

Vergide Gündem

Tax Agenda

Ekim / October 2013

“İletişim Bilişim” özel sayısı

Bulut bilişimde vergi riskleri

Onur Elele

Elektronik para ile alışverişin vergilemesi

Onur Elele

Teknoloji geliştirme bölgelerinde katma değer vergisi istisnası ve uygulamaya ilişkin özellikli durumlar

Bekir Çankır

Teknoloji geliştirme bölgelerinde damga vergisi istisnası

Bekir Çankır

İletişim sektöründe promosyonların vergilendirilmesi

İlter Oktay - Deniz Köleoğlu

Vergi İdaresinin internet üzerinden verilen hizmetlerin vergilemesi hakkındaki görüşleri

English translation

Dünyadan vergi haberleri

Mine As - Can Güneş

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information

EY

Building a better
working world

Sunuş

Sayın Okuyucularımız,

Vergide Gündem'in bu ayki sayısını iletişim ve bilişim sektörünün vergilemesine ayırdık.

Her şey ile birlikte ticaretin de sanallaştığı yeni ekonomi düzeninde, her geçen gün yeni hizmet türleri ve iş modelleri geliştirilirken mevcut vergi düzenlemeleri bu hızlı değişime ayak uydurmakta zorlanmaktadır.

Bu sadece Türkiye'ye özgü bir sorun da değil.

Ancak kabul etmek gerekir ki, iletişim ve bilişim sektörünün ekonomi içerisindeki payı arttıkça şüphesiz vergi idaresinin bu alanı vergileme isteği de artacaktır. Elan bu isteğin yansımaları özel iletişim vergisi özelinde görmekteyiz. Fakat bununla sınırlı kalmayacaktır. Özellikle sanal dünyada gerçekleştirilen işlemlerin artışı beraberinde yerli ya da yersiz vergileme isteğini de artıracaktır.

Vergi mevzuatının da bu isteği karşılar yönde evrilmesi kaçınılmazdır.

Ancak bu dönem içerisinde tartışmalı konular mükellefler nezdinde risk olarak algılanırken, vergi idaresi tarafında da etkin inceleme konusu olacaktır.

Muhtemelen bu süreç içerisinde vergi incelemeleri zaman zaman vergi tarhiyatı ile sonuçlanacak ve çoğunlukla bu tarhiyatlar mükellefler ve vergi idaresi arasındaki yorum farklılıklarından kaynaklanacaktır.

Bu sebeple, Telekomünikasyon ve Teknoloji Sektör Grubu olarak elimizden geldiğince konu ile ilgili halen belirsizliğini koruyan hususlara değinmek, kendimizce bunlara çözüm önerileri getirmek ve sizlerin nezdinde de bir bilinirlik yaratmak istedik.

Saygılarımızla

A. Feridun Güngör
Şirket Ortağı

Onur Elele
Kıdemli Müdür

Bulut bilişimde vergi riskleri

Bulut vergilemek

Bulut bilişimin sağladığı imkanlar sayesinde, herhangi bir işyeri açmadan, personel bulundurmadan, fiziki varlık göstermeden de diğer ülkelerin ekonomisi içerisinde etkin bir şekilde yer almak, o ülkenin işletmeleri ve nihai tüketicileriyle yoğun alım satım ilişkileri kurabilmek mümkün. Hem de yerel vergilere muhatap olmaksızın!

Bu durum elbette büyük ölçüde, mevcut vergi düzenlemelerinin yeni ekonomiye ayak uyduramamasından kaynaklanıyor ve sadece Türkiye'ye özgü bir sorun değil.

Ancak kabul etmek gerekir ki, bulut bilişim iş modellerine kayıldıkça ve ekonomi içerisindeki payı arttıkça, şüphesiz vergi idaresinin bu alanı vergileme isteği de artacaktır. Mevzuat bir şekilde vergi idaresinin yönelimini takip edecektir.

Bulut bilişim hizmetlerinden yararlanma kararı verilirken, alınan hizmetin olası vergi sonuçlarının da göz önünde bulundurulması gerekir.

Vergisel sonuçları göz önüne alınmadan yapılan satın almalarda karşı karşıya kalınacak ilave vergi maliyeti, bulut bilişimden umulan maliyet avantajını ortadan kaldıracak derecede olabilir.

Verilen hizmetin niteliğine bağlı olarak, gerek kullanıcılar gerek servis sağlayıcılar açısından bulut bilişimin vergilemesi özellik arz etmektedir. Taraflardan birinin yurt dışında mukim olması durumunda vergilemede dikkat edilmesi gereken noktalar daha da fazladır.

Bulut bilişimin vergilemesinde öne çıkan sorunlar aşağıdaki gibidir:

- ▶ Uygulanan iş modeli dolayısıyla işyeri oluşması durumunda kazancın ilgili ülkede de vergilendirilebilmesi,
- ▶ Stopaj yükümlülüğü,
- ▶ Transfer fiyatlandırması yükümlülükleri,
- ▶ Dolaylı vergiler.

Mevcut sorunların çözümü bu makalenin haddi değil. Yazının izleyen kısımlarında daha çok vergi risklerinin tespitinde hangi kriterlerin göz önünde bulundurulması gerektiğine değinilerek, uygulamaya yönelik somut örneklerle yer verilecektir.

İşyeri nerede?

Bulut bilişim, hali hazırda elektronik ticaretin vergilemesinde önemli bir sorun olan belli bir ülkede bulunan sunucuların hangi hallerde işyeri sayılacağı sorusunu daha da karmaşıktırılmaktadır.

Özellikle belirtmek gerekir ki, bulut bilişimde alınan hizmetin hangi ülkede kurulu altyapı aracılığıyla alındığının belirlenmesi çoğu zaman mümkün olmayabilir. Birçok durumda hizmet farklı ülkelerde bulunan altyapıların birlikte kullanımı aracılığıyla ifa edilmiş de olabilir. Sunucuların bulunduğu yeri işyeri olarak kabul eden yaklaşımın, sunucuların bir ülkeden diğerine transferinin kolayca yapılabildiği bulut bilişim iş modellerinde yetersiz kalacağı muhakkaktır.

Hizmet sağlayıcı açısından değerlendirildiğinde; hizmet sağlayıcının gerekli altyapıyı tamamen diğer bulut sağlayıcılarından aldığı durumlarda, hizmetin pazarlaması da tamamen sanal ortamda yürütülüyor ise fiziki bir işyerinden bahsedilemeyeceği için vergileme yetkisinin tespiti açısından hangi kriter dikkate alınacaktır?

Kullanıcı açısından bakıldığında, işlerin tamamının buluta taşındığı ve gelirin burada üretilen yazılımlar aracılığıyla sağlandığı bir modelde, bulutun kendisinin sabit bir işyeri olarak kabulü mümkün olacak mıdır? Söz gelimi appmachine üzerinde geliştirilen yazılımın yine sanal ortamda pazarlaması halinde işyeri neresidir?

(A) ülkesinde mukim (X) şirketinin Türkiye’de bulunan altyapı aracılığıyla (B) ülkesinde mukim (Y) şirketine bulut bilişim hizmeti verdiği durumlarda; sadece (X) açısından Türkiye’de bulunan işyeri aracılığıyla elde edilmiş bir gelir olup olmadığı değil, aynı zamanda (Y) şirketi açısından da bulut bilişim üzerinde oluşturulan hizmetlerin satışı Türkiye’de gerçekleştirilmiş ise satış gelirin Türkiye’de bulunan işyeri aracılığıyla elde edilmiş bir gelir olup olmadığı da sorgulanmalıdır.

Daha somut bir örnek vermek gerekirse, yurt dışında mukim bir kişinin elektronik ticaret amacıyla oluşturduğu internet sitesi için gerekli web hosting hizmetini Türkiye’de mukim bir bilişim şirketten temin ettiği durumda, basit kapasite tahsisi niteliğindeki “share hosting” iş modelinin seçimi risk oluşturamayacak iken “co-location” ya da “dedicated hosting” modellerinde kiraladığınız ya da mülkiyeti size ait olan bir sunucuyu kullanmış olduğunuz için bu durum Türkiye’de işyerinin varlığı olarak kabul edilecek ve işyeri aracılığıyla elde edilmiş ticari kazancın beyanname verilmesi suretiyle vergilendirilmesi gerekebilecektir. Bu noktada Türkiye’de mukim hosting şirketlerinin yurt dışında mukim müşterilerini “share hosting” modeline yönlendirmeleri ilave vergi risklerini azaltacaktır.

Stopaj

İfa edilen hizmetin niteliğinin tespiti gerek vergileme yetkisinin belirlenmesi gerek vergileme türü (beyan, stopaj) açısından önemlidir.

Aşağıdaki sorulara verilecek cevaplar uygulanan bulut bilişim modellerine göre değişmekte olup, kazancın hangi ülkede vergilendirileceği ve stopaja tabi olup olmayacağı konusunda belirleyicidir:

- ▶ Bulut tedarikçisi yurt dışında mı mukim?
- ▶ Bulut hizmetlerin alındığı portal ya da altyapı nedir, nerededir?
- ▶ Sunulan hizmet kapasite tahsisi niteliğinde mi, yoksa sanayi teçhizat kiralaması mahiyetinde mi?

- ▶ Yapılan ödeme gayrimenkul sermaye iradı ödemesi mi, hizmet tedariki karşılığı yapılan bir ödeme mi?
- ▶ Teknik destek ve teknik danışmanlık hizmetleri alınıyor mu?
- ▶ Sunulan servis gayrimaddi hak devrini içeriyor mu, ticari hizmet satışı mı, yoksa her ikisini de kapsayan karma bir yapı mı? Başat unsur hangisi?
- ▶ Satıcı ile alıcı arasında aracı var mı? Aracının fonksiyonu sadece para transferinden ibaret mi? Satış işlemi aracı üzerinden mi gerçekleşmektedir yoksa aracı sadece komisyon geliri mi elde etmektedir? Aracının satıcı adına sözleşme akdetme yetkisi var mıdır? Gayrimaddi hak devri varsa bu devir aracı üzerinden mi gerçekleştirilmektedir?

Örnekler:

- ▶ Sunucu, yazılım, veri merkezi, network, donanım yatırımı gerektirmeden, işlemci ve sunuculardan oluşan hazır sanal altyapının kullanıcılara sunulması, “infrastructure as a service - IaaS bulut bilişim modeli” olarak isimlendirilmektedir. Sadece belirlenmiş kullanıcılara açık olan özel bulut (private cloud) bilişim uygulamalarında, altyapının hizmet olarak sunulduğu bir model (IaaS) sunuluyorsa, bulut bilişim altyapısını oluşturan spesifik cihazlar tek bir kullanıcıya tahsis edilmiş olacaktır. Bu durumda, yapılan ödemelerin bir kısmı sanayi teçhizat kiralaması sonucu yapılan gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde ödemeler olabilir. Bu durumda yapılan ödemeler üzerinden stopaj yapılması gerekebilecektir.
- ▶ Uygulama oluşturmak isteyen kullanıcılara uygun platformun sunulmasını ifade eden, platformun hizmet olarak sunulduğu modellerde (PaaS), belli bir veri tabanına ulaşım hakkı da sağlanıyor ise yapılan ödemelerin stopaja tabi gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerekebilir. Geçmiş deneyimlerden veya çalışmalardan elde edilmiş işa edilmemiş nitelikte olan ve alıcı tarafından ekonomik fayda sağlamak için ticari operasyonlarında pratik uygulama imkanı bulunan; söz gelimi alıcının veri tabanına erişimi ile satıcının hizmet verdiği müşterilere ilişkin olarak geçmiş ticari ilişkilerinden kaynaklı gizli kişisel verilerin aktarımı karşılığı yapılan ödemeler gayrimaddi hak ödemesi olarak değerlendirilebilecektir.

Transfer fiyatlandırması

Bulut bilişim hizmetlerinin grup içi tedarikinde (özel bulut - private cloud), hizmetten yararlanan grup şirketleri arasında hizmet maliyetinin paylaşılmasında transfer fiyatlandırmasına uygun bir dağıtım yapılması gerekecektir.

Aynı şekilde, bulut bilişim hizmetini sağlayan tarafın tek bir şirket değil, fakat bir şirketler grubu olduğu, bazı şirketlerin teçhizat tedarikinde, bazı şirketlerin yazılım tedarikinde, bazı şirketlerin işletim sistemi tedarikinde bulunduğu ve bulut bilişim hizmetinin verildiği ortaklaşa tek bir altyapının oluşturulduğu durumda; tarafların sistemin oluşturulmasına yaptıkları katkılara ve üstlendikleri risklere de bağlı olarak, hizmet gelirin paylaşımında transfer fiyatlandırmasına uygun bir dağıtım yapılması gerekecektir.

Ayrıca, bulut bilişim kapsamında sağlanan hizmet, ticari hizmet sunumunun yanı sıra teçhizat kiralamasını ve gayrimaddi hak transferini de içeriyorsa, emsal bedel araştırması yapılarak

sunulan hizmetin kira bedeline ve entelektüel sermayeye isabet eden kısmının hizmet sağlayıcısı tarafından transfer fiyatlandırmasına uygun olarak ayrıştırılması gerekecektir.

Katma değer vergisi (KDV)

Hizmetin Türkiye’de verilmesi ya da hizmetten Türkiye’de faydalanılması halinde özellikli bir durum yoktur, KDV’ye tabidir. Alınan hizmet Türkiye’de gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgiliyse faydalanma Türkiye’dedir.

Türkiye’deki hizmet sağlayıcısının, Türkiye’de bulunan altyapısı marifetiyle yurt dışında mukim kullanıcıya yurt dışındaki faaliyetleriyle ilgili olarak hizmet sunumu KDV Kanunu’nun 11 ve 12’nci maddeleri kapsamında hizmet ihracatı olarak KDV’den istisna tutulabilecektir.

Yurt dışında mukim hizmet kullanıcısının Türkiye’deki ticari faaliyetleri ile ilgili olarak yine yurt dışındaki hizmet sağlayıcısından sağladığı bulut bilişim hizmetlerinde ise KDV Kanunu’nun 6’ncı maddesi kapsamında hizmetten faydalanma Türkiye’de olduğunda, Türkiye’de yapılmış işlem olarak kabul edilerek KDV hesaplanması gerekebilir.

Bireysel kullanıcıların kendi kişisel ihtiyaçları için yurt dışında mukim hizmet sağlayıcılarından tedarik edecekleri bulut bilişim hizmetlerinde sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerektiği iddia edilebilecek olmakla birlikte, hesaplanan KDV’nin beyanına ilişkin süregelen belirsizlik devam etmektedir.

Özel iletişim vergisi (ÖİV)

Bulut bilişim hizmetini sağlayan tarafın, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu kuruma bildirim yapılması veya bu kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan bir işletmeci olmasına ve verilen hizmetin elektronik haberleşme hizmeti kapsamında değerlendirilip değerlendirilmemesine bağlı olarak hizmet bedeli üzerinden değişen oranlarda özel iletişim vergisi hesaplanması da gerekebilir.

Kurumlar vergisi istisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10/ğ maddesi uyarınca; Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50’si kurum kazancından indirilebilmektedir.

Birçok bulut bilişim hizmetinden elde edilen gelirin yarısının, ilgili madde kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkündür.

Örneğin, Türkiye’de bulunan sunucular aracılığıyla yurt dışındaki kullanıcılara verilen veri saklama hizmeti bu kapsamda değerlendirilebilecektir.



Elektronik para ile alışverişin vergilemesi

I. Giriş

İnternet ekonomisinin gelişmesiyle, elektronik para olarak isimlendirilen ödeme araçlarının yaygınlaşması, bunlara ilişkin hukuksal yapının oluşturulması ihtiyacını da beraberinde getirmiştir.

Yakın zamana kadar, Türkiye’de sanal (elektronik) para birimlerine ve alternatif ödeme sistemlerine ilişkin düzenleme bulunmuyordu. Bazı kuruluşlar herhangi bir otoriteden izin almadan ve kontrole tabi olmadan faaliyetlerini sürdürüyordu.

