

Yeni Gelir İdaresi Özelgeleri (2026.2)

22 Nisan 2026



Özet

Vergi uygulamalarıyla ilgili olarak son dönemde verilen bazı özelgeler.

Kapsam

1. Kurumlar Vergisi Kanunu

Geliştirilen mobil uygulamaların satış veya yayınlanması karşılığı elde edilen kazanç için, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilip indirim veya indirimli oran uygulamasından yararlanılabilir mi?

(30.01.2026 tarihli özelge)

Google ve Apple'a teslim edilen yapay zeka ve mobil oyun alanlarında geliştirilmiş ve özellikle uygulama içi sanal ürün satın alımları ve abonelik hizmetleri sunan mobil uygulamaların yayınlanması karşılığında yapılan ödemeler, uygulama içi satın alma geliri niteliğinde kazançlara ilişkin olması ve ayrıca bahse konu uygulamalar yurt dışının yanı sıra yurt içine de yönelik olduğundan münhasıran yurt dışındaki müşteriler için yapılan yazılım hizmetine ilişkin olma şartını taşıyamaması nedeniyle, söz konusu faaliyetler kapsamında elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi hükmü kapsamında kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, aynı Kanun'un 32. maddesinin yedinci fıkrasında hükme bağlanan kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanmasının ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançları için geçerli olduğu, hizmet ihracının da yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsadığı dikkate alındığında, geliştirilen yapay zeka ve mobil oyunların münhasıran yurt dışındaki müşterilerin kullanımını için yapılması halinde hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi ve bu kazançlara kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli olarak uygulanması gerekmektedir.

Söz konusu uygulamaların yurt dışının yanı sıra yurt içinde de kullanılması halinde, münhasıran yurt dışındaki müşteriler için yapılmayan söz konusu hizmete ilişkin elde edilen kazançların, hizmet ihracı

kapsamında değerlendirilmesi m¼mk¼n bulunmamakta olup, bu hizmetlerden elde edilen kazançlar için indirimli oran uygulamasından yararlanılması m¼mk¼n değildir.

Yurt dışından doğrudan m¼lk sahibine ¼denen kira bedeli tevkifata tabi midir? Gider kaydedilebilir mi?

(09.11.2025 tarihli ¼zelge)

Faaliyetlerin y¼r¼t¼lmesi için kiralanan iş yerine ait kira bedellerinin, kurumlar vergisi m¼kellefi olan Merkez şube kaynaklarından karşılanmayıp doğrudan Amerika'daki merkezden banka vasıtasıyla gayrimenkul sahibinin T¼rkiye'deki banka hesaplarına havale edilerek ¼denmesi halinde, ¼denen kira tutarları ¼zerinden tevkifat yapılmayacaktır. Ayrıca, s¼z konusu iş yerine ait bu şekilde ¼denen kira bedellerinin, Merkez şube kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması m¼mk¼n değildir.

2. Katma Değer Vergisi Kanunu

İthal edildikten sonra iade edilen demir-elik ¼r¼nlerinin niteliği değiştirilmeden yapılan teslimlerinde KDV tevkifatı yapılması gerekir mi?

(05.01.2026 tarih ve 640 sayılı ¼zelge)

İthal edilen ve tevkifat uygulanmadan teslim edildikten sonra iade edilen demir-elik ve alaşımından mamul ¼r¼nlerin, niteliği değiştirilmeden tekrardan yapılan teslimlerinde KDV tevkifatı uygulanmaması gerekmektedir.

Geliştirilen mobil uygulamaların yurt dışındaki m¼řterilere satışı katma değer vergisinden m¼stesna mıdır?

(30.01.2026 tarihli ¼zelge)

Geliştirilen yapay zekâ ve mobil oyunların m¼nhasıran yurt dışındaki m¼řterilerin kullanımı için yapılması halinde, s¼z konusu hizmet KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesine g¼re (hizmet ihracına ilişkin diğer şartların da sağlanması koşuluyla) hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi ve bu hizmet bedeli ¼zerinden KDV hesaplanmaması gerekmektedir.

S¼z konusu yapay zekâ ve mobil oyunların yurt dışının yanı sıra yurt içinde de kullanılması halinde m¼nhasıran yurt dışındaki m¼řteriler için yapılmayan s¼z konusu hizmete ilişkin elde edilen gelirlerin

hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta olup bu hizmetler için genel hükümlere göre KDV hesaplanması gerekmektedir.

3. Damga Vergisi

Borç sözleşmesinin süresini uzatan ve borç para cinsini değiştiren zeyilname damga vergisine tabi midir?

