnanın yalnızca mesken olarak kullanılan taşınmazlara uygulanabileceği unutulmamalıdır.

GVK'nın 74/3. maddesi, gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) beyanında mükelleflere giderlerini hesaplamak için götürü gider veya gerçek gider yöntemlerinden birini seçme hakkı tanımaktadır. Götürü gider yöntemi, mükellefin kira gelirinin brüt tutarının %15'ini gider olarak indirmesine olanak sağlar. Ancak, bu yöntem hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerde uygulanamaz; bu tür gelirler için yalnızca

---

<sup>19</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 05.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-43 sayılı özelgesi

gerçek gider yöntemi kullanılabilir. Ayrıca, götürü gider yöntemi seçildiğinde, bu yöntem sahip olunan tüm gayrimenkuller için bir bütün olarak uygulanır. 112 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği'ne göre, birden fazla mal ve hakkın kiraya verilmesi halinde götürü veya gerçek gider usulü tercihinin mal ve hakların tamamı için aynı şekilde yapılması zorunludur.

Gerçek gider yönteminden götürü gider yöntemine geçiş mümkün olsa da, götürü gider yöntemi seçilmişse, bu yöntemden 2 yıl geçmedikçe gerçek gider yöntemine geçilemez. Ayrıca, bir kısmı için götürü gider bir kısmı için gerçek gider yöntemi uygulanması mümkün değildir; mükellefin tüm gayrimenkulleri için ya götürü gider ya da gerçek gider yöntemi tercih edilmelidir.

Neslihan Hanım, kira gelirlerinde gerçek gider yöntemini tercih ettiğinden, burada da aynı yöntemi kullanmak zorundadır. Her ne kadar gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının hesaplanmasında belgelendirebildiği bir gerçek gideri olmasa da, götürü gider yöntemini kullanması mümkün değildir.

Gerçek gider yönteminde, giderlerin belgelendirilmesi esas alınır. Neslihan Hanım'ın herhangi bir belgeye dayalı gideri bulunmadığı için, safi gayrimenkul sermaye iradı, brüt kira gelirine eşit olacaktır. Bu durumda hesaplama şu şekildedir:

Brüt Kira Geliri: 100.000 TL

Belgelendirilen Gerçek Gider: 0 TL

Safi GMSİ: 100.000 TL

Bu tutar, Neslihan Hanım'ın 2024 yılı gelir vergisi beyannamesine dahil edilecek safi gelirdir. Tiny house'un film seti için kullanılması ve şahsi servete dahil olması, bu gelir unsurunun ticari kazanç yerine gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ) olarak değerlendirilmesini sağlamaktadır. Ancak, gelir vergisi beyannamesinde yalnızca gerçek gider yöntemi üzerinden hesaplama yapılacağı için herhangi bir gider indrimi söz konusu olmayacaktır. Eğer Neslihan Hanım, götürü gider yöntemini tercih etmiş olsaydı, bu yöntemle kira gelirinin %15'i gider olarak indirilecekti. Ancak, gerçek gider yönteminin seçilmesi nedeniyle bu uygulama mümkün değildir.

### **Tiny House Satışı**

GVK'nın Mükerrer 80/1-6. maddesi, GVK'nın 70/1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı (DAK) olarak vergilendirileceğini hüküm altına almıştır. Ancak, bu kapsamda yalnızca bina (70/1), voli, dalyan (70/2), gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (70/4) ve gemiler (70/7) yer almakta olup, GVK'nın 70/1-8 maddesi ile belirtilen motorlu nakil ve cer (çekilen araçlar) bu hüküm kapsamında değerlendirilmemiştir.

Neslihan Hanım'ın sahip olduğu ve tekerlekli platform üzerine inşa edilmiş olan tiny house, Türk hukukunda "çekme karavan" olarak sınıflandırılan bir yapı olup, GVK'nın 70/1-8. maddesi kapsamında değerlendirilmektedir. Tiny house, cer

vasıtalara kapsamında yer almakla birlikte, GVK'nın mükerrer 80/1-6. maddesinde sayılan kıymetler arasında bulunmadığından, değer artış kazancı kapsamında vergilendirilemez. Ayrıca, diğer gelir unsurları arasında yer almadığından, verginin konusuna girmemektedir.

### **Gayrimenkul Sermaye İradı (GMSİ) ve Kira Ödemeleri**

GVK'nın 70. maddesi uyarınca, gayrimenkul sermaye iratları (GMSİ), taşınmazların veya hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirleri ifade eder. GMSİ gelirleri üzerinden mükellefler, gerçek gider yöntemini veya götürü gider yöntemini seçebilir. Gerçek gider yöntemi seçildiğinde, mükellef tarafından yapılan giderler, GVK'nın 74. maddesinde belirtilen hükümler doğrultusunda indirim konusu yapılabilir. Ancak bu giderlerin, gelir elde edilmesiyle doğrudan ilgili olması gerekmektedir.

GVK'nın 74/1-10 maddesi uyarınca, mükelleflerin sahibi buldukları konutları kiraya vermeleri durumunda, kendi oturdukları ve kiraladıkları konut için ödedikleri kira bedeli belirli koşullarla gider olarak indirilebilir. Bu indirim, gayrisafi kira hasılatından bu maddenin 1 ile 9 ve 11 numaralı bentlerinde yer alan giderler düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden yapılır.

**Tablo 7:** Gerçek gider seçilirse 74/10 uyarınca giderlerin öncelik sıralaması

<b>1)</b>	74/1, 2, 3, 4 (sadece borçlanma faizleri), 5, 6, 7, 8, 9 ve 11 Eğer 1. Sıradaki giderler ile kazanç varsa aşağıdaki harcamalar bu tutarla sınırlı olmak üzere gider yazılabilir.
<b>2)</b>	74/4 (sadece ilgili gayrimenkulün hasılatına uygulanan iktisap bedelinin %5'i) En fazla elde edilen kira geliri ile sınırlı olmak üzere iktisap bedelinin %5'i kadar gider yazılabilir.
<b>3)</b>	74/10 (oturduğu konutun kira bedeli) En fazla elde edilen kira geliri kadar kira gideri yazılabilir.

1. sırada sayılanlar hasılatından indirildikten sonra kazanç olması durumunda 2. ve 3. sıradaki bentler indirilir.

**Lojman İçin Tahsil Edilen Kira:** Anonim şirket veya benzeri bir kuruma lojman olarak tahsis edilmek üzere kiraya verilen gayrimenkuller, genel olarak ticari veya mesleki faaliyet kapsamında değerlendirilebilmekle birlikte, bu gayrimenkulün mesken olarak kullanılması halinde kira geliri, mesken kira geliri olarak kabul edilmektedir. Şirketin, genel müdürü ve ailesinin ikametine tahsis edilmek üzere bir lojman kiralaması durumunda, bu taşınmazdan elde edilen gelirin, GVK 70. madde kapsamında mesken kira geliri olarak değerlendirilmesi mümkündür.

Mükellef, bu taşınmazdan elde ettiği gelir için gerçek gider yöntemini seçmişse, kendi oturduğu konutun kira giderlerini GVK 74/1-10 uyarınca mesken kira gelirinden indirebilir. Ancak bu indirim, dönemsel ilkeleri gereği yalnızca kira gelirine isabet eden kısmıyla sınırlıdır. Kiracının tüzel kişi olması nedeniyle tevkifat yapılmaz.



sı zorunluluğu, gayrimenkulün mesken kira geliri olarak değerlendirilmesine engel teşkil etmemektedir. Burada esas alınan unsur, taşınmazın kiracı tarafından konut olarak kullanılmasıdır. Bu değerlendirme, idarenin konuya ilişkin çeşitli özelgelerinde<sup>20</sup> de yer alan görüşlerle uyumlu bir çerçeve sunmaktadır.

**Yazlık İçin Ödenen Kira:** İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelve<sup>21</sup> göre, otel, huzurevi, yaşlı bakım evi gibi geçici konaklama yerleri, GVK 74/10 kapsamında “ikamet amacıyla kiralanan konut” olarak değerlendirilemez. Bu nedenle, bu yerlere ödenen kira veya konaklama bedellerinin gayrimenkul sermaye iradının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Benzer şekilde, yazlıklar ve tatil amacıyla kullanılan geçici konutlar da GVK 74/10 kapsamına girmez. Yazlıklar, genellikle kısa süreli tatil veya geçici konaklama amacı taşıdığı için sürekli oturma ve ikamet amacına uygun değildir. Bu nedenle, tatil amaçlı kiralanan yazlıkların kira bedelleri, mesken kira gelirinden gider olarak indirilemez. GVK 74/10 hükmü, yalnızca sürekli ikamet amacıyla kiralanan konutlar için geçerli olduğundan, yazlıklar bu kapsama dahil edilmez. Bu nedenle, Eylül 2024’te tatil amacıyla kiralanan villa için yapılan 25.000 TL’lik ödeme gider olarak dikkate alınamayacaktır.