Ödeme sistemlerinin oluşturulması, ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşlarının kurulmasına yönelik düzenlemeleri içeren 6493 sayılı Kanun 27.06.2013 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yeni düzenleme ile bugüne kadar merdiven altı piyasada faaliyet gösteren sektör yasal altyapıya kavuşmuş olacaktır.

Bu yazıda, Kanun’da oluşturulması öngörülen sistem çerçevesinde elektronik para ile alışverişte vergilemenin nasıl olması gerektiğine değinilmiştir.

II. Elektronik para nedir?

Kanun’da elektronik para; ihraç eden kuruluş tarafından kabul edilen fon (banknot, kaydi para) karşılığı ihraç edilen, elektronik olarak saklanan, tanımlanan ödeme işlemlerini gerçekleştirmek için kullanılan ve elektronik para ihraç eden kuruluş dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından da ödeme aracı olarak kabul edilen parasal değer olarak tanımlanmıştır.

Düzenleme ile bankalar ve elektronik para çıkarma izni verilen elektronik para kuruluşları dışındaki kişilerin, elektronik para ihracı faaliyetinde bulunmaları yasaklanmaktadır.

Elektronik para karşılığı toplanan fonların güvenli bir şekilde himayesi için hali hazırda etkin bir denetime tabi olan bankalar sisteme dahil edilmiş ve elektronik para kuruluşlarının faaliyetlerini bankalar aracılığıyla yürütmesi öngörülmüştür.

Sadece kendi mağaza ağında, sadece belirli bir mal veya hizmet grubunun satın alınmasında veya yapılan bir anlaşma sonucunda sadece belirli bir hizmet ağında kullanılabilen ön ödemeli araçlar düzenlemenin kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu tanım doğrultusunda, örneğin mağaza çekleri, toplu taşıma araçlarında kullanılan seyahat kartları elektronik para olarak değerlendirilmeyecektir. Bu belirleme, Kanun’un sadece genel olarak her yerde para gibi kullanılabilen ödeme araçlarını elektronik para kapsamında değerlendirdiğini göstermektedir.

III. Elektronik para ihracı

Elektronik para ihraç eden kuruluş, aldığı fon kadar elektronik para ihraç edebilecektir. Elektronik para kullanıcısı tarafından yatırılan fonlar, gecikmeksizin elektronik paraya çevrilerek kullanıma hazır hale getirilecektir.

Kuruluş, elektronik para ihracı karşılığında topladığı fonları, bankalar nezdinde açılacak ayrı bir hesaba aktarmak suretiyle kullanım süresi boyunca bu hesapta bulunduracaktır. Fonların yatırıldığı bankalar, elektronik para kuruluşunca yatırılan tutarı, kullanım süresi boyunca Merkez Bankası nezdindeki hesaplarında bloke edecektir.

Diğer bir söyleyiş ile banka parası yaratılamayacak, piyasaya sunulacak e-para arzı piyasadan çekilen banknot ya da kaydi para tutarı kadar olabilecektir.

Ayrıca bu yöntem ile kuruluşların topladıkları fondan daha yüksek bir yükümlülük altına girerek sistem açısından risk yaratmaması da amaçlanmıştır.

Alınan fonların üzerinden ücret, masraf, komisyon ya da benzeri herhangi bir kesinti yapılmadan, birebir olarak elektronik paraya çevrilmesi gerekmektedir.

Oluşturulması düşünülen yapının bu yönüyle sanal alemde karşılaştığımız pek çok elektronik para uygulamasından farklılık arz ettiğini söyleyebiliriz. Anlaşılan o ki, sirkülasyona sokulan elektronik paraların ifade ettiği itibari değer, çıkarılmasına kaynak paranın değerinden farklı olmayacaktır.

Kredi verme faaliyetinde bulunamayacak olan elektronik para kuruluşu, elektronik parayı elinde bulundurma süresine bağlı olarak elektronik para hamiline faiz veremeyecek veya herhangi bir menfaat sağlayamayacaktır; kredi kullanılamayacaktır. Toplanan fonlar mevduat veya katılım fonu olarak kabul edilmemektedir.

IV. E-para ile alışveriş

Kanun kapsamında e-para ile alışverişin muhtemel işleyişi aşağıdaki gibi olacaktır:

- ▶ Alışverişlerinde elektronik para kullanmak isteyen kişi, elektronik para kuruluşunda açacağı hesaba belli miktarda TL yatırarak aynı miktarda e-para alacaktır. Değişim sırasında herhangi bir kesinti yapılmayacaktır. Hesaba geçen e-paranın itibari değeri, karşılığını oluşturan para miktarı ile aynı tutarda olacaktır.
- ▶ Hesaba geçirilen e-paralar ilgili e-parayı kabul eden firmalardan yapılacak alışverişlerde kullanılacaktır.
- ▶ Alışverişlerde elektronik para transferi P2P (peer-to-peer) olarak yapılacaktır. Dolayısıyla, transfer işlemleri sırasında üçüncü bir şahsın ya da kuruluşun onayına gerek olmayacak. Hesap hareketlerini izleyen ya da havale ücreti kesen kurum bulunmayacaktır.

- ▶ Satışları karşılığında e-para kabul eden firmalar, sahip oldukları e-paraları kendi alımlarında kullanabileceği gibi elektronik para kuruluşunda TL'ye çevirebilecektir.
- ▶ Elektronik para kuruluşları, ibraz edilen e-para karşılığı TL'yi bloke hesaptan çekerek e-para hamiline ödeyecek, sistemde dolaşan e-para miktarı ve bloke fon tutarı ibraz edilen e-para tutarı kadar azalacaktır.

V. Vergileme

Vergi mevzuatımızda elektronik para ile gerçekleştirilen işlemlere yönelik özel bir düzenleme yoktur. Literatürde de şimdiye kadar bu konuya hiç değinilmemiştir.

A. Değerleme

Öncelikle cevaplanması gereken soru, elektronik paranın ne tür bir iktisadi kıymet olduğudur. Elektronik para kuruluşuna yatırılan fon kadar e-para çıkarılacak olması, TL karşılığı değerinin sabit ve birebir olarak öngörülmesi dolayısıyla kasa mevcudu gibi itibari değeriyle değerlendirilmesi gerektiği önerilebilir.

Bu yönde bir düzenleme yapılmaz ise Vergi Usul Kanunu'nda yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymet niteliğine bürüneceğinden "özel haller" kapsamında varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değeri o da yoksa emsal bedeliyle değerlemeye tabi tutulmalıdır. Bu doğrultuda, e-paranın borsa rayıcı bulunmadığı için kayıtlara alındığı mukayyet değeriyle değerlendirilmesi gerekecektir.

Her iki durumda da e-para için dönem sonlarında ilave değer artışı gerçekleşmeyecektir.

B. Fatura düzeni

Elektronik para kuruluşuna yatırılan fon karşılığı kullanıma hazır haldeki e-paranın ilgili kişinin hesabına geçirilmesi, herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası olarak görülmemeli ve KDV'nin konusuna girmeyeceği için KDV hesaplanmamalıdır. Fatura düzenlenmesi gerekmediği gibi yatırılan fonlar elektronik para kuruluşu tarafından gelir olarak da dikkate alınmamalıdır. Zira bu aşamada kendi lehine aldığı bir tutardan söz edilmesi mümkün değildir.

Alışveriş karşılığında e-para kabul edildiğinde, satıcı tarafından e-para karşılığı TL tutarı üzerinden fatura düzenlenmelidir. KDV açısından vergiyi doğuran olay, mal teslimi ve hizmet ifası bu anda gerçekleşmiş olduğundan alıcıya düzenlenecek fatura bedeli üzerinden KDV hesaplanmalıdır.

Değerleme günü itibarıyla aktiflerinde e-para bulunan işletmeler, e-paraları mukayyet değeriyle değerlemelidirler.

Hamil olunan e-paraların elektronik para kuruluşuna iade edilerek TL'ye çevrilmesi halinde, yapılan işlem herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası olarak görülmemeli ve KDV'nin konusuna girmeyeceği için KDV hesaplanmamalıdır.

C. Komisyonlar

Elektronik para kuruluşunun, aracılık hizmeti karşılığı olarak alım satımlarında e-para kabul eden firmalardan alacakları komisyon, elektronik para kuruluşu açısından ticari kazanç, firmalar açısından indirilebilir gider olarak değerlendirilmelidir.

Kanun bankaların da elektronik para ihraç etmesine cevaz vermektedir. Bu doğrultuda, ilgili faaliyeti gerçekleştirecek bankaların komisyon, ücret vb. adlar altında kendi lehlerine alacakları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinin (BSMV) konusuna girecektir. Sistem aktörleri arasında vergileme açısından haksız rekabet yaratılmaması için, ya bankaların kendi lehlerine alacakları paraların BSMV'den istisna edilmesi ya da diğer elektronik para kuruluşlarının kendi lehlerine alacakları paraların da BSMV'nin konusu dahil edilmesi gerekmektedir.

Sistemin genel kabul görmesi ve desteklenmesi açısından bankalar için Gider Vergileri Kanunu'na istisna hükmü eklenmesi yerinde bir yaklaşım olacaktır.

Aynı gerekçeyle, elektronik para kuruluşlarına yatırılacak fonların e-paraya çevrilmesi sırasında düzenlenmesi öngörülecek kağıtların da damga vergisinden istisna edilmesi önerilmektedir.



Teknoloji geliştirme bölgelerinde katma değer vergisi istisnası ve uygulamaya ilişkin özellikli durumlar

I. Giriş

Vergide Gündem dergisinin Temmuz sayısında, teknoloji geliştirme bölgelerinde gelir ve kurumlar vergisi istisnası ve uygulamaya ilişkin özellikli durumlar ele alınmıştır.

Bu yazımızda ise teknoloji geliştirme bölgelerinde sağlanan katma değer vergisi istisnasına yer verilecek, uygulamada karşılaşılan tereddütlü hususlara ilişkin Vergi İdaresi tarafından verilen görüşler ve deneyimlerimiz ışığında değerlendirmelerde bulunulacaktır.

II. Teknoloji geliştirme bölgelerinde KDV istisnası

Teknoloji geliştirme bölgelerinde (TGB) KDV istisnası, gelir ve kurumlar vergisi istisnasından farklı olarak, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer almamaktadır.

Yasal düzenleme, 02.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere KDV Kanunu'na eklenen geçici 20'nci madde ile yapılmıştır.

Söz konusu madde ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Aynı maddede Maliye Bakanlığının; program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Ancak yaklaşık 10 yıl geçmesine rağmen, Maliye Bakanlığı tarafından konuya ilişkin herhangi bir tebliğ yayınlanmaması Kanun'un uygulaması açısından TGB'de faaliyet gösteren mükellefleri zor durumda bırakmaktadır.

TGB'lerde KDV istisnası gelir ve kurumlar vergisi istisnasında farklı olarak düzenlenmiştir.

4691 sayılı Kanun'da yer alan gelir ve kurumlar vergisi istisnası ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, herhangi bir ayırım yapılmadan münhasıran TGB'deki yazılım ve Ar-Ge (Araştırma ve Geliştirme) faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar 31.12.2023 tarihine kadar istisna kapsamında değerlendiriliyorken, KDV istisnası yalnızca geçici 20'nci maddede sayılan yazılımlara sağlanmış olup, maddede Ar-Ge faaliyetleri kapsam içerisine alınmamıştır.

Bu nedenle, KDV istisnası gelir ve kurumlar vergisi istisnasına göre çok daha sınırlı kapsamda uygulanmaktadır.

Diğer taraftan, Kanun maddesinde de yer verildiği üzere söz konusu istisna gelir ve kurumlar vergisi istisnasına paralel olarak 31.12.2023 tarihine kadar geçerlidir.

A. KDV istisnasına ilişkin özellikli durumlar

İstisna kapsamına münhasıran TGB'lerde üretilen ve yukarıda yer verilen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetler girmektedir.

Kanun maddesinde istisna kapsamındaki yazılım teslimleri tek tek sayılmış olup, kurumlar vergisi istisnası kapsamında olan, yazılımlara ilişkin uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerin KDV istisnası kapsamında olup olmadığına ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır.

08.08.2011 tarihli 60 numaralı KDV Sirküleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından geçmişte verilmiş olan özelgeler çerçevesinde istisna kapsamına ilişkin kısıtlı da olsa bazı açıklamalarda bulunulmuştur.

60 numaralı KDV Sirküleri'nde "Söz konusu istisna teknoloji geliştirme bölgesinde üretilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri kapsamaktadır. Teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, bunlar dışındaki teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımlar istisna kapsamında bulunmamaktadır." açıklaması yer almaktadır.

60 numaralı Sirküler'de "oyun programları ve network yazılımları gibi yazılımlar" ifadesi kullanılarak, Kanun maddesinde sayılan yazılımlar haricindeki yazılımların tümü istisna dışında bırakılmış olmaktadır.

1. Yazılıma ilişkin güncelleme, uyarlama hizmetlerinde KDV uygulaması

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (İVDB) tarafından verilmiş olan KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.GEÇİCİ-20.25-31234 sayılı özelgede yapılan açıklama aşağıdaki gibidir:

"1. ... teknoloji geliştirme bölgelerinde verilen yazılım şeklindeki teslimler vergiden istisna olduğundan teslimden sonra verilecek güncelleme, tasarım, uygulama ve bakım hizmetleri genel oranda vergiye tabi olacaktır."

2- Bölge dışında kurulu olan veri tabanları ve internet sitelerine verilen verilerin güncellenmesi, tasarım ve bakım hizmetleri,

3- Firmanın faaliyet konusu kapsamında kullanılmak veya bir ticari işlem olarak satmak üzere alınan emtia,

4- Yurtdışından satın alınarak yurt içinde satılan yazılım lisanslarına verilen danışmanlık hizmetleri ile hazır yazılım ürününe yapılan ilave yazılım ve geliştirme hizmetleri genel oranda KDV'ye tabi olacaktır."

Yine İVDB tarafından verilen KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.GEÇİCİ-20.25-29319 sayılı özelgede yapılan açıklama aşağıdaki gibidir:

"... Teknoloji geliştirme bölgelerinde verilen yazılım şeklindeki teslimler vergiden istisna olduğundan, teslimden sonra verilecek güncelleme, tasarım, uygulama ve bakım hizmetlerinin istisna

kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Teknoloji geliştirme bölgesinde finansal içerik, istatistik, analiz ve alım satım imkanı sağlayan yazılım hizmetlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından genel oranda KDV'ne tabi olacaktır."

Yukarıdaki özelgelerde yapılan açıklama, yazılıma ilişkin sonradan verilen güncelleme, uyarlama hizmetlerinin istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği yönündedir.

Ne var ki, yukarıda yer alan her iki özelge de şu an itibarıyla özelge sisteminde bulunmamaktadır. Diğer taraftan 60 numaralı KDV Sirküleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı verdiği görüşlerde kısmi değişikliğe gitmiştir.

60 numaralı KDV Sirküleri'nin "Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Yönelik İstisna" başlıklı 3.6.4. numaralı bölümünde; "Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan bir firmanın, bölgede ürettiği "hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı" satışı ile bu yazılıma yönelik güncelleme işi Kanun'un geçici 20/1'inci maddesine göre KDV'den istisna olacaktır." açıklamasında bulunulmuştur.

Konuya ilişkin Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelge sisteminde yer alan 23.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.25.15.01-2010-KDV-1303-2-16 sayılı özelgede, münhasıran TGB'de üretilen "hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı"nın teslimi ile bu yazılıma yönelik güncelleme işinin KDV'den müstesna olduğu belirtilmiştir.

60 numaralı KDV Sirküleri'nde yer alan ifadeler ve Gelir İdaresi tarafından verilen bu görüş ile yazılıma ilişkin olarak verilen ve yazılımda bir geliştirmeyi sağlayan hizmet niteliğindeki güncelleme hizmeti istisna kapsamında değerlendirilmiştir. Bu açıklamalar doğrultusunda, geliştirmenin yanı sıra kurumlar vergisi istisnası kapsamında yer alan uyarlama, yerleştirme, revizyon ve ek yazılım gibi hizmetlerin KDV istisnası kapsamında değerlendirilebileceği kanaatindeyiz.

