

TEŞVİK EDİCİ VERGİ POLİTİKASI ARACI OLARAK ELEKTRONİK TİCARET GÜMRÜK BEYANNAMESİYLE MAL İHRACATI KAPSAMINDA ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İNDİRİM UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

**Evaluation of the Reduction Practice on Earnings Derived
from the Export of Goods Via Electronic Commerce
Customs Declaration as an Incentive Tax Policy Instrument**

Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU* - Bekir ÖZCAN**

Geliş Tarihi: 08.12.2025 | Yayına Kabul Tarihi: 24.06.2026

Öz

GVK'nın 89/16. maddesinde Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesi (ETGB) ile yapılan mal ihracatından elde edilen kazançlara gelir vergisi indirimi düzenlenmiştir. Teşvik edici vergi politikası, büyüme ve ihracatı

Abstract

Article 89/16 of the ITL regulates income tax deduction for earnings from the export of goods made with the Electronic Commerce Customs Declaration (ETGB). The incentive tax policy aims to support growth and

* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, fatih.saracoglu@hbv.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-5778-0488.

** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Maliye Doktora Öğrencisi,
bekir.ozcan@ogr.hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7751-5983.

desteklemeyi amaçlamakta olup söz konusu indirim mikro ölçekte ihracatı artırmayı hedeflemektedir. Ancak indirimden yararlanabilmek için belirlenen hasılat sınırının (2.400.000 TL) aşılması halinde teşvikin tamamen ortadan kalkması, büyüme potansiyeli olan işletmeler üzerinde baskı yaratmaktadır.

Türkiye’de ihracatın büyük kısmı sınırlı sayıdaki büyük ölçekli işletmeler tarafından gerçekleştirilmektedir. Mikro işletmeler ise ihracatçı sayısında çoğunlukta olmalarına rağmen düşük paya sahiptir. Bu nedenle düzenlemenin yalnızca küçük ölçekli gelir vergisi mükelleflerini kapsamı, ihracat tabanının genişlemesine yeterli katkı sağlamamaktadır. Ayrıca hasılat tutarlarının güncellenmemesi, gelecekte mikro ihracat tanımına uyan işletmelerin dahi indirim kapsamı dışında kalmasına yol açabilecek bir risk oluşturmaktadır.

Çalışma, söz konusu düzenlemenin mikro ihracatı destekleyen önemli bir adım olmakla birlikte, hasılat sınırı ve kapsam darlığı nedeniyle işletmelerin büyümesini teşvik etmekten ziyade sınırlayıcı bir etki oluşturabileceğini ortaya koymaktadır. Ayrıca Türkiye’nin ihracat yapısı dikkate alındığında, mikro ve küçük işletmelerin ihracata daha güçlü biçimde entegre edilebilmesi için daha geniş kapsamlı, ölçek uyumlu ve güncellenebilir bir teşvik sistemine ihtiyaç duyulduğu saptanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Teşvik, Vergi Teşviki, Vergi İndirimi, Mikro İhracat, Elektronik Ticaret.

exports, and the reduction aims to increase exports on a micro scale. However, if the revenue limit determined to benefit from the discount (2,400,000 TL) is exceeded, the complete disappearance of the incentive creates pressure on businesses with growth potential.

Most of the exports in Turkey are carried out by a limited number of large-scale enterprises. Micro enterprises, on the other hand, have a low share in the number of exporters, although they are the majority. For this reason, the fact that the regulation covers only small-scale income taxpayers does not contribute sufficiently to the expansion of the export base. In addition, the failure to update turnover thresholds poses a risk that, in the future, even enterprises that fall within the definition of micro-exporters may remain outside the scope of the tax reduction.

The study reveals that although the regulation in question is an important step supporting micro exports, it may have a limiting effect rather than encouraging the growth of enterprises due to the revenue limit and narrow scope. In addition, considering Turkey’s export structure, it has been determined that a more comprehensive, scale compatible and updatable incentive system is needed in order to integrate micro and small enterprises more strongly into exports.

Keywords: Incentive, Tax Incentive, Tax Reduction, Micro Export, Electronic Commerce.

GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK’nın) “Diğer İndirimler” başlıklı 89. maddesinin 1. fıkrasının 16. bendinde gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılacak indirimler arasında elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle (ETGB) mal ihracatı kapsamında elde edilen kazançlarda indirim uygulaması düzenlenmiştir.

Buna göre, tam mükellef gerçek kişilerin, 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 225. maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan

Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen ETGB ile gerçekleştirdikleri mal ihracatı kapsamında elde ettikleri kazancın %50'si gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için bu kapsamda sayılan;

- İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 400.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması,
- İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 800.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama bir tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,
- İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 1.600.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,
- İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 2.400.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama üç tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması, gerekmektedir.

Düzenleme teknik açıdan kanun hükmünde yer alan ihracattan kaynaklanan hasılat tutarları ve bunların güncellenmesi, sigortalı olma ve çalıştırılan işçi sayısı ile indirim oranı açısından değerlendirilebilecektir. Konu, ülkemiz gelir vergisi uygulamasında mal ihracatı doğrudan doğruya teşvik eden ilk uygulama olması açısından önem arz etmektedir. Bu çerçevede elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle mal ihracatı kapsamında elde edilen kazançlarda gelir vergisi indirimi, teşvik edici vergi politikası kapsamında ele alınacak olup çalışmanın bu yönüyle literatüre katkı sunması amaçlanmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında bu çalışmanın ilk bölümünde teşvik edici vergi politikasının ihracat açısından önemi açıklanacaktır. İkinci bölümde Türkiye'de ihracatın genel görünümü incelenecek; ardından ihracatçı yapısı ile şirketlerin durumu ortaya konulacaktır. Üçüncü ve son bölümde mal ihracatında gelir vergisi indirimine ilişkin düzenleme vergi harcamaları, kurumlaşma, ihracatçı ve şirket yapısı açısından değerlendirilecektir.

1. İNDİRİM UYGULAMASININ GENEL OLARAK TEŞVİK EDİCİ VERGİ POLİTİKASI VE İHRACAT AÇISINDAN ÖNEMİ

2024 Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu'na göre gelir politikalarının temel çerçevesi; vergide adaleti artırırken enflasyonist etki oluşturmamak, gelir dağılımını gözetmek, **yatırım, istihdam, üretim ve ihracatı korumaktır**¹. Ayrıca Orta Vadeli Program ve 2024 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programında ekonomi politikasının temel amacı; "enflasyonla etkin mücadele ederek fiyat istikrarının ve finansal istikrarın güçlendirilmesi, yüksek katma değerli üretimin teşvik edilmesi, yeşil ve dijital dönüşüm odağıyla verimlilik ve **ihracat artışı yoluyla**

¹ T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2025), **Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu**, s. 3. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2024/07/2024-Merkezi-Yonetim-Butce-Gerceklesmeleri-ve-Beklentiler-Raporu.pdf>, Erişim Tarihi: 01.10.2025.

büyüme ve cari işlemler dengesinde kalıcı iyileşmenin sağlanması ...” olarak belirlenmiştir².

Türkiye ekonomisi açısından ihracat, büyümenin sürdürülmesi, cari dengenin iyileştirilmesi, istihdamın artırılması, sanayileşme sürecinin hızlandırılması ve uluslararası rekabet gücünün geliştirilmesi bakımından önemli bir rol oynamaktadır. Yapılan birçok çalışma, Türkiye’de ihracat artışı ile ekonomik büyüme arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunduğunu ortaya koymaktadır³. Özellikle sanayi ürünleri ihracatındaki artış, ekonominin yapısal dönüşümüne katkı sağlamaktadır⁴.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde büyümenin ve iktisadi kalkınmanın sağlanması hususunda birçok önemli politika türü mevcuttur. Bu tür ülkelerde piyasada genel kaynak dağılımının, gelişme açısından optimal noktada olmadığı genel kabul görmektedir ve dolayısıyla konunun vergiyle ilgili kısmında “teşvik edici/ayırıcı vergi politikası” kavramı önem taşımaktadır. Zira bütün vergilerin piyasada meydana gelen kaynak dağılımını etkilediği ileri sürülebilir⁵.

Vergi teşviki, vergi politikası araçlarıyla belli mükelleflerin veya konuların vergi dışında tutulması amacıyla alınan önlemler bütünü olarak ifade edilebilir⁶. Vergi teşviki önlemlerinin altında yatan esas amaç, mükellefler üzerindeki vergi yükünün azaltılması suretiyle işletmelerin mali yükünü hafifletmek, bu şekilde vergi için ayrılacak kaynakların başka yerde kullanılmasını sağlamaktır⁷.

Teşvik edici/ayırıcı vergi politikası uygulamasında, vergilemenin hali hazırda ortaya çıkardığı etkileri, bilinçli ve istenilen yön ve miktarda yöneltmek, doğası gereği tüm üretim faktörlerini ve iktisadi zümreleri etkileyen vergiyi ve uygulanış biçimini yönetmek, ister özendirici ister dezavantajlı hale getirmek amaçlanmaktadır⁸. Bu tür vergilemenin kullanabileceği yollardan biri talebin fiyat esnekliğine bağlı olarak talebin azaltılması, istenen mal ve hizmetler üzerine vergi konulmak suretiyle bunlara tahsis edilen kaynakların diğer alanlara kaydırılmasının sağlanması; ikincisi ise faaliyet kollarının/sektörlerin nisbi karlılığını farklılaştırarak, sektörel öncelikler, yatırım bölgeleri ve işletme büyüklüğü gibi kıstaslara göre karlılık farklılaştırılması yoluyla kaynak dağılımının yönetilmesidir⁹.

İkinci yol da kendi arasında iki biçimde uygulanabilir: Birincisi yatırımın karlılığını ve yatırım mallarının fiyatlarını vergileme yoluyla değiştirmek, ikincisi gelir ve kurumlar

² T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, a.g.r., s. 4.

³ Bkz. Ebru Topcu (2017), **İhracata Dayalı Büyüme Hipotezine Yeni Bir Yaklaşım: Türkiye Ekonomisi Üzerine Sektörel Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nevşehir.