**Almanya’da Ödenen Kira:** Dar mükellef döneminde yurt dışında ödenen kira vb. giderler, Türkiye’deki kira gelirinin (GMSİ) matrahından indirilemez. Bu kural, dar mükellefiyetin temel prensibi olan “sadece Türkiye’deki kazançların vergilendirilmesi” ve söz konusu kazançla ilgili olarak Türkiye’de yapılmış giderlerin dikkate alınabileceği ilkesine dayanmaktadır. Tam mükellefiyet dönemine (1 Ağustos ve sonrasında) geçiş, geriye dönük olarak dar mükellef döneminde gerçekleşen ve Türkiye dışı bir harcamayı otomatik olarak indirim kapsamına sokmamaktadır. Yıl sonunda verilecek yıllık beyannamede, dar mükellefiyet ve tam mükellefiyet gelirlerinin kümülatif olarak beyan edilmesi gerekirken, gider indirimleri her dönemin koşullarına göre ayrı değerlendirilmelidir. Dolayısıyla, dar mükellefiyet döneminde yurtdışında ödenmiş mesken kirası, tam mükellef dönemindeki Eylül-Ekim ayına ilişkin Türkiye’deki kira gelirinden (GMSİ) gider olarak düşülemez. Bu çerçevede, söz konusu dar mükellef iken yurt dışında gerçekleştirilen giderin, tam mükellefiyet dönemindeki Türkiye’deki gayrimenkul sermaye iradından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

GVK göre dar mükellefiyet rejimi, yalnızca Türkiye’de elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesini esas alır. Bu çerçevede, dar mükellefiyet esasında bir mükellefin yalnızca Türkiye’deki gelirleri ile ilişkilendirilebilecek giderler dikkate alın-

<sup>20</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 20.02.2013 tarih ve sayılı 62030549-120[74-2012/365]-234 özelve

<sup>21</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 18.10.2010 tarih ve sayılı B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-435 özelve

bilir. Yurtdışında yapılan kira ödemeleri, Türkiye’de elde edilen gelirlerle doğrudan bağlantılı olmadığından dar mükellefiyet döneminde indirim konusu yapılamaz. Bu yaklaşım, hem İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının özeldesinde<sup>22</sup> hem de Gelir İdaresi Başkanlığının Türkiye’de Yerleşmiş Olmayanlar (Dar Mükellefler) İçin Kira Geliri rehberinde<sup>23</sup> açıkça belirtilmiştir.

Buna ek olarak, dar mükellefiyet döneminde gerçekleşen yurtdışındaki giderlerin, tam mükellefiyet dönemine geçiş sonrasında indirim konusu edilmesi de mümkün değildir. Dar mükellefiyet ve tam mükellefiyet rejimleri farklı vergilendirme esaslarına dayandığı için, her dönemdeki gelir ve giderler ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

Eğer Neslihan Hanım’ın yurtdışında yaptığı kira ödemesi, tam mükellefiyet rejimine geçtiği Ağustos 2024 ve sonrasında gerçekleşmiş olsaydı, bu durumda ilgili gider GVK’nın 74. maddesi kapsamında indirim konusu edilebilirdi. Tam mükellefiyet rejimi, gerek yurtiçinde gerekse yurtdışında elde edilen gelirlerin beyanını ve bu gelirlerle bağlantılı giderlerin dikkate alınmasını gerektirir. Ancak mevcut durumda, söz konusu kira ödemesi dar mükellefiyet dönemi içinde gerçekleştiği için gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Sonuç olarak, dar mükellefiyet dönemi içinde yurtdışında ödenmiş olan 140.000 TL’lik kira bedelleri, Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iradından düşülememekte; bu husus hem ilgili özeldeler hem de rehberlerle desteklenmektedir. Neslihan Hanım’ın durumu bu çerçevede değerlendirilmeli ve tam mükellefiyet statüsüne geçiş sonrası yapılan giderler ayrıca dikkate alınmalıdır.

**Türkiye’de Ödenen Kira Giderleri:** Neslihan Hanım’ın Ağustos-Aralık 2024 döneminde İstanbul’daki konutu için yaptığı toplam 50.000 TL kira ödemesi, GVK 74/10 kapsamında gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde gider olarak indirilebilir. Bu indirim, mesken olarak kiraya verilen gayrimenkulden elde edilen gelirin beyan edilmesi ve gerçek gider yönteminin seçilmesi şartlarına bağlıdır. Ancak, bu giderin yalnızca mesken kira gelirinden düşülebileceği, iş yeri kira gelirine uygulanamayacağı önemle vurgulanmalıdır.

GVK 74/10’a göre, ikamet amacıyla kullanılan konut için ödenen kira giderleri, gayrimenkul sermaye iradından indirilebilir. Ancak, bu hüküm yalnızca mesken kira geliri ile sınırlıdır ve ticari nitelik taşıyan iş yeri kira gelirleri için uygulanamaz. İstanbul’daki konut, Neslihan Hanım’ın sürekli ikamet ettiği mesken olduğundan, bu giderin indirilmesi mümkündür. Eğer Neslihan Hanım’ın kira gelirleri, bir iş yeri kiralamasından kaynaklanmış olsaydı, bu durumda ikamet edilen konuta ilişkin

---

<sup>22</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-128 sayılı özeldesi

<sup>23</sup> Türkiye’de Yerleşmiş Olmayanlar (Dar Mükellefler) İçin Kira Geliri Rehberi 2024, Gelir İdaresi Başkanlığı, s.15.

kira giderlerinin indirilmesi mümkün olmayacaktı. GVK'nın ilgili hükmü, yalnızca mesken kira geliri elde edilmesi durumunda uygulanabilir. İş yeri kira gelirleri ile ikamet edilen konuta ilişkin giderlerin ilişkilendirilmesi mümkün değildir. Neslihan Hanım'ın İstanbul'daki ikameti için yaptığı toplam 50.000 TL kira ödemesi, mesken kira geliri ile sınırlı olmak kaydıyla gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

GVK'nın 74/10 maddesi uyarınca, yalnızca ikamet amacıyla kullanılan konutlara ilişkin kira giderleri, gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu edilebilir. Ancak, ikamet amacı taşımayan diğer kira harcamaları (örneğin, çocuğunuzun başka bir şehirde üniversite eğitimi nedeniyle kiralanan bir konuta ödediğiniz kira bedeli) bu kapsamda değerlendirilemez. Çünkü bu tür harcamalar, mükellefin sürekli ikamet ettiği konuta ilişkin olmadığından, ilgili giderler GVK 74/10 kapsamında indirim tabii değildir.

Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının verdiği özalgede<sup>24</sup> de bu husus açıkça belirtilmiştir. Çocuğunuzun eğitimi veya konaklaması için yapılan kira ödemeleri, gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. Yukarıda yer alan hükümler uyarınca, mükellefin sahibi olduğu konutu kiraya vermesi sonucu elde ettiği gelir için gerçek gider yöntemini seçmesi halinde, beyan edilen kira gelirinden yalnızca kendi ikamet ettiği konuta ilişkin kira giderleri indirilebilmektedir. Bu nedenle, çocuğunuzun eğitimi için başka bir şehirde kiraladığınız konuta ilişkin olarak yaptığınız kira ödemelerinin, gayrimenkul sermaye iradından indirimi mümkün değildir.

**Amortisman:** GVK'nın 74. maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendi, kiraya verilen taşınmazların amortismanının, gayrimenkul sermaye iradi (GMSİ) matrahından indirilebileceğini hükme bağlamaktadır. Bu kapsamda, amortisman tabii değer maliyet bedeli olup maliyet bedelinin bilinmemesi durumunda bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için ise Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 267/3 maddesi uyarınca emsal değer üzerinden amortisman ayrılır.

VUK'un 320. maddesi çerçevesinde amortismanlar, taşınmazın aktife alındığı yıl itibarıyla başlar ve yıllık olarak hesaplanır. Bu hesaplama sırasında taşınmazın yılın tamamında kira geliri elde edip etmemesi dikkate alınmaksızın yıllık amortisman tutarı uygulanır. Yani, taşınmazın yalnızca belirli bir dönemde kiraya verilmiş olması, amortisman tutarının indirim konusu yapılmasına engel teşkil etmez.

