

Vergide Gündem

Tax Agenda

Nisan / April 2014

"Sat ve geri kirala" işlemlerinde kurumlar vergisi ve KDV istisnalarına ilişkin tereddüt yaratan konular

İhsan Akar

Kurumlar vergisinde indirimler

M. Fatih Köprü

English translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır - Yakup Güneş

Ekonomi Yorumları

Levent Topçu

Dünyadan vergi haberleri

Ezgi Boz

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information

EY

Building a better
working world

“Sat ve geri kirala” işlemlerinde kurumlar vergisi ve KDV istisnalarına ilişkin tereddüt yaratan konular

13.12.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6361 sayılı “Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu” ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde “sat ve geri kirala” (sale and lease back) işlemlerinin yapılması mümkün hale gelmiştir. Söz konusu Kanun’un 18’inci maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, finansal kiralama şirketleri, yatırım bankaları ve katılım bankalarının, kiracıların bizzat kendisinden satın aldıkları taşınır ve taşınmaz malları, yine kiracılara finansal kiralama sözleşmesi kapsamında kiralamaları mümkündür. Böylece işletmeler alternatif bir finansman olanağına kavuşmuşlardır.

Taşınmazların “sat ve geri kirala” işlemlerine konu edilmesini teşvik amacıyla, 6361 sayılı Kanun’un 51’inci maddesiyle taşınmazın kiralayana satışında, devredenden düşük oranlı bir harç (binde 4,55) alınması uygulaması ile finansal kiralama sözleşmesi sonunda taşınmazın kiracı adına tapuya tescilinde tapu harcı istisnası getirilmiştir.

Daha sonra 6495 sayılı “Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile gayrimenkullerin “sat ve geri kirala” işlemine konu edilmesi durumunda uygulanacak olan kurumlar vergisi ve KDV istisnasına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Bu yazımızda, 6495 sayılı Kanun ile getirilen KDV ve kurumlar vergisi istisna uygulamasında dikkat edilmesi gereken ve tereddüt uyandıran bazı konularda görüşlerimize yer vereceğiz.

1. Kurumlar vergisi istisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK), en az iki tam yıl kurumların aktiflerinde yer alan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanmasına ilişkin 5/1-e maddesindeki parantez içi hüküm, 6495 sayılı Kanun ile değiştirilerek, “sat ve geri kirala” işlemlerine yönelik kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir.

Söz konusu parantez içi hükme aşağıda yer verilmiştir.

“Taşınmazların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran % 100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların, kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hali hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önce kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştirilen kurum nezdinde vergilendirme yapılır.”

KVK'nın 5/1-e maddesinin parantez içi hükmüne göre, taşınmazların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla,

- ▶ Finansal kiralama şirketine satışında ve
- ▶ Taşınmazın devralındığı kiracıya satışında,

oluşan kazancın tamamına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilecektir.

İstisna uygulamasında, taşınmazın iki tam yıl aktifte bulunma şartı aranmayacaktır.

1.1. Katılım bankaları, yatırım ve kalkınma bankalarının yaptığı "sat ve geri kirala" işlemlerinde kurumlar vergisi istisnası uygulanacak mı?

6361 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesine göre, finansal kiralama şirketleri dışında, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının finansal kiralama sözleşmesine dayalı olmak şartıyla, finansal kiralama işlemi yapmaları mümkündür. Dolayısıyla, katılım bankaları, yatırım ve kalkınma bankaları da "sat ve geri kirala" işlemi yapabilirler.

Ancak 6495 sayılı Kanun ile KVK'nın 5/1-e maddesinin parantez içi hükmünde yapılan değişiklik, taşınmazların, "satıp geri kiralama" amacıyla finansal kiralama şirketine satışı ve finansal kiralama şirketi tarafından taşınmazın devralındığı kuruma satışında istisna uygulamasını düzenlemektedir. Parantez içi hükümde sadece finansal kiralama şirketlerinin yaptığı "sat ve geri kirala" işlemlerinin belirtilmesi, katılım bankaları, yatırım ve kalkınma bankalarıyla yapılan işlemlerde parantez içi hükme göre istisnadan faydalanılmasının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Ancak, 6495 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerin amacının sadece finansal kiralama şirketlerinin yaptıkları işlemlere istisna tanımak, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının yaptığı işlemleri de istisna kapsamı dışında tutmak olmadığını düşünüyoruz. Bu nedenle, parantez içi hükmün yazımında bir tedvin zaafı olduğu görüşünderiz.

1.2. "Satıp geri kiralama" amacıyla taşınmaz satışlarında istisna uygulaması için, iki tam yıl aktifte bulundurma şartı dışındaki şartlar aranacak mı?