⁴ Bkz. Utku Utkulu, Durmuş Özdemir (2004), “Does Trade Liberalization Cause a Long Run Economic Growth in Turkey, Economic Change and Restructuring”, **Springer**, vol. 37(3), s. 245-266. Ayrıca ihracat ve ekonomik büyüme konusunda bkz. Gershon Feder (1982), “On Exports and Economic Growth”, **Journal of Development Economics**, Vol. 12, s. 59-73.

⁵ Sevim Görgün (1973), **Maliye Politikası**, Çağlayan Basımevi, İstanbul, s. 196.

⁶ Xue Zhao, Guoqing Liu ve Xiaorui Zhao (2025), “Tax incentives, financial subsidies and high-quality development of enterprises”, **Finance Research Letters** 86, s. 2.

⁷ Siyang Hu, Xingyu Zhou, Ping Li (2025), “Tax incentives, market competition, and corporate innovation”, **Finance Research Letters** 77, s. 2.

⁸ Batirel’e göre “Teşvik tedbirlerinin iki fonksiyonu vardır. Bunlardan birincisi vergi yükünü azaltarak yatırıma ayrılacak fonları artırır. İkincisi, yatırımların arzulanan alanlara kaymasını sağlayabilirler. **Teşvik tedbirlerinin bütün etkinliği belirtilen bu iki görevi başarmalarına bağlıdır.**” Bkz. Ömer Faruk Batirel (1984), **Maliye Politikası ve Gelişmekte Olan Ülkeler**, Okan Dağıtım Yayıncılık, İstanbul, s. 137.

⁹ Görgün, a.g.e., s. 196.

vergisinde yer verilecek indirimlerle doğrudan doğruya karı artırmak ya da azaltmaktır¹⁰. İlkinde yatırımda kullanılacak hammadde ve ara mallara, vergiler konulması suretiyle talebi baskılamak, ilgili mal ve hizmetin tüketimini vergi yoluyla kolaylaştırmak ya da zorlaştırmak söz konusudur¹¹. Bu çerçevede vergi teşvikleri de çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Her ülkenin kendine özgü bir vergi sistemi olduğundan hareketle; farklı muafiyet ve istisnalar, vergi indirimleri, indirimli vergi oranları gibi çok çeşitli varyasyonlar söz konusu olabilmektedir¹². Gelir ve kurumlar vergisinin yer alan indirimler suretiyle yapılan yöneltici etki ise indirimli kurumlar vergisi, yatırım indirimi, beyannameden indirilmesine imkan tanınan indirimler ve farklı oranlarda vergilendirme gibi uygulamalarla gerçekleştirilmektedir.

Teşvik edici vergi politikası, iktisadi kalkınmanın temini, büyümenin sürdürülmesi ve iktisadi istikrarın bozulmaması gibi amaçlara ulaşılabilmesi açısından devletin uyguladığı, harcama ve borçlanma politikası gibi politikalardan biridir¹³. Maliye politikasının amaçları açısından politika demetleri çeşitli nicelik ve niteliklerde olmakla birlikte yalnızca herhangi bir maliye politikası aracının kullanılması mümkün olmayıp bu konuda politika aracı bileşimleri kullanılmaktadır.

İşte teşvik edici vergi politikası da geniş anlamdaki vergi politikasının özel bir kısmını ifade etmektedir¹⁴. Büyüme (dolayısıyla kalkınma) sorunları ile merkantilistlerden bu yana ilgilenilmekte olup¹⁵ geçmişten günümüze kadar konunun önemi giderek artmış ve daha da artacak gibi görünmektedir. Büyümenin teşviki konusunda geçmiş tecrübeler, ekonominin geneli açısından izlenen politikaların vergiden çok harcama ve borçlanmayı kullandığını gösterse de¹⁶ vergi politikasına ve teşvik edici vergisel düzenlemelere iktisadi büyüme/kalkınma ve istikrar açısından büyük önem atfetmek bir zorunluluktur. Zira doğrudan ve dolaylı olarak ülkenin vatandaşlarına, özelde yatırım, tasarruf ve tüketim gibi göstergelere etki etme potansiyeline sahip olan vergi mefhumu, topluma ve ekonomik aktörlere özgü teknik nitelikler içermelidir. Vergi politikasının iş gücü arzını, tasarrufları ve dolayısıyla yatırımları etkilediği konusunda ihtilaf bulunmamaktadır. Pek tabii vergiler, ülkede yatırım ortamını etkileyen faktörler arasındadır ve fakat en önemli faktörün vergiler olduğunu ifade etmek mümkün değildir. Bu konuda vergi politikası, ekonominin genel durumuna uygun belirlenmeli, yatırım ortamının taşıdığı özelliklere uygun olmalıdır. Vergi politikasının harcama-borçlanma politikası yönünden mali politikalara, makroekonomik göstergeler bağlamında iktisat politikalarına ve gayet doğaldır ki ülkenin genel idari politikasına (siyasi-politik amaçlar) uygun olması gerekmektedir¹⁷.

¹⁰ Xue Zhao, Guoqing Liu ve Xiaorui Zhao, a.g.e., s. 2.

¹¹ Görgün, a.g.e., s. 197.

¹² European Commission (2025), "Tax incentives as a policy instrument for the social economy", https://social-economy-gateway.ec.europa.eu/document/download/36c89e9b-63e9-41a4-aa414f3fc89a24c8_en?filename=Thematic_discussion_paper_WS1_0.pdf, s. 4.

¹³ Ayrıntılı bilgiler için bkz. Fatih Saraçoğlu ve Öner Gümüş (2017), **Tax incentives in Turkey: Current Applications and Assessments**, Lap Lambert Academic Publishing, s. 19-23.

¹⁴ İsmail Türk (1961), **İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası**, Sevinç Matbaası, Ankara, s. 81.

¹⁵ Salih Turhan (1975), "Vergileme ve İktisadi Büyüme", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 23. Seri, Fakülteler Matbaası, İstanbul, s. 249, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7781>, Erişim Tarihi: 29.09.2025.

¹⁶ Fritz Neumark (1970), **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuropolitik**, Tübingen, s. 312 vd.'den aktaran Salih Turhan (1998), **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 37.

¹⁷ Bkz. Dani Rodrik (1998), **Trade Policy and Economic Performance in Sub-Saharan Africa**, Expert Group on Development Issues, s. 34.

Ülkemizde yatırım ortamının özendirilmesi, yatırım ve tasarrufun teşvik edilmesi, ihracatın artırılması ve böylece sürdürülebilir ekonomik büyümenin sağlanması gerekliliği genel kanı olarak ortadadır. İlgili amaç ve politikalar, hem kalkınma planlarında hem de hükümet tarafından yayınlanan birçok belgede/stratejik plan ve vizyon belgelerinde yer almakta ve sıkça dile getirilmektedir. Bugün harcama politikası, borçlanma ve bütçe politikası gibi tüm mali politika araçları, maliye politikasının amaçlarına uygun olsun olmasın kullanılan enstrümanlardır. Genel maliye politikası araçlarının durumu bu çalışmanın kapsamını aşmaktadır. Bu nedenle vergi politikasının teşvik edici boyutları üzerinde durulacaktır. İşte tam da burada vergi politikasının harcama-bütçe politikasının ortaya koyduğu çıktıları ortadan kaldıracak nitelikte değil, her politika kalemi/aracı birbirini tamamlayıcı nitelikte olmalıdır.

Vergi politikasının büyüme-kalkınma hususunda üzerine düşen görevi gerçekleştirebilmesi açısından ortaya dolaylı-dolaysız vergi seçimi çıkmakta olup dolaysız verginin dolaylı bir vergiye oranla çalışma arzusunu daha fazla etkilediği, yüksek marjinal vergi oranlarının vergi mükellefi üzerinde "daha az çalışma" arzusu yarattığı, genel olarak verginin gönüllü tasarrufları etkilediği ve hatta verginin teknolojik gelişmeler üzerinde bir etkisi olduğu ortaya konulabilir. Bu gibi durumlar literatürde verginin gelir-ikame etkisi olarak meydana çıkmakta olup konu, çeşitli iktisadi modellemeler yardımıyla da açıklanagelmıştır. Bu kapsamda verginin kişiler üzerindeki etkileri teorik olarak uzun biçimde ortaya konulmayacak olup bugün verginin bu tür fonksiyonları olduğu kuşkusuzdur.

Vergisel yönelticilik (yöneltici vergi tedbirleri) ister ekonomik ister politik sebeplerden dolayı olsun mali yük farklılaştırmasıyla iktisadi grupları, üretim dallarını, tüketim şekillerini, sermaye yaratma veya kullanma şekillerini nispeten teşvik etmek veya dezavantajlı duruma sokarak caydırmak anlamına gelmektedir¹⁸. F. Neumark'a göre, yöneltici vergisel farklılıkların "çalışkanları" cezalandırdığı ve "çalışkan olmayanlara" rekabet açısından objektif olarak haksız bir kazanç sağladığının kabulü makul görünmektedir¹⁹. Diğer bir ifadeyle mali yönelticiliğin bir eğilim olarak ekonomik açıdan geriliği (daha az çalışanı) ödüllendirdiği ve kaynakların optimal dağılımını engellediği ifade edilebilir.

Türkiye'de vergi politikası açısından bakıldığında Türk vergi sisteminde iktisadi büyüme/kalkınmanın sağlanması için (bunun için tüketim-tasarruf-yatırım ve ihracat-ithalat gibi unsurlar yönlendirilmekte, özendirilmekte veya caydırılmaktadır.) kullanılan birçok müessese bulunmaktadır. Büyüme ve kalkınmanın sağlanması çok genel ve soyut kavramlar olarak karşımıza çıkan üst normlar olup söz konusu durumun sağlanabilmesi için tüketim-tasarruf/yatırım kullanılmaktadır. Bu çerçevede ülkemizde gelir ve kurumlar vergisi açısından üretimi, otofinansmanı (dolayısıyla mükellef düzeyinde finansman maliyetlerinin azaltılmasını ve böylece yatırımlara daha fazla kaynak aktarımını), yatırımı ve ihracatı teşvik eden bir sistem olduğunu (bu düzenlemelerden kaynaklanan operasyonel sorunlar göz ardı edilirse) ifade etmek mümkündür.

Bu kapsamda söz edilebilecek uygulamalar, vergi mevzuatımızda yer alan indirim, istisna ve muafiyetler şeklinde ortaya çıkan vergi avantajlarıdır. Gerçekten de vergi sistemimiz incelendiğinde hemen tüm kanunlarda pek çok sayıda indirim-

¹⁸ Fritz Neumark (1975), **Vergi Politikası**, (Çev. İclal Feyzioğlu Cankorel), Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 239.