(01.12.2025 tarih ve 1582371 sayılı özelge)

Özelge başvuru formunda yer alan bilgilerden, kredi alan şirket ile kredi veren yurt dışı mukimi bir şirket arasında 2020 yılında ABD Doları cinsinden, asgari üç yıl olmak üzere sınırsız süreli olarak "Borç Sözleşmesi" imzalandığı, sözleşmeye ait damga vergisinin beyan edilerek ödendiği, söz konusu sözleşme kapsamında kullanılan döviz cinsi krediye ilişkin sözleşmede başkaca şartlar değiştirilmeksizin Türk Lirasına çevrilmesine ilişkin taraflar arasında 2024 yılında zeyilname düzenlendiği anlaşılmaktadır.

2024 yılında düzenlenen zeyilnamede, 2020 tarihli "Borç Sözleşmesi"ne atıfta bulunduğu, atıf yapılan sözleşmedeki yabancı para cinsinden tutarın zeyilnamenin düzenlendiği tarihte geçerli Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na ilan edilen cari döviz satış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrildiği ve uygulanacak faiz oranının yeniden belirlendiği, başka bir değişikliğe yer verilmediği hususları dikkate alındığında, söz konusu zeyilname nedeniyle damga vergisi aranılmaması gerekmektedir.

4. Veraset ve İntikal Vergisi

Murisin hissedarı olduğu anonim şirket hissesi veraset ve intikal vergisi beyanında hangi değerle beyan edilir?

(14.04.2026 tarih ve 511150 sayılı özelge)

Veraset ve intikal vergisinde iki aşamalı bir tarhiyat sistemi mevcut olup, ilk tarhiyatta mükelleflerin verginin konusuna giren malların değerini Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yer alan değerlendirme ölçülerine göre beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak Kanun'da değerlendirme ölçüsü belirtilmemişse, Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme bölümünde yer alan ölçüler dikkate alınmaktadır.

Bir anonim şirket hissesinin veraset ya da bağış yoluyla intikal etmesi halinde, intikal eden servet unsuru ticari sermaye değil, hisse senedir. Dolayısıyla ilk tarhiyatta hisse senedine ilişkin vergi matrahının

tespitinin ticari sermayenin değerlemesine ilişkin olan hükümlere göre değil, hisse senedi intikaline ilişkin hükümlere göre yapılması gerekmektedir.

Bu çerçevede, vefat eden kişinin hissedarı olduğu Anonim Őirkete ait hisse senetlerinin, ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin ikinci fıkrasının (d) bendine göre, yani borsada kayıtlı ise ölüm tarihine takaddüm eden üç yıl içindeki en son muamele değeriyle; borsada kayıtlı değilse veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değerle değerlenerek beyan edilmesi gerekmektedir.

Türk Medeni Kanunu'nun "edinilmiş mallara katılma rejimi" erevesinde, vefat eden eşten kalan malların beyanı nasıl olmalıdır?

(10.04.2026 tarih ve 493812 sayılı zelge)

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde, mükellefler tarafından maddede belirtilen esaslara göre beyan edilen değerler üzerinden vergi dairesinin ilk tarhiyatı yapacağı ve daha sonra da tarh edilen vergilerin, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunacak değerlerine göre ikmal edileceği belirtilmiştir.

Veraset ve intikal vergisinde iki aşamalı bir tarhiyat sistemi mevcut olup, ilk tarhiyatta mükelleflerin verginin konusuna giren malların değerini Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yer alan değerleme ölçülerine göre beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak Kanun'da değerleme ölçüsü belirtilmemişe, Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerleme bölümünde yer alan ölçüler dikkate alınmaktadır.

Bir anonim Şirket hissesinin veraset ya da bağış yoluyla intikal etmesi halinde, intikal eden servet unsuru ticari sermaye değil, hisse senedir. Dolayısıyla ilk tarhiyatta hisse senedine ilişkin vergi matrahının tespitinin ticari sermayenin değerlemesine ilişkin olan hükümlere göre değil, hisse senedi intikaline ilişkin hükümlere göre yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, 01.01.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, eşler arasında yasal rejim olarak "edinilmiş mallara katılma" rejimini, akdi mal rejimleri olarak da mal ayrılığı ve mal ortaklığı rejimini kabul etmiştir.

Bu kapsamda, 4721 sayılı Kanununun 202. maddesinde, eşler arasında edinilmiş mallara katılma rejiminin uygulanmasının asıl olduğu, eşlerin mal rejimi sözleşmesiyle Kanun'da belirlenen diğer rejimlerden birini kabul edebileceği hüküm altına alınmiş olup, evlenmeden önce veya sonra, malvarlığının paylaşımı konusunda yazılı seçimlik mal rejimlerinden birini sözleşme yaparak seçmemiş olan eşlerin kanunen tabi

oldukları sistem “yasal mal rejimi”dir. Diğer bir ifade ile eşler arasında 01.01.2002 tarihi itibarıyla yasal mal rejimi olarak “edinilmiş mallara katılma rejimi” geçerli olup, bu tarihten önce evlenmiş olsalar dahi, eşler bir sözleşme ile başka bir paylaşım oranı belirlememiş iseler, kanun gereği bu rejime tabi olmuşlardır.