KVK'nın 5/1-e maddesindeki taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarına ilişkin istisnanın uygulanabilmesi için, taşınmaz ve iştirak hissesinin en az iki tam yıl aktifte bulundurulma şartı dışında, aşağıdaki iki şartın varlığı da aranmaktadır:

- a. Satış kazancının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir.
- b. Taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları taşınmazların satışından elde edilen kazançlar bu istisnadan yararlanamamaktadır.

"Sat ve geri kirala" işlemlerine yönelik istisnayı düzenleyen 5/1-e maddesinin parantez içi hükmünde, istisna uygulaması için taşınmazların en az 2 yıl aktifte bulundurma şartının aranmayacağı belirtilmiştir. Bunun dışında, 5/1-e maddesindeki

yukarıda belirttiğimiz diğer şartlarla ilgili olarak bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle "sat ve geri kirala" kapsamında yapılan taşınmaz satışlarında, istisnanın uygulanabilmesi için, satış kazancının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulması ve taşınmaz ticareti ve kiralaması ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları taşınmazlardan olmaması şartlarının aranması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, halen taslak halde bulunan 8 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, "sat ve geri kirala" işlemine konu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı ile maddede (Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 5/1-e) yer alan diğer şartların aranmayacağı açıklamasına yer verilmiştir.

KVK'nın 5/1-e maddesinin parantez için hükmünde, taşınmazların en az iki tam yıl aktifte bulundurulma şartı dışında bir belirleme yapılmamışken, taslak Kurumlar Vergisi Tebliği'ndeki bu açıklamanın 6495 sayılı Kanun ile KVK'nın 5/1-e maddesine eklenen hükümlere aykırı olacağı görüşünderiz.

1.3. Taşınmazların kiracı veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması

"Sat ve geri kirala" işlemine konu taşınmazın, kiracı tarafından finansal kiralama şirketine satışında, güncel değerine yakın bir değerle satılması ve satış kazancının istisna olması, kiracı bakımından bir avantaj yaratmaktadır.

"Sat ve geri kirala" işlemine konu taşınmazın satışına yönelik olarak getirilen kurumlar vergisi istisnasının, söz konusu taşınmazın daha sonra üçüncü kişi ve kurumlara satışında bir vergi avantajı yaratmaması için 6495 sayılı Kanun ile KVK'nın 5/1-e maddesinde bir değişiklik yapılmıştır.

Buna göre, taşınmazların kiracı veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların finansal kiralama şirketine devrinden önce kayıtlı değeri ile gerek kiracı, gerekse kiralayan tarafından ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı yapan kurum nezdinde (kiracı ya da finansal kiralama şirketi) vergilendirme yapılacaktır. Böylece taşınmazın, üçüncü kişiye satılması halinde, daha önce yapılan "sat ve geri kirala" işlemi nedeniyle sağlanan vergi avantajı ortadan kalkmaktadır.

Öte yandan, kiracının sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmemesi sebebiyle, taşınmazın finansal kiralama şirketi tarafından satılması durumunda ise finansal kiralama şirketinin satın alma bedeli ile finansal kiralama şirketinin ayırdığı amortisman tutarı dikkate alınarak kazanç hesaplanacak ve vergiye tabi tutulacaktır.

2. KDV istisnası

6495 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 17/4 maddesine eklenen (y) bendi ile "sat ve geri kirala" işlemlerine ilişkin olarak KDV istisnası tanınmıştır.

Söz konusu bende göre, 6361 sayılı Kanun kapsamında mülkiyetin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşuluyla "sat ve geri kirala" konusu taşınmazların,

- Finansal kiralama şirketine satışı,
- Devralıldığı kiracıya finansal kiralama şirketi tarafından kiralınması,
- Kiracıya finansal kiralama şirketi tarafından satışı,

KDV'den istisnadır.

İstisna, 02.08.2013 tarihinden itibaren geçerlidir.

KDV istisnası sadece taşınmazlar için uygulanacak, taşınmazlar dışındaki "sat ve geri kirala" işlemlerinde KDV istisnası uygulanmayacaktır.

İstisna uygulanması için, mülkiyetin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilmesi dışında başkaca bir şart öngörülmemiştir.

2.1. Katılım bankaları, yatırım ve kalkınma bankalarının yaptığı "sat ve geri kirala" işlemlerinde KDV istisnası uygulanacak mı?

6495 sayılı Kanun ile KDVK'nın 17/4 maddesine eklenen (y) bendi incelendiği zaman, kurumlar vergisi istisnasında olduğu gibi, sadece finansal kiralama şirketlerince gerçekleştirilen "sat ve geri kirala" işlemlerinin belirtilmesi, katılım bankaları, yatırım ve kalkınma bankaları tarafından gerçekleştirilecek "sat ve geri kirala" işlemlerinde KDV istisnasının uygulanamayacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

2.2. 02.08.2013 tarihinden önce yapılan sözleşmelere istinaden bu tarihten sonra düzenlenen kira faturalarında KDV istisnası uygulanabilir mi?