¹⁹ Neumark, **Vergi Politikası**, a.g.e., s. 244.

istisna/muafiyet düzenlemeleri olduğunu ifade etmek mümkündür. Genel olarak KVK ve GVK'da yer alan istisna ve indirim düzenlemeleri, Ar-Ge ve tasarım indirimleri, serbest bölgeler istisnası gibi düzenlemeler sayılabilir.

Bunlardan biri de 2021 takvim yılından itibaren yürürlüğe girmiş bulunan ihracatı teşvik indirimidir. İndirim GVK'nın 89/16 maddesinde yer almakta olup ilgili hükmün gerekçesine bakıldığında da düzenleme amacının ihracatı ve dolayısıyla büyümeyi sağlamak olduğu görülmektedir. Madde hükmü uyarınca çalışan sayısı ve elde edilen hasılat baz alınarak ihracattan elde edilen gelirin %50'sinin indirim konusu yapılması sağlanmakta, söz konusu indirimin yıllık beyannameye bildirilecek gelirden indirilebilmesi mümkün olmaktadır.

Dünyada birçok ülkede basitleştirilmiş ihracat beyannamesi, KOBİ ve e-ihracata odaklanan vergi teşvik politikaları, kargo ve lojistik destekler gibi vergi dışı teşvik mekanizmaları bulunmakla birlikte GVK md. 89/16'da yer alan mikro ihracata yönelik vergi indirimi teşviki, ülkemize özgü bir müessese olarak ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisi indirimi dışında da birçok vergi teşviki e-ticaret ihracatını büyütme isteyen birçok ülkede benzer modellerle uygulanmaktadır. Ülkeler bu tür teşvikleri genellikle yerel KOBİ'lerin küresel pazarlara açılmasını desteklemek ve ülkeye döviz girdisi sağlamak amacıyla tasarlanmaktadır.

Bu konuda özellikle Çin ve Hindistan uygulamaları, doğrudan ülkemizdeki ile aynı olmasa da ön plana çıkmaktadır.

Çin'de e-ticaret ihracatını desteklemek, ülkenin üretim altyapısını güçlendirmek ve katma değeri yüksek ürün ihracatını arttırabilmek amacıyla birtakım teşvik modelleri tasarlanmıştır²⁰. Bunlardan birisi de daha çok sınır ötesi e-ticareti hedef alan ve günümüzde sayısı 160'ı aşan "Sınır Ötesi E-Ticaret Pilot Bölgesi" (Cross-Border E-Commerce Pilot Zones) uygulamasıdır. Bu bölgelerde kayıtlı olan ve mikro ihracat yapan küçük işletmelere doğrudan gelir ve kurumlar vergisinde indirimli oran uygulanmaktadır. Ayrıca, belirli koşulları sağlayan işletmeler için KDV ve tüketim vergileri muafiyeti söz konusu olabilmektedir²¹.

Bu özel e-ticaret bölgelerinde kayıtlı olan mikro ihracatçı şirketlerin vergilendirilmesi açısından vergi oranı %4 olarak uygulanmaktadır²². Uygulama açısından ülkemizdeki uygulamada yer verilen çalışan sayısı ve hasılat sınırı şartları bulunmamakla birlikte ETGB açısından belli bir tutar sınırlaması da söz konusu değildir. Ancak ithalat açısından belli sınırlamalar getirilmiştir²³.

²⁰ Zoey Zhang, **An Introduction to China's Cross-Border E-Commerce Pilot Zones and Pilot Cities**, <https://www.china-briefing.com/news/cross-border-e-commerce-china-introduction-cbec-pilot-zones-pilot-cities/>, Erişim Tarihi: 26.05.2026.

²¹ Hanning Huang (2024), "The Policy of Cross Border E-Commerce Comprehensive Pilot Zone and the Growth of Urban Total Factor Productivity-Empirical Testing Based on Double Difference Method", **Paradigm Academic Press Law and Economy**, Vol. 3. No. 7, s. 44-45.

²² DEACONS, **New regulations on collection of enterprise income tax from retail export enterprises in cross-border e-commerce comprehensive pilot zones**, <https://www.deacons.com/2019/12/03/new-regulations-on-collection-of-enterprise-income-tax/>, Erişim Tarihi: 26.05.2026.

²³ Federico Paolucci, **Changing Import Tax Policies for e-Commerce in China**, <https://www.uschina.org/articles/changing-import-tax-policies-for-e-commerce-in-china/>, Erişim Tarihi: 26.05.2026.

Hindistan, küçük e-ticaret ihracatçıları ve yerel üreticileri desteklemek, sınır ötesi e-ticareti kolay hale getirmek ve maliyet ve bürokratik süreçlerin azaltılması için benzer vergi teşvik modelleri geliştirmiş ülkelerden birisidir. "E-Ticaret İhracat Merkezleri" (E-Commerce Export Hubs) aracılığıyla mikro ihracat yapan şahıs şirketleri ve KOBİ'ler için doğrudan kredi desteği, vergi muafiyetleri ve gümrük vergisi iadesi gibi teşvik araçları geliştirilmiştir²⁴.

Belirli bir cironun altında kalan mikro ihracatçılara gelir vergisi kolaylıkları sunulurken, ihracat yapılan tutar üzerinden doğrudan vergi indirimi veya vergi kredisi (RoDTEP gibi mekanizmalarla) tanımlanarak işletmenin çok daha az vergi ödemesi sağlanır²⁵.

Ülkede uygulanan RoDTEP (Remission of Duties and Taxes on Export Products) şeması kapsamında, e-ticaret veya kargo/posta yoluyla yapılan ihracatlarda, ürünlerin FOB (Free On Board) değerinin %0.3 ile %4.3'ü arasında değişen oranlarda doğrudan dijital vergi kredisi (e-scrip) verilir²⁶. Hindistan Hükümeti, bu hakları posta yoluyla mikro ihracat yapan tüm KOBİ'lere yasal olarak genişletmiştir. Ancak ülkede doğrudan ülkemizdeki ETGB ile yapılan mal ihracında gelir vergisi indirimine benzeyen bir uygulama bulunmamaktadır.

Brezilya'da bireysel mikro girişimcilerin, mikro işletmelerin ve küçük işletmelerin ihraç ettikleri malların üretiminde ödedikleri vergileri iade almalarına (ihracat değerinin %3'üne kadar) imkan tanıyan İhracat Akreditasyon programı uygulanmaktadır²⁷.

Güney Kore'de ise KOBİ e-ihracatçılara ilişkin olarak lojistik desteği, basitleştirilmiş e-ticaret prosedürleri ile teşvikler sunulmaktadır²⁸.

Yukarıda yer verilen örnek ülke uygulamalarına bakıldığında basitleştirilmiş gümrük uygulamaları ve KOBİ/şahıs odaklılık açısından Türkiye'de uygulanan ETGB ile yapılan ihracatta gelir vergisi indirimi ile benzer yönlerinin bulunduğu ifade edilebilir. Ancak doğrudan ülkemiz uygulamasında yer verilen hasılat şartı, çalışan sayısı şartı gibi sınırlamalar bulunmamaktadır. Avrupa Birliği (AB) ve OECD açısından bakıldığında ise ülkemizdeki uygulamaya benzer şekilde (yalnızca e-ticaret/mikro ihracat açısından gelir vergisi indirimi gibi) bir müessese bulunmamaktadır.

ETGB uygulaması, OECD yaklaşımı çerçevesinde sınır ötesi e-ticaret kavramı ile ilişkilidir. Ancak OECD'nin bu konudaki yaklaşımı genellikle dolaylı vergiler üzerinedir. Elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle yapılan mikro ihracatın kolaylaştırılması

²⁴ Indian Brand Equity Foundation, **E-commerce export hubs to support Indian SMEs with cost-effective logistics and streamlined regulatory processes**, <https://www.ibef.org/news/e-commerce-export-hubs-to-support-indian-smes-with-cost-effective-logistics-and-streamlined-regulatory-processes>, Erişim Tarihi: 26.05.2026.

²⁵ Press Information Bureau (PIB), **E-Commerce Export Hubs to Support Indian SMEs with Cost-Effective Logistics and Streamlined Regulatory Processes**, <https://www.pib.gov.in/PressReleasePage.aspx?PRID=2152518®=3&lang=2>, Erişim Tarihi: 26.05.2026.

²⁶ Federation of Indian Export Organisations, **RoDTEP Scheme**, https://fieo.org/view_section.php?lang=0&id=0,673, Erişim Tarihi: 26.05.2026.

²⁷ Acredita Exportação, **Incentivo fiscal para micro e pequenas empresas exportadoras**, https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/comercio-exterior/operacoes-de-comercio-exterior/acredita-exportacao?utm_source=chatgpt.com, Erişim Tarihi: 26.05.2026.

²⁸ Post Office International Express, https://www.smes.go.kr/exportcenter/business/government-assistance/express-support/ems.do?utm_source=chatgpt.com, Erişim Tarihi: 26.05.2026.

(basitleştirilmiş gümrük beyannamesi gibi uygulamalar²⁹) bu yaklaşıma uygun olarak şekillense de mikro ihracattan elde edilen kazançlarda gelir vergisi indirimi, ülkemize özgü bir maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır. Bu çerçevede OECD'nin konuya ilişkin yaklaşımına zararlı vergi uygulamaları (harmful tax practices)³⁰ açısından bakıldığında vergi teşviklerinin şeffaf, ölçülü, rekabet bozucu etki doğurmayan, kayıt dışılığı teşvik etmeyen ve vergi tabanının genişletilmesine engel olmayan (tabanı aşındırmayan) biçimde tasarlanması gerekmektedir. OECD'nin özellikle BEPS (Base Erosion and Profit Shifting-Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı) çerçevesinde temel amacı, ülkelerin vergi teşvikleri kullanılarak vergi rekabetine neden olmasının engellenmesidir. Bu çerçevede genel olarak teşvik uygulamalarına dikkat çekilmektedir.

