

ÖZEL SİRKÜLER

2025 YILINDA İŞLETME HESABI ESASI VE BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTMA VE SINIF DEĞİŞTİRME HADLERİ

ÖZET

2025 yılında mükelleflerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre işletme hesabı esası ve bilanço esasına göre sınıf değiştirmede dikkate almaları gereken hadler.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 176'ncı maddesinde tüccarlar defter tutma bakımından ikiye ayrılmış; I'nci Sınıf Tüccarların Bilanço Esasına göre, II'nci Sınıf Tüccarların ise İşletme Hesabı Esasına göre defter tutacakları belirtilmiştir.

Hangi mükelleflerin I'nci Sınıf Tüccar ya da II'nci Sınıf Tüccar sayılacağı, sınıfların tespitine ilişkin hadler ve sınıflar arasındaki geçişe ilişkin düzenlemelere, VUK'nun 177-181'inci maddeleri arasında yer verilmiştir.

İşletme hesabı esası ve bilanço esasına göre defter tutma ayırımına ilişkin hadler, Vergi Usul Kanunu Tebliği ile yayımlanmaktadır. 2023¹ ve 2024² yılları için belirlenmiş olan bu hadler aşağıdaki gibi olup; 2025 yılına ilişkin hadler henüz yayımlanmamış olmakla birlikte açıklanan yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak yapılan hesaplamalar sonucunda aşağıdaki gibi olabilecekleri değerlendirilmektedir.

¹ 30.12.2022 tarihli ve 32059 (2.Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 544 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde belirlenen tutarlar

² 30.12.2023 tarihli ve 32415 (2.Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde belirlenen tutarlar

Madde No	Konusu	2023 Yılında Uygulanan Miktar (TL)	2024 Yılında Uygulanan Miktar (TL)	2025 Yılında Uygulanacağı Düşünülen Miktar (TL)
MADD E 177-	Bilanço esasına göre defter tutma hadleri			
	Alış tutarı	890.000	1.400.000	2.000.000
	Satış tutarı	1.270.000	2.000.000	2.800.000
	2- Yıllık gayrisafi iş hasılatı	440.000	690.000	990.000
	3- İş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı	890.000	1.400.000	2.000.000

İşletme hesabı esas ve bilanço esasına göre defter tutma ve sınıf değiştirmede Vergi Usul Kanunu Tebliğlerinde yer alan hangi yıla ilişkin had ve tutarların dikkate alınması gerektiğine ilişkin tereddütlerin giderilmesini teminen Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan Birliğimizce görüş istenilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Birliğimize hitaben gönderilen ve bir örneğine Sirkülerimiz ekinde yer verilen 28.08.2019 tarihli ve E.121077 sayılı yazıda; 2020 yılına ilişkin tüccar sınıfının (tutulacak defter türünün) belirlenmesi açısından 2019 yılı faaliyetlerine ilişkin iş hacminin, Vergi Usul Kanunu'nun 177 nci maddesine ilişkin olarak 1/1/2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere mezkur Kanunun mükerrer 414 üncü maddesi kapsamında yayımlanacak hadlerle kıyaslanması gerektiği açıklanmıştır.

Buna göre; öteden beri işletme hesabı esasında defter tutmakta olan bir mükellefin 2025 yılında tutması gereken defterlerin tespitinde 2024 yılı alış, satış ve gayrisafi iş hasılatı tutarları 2025 yılı için yayımlanacağı düşünülen ve yukarıdaki tabloda belirtilen 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan hadler ile karşılaştırılarak karar verilmelidir.

Vergi Usul Kanunu'nun düzenlemeleri, ilgili Tebliğlerde açıklanan tutarlar ve GİB yazısı dikkate alınmak suretiyle 2025 yılında I'nci ve II'nci sınıf tüccarların sınıf değiştirmede dikkate almaları gereken hadlere ilişkin olarak aşağıdaki tablolar düzenlenmiştir.

I-Bilanço Esasından İşletme Hesabına Geçiş

Satin aldığı malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan bilanço esasına göre defter tutan I'nci sınıf bir tüccarın	1.	Son dönem iş hacminin % 20'yi aşan bir nispette düşük olması durumu	
	2024 yılı	Alış Tutarı	1.600.000 liranın altındaysa
		Satış Tutarı	2.240.000 liranın altındaysa
	2.	Son üç dönem iş hacminin % 20'ye kadar bir düşüklük göstermesi durumu (her üç yılda)	
	Alış tutarları	2022 yılı	712.000-890.000 lira arasındaysa
		2023 yılı	1.120.000-1.400.000 lira arasındaysa
		2024 yılı	1.600.000-2.000.000 lira arasındaysa
	Satış tutarları	2022 yılı	1.016.000 – 1.270.000 lira arasındaysa
		2023 yılı	1.600.000 – 2.000.000 lira arasındaysa
		2024 yılı	2.240.000 – 2.800.000 lira arasındaysa
Satin aldığı malları olduğu gibi veya işledikten sonra satmanın dışındaki işlerle uğraşan bilanço hesabı esasına göre defter tutan I'nci sınıf bir tüccarın	1.	Son dönem iş hacminin % 20'yi aşan bir nispette düşük olması durumu	
	2024 yılı	Gayrisafi İş Hasılatı	792.000 liranın altındaysa
		2.	Son üç dönem iş hacminin % 20'ye kadar bir düşüklük göstermesi durumu (her üç yılda)
	Gayrisafi İş Hasılatı	2022 yılı	352.000 – 440.000 lira arasındaysa
		2023 yılı	552.000 – 690.000 lira arasındaysa
2024 yılı		792.000 – 990.000 lira arasındaysa	