KDVK'nın 17/4 maddesine eklenen (y) bendinin yürürlük tarihi 02.08.2013'tür. İstisna hükmünü getiren 6495 sayılı Kanun'da, bu tarihten önce düzenlenen finansal kiralama sözleşmelerine istinaden, 02.08.2013 tarihinden sonra yapılacak kira ödemelerine ilişkin olarak bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda, 02.08.2013 tarihinden önce imzalanmış finansal kiralama sözleşmeleri kapsamında taşınmaz satışı yapılmış olan "sat ve geri kirala" işlemlerinde, ödeme planına göre bu tarihten sonraki finansal kiralama taksitlerinde, KDV istisnasının uygulanıp uygulanmayacağı tereddüt yaratan bir konudur.

Finansal kiralama ödemelerinde, KDV bakımından vergiyi doğuran olay, finansal kiralama sözleşmesindeki ödeme takviminde öngörülen kira ödeme tarihleri itibarıyla meydana gelmektedir.

Bu nedenle, "sat ve geri kirala" işlemine ilişkin finansal kiralama sözleşmesi 02.08.2013 tarihinden önce imzalanmış olsa da, sözleşmeye göre bu tarihten sonra ödenmesi öngörülen kiralar için Kanun'un 17/4-y maddesindeki istisnadan faydalanılmasının mümkün olduğu görüşünderiz.

2.3. Kiracı tarafından "sat ve geri kirala" işlemine konu taşınmazın satın alınması sırasında yüklenilen KDV'nin durumu

"Sat ve geri kirala" işlemlerine ilişkin olarak Kanun'un 17/4-y maddesindeki istisna, kısmi istisna niteliğindedir. Kısmi istisna kapsamına giren işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla

yüklenilen vergilerin indirimi veya iadesi mümkün değildir. İndirilemeyen vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınır.

Kiracının "satıp geri kiralama" amacıyla finansal kiralama şirketine sattığı taşınmazın edinilmesiyle ilgili olarak yüklenilen KDV'nin, finansal kiralama şirketine satışın yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılması veya daha önce indirilen KDV tutarının düzeltilmesi gerekmektedir.

İndirim hesaplarından çıkarılan KDV'nin kurumlar tarafından gider olarak dikkate alınmasının da mümkün olmadığı görüşünderiz. Zira KVK'nın istisna kazançlara ilişkin 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin, istisna dışı kurum kazançlarından indirilmesi mümkün değildir.

"Satıp geri kiralama" amacıyla satılan taşınmazların satış karı kurumlar vergisinden istisna olduğu için, bu satış sebebiyle indirim hesaplarından çekilen taşınmazın edinilmesi ilgili yüklenilen KDV tutarının, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi gerektiği görüşünderiz.

Taşınmazın satın alınmasında yüklenilen KDV'nin düzeltilmesi zorunluluğu, kiracı bakımından "sat ve geri kirala" işlemine sağlanan KDV istisnası avantajının etkisini azaltan bir unsurdur. Böyle bir zorunluluk, bu işlemlere teşvik için tanınan KDV istisnasının amacına da uygun değildir.

2.4. Finansal kiralama şirketlerinin KDV'den istisna olan "sat ve geri kirala" işlemleri sebebiyle yükledikleri KDV'nin düzeltilmesi

Finansal kiralama şirketleri tarafından "sat ve geri kirala" işlemine konu edilen taşınmazların kiralınması ve kira süresi sonunda kiracıya devri de KDV bakımından kısmi istisna niteliğindedir.

Bu nedenle, söz konusu kiralama işlemiyle ilgili KDV yüklenimlerinin, finansal kiralama şirketlerince tespit edilmesi ve indirim KDV hesabından düşülerek, gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 26 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Kısmi Vergi İndirimi" başlıklı (G) bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

"İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yükledikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir katma değer vergisi hesabına intikal ettireceklerdir. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunacak, vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, indirilebilir katma değer vergisi hesabından çıkartılarak, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir. İndirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım, "fazla ve yersiz hesaplanan" vergi olarak beyan edilecektir.