Tercihli (ayrıcalıklı) vergi uygulaması, genel vergi rejimine kıyasla vergi avantajı sunan uygulamalar şeklinde ifade edilebilir³¹. Bu çerçevede finansal hizmetler ve fikri mülkiyet hakları gibi coğrafi olarak daha mobilize faaliyetlerden elde edilen gelirlere uygulanan, ortada gerçek bir ekonomik değer yaratımı olmayan faaliyetlere tanınan ayrıcalıklı uygulamalar, Zararlı Vergi Uygulamaları Raporunda yer verilen kriterleri de taşıdığı sürece zararlı uygulamalar olarak addedilmektedir³². Bu çerçevede ETGB ile mal ihracatında gelir vergisi indirimi, fiziki mal ihracatına yönelik olması, istihdama ilişkin şarta dayanması açısından önemli faaliyet şartını (substantial activity³³) sağlaması, gerçek bir ekonomik faaliyeti desteklemesi, şeffaf bir uygulama getirmesi, görece küçük bir kesimi ilgilendirmesi, ihracat ve üretimi teşvik etmesi açısından zararlı vergi uygulaması olarak değerlendirilmemektedir.

2. TÜRKİYE'DE İHRACATIN/İHRACATÇILARIN GENEL GÖRÜNÜMÜ VE İNDİRİM UYGULAMASI

2.1. Türkiye'de İhracatın Genel Görünümü ve ETGB ile Yapılan İhracat

Günümüzde Türkiye'de kronikleşen bir dış ticaret açığı mevcuttur. Aşağıdaki tabloda yer alan veriler incelendiğinde 2014–2016 yılları arasında Türkiye'nin ihracatı 166,5 milyar USD'den 149,2 milyar USD'ye gerileyerek daralma eğilimi göstermiştir. Bu dönemde, küresel ekonomik belirsizlikler ve iç talepteki yavaşlama ihracat performansını olumsuz etkilemiştir. 2017–2019 döneminde ihracat, kademeli bir toparlanma sürecine girerek 2019'da 180,8 milyar USD'ye ulaşmıştır. Pandemi döneminde (2020) ihracat 169,6 milyar USD'ye gerilemiş³⁴, 2021'de küresel talep ve fiyat artışlarının etkisiyle 225,2 milyar USD ile güçlü bir toparlanma yaşanmıştır. 2022–2024 döneminde ise ihracat artış hızı yavaşlamış, 2024 yılında 261,8 milyar USD olarak gerçekleşmiştir.

²⁹ Bkz. Jian Wang (2017), **Cross-Border E-Commerce in China: An Institutional Explanation**, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, s. 29; Yu-Ting Huang ve Tae-Young Kim (2025), "A Study on Taxation of Cross-Border E-Commerce Transactions: The Case of Value-Added Tax", **Journal of Applied Finance & Banking**, Vol. 15, No. 2, s. 1-10.

³⁰ OECD (2015), **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, Action 5, OECD Publishing, Paris.

³¹ OECD, a.g.r., s. 19-20.

³² OECD, a.g.r., s. 20.

³³ OECD, a.g.r., s. 24.

³⁴ Türkiye İhracatçılar Meclisi (TİM) (2025), **İhracatın 100 Yıllık Serüveni**, <https://tim.org.tr/tr/ihracatin-100-yillik-seruveni>, Erişim Tarihi: 01.10.2025.

Söz konusu dönemde Türkiye'nin dış ticaret dengesi sürekli olarak açık vermiştir. 2014'te -84,6 milyar USD olan açık, 2019'da -29,5 milyar USD ile en düşük seviyeye inmiş, 2022'de enerji ve hammadde fiyatlarındaki artışların etkisiyle³⁵ -109,5 milyar USD ile maksimum düzeye ulaşmıştır. Zira, ihracatın ithalatı karşılama oranı olan %69,9, enerji hariç olarak %88,99 seviyesinde gerçekleşmiştir³⁶.

Karşılama oranı (ihracatın ithalatı karşılama oranı) 2014'te %66,3 olarak düşük seviyede iken, 2019'da %86 ile en yüksek seviyeye çıkmıştır. 2022–2025 döneminde karşılama oranı %70–76 bandında dalgalanmıştır. Bu durum, Türkiye'nin dış ticaretteki kırılganlığını ve enerji ithalatına bağımlılığını göstermektedir.

Tablo-1: Türkiye’de Yıllara Göre Dış Ticaret (Milyon USD)

Yıllar	İhracat	İthalat	Dış Ticaret Dengesi	Dış Ticaret Hacmi	Karşılama Oranı (%)
2014	166.505	251.142	-84.638	417.647	66,3
2015	150.982	213.619	-62.637	364.601	70,7
2016	149.247	202.189	-52.942	351.436	73,8
2017	164.495	238.715	-74.221	403.210	68,9
2018	177.169	231.152	-53.984	408.321	76,6
2019	180.833	210.345	-29.512	391.178	86,0
2020	169.638	219.517	-49.879	389.155	77,3
2021	225.214	271.426	-46.211	496.640	83,0
2022	254.170	363.711	-109.541	617.880	69,9
2023	255.627	361.967	-106.339	617.594	70,6
2024	261.778	344.010	-82.232	605.788	76,1
2024 Ocak-Ağustos	170.705	225.518	-49.809	347.218	75,7
2025 Ocak-Ağustos	178.018	238.159	-55.929	368.508	74,7

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), **Dış Ticaret İstatistikleri Ağustos 2025**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Agustos-2025-53910>, Erişim Tarihi: 06.10.2025.

İhracatın durumu, ekonomik büyüme ve gelişme ile doğrudan ilgili olduğundan vergi politikaları burada daha da önemli hale gelmektedir. İhracat politikası elbette diğer birçok faktörden etkilenmekle birlikte konunun vergiyle ilgisi, teşvik edici vergi politikasını gündeme getirmektedir. İhracatı özendirici uygulamalar yalnızca ihracatın artışını değil aynı zamanda istihdamı, üretimi ve büyümeyi sağlamaya yardımcı olacaktır.

Türkiye'nin dış ticaret istatistikleri içinde doğrudan elektronik gümrük beyannamesiyle yapılan ihracatın ve e-ihracatın payı ile ilgili istatistiki veri elde edilememektedir. Bu kapsamda istatistiki veriler Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesi üzerinden elde edilmektedir. Elektronik ticaret beyannamelerinin (ETGB) istatistik üretiminde kullanılmasına ilişkin çalışmalar 2017 yılında başlamış olup gerekli düzenlemeler 2020 yılı sonunda sonuçlandırılmıştır. Bu çerçevede ETGB'den elde edilen

³⁵T.C. Ticaret Bakanlığı (2025), **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, <https://ticaret.gov.tr/data/63fe041613b876614c89335b/T%C4%B0CARET%20BAKANLI%C4%9EI%202022%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU%20.pdf>, s. 36, Erişim Tarihi: 01.10.2025.

³⁶T.C. Ticaret Bakanlığı, **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 36.

veriler, Ocak 2021'den itibaren dış ticaret istatistikleri kapsamına alınmıştır³⁷. Bu kapsamda, 2021 Ocak ayında açıklanan resmi dış ticaret istatistiklerinde içerilen ETGB'lerden üretilen istatistiklere bakıldığında toplam ihracatın %0,54'ü (binde 5,4'ü) elektronik gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilmiştir³⁸. 2022 yılında toplam ihracat içinde e-ihracatın payı %0,84 olarak gerçekleşmiş, 2023 yılında 5 milyar dolara ulaşarak toplam ihracattan %2,12 pay almış, 2024 yılında bu pay %2,6'ya yükselmiştir³⁹.

Türkiye'de e-ihracatın durumu incelendiğinde gelecek dönemde öneminin artacağı görülmektedir. Dünyada genişleyen e-ticaret pazarı, yaşanan teknolojik gelişmeler, genç ve dinamik nüfus e-ihracat için gelişim fırsatları sunmakla birlikte küresel rekabet edebilirlik, lojistik ve gümrük işlemleri, dijital pazarlama gibi konular zorluk olarak ortaya çıkmaktadır⁴⁰. Bu nedenle e-ihracatın büyümesi ve gelişime katkı sunabilmesi açısından politika tercihlerinin bu yönde kullanılması yerinde görülmektedir.

Türkiye'de e-ihracata ilişkin çeşitli teşvikler⁴¹ bulunmakla birlikte 7256 sayılı Kanun'la gelir vergisi uygulamasına eklenen indirim mekanizması bu konuda önemli bir adım olarak görülmektedir.

2.2. Türkiye'de İhracatçı Yapısı, Şirket Yapısı/Kurumlaşma ve ETGB ile Yapılan İhracat

Türk vergi sisteminde ihracata yönelik vergi avantajı sağlayan düzenlemeler, genel olarak kurumlaşmayı önelemekte; GVK'da gerçek kişilerin ihracat faaliyetlerine ilişkin olarak teşvik unsurları bakımından hükümler sınırlı kalmaktadır. KVK'da ihracattan elde edilen kazançlara yönelik indirimli vergi uygulaması bulunmakta iken GVK'da ihracatta götürü gider uygulamasının da kaldırılmasıyla birlikte bu konudaki tek teşvik düzenlemesi olarak GVK'nın 89/13 bendinde yer alan hizmet ihracına yönelik indirim kalmıştır. Günümüzde GVK 89/16 ile ihdas edilen indirim ile mikro ihracatın teşvik edilmesi amacıyla teşvik unsuru getirilmiş olup uygulamanın yalnızca elektronik gümrük beyannamesiyle yapılan ihracatı kapsamına alması ve azami ihracat tutarlarıyla sınırlanmış olması, halen kurumlaşmanın öncelendiğini göstermektedir.

Ancak aşağıda da kısaca üzerinde durulacağı üzere, ihracatın önemi ve teşvik edilmesi kapsamında verilen teşviklerin ülkenin ekonomik yapısına uygun olması gerekliliktir. Zira kurumlaşmanın sağlanabilmesi yalnızca vergi uygulamalarına bağlılık arz etmemekte, şirket yapısı ve büyüklüğü birçok farklı faktörden etkilenmektedir.

³⁷ TÜİK (2025), **Dış Ticaret İstatistiklerinde Kapsam İyileştirmesi**, <https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://data.tuik.gov.tr/Bulten/DownloadFile%3Fp%3D2u3zrQIP1crkh/d4xr8hHdSWDAXRA129uBeNU7SbHytQb/tGyLucQWYgAbHIXZMF4eFOVAc2tf4mbe/xUjznrO6iMLKGGXEP6rITug5VY%3D>, Erişim Tarihi: 01.10.2025.