2025 yılından itibaren işletme hesabı esasında defter **tutabilir.**

Satın aldığı malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan, aynı zamanda bunun dışındaki işlerle de uğraşan bilanço esasına göre defter tutan I'nci sınıf bir tüccarın	1. Son dönem iş hacminin % 20'yi aşan bir nispette düşük olması durumu		
	2024 yılı	DİĞER İşlerden Elde Edilen Satış Hasılatının Beş Katı ile Mal Alım Satımı ile İlgili Satış Tutarı Toplamı	1.600.000 liranın altındaysa
	2. Son üç dönem iş hacminin % 20'ye kadar bir düşüklük göstermesi durumu (her üç yılda)		
	DİĞER İşlerden Elde Edilen Satış Hasılatının Beş Katı ile Mal Alım Satımı ile İlgili Satış Tutarı Toplamı	2022 yılı	712.000 - 890.000 lira arasındaysa
		2023 yılı	1.120.000 – 1.400.000 lira arasındaysa
2024 yılı		1.600.000 – 2.000.000 lira arasındaysa	
<p>*Sınıf değiştirmeye ilişkin yüzdesel düşüklükler mal alış tutarlarında olabileceği gibi mal satış tutarlarında veya iş hasılatında da olabilir. <i>Bu yüzdesel düşüklükler bir yıl mal satış tutarında, diğer yıl ise mal alış tutarında olabilir.</i> Bilanço esasından işletme hesabı esasına geçiş ihtiyari olup dileyen mükellefler söz konusu şartları sağlasalar bile 2025 yılında bilanço esasında defter tutmaya devam edebilirler.</p>			

II- İşletme Hesabından Bilanço Esasına Geçiş

Satin aldığı malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan işletme hesabı esasına göre defter tutan II'nci sınıf bir tüccarın	3.	Son dönem iş hacminin % 20'yi aşan bir nispette fazla olması durumu	
	2024 yılı	Alış tutarı	2.400.000 lirayı aşıyorsa
		Satış tutarı	3.360.000 lirayı aşıyorsa
	4.	Son iki dönem iş hacminin % 20'ye kadar bir fazlalık göstermesi durumu	
	Alış tutarları	2023 yılı	1.400.000 – 1.680.000 lira aralıdaysa
		2024 yılı	2.000.000 – 2.400.000 lira aralıdaysa
Satış tutarları	2023 yılı	2.000.000 – 2.400.000 lira aralıdaysa	
	2024 yılı	2.800.000 – 3.360.000 lira aralıdaysa	
Satin aldığı malları olduğu gibi veya işledikten sonra satmanın dışındaki işlemlerle uğraşan işletme hesabı esasına göre defter tutan II'nci sınıf bir tüccarın;	5.	Son dönem iş hacminin % 20'yi aşan bir nispette fazla olması durumu	
	2024 yılı	Gayri safi iş hasılatı	1.188.000 lirayı aşıyorsa
	6.	Son iki dönem iş hacminin % 20'ye kadar bir fazlalık göstermesi durumu	
Gayri safi iş hasılatları	2023 yılı	690.000 - 828.000 lira aralıdaysa	
	2024 yılı	990.000 – 1.188.000 lira aralıdaysa	
Satin aldığı malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan, aynı zamanda bunun dışındaki işlemlerle de uğraşan işletme	1.	Son dönem iş hacminin % 20'yi aşan bir nispette fazla olması durumu	
	2024 yılı	Diğer İşlerden Elde Edilen Satış Hasılatının	2.400.000 lirayı aşıyorsa

2025 yılından itibaren bilanço esasında defter tutması gerekir.