Örneğin, Neslihan Hanım'ın 2024 yılında satın aldığı ve maliyet bedeli 10.000.000 TL olan taşınmaz için %2 amortisman oranı uygulanarak  $10.000.000 \text{ TL} \times \%2 = 200.000 \text{ TL}$  yıllık amortisman hesaplanacaktır. Bu tutarın tamamı 2024 yılı GMSİ matrahından indirilebilecektir.

<sup>24</sup> Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığının 01.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01-11-515-55-31 sayılı özalgesi

İktisap Bedelinin %5'i: GVK'nın 74. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendi, konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün, iktisap yılından itibaren beş yıl süreyle, iktisap bedelinin %5'i oranında hesaplanan tutarın, yalnızca bu taşınmazdan elde edilen kira gelirine mahsup edilebileceğini düzenlemektedir. Ancak, bu indirim hakkı sınırlıdır; indirilmeyen kısım zarar olarak kabul edilemez, diğer taşınmazlardan elde edilen gelirlerden düşülemez ve sonraki yıllara devredilemez.

Neslihan Hanım, 2024 yılı içerisinde 10.000.000 TL bedelle bir gayrimenkul satın almış ve bu taşınmazı 01.11.2024 tarihinden itibaren aylık 100.000 TL bedelle kiraya vermiştir. GVK 74/1-4 uyarınca, bu taşınmaz için 2024 yılına ilişkin hesaplanabilecek indirim tutarı şu şekilde belirlenir:

İktisap Bedelinin %5'i:  $10.000.000 \text{ TL} \times \%5 = 500.000 \text{ TL}$

Yıllık Kira Geliri:  $100.000 \text{ TL} \times 2 \text{ ay} = 200.000 \text{ TL}$

GVK 74/1-4 kapsamında hesaplanan %5'lik indirim yalnızca bu taşınmazdan elde edilen kira gelirine uygulanabileceği için, 2024 yılına ait 200.000 TL'lik kira geliri kadar indirim yapılabilir. Bu durumda, 500.000 TL'lik indirimin yalnızca 200.000 TL'si kullanılabilir.

GVK 74/1-4 ve GVK 88/3 hükümlerine göre, 500.000 TL'lik indirimin kullanılmayan 300.000 TL'lik kısmı: zarar olarak dikkate alınamaz, başka taşınmazlardan elde edilen gelirlerden mahsup edilemez ve sonraki yıllara devredilemez. Bu kapsamda, taşınmazdan elde edilen kira gelirine mahsup edilen tutar taşınmazın kira geliri matrahını sıfırlamış olsa dahi, kullanılmayan 300.000 TL'lik kısmın başka bir şekilde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Neslihan Hanım, 2024 yılında iktisap ettiği taşınmazdan elde ettiği 200.000 TL'lik kira geliri karşılık, GVK 74/1-4 kapsamında hesapladığı 500.000 TL'lik indirimin yalnızca 200.000 TL'lik kısmını kullanabilecektir. Kalan 300.000 TL ise zarar olarak kabul edilemeyeceği gibi, başka gelirlerden mahsup edilmesi veya sonraki yıllara devredilmesi mümkün değildir.

GVK 21. maddesinin açık hükmü gereği, ticari kazanç elde eden ve bu kazancını yıllık beyanname ile bildiren mükellefler, mesken kira geliri istisnasından faydalanamazlar. Neslihan Hanım'ın ticari kazanç elde etmesi ve bu kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olması nedeniyle, mesken kira geliri istisnasından faydalanması mümkün değildir.

GVK'nın 74. maddesi uyarınca, gerçek gider yöntemini seçen mükellefler, gayrimenkul sermaye iratlarının (GMSİ) tespitinde belirli giderleri öncelik sırasına göre hasılatından indirebilir. Bu sıralamada, öncelikle amortisman giderleri (GVK 74/6) kira gelirinden düşülür. Amortisman giderlerinin indirilmesinden sonra gelir kalması durumunda, iktisap bedelinin %5'i (GVK 74/4) mahsup edilir. Eğer hâlâ kazanç kalırsa, kalan tutar kadar oturlan konutun kira bedeli (GVK 74/10) indirilir. Ancak, bu giderlerin toplamı, elde edilen kira geliri ile sınırlıdır.

GVK'nın 74/4 maddesi ise konut olarak kiraya verilen bir gayrimenkulün, iktisap bedelinin %5'i oranında hesaplanan tutarın yalnızca ilgili taşınmazdan elde edilen kira gelirine mahsup edilebileceğini düzenlemektedir. Bu hüküm, iktisap bedelinin %5'i oranındaki indirimin başka taşınmazlardan elde edilen gelirlerden düşülmesini açıkça engellemektedir. Dolayısıyla, Neslihan Hanım'ın mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulden elde ettiği kira geliri, amortisman gideriyle sıfırlandığı için, bu taşınmazdan elde edilen gelire mahsup edilmesi gereken %5'lik iktisap bedeli indirimi uygulanamamıştır. Ayrıca, tiny house'dan elde edilen gelir üzerinden bu indirimin yapılması da mümkün değildir, çünkü GVK 74/4 hükmü bu indirimi yalnızca ilgili taşınmazla sınırlamıştır. GVK 74/4 kapsamında indirilemeyen tutarlar zarar olarak devredilemez.

Neslihan Hanım'ın mesken olarak kiraya verdiği taşınmazdan elde ettiği 200.000 TL'lik kira gelirinden, GVK 74/6 kapsamında amortisman gideri olan 200.000 TL düşülmüş ve bu işlem sonucunda kira geliri sıfırlanmıştır. GVK 74/4 kapsamında hesaplanan 500.000 TL'lik tutar yalnızca bu taşınmazdan elde edilen kira gelirine mahsup edilebileceği için, matrah sıfırlandığından bu indirim yapılamamıştır.

GVK'nın 74/10 maddesi kapsamında, oturlan konuta ilişkin kira giderlerinin yalnızca mesken kira gelirinden mahsup edilebileceği, iş yeri kira gelirine uygulanamayacağı açıkça düzenlenmiştir. Bu hüküm, kira giderlerinin gelir türüne bağlı olduğunu ve yalnızca mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirle ilişkilendirilebileceğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle, Neslihan Hanım'ın tiny house'dan elde ettiği 100.000 TL'lik iş yeri niteliğindeki kira gelirinden, oturlan konutun 50.000 TL tutarındaki kira giderinin düşülmesi mümkün değildir.

GVK 74/10 kapsamında, oturlan konuta ilişkin kira giderleri yalnızca mesken kira gelirinden mahsup edilebilir ve iş yeri niteliğindeki gelirlerden (örneğin tiny house geliri) indirilmesi mümkün değildir. GVK 74/4 kapsamında ise iktisap bedelinin %5'i oranındaki indirim, yalnızca ilgili taşınmazdan elde edilen kira geliri ile sınırlıdır ve başka gayrimenkullerden elde edilen gelirlerden düşülemez. Bu nedenle, Neslihan Hanım'ın 2024 yılı gayrimenkul sermaye iradı, amortisman gideri ve ödediği kira bedeli mahsup edilememesi nedeniyle yalnızca tiny house'dan elde ettiği 100.000 TL gelir üzerinden beyan edilecektir. GVK'nın 74/4 ve 74/10 maddelerinde yer alan sınırlamalar gereğince, iktisap bedelinin %5'i ve oturlan konuta ilişkin kira giderleri indirilememiştir.

**Tablo 8:** Gayri Menkul Sermaye İradı

Türü	Konusu	Gelir	Gider	İndirimi Kabul Edilen Gider	
A Mesken	Lojman	200.000 TL			
İş Yeri	Tiny House	100.000 TL			
	Yazlık		25.000 TL	0	KKEG
	Almanya'da Ödenen Kira		140.000 TL	0	KKEG
A Mesken	Amortisman %2		200.000 TL	200.000 TL	74/6
A Mesken	İktisap Bedelinin %5		200.000 TL	0	74/4
B Mesken	Türkiye'de Ödenen Kira		50.000 TL	0	74/10

### **Menkul Sermaye İratları (Temettü, Hisse Senedi Satışı)**

Neslihan Hanım, 21.08.2013 tarihinde Almanya'da 1.000.000 TL sermaye ile kurulmuş bir limited şirketin (GMBH) %20 oranında ortaklık payına sahiptir. Bu şirketten 1 Ocak - 31 Temmuz 2024 tarihleri arasında net 700.000 TL tutarında temettü geliri elde etmiş olup bu gelir üzerinden 50.000 TL vergi tevkifatı yapılmıştır.