³⁸ TÜİK (2025), **Dış Ticaret İstatistiklerinde Kapsam İyileştirmesi**, Erişim Tarihi: 01.10.2025.

³⁹ Ege İhracatçı Birlikleri (2025), **E-İhracat 6,4 Milyar Dolara Ulaştı**, https://www.eib.org.tr/Sayfa.Asp?SI_Id=5A02DF31AF&HID=EA4E0B7B1D1F4FEE99B2231C22483366, Erişim Tarihi: 01.10.2025.

⁴⁰ T.C. Ticaret Bakanlığı (2025), **E-İhracat Arama Konferansı Raporu**, s. 7-9, <https://ticaret.gov.tr/data/66bb1d9d13b87634b8ce401e/E-%C4%B0hracat%20Arama%20Konferans%C4%B1%20Sonu%C3%A7%20Raporu.pdf>, Erişim Tarihi: 2.10.2025.

⁴¹ Bkz. T.C. Ticaret Bakanlığı (2025), **E-İhracat Destekleri Rehberi**, <https://ticaret.gov.tr/data/632b143413b8767974670b97/E-%C4%B0hracat%20Destekleri%20Rehberi.pdf>, Erişim Tarihi: 2.10.2025.

Ülkemizde şirket büyüklükleri, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin ağırlıkta olduğu bir görünüm arz etmektedir. Öyle ki aynı durum ihracatta da kendini göstermekte olup ihracatı gerçekleştiren girişimlerin özelliklerine bakıldığında ihracatın çok büyük bir kısmının belli şirket grupları tarafından gerçekleştirildiği görülmektedir.

2024 yılında ithalat-ihracat verilerine göre 179 bin 673 işletme ihracat, 318 bin 603 işletme ithalat gerçekleştirmiştir⁴². Aşağıdaki tabloda yer alan verilerde de görüldüğü üzere ülkemizde 2024 yılında gerçekleştirilen toplam ihracatın (tutar olarak) %33'ü ilk 50, %60'ı ilk 500 ve %70'i ise ilk 1.000 işletme tarafından gerçekleştirilmiştir. Ayrıca 1-9 kişi arasında çalışanı olan mikro ölçekli işletmeler (toplam ihracatçı sayısının %75,6'sını temsil etmektedir.) toplam ihracatın %18,8'ini, 10-49 kişi arasında çalışanı olan küçük ölçekli işletmeler %17,5'ini, 50-249 kişi arasında çalışanı olan orta ölçekli işletmeler %19,2'sini ve 250+ kişi çalışanı olan büyük ölçekli işletmeler ise %44,4'ünü gerçekleştirmiştir⁴³.

Tablo-2: İhracatın İşletmeler Açısından Dağılımı

İhracatı Yapan	İhracat Tutarı (Bin USD)	Payı (%)
İlk 5 işletme	35.854.970,69	0,14
İlk 10 işletme	48.718.896,28	0,19
İlk 20 işletme	63.605.559,74	0,24
İlk 50 işletme	85.321.217,54	0,33
İlk 100 işletme	104.682.790,11	0,40
İlk 500 işletme	157.861.390,38	0,60
İlk 1.000 işletme	182.815.118,74	0,70
Tüm İşletmeler	261.773.074,13	100

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), **Girişim Özelliklerine Göre Dış Ticaret İstatistikleri 2024**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Girisim-Ozelliklerine-Gore-Dis-Ticaret-Istatistikleri-2024-53931>, Erişim Tarihi: 06.10.2025.

Öte yandan büyük ölçekli ihracatın %68,6'sı (en büyük kısmı) sanayi sektörü olarak gerçekleşmiş, bunun yanında 1-249 kişi arasında çalışanı olan işletmelerin ihracatları arasında en büyük pay %88,8 oranıyla ticaret olmuştur.

2025 yılında Türkiye'de aktif şirket, ticari işletme ve şube sayısı (2025-Ocak) 2.507.631 olarak hesaplanmıştır⁴⁴. Söz konusu şirketlerin %52,7'sini limited şirketler, %8,6'sını anonim şirketler oluşturmakta olup kurumlar vergisi mükellefleri, şirketlerin

⁴²TÜİK (2025), **Girişim Özelliklerine Göre Dış Ticaret 2024**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Girisim-Ozelliklerine-Gore-Dis-Ticaret-Istatistikleri-2024-53931>, Erişim Tarihi: 2.10.2025.

⁴³ TÜİK (2025), **Girişim Özelliklerine Göre Dış Ticaret 2024**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Girisim-Ozelliklerine-Gore-Dis-Ticaret-Istatistikleri-2024-53931>, Erişim Tarihi: 2.10.2025.

⁴⁴ T.C. Ticaret Bakanlığı (2025), **Ekonomik Görünüm**, Ağustos 2025, <https://ticaret.gov.tr/data/5e18288613b8761dcd355ce/Ekonomik%20G%C3%B6r%C3%BCn%C3%BCm%202025%20A%C4%9Fustos.pdf>, Erişim Tarihi: 2.10.2025.

yaklaşık %75'ini oluşturmaktadır. MERSİS verilerine göre ilgili dönemde gerçek kişi ticari işletmelerin payı toplam şirket sayısının %24,2'sini oluşturmaktadır⁴⁵.

2025 Ocak ayında SGK verilerinden hareketle Türkiye'de kayıtlı özel işyeri sayısı 2.173.460 adet olup⁴⁶ 2025 yılının aynı döneminde gelir vergisi mükellefi sayısı 2.615.640 adettir. Bu çerçevede yukarıdaki verilerden hareketle söz konusu sayıların büyük çoğunluğunun kurumlar vergisi mükellefi olduğu, bu nedenle GVK'nın 89/16 maddesi ile getirilen düzenlemeden mükelleflerin büyük kısmının yararlanamayacağı (gelir vergisi beyannamesi verilmediğinden) ifade edilebilir. Zira söz konusu indirimden yararlanabilmek için gelir vergisi mükellefiyeti gerekmekte olup ayrıca kişinin kendisinin sigortalı olması ve yanında çalışanların da sigortalı olması indirim koşulu olarak belirlenmiştir.

Aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere Türkiye'de girişimler içinde KOBİ'lerin büyük çoğunlukta olduğu, 2023 yılı verileri incelendiğinde büyük ölçekli girişimlerin, toplam girişim sayısına oranının yalnızca binde 2,7 olduğu görülmektedir. Ayrıca mikro ölçekli girişimlerin sayısının her geçen gün artış gösterdiği, buna ek olarak büyük ölçekli girişim sayısının 2021 sonrasında düşüşe geçtiği görülmektedir.

Tablo-3: Büyüklük grubuna göre girişim sayısı, 2009-2023 [Finans ve sigorta faaliyetleri hariç]

Büyüklük grubu	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Mikro	2.602.475	2.628.851	2.654.664	2.737.053	2.904.649	2.979.417	3.035.095	3.250.625	3.428.611	3.378.611
Küçük	234.879	256.155	266.489	294.126	213.426	207.634	223.626	269.818	297.318	289.163
Orta	41.781	46.034	49.042	55.973	35.224	34.182	37.274	47.323	47.323	45.963
KOBİ	2.879.135	2.931.040	2.970.195	3.087.152	3.153.299	3.221.233	3.295.995	3.567.766	3.773.252	3.713.737

⁴⁵ T.C. Ticaret Bakanlığı (2025), **MERSİS Verileri**, <https://ticaret.gov.tr/data/6214a18c13b876b4f0182f30/MERS%20Verileri.pdf>, Erişim Tarihi: 2.10.2025.

⁴⁶ Sosyal Güvenlik Kurumu Veri Uygulaması (2025), Özel İşyeri Sayısı, <https://net.sgk.gov.tr/SgkVeriV2/>, Erişim Tarihi: 3.10.2025.

Büyük	9.045	10.193	11.186	13.260	7.072	7.188	8.071	11.165	11.212	10.207
Toplam	2.888.180	2.941.233	2.981.381	3.100.412	3.160.371	3.228.421	3.304.066	3.578.931	3.784.464	3.723.944

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), **Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri 2023**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Kucuk-ve-Orta-Buyuklukteki-Girisim-Istatistikleri-2023-53543>, Erişim Tarihi: 06.10.2025.

Yukarıdaki tablo ve aşağıdaki Tablo-4 birlikte değerlendirildiğinde görüldüğü üzere Türkiye’de ihracatın ölçek bazlı dağılımında büyük işletmeler (250+ çalışan) önemli bir ağırlığa sahiptir. 2024 yılında toplam ihracatın %44,4’ü büyük ölçekli girişimler tarafından gerçekleştirilmiştir. Büyük ölçekli firmaların küresel tedarik zincirlerine entegrasyonu ve dış pazarlara erişim kabiliyetinin yüksek olması söz konusu durumun nedeni olarak ifade edilebilir.

Tablo-4: Çalışan Sayısına Göre Dış Ticaret, 2014-2024 (Milyon USD)

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Toplam	160.802	146.825	145.244	161.074	173.327	180.830	169.590	225.211	254.152	255.623	261.773
1-9	27.837	25.763	29.883	35.565	33.860	34.788	34.590	44.429	49.272	51.680	49.256
10-49	33.701	30.254	26.543	29.099	33.444	34.136	32.017	43.274	48.031	44.795	45.851
50-249	29.831	25.050	24.517	25.959	29.157	32.877	30.431	43.776	49.359	48.103	50.322
250+	69.408	65.479	64.289	70.450	76.861	79.025	72.550	93.718	107.473	110.999	116.3244
Bilinmeyen	24	280	13	1	5	3	2	15	17	45	20

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), **Girişim Özelliklerine Göre Dış Ticaret İstatistikleri 2024**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Girisim-Ozelliklerine-Gore-Dis-Ticaret-Istatistikleri-2024-53931>, Erişim Tarihi: 06.10.2025.

İhracatçı sayısı bakımından mikro ölçekli işletmeler (1–9 çalışan) çoğunluğu oluşturmasına rağmen (2024 itibarıyla toplam ihracatçıların %75,6'sı), ihracat değerindeki payları görece düşüktür (%18,8). Bu durum, mikro işletmelerin ölçek ekonomilerinden yararlanamaması, düşük sermaye ve teknoloji yoğunluğu nedeniyle rekabet avantajı elde etmekte zorlandığını ortaya koymaktadır.