hesabı esasına göre defter tutan II'nci sınıf bir tüccarın;		Beş Katı ile Mal Alım Satımı ile İlgili Satış Tutarı Toplamı	
	2. Son iki dönem iş hacminin % 20'ye kadar bir fazlalık göstermesi durumu		
	DİĞER İŞLERDEN ELDE EDİLEN SATIŞ HASILATININ BEŞ KATI İLE MAL ALIM SATIMI İLE İLGİLİ SATIŞ TUTARI TOPLAMI	2023 yılı	1.400.000 -1.680.000 lira arasındaysa
		2024 yılı	2.000.000 -2.400.000 lira arasındaysa
<p>*Sınıf değiştirmeye ilişkin yüzdesel fazlalıklar mal alış tutarlarında olabileceği gibi mal satış tutarlarında veya iş hasılatında da olabilir. <i>Bu yüzdesel fazlalıklar bir yıl mal satış tutarında, diğer yıl ise mal alış tutarında olabilir.</i> İşletme hesabı esasından bilanço esasına geçişte her hangi bir ihtiyarilik bulunmamaktadır. Şartları sağlayan mükelleflerin 2025 yılından itibaren bilanço esasında defter tutması gerekmektedir.</p>			

VUK' nın 177'nci maddesine göre 2025 yılında

- Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler işteğal neveleri yukarıdaki bölümlerde yer alan hadlerden hangisine giriyorsa ona göre defter tutarlar)
- Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilir.)
- İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler

bu hadlerle bağılı olmaksızın bilanço esasına göre defter tutmak zorundadır.

III- Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Defter Tutma Durumları

Türk Ticaret Kanunu'nun 124'üncü maddesine göre *ticaret şirketleri*; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir. Bu kapsamda kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

- Sermaye şirketleri.
- Kooperatifler.
- İktisadî kamu kuruluşları.
- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.
- İş ortaklıkları.

Bu kurumların tanımları ise söz konusu Kanun'un 2'nci maddesinde aşağıdaki gibi yapılmıştır:

- Sermaye şirketleri:** Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.
- Kooperatifler:** 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.
- İktisadî kamu kuruluşları:** Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup yukarıdakiler dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilmektedir.
- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler:** Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya

vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

10. **İş ortaklıkları:** Yukarıdaki kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

Bu tüzel kişilerden Maliye Bakanlığınca izin verilenler dışındakiler 2025 yılında defterlerini bilanço esasına göre tutmak zorundadır.

IV- Basit Usulden Gerçek Usule Geçen Mükelleflerin Tutacakları Defterler

Basit usulde defter tutan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanununun 46-51 inci maddeleri arasında yer alan basit usulde vergilendirmeye ilişkin hadleri aşmaları durumunda gerçek usulde vergilendirilmeye geçmeleri gereken koşulların oluşması durumunda izleyen yılda doğrudan birinci sınıf usulüne göre defter tutup tutamayacakları üzerinde durulması gereken bir konudur. Bu konu ile ilgili olarak Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 6/3/2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-VUK/2012-1-61 sayılı Özelgesinde aşağıdaki görüşe yer vermiştir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; yolcu taşımacılığı faaliyetiniz nedeniyle basit usulde vergi mükellefi olduğunuzu, 2011 yılı 11 aylık gayri safi iş hasılatınızın ... TL olduğunu belirterek 2012 yılından itibaren gerçek usulde işletme hesabı esasına göre mi, bilanço esasına göre mi defter tutmak zorunda olduğunuz hakkında görüş talep etmiş bulunmaktasınız.

....

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesinde, defterlerin hesap dönemi itibarıyla tutulacağı, kayıtların her hesap dönemi sonunda kapatılıp ertesi dönem başında yeniden açılacağı, hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu hükmü yer almıştır. Aynı Kanunun 176 ve izleyen maddelerinde defter tutma ile ilgili hükümlere yer verilmiş ve defter tutma bakımından mükellefler birinci ve ikinci sınıf tüccarlar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarların ise işletme hesabı esasına göre defter tutacakları belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 177 inci maddesinde, 1 inci sınıfa dahil tüccarlar belirtilmiş olup, "İkinci Sınıf Tüccarlar" başlıklı 178 inci maddesinde; " Aşağıda yazılı tüccarlar 2 inci sınıfa dahildirler:

- 1.177 inci maddede yazılı olanların dışında kalanlar;
2. Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler.

Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar 2 inci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler." hükmüne yer verilmiştir.

... Dolayısıyla, iş hacmi bakımından ikinci sınıfa dahil bulunan mükelleflerin, kendi istekleri ile birinci sınıfa geçebilmeleri ve bilanço esasına göre defter tutabilmeleri ancak, içinde bulunulan hesap dönemini takip eden hesap döneminin başından başlamak şartıyla mümkün bulunmaktadır.

Bu itibarla; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun basit usule tabi olmanın özel şartlarından olan 48 inci maddenin 2 numaralı bendinde yer alan gayrisafi iş hasılatını aştığından 01.01.2012 takvim yılı başından itibaren işletme hesabı esasına göre defter tutmanız, 2013 yılı ve sonrasında, defter tutma bakımından sınıf tespit edilmesinde Vergi Usul Kanununun yukarıda yer verilen hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir."

Gelir İdaresinin görüşü yukarıda yer aldığı gibidir.

Saygılarımızla...