Bu geliri elde ettikten sonra, 05.08.2024 tarihinde sahip olduğu hisselerin yarısını Alman vatandaşı Hans'a 2.000.000 TL bedelle devretmiştir. Daha sonra, şirket 10.08.2024 tarihinde nev'i değiştirerek anonim şirket (AG) statüsüne geçmiş ve bu tarih itibarıyla sermayeyi temsil eden hisse senetleri pay sahiplerine teslim edilmiştir.

Neslihan Hanım, anonim şirkette kalan hisselerini ise 25.12.2024 tarihinde 3.000.000 TL bedelle satmıştır.

#### **Limited Şirket Hisselerinin Satışı:**

GVK'nın mükerrer 80/4. maddesinde belirtilen "ortaklık hissesi" kavramı, limited şirketlerde olduğu gibi hisse senedi ile temsil edilmeyen ortaklık paylarını ifade etmektedir. GVK'nın mükerrer 80/4. maddesi uyarınca, bu tür ortaklık hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak nitelendirilmektedir. Aynı maddenin 80/1. fıkrasında, "hisse senetleri" için 2 yıldan fazla elde tutulma durumunda kazancın değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmeyeceği hükmüne yer verilmişken, 80/4. madde kapsamındaki ortaklık hisselerinde böyle bir istisna bulunmamaktadır. Bu nedenle, 2 yıldan fazla süre elde tutulmuş olsa dahi, limited şirket hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, mükerrer 80/4 kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Örneğin, Neslihan Hanım tarafından 2024 yılında satışı gerçekleştirilen limited şirket hisseleri, 2 yıldan uzun süredir elde tutulmuş olmasına rağmen, bu süre avantajı yalnızca hisse senetleri için geçerli olduğundan, elde edilen kazanç mükerrer 80/4 kapsamında değer artış kazancı niteliğindedir.

Değer artış kazançlarının hesaplanmasında endeksleme uygulaması, GVK'nın mükerrer 81/7. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu hükme göre, elden çıkarılan mal ve hakların iktisap bedeli, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından belirlenen üretici fiyatları endeksindeki (ÜFE) artış oranında artırılarak belirlenir.

$$\text{Endeks} = \frac{\text{Satıştan 1 Önceki Aya Ait ÜFE} - \text{Alıştan 1 Önceki Aya Ait ÜFE}}{\text{Alıştan 1 Önceki Aya Ait ÜFE}}$$

Ancak, GVK'nın Mükerrer 81. maddesinin son fıkrası uyarınca, endeksleme işleminin yapılabilmesi için ilgili dönemdeki artış oranının en az %10 olması gerekmektedir.

2024 yılı için, GVK'nın mükerrer 80. maddesine göre 87.000 TL'lik değer artış kazancı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Örnek olayda, limited şirketteki %20 oranındaki ortaklık hissesi, 1.000.000 TL x %20 = 200.000 TL olarak belirlenmiş ve bu hisselerin %50'sinin satışı gerçekleştirilmiştir. Buna göre, satışı yapılan hissenin maliyet bedeli 100.000 TL olarak hesaplanmaktadır.

Endeksleme uygulamasına esas alınacak endeks değerleri şu şekildedir:

İktisap tarihinden önceki ay olan Temmuz 2013 dönemine ilişkin Yİ-ÜFE: 214,5,

Elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Temmuz 2024 dönemine ilişkin Yİ-ÜFE: 3.550,88.

$$\text{Endeksleme oranı} = [(3.550,88 - 214,5) / 214,5] = \% 1.555,42$$

Bu oran %10'un üzerinde olduğundan endeksleme işlemi uygulanabilecektir. Buna göre, elden çıkarılan hissenin endekslenmiş maliyet bedeli şu şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{Endekslenmiş Maliyet Bedeli} = 100.000 \text{ TL} \times (3.550,88 / 214,5) = 1.655.421,91 \text{ TL}$$

Elden çıkarılan hissenin satış bedeli 2.000.000 TL olduğundan, istisna öncesi değer artış kazancı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{Kazanç} = 2.000.000 - 1.655.421,91 = 344.578,09 \text{ TL}$$

Ancak limited şirket pay bedelleri menkul kıymet olarak değerlendirilmeyeceği için, değer artış kazancından 2024 yılı için geçerli olan 87.000 TL'lik istisna düşülecektir. Buna göre, beyan edilmesi gereken kazanç (344.578,09 -87.000=) 257.578,09 TL olacaktır.

Sonuç olarak, mükellef tarafından elde edilen kazancın ilgili hesaplama usullerine göre tespit edilmesi ve kazancın beyan edilmesi gerekmektedir.

Anonim Şirket Hisse Senetlerinin Satışı:

GVK'nın mükerrer 80/1. maddesi uyarınca, 2 yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmemektedir. Ancak, bu hükmün uygulanabilmesi için hisse senetlerinin iktisap tarihinin doğru bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Bu konuda, 232 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre, hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarih, hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak kabul edilmelidir. Ayrıca, 06.11.2023 tarihli özelgede de<sup>25</sup>, nevi değiştirerek anonim şirkete dönüşen limited şirketlere ait ortaklık haklarının, şirketin anonim şirkete dönüşüm tarihi itibarıyla çıkarılan hisse senetlerine bağlanması durumunda, bu tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Bu bağlamda, limited şirketin anonim şirkete dönüşümü ile birlikte, anonim şirket hisse senetlerinin çıkarıldığı tarih olan 10.08.2024, hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak kabul edilmelidir. Soruda belirtilen hisse senetleri yurt dışında mukim bir şirkete ait olduğundan, istisnadaki "tam mükellef kurum" olma şartı sağlanmamaktadır. Bu nedenle, 2 yıllık elde tutma şartı sağlanmış olsa dahi, elde edilen kazanç, mükerrer 80/1 kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Endeksleme uygulamasına esas alınacak endeks değerleri şu şekildedir:

İktisap tarihinden önceki ay olan Temmuz 2024 dönemine ilişkin Yİ-ÜFE: 3.550,88,

Elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Kasım 2024 dönemine ilişkin Yİ-ÜFE: 3.731,43.

Endeksleme oranı =  $[(3.731,43 - 3.550,88) / 3.550,88] = \% 5,08$

Bu oran %10'un üzerinde olmadığından endeksleme işlemi uygulanmayacaktır.

Elden çıkarılan hissenin satış bedeli 3.000.000 TL olduğundan, istisna öncesi değer artış kazancı şu şekilde hesaplanacaktır:

Kazanç = 3.000.000 – 100.000 = 2.900.000 TL

Bu durumda, anonim şirket hisse senetlerinin satışından elde edilen istisna öncesi değer artış kazancı 2.900.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Ancak, GVK'nın Mükerrer 80. maddesinin son fıkrası uyarınca, menkul kıymet ve sermaye piyasası araçları için istisna hükümleri geçerli olmadığından, hisse senetleri menkul kıymet olarak değerlendirildiğinden, örnek olayda limited şirket hissesi satışı gerçekleşmemiş olsaydı dahi 2024 yılı için belirlenen 87.000 TL'lik istisnadan faydalanılması mümkün olmayacaktı.

**Tablo 9:** Değer Artış Kazancı

Limited Şirket Hisselinin Satışından Doğan Değer Artış Kazancı	257.578,09 TL
Anonim Şirket Hisse Senetlerinin Satışından Doğan Değer Artış Kazancı	2.900.000 TL
Toplam Değer Artış Kazancı	3.157.578,09 TL

<sup>25</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 06.11.2023 tarih ve E-62030549-125-1238228 sayılı özelgesi



3.157.578,09 TL beyan edilecek diğer kazanç ve irat geliri tutarı olacaktır.

Almanya'daki Şirketten Temettü Geliri:

Bu şirketten 1 Ocak - 31 Temmuz 2024 tarihleri arasında net 700.000 TL tutarında temettü geliri elde edilmiş ve bu gelir üzerinden 50.000 TL tutarında vergi tevkifatı yapılmıştır. Ancak, dar mükellef gerçek kişilerin yurt dışında elde ettikleri kazanç ve iratlar Türkiye'de vergilendirilmediğinden, söz konusu gelir Türkiye'de beyan edilmez ve bu gelir üzerinden ödenen vergiler mahsup edilemez.

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ise yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri vergileri, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından mahsup edebilirler. Ancak, dar mükelleflerin yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmeleri nedeniyle, yurt dışında ödedikleri vergilerin mahsubu mümkün değildir. Çünkü yurt dışında elde edilen kazançlar Türkiye'de beyan edilmediğinden, mahsup şartı oluşmamaktadır.