Küçük ölçekli işletmeler (10–49 çalışan) ihracatın yaklaşık %17,5'ini, orta ölçekli işletmeler (50–249 çalışan) ise %19,2'sini üstlenmektedir. Orta ölçekli işletmelerin payı görece istikrarlı olup bu gruptaki işletmelerin dış ticarete mikro ölçekli işletmelere göre rolü daha önemli görülmektedir.

2014–2024 döneminde dikkat çeken bir diğer husus, küçük ve orta ölçekli işletmelerin toplam ihracat içindeki paylarının görece durağan seyretmesidir. Buna karşın büyük ölçekli işletmelerin payı, özellikle 2021 sonrası dönemde yeniden artış göstermiştir. Bu gelişme, Türkiye'de ihracatın giderek daha fazla konsolide bir yapıya büründüğünü işaret etmektedir. Diğer bir ifadeyle bu durumun dış ticarete merkezileşme olarak ifade edilmesi mümkündür. Bu durum, Türkiye'nin ihracat tabanını genişletmek ve KOBİ'leri daha etkin şekilde küresel pazarlara entegre etmek için özel teşvik ve destek politikalarına ihtiyaç duyulduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

3. İNDİRİM UYGULAMASININ VERGİ HARCAMALARI, KURUMLAŞMA, İHRACATÇI VE ŞİRKET YAPISI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde ETGB ile mal ihracatı kapsamında elde edilen kazançlarda indirim uygulaması vergi harcama tutarları, kurumsallaşmanın teşviki, ihracatçı ve şirket yapısı açısından değerlendirilecektir.

3.1. Vergi Harcama Tutarları Açısından

Vergi harcaması, iktisadi, mali ve sosyal nedenlerle vergi sisteminde yer verilen istisna, indirim ve muafiyet gibi ayrıcalıklı düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen gelirleri ifade etmektedir⁴⁷. Bu çerçevede GVK'nın 89/16 maddesi uyarınca uygulanan indirim de vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir. 2021 yılından itibaren yürürlüğe giren indirimle ilişkin vergi harcamaları, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan vergi harcamaları raporlarında yer almaktadır ve ilgili tutarlar 2021-2024 yılları için fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutulmuş olup 2025 sonrası harcama tutarları, tahminleri içermektedir.

⁴⁷ Bekir Özcan (2024), "Türkiye'de 2000 Sonrası Dönemde Vergi Harcamaları Tahminlerinin Analizi ve Değerlendirmeler", **Vergi Pusulası Dergisi**, S. 8, s. 88-89.

Tablo-5: GVK 89/16 Kapsamında Vergi Harcaması Tutarları

Yıl	Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Toplam Gelir Vergisi Vergi Harcaması Tutarı (Bin TL)	Payı (%)
2021	4.897	122.741.572	0,0000399
2022	13.035 ⁴⁸	327.475.465	0,0000398
2023	12.884	664.709.895	0,0000194
2024	21.461	1.096.239.632	0,0000196
2025*	29.868	1.357.631.391	0,0000220
2026*	35.389	1.501.690.192	0,0000236
2027*	40.348	1.640.889.571	0,0000246

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Harcamaları Raporları (2022-2023-2024)**, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/planlar-ve-raporlar/vergi-harcamaları-raporları>. (* Tahmin)

GVK'nın 89/16 maddesinde yer alan indirim, mikro-küçük ölçekli ihracatçıların vergi yükünü azaltmak suretiyle, bu işletmeleri küresel pazarlara yönlendirme amacı taşıyan bir indirimdir. Bu yönüyle yukarıdaki tabloda yer alan vergi harcaması tutarlarını mikro ihracata ilişkin teşvik bütçesi olarak görmek mümkündür. Düzenlemenin yürürlüğe girdiği 2021 yılında uygulamanın yeni olması nedeniyle vergi harcamalarının sınırlı seyrettiği görülmekle birlikte bu durum, ETGB'nin dış ticaret içindeki payı ile örtüşmektedir. Ancak 2022 yılından itibaren vergi harcaması tutarları artış göstermiş olup buna rağmen GVK 89/16 kapsamında vergi harcaması tutarlarının, toplam gelir vergisi vergi harcaması tutarlarının içindeki payı açısından bakıldığında vergi harcaması tutarlarının pay olarak azaldığı görülmektedir. Bu durum ilgili düzenlemeye atfedilen önem açısından olumsuz görünmekte olup indirim uygulamasının vergi harcaması tutarları içinde sınırlı kaldığını göstermektedir. E-ihracatın toplam ihracat içindeki payı giderek artış göstermiştir. Söz konusu vergi harcaması tutarları 2023 yılında küçük bir düşüş göstermekle birlikte 2024 yılında yükselişini sürdürmüştür. Ancak yüzdelik açısından payına bakıldığında toplam vergi harcaması tutarları içinde GVK 89/16 indirimine yönelik vergi harcaması sınırlı kalmıştır. Bu durum diğer vergi harcaması kalemlerinin tutarlarından da etkilenmekte olup vergi harcaması tutarlarının artışı uygulanan mikro ihracat teşvikinin yerleşmeye başladığını, mükelleflerin artan e-ihracat teşvikleri nedeniyle daha fazla ihracat gerçekleştirdiği şeklinde yorumlanabilir. Öte yandan 2025-2026 ve 2027 yılları için yapılan vergi harcaması tahminleri de bu durumun giderek güçleneceğini, mikro ihracatçı gelir vergisi mükellefi sayısının artış göstereceğini ortaya koymaktadır. Yüzdelik pay açısından da tahminlerin giderek artışa yöneldiği görülmektedir. Ancak vergi harcaması tutarlarının artışı tek başına bir ölçüt olmayıp söz konusu harcamaların mikro ihracata etkisinin de ölçülmesi gerekmektedir.

Yine de vergi harcamaları içinde oransal olarak sınırlı bir büyüklüğe sahip bu indirimin, ihdas edildiği tarihten itibaren payının azalışı göstermesi nedeniyle indirimden yararlanan mükellef sayısının artırılması yönünde düzenlemeler yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **2023 Vergi Harcamaları Raporunda** yer alan revize edilmiş tutardır.

3.2. Kurumlaşmanın Teşviki Açısından

Teşvik mekanizmasından belli tutarı aşan hasılatların yararlanamaması, mükelleflerin ihracattan elde ettikleri hasılatı baskılayan bir hal almaktadır. Zira mükellefler, belli tutara kadar söz konusu indirimden yararlanabilmekte, ancak 2.400.000 TL'yi aşan ihracat hasılatı söz konusu olduğunda ilgili kazançların tamamı vergilendirilmekte ve indirimden 2.400.000 TL'ye kadar olan kazançlar için de yararlanılamamaktadır. Bu durum yalnızca mikro işletmelerin teşviki manasına gelmekte, daha da büyüyen ihracat tutarlarının mekanizma dışına itilmesi söz konusu olmaktadır. Ancak ülkemizde işletme büyüklükleri ve ihracatçı motifi dikkate alındığında düzenlemenin kurumlaşma bağlamında çok büyük bir etkisinin olmayacağını ifade etmek mümkündür. Zira KVK'nın 32/7 maddesi kapsamında ihracattan elde edilen kazançlar için 5 puanlık indirimden yararlanılması mükellefleri tek başına kurumlaşmaya iten bir unsur olarak değerlendirilemeyecektir. Ayrıca aşağıda açıklanacağı üzere mükelleflerin kurumlaşması için vergi oranları tek başına yeterli olmayacak, şirketleşen kurumların diğer yükümlülükleri nedeniyle ortaya çıkan etki beklenileni vermeyecektir.

Aşağıdaki tabloda da gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin indirimden yararlanıp yararlanmamaları durumuna göre farklı durumlar yer almaktadır.

Tablo-6: Mükelleflerin İndirimden Yararlanma Durumuna Göre Vergi Yükü

Mükellef	Dönem Karı (TL)	Gelir/Kurumlar Vergisi Matrahı (TL)	Hesaplanan Gelir/Kurumlar Vergisi	Kar Dağıtımı İçin Ayrılması Gereken Yedek Akçe Tutarı	Gelir/Kurumlar Vergisi Tevkifatı	Gerçek Kişinin/Ortağın Kazancı	Karın Vergi Yükü (%)
GV Mük. (X)	3.000.000	3.000.000	955.000	0,00	0,00	2.045.000	0,318
KV Mükellefi (Y) Ltd. Şti.	3.000.000	3.000.000	600.000	350.000	307.500	1.742.500	0,302
Gerçek kişi işletmesi (Z)	3.000.000 ^b	1.500.000 ^a	430.000	0,00	0,00	2.570.000	0,143

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

ϕ GVK'nın 89/16 maddesinde yer alan 2.400.000 TL tutar sınırının kaldırıldığı durum olarak dikkate alınmıştır.

α Kazancın %50'si GVK 89/16 kapsamında indirim konusu yapılmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefi olan ticaret şirketlerinde şirket tüzel kişiliği, ortakların şahsi kişiliğinden ayrılmaktadır. Bu nedenle, gelir vergisi indiriminden yararlanarak ihracat yapan bir gerçek kişi işletmesinin elde ettiği ihracat kazancı, vergi sonrasında doğrudan işletme sahibinin tasarrufuna geçen kişisel bir gelir niteliği taşırken; ticaret şirketlerinde durum farklılık göstermektedir. Ticaret şirketlerinde elde edilen kazanç, şirket tüzel kişiliğine ait olup doğrudan ortakların kişisel geliri şeklinde değerlendirilememektedir. Zira şirket ortakları ve yöneticileri elde edilen kurum kazancını doğrudan doğruya tasarruf edememekte ve ortaya kar payı dağıtımına ilişkin hükümler çıkmaktadır. Bu durum kurumlar vergisindeki ihracat indiriminin gelir vergisi ihracat indirimine ilk bakıştaki üstünlüğünü azaltmaktadır. Diğer bir ifadeyle kurumsallaşma aşamalarını gerçekleştiren gerçek kişi kurum ortağının/ortaklarının ticaret şirketi hükümlerine tabi olması dolayısıyla yedek akçe/kar dağıtımı gibi hükümler ve gelir vergisi stopajı gibi yükümlülükler nedeniyle tasarruf edebileceği vergi sonrası kar azalmaktadır.