2. Yazılımlar için verilen destek, bakım gibi hizmetlerde KDV uygulaması

60 numaralı KDV Sirküleri'nde de, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan bir firmanın, bölgede ürettiği bu yazılıma yönelik güncelleme dışında, bu yazılımla ilgili verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetlerinin istisna kapsamında yer almadığı açıklamasında bulunulmuştur.

Konuya ilişkin Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.02-KDV-2-1982-106 numaralı özelgede de; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında geliştirilen yazılımların satışı ve satış sonrası hizmetler ile ilgili olarak;

"KDV istisnası teknoloji geliştirme bölgelerinde üretilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamalarına yönelik genel anlamda yazılım programlarının üretimine ilişkin olup, genel anlamda yazılım programlarının dışında kalan ve işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanılan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile söz konusu Kanun maddesinde belirtilen yazılım şeklindeki teslim ve hizmetler dışında kalan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, teknokent binası içinde telefon ve internet yardımı ile satış sonrasında müşterilere çağrı destek hizmeti verilmesi

karşılığında elde edilen kazancın katma değer vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.” açıklamasında bulunulmuştur.

Yer verilen açıklamalar ışığında, KDV Kanunu'nun geçici 20'nci maddesi yalnızca maddede belirtilen yazılım teslimlerine istisna tanımış olup, söz konusu yazılımlara ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında istisna dışında bırakılan; danışmanlık, eğitim, hizmetin raporlaması, sistemin sürekliliğinin sağlanması, hosting hizmeti, sistem üyeliği gibi operasyonel hizmetlerin istisna kapsamı dışında değerlendirilmesi gerektiği görüşündeyiz.

3. TGB içerisinde alınan danışmanlık hizmetlerinde KDV uygulaması

KDV Kanunu'nun geçici 20'nci maddesi uyarınca, KDV istisnası yalnızca TGB'de üretilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımına tanındığı için üniversitede görevli akademik personel ya da başka bir danışmandan TGB içerisinde alınan danışmanlık KDV'ye tabi olacaktır.

60 numaralı KDV Sirküleri'nde de; “Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için alınan her türlü mal ve hizmet, söz konusu yazılım satışlarının vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın genel esaslara göre KDV'ye tabi tutulacaktır. Benzer şekilde, bölgede faaliyette bulunan bir firmaya bu bölgede verilen danışmanlık hizmeti de KDV'ye tabi olacaktır.” açıklaması yer almaktadır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-4691/ Geçici-2-90 numaralı özelgede de TGB içerisinde gerçekleştirilen Ar-Ge projelerinde fiilen üniversitede görevli akademik personelden alınan danışmanlık hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu yönünde görüş verilmiştir.

Bu doğrultuda, TGB'lerde faaliyet gösteren firmalar tarafından bu bölgelerde üretilen yazılım teslimleri için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılım teslimlerinin vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi olacaktır.

4. TGB'de seri üretime konu yazılımların tesliminde KDV uygulaması

60 numaralı KDV Sirküleri'nde; “TGB'de faaliyette bulunan firmanın bölgede ürettiği yazılımı farklı kişilere satması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir. Ancak bu yazılımın bayilerce satışında istisna uygulanmayacaktır.” açıklaması yer almaktadır.

Diğer taraftan, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.05.2013 tarih ve 62030549-125[5-2012/92]-766 sayılı özelgede, “TGB'de mukim firma tarafından bölge içerisinde üretilen yazılımların fikri mülkiyet hakkı söz konusu firmada kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması işlerinin KDV'den istisna olduğu” yönünde görüş verilmiştir.

Yer verilen açıklamalar uyarınca, münhasıran TGB'de üretilmesi kaydıyla KDV Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde yer alan yazılımların CD veya elektronik ortamda seri üretim niteliğindeki satış KDV'den müstesnadır.

Bilindiği üzere, gelir ve kurumlar vergisi istisnası uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, “Teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.” açıklaması yer almaktadır.

KDV istisnası bu noktada, gelir ve kurumlar vergisi istisnasından ayrılarak, maddede yer alan yazılımların seri üretime tabi tutularak satışını da kapsayacak şekilde uygulanabilmektedir.

B. KDV istisnası uygulamasında yüklenilen KDV'nin indirimi

KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (a) bendinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak aynı Kanun'un 32'nci maddesinde; Kanun'un 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirimi ve indirilemeyen KDV'nin iadesi kabul edilmiştir. Bahsi geçen maddelerde sayılan istisnalar tam istisna olarak adlandırılmaktadır.

KDV Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde düzenlenen teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin istisna Kanun'un 32'nci maddesinde sayılan tam istisnalardan olmadığı için kısmi istisna olarak nitelendirilmektedir.

Bu doğrultuda, TGB'de faaliyet gösteren firmaların istisna kapsamındaki yazılım teslim ve hizmetlerine ilişkin alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirimi kabul edilmeyecektir.

İndirilemeyen KDV, aynı Kanun'un 58'inci maddesine uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

İstisna kapsamında olmayan teslim ve hizmetlere ilişkin yüklenilen KDV'nin indirimi ise mümkündür.

C. İstisnadan vazgeçme

KDV Kanunu'nun 18'inci maddesinde, “Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.” hükmü yer almaktadır.

Yer verilen madde uyarınca, TGB'de faaliyet gösteren firmalar tarafından, bağlı buldukları vergi dairesine başvuruda bulunularak istisnadan vazgeçme müessesesi kullanılabilir ve faturalar KDV'li olarak düzenlenebilir. Bu seçenek, söz konusu firmaları yükledikleri KDV tutarını indiremeye maliyetinden kurtarabilecektir.

III. Sonuç

TGB'lerde KDV istisnasına ilişkin olarak KDV Kanunu ve 4691 sayılı Kanun kapsamında kısıtlı açıklamalarda bulunulmuş olup, uygulayıcıların karşılaştıkları farklı durumlarda çıkış yolu bulmakta zorlandıkları görülmektedir.

TGB'lerde faaliyet gösteren firmaların vergi uygulamalarını kolaylaştırma ve TGB mevzuatını daha efektif hale getirme adına, KDV istisnası uygulaması ile ilgili Tebliğ bazında detaylı açıklamaların yapılmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz.



Teknoloji geliştirme bölgelerinde damga vergisi istisnası

I. Giriş

Bu yazımızda teknoloji geliştirme bölgelerinde (TGB) sağlanan damga vergisi istisnasına yer verilecek, uygulamada karşılaşılan tereddütlü hususlara ilişkin, Vergi İdaresi tarafından verilen görüşler ve deneyimlerimiz ışığında değerlendirmelerde bulunulacaktır.

II. Teknoloji geliştirme bölgelerinde damga vergisi istisnası

TGB'lerde damga vergisi uygulamasında 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında düzenlenmiş bir muafiyet bir de istisna uygulaması bulunmaktadır.

Muafiyet uygulaması, 4691 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin (k) fıkrasında "bu kanuna uyan ve anonim şirket olarak kurulan, bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu şirket" olarak tanımlanan yönetici şirkete tanınmıştır.

İstisna ise yine 4691 sayılı Kanun'da tanımı yapılan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili aldıkları ücretlere ilişkindir.

A. TGB yönetici şirketine sağlanan damga vergisi muafiyeti

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (k) fıkrasında yönetici şirket tanımlanmıştır. Aynı Kanun'un 5'inci maddesinde yönetici şirket ile ilgili detaylı açıklamalar yer almakta olup, bu maddede yönetici şirketin bölgeye ait planlama ve projelendirmenin yapılması, gerekli alt yapı ve üst yapı hizmetleri ile bölge için gerekli her türlü hizmetlerin yürütülmesi, kuluçka merkezi ve teknoloji transfer ofislerinin kurulması, bölgenin bu Kanun ve ilgili yönetmeliklerde gösterilen amaca uygun olarak yönetilmesi konularından sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 8'inci maddesinde ise; yönetici şirketin, 4691 sayılı Kanun'un uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisi ve harçtan muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yönetici şirket haricinde, bu bölgelerde faaliyette bulunan diğer firmaların damga vergisi muafiyeti bulunmamaktadır.

TGB içerisinde bulunan taşınmazın TGB yönetici şirketince Üniversiteden kiralamasında damga vergisi hususuna ilişkin olarak, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 27.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-1640 sayılı özelgede, "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (II) sayılı cetvelde sayılan "Özel Bütçeli İdareler" arasında yer alan dolayısıyla damga vergisi uygulaması bakımından resmi daire olan ... Üniversitesi ile yönetici şirket olduğu belirtilen Şirketiniz arasında, Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak ilan edilmiş alan içerisinde bulunan taşınmazın AR-GE faaliyetlerinde kullanılmak üzere kiralanmasına ilişkin düzenlenen kira sözleşmesinin, damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir." açıklamasında bulunulmuştur.

B. Yönetici şirket ile TGB'de yer alan diğer şirketler arasında düzenlenen sözleşmeler

4691 sayılı Kanun'da TGB yönetici şirketlerinin, bölge içinde faaliyet gösteren firmalara yaptıkları taşınmaz kiralamaları için imzalanan sözleşmelerde, yönetici şirketlerin damga vergisinden muaf olmaları ancak bölgedeki diğer şirketlerin muaf olmamaları dolayısıyla, damga vergisi hesaplanması hususunda tereddütler oluşmaktadır.

Konuya ilişkin Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.05.2013 tarih ve 30094508-155[1-2013/1.2]-18 sayılı özelgede "yönetici şirket statüsü bulunan şirketinizin CEBİT Bilişim Fuarında stant kiralaması için düzenleyeceği sözleşmenin, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren şirketlere 4691 sayılı Kanun kapsamında sunulan bir hizmete ilişkin düzenlendiğinin tevsiki kaydıyla, şirketinizin söz konusu sözleşmeye ait damga vergisinden muaf tutulması; ancak sözleşmeye ait damga vergisinin, sözleşmenin diğer tarafı olduğu belirtilen ... A.Ş. tarafından ödenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan şirketinizin, 4691 sayılı Kanun'un uygulanması ile ilgili işlemlerde düzenlenen kağıtlar bakımından damga vergisinden muaf olmakla birlikte, söz konusu kağıtlara ilişkin olarak damga vergisinin ödenmesinden Damga Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi gereğince müteselsil sorumluluğu bulunduğu tabiidir." açıklamasında bulunulmuştur.

Yukarıdaki özelgede, muafiyetin yönetici şirkete tanındığı ve yönetici şirket tarafından akdedilen sözleşmeye ait damga vergisinin muafiyet tanınmayan sözleşmenin karşı tarafınca beyan edilip ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Diğer taraftan, aynı özelgede her ne kadar yönetici şirket damga vergisinden muaf olsa da Damga Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi gereği müteselsil sorumluluk kapsamında, tarafı olduğu kağıda ilişkin damga vergisinin beyan edildiğini teyit etmesi gerektiği hatırlanmaktadır.

C. TGB'de çalışan Ar-Ge ve yazılım personelinin ücretlerinde damga vergisi uygulaması

4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesinde, bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerinin 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Personele ödenen ücretlerde istisna TGB'deki Ar-Ge ve yazılım işleri ile ilgili ödenmesi şartına bağlanmış olup, TGB içerisinde Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri haricindeki işler ile TGB dışındaki çalışma sürelerine isabet eden ücretler üzerinden damga vergisi hesaplanması gerekmektedir.

D. Kıdem ve ihbar tazminatı ödemeleri

Ar-Ge ve yazılım personeline bu görevleri ile ilgili ödenen ücretlerin her türlü vergiden müstesna olduğu belirtilmiş, ancak ilgili personele ödenecek kıdem / ihbar tazminatı ve benzeri ödemelerin damga vergisi karşısında ne şekilde değerlendirileceğine ilişkin mevzuatta bir açıklama bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 25.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-155.01.05.02.[1/b-2012]-163 sayılı özelgede, TGB'de çalışan personele yapılacak kıdem tazminatı ödemesinin, bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin münhasıran bu görevine istinaden yapılan ücret ödemesi olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ve söz konusu tazminatın ödenmesine ilişkin düzenlenen kağıdın damga vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

E. Beyanname ve sigorta bildirgelerinde damga vergisi uygulaması

Konuya ilişkin mevzuatta net bir açıklama bulunmamakla birlikte, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-DMG-62-2-7-12 sayılı özelgede, "TGB'de faaliyet gösteren şirketiniz yönetici şirket statüsünde bulunmadığından vereceği vergi beyannamelerinin maktu damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir." görüşü verilmiştir.

Aynı vergi dairesi tarafından aynı tarihte verilen B.07.1.GİB.4.26.15.01-DMG-62-2-8-13 sayılı özelgede, "yönetici şirket statüsünde bulunmayan şirketinizin düzenlediği sigorta prim bildirgesi mahiyetindeki aylık prim ve hizmet belgelerinin, bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personeline bu görevleri ilgili olarak yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlar kapsamında bulunmaması nedeniyle maktu damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir." açıklaması yapılmıştır.

Yer verilen muktezalardaki açıklamalar kapsamında, TGB'de faaliyet gösteren firmaların vereceği beyannameler ve bildirgeler damga vergisi muafiyeti kapsamında olmayıp, söz konusu beyanname ve bildirgeler için maktu tutardaki damga vergilerinin ödenmesi gerekmektedir.

F. Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlar

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinin (4) numaralı bendinde, 5746 sayılı Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu noktada, Kanun koyucu 5746 sayılı Kanun'dan farklı olarak TGB'de faaliyet gösteren firmalara, bölge içerisinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlarda damga vergisi istisnası tanımamıştır. Diğer bir ifade ile 4691 sayılı Kanun kapsamında TGB'de faaliyet gösteren yönetici şirket dışındaki firmaların Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri ile ilgili düzenledikleri kağıtlar için muafiyet ya da istisnaları bulunmamaktadır.

III. Sonuç

TGB'lerde damga vergisi istisnasına ilişkin olarak mevzuatta kısıtlı açıklamalarda bulunulmuş olup, uygulayıcıların karşılaştıkları farklı durumlarda çıkış yolu bulmakta zorlandıkları görülmektedir.

TGB'lerde faaliyet gösteren firmaların vergi uygulamalarını kolaylaştırma ve TGB mevzuatını daha efektif hale getirme adına, damga vergisi istisnası uygulaması ile ilgili Tebliğ bazında detaylı açıklamaların yapılmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz.

İletişim sektöründe promosyonların vergilendirilmesi

I. Giriş

Son dönemde sıra dışı örnekleriyle sıkça karşılaştığımız promosyon uygulamaları vergilendirme açısından bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. İletişim sektöründe promosyonların vergilendirilmesi iki ana alanda tartışma konusu olarak karşımıza çıkmaktadır:

- ▶ Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilir mi?
- ▶ KDV ve özel iletişim vergisine tabi olması gerekir mi?

II. Mevzuat

Uygulama alanı son derece geniş olmakla birlikte promosyonlar ile ilgili olarak vergi mevzuatımızdaki düzenleme yalnızca bir Tebliğ ile sınırlı durumdadır.

Gazete promosyonlarının sıklıkla uygulandığı yıllarda ve daha ziyade bu alanın vergilemesine yeni bir çerçeve çizilmesi amacıyla 1995 yılında yayımlanan 50 seri numaralı KDV Genel Tebliği konuyla ilgili temel dayanaktır.

Tebliğ açıklamasına ilave olarak, vergi idaresi tarafından özgelge bazında yapılan açıklamalar da bulunmaktadır. İlgili Tebliğ’de, promosyonlarda KDV’siz teslimin sınırları belirlenmiş, promosyon harcamalarının hangi durumlarda gider niteliği taşıdığı açıklanmıştır.