### **Eğitim ve Sağlık Harcamaları (GVK 89/2)**

Neslihan Hanım, 2024 yılı içerisinde çocukları için yapılan eğitim harcamaları, kendi adına gerçekleştirilen bazı sağlık giderleri gibi çeşitli masraflarının gelir vergisi beyannamesinden indirilmesini talep etmektedir. GVK 89/2 uyarınca, mükellefin kendisi, eşi veya küçük çocuklarına ilişkin eğitim ve sağlık harcamaları, Türkiye'de faaliyette bulunan ve gelir/kurumlar vergisi mükellefi olan kişi veya kurumlara yapılması kaydıyla, beyan edilen gelirin %10'unu aşmamak üzere indirim konusu yapılabilir.

Eğitim Harcamalarının İndirim Koşulları Maddede belirtilen düzenlemeye göre, eğitim harcamalarının gelir vergisi beyannamesinden indirim konusu yapılabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir:

- Harcama, Türkiye'de yapılmalıdır.
- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmelidir.
- Eğitim harcaması, beyan edilen gelirin %10'unu aşmamalıdır.
- Harcama, mükellefin kendisi, eşi veya küçük çocuğu için yapılmış olmalıdır. Küçük çocuk, 18 yaşını doldurmamış ya da tahsilde olup 25 yaşını doldurmuş çocukları ifade eder.

Kapsam Dışında Kalan Harcamalar Eğitim harcamaları kapsamına, yalnızca eğitimle doğrudan ilgili olan ve belirlenen şartları sağlayan harcamalar girmektedir. Ancak aşağıdaki harcamalar indirim kapsamında değerlendirilmez:

- Yurt dışında yapılan eğitim harcamaları.
- Gelir veya kurumlar vergisinden muaf kurumlara yapılan ödemeler.
- Eğitimle doğrudan ilgili olmayan kıyafet, kira, elektrik, doğalgaz gibi harcamalar.

- Eğitimle ilişkisi olmayan, mükellefin bireysel tercihlerine dayalı diğer harcamalar.

Neslihan Hanım, çocuğu için kanun kursu ve enstrüman alımıyla ilgili çeşitli harcamalarda bulunmuştur. Söz konusu harcamalar şu şekilde değerlendirilmiştir:

**Kanun Kursu Harcaması (40.000 TL):** Kanun kursu, Milli Eğitim Bakanlığı'nın denetim ve izni altında faaliyet gösteren bir eğitim kurumu tarafından verilmiş olup alınan fatura ile belgelendirilmiştir. Bu harcama, GVK'nın 89/2. maddesi uyarınca eğitim gideri olarak değerlendirilebilir. Eğitim kurumunun 5580 sayılı Kanun kapsamında faaliyet göstermesi, harcamanın vergi mevzuatına uygun şekilde indirim konusu yapılmasına olanak tanımaktadır. Benzer şekilde, tiyatro eğitimi veren bir kurum için yapılan harcamaların da bu kapsamda değerlendirilebileceği Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının özelgesinde<sup>26</sup> belirtilmiştir. Bu doğrultuda, beyan edilen gelirin %10'unu aşmamak kaydıyla bu harcama gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

**Kanun Enstrümanının Alımı (50.000 TL):** Letgo üzerinden şahıstan yapılan bu alışveriş, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bir kişiden alınan fatura ile tevsik edilmediği için indirim konusu yapılamaz. Vergi mevzuatı, tevsik şartı olmayan harcamaların indirim olarak dikkate alınmasına izin vermemektedir. Bu nedenle, söz konusu alım GVK'nın 89/2. maddesi kapsamına girmemektedir.

**Kanun Tellerinin Değişimi (5.000 TL):** Kanun tellerinin değişimi için yapılan harcama, bir kanuni ustasından alınan fatura ile belgelendirilmiştir. Bu tür harcamalar, eğitim malzemesi alımı olarak kabul edilmekte ve gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu edilebilmektedir. Benzer bir durum, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının özelgesinde<sup>27</sup>, müzik eğitimi gören çocuk için arp teli alımına ilişkin yapılan harcamanın indirim konusu yapılabileceğinin belirtilmesiyle örneklendirilmiştir. Bu doğrultuda, kanun tellerinin değişimi için yapılan harcama, beyan edilen gelirin %10'unu aşmamak kaydıyla indirim konusu yapılabilir.

Neslihan Hanım'ın yaptığı harcamaların GVK 89/2 kapsamında değerlendirilmesi aşağıdaki şekilde olacaktır:

İndirime Konu Edilebilir Harcamalar:

Kanun kursu ücreti: 40.000 TL.

Kanun tellerinin değişim ücreti: 5.000 TL.

Toplam: 45.000 TL (beyan edilen gelirin %10'unu aşmamak kaydıyla).

İndirime Konu Edilemeyen Harcamalar:

Kanun enstrümanının alımı: 50.000 TL (fatura ile belgelendirilmemiştir).

---

<sup>26</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 04.03.2024 tarih ve E-38418978-120[89-2022/15]-134718 sayılı özelgesi

<sup>27</sup> Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 18.11.2020 tarih ve 11355271-120.04.99[89-2020/35]-E.50913 sayılı özelgesi

Neslihan Hanım'ın beyan edilen gelirinin %10'u hesaplandıktan sonra bu tutar, yukarıdaki toplam indirimle konu edilebilir harcamalar ile karşılaştırılacak ve uygun olan kısmı gelir vergisi beyannamesinde indirim olarak yer alacaktır. Eğitim harcamalarına ilişkin belgelerin muhafaza edilmesi ve talep halinde ibraz edilmesi, mevzuata uygunluk açısından önem arz etmektedir.

### **Sağlık Harcamaları (GVK 89/2)**

Neslihan Hanım'ın, çocuğu için özel bir hastanede sezaryen doğum<sup>28</sup> harcaması<sup>29</sup> olarak 50.000 TL ödeme yapması, GVK'nın 89/2. maddesi kapsamında sağlık harcaması olarak değerlendirilebilir. Bu harcama, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan özel bir hastaneden alınmış ayrıntılı bir fatura ile tevsik edilmiştir. GVK 89/2. maddesi, indirim konusu yapılacak sağlık harcamalarının ödeme şekline ilişkin bir sınırlama getirmemektedir. Önemli olan, harcamanın fatura veya serbest meslek makbuzu gibi tevsik edici belgelerle kanıtlanmış olmasıdır.

20 Sayılı Gelir Vergisi Sirkülerine göre, eğitim ve sağlık harcamalarının indirim konusu yapılabilmesi için harcamanın yapıldığı yılın gelir vergisi beyannamesinde dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda, 2024 yılında düzenlenen faturaya dayanılarak yapılmış 50.000 TL'lik harcama, tamamı 2024 yılına ait gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. Harcamanın 6 taksitle ödenmiş olması ve taksitlerin bir kısmının 2025 yılına sarkması, bu harcamaların 2025 yılı beyannamesinde dikkate alınmasını sağlamaz. Peşin ödenen sağlık harcamalarının ileriki yıllara sarkıtılması mümkün olmadığından, dönemsellik ilkesi burada uygulanmaz. Bu nedenle, Türkiye'de yapılmış olması ve beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması kaydıyla, 50.000 TL'lik sezaryen doğum harcaması, GVK 89/2 kapsamında sağlık harcaması olarak değerlendirilebilir ve 2024 yılı gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Neslihan Hanım'ın yeni doğmuş bebeği için eczaneden aldığı menenjit ve rota aşılara ilişkin yaptığı 5.000 TL'lik ödeme, ÖKC fişi ile belgelendirilmiştir. Ancak, GVK'nın 89/2. maddesi uyarınca indirim konusu yapılacak sağlık harcamalarının, fatura veya serbest meslek makbuzu ile tevsik edilmesi gerekmektedir. ÖKC fişi, tevsik edici belge olarak kabul edilmediğinden, bu harcama gelir vergisi beyannamesinde indirimle konu edilemez.

GİB Eğitim ve Sağlık Harcamaları 2024 Broşüründe<sup>30</sup>, ÖKC fişlerinin tevsik edici belge olarak kabul edilmediği açıkça belirtilmiştir. Örneğin, kira geliri elde eden bir mükellefin, eczane tarafından düzenlenmiş ÖKC fişi karşılığında yaptığı ilaç har-

<sup>28</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.43/4313-29/ 046765 sayılı özelgesi

<sup>29</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-1-216 sayılı özelgesi

<sup>30</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi İndirilecek Eğitim ve Sağlık Harcamaları Rehberi, 2024,

camasının, tevsik edici belge niteliği taşımadığı için gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu edilemeyeceği açıklanmıştır.