Bu nedenle söz konusu mekanizmalar arasındaki ilişkinin kişileri, kurumsallaşmaya daha fazla yöneltecek şekilde düzenlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle hem kurumsallaşmanın getirdiği ek yükümlülükler (mali yükümlülükler ve diğer mevzuatsal ödevler) hem de ülkemizdeki şirket büyüklükleri kurumsallaşmanın önünde bir engel oluşturmaktadır.

Teşvinin amacı yanında uygulamasına bakıldığında Kanun gerekçesi ile söz konusu madde metni arasında bir uyum görülmemekte, ilgili düzenleme mikro ihracatın artırılması bir yana ilgili işletmelerin büyümelerini baskılar bir niteliğe bürünmektedir. Çünkü hasılatın belli tutarı aştığı durumlarda indirimden yararlanılamaması, çalışma arzusunu kırabilecek, bu durum zaten mikro ölçekli olan işletmelerin maliyet artışları, küresel pazarda rekabet gibi engelleri aşmasına yardımcı olmayacak, zaten geleneksel ihracattaki maliyet zorlukları, danışmanlık depolama giderleri gibi unsurlar mükellefler için dezavantajlar yaratırken mikro ölçekte ihracat yapan işletmeler, tam indirim mekanizmasıyla avantaj sağlamışken, 2.400.000 TL'yi aşan durumlarda ortaya olumsuz bir durum çıkacaktır. Bu durum literatürde uçurum etkisi (cliff effect) olarak da adlandırılan etkiyi ortaya çıkarmaktadır. Uçurum etkisi, genel olarak vergi matrahındaki küçük bir artışın vergi yükümlülüğünde orantısız ve ani sıçramaya neden olması olarak ifade edilebilir⁴⁹. Bu çerçevede yukarıdaki tutar sınırı eşikinin aşılmasıyla vergi yükümlülüğünde ani bir sıçrama olacaktır. Bu durum mükellefler açısından belli bir aralıktan daha fazla kazanıldığında net gelirin doğrudan düşmesine neden olacaktır. Öte yandan tutar sınırı eşikinin altında büyük bir yığılma olabilecek ve yukarıda da ifade edildiği üzere indirim uygulaması büyümeyi ve kurumsallaşmayı baskılayacaktır.

Gereğince mikro ihracat tutarının Ticaret Bakanlığı tarafından belli edilen tutarlar olduğu belirtilmekle birlikte maddede yer alan tutarların ayrıca GVK'da yer aldığı, ilgili tutarların belli bir endekslemeye tabi tutulmadığından hareketle izleyen dönemlerde

⁴⁹ Bu durum "çentik (notch)" olarak da ifade edilmektedir. Uçurum etkisi konusunda daha geniş bilgiler için bkz. Joel Slemrod ve Buenas Notches (2010), "Lines and Notches in Tax System Design", <http://webuser.bus.umich.edu/jslemrod/pdf/Buenas%20Notches%20090210.pdf>; Henrik J. Kleven ve Mazhar Waseem (2013), "Using Notches to Uncover Optimization Frictions and Structural Elasticities: Theory and Evidence from Pakistan", *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 128.

Ticaret Bakanlığı tarafından kabul edilen tutarların mikro ihracat kapsamında kalsa da indirimden yararlanamayacağı durumların oluşması muhtemeldir.

3.3. İhracatçı ve Şirket Yapısı Açısından

Türkiye’de şirket büyüklükleri incelendiğinde genel yapının KOBİ ağırlıklı olduğu anlaşılmaktadır. Kurumlaşma oranı ve ihracatın genel ürün motifi açısından bakıldığında gelir vergisi mükelleflerinin kurumlaşması açısından daha köklü ve sistematik adımlara ihtiyaç duyulmakta olduğu açıktır. Madde hükmünde ve tebliğ düzenlemesinde yer alan açıklamalardan hareketle kurumlaşmanın teşvik edildiği ve belli bir büyüklüğü aşan ihracat hasılatının (2.400.000 TL’yi) indirim kapsamından çıkarıldığı görülmektedir.

Ancak günümüzde girişim yapısı ve şirket büyüklükleri dikkate alındığında bu politikanın kurumlaşmayı teşvikin aksine gelir vergisi mükelleflerinin ihracat artışını baskılayacağı düşünülmektedir. Zira 2.400.000 TL’ye kadar ihracat hasılatı olan işletmeler indirim hükmünden yararlanırken bu tutarı aşan işletmeler söz konusu indirim hükmünden yararlanamayacak ve böylece vergi yüklerinde bir artış meydana gelecek ve rekabet açısından bu işletmeler aleyhine haksız bir durum ortaya çıkacaktır.

SONUÇ

Teşvik edici vergi politikası iktisadi kalkınmanın temini, büyümenin sürdürülmesi ve iktisadi istikrarın korunması gibi amaçlara ulaşılabilmesi açısından devletin uyguladığı politikalardan biridir. Tüm üretim faktörlerini ve iktisadi zümreleri etkileyen vergiyi yönetmeyi ve özendirici ya da dezavantajlı hale getirmeyi amaçlamaktadır.

Bu kapsamda vergi mevzuatımızda yer alan indirim, istisna ve muafiyetler şeklinde ortaya çıkan vergi avantajlarından söz edilebilir. Bunlardan biri de 2021 takvim yılından itibaren yürürlüğe girmiş bulunan ihracat teşvik indirimi olup GVK’nın 89/16 maddesinde yer düzenlenmiştir ve amacı ihracatı ve dolayısıyla büyümeyi sağlamaktır. Çalışan sayısı ve elde edilen hasılat baz alınarak ihracattan elde edilen gelirin %50’sinin indirim konusu yapılması sağlanmakta, söz konusu indirimin yıllık beyannamele bildirilecek gelirden indirilebilmesi mümkün olmaktadır.

Türkiye’de ihracatın ölçek bazlı dağılımında büyük işletmeler (250+ çalışan) önemli bir ağırlığa sahip olup bu işletmelerin küresel tedarik zincirlerine entegrasyonu ve dış pazarlara erişim kabiliyetinin yüksek olması bu durumun temel nedeni olarak ifade edilebilir.

İhracatçı sayısı bakımından mikro ölçekli işletmeler (1–9 çalışan) çoğunluğu oluşturmalarına rağmen, ihracat değerindeki payları görece düşüktür. Bu durum, söz konusu işletmelerin ölçek ekonomilerinden yararlanamaması, düşük sermaye ve teknoloji yoğunluğu nedeniyle rekabet avantajı elde etmekte zorlandığını ortaya koymaktadır.

Büyük ölçekli işletmelerin payının özellikle 2021 sonrası dönemde yeniden artış göstermiş olması, Türkiye’de ihracatın giderek daha fazla konsolide bir yapıya büründüğünü işaret etmekte; ihracat tabanını genişletmek ve KOBİ’leri daha etkin şekilde küresel pazarlara entegre etmek için özel teşvik ve destek politikalarına ihtiyaç duyulduğunu ortaya koymaktadır.

GVK'nın 89/16 maddesinde yer alan indirim, mikro-küçük ölçekli ihracatçıların vergi yükünü azaltmak suretiyle, küresel pazarlara yönlendirme amacı taşıyan bir indirimdir. Dolayısıyla bu açıdan öngörülen vergi harcaması tutarlarını mikro ihracata ilişkin teşvik bütçesi olarak görmek mümkündür. Yukarıda da ifade edildiği üzere vergi harcaması tutarlarının toplam vergi harcaması tutarları içindeki oranı, indirim uygulamasının düzenlenmesinden itibaren azalış gösterdiği görülmekte; bu durum da indirimden yararlanan mükellef sayısında beklenen artışın gerçekleşmediğini göstermektedir.

Teşvik mekanizmasından hasılatın belli tutarı aşması (2.400.000 TL) halinde yararlanılamaması, mükelleflerin ihracattan elde ettikleri hasılatı baskılayan bir hal almaktadır. Ancak bu durum yalnızca mikro işletmelerin teşviki manasına gelmekte, büyüyen ihracat tutarlarının mekanizma dışına itilmesi söz konusu olmaktadır.

Girişim yapısı ve şirket büyüklükleri dikkate alındığında bu politikanın kurumlaşmayı teşvikin aksine gelir vergisi mükelleflerinin ihracat artışını baskılayacağı düşünülmektedir. Zira ihracat hasılatı belli tutarı aşan işletmelerin indirimden yararlanamayacak olması, vergi yüklerinde bir artış meydana gelmesi ve rekabet açısından bu işletmeler aleyhine haksız bir durumun ortaya çıkması anlamına gelmektedir.

Bu çerçevede istihdam şartı açısından e-ticaretin yapısına daha uygun esneklikler, tam zamanlı çalışma yerine kısmi süreli çalışma, kadın/genç girişimcilere özel alternatif şartlar geliştirilmelidir. Zira KOBİ'ler ve e-ticaret mikro işletmeleri genel olarak fiziki istihdam yoğun değil, teknoloji yoğun işletmeler olabilmektedir. Bu açıdan katı bir istihdam şartı, indirim uygulamasının etkisini zayıflatacaktır. Çalışan sayısı şartı, istihdamın artırılması açısından etkili olabileceksede sınır ötesi e-ticaretin ve mikro ihracatın yapısı gereği katı bir çalışan sayısı şartı konulması, bireysel e-ihracatçılar açısından da olumsuz bir durum meydana getirebilecektir. Yabancı ülke uygulamalarında verilen teşvikler açısından bu tür bir şart konulmadığı da görülmektedir. Ayrıca kanunda yer alan hasılat tutarlarının dövizde endekslenmesi veya eşik tutarların (*gerçek anlamda*) yeniden değerlendirilmesi mükellefler açısından planlama sorunlarını ortadan kaldıracak ve müessese daha işler hale gelecektir. Ek olarak çalışan sayısı şartı ve hasılat şartlarının birbiri ile olan bağlantısı açısından esnetilmesi yerinde görülmektedir.