Tebliğde açıklık getirilen hususlar aşağıdakilerden ibarettir:

- ▶ Firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmamaktadır. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır. Firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.
- ▶ Promosyon ürünü olarak verilen malın tabi olduğu KDV oranının; satışı yapılan mala ait KDV oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen KDV’nin tamamı indirilebilir.
- ▶ Satışı yapılan malın tabi olduğu KDV oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen KDV’den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekir. (İletişim sektöründe KDV oranı %18 olduğu için bu durum sorun arz etmemektedir.)
- ▶ Piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, pazarlama gideri niteliğindedir.

III. Promosyon harcamalarının gider olarak kabulü

Promosyon amaçlı bedelsiz verilen malın, satışların artırılması amacıyla yapılan pazarlama harcaması niteliğinde olduğu ve genel giderler kapsamında değerlendirilebileceği kabul görmektedir.

Promosyon harcamalarının kurum kazancının tespitinde gider olarak değerlendirilebilmesi için gerekli temel şart yapılan harcamanın işin önemi ve genişliği ile orantılı olmasıdır.

Vergi idaresinin vermiş olduğu özelgelerde genellikle, promosyon harcamalarının gider olarak kabulü konusunda kesin bir değerlendirme yapılmadığı, ancak "işin önemi ve genişliği ile orantılı" olma şartının arandığı görülmektedir.

Bu durum, gider kaydedilen kimi promosyon harcamalarının vergi inceleme elemanları tarafından eleştirilmesine yol açmaktadır.

Ancak, muvazaalı işlem olmaması, yapılan promosyon harcaması ile ticari kazancın elde edilmesi arasında açık ve güçlü ilişkinin bulunması, aynı zamanda bu harcamaların ticari kazanç ile ölçülü bir şekilde gerçekleştirilmesi durumunda, promosyon için harcanan tutarların gider olarak kaydedilmesini engelleyici bir durum söz konusu olmayacaktır.

IV. Promosyon harcamalarının KDV açısından değerlendirilmesi

Ticari faaliyet çerçevesinde yurt içinde yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'ye tabidir. KDV matrahı da bu işlemlerin karşılığı olan bedeldir.

Diğer taraftan, bedelsiz teslimler de KDV Kanunu'nun 27'nci maddesi kapsamında KDV'ye konu olmaktadır. Bu hüküm ile karşılığında herhangi bir bedel alınmayan ya da bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olarak belirlendiği işlemlerde emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması öngörülmektedir.

50 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde bedelsiz teslim niteliğindeki promosyonlar için hangi durumlarda KDV hesaplanmayacağı düzenlenmiştir. Tebliğ kapsamında değerlendirilemeyecek promosyon adı altındaki bedelsiz teslimlerde ise emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekecektir.

Vergi idaresinin konu ile ilgili olarak verdiği özelgelerin içeriği dikkate alındığında, idarenin promosyon uygulamasında Tebliğ'de yer alan açıklamaları oldukça sınırlı ve dar anlamda yorumlama eğiliminde olduğu görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.

Bedelsiz teslimlerin emsal bedelinin KDV matrahı olarak esas alınmasını öngören KDV Kanunu'nun 27'nci maddesinde, emsal bedelin matrah olarak esas alınması bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde öngörülmüştür.

Düşüncemiz, promosyon teslimlerine de doğrudan doğruya uygulanabilmesi açısından madde lafzının açık olmadığı, pazarlama tekniği olarak kullanılan bedelsiz teslimlerde "bedelin bulunmaması" ya da "bedelin bilinmemesi" durumuyla karşı karşıya olunmadığı, promosyon marifetiyle firmanın faaliyetinin genişlediği, işletmede yaratılan katma değer arttığı ve artan katma değer içerisinde de vergilemenin zaten yapıldığı, dolayısıyla bu maddenin konuluştaki maksat dikkate alınmadan doğrudan doğruya promosyon teslimlerine uygulanamayacağı yönündedir.

KDV Kanunu'nun ilgili madde gerekçesinde; "mükelleflerin belli birtakım kişilere yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla, matrahı, dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yönelik davranışlarını önlemek amacıyla" ilgili maddenin düzenlendiği açıklanmaktadır.

Halbuki, mutad pazarlama tekniği olarak uygulanan pek çok promosyon tesliminde, muvazaalı yollarla vergi matrahını düşük göstermeye yönelik bir davranış bulunmamaktadır. Sunulan hizmetin bedelinin belli olduğu, sadece belli şartların gerçekleşmesi halinde belli pozisyonda olan müşteriler için bedelsiz promosyon teslimi yapılan hallerde, bedelsiz teslimin muvazaalı bir şekilde vergi matrahını azaltmak amacıyla yapılmadığını görülmelidir. Bu tür durumlarda, KDV Kanunu'nun 27'nci maddesi hükmünün uygulanmaması gerekir.

Bu doğrultuda, işletmenin satışlarını artırma amacı doğrultusunda yapılan ve "muvazaalı yollarla vergi matrahını düşük gösterme" niteliği de bulunmayan promosyon amaçlı bedelsiz teslimler için emsal bedel üzerinden KDV hesaplanmaması gerektiği düşünülmektedir.

Bu ilke doğrultusunda Tebliğ açıklamasında değinilmeyen aşağıda sıraladığımız kimi özellikli durumlar için de emsal bedel üzerinden KDV hesaplanmaması gerektiği düşünülmektedir.

► Hizmetten promosyon olur mu?

Her ne kadar, ilgili Tebliğ düzenlemesinde promosyon için "bir malın yanında başka bir mal verilmesi" ifadesi yer alsın da hizmetlerin de promosyona konu olabileceği kabul edilmeli, mal tabiri dar olarak yorumlanmamalıdır. Malın yanında hizmet, hizmetin yanında mal ya da hizmetin yanında hizmet promosyon olarak verilebilmelidir. Nitekim Gelir İdaresinin de bu doğrultuda vermiş olduğu özelgeler bulunmaktadır.

► Promosyonun önceden verilmesi

Tebliğ, promosyonların bir malın "yanında" verilmiş olmasını öngörmektedir. Bu ifade dar olarak yorumlanmamalı, promosyon konusu ürünün bazı özellikli durumlarda asıl teslimin öncesinde de verilebileceği kabul edilmelidir.

Zira yapılan işin ve sektörün doğası gereği bu durum farklılaşabilmektedir.

Sonradan yapılacak teslimde katma değer yaratılacağı açık ise ilk teslimin bedelsiz yapılmasının ticari teamüle uygun olduğunu kabul etmek gerekir.

Özellikle müşteriler tarafından belli bir hizmetin, belli bir dönem boyunca, belli bir fiyattan satın alınacağı taahhüdünün verildiği durumlarda, taahhüt karşılığı müşteriye verilen bedelsiz mal veya hizmet teslimleri de promosyon kapsamında değerlendirilmelidir.

İnternet hizmeti veren bir işletmenin hediye modemi internet hizmetini vermeye başlamadan önce teslim etmesi işin gereği olduğu gibi, bu teslimin promosyon amaçlı olduğunun kabulünde bir tereddüt bulunmamalıdır.

► **Promosyonun niteliği ve miktarı**

Bedelsiz verilen ürünlerin ticari teamüllere uygun nitelikte olması gerekmektedir. Aksi halde, söz konusu teslimlerde emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekecektir. Ticari teamüllerin sınırlarının belirlenmesi ise vergi mevzuatının konusuna girmemektedir. Ayrıca vergi kanunları ile yapılacak yersiz bir sınırlama, ticari hayata ve tüketici tercihlerine haksız bir müdahale olacaktır. Açık olarak ticari teamüle aykırı olmaması gerekliliği yeterlidir.

Bu doğrultuda, bedeli mukabili yapılan mal ya da hizmet satışının, bedelsiz verilen hizmet veya malın yanında simgesel kalması veya arada açık bir oransızlık olması halinde, promosyonun "ticari teamüle uygun miktarda" olması gereği ihlal edilmiş olacak, müşteriye sağlanan menfaatin promosyon olarak değil, bedelsiz hizmet teslimi olarak değerlendirilerek emsal değer üzerinden KDV hesaplanması gerekebilecektir.

► **Mevcut aboneye promosyon verilmesi**

50 seri numaralı Tebliğ açıklaması sadece talebin artırılması amacıyla değil, aynı zamanda mevcut talebin korunması amacıyla yapılacak bedelsiz teslimleri de KDV hesaplanmaması gereken promosyon kapsamında değerlendirmektedir.

Mevcut abonelere sunulan hizmetin bedelinin belli olduğu; sadece iletişim sektörünün yoğun rekabet ortamında mevcut aboneleri rakip işletmelere kaptırmamak, müşteri sadakatini sağlamak ve bu yolla mala olan talebi korumak amacıyla bedeli mukabili verilen bir mal yanında bir başka malın bedelsiz teslimi de söz konusu olmaktadır. Bu durumda da bedelsiz teslimin oluşması muvazaalı bir şekilde vergi matrahını azaltmak amacıyla yapılmadığı sürece KDV Kanunu'nun 27'nci maddesi hükmünün uygulanmaması gerekir.

► **Denemesi bedava beğenmezsen parayla**

Herhangi bir cihazın ya da özel iletişim vergisine tabi bir iletişim hizmetinin bedeli mukabili satılan bir iletişim hizmeti yanında geri alınmamak üzere bedelsiz olarak verilmesi halinde, uygulamanın promosyon niteliği taşıdığı açıktır.

Öte yandan, belirlenen süreden önce aboneliğini sona erdiren aboneler için başlangıçta verilen bedelsiz hizmetin ya da bedelsiz cihazın bedelinin talep edilmesi halinde bedelsiz teslim başlangıçtan itibaren promosyon niteliğini kaybetmiş olacaktır.

Bu durumda ilk teslim esasen promosyon niteliğinde olmayacağından emsal bedel üzerinden KDV ve ÖİV hesaplanması gerekebilecektir.

► **Kullanımın bedelsiz olması**

Kimi durumlarda da ilgili iletişim hizmetinin alınabilmesi için gerekli cihaz, abonenin hizmeti kullanımı boyunca aboneye bedelsiz teslim edilmektedir. Hizmet süresi tamamlandığında cihaz geri alınmaktadır. Cihazın mülkiyeti satıcıdadır.

Cihazlarının abonelik süresince kullanılmak ve abonelik sona erdiğinde geri alınmak üzere verilmesi halinde, promosyona konu olan cihazın kendisi değil, bedelsiz kullanım hakkıdır. Bu durumda da ayrıca KDV hesaplanmaması gerekir.

V. Sonuç

Promosyonlarda KDV hesaplanmamasının temel gerekçesi, promosyon amaçlı olarak yapılan bedelsiz teslimin asıl malın talebini artırması ve artan katma değer içerisinde vergilendirmenin yapıyor olmasıdır. Bu ilke göz ardı edilerek Tebliğ açıklamasının dar yorumlanması bir çok belirsizliği de beraberinde getirmektedir.

Gelişen pazarlama tekniklerini de göz önünde bulundurarak, idarenin konuya ilişkin yaklaşımını yenileyerek, farklı uygulamaları dışlamayan ve günün gerçeklerini kavrayabilen ilave açıklamaları Tebliğ bazında yapması faydalı olacaktır.

Vergi İdaresinin internet üzerinden verilen hizmetlerin vergilemesi hakkındaki görüşleri

Vergi mevzuatımızda doğrudan doğruya internetten verilen hizmetlere ilişkin uygulanabilecek kanun hükmü ve tebliğ düzenlemesi oldukça azdır. Bu yazıda bazı özellikli konularda vergi idaresinin özelge bazında yapmış olduğu açıklamalar okuyucunun bilgisine sunulmuştur.

Yapılan açıklamaların özelgeye konu somut olay bazında geçerli olduğu, zaman zaman aynı olay hakkında Vergi İdaresinin görüş değişikliğine gidebildiği göz ardı edilmemelidir.

Örneğin yurt dışına yapılan web hosting ödemeleri üzerinden stopaj yapılmayacağına ilişkin özelge açıklaması, basit kapasite tahsisi niteliğindeki "share hosting" iş modeli için geçerli olup, belli bir sunucun kiralandığı "dedicated hosting" modellerinde geçerli değildir.

Bu doğrultuda, aşağıda yer alan özelgelerden sadece fikir vermesi açısından yararlanılmalı, her bir somut olay kendi içerisinde özel olarak ayrıca değerlendirilmelidir.

Özelge konuları

- ▶ Alan adı (domain name) alımı
- ▶ Web hosting
- ▶ Yurt dışında sunucu bulundurma
- ▶ Yurt dışından sunucu kiralama
- ▶ Elektronik para kullanımı
- ▶ Oyun kodu alımı
- ▶ Web tasarımı
- ▶ İnternette düzenlenen sözleşmelerde damga vergisi
- ▶ İnternet sitesi iş yeri mi?
- ▶ İnternet sitesi üzerinden satışa aracılık
- ▶ İnternet sitesi üzerinden satış
- ▶ İnternet sitesi üzerinden açık artırmalı satış

1. Alan adı (domain name) alımı

Hollanda mukimi şirketten alınan IP adresleri karşılığı yapılan ödemeler gayrimaddi hak ödemesi niteliğinde olup, yapılan bu ödemeler üzerinden, kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

(25/06/2013 tarih ve 62030549-125[30-2012/367]-918 sayılı özelge)

Yurtdışından satın alınan (domain) alan adı karşılığı yapılan ödemeler gayrimaddi hak ödemesi niteliğinde olup, yapılan bu ödemeler üzerinden, kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

(11/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-498 sayılı özelge)

2. Web hosting

Hollanda mukimi firmadan web siteniz için almış olduğunuz server hizmeti karşılığında ödediğiniz bedel ticari kazanç kapsamında değerlendirilecek olup Hollanda'da mukim firmanın Türkiye'de bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmaması nedeniyle söz konusu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

(12/07/2013 tarih ve 62030549-KVK 30-1029 sayılı özelge)

3. Yurt dışında sunucu bulundurma

Şirketiniz tarafından yurt dışında mukim firmadan satın alınan bilgisayar donanımına ait alım ve kurulum bedeli için yapılan ödemeler ticari kazanç kapsamında olduğundan bu nitelikteki ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Diğer taraftan, Şirketiniz tarafından Almanya'da mukim firmasından satın alınan, bilgisayar donanımına ait bakım, güvenlik ve geliştirme hizmetleri karşılığı anılan firmaya yıllık bakım ve operasyon adı altında yapılan ödemeler ise serbest meslek kazancı kapsamında olup, bu nitelikteki ödemelerden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

(29/11/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-315-239 sayılı özelge)

4. Yurt dışından sunucu kiralama

Türkiye-ABD ve Türkiye-İngiltere Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının gayrimaddi hak bedellerinin düzenlendiği 12'nci maddesinin üçüncü fıkrası ile Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 12'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yurtdışından sunucu kiralama ve internet hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerin "gayrimaddi hak bedeli" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

(23/08/2013 tarih ve 62030549-125[30-2012/212]-1305 sayılı özelge)

5. Elektronik para kullanımı

İnternet üzerinden güvenli alışveriş imkanı sağlamak amacıyla geliştirilmiş olan (para yerine geçen) ön ödemeli kartlar (şifreler) ile daha sonraki teslim ve hizmetlerin bedelini ödemek amacıyla kullanılacak olan bir satın alma gücü el değiştirmektedir. Kartların (şifrelerin) satın alınması sırasında, bu satın alma gücü için ödenen tutarlar, bir teslim ve hizmetin karşılığında ortaya çıkmadığından ve daha sonra Türkiye'de yararlanma veya teslim edilme şartına bağlı olarak satın alınacak farklı oranlardaki teslim ve hizmet bedellerini teşkil ederek bu oranlara göre vergileneceğinden, kartların satışı sırasında KDV matrahına dahil edilmemesi gerekmektedir.