GVK 89/2 kapsamında değerlendirilebilmesi için harcamanın, fatura veya serbest meslek makbuzu ile tevsik edilmesi gerektiğinden menenjit ve rota aşları için yapılan harcama (5.000 TL), ÖKC fişi ile belgelendirildiği için indirim konusu yapılamaz.

### **Sponsorluk Harcamaları**

Neslihan Hanım tarafından Türkiye A Milli Futbol Takımı'na 150.000 TL ve Galatasaray E-spor takımına yapılan 100.000 TL tutarındaki sponsorluk harcaması, GVK 89/8. maddesi kapsamında indirim konusu yapılabilecek sponsorluk harcamaları arasında yer almaktadır. Ancak bu harcamanın amatör veya profesyonel spor faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi, ilgili mevzuatta yer alan düzenlemeler çerçevesinde ayrı bir incelemeyi gerektirmektedir.

GVK'nın 89/8. maddesi, sponsorluk harcamalarının indirim konusu yapılabilmesi için 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'a atıfta bulunmaktadır. Buna göre, amatör spor dalları için yapılan sponsorluk harcamalarının tamamı, profesyonel spor dalları için ise %50'si gelir vergisi matrahından indirilebilir. Kanun metni şu şekildedir:

*GVK 89/8. maddesi: "3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için ise %50'si gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirim yapılabilir."*

Ancak, 7405 sayılı Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu ile birlikte, amatör ve profesyonel spor dallarının belirlenmesine yönelik 3289 sayılı Kanun'un 18. ve 24. maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı şekilde, Türkiye Futbol Federasyonu'nun görev ve yetkilerini düzenleyen 3813 sayılı Kanun da 5894 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durum, mevcut mevzuatta hukuki bir boşluk doğurmuştur. 7405 sayılı Kanun'un gerekçesinde, profesyonel spor faaliyetlerinin tanımının yapılması ve bu konuda hukuki boşluğun giderilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.

7405 sayılı Kanun'un 45. maddesi gereğince amatör-profesyonel spor dalları ile ilgili belirleme yapıncaya kadar mevcut düzenleme geçerli olacaktır.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Recep Çetin, "Sponsorluk harcamalarında amatör-profesyonel spor dalı sorunu," *Ekonomim*, 23 Haziran 2023, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/sponsorluk-harcamalarinda-amatör-profesyonel-spor-dalı-sorunu/698978>.

Dolayısıyla;

- Türkiye Futbol Federasyonu tarafından sevk ve idare edilen Türkiye Süper Ligi, Birinci, İkinci ve Üçüncü Ligler’de mücadele eden spor kulüplerine, sporculara ve bu liglerle sınırlı olmak üzere Türkiye Futbol Federasyonu’na yapılacak sponsorluk harcamaları profesyonel spor dalı,
- Gençlik ve Spor Bakanlığı’na bağlı diğer tüm federasyonların sevk ve idare ettiği lig ve branşlarda(basketbol, voleybol, kürek, tenis, e-spor vs.) mücadele eden spor kulüplerine, sporculara ve federasyonlara(TFF’nin yukarıda yer alan ligler dışındaki Örn. U21 Lig ile Bal Ligi Dahil) yapılacak sponsorluk harcamaları amatör spor dalı kapsamında değerlendirilecektir.

A Milli Futbol Takımı: Süper Lig’de mücadele etmediği için amatör bir organizasyon olarak değerlendirilir ve yapılan sponsorluk harcamaları %100 oranında indirilebilir

E-Spor: Gençlik ve Spor Bakanlığı’na bağlı organizasyonlarda amatör olarak kabul edilmekte ve bu kapsamda %100 indirim konusu yapılabilir.

Neslihan Hanım tarafından yapılan sponsorluk harcamaları, yukarıdaki mevzuat çerçevesinde değerlendirildiğinde şu sonuca varılmaktadır:

Türkiye A Milli Futbol Takımı, Türkiye Süper Ligi, 1. Lig, 2. Lig veya 3. Lig gibi Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) tarafından sevk ve idare edilen profesyonel liglerde yer almamakta ve bu liglerde tescilli bir takım olarak faaliyet göstermemektedir. Bu nedenle, Türkiye A Milli Futbol Takımı’na yapılan 150.000 TL tutarındaki sponsorluk harcaması, GVK’nın 89/8. maddesi kapsamında amatör spor dalı olarak değerlendirilmektedir. İlgili mevzuat uyarınca, bu harcamanın tamamı (%100) vergi matrahından indirimle konu edilebilecektir. Ancak bu indirimin uygulanabilmesi için mükellefin beyan edilebilir nitelikte bir kazancının bulunması gerekmektedir.

Benzer şekilde, e-spor, Gençlik ve Spor Bakanlığı’na bağlı federasyon tarafından sevk ve idare edilen bir amatör spor dalı olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede, Galatasaray E-spor Takımı’na yapılan 100.000 TL tutarındaki sponsorluk harcaması da GVK 89/8. maddesi kapsamında amatör spor dalı olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, söz konusu sponsorluk harcamasının tamamı (%100), mükellefin beyan edilebilir kazancının bulunması durumunda beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

### **Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar**

GVK’nın 89/10. maddesi uyarınca, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı, kazanç bulunması durumunda, beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilir. Bu düzenleme kapsamında, AFAD tarafından koordine edilen ve Cumhurbaşkanlığı tarafından başlatılan yardım kampanyalarına yapılan bağışlar, herhangi bir oransal sınırlamaya tabi olmaksızın vergisel açıdan indirim konusu yapılabilecek bağışlar arasında yer almaktadır.

Neslihan Hanım, Filistin Yardım Kampanyası kapsamında Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı'na (AFAD) banka havalesi yoluyla 100.000 TL bağışta bulunmuştur. AFAD'a yapılan bağış, Cumhurbaşkanlığı kararı ile başlatılmış bir yardım kampanyası çerçevesinde gerçekleştirildiğinden, GVK 89/10 hükümlerine uygun olarak değerlendirilmektedir.

Yapılan bağış, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyası kapsamında olduğu için kazanç bulunması durumunda, herhangi bir oransal sınırlamaya tabi olmaksızın beyannameye indirim konusu yapılabilecektir. Bu doğrultuda, Neslihan Hanım'ın beyan edilen kazancı olması halinde, 100.000 TL bağışın tamamı gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu olarak dikkate alınabilecektir. Kazanç bulunmaması durumunda ise bağışın indirimi mümkün olmayacaktır.

### **Özel Kanunlar Çerçevesinde Yapılan Bağış ve Yardımlar**

GVK'nın 89. maddesinde düzenlenen ve beyan edilen gelirden indirimine izin verilen bağış ve yardımların yanı sıra, bazı özel kanunlarda da bağış ve yardımların gider kabul edilebileceği veya indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiştir. Eğer ilgili özel kanunda bağış ve yardımın indirim konusu yapılabileceği açıkça belirtilmişse ve mükellefin beyan edilen kazancı bu tutarı karşılayacak düzeydeyse, bağış ve yardımlar beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilir.

Neslihan Hanım'ın Türkiye Maarif Vakfı'na, Maarif Okulları'nın teknoloji sınıflarına katkıda bulunmak amacıyla banka havalesi yoluyla yaptığı 100.000 TL bağış, 6721 sayılı Türkiye Maarif Vakfı Kanunu'nun 5. maddesinin 5. fıkrası kapsamında değerlendirilmektedir. Söz konusu düzenleme, Türkiye Maarif Vakfı'na yapılan bağışların gelir vergisi matrahından indirilebileceğini hüküm altına almaktadır.

Türkiye Maarif Vakfı'na yapılan bağışlar, herhangi bir oransal veya maktu sınıra tabi olmaksızın indirim konusu yapılabilir. Ancak, bu indirim yalnızca mükellefin beyan edilen kazancının bulunması durumunda uygulanabilir. Neslihan Hanım'ın beyan edilen kazancının olması halinde, bağış tutarının tamamı (100.000 TL), gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılabilecektir. Kazanç bulunmaması durumunda ise bağışın indirim konusu yapılması mümkün değildir.

### **Genç Girişimci Kazanç İstisnası**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) mükerrer 20. maddesi uyarınca, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 29 yaşını doldurmamış olan tam mükellef gerçek kişilere, faaliyete başladıkları vergilendirme yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca belirli bir tutara kadar gelir vergisi istisnası tanınmaktadır. 2024 yılı için söz konusu istisna tutarı 230.000 TL olarak belirlenmiştir.