İndirim oranının ürünün niteliğine göre kademeli olarak değişmesi, yüksek katma değerli ürünlerin yüksek oranlarda indirimden yararlanması, katma değeri yüksek olmayan ürünlere ilişkin ticaretin ise daha düşük oranda indirimden yararlanması yönünde düzenlemeler yapılmalıdır.

Kurumlaşma açısından ise gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarında paralel düzenlemeler yapılması, işletmelerin belli bir eşik tutarını aşması durumunda daha fazla vergi yüküne katlanmaması ve kurumlaşmanın teşviki açısından gereklidir.

KAYNAKÇA

- Acredita Exportação, **Incentivo fiscal para micro e pequenas empresas exportadoras**, https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/comercio-exterior/operacoes-de-comercio-exterior/acredita-exportacao?utm_source=chatgpt.com, (Erişim Tarihi: 26.05.2026).
- BATIREL, Ömer Faruk (1984). **Maliye Politikası ve Gelişmekte Olan Ülkeler**, Okan Dağıtım Yayıncılık, İstanbul.
- DEACONS, **New regulations on collection of enterprise income tax from retail export enterprises in cross-border e-commerce comprehensive pilot zones**, <https://www.deacons.com/2019/12/03/new-regulations-on-collection-of-enterprise-income-tax/>, (Erişim Tarihi: 26.05.2026).
- Ege İhracatçı Birlikleri (2025). **E-İhracat 6,4 Milyar Dolara Ulaştı**, https://www.eib.org.tr/Sayfa.Asp?SI_Id=5A02DF31AF&HID=EA4E0B7B1D1F4FEE99B2231C22483366, (Erişim Tarihi: 01.10.2025).
- European Commission (2025). "Tax incentives as a policy instrument for the social economy", https://social-economy.gateway.ec.europa.eu/document/download/36c89e9b-63e9-41a4-aa414f3fc89a24c8_en?filename=Thematic_discussion_paper_WS1_0.pdf, s. 4.
- FEDER, Gershon (1982). "On Exports and Economic Growth", **Journal of Development Economics**, Vol. 12.
- Federation of Indian Export Organisations, **RoDTEP Scheme**, https://fieo.org/view_section.php?lang=0&id=0,673, (Erişim Tarihi: 26.05.2026).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Harcamaları Raporları (2022-2023-2024)**, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/planlar-ve-raporlar/vergi-harcamaları-raporları>.
- GÖRGÜN, Sevim (1973). **Maliye Politikası**, Çağlayan Basımevi, İstanbul.
- HU, Siyang, ZHOU, Xingyu, LI, Ping (2025). "Tax incentives, market competition, and corporate innovation", **Finance Research Letters** 77.
- HUANG Yu-Ting ve KIM Tae-Young (2025). "A Study on Taxation of Cross-Border E-Commerce Transactions: The Case of Value-Added Tax", **Journal of Applied Finance & Banking**, Vol. 15, No. 2.
- HUANG, Hanning (2024). "The Policy of Cross Border E-Commerce Comprehensive Pilot Zone and the Growth of Urban Total Factor Productivity-Empirical Testing Based on Double Difference Method", **Paradigm Academic Press Law and Economy**, Vol. 3. No. 7.
- Indian Brand Equity Foundation, **E-commerce export hubs to support Indian SMEs with cost-effective logistics and streamlined regulatory processes**, <https://www.ibef.org/news/e-commerce-export-hubs-to-support-indian-smes-with-cost-effective-logistics-and-streamlined-regulatory-processes>, (Erişim Tarihi: 26.05.2026).

- KLEVEN, Henrik J. ve WASEEM, Mazhar (2013). "Using Notches to Uncover Optimization Frictions and Structural Elasticities: Theory and Evidence from Pakistan", **The Quarterly Journal of Economics**, Vol. 128, Issue 2.
- NEUMARK, Fritz (1970). **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuropolitik**, Tübingen.
- NEUMARK, Fritz (1975). **Vergi Politikası**, (Çev. İclal Feyzioğlu Cankorel), Filiz Kitabevi, İstanbul.
- OECD (2015). **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance**, Action 5, OECD Publishing, Paris.
- ÖZCAN, Bekir (2024). "Türkiye'de 2000 Sonrası Dönemde Vergi Harcamaları Tahminlerinin Analizi ve Değerlendirmeler", **Vergi Pusulası Dergisi**, S. 8.
- PAOLUCCI, Federico, **Changing Import Tax Policies for e-Commerce in China**, <https://www.uschina.org/articles/changing-import-tax-policies-for-e-commerce-in-china/>, (Erişim Tarihi: 26.05.2026).
- Post Office International Express, https://www.smes.go.kr/exportcenter/business/government-assistance/express-support/ems.do?utm_source=chatgpt.com, (Erişim Tarihi: 26.05.2026).
- Press Information Bureau (PIB), **E-Commerce Export Hubs to Support Indian SMEs with Cost-Effective Logistics and Streamlined Regulatory Processes**, <https://www.pib.gov.in/PressReleasePage.aspx?PRID=2152518®=3&lang=2>, (Erişim Tarihi: 26.05.2026).
- RODRİK, Dani (1998). **Trade Policy and Economic Performance in Sub-Saharan Africa**, Expert Group on Development Issues.
- SARAÇOĞLU, Fatih ve GÜMÜŞ, Öner (2017). **Tax incentives in Turkey: Current Applications and Assesments**, Lap Lambert Academic Publishing.
- SLEMRD, Joel (2010). "Buenas Notches: Lines and Notches in Tax System Design", <http://webuser.bus.umich.edu/jslemrod/pdf/Buenas%20Notches%20090210.pdf>.
- Sosyal Güvenlik Kurumu Veri Uygulaması (2025). Özel İşyeri Sayısı, <https://net.sgk.gov.tr/SgkVeriV2/>, (Erişim Tarihi: 3.10.2025).
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2025). Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2024/07/2024-Merkezi-Yonetim-Butce-Gerceklesmeleri-ve-Beklentiler-Raporu.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.10.2025).
- T.C. Ticaret Bakanlığı (2025). **2022 Yılı Faaliyet Raporu**, <https://ticaret.gov.tr/data/63fe041613b876614c89335b/T%C4%B0CARET%20B AKANLI%C4%9EI%202022%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU%20.pdf>, s. 36, (Erişim Tarihi: 01.10.2025).
- T.C. Ticaret Bakanlığı (2025). **E-İhracat Arama Konferansı Raporu**, s. 7-9, <https://ticaret.gov.tr/data/66bb1d9d13b87634b8ce401e/E->

- %C4%B0hracat%20Arama%20Konferans%C4%B1%20Sonu%C3%A7%20Raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 2.10.2025).
- T.C. Ticaret Bakanlığı (2025). **E-İhracat Destekleri Rehberi**, <https://ticaret.gov.tr/data/632b143413b8767974670b97/E-%C4%B0hracat%20Destekleri%20Rehberi.pdf>, (Erişim Tarihi: 2.10.2025).
- T.C. Ticaret Bakanlığı (2025). **Ekonomik Görünüm**, Ağustos 2025, <https://ticaret.gov.tr/data/5e18288613b8761dccc355ce/Ekonomik%20G%C3%B6r%C3%BCn%C3%BCm%202025%20A%C4%9Fustos.pdf>, (Erişim Tarihi: 2.10.2025).
- T.C. Ticaret Bakanlığı (2025). **MERSİS Verileri**, <https://ticaret.gov.tr/data/6214a18c13b876b4f0182f30/MERS%C4%B0S%20Verileri.pdf>, (Erişim Tarihi: 2.10.2025).
- TOPCU, Ebru (2017). **İhracata Dayalı Büyüme Hipotezine Yeni Bir Yaklaşım: Türkiye Ekonomisi Üzerine Sektörel Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nevşehir.
- TURHAN, Salih (1975). "Vergileme ve İktisadi Büyüme", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 23. Seri, Fakülteler Matbaası, İstanbul, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7781>, (Erişim Tarihi: 29.09.2025).
- TURHAN, Salih (1998). **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- TÜİK (2025). **Dış Ticaret İstatistiklerinde Kapsam İyileştirmesi**, <https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=http://data.tuik.gov.tr/Bulten/DownloadFile%3Fp%3D2u3zrQIP1crkh/d4xr8hHdSWDAXRA129uBeNU7SbHytQb/tGyLucQWyGbAbHIXZMF4eFOVAc2tf4mbe/xUjrznrO6iMLKGGXEP6rITug5VY%3D>, (Erişim Tarihi: 01.10.2025).
- TÜİK (2025). **Girişim Özelliklerine Göre Dış Ticaret 2024**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Girisim-Ozelliklerine-Gore-Dis-Ticaret-Istatistikleri-2024-53931>, (Erişim Tarihi: 2.10.2025).
- TÜRK, İsmail (1961). **İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası**, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Türkiye İhracatçılar Meclisi (TİM) (2025). **İhracatın 100 Yıllık Serüveni**, <https://tim.org.tr/tr/ihracatin-100-yillik-seruveni>, (Erişim Tarihi: 01.10.2025).
- Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). **Dış Ticaret İstatistikleri Ağustos 2025**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Agustos-2025-53910>, (Erişim Tarihi: 06.10.2025).
- Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). **Girişim Özelliklerine Göre Dış Ticaret İstatistikleri 2024**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Girisim-Ozelliklerine-Gore-Dis-Ticaret-Istatistikleri-2024-53931>, (Erişim Tarihi: 06.10.2025).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). **Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri 2023**, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Kucuk-ve-Orta-Buyuklukteki-Girisim-Istatistikleri-2023-53543>, (Erişim Tarihi: 06.10.2025).

UTKULU, Utku ve ÖZDEMİR, Durmuş (2004). "Does Trade Liberalization Cause a Long Run Economic Growth in Turkey, Economic Change and Restructuring", **Springer**, vol. 37(3).

WANG, Jian (2017). **Cross-Border E-Commerce in China: An Institutional Explanation**, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

ZHANG, Zoey, **An Introduction to China's Cross-Border E-Commerce Pilot Zones and Pilot Cities**, <https://www.china-briefing.com/news/cross-border-e-commerce-china-introduction-cbec-pilot-zones-pilot-cities/>, (Erişim Tarihi: 26.05.2026).

ZHAO, Xue, LIU, Guoqing ve ZHAO, Xiaorui (2025). "Tax incentives, financial subsidies and high-quality development of enterprises", **Finance Research Letters** 86.