(22/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.6-2668 sayılı özelge)

İnternet üzerinden güvenli alışveriş imkanı sağlamak amacıyla geliştirilmiş olan (para yerine geçen) ön ödemeli kartların (paysafecard) Şirketinizce distribütöre ve distribütör tarafından da nihai tüketicilere aktarılması (satışı) işlemi herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

(17/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2633 sayılı özelge)

6. Oyun kodu alımı

Yurtdışında mukim şirket tarafından sahibi olunan oyun kodlarının alınarak, şirkete fatura karşılığında ödenen tutarlar, anılan şirketin ticari kazancını oluşturacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

(12/09/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-30-26-923 sayılı özelge)

Yurtdışından ithal edilen online oyunlara ait seri numaraları ve lisans kodlarına ilişkin katma değer vergisi (KDV) uygulanmadan fatura aldığınız ve bunların Türkiye'de satışı ile ilgili olarak da % 18 KDV hesaplayarak fatura düzenlediğiniz belirtilerek, ithalata bağlı KDV tevkifatı yapıp yapılmayacağı konusunda bilgi istenilmektedir.

Yurt dışındaki firmadan aldığınız hizmetten Türkiye'de faydalanacağınızdan söz konusu hizmet ifası KDV Kanunu'nun 1/2'nci maddesi gereğince KDV'ye tabi olup, bu işleme ilişkin hesaplanan KDV'nin firmanız tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Öte yandan, 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenen verginin firmanız tarafından aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

(15/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2010/32-84 sayılı özelge)

7. Web tasarımı

Şirketinizin mülkiyetinde olan "... " isimli internet sitesinin tasarımını yapan İspanya mukimi şirket tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliğinde olup, Türkiye-İspanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "Serbest Meslek Faaliyetleri" düzenleyen 14'üncü maddesinin 2'nci fıkrası kapsamında, İspanya mukimi bir teşebbüsün Türkiye'ye gelmeksizin İspanya'da icra edeceği serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız İspanya'ya ait bulunmaktadır. Eğer İspanya mukimi şirketin bu faaliyetleri Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla icra etmesi veya Türkiye'de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra etmesi halinde Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı doğmaktadır.

İspanya mukimi teşebbüsün Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüsün personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmekte olup, personellerin Türkiye'ye gelmeksizin icra edecekleri serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak İspanya mukimi teşebbüse yapılacak ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ise, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden Türkiye'de faaliyet icrası için kalınan süreye bakılmaksızın söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

(20/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-315-30 sayılı özelge)

8. İnternette düzenlenen sözleşmelerde damga vergisi

Müşterilerle elektronik ortamda oluşturulan "üyelik sözleşmesi"nde sayfanın alt kısmında yer alan onay kutucuğu işaretlenmek suretiyle müşteri tarafından sözleşmenin okunduğu ve şartların kabul edildiğinin beyan edildiği, tüm bu işlemler sonucunda üyelik anlaşmasının tamamlandığı belirtilerek, bu kapsamda internet sitesinde mevcut hizmet sözleşmesinin hükümlerinin okunduğunu teyit etmek ve hizmet alımını neticelendirmek için onay kutucuğunun işaretlenmesi suretiyle oluşturulan ve elektronik ortamda saklanan sözleşmelerin damga vergisine tabi olup olmadığı konusunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 1'inci maddesinde, kanunun amacının, elektronik imzanın hukukî ve teknik yönleri ile kullanımına ilişkin esasları düzenlemek olduğu; 2'nci maddesinde, bu kanunun elektronik imzanın hukukî yapısını, elektronik sertifika hizmet sağlayıcılarının faaliyetlerini ve her alanda elektronik imzanın kullanımına ilişkin işlemleri kapsadığı; 3/b maddesinde, elektronik imzanın, başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi ifade ettiği; 5'inci maddesinde de güvenli elektronik imzanın elle atılan imza ile aynı hukuki sonucu doğurduğu hükmüne bağlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, elektronik ortamda oluşturulan üyelik sözleşmelerinden; taraflarca 5070 sayılı Kanunda tanımlanan elektronik imza ile imzalanan belli parayı içerenler damga vergisine tabi olacak, 5070 sayılı Kanun kapsamında tanımlanan elektronik imza ile imzalanmamış olanları ile bu imza ile imzalanmış olmakla birlikte belli parayı içermeyenler damga vergisine tabi olmayacaktır.

(23/05/2013 tarih ve 97895701-002.01-765 sayılı özelge)

9. İnternet sitesi iş yeri mi?

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde işyeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tarif edilmiştir.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, işyerinin tanımı yapılırken, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.

(20/03/2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.44/4402-302/019262 sayılı özelge)

İnternet ortamında faaliyet gösteren şirketinizin, ... şirketlerinin internet oyunlarını kendi üyelerine kullandırması veya ... şirketlerinin internet sitelerine kendi üyelerinin üye olması için aracılık etmesi durumunda, söz konusu yurt dışı şirketler adına ticari faaliyette bulunduğu ve bu durumda şirketinizin, daimi olarak temsil ettiği ... veya ... şirketlerinin Türkiye'deki işyerini oluşturduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

(04/03/2013 tarih ve 11395140-019.01-304 sayılı özelge)

10. İnternet sitesi üzerinden satışa aracılık

Çoğunluğu sanal ürünlerden oluşan www..... adresli internet sitesinde ürün sahibi, satış ortağı ve alıcıyı buluşturduğunuz, adı geçen internet sitesinde ürününü satmak isteyenlerin ürün ile ilgili bilgi ve görselleri yayımladıkları, sitenize üye satış ortakları tarafından bu ürünlere ilişkin reklam yapılarak talep oluşturulduğu, satışı gerçekleştirilen ürünlerin ürün sahibi tarafından alıcıya gönderildiği, satış ortaklarının yaptıkları hizmete ilişkin olarak ürün sahibinden komisyon bedeli aldıkları, sitenizin de söz konusu satışa ödeme sistemleri ve teknolojisini kullanılmak suretiyle aracılık ettiği ve bu hizmete ilişkin olarak ürün sahibinden ürün satış bedelinin % 15'i oranında komisyon aldığından bahisle internet siteniz üzerinden gerçekleştirilen bu satış işlemine ilişkin belge düzeninin nasıl olması gerektiği hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

Satışı gerçekleştirilen ürüne ilişkin faturanın ürün sahibi tarafından satış bedeli üzerinden alıcı adına,

Satış ortaklarının satılan ürüne yönelik olarak ürün sahibine ifa ettikleri tanıtım hizmetine karşılık olarak tahsil ettikleri komisyon bedeline ilişkin faturanın satış ortakları tarafından komisyon bedeli tutarında ürün sahibi adına,

Şirketiniz tarafından satışa ilişkin ödemelerin ödeme sistemleriniz ve teknolojiniz kullanılmak suretiyle siteniz üzerinden yapılmasına karşılık olarak tahsil edilen komisyon bedeline ilişkin faturanın ise tarafınızca komisyon bedeli tutarında ürün sahibi adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Satış ortaklarının veya ürün satıcılarının sisteminize üye olması karşılığında herhangi bir bedel alınması halinde, bu bedel için de tarafınızca fatura düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

(04/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-427 sayılı özelge)

11. İnternet sitesi üzerinden satış

Şirketiniz tarafından satışı yapılan ürünler için teslim tarihinden itibaren yedi gün içinde müşterileriniz adına fatura düzenlenmesi,

Tedarikçi firma tarafından da şirketinize satılan mallar için yedi gün içinde fatura (tedarikçinin yurtdışındaki bir firma olması halinde ilgili ülke mevzuatına göre muteber bir belge) düzenlenmesi,

Ürünün tedarikçi firma tarafından alıcıya teslim edilmek üzere taşınması veya taşıttırılması nedeniyle, tedarikçi firmanın, bir nüshası kendinde kalacak ve diğer nüshası müşterinize gönderilecek şekilde sevk irsaliyesi düzenlemesi, ayrıca kendinde kalan nüshasının bir (örneğini) fotokopisini de şirketinize göndermesi ve sevk irsaliyesinin müşteriler bölümüne ise "..... Dış Tic. Ltd. Şti. adına müşteri (X)'e teslim edilmek üzere" ibaresinin yazılması, gerekmektedir.

(08/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-918 sayılı özelge)

... com ve ... com internet siteleri üzerinden tanıtımı yapılan şirketinize ait malların Türkiye'de satılması durumunda elde edilecek kazançların, söz konusu faaliyet süreklilik arz ettiği için, ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre; Türkiye'de bulunan bir sunucuyu kiralayarak veya satın alarak internet üzerinden satış yapmanız halinde, elde edilecek kazançlar Türkiye'de vergilendirilecektir.

Ancak internet üzerinden yapılan satışlarda sunucunun Türkiye'de bulunmaması veya Türkiye'de bulunmakla birlikte kiralamak veya satın almak suretiyle tasarruf altında bulundurulmaksızın sunucu üzerinden hizmet satın almanız halinde ise, vergilendirme İngiltere'de yapılacaktır.

(30.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-2410 sayılı özelge)

12. İnternet sitesi üzerinden açık artırmalı satış

Müzayedenin varlığı için fiziki bir mekânın bulunması zorunlu olmadığından, gerekli şartların oluşması halinde sanal ortamdaki açık artırma suretiyle yapılan satışlar da müzayede mahallinde yapılan satışlar kapsamında değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, internet sitesinin münhasıran müzayede yapımına tahsis edilmiş olup olmaması, burada açık artırma suretiyle yapılan satışların ticari nitelik taşıyıp taşıyamaması, devamlılık arz edip etmemesi vergilendirmeye etki etmemektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, internet sitesinden yapılan satışlarla ilgili olarak aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

İnternet sitesinde açık artırma fiyatlı satış yöntemi ile yapılan satışlar Kanununun 1/3-d maddesi uyarınca KDV'ye tabi olacaktır. Satışın yapıldığı tarihte vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden, bu tarih itibarıyla tarafınızca kesin satış bedeli üzerinden eşyanın tabi olduğu oranda KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

(09/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2495 sayılı özelge)



Tax risks in cloud computing

Taxing the cloud

While deciding to utilize cloud computing services, potential tax consequences of this service should also be taken into account.

The additional tax costs which users will encounter in their purchases when they disregard tax consequences might even eliminate the cost advantage expected from cloud computing.

Depending on the nature of the service, taxation of cloud computing is significant both for users and service providers. If one of the parties is resident abroad, there are even more points that must be taken into consideration in taxation.

Major problems in the taxation of cloud computing are as follows:

- ▶ If a permanent establishment is formed due to the implemented business model, taxation of the profit also in the relevant country,
- ▶ Withholding liability,
- ▶ Transfer pricing liabilities,
- ▶ Indirect taxes.

Where is the place of business located?

Cloud computing even further complicates the question “in which circumstances the servers in a certain country will be deemed a permanent establishment”, which is already a major problem in the taxation of electronic commerce.

It should be specifically noted that it might not be always possible to determine through which country's infrastructure the cloud computing service is received. In many cases, the service might have been rendered through the combined utilization of the infrastructures located in different countries. The approach which accepts the place where servers are located as the place of business will be definitely insufficient in cloud computing business models, where servers might easily be transferred from one country to another.

From the service provider's aspect, in cases where the service provider procure the necessary infrastructure completely from other cloud providers, and if the marketing of the service is completely carried out in a virtual environment, there will not be any physical place of business; then, which criterion will be taken into consideration for the identification of the taxing authority?

From the user's aspect, in a model where operations are totally transferred to the cloud and the income is derived through the software produced here, could the cloud itself be accepted as a place of business? For instance, if software developed on appmachine is again marketed in virtual a environment, where would be the place of business?

Withholding

Determination of the nature of the service rendered is significant both for the identification of the taxing authority and the type of taxation (declaration, withholding).

The answers given to the following questions differ depending on cloud computing models and are determinative in identifying the country where the profit will be taxed and whether this profit will be subject to withholding:

- ▶ Is the cloud provider resident abroad?
- ▶ What is the portal or infrastructure from which cloud services are received and where is it located?
- ▶ Is the service in the nature of capacity allocation or rental of industrial equipment?
- ▶ Is the payment made for the rental of immovable property or in return for a supply of service?
- ▶ Are technical support and technical advisory services received?
- ▶ Does the service contain a transfer of intangible right, is it a sale of commercial service, or is it a combined structure covering both of them? Which one is the dominant element?
- ▶ Is there an intermediary between the seller and the customer? Does the intermediary's function only consist of money transfer? Is the sale transaction conducted through the intermediary or does the intermediary only derive commission income? Is the intermediary authorized to conclude agreements on behalf of the seller? If there is a transfer of intangible right, is this transfer conducted through the intermediary?

Transfer pricing

In the intra-group supply of cloud computing services (private cloud), while allocating the service cost to the group companies benefiting from the service, the distribution should be made in line with transfer pricing.

Similarly, in case the party providing cloud computing service is not a single company but a group of companies and some companies supply equipment, some companies supply software, some companies supply operating system and they form a single joint infrastructure providing cloud computing service; depending on the parties' contributions to the formation of the system and the risks they incur, a distribution in line with transfer pricing should be made while sharing the income derived from the service.

Furthermore, if the service rendered in the scope of cloud computing contains a rental of equipment and transfer of intangible right in addition to the supply of commercial service, a benchmark study should be conducted, and the portion of the service which corresponds to rental fee and intellectual property should be separated in line with transfer pricing.

Value added tax (VAT)

If the service is rendered in Turkey or if the service is utilized in Turkey, there is not any special case; the service is subject to VAT. If the service received is related to the activities carried out in Turkey, utilization takes place in Turkey.

The services which the Turkish resident service provider offers to the foreign user for the user's activities abroad by means of its infrastructure located in Turkey may be exempted from VAT under article 11 and 12 of the VAT Law as exportation of service.

On the other hand, the cloud computing services which the service user resident abroad procures from the foreign service provider for its commercial activities in Turkey may be deemed as a transaction conducted in Turkey and subjected to VAT when the service is utilized in Turkey under article 6 of the VAT Law.

Although it might be argued that cloud computing services which individual users will procure from foreign service providers for their personal needs should be subjected to reverse charge VAT, the uncertainty about the declaration of output VAT is still going on.

Cloud computing services utilized outside the scope of commercial, industrial, agricultural or independent personal services are not subject to VAT; therefore, no VAT should be calculated on them.

Special communication tax (SCT)

Depending on whether the party providing the cloud computing service is an operator authorized or deemed authorized upon concluding a service or concession agreement with the Information Technologies and Communication Authority or upon the notification of this authority or provision of the right of use by this authority under Electronic Communication Law no. 5809 and whether the service rendered is regarded as an electronic communication service, it could be necessary to calculate special communication tax on the service fee at varying rates.

Corporate tax exemption

Pursuant to article 10/ğ of Corporate Tax Law; with respect to architecture, engineering, design, software, medical reporting, bookkeeping, call center and data storage services which are provided in Turkey to persons not resident in Turkey and to those whose place of business, registered and business head office is located abroad and which are exclusively utilized abroad, 50% of the profit which enterprises operating in the aforementioned fields derive exclusively from these activities may be deducted from corporate profit.

Taxation of shopping with electronic money

Shopping with electronic money has achieved a legal framework with the "Law on Payment and Securities Settlement Systems, Payment Services and Electronic Money Institutions". The established structure is completely different from the existing e-money applications.

Under the law, shopping with e-money will probably function as follows:

- ▶ The person who wants to use electronic money while shopping will deposit a certain amount of TL in the account he will open in the electronic money institution and receive e-money at the same amount. During the exchange, no deduction will be applied. The nominal value of the e-money transferred to the account will be equal to the amount of money deposited.
- ▶ E-moneys transferred to the account will be used in the purchases made from the companies which accept this e-money.
- ▶ Companies which accept e-money in return for their sales may either use their e-moneys in their own purchases or convert them into TL at the electronic money institution.
- ▶ Electronic money institutions will withdraw the TL amount equivalent to the e-money submitted to them from the blocked account and pay it to the holder of e-money, and the e-money amount circulating in the system and the blocked fund amount will decrease by the amount of e-money submitted.