### **Neslihan Hanım'ın Durumu ve Uygunluk Şartları**

Yaş Şartı: 23 Kasım 1994 doğumlu olan Neslihan Hanım, 1 Ağustos 2024 tarihi itibarıyla Türkiye'de ilk defa ticari faaliyete başlamış olduğundan, mükellefiyet te-

sisi tarihinde 29 yaşını doldurmamıştır. Bu durum, GVK mükerrer 20'de aranan yaş kriterini karşılamaktadır.

**İlk Defa Mükellefiyet Tesis Edilmesi:** Almanya'da uzun süre ikamet etmiş ve orada sosyal medya fenomeni olarak faaliyet göstermiş olsa da Türkiye'deki ilk mükellefiyetini 1 Ağustos 2024 tarihi itibarıyla Ümraniye Vergi Dairesi Müdürlüğünde başlatmıştır. Dolayısıyla daha önce Türkiye'de adına ticari, zirai veya mesleki bir mükellefiyet tesis edilmediği kabul edildiğinden "ilk defa mükellefiyet" şartını da yerine getirmektedir.

**Tam Mükellefiyet:** Türkiye'de ikamet etmeye başladığı 1 Ağustos 2024 tarihinden itibaren tam mükellef sayıldığından, dar mükellefiyet söz konusu değildir. Bu bağlamda GVK mükerrer 20 maddesinde aranan "tam mükellef gerçek kişi" şartı da sağlanmış olmaktadır.

**İşin Bizzat Kendi Tarafından Sevk ve İdare Edilmesi:** Neslihan Hanım, sosyal medya yayıncılığı, influencerlık ve benzeri hizmetleri doğrudan kendi nam ve hesabına yürütmektedir. Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırılması yahut geçici hastalık gibi durumlar bu şartı ihlal etmediğinden, işin esasen bizzat mükellef tarafından sevk ve idare edildiği görülmektedir.

Yukarıdaki unsurlar dikkate alındığında, Neslihan Hanım'ın GVK mükerrer 20'de düzenlenen Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasından yararlanma hususunda temel koşulları sağladığı anlaşılmaktadır.

#### **4- NESLİHAN HANIM'IN 2024 YILI GELİR VERGİSİ BEYANI VE VERGİSEL DURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi uyarınca, mükellefler, Kanun'un 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları, aksine bir düzenleme bulunmadıkça yıllık gelir vergisi beyannamesi ile bildirmekle yükümlüdür. Bu düzenleme, gelirin beyan esasına dayalı vergilendirilmesini sağlamak amacıyla getirilmiştir. Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerden elde edilen kazançların beyanı, mükellefin kazanç sağlamış olup olmamasına bakılmaksızın zorunludur. Aynı hüküm, kollektif ve adi komandit gibi şahıs şirketlerinin ortaklarını da kapsamaktadır. Bu kişiler, şirket faaliyet dönemi veya tasfiye süreci ile ilişkilendirilmiş kazançlarını beyan etmekle yükümlüdür.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 83. maddesinde ise, gelir vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede, beyana tabi gelirlerin, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile birleştirilerek beyan edilmesi zorunludur.

Yapılan değerlendirmeler sonucunda, mükellefin 2024 takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratlara ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesine dair özet bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

**SOSYAL MEDYA FENOMENLERİNİN GELİR VERGİSİ MATRAHI VE  
BEYAN SÜRECİNE YÖNELİK DERİNLEMESİNE BİR ANALİZ**

**Tablo 10:** Gelir Vergisi Beyanına İlişkin Kazanç, Gider, İndirim ve Hesaplama Tablosu

Ticari Kazanç		591.708,51	
Hasılat Toplamı		2.897.771,31	
Podcast Yayını	250.000,00		
İş Birliği	100.000,00		
Ürün Yerleştirme	250.000,00		
Yasa Dışı Bahis Reklamı	500.000,00		
Bedelsiz Ürün Temini	70.000,00		
Dropshipping Gelirleri	557.327,07		
Altın Değerlemesi	52.944,24		
Smm Panel Hizmetleri	600.000,00		
Stok Fotoğrafçılığı	7.500,00		
Bedelsiz Klip Hizmeti	10.000,00		
Yurt Dışı Video Tasarım Hizmeti	500.000,00		
Giderler Toplamı		2.306.062,80	
Tanıtım Amacıyla Satın Alınan Ürünler	70.000,00		
Smm Panel Giderleri	480.000,00		
Yurt Dışı Video Karşılık ve Avukat Giderleri	400.000,00		
Araca İlişkin Giderler	755.833,00		
Işık Setine İlişkin Harcamalar	79.343,00		
Web Sitesi Harcaması	5.332,50		
Profesyonel Fotoğrafçılık Eğitim Gideri	25.000,00		
Yemek Menfaati	19.157,18		
İşverenin Sağladığı Konut Gideri	426.470,59		
Ulaşım İçin Benzin Yardımı	44.926,53		
Serbest Meslek Kazancı		250.000,00	
Gayri Menkul Sermaye İradı		100.000,00	
Hasılat Toplamı		300.000	
Kira Geliri	300.000		
Giderler Toplamı		200.000	
Amortisman Gideri	200.000		
Değer Artış Kazancı		3.157.578,09	
<b>KAR (Beyan Edilen Gelir)</b>		<b>4.099.286,60</b>	



**SOSYAL MEDYA FENOMENLERİNİN GELİR VERGİSİ MATRAHI VE  
BEYAN SÜRECİNE YÖNELİK DERİNLEMESİNE BİR ANALİZ**

Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler			775.000,00
Genç Girişimci İstisnası	230.000,00		
Eğitim Harcaması	45.000,00		
Sağlık Harcaması	50.000,00		
Sponsorluk Harcaması	250.000,00		
Bağış ve Yardımlar	100.000,00		
Diğer Kanunlarda Düzenlenen Bağış ve Yardımlar	100.000,00		
Vergiye Tabi Gelir			3.324.286,60
Hesaplanan Gelir Vergisi			1.111.714,64
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler			0,00
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler			102.500,00
Geçici Vergiler			0,00
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi			1.009.214,64
İade Edilmesi Gereken Gelir Vergisi			0,00

23 Kasım 1994 doğumlu olan ve 1 Ağustos 2024 tarihinde ilk defa Türkiye’de ticari/mesleki faaliyete başlayan Neslihan Hanım, Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 20. maddesi kapsamındaki şartları haiz olup 2024 yılından itibaren üç vergilendirme dönemi süresince, belirlenen tutar kadar ticari ve/veya serbest meslek kazancını Genç Girişimci Kazanç İstisnası kapsamında vergiden istisna edebilecektir. Gayrimenkul sermaye iradı ve değer artış kazançları bakımından ise bu istisnadan faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Neslihan Hanım’ın 2024 yılına ilişkin gelir vergisi beyanı, Gelir Vergisi Kanunu’nda düzenlenen istisna ve indirim hükümleri dikkate alınarak değerlendirilmiştir. Bu kapsamda, beyannameye dahil edilmeyen kazançlar ve bunların gerekçeleri aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

Öncelikle, uygulama geliştiriciliğinden elde edilen gelirler, GVK 20/b istisnası kapsamında değerlendirilmiştir. İlgili istisna, uygulama geliştiriciliğinden elde edilen kazançların vergiden istisna tutulmasını öngörmekte ve bu kazançlar için GVK 86/1-a hükmü uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmemektedir. Bu gelir üzerinden bankalarca yapılan %15 oranındaki tevkifat, nihai vergilendirme niteliğindedir ve ayrıca beyanda bulunulması gerekmez.

E-kitap satışlarından elde edilen 335.750 TL brüt kazanç, GVK 18. madde kapsamında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmiştir. GVK 18’in son fıkrasına göre, kazancın yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilebilmesi için ilgili ka-

zançların istisna limitini aşması gerekmektedir. 2024 yılı için bu limit 3.000.000 TL olduğundan, Neslihan Hanım'ın kazancı bu tutarı aşmadığı için istisna kapsamına alınmıştır. Bu kazanç üzerinden dijital platform tarafından yapılan %17 oranındaki tevkifat, nihai vergilendirme olarak kabul edilmiş ve beyannamede ayrıca beyan edilmemiştir.