Eşin ölümü halinde, terekede edinilmiş mallar varsa ya da sağ kalan eşin edinilmiş malları varsa, iki tür tasfiye söz konusu olur. Birincisi, aile hukuku kaynaklı mal rejimi tasfiyesi, ikincisi de, miras hukukundan doğan mirasın tasfiyesidir. Mal rejiminin tasfiyesi, mirasın tasfiyesinden önceliklidir. Mirasın paylaşılması, mal rejimi tasfiyesinin sonucuna bağlı olduğundan, mal rejiminin tasfiyesi ve katılma alacağının belirlenmesi, mirasın tasfiyesi için bekletici mesele oluşturmaktadır.

Sağ kalan eş ile ölen eş arasındaki mal rejiminin tasfiyesi öncelikli bir hukuki işlem olduğundan, sağ kalan eş ölen eş ile aralarındaki mal rejiminden kaynaklanan haklarını (varsa) aldıktan sonra ölen eş adına kalan malvarlığı mirasa konu olmaktadır. Sağ kalan eşin mal rejiminden kaynaklanan bu hakları mirasçılık sıfatından ayrıdır. Yasal mal rejiminin tasfiyesinde, kural olarak ölen eşin sadece “edinilmiş malları” tasfiyeye dahildir. Edinilmiş mal, 01.01.2002 tarihinden sonra eşlerin evlendikleri andan itibaren kimin mülkiyetine olursa olsun evlilik süreci boyunca edindikleri tüm varlığını oluşturur.

Bunun yanı sıra, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu’nun 35/A maddesinde, “Avukatlar dava açılmadan veya dava açılmış olup da henüz duruşma başlamadan önce kendilerine intikal eden iş ve davalarda, tarafların kendi iradeleriyle istem sonucu elde edebilecekleri konulara inhisar etmek kaydıyla, müvekkilleriyle birlikte karşı tarafı uzlaşmaya davet edebilirler. Karşı taraf bu davete icabet eder ve uzlaşma sağlanırsa, uzlaşma konusunu, yerini, tarihini, karşılıklı yerine getirmeleri gereken hususları içeren tutanak, avukatlar ile müvekkilleri tarafından birlikte imza altına alınır. Bu tutanaklar 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nun 38. maddesi anlamında ilâm niteliğindedir.” hükmü yer almaktadır.

Bu bağlamda, eşlerden birinin ölümü nedeniyle mal rejiminin sona ermesi halinde terekenin belirlenmesine yönelik olarak mal rejimi tasfiyesi ve bu tasfiyede taraflar arasında 1136 sayılı Kanun’un 35/A maddesi kapsamında düzenlenen bir uzlaşma tutanağının mevcut olması durumunda, bu tutanağa istinaden mal rejimi tasfiyesinin yapılmasında hukuki bir engel bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- Vefat eden eşin hissedarı olduğu A.Ş.’ye ait hisse senetlerinin, ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 10. maddesinin ikinci fıkrasının (d) bendine göre, yani borsada kayıtlı ise ölüm tarihine takaddüm eden üç yıl içindeki en son muamele değeriyle; borsada kayıtlı değilse veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değerle değerlendirilip beyan edilmesi gerektiği,

- Söz konusu hisselerin yüzde 12,02'lik kısmının 2002 yılı öncesinde, yüzde 17,68'lik kısmının ise 2002 yılından sonra edinildiği

hususları dikkate alındığında, söz konusu şirket hisselerinin 2002 yılı öncesinde edinilen yüzde 12,02'lik kısmının ve 2002 yılı sonrasında edinilen yüzde 17,68'lik kısmından ise edinilmiş mallara katılma rejimi gereğince yapılacak mal tasfiyesi sonrasında murise ait olduğu belirlenecek kısmının terekeye dahil edilerek, borsada kayıtlı ise ölüm tarihine takaddüm eden üç yıl içindeki en son muamele değeriyle; borsada kayıtlı değilse veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değerle beyan edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda özetlenen özeldeler ile diğer çok sayıda özeldenin tam metnine www.gelirler.gov.tr internet adresinin mevzuat bölümünden ulaşabilirsiniz.

Saygılarımızla,

Recep Bıyık

Mevzuat Eğitim ve Araştırma Başkanı

E-posta: recep.biyik@pwc.com