Pre-paid payment instruments which can be used only in a certain network of stores, only in the purchase of a certain group of goods or services or only in a certain service network under an agreement concluded between parties have been excluded from the scope of the regulation. In the light of this definition, for instance, gift cards, travel cards used in public transportation vehicles may not be treated as electronic money. This specification shows that the law treats only the payment instruments which can be used as money anywhere in the scope of electronic money.

Taxation

Our tax legislation does not contain any specific regulation for the transactions conducted with electronic money. The literature has never addressed this matter either.

The first question to be answered is what kind of an economic asset electronic money is. It can be suggested that electronic money should be valued at its nominal value like cash on hand since e-money will be issued at the amount of the funds deposited in the electronic money institution and its TL equivalent will be fixed and exact.

If no such regulation is introduced, e-money will become an economic asset which is not stated in the Tax Procedures Law or which cannot be valued by its own standards although it is stated in the law; therefore, it must be subjected to valuation

at its market value, if any, or its registered value in the scope of "special circumstances". If this value is not present either, it must be subjected to valuation at its precedent value. In this regard, since e-money does not have any market value, it should be valued at its registered value at which it was recorded.

In both cases, there will not be any additional appreciation for e-money at yearend.

Order of invoices

Transfer of the e-money to the relevant person's account in the form of available money in return for the fund deposited in the electronic money institution should not be regarded of any delivery of goods or performance of service, and no VAT should be calculated since it is not subject to VAT. Parties should not issue any invoice, nor should the deposited funds be treated as income by the electronic money institution. This is because the institution does not receive any amount in its own favor at this stage.

When e-money is accepted in return for a purchase, the seller should issue invoice for the TL amount equivalent to the e-money. The event giving rise to tax in terms of VAT, i.e. the delivery of goods and performance of service will occur at that moment; therefore, VAT must be calculated on the amount of the invoice issued to the purchaser.

Enterprises which have e-money within their assets as of the valuation date should value e-moneys at their registered values.

If the e-moneys owned by entities are returned to the electronic money institution and converted into TL, this transaction should not be deemed as any delivery of goods or performance of service, and no VAT should be therefore calculated since the transaction is not subject to VAT.

Commissions

The commission which the electronic money institution will collect from the companies accepting e-moneys in their sales and purchases in return for its intermediary service should be treated as business profit by the electronic money institution and as deductible expense by companies.

The Law also allows banks to issue electronic money. In this regard, the moneys which the banks engaged in this activity will receive in their own favor under the names "commission" or "fee" etc. shall be subject to banking and insurance transactions tax (BITT). In order to avoid any unfair competition between actors in the system in terms of taxation, either the moneys which banks will receive in their own favor should be exempted from BITT or the moneys which other electronic money institutions will receive in their own favor should also be subjected to BITT.

With respect to the general acceptance and promotion of the system, an appropriate approach would be the inclusion of an exemption provision to the Expense Taxes Law for banks.

For the same reason, it is suggested that the papers to be issued during the conversion of the funds deposited in electronic money institutions into e-money should also be exempted from stamp duty.

Special cases pertaining to value added tax exemption and application in technology development zones

I. Introduction

In the July edition of Vergide Gündem, special cases pertaining to income and corporate tax exemptions and applications in technology development zones were discussed.

In this article, the value added tax exemption provided in the technology development zone will be discussed and uncertain issues in the application will be evaluated in light of the views provided by the tax administration and our experiences.

II. VAT exemption in technology development zones

Contrary to the income and corporate tax exemptions, VAT exemption in Technology Development Zones (TDZ) is not stated in the Law no. 4671 on Technology Development Zones.

With the temporary article 20 added to the VAT Law, deliveries and services that are produced in technology development zones and such as system management, data management, business applications, sector, internet, mobile and military command control application software of the entrepreneurs operating in the technology development zone as per the Law no. 4691 on Technology Development Zones are exempted from value added tax within the period when their incomes are exempt from income or corporate tax

VAT exemption in TDZs was arranged differently from income and corporate tax exemptions.

While the incomes obtained by income and corporate taxpayers operating in the zone with the income and corporate tax exemption in the Law no. 4691 from their software and R&D (Research and Development) activities in the TDZ are evaluated within the exemption until 31.12.2023 without any differentiation, the VAT exemption is only provided for the software stated in the temporary article 20 and this article does not include R&D activities within the scope.

For this reason, the VAT exemption is applied within a much more limited scope as compared to income and corporate tax exemptions.

On the other hand, as also stated in the article of the Law, the exemption in question is valid until 31.12.2023 as parallel with the income and corporate tax exemption.

A. Special cases pertaining to VAT exemption

The scope of the exemption covers only deliveries and services which are system management, data management, business applications, sector, internet, mobile and military command control application software which are produced in the TDZs and stated in the above-given temporary article 20 of the Value Added Tax.

The software deliveries within the scope of the exemption are stated one by one in the article of the Law; and there is no explanation on whether activities pertaining to software such as adaptation, placing, development, revision, additional software, which are within the scope of the corporate tax exemption, are covered by the VAT exemption.

With the VAT Circular serial no. 60 and dated 08.08.2011, certain explanations have been provided pertaining to the scope of the exemption within the framework of the tax rulings given by the Revenue Administration previously.

In the Circular serial no. 60, the statement "software such as game programs and network software" is used and all software except for those stated in the article of the Law are excluded from the scope of the exemption.

1. VAT application in software related updating and adaptation services

In the section no. 3.6.4 and titled "Exemption for Those Operating in Technology Development Zones" of the VAT Circular serial no. 60, it is explained that "The sale of 'hospital information management systems software program' produced by a company operating in the Technology Development Zone and the updating work pertaining to this software shall be exempt from VAT as per the temporary article 20/1 of the Law."

With the statements in the VAT Circular serial no. 60 and the view provided by the Revenue Administration, the updating service provided for the software and providing a development in the software is considered within the scope of the exemption. In line with these explanations, we are of the opinion that in addition to development, services such as adaptation, placing, revision and additional software within the scope of the corporate tax exemption can be evaluated within the scope of the VAT exemption.

2. VAT application in services such as support or maintenance provided for software

The temporary article 20 of the VAT Law provides an exemption only to software deliveries stated in the article; and we are of the opinion that operational services such as advisory, training, service reporting, maintaining system sustainability, hosting service and system membership which are excluded from the exemption within the scope of the Corporate Tax Law must be evaluated as excluded from the scope of the exemption.

3. VAT application in advisory services purchased in the TDZ

Since the VAT exemption is only provided for the software such as system management, data management, business applications, sectoral, internet, mobile and military command control application software produced in the TDZ as per the temporary article 20 of the VAT Law, the advisory services purchased from the academic personnel or another advisor in the TDZ will be subject to VAT.

In this respect, all kinds of goods and service purchases for the deliveries of software produced in TDZs by companies operating in these zones will be subject to VAT regardless of whether these software are exempt from tax or not.

4. VAT application in deliveries of software subject to mass production in the TDZ

In the VAT Circular serial no. 60; it is explained that "Application of the exemption is not hindered if a company operating in the TDZ sells the software produced in the zone to different persons or this sale is performed electronically or by means of a CD. However, the exemption will not be applied in the sale of this software by the retailers."

On the other hand, in the tax ruling no. 62030549-125[5-2012/92]-766 and dated 23.05.2013 given by Istanbul Revenue Administration, it is stated that "Sale of the software produced in the TDZ by the company resident in the zone or sharing these software on virtual media at certain time intervals, provided that the intellectual property rights remain on the company in question, are exempt from VAT."

As per the above-given explanations, sale of the software stated in the temporary article 20 of the VAT Law as a mass production sale in CD or electronic media is exempt from VAT provided that these software are produced in the TDZ.

B. Deduction of the VAT imposed in the application of VAT exemption

Clause (a) of the article 30 of the VAT Law rules that the value added tax demonstrated in the purchase documents pertaining to delivery of goods or services which are not subject to tax or exempt from tax or the value added tax included in the costs of these goods and services cannot be deducted from the value added tax calculated over the taxable transactions of the taxpayer.

However in the article 32 of the same Law, it is stated that the VAT demonstrated in the invoices or similar documents pertaining to transactions exempted from tax as per the articles 11, 13, 14, 15 and 17/4-s of the Law can be deducted from the VAT to be calculated over the taxable transactions of the taxpayer; and the VAT that cannot be deducted can be refunded. The exemptions stated in the articles in question are defined as full exemption.

The exemption on technology development zones which is regulated under the temporary article 20 of the VAT Law is not among the full exemptions stated in the article 32 of the Law; therefore, it is characterized as a partial exemption.

In this respect, deduction of the VAT demonstrated in the purchase documents pertaining to software deliveries and services of companies operating in the TDZ or the VAT within the costs of these goods or services will not be accepted.

As per the article 58 of the same Law, the non-deductible VAT can be considered as an expense or a cost item according to the nature of the work in determination of the income and corporate tax bases.

On the other hand, the VAT imposed pertaining to deliveries and services not included in the scope of the exemption can be deducted.

C. Waiver of exemption

The article 18 of the VAT Law rules that "Those performing transactions exempt from tax can request to be subject to tax for the transaction types they will specify through written application to the related tax office. This request has to cover all of the transactions performed on the date stated in the petition and after that date. The liability does not cover the ongoing transactions."

As per the stated article, waiver of exemption can be utilized by the companies operating in the TDZ by applying to the tax office they are affiliated to and invoices can be issued with VAT. This option can free the companies in question from the cost arising from not deducted VAT.

III. Conclusion

The VAT Law and the Law no. 4691 provide limited explanations on the VAT exemption in TDZs; and it is observed that those applying the exemption have difficulties to find solutions for different cases they encounter.

We are of the opinion that it would be appropriate to provide detailed explanations with a communiqué on the application of VAT exemption in order to facilitate the tax applications of the companies operating in TDZs and make TDZ legislation more effective.

Stamp duty exemption in technology development zones

I. Introduction

In this article, the stamp duty exemption provided in the technology development zones (TDZ) will be discussed and uncertain issues in the application will be evaluated in light of the views provided by the tax administration and our experiences.

II. Stamp duty exemption in technology development zones

In the stamp duty application in TDZs, there is an exception and an exemption application regulated under the Law no. 4691 on Technology Development Zones.

The exception application is provided for the executive company defined as "the company responsible for the management and operation of the zone which is established as a joint stock company and is in compliance with the law" in the paragraph (k), article 3 of the Law no. 4691.

The exemption is related to the wages obtained by the researchers, software developers and R&D personnel defined in the Law no. 4691 for their duties in the zones.

A. Stamp duty exception provided to the executive company of the TDZ

The executive company is defined in the paragraph (k), article 3 of the Law no. 4691 on Technology Development Zones. The article 5 of the same Law provides detailed explanations on the executive company; and this article states that the executive company is responsible for planning and projects pertaining to the zone, conducting necessary infrastructure and superstructure services and all kinds of services, establishing business incubators and technology transfer offices and management of the zone in accordance with the purpose stated in this Law and related regulations.

In the article 8 of the same Law, it is ruled that the executive company is exempt from stamp duty and fees arising from papers and transactions pertaining to the application of the Law no. 4691.

Companies operating in these zones apart from the executive company are not subject to stamp duty exception.

B. Agreements issued between the executive company and the other companies in the TDZ

Since the Law no 4691 rules that the executive companies are exempt from but the other companies in the zone are not exempt from stamp duty in the agreements signed for the immovable asset leased by TDZ executive companies to the companies operating in the zone, uncertainties arise in calculation of the stamp duty.

In the tax ruling given by the Revenue Administration, it is stated that the exception is provided for the executive company and the stamp duty of the agreement issued by the executive company must be declared and paid by the other party of the agreement to whom exception is not provided. On the other hand, although the executive company is exempt from stamp duty in the same tax ruling, it is reminded that the executive company has to ensure that the stamp duty of the paper which it is a party to is declared within the scope of the joint liability as per the article 24 of the Stamp Duty Law.

C. Stamp duty application in wages of R&D and software personnel working in the TDZ

In the temporary article 2 of the Law no. 4691, it is ruled that wages of the R&D and support personnel working in the zone pertaining to their duty are exempt from all kinds of taxes until 31/12/2023.

For the wages paid to the personnel, the exemption is only valid if they are paid in relation to the R&D and software works in the TDZ; and stamp duty must be calculated over the wages paid for works apart from R&D and software activities in the TDZ and corresponding to times when the personnel work outside of the TDZ.

D. Severance and notice pay

It is stated that the wages paid to the R&D and software personnel pertaining to their duty are exempt from all kinds of taxes; however, the legislation does not include any explanations on how the severance/notice pays and similar payments that will be paid to the personnel in question will be evaluated in terms of stamp duty.

In the tax ruling no. B.07.1.GİB.4.41.15.01-155.01.05.02. [1/b-2012]-163 and dated 25.07.2012 which was given by Kocaeli Tax Office Directorate pertaining to the issue, it is stated that the severance pay to be paid to the personnel working in the TDZ cannot be evaluated as the wage payment pertaining to the works of the R&D and support personnel working in the TDZ and the paper issued for the payment of the severance pay in question must be subject to stamp duty.

E. Stamp duty application in tax returns and insurance returns:

The legislation does not include any clear explanation on the issue; however, in the tax ruling no. B.07.1.GİB.4.26.15.01-DMG-62-2-7-12 and dated 18.03.2011 given by Eskişehir Tax Office Directorate, it is stated that "Since your company operating in the TDZ is not an executive company, the tax returns that will be submitted by your company must be subject to fixed stamp duty."

In the tax ruling no. B.07.1.GİB.4.26.15.01-DMG-62-2-8-13 given by the same tax office on the same date, there is an

explanation as “since the monthly premium and service documents in the nature of insurance premium returns issued by your company which is not an executive company are not within the scope of the paper issued due to wage payments made to researchers, software developers and R&D personnel working in the zone pertaining to their duties, they must be subject to fixed stamp duty.”

Within the scope of the explanations in the tax rulings in question, tax returns and other returns to be submitted by companies operating in the TDZ are not within the scope of the stamp duty exemption; and fixed amounts of stamp duty must be paid for the tax returns and other returns in question.

F. Papers issued pertaining to R&D and software activities:

In the clause (4), article 3 of the Law no. 5746 on Supporting Research and Development Activities, it is ruled that papers issued pertaining to all kinds of R&D and innovation activities within the scope of the Law no. 5746.

At this point, contrary to the legislative Law no. 5746, stamp duty exemption was also not provided to the companies operating in the TDZ for the papers issued pertaining to the R&D and software activities performed in the zone. In other words, the companies operating in the TDZ apart from the executive company do not have any exception or exemption pertaining to their R&D and software activities within the scope of the Law no. 4691.

III. Conclusion

The legislation provides limited explanation on the stamp duty exemption in TDZs; and it is observed that those applying the exemption have difficulties to find solutions for different cases they encounter.

We are of the opinion that it would be appropriate to provide detailed explanations with a communiqué on the application of stamp duty exemption in order to facilitate the tax applications of the companies operating in TDZs and make TDZ legislation more effective.

Taxation of promotions in telecommunications sector

Although their field of application is quite broad, regulations about promotions in our tax legislation are only limited to the explanations in the VAT General Communiqué Series No. 50.

As the communiqué fails to meet today’s needs, this also gives rise to some problems in the taxation of promotions, whose extraordinary examples we have recently encountered quite frequently.

Taxation of promotions in telecommunications sector on the other hand appears as a matter of debate in two main areas:

- ▶ Can they be treated as deduction in the determination of corporate tax base?
- ▶ Should they be subject to VAT and special communication tax?

If there is no collusion in the practices called “promotion”, if there is a clear and strong relationship between the promotional expenditure and the realization of business profit, and if such expenditures are reasonably proportional with business profit, there will be no obstacle for booking promotional expenditures as expense.

On the other hand, the main principle which prevents promotions from being subject to VAT is the fact that free-of-charge delivery increases the demand for the principal goods and taxation is already applied within the increasing added value. Making a strict interpretation of the communiqué by disregarding this principle creates many uncertainties.

Therefore, it is considered that no VAT should be calculated on the precedent value for the promotional free-of-charge deliveries which are made to increase the sales of the enterprise and do not aim to “lower the tax base through collusive methods”.