Tiny house olarak sınıflandırılan yapıya ilişkin gelirler, GVK 70/1-8. madde kapsamında "cer vasıtaları" arasında değerlendirilmiştir. Bu yapının, GVK mükerrer 80/1-6. madde hükümleri gereği değer artış kazancı kapsamında yer almaması ve diğer gelir unsurlarından sayılmaması ve dolayısıyla verginin konusuna girmemesi nedeniyle beyannameye dahil edilmemiştir.

Son olarak, dar mükellefiyet döneminde elde edilen gelirler Türkiye'de vergilendirme dışında bırakılmıştır. Neslihan Hanım'ın dar mükellef statüsünde olduğu ilk yedi aylık dönemde, Almanya vatandaşı olarak Almanya'da ikamet ettiği için bu dönemde elde ettiği gelirler, dar mükellefiyet hükümlerine tabidir ve yalnızca Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirme yapılabilir. Almanya'da elde edilen gelirler, Türkiye'nin vergilendirme yetkisi dışında olup, ilgili ülkede vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, tam mükellef statüsüne geçtiği son beş aylık dönemde Türkiye'de elde ettiği toplam 500.000 TL'lik gelir ticari kazançta eklenmiştir.

1 Ocak 2024 - 31 Aralık 2024 dönemi içerisinde elde edilen beyana tabi gelirler, 2025 yılının Mart ayı başından itibaren aynı ayın sonuna kadar (1-31 Mart 2025) yıllık gelir vergisi beyanname ile bildirilmelidir. Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, Mart ve Temmuz 2025 aylarında iki eşit taksitte ödenecektir. İlk taksit 1-31 Mart 2025, ikinci taksit ise 1-31 Temmuz 2025 tarihleri arasında ödenmek üzere tahsil edilecektir.

## **SONUÇ**

Neslihan Hanım'ın 2024 yılında gerçekleştirdiği çok yönlü faaliyetler (mobil uygulama geliştiriciliği, sosyal medya içerik üreticiliği, e-ticaret, yurt dışı tasarım hizmetleri, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları gibi) vergi mevzuatı çerçevesinde farklı hüküm ve istisnalara tâbidir. Öncelikle, 1 Ağustos 2024 itibarıyla Türkiye'ye kesin dönüş yaparak tam mükellef statüsüne geçmesi, yılın ilk yedi ayında dar mükellefiyet hükümlerinin uygulanmasını; son beş ayında ise Türkiye'de ve yurt dışında elde edilen kazançlarının tamamının vergilendirilmesini gerektirmektedir.

GVK Mükerrer 20/B maddesinde yer alan dijital kazanç istisnaları, yalnızca gerekli şartların (istisna belgesi, banka hesabı, kazanç sınırı vb.) eksiksiz yerine getirilmesi durumunda uygulanabilecektir. Sosyal medya içerik üreticiliği ve yasa dışı bahis reklamları gibi faaliyetlerde, kanunen kabul edilmeyen giderlere (KKEG) konu olabilecek harcamalar ile telif hakkı ihlalden kaynaklanan tazminatlar, ticari kazanç matrahından indirilemeyecektir. Ayrıca, dropshipping, stok fotoğraf satı-

şı, SMM Panel faaliyetleri ve yurt dışı tasarım hizmetleri genellikle ticari kazanç hükmündedir. Araç ve ekipman alımlarındaki KDV-ÖTV sınırları, amortisman uygulamaları ve kredi faiz giderleri de Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca dikkate alınmalıdır.

Gayrimenkul sermaye iradı (mesken veya iş yeri kiralari), değer artış kazancı (ortaklık, hisse senedi satışı) ve diğer gelir unsurları için yıllık gelir vergisi beyanamesi düzenlenirken, ilgili istisnalar (GVK 18, Mükerrer 20/B), indirim ve bağış hükümleri (GVK 89) ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin doğru şekilde beyanı hayati önem taşımaktadır. Bu süreçte, Gelir İdaresi Başkanlığının özelemleri de göz önünde bulundurulmalı; her bir gelir unsuru, tabii olduğu vergi rejimi ve beyan koşulları çerçevesinde değerlendirilmelidir.

## KAYNAKÇA

### Özelemler

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2021, 7 Haziran). 62030549-120[37-2018/1297]-444488 sayılı özeleme.
- Sivas Defterdarlığı. (2024, 10 Mayıs). E-67630374-120[2023]-11665 sayılı özeleme.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. (2024, 9 Ocak). E-38418978-120[18-22/2]-15107 sayılı özeleme.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2022, 24 Mart). E-62030549-120[89-2021/728]-325092 sayılı özeleme.
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (2023, 1 Ocak). 21152195-130[29-2020/3254]-7271 sayılı özeleme.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. (2023, 29 Aralık). E-38418978-120[89-2023/1-İ]-626943 sayılı özeleme.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2023, 20 Mart). E-62030549-120-337723 sayılı özeleme.
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı. (2015, 7 Temmuz). 49327596-125[KVK.2014.ÖZ.40]-178 sayılı özeleme.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2013, 23 Ekim). 39044742-KDV.29-1692 sayılı özeleme.
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı. (2022, 5 Temmuz). 77058783-105[VUK.ÖZ.20.17]-167670 sayılı özeleme.
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı. (2022, 13 Eylül). 17192610-120[GV-22-437]-214768 sayılı özeleme.
- Konya Vergi Dairesi Başkanlığı. (2011, 14 Temmuz). B.07.1.Gİ-B.4.42.16.01-KVK-2/2631-54 sayılı özeleme.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2023, 21 Kasım). E-62030549-120[23-2022]-1315945 sayılı özeleme.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2012, 5 Ocak). B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-43 sayılı özelge.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2013, 20 Şubat). 62030549-120[74-2012/365]-234 sayılı özelge.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2010, 18 Ekim). B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-435 sayılı özelge.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2010, 24 Mayıs). B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 74-128 sayılı özelge.
- Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı. (2011, 1 Ağustos). B.07.1.GİB.4.27.15.01-11-515-55-31 sayılı özelge.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2023, 6 Kasım). E-62030549-125-1238228 sayılı özelge.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. (2024, 4 Mart). E-38418978-120[89-2022/15]-134718 sayılı özelge.
- Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı. (2020, 18 Kasım). 11 355271-120.04.99[89-2020/35]-E.50913 sayılı özelge.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2006, 23 Haziran). B.07.1.GİB.0.03.43/4313-29/046765 sayılı özelge.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. (2010, 5 Mart). B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-1-216 sayılı özelge.

#### **Mahkeme Kararları**

- Danıştay 4. Dairesi. (2010, 27 Mayıs). E:2008/399, K:2010/3271 sayılı kararı.

#### **Kanun, Tebliğ ve Rehberler**

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 5651 Sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı. (2018, 18 Aralık). ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 90 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Gelir İdaresi Başkanlığı. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 210 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Gelir İdaresi Başkanlığı. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.

- 232 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Gelir İdaresi Başkanlığı. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Gelir İdaresi Başkanlığı. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 318 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Gelir İdaresi Başkanlığı. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Gelir İdaresi Başkanlığı. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Gelir İdaresi Başkanlığı. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 14 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği. Gelir İdaresi Başkanlığı. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- Türkiye’de Yerleşmiş Olmayanlar (Dar Mükellefler) İçin Kira Geliri Rehberi 2024. Gelir İdaresi Başkanlığı. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- Gelir Vergisi İndirilecek Eğitim ve Sağlık Harcamaları Rehberi, 2024. Gelir İdaresi Başkanlığı. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.

#### **Diğer Mevzuat ve Düzenlemeler**

- Karayolları Trafik Yönetmeliği. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 5941 Sayılı Çek Kanunu. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 7405 Sayılı Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 3289 Sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 3813 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 5894 Sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.
- 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim tarihi: 17 Ocak 2025.

#### **Literatür Kaynakları**

- Bilen, A. (Ocak 2025). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Sosyal Medya Gelirleri Üzerine Kavramsal ve Uygulamalı Bir Analiz. Vergi Raporu, 304, 21-37.
- Recep Çetin (23 Haziran 2023). “Sponsorluk harcamalarında amatör-profesyonel spor dalı sorunu.” Ekonomim. <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/sponsorluk-harcamalarinda-amator-profesyonel-spor-dali-sorunu/698978>



VERGİ MÜFETİŞLERİ  
DERNEĞİ



VERGİ RAPORU

Piyasa Raporu

Cihan Sok. No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA Tel: 0.312 231 80 19 - Faks: 0.312 231 80 65  
[www.vmd.org.tr](http://www.vmd.org.tr) • [www.vergiraporu.com.tr](http://www.vergiraporu.com.tr) • [www.piyasaraporu.com](http://www.piyasaraporu.com)



9789756601907