Parallel to this principle, we are of the opinion that no VAT should be calculated on the precedent value also in the following specific circumstances which are not covered in the communiqué.

▶ Can service be offered as a promotion?

Although promotion is defined as “giving another product along with the sold product” in the communiqué, it must be accepted that services can also be subject to promotion; the term “product” should not be interpreted restrictively. It should be possible to provide service along with goods, goods along with service or service along with service for promotional purposes. Also, the Revenue Administration has issued various tax rulings which support this approach.

► Providing the promotion in advance

The communiqué stipulates that the promotion can be provided "along with" a product. This expression should not be interpreted restrictively, and it should be accepted that the promotional product may be provided before the main delivery in some specific circumstances.

This is because this situation might differ due to the nature of the business and the sector.

If it is clear that added value will be created in the delivery made afterwards, it should be accepted that the performance of first delivery free of charge is in line with business practices.

Particularly in cases where customers guarantee that they will purchase a certain service at a certain price during a certain period, the deliveries of goods or services made to customers free of charge in return for this guarantee should also be evaluated in the scope of promotion.

An Internet service provider's delivery of a free modem before it starts providing the Internet service is a requirement of the business, while we should not hesitate to accept that this delivery is made for promotional purposes.

► Nature and amount of promotion

Products provided free of charge must be in line with business practices. Otherwise, in these deliveries, VAT must be calculated on the precedent value. Definition of the limits of business practices do not fall within the scope of tax legislation. Furthermore, an unnecessary limitation imposed by tax laws would be an unjust intervention in business life and consumer preferences. It is sufficient for such products not to be explicitly contrary to business practices.

In this regard, if the sales of goods or service performed in return for a payment are symbolic when compared to the goods or services provided free of charge or if there is a clear disproportion between these two, the requirement "to be in line with business practices" will be breached and VAT might be calculated on the precedent value on the grounds that the benefit offered to the customer is a free-of-charge delivery of service rather than a promotion.

► Provision of promotional offering to an existing subscriber

Free-of-charge deliveries made not only to increase demand but also to maintain the current demand are regarded as promotion not subject to VAT as per the explanation in the Communiqué series no. 50.

The fees of the services offered to existing subscribers are already definite; however, in order not to lose existing subscribers to competitors, ensure customer loyalty and maintain the demand for the product in the highly competitive environment of telecommunications sector, a product can be offered for free along with a product supplied in return for a payment. In this case, unless the free-of-charge delivery is made to reduce the tax base through collusion, article 27 of the VAT Law should not be applicable.

► Try it for free, pay if you dislike

In cases where any device or a telecommunication service subject to special communication tax is offered free of charge along with a paid telecommunication service with no return, this is apparently a promotional practice.

On the other hand, if the subscribers who terminate their subscription before the expiration of the designated term are asked to pay the cost of the free service or free device provided at the beginning, the free-of-charge delivery shall lose its promotional nature from the very beginning.

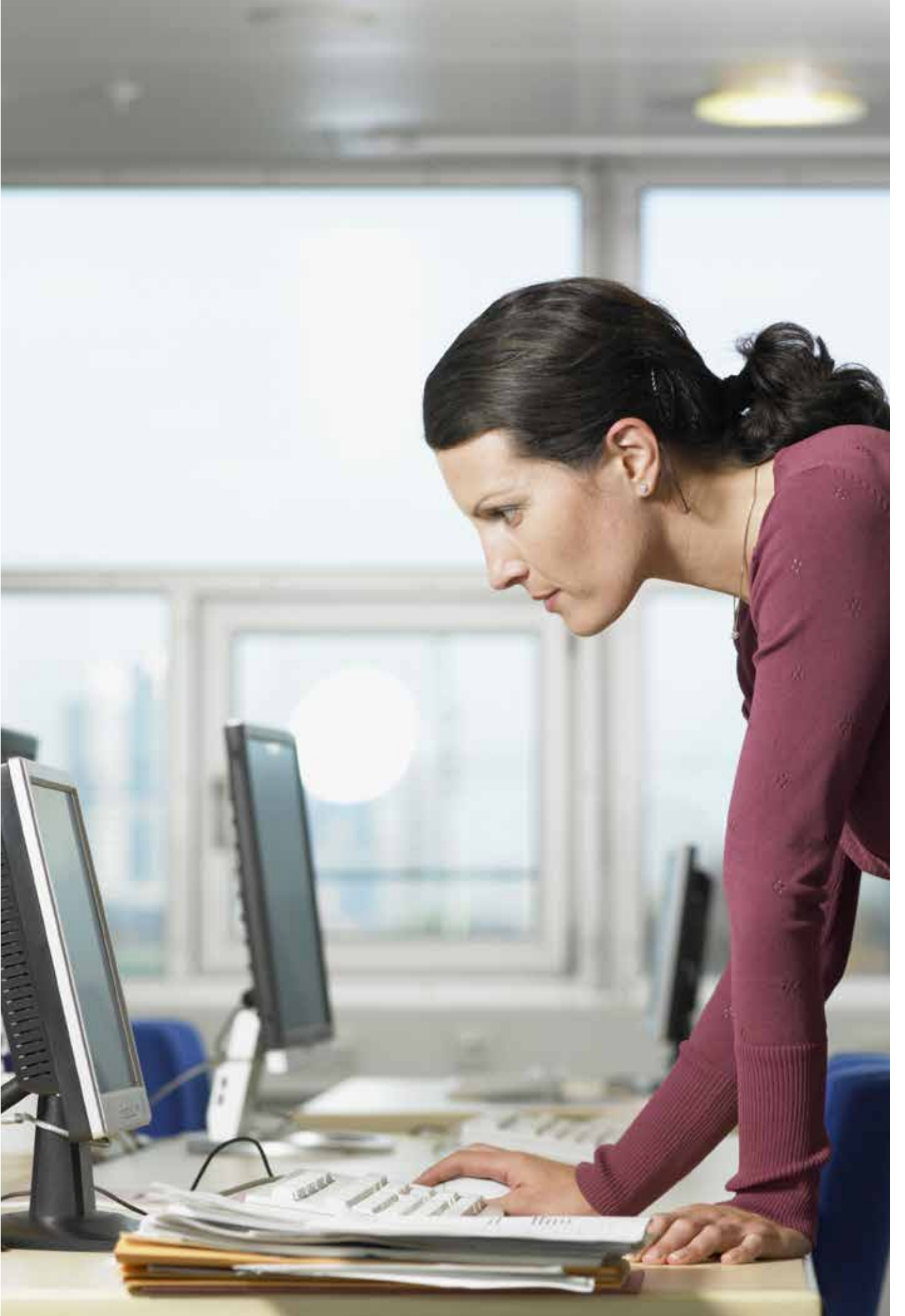
In this case, if the first delivery will essentially not be in the nature of promotion, VAT and SCT may be calculated on the precedent value.

► Utilization of the device free of charge

In some circumstances, the device required for the telecommunication service is provided to the subscriber free of charge for use during the term of subscription. When the term of service expires, the device is taken back. The device here is still owned by the seller.

If devices are provided for use during the term of subscription and for return upon the termination of subscription, the promotional offering is not the device itself, but the right to use the device. In this case, no VAT should be calculated additionally.

As explained above with examples, also considering the developing marketing techniques and the requirements of the sector, the authority should update its approach to the matter and make additional explanations which do not exclude different practices and comprehend today's facts with a communiqué.



Çin

Yazılım şirketlerine uygulanan gelir vergisi uygulaması açıklığa kavuşturuldu

Çin Devlet Vergi İdaresi (DVI) 8 Ağustos tarihinde 43 numaralı tebliği (25 Temmuz tarihli) yayınlayarak, 27 numaralı sirküler ile yazılım şirketlerinin gelir vergisi teşviklerinden yararlanması için gereken vergi dokümanlarını açıklığa kavuşturdu.

27 numaralı sirküler 1 Ocak 2011 tarihinde veya bu tarihten sonra Çin'de kurulan yazılım şirketlerine diğer gelir vergisi teşvikleriyle birlikte 5 yıllık gelir vergisi tatili (2 yıl gelir vergisi istisnası ve takip eden 3 yılda da % 50 gelir vergisi indirimi) sağlıyor. Vergi tatili, yazılım şirketinin 31 Aralık 2017 tarihinden önce karda olduğu ilk yıldan itibaren dikkate alınacaktır.

1 Ocak 2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere geçmişe yönelik olarak yürürlüğe girmiş olan 43 numaralı tebliğ, şirketin karda olduğu ilk yılı, yazılım şirketinin faaliyete geçmesinden itibaren vergilendirilebilir gelirin sıfırdan büyük olduğu ilk yıl olarak açıklamıştır. Tebliğ aynı zamanda, vergi tatilinin birbirini takip eden yıllara uygulanması gerektiğini ve hiçbir nedenle ertelenemeyeceğini hükme bağlamıştır.

DVI gelir vergisi teşvikinin, gelir vergisi mükellefiyetini gerçek kar üzerinden tespit eden yazılım şirketlerine uygulanacağını belirtmiştir. Başka bir deyişle, tahmini kar üzerinden gelir vergisi mükellefiyetini tespit eden şirketler kapsama dahil edilmemiştir.

Yazılım şirketleri, uygun bir kuruluş tarafından yazılım girişimleri ve yönetimi ile ilgili kurallar doğrultusunda onaylanmalı ve bu kuruluşlardan gelir

vergisi istisnasından yararlanmasını sağlayacak bir sertifika temin etmelidir.

27 numaralı sirkülere göre, bir yazılım şirketinin brüt gelirinin en az yüzde 50'sinin yazılımların geliştirilmesi ve satışı ile teknik servislerden elde edilmesi; geliştirilmiş olan yazılımların satışından elde edilen gelirin de, brüt gelirin en az yüzde 40'ını teşkil etmesi gerekmektedir.

43 numaralı tebliğ, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde yer alan yazılım şirketlerinin brüt gelirinin tanımını yapmaktadır. Buna göre yazılım şirketlerinin brüt geliri;

- ▶ Mal satışı,
- ▶ Hizmet tedariki,
- ▶ Emlak satışı,
- ▶ Kar payı,
- ▶ Faiz,
- ▶ Kira,
- ▶ Gayrimaddi hak bedelleri ve
- ▶ Bağışlardan,

oluşmaktadır.

Litvanya

Parlamento kurumlar vergisi değişikliklerini onayladı

Litvanya Parlamentosu, Değer Artış Kazancı Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunlarında değişiklikler yapan yasayı onayladı. 1 Ocak 2014'te yürürlüğe girecek olan tasarı Cumhurbaşkanı Dalia Grybauskaitė'nin onayına sunuldu.

Yeni yasa ile Litvanya'da iktisadi işletme yatırımı yapacak olan şirketlere yüzde 50'ye kadar vergi muafiyeti tanınmaktadır. Bu destek vergi mükellefi tarafından yapılacak sabit kıymet

yatırımlarına uygulanacaktır. Yüzde 50 tavanını aşan tutarlar 4 yıl süreyle devredilebilecektir.

Yeni yasa 2009-2013 yılları arasında uygulanan yatırım teşvikini 2018 yılına kadar uzatmış, özellikli varlıklar listesini de genişletmiştir.

Yapılan değişikliklerle, kurumlar vergisinin, beyannamenin verildiği sırada ödenmesi öngörülmektedir. Buna göre kurumlar vergisi, takip eden yılın altıncı ayının ilk gününe (şu an yürürlükte olan onuncu ayın aksine) kadar ödenmelidir.

Yeni yasa ile satılan hisselerin en az yüzde 25'ini transfer tarihinden önce en az 2 yıl süre ile elinde bulunduran (hisselerin şirketin transfer edilmesi veya yeniden yapılması ile el değiştirmesi durumunda 3 yıl) hisse sahiplerine de vergi muafiyeti tanınıyor. Yeni yasa, hisselerin yasal borçlar nedeniyle transfer edilmesi durumunda uygulanan elde tutma süresi kuralını iptal etmiştir.

Yeni yasa ile;

- ▶ 1 Ocak 1999 tarihinden önce satın alınan hisselerin satışından elde edilen gelirlere,
- ▶ 1 Ocak 1999 tarihinden sonra alınan hisseler için, son 3 yıl içinde hisselerin yüzde 10'undan azına sahip olan ve hisseleri 1 yıldan fazla süre elinde bulunduran gerçek kişilerin bu satıştan elde ettikleri gelirlere,
- ▶ Geri ödeme takvimine göre ilk taksiti kredi anlaşmasının imzalandığı tarihten bir sene sonrasında ödenen faiz gelirlerine,

uygulanan gelir vergisi istisnası yürürlükten kaldırılmıştır.

31 Aralık 2013 tarihinden sonra imzalanan sözleşmelere bağlanan, ortaklık hakkı vermeyen menkul kıymetlerden ve mevduatlardan elde edilen faiz gelirlerinin her vergi yılında sadece 10.000 Litvanya Litasi'na (yaklaşık 3.800 USD) kadar olan kısmı vergiden muaf olacaktır.

Son olarak, gerçek kişiler tarafından elde edilen kar paylarına uygulanan vergi oranları yüzde 20'den yüzde 15'e düşürülmüştür.

Macaristan

Macaristan, Avrupa Birliği'ne karşı geliyor; lüks mallara ilişkin yeni bir KDV oranı planlıyor

Yakın zamanda Macaristan'da lüks mallara ilişkin yeni bir KDV oranının açıklanması planlanıyor. Ancak buna benzer bir uygulama Avrupa Birliği'nde 2011 yılında reddedilmişti.

Macaristan Başbakanı Viktor Orban, Temmuz ayındaki bir radyo röportajında yeni oranın yüzde 30-35 arasında olacağını; mücevher ve lüks otomobil gibi mallarda uygulanacağını açıkladı. Macaristan, 2011 yılının Eylül ayında Avrupa Komisyonundan lüks mallarda yüzde 35 oranında KDV uygulamak için izin talebinde bulunmuş ancak bu talep Komisyon tarafından Aralık ayında reddedilmişti.

Macaristan'da uygulanmakta olan yüzde 27 oranındaki standart KDV, aynı zamanda dünyadaki en yüksek genel KDV oranı olarak göze çarpıyor. KDV yönetmeliğine göre (Yönetmelik 2006/112/EC), Avrupa Birliği üyesi ülkelerin iç hukuklarında üç farklı KDV oranı (birinin genel oran olması beklenirken diğer ikisi ise tercihli oranlar) uygulamalarına izin veriliyor. İndirilmiş oranlar yüzde 5 ile 18 arasında; genel oranlar ise yüzde 15 ile 27 arasında değişiyor. İstisna olarak, İspanya, Fransa, İrlanda, İtalya ve Lüksemburg gibi bazı üye ülkelerin daha önceden uygulamaya koymuş oldukları çok indirilmiş (super-reduced) oranları uygulamaya devam etmelerine izin veriliyor. Ayrıca üye ülkelere bazı tedarikleri vergisiz olarak sürdürmeleri konusunda da yetki verilmiştir.

Görünen o ki böyle bir lüks vergisi oranına izin verilmiyor. Bu nedenle Macaristan hükümetinin böyle bir değişikliği gerçekleştirebilmesi için Avrupa Birliği'nin iznini beklemesi gerekecek.

Fransa

Banka Reformu Kanunu, FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) Anlaşmasının önünü açtı

Vergi konusunda otomatik bilgi değişimi için uluslararası anlaşmaların hükümlerinin yerine getirilmesini sağlayacak olan yeni bir Fransız Banka Reformu Kanunu 26 Temmuz'da yürürlüğe konuldu.

Bankacılık faaliyetlerinin ayrılması ve düzenlenmesi hakkındaki kanun ile operasyonlarını vergi cennetlerinde sürdüren bankaların faaliyetlerindeki şeffaflığın artması ve adil olmayan banka işlem masraflarına karşı tüketicilerin korunması da hedefleniyor.

Kanuna göre, daha fazla şeffaflığı sağlamak, vergiden kaçınmada kullanılan stratejileri tespit etmek ve kara para aklamaya savaşmak için bankaların ve büyük şirketlerin yıllık olarak her ülkedeki iş etkinlikleri hakkında şu bilgilerine gerek duyulmaktadır:

- ▶ İlişkili işletmelerin isimleri,
- ▶ Faaliyet türü,
- ▶ Ciro,
- ▶ Çalışan sayısı,
- ▶ Net gelir,
- ▶ Kurumlar vergisi borcu ve
- ▶ Alınan devlet desteği.

İşletmelerin isimleri, faaliyet türü, net bankacılık geliri, ciro ve tam zamanlı çalışan sayısına ilişkin bilgi talebi 2013 mali yılından itibaren uygulanacak. Vergi öncesi kar veya zarar, işletmelerin borçlu oldukları kurumlar vergisi tutarı ve alınan devlet desteğine ilişkin bilgi talebi ise 2014 mali yılından itibaren uygulanacaktır.

Yeni yükümlülüklerle tabi olan banka ve şirketlere, Mali Eylem Görev Gücü'nün (Financial Action Task Force) işbirliği

yapmak istemeyen ülke ve bölgeler listesindeki ülkelerle gerçekleştirdikleri işlemleri dikkatlice incelemeleri tavsiye ediliyor.

Kanun, aynı zamanda Kara Para Aklamaya ve Terörist Faaliyetlerin Finansmanına Karşı Görev Gücü'ne (TRACFIN), kara para aklamaya veya terörist faaliyetlerin finansmanına karıştığından şüphelendiği işletmelerin işlemlerini askıya alma yetkisi veriyor ve bu konularda adli makamlara bilgi iletilmesi kabiliyetini artırıyor.

Bunun ötesinde yeni yasa, TRACFIN'in bilgilendirilmesinde, özellikle gerçekleştirilen faaliyetlerin mahiyeti, hangi ülkelerde yürütüldüğü, hangi tüzel kişilerin bu faaliyetlere dahil olduğu gibi konularda sistematik bir düzen kuruyor ve işbirliği yapmak istemeyen ülke ve bölgeler listesinin yıllık olarak yeniden değerlendirilmesine olanak sağlıyor.



"Dünyadan vergi haberleri" bölümünde yer alan bilgiler "Tax Notes International" adlı dergide yer alan makale ve haberlerden derlenmiştir.

Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
125	03.09.2013	Türkiye-Avustralya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 5 Haziran 2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdi.
124	28.08.2013	E-fatura başvuruları 2 Eylül'de sona ermektedir.
123	16.08.2013	E-fatura uygulamasına elektronik başvuru imkanı ve özel entegrasyon izni verilen şirketler.
122	16.08.2013	Elektronik arşiv uygulamasına ilişkin düzenlemeleri içeren VUK Genel Tebliğ Taslağı.
121	12.08.2013	Geçici vergi beyannamesinin verilme süresi 19 Ağustos 2013 Pazartesi gününe kadar uzatıldı.
120	02.08.2013	Finansal kiralama kapsamındaki satıp geri kiralama işlemlerine KDV ve kurumlar vergisi istisnası getiren yasa yürürlüğe girdi.
119	31.07.2013	"Varlık Barışı" kapsamındaki varlıkların bildirim ve beyanına ilişkin süre 31 Ekim 2013 tarihine kadar uzatıldı.
118	29.07.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Jersey "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması"nın onaylanmasını kararlaştırdı.
117	29.07.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Malezya ÇVÖ Anlaşmasını değiştiren Protokol'ün onaylanmasını kararlaştırdı.
116	29.07.2013	Haziran ayına ilişkin Ba ve Bs formlarının verilme süresi 2 Ağustos 2013 tarihine kadar uzatıldı.
115	26.07.2013	Yatırım indirimi uygulamasında % 25'lik sınırlamayı iptal eden Anayasa Mahkemesi Kararı Resmi Gazete'de yayımlandı.
114	25.07.2013	Akaryakıt dağıtım şirketlerinin ÖTV'siz hava ve deniz yakıtı teslimlerine ilişkin yeni düzenlemeler yapıldı.
113	23.07.2013	OECD, Matrah Aşındırmaları ve Gelir Kaydırmaları (BEPS) konusundaki "Eylem Planı"nı yayınladı.
112	18.07.2013	İthal edilen mallara ilişkin satıcı firma tarafından düzenlenen "credit note"larla ilgili KDV düzeltmesi hakkında özelge.
111	17.07.2013	Banka, sigorta şirketi ve aracı kurumların Vergi Usul Kanunu'ndan doğan bildirim yükümlülükleri.
110	16.07.2013	Türkiye-Belçika Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın bazı maddelerini revize eden protokol imzalandı.
109	08.07.2013	Alkollü içkiler ve tütün mamullerinde uygulanan asgari maktu ve maktu ÖTV tutarları ÜFE oranında artırıldı.
108	05.07.2013	Gelir vergisinden istisna yurtiçi ve yurtdışı gündelik tutarları (01.07.2013-31.12.2013).
107	05.07.2013	1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren uygulanacak olan; gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı ile sigortalılara yapılan ödemelerdeki istisna tutarları.
106	04.07.2013	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından e-fatura uygulaması kapsamında özel entegrasyon izni verilen şirket açıklandı.
105	02.07.2013	Sosyal güvenlik primine esas kazançların 1.7.2013-31.12.2013 döneminde uygulanacak olan alt ve üst sınırları.
104	01.07.2013	2013 yılında mali tatil 2 Temmuz - 20 Temmuz tarihleri arasında uygulanacaktır.
103	01.07.2013	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonoların 30 Haziran 2013 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde esas alınacak borsa rayiçleri.
102	01.07.2013	1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren uygulanacak olan asgari ücret tutarları.
101	01.07.2013	"Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz" kullanma zorunluluğuna ilişkin süre 1 Ekim'e uzatıldı.
100	27.06.2013	2012 yılı yevmiye defteri kapanış tasdikinin 1 Temmuz 2013 tarihine kadar yaptırılması gerekiyor.
99	27.06.2013	Yıllık ve munzam oda aidatlarının 2013 yılına ilişkin ilk taksitlerin 1 Temmuz 2013 tarihine kadar ödenmesi gerekiyor.
98	24.06.2013	EPDK'dan alınması gereken Uygunluk Yazısı için başvuru tarihi ertelendi.
97	21.06.2013	Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan reeskont işlemlerinde kullanılacak oran % 11 olarak belirlendi.
96	19.06.2013	Finansal kiralama kapsamında yapılacak satıp geri kiralama işlemlerinde katma değer vergisi ve kurumlar vergisi istisnası.
95	18.06.2013	6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile getirilen damga vergisi istisnası.
94	18.06.2013	6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ile "Devlet Hissesi" hesaplanmasında esas alınan fiyat değiştirildi.
93	17.06.2013	426 sıra numaralı VUK Tebliği ile "Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz"ların kullanılmasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
92	13.06.2013	"Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı" TBMM Başkanlığına sunuldu.
91	12.06.2013	Varlık kiralama işlemine konu taşınmazların satışında vergilendirme.

Vergi Takvimi

2013 Ekim ayı mali yükümlülükler takvimi

7 Ekim 2013 Pazartesi	Eylül 2013 dönemine ilişkin çeklere ait değerli kâğıtlar vergisinin bildirim ve ödenmesi
10 Ekim 2013 Perşembe	16-30 Eylül 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
21 Ekim 2013 Pazartesi	Eylül 2013 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ait belediyelere ödenecek vergilerin (haberleşme vergisi hariç) beyanı ve ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ait yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle ilgili veraset ve intikal vergisinin elektronik ortamda beyanı ve ödemesi
23 Ekim 2013 Çarşamba	Eylül 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı
	Eylül 2013 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı
	Eylül 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı
	Eylül 2013 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
	Temmuz-Ağustos-Eylül 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı
	GVK geçici 67. madde uyarınca Temmuz-Ağustos-Eylül 2013 döneminde yapılan tevkifatın muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı
24 Ekim 2013 Perşembe	Eylül 2013 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
25 Ekim 2013 Cuma	1-15 Ekim 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
28 Ekim 2013 Pazartesi	Eylül 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen gelir vergisi stopajının ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisi stopajının ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi
	Temmuz-Ağustos-Eylül 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının ödenmesi
	GVK geçici 67. madde uyarınca Temmuz-Ağustos-Eylül 2013 döneminde yapılan tevkifatın ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ait katma değer vergisi ödenmesi
31 Ekim 2013 Perşembe	Eylül 2013 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ilişkin haberleşme vergisinin elektronik ortamda beyanı ve ödenmesi
	Kayıtlı bulunan odalara yıllık ve munzam aidatların 2. taksitlerinin ödenmesi
	Eylül 2013 dönemine ait mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba/Form Bs) elektronik ortamda gönderilmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Ücretler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
10.700 TL'ye kadar	% 15				
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20				
94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27				
94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Diğer gelirler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
10.700 TL'ye kadar	% 15				
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20				
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27				
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)					
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	10,70				
2012	11,70				
2013	12,00				
Engellilik indirimi (2013)					
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)				
Birinci derece engelliler için	800				
İkinci derece engelliler için	400				
Üçüncü derece engelliler için	190				
Asgari geçim indirimi (2013)					
Çocuk sayısı/ Eşin durumu	Çocuk yok	1 çocuk	2 çocuk	3 çocuk	4 çocuk
Çalışıyor	73,40 TL	84,40 TL	95,41 TL	102,75 TL	110,09 TL
Çalışmıyor	88,07 TL	99,08 TL	110,09 TL	117,43 TL	124,77 TL
Konut kira geliri istisnası					
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)				
2011	2.800				
2012	3.000				
2013	3.200				
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	8.000				
2012	8.800				
2013	9.400				
Arızî kazançlara ilişkin istisna					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	19.000				
2012	20.000				
2013	21.000				
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı					
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)				
01.01.2013 - 30.06.2013	3.129,25				
01.07.2013 - 31.12.2013	3.254,44				

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 tarihinden itibaren	1,40
Tecil faizi oranları (Yıllık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 tarihinden itibaren	12
Yeniden değerlendirme oranları	
Yıl	Oran (%)
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	700
2012	770
2013	800

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	700
2012	770
2013	800
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 9,50
Avans işlemlerinde	% 11,00
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 11,00
Not: Bu oranlar 21.06.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	1.251.383,40
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
Damga vergisi oran ve tutarları (2013)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	30,60 TL
Gelir tablosu	14,85 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	39,65 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	53,00 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	26,25 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	19,55 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2013 yılı)		
Evlatlıklar dahil furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	140.774 TL	
Furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	281.720 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	3.244 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	3.244 TL	
Vergi tarifesi (2013 yılı)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 190.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 430.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 940.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 1.800.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.360.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (16 yaşını doldurmuş işçiler)		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2013-30.06.2013 (TL)	01.07.2013-31.12.2013 (TL)
Brüt asgari ücret	978,60	1.021,50
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	137,00	143,01
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	9,79	10,22
Gelir vergisi matrahı	831,81	868,27
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	124,77	130,24
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	73,40	73,40
Kesilecek gelir vergisi	51,37	56,84
Damga vergisi (binde 7,59)	7,43	7,75
Kesintiler toplamı	205,59	217,82
Net asgari ücret	773,01	803,68
Yıllık brüt asgari ücret (16 yaşını doldurmuş işçiler)		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2011	9.801,00	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2013-30.06.2013	978,60	6.360,90
01.07.2013-31.12.2013	1.021,50	6.639,90

Income Tax

Income tax tariffs- 2013 (Salaries)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 10.700	15 %				
For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above	20 %				
For TRL 94.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above	27 %				
For more than TRL 94.000, for TRL 94.000, TRL 23.025, for above	35 %				
Income tax tariffs- 2013 (Other income)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 10.700	15 %				
For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above	20 %				
For TRL 60.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above	27 %				
For more than TRL 60.000, for TRL 60.000, TRL 13.845, for above	35 %				
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)					
Year	Amount (TRL)				
2011	10,70				
2012	11,70				
2013	12,00				
Disability allowance (2013)					
Degree of disablement	Amount (TRL)				
For 1 st degree disabled	800				
For 2 nd degree disabled	400				
For 3 rd degree disabled	190				
Minimum living allowance (2013)					
Number of children /Status of spouse	No children	1 child	2 children	3 children	4 children
Employed	TRL 73,40	TRL 84,40	TRL 95,41	TRL 102,75	TRL 110,09
Unemployed	TRL 88,07	TRL 99,08	TRL 110,09	TRL 117,43	TRL 124,77
Exemption for house rental income					
Year when the income is derived	Amount (TRL)				
2011	2.800				
2012	3.000				
2013	3.200				
Exemption in capital gains (Except securities)					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2011	8.000				
2012	8.800				
2013	9.400				
Exemption in incidental income					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2011	19.000				
2012	20.000				
2013	21.000				
The upper limit of severance pay exempt from income tax					
Period	Amount (TRL)				
01.01.2013 - 30.06.2013	3.129,25				
01.07.2013 - 31.12.2013	3.254,44				

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
Since 19.10.2010	1,40
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
Since 21.10.2010	12
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2011	700
2012	770
2013	800

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2011	700
2012	770
2013	800
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	9,50 %
In advance transactions	11,00 %
In rediscount transactions under TPL	11,00 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as from 21.06.2013.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2011	1.251.383,40
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
Stamp duty rates and amounts (2013)	
Papers subject to stamp duty	Rate/Amount
Contracts	9,48 per thousand
Wages (Including advances)	7,59 per thousand
Rental contracts	1,89 per thousand
Balance sheet	TRL 30,60
Income statement	TRL 14,85
Annual income tax return	TRL 39,65
Corporate tax return	TRL 53,00
Value added tax and withholding tax returns	TRL 26,25
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 19,55

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2013)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 140.774	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 281.720	
For transfers conducted without any consideration	TRL 3.244	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 3.244	
Tax tariff (2013)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 190.000	1 %	10 %
For the next TRL 430.000	3 %	15 %
For the next TRL 940.000	5 %	20 %
For the next TRL 1.800.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.360.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings (Employees over the age of 16)		
Payments / withholdings	01.01.2013-30.06.2013 (TRL)	01.07.2013-31.12.2013 (TRL)
Gross minimum wage	978,60	1.021,50
Social security premium employee's contribution (14 %)	137,00	143,01
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	9,79	10,22
Income tax base	831,81	868,27
Income tax calculated (15 %)	124,77	130,24
Minimum living allowance (Single) (-)	73,40	73,40
Income tax to be withheld	51,37	56,84
Stamp duty (7,59 per thousand)	7,43	7,75
Total withholdings	205,59	217,82
Net minimum wage	773,01	803,68
Annual gross minimum wage (Employees over the age of 16)		
Year	Amount (TRL)	
2011	9.801,00	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2013-30.06.2013	978,60	6.360,90
01.07.2013-31.12.2013	1.021,50	6.639,90

EY Hakkında

EY bağımsız denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Anlayışımız ve kaliteli hizmetlerimiz dünya ekonomisi ve sermaye piyasalarında güvenin oluşmasına katkıda bulunmaktadır. EY, güçlü yönetim ekibiyle tüm paydaş gruplarına verdiği sözleri yerine getirmekte ve bu şekilde çalışanları, müşterileri ve içinde yer aldığı diğer çevreler için daha iyi bir çalışma hayatı oluşturulmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok, üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret ediniz.

EY'nin sunduğu vergi hizmetleri

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. EY olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 140'tan fazla ülkedeki 32,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır.

© 2013 EYGM Limited.
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr
vergidegundem.com
facebook.com/ErnstYoungTurkiye
twitter.com/EY_Turkiye

Sadece genel bilgi verme amacıyla sunulan bu yayın muhasebe, vergi veya diğer profesyonel hizmetler alanında geçerli bir kaynak olarak kullanılması amacıyla hazırlanmamıştır. Belirli bir konuya ilişkin olarak ilgili danışmana başvurulmalıdır.