Bu kapsamda "sat ve geri kirala" işlemleri çerçevesinde verilen kiralama hizmetlerinde KDV istisnasından faydalanılmışsa, finansal kiralama şirketleri;

- KDV istisnası uyguladıkları "sat ve geri kirala" işlemleriyle bire bir ilişkisini kurabildikleri mal ve hizmet alımları sebebiyle yükledikleri KDV tutarlarını, indirim KDV hesabından çıkartıp gider kaydedecek,
- "Satıp geri kiralama" faaliyetleri dışındaki faaliyetleri için de katlandıkları ortak giderlere ilişkin yüklenilen KDV'yi, 26 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde belirtildiği şekilde bir oranlama yaparak, "satıp geri kiralama" faaliyetleri sebebiyle yükledikleri KDV'yi hesaplayıp, bulunan tutarı indirim hesaplarından çıkartıp, gider unsuru olarak dikkate alabileceklerdir.

Ortak giderlere ilişkin olarak, düzeltilecek KDV aşağıda belirtilen formüle göre hesaplanabilir:

$$\text{İndirilmeyecek KDV} = \frac{\text{Sat geri kirala ana para + faiz geliri}}{\text{Satış ve kira faturaları toplamı}} \times \text{Aylık ortak giderlere ait KDV yüklenimi}$$

Bu hesaplamanın her ay yapılması ve "sat ve geri kirala" işlemi sebebiyle yüklenilen KDV tutarlarının her ay düzeltilmesi gerekmektedir.

2.5. Kiracının taşınmazını finansal kiralama şirketine satışında KDV Kanunu'nun 17/4-y maddesi yerine 17/4-r maddesindeki istisnadan faydalanması mümkün müdür?

Taşınmaz satışlarında KDV istisnası tanıyan bir diğer hüküm KDVK'nın 17/4 maddesinin (r) bendinde yer almaktadır.

Ancak, KDVK'nın 17/4-r maddesi, "sat ve geri kirala" işlemlerine ilişkin 17/4-y maddesindeki istisnadan farklı olarak iki şart öngörmektedir.

Bu şartlar,

- Taşınmazın iki tam yıl süreyle mülkiyetine sahip olunması ve
- Taşınmaz ticareti yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları bir taşınmaz olmamasıdır.

Diğer taraftan, KDVK'nın 17/4 maddesinin (r) bendi, (y) bendine göre taşınmazın iktisabında yüklenilen KDV'nin düzeltilmesi bakımından daha avantajlı bir düzenleme içermektedir. Söz konusu bende göre, istisna kapsamında taşınmazın iktisabında yüklenilen KDV, satış tarihi itibarıyla sonraki döneme devretmiyorsa, bu durumda taşınmazla ilgili yüklenilen KDV'ye ilişkin bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu nedenle, işletmeler 2 yıl aktiflerinde bulundurdukları taşınmazlara ilişkin yükledikleri KDV'yi sonraki döneme devreden KDV olarak taşıyorlarsa, bu durumda taşınmazın finansal kiralama şirketine satışında, KDVK'nın 17/4-y maddesindeki istisna yerine madde 17/4-r'deki istisnadan faydalanmayı düşünebilirler.

Ancak "sat ve geri kirala" işlemine yönelik olarak KVK ve KDVK'da özel istisna hükümleri getirilmiş olması sebebiyle, kurumların "satıp geri kiralama" amacıyla sattıkları taşınmazlar için KDVK'nın 17/4-r maddesindeki istisnadan faydalanmalarının mümkün olamayacağı görüşünderiz.

2.6 KDV istisnasından vazgeçilebilir mi?

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İstisnadan vazgeçme" başlıklı 18. maddesinde vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanların, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilecekleri hükmü yer almaktadır. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamı şarttır. Öte yandan bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamayacaklardır.

Uygulamada, kiracılar kendi KDV pozisyonlarını düşünerek istisnadan vazgeçmeyi tercih edebilmektedirler.

"Sat ve geri kirala" işlemlerine ilişkin olarak KDVK'nın 17/4-y maddesindeki istisnadan vazgeçilmesi mümkündür. Ancak istisnadan vazgeçme tercihinin yapılması halinde, "sat ve geri kirala" işleminin bir bütün olarak değerlendirilip, hem kiracının hem de kiralayanın istisnadan vazgeçmesi gerekmektedir.

Ayrıca finansal kiralama şirketi bakımından, istisnadan vazgeçme sözleşme ya da müşteri bazında değil, "sat-geri kirala" yöntemiyle yaptığı bütün işlemler için geçerli olacaktır. Bu durumda, istisnadan vazgeçen finansal kiralama şirketinin yaptığı bütün "sat ve geri kirala" işlemleri genel hükümlere göre KDV'ye tabi olacaktır (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 28.02.2014 tarihli özeldesesi).

3. Sonuç

6361 sayılı Kanun'da yapılan düzenleme ile alternatif bir finansman yöntemi olarak mümkün hale gelen "sat ve geri kirala" işlemlerine ilişkin olarak 6495 sayılı Kanun ile tanınan kurumlar vergisi ve KDV istisnaları, uygulamaya yönelik olarak bazı tereddütleri de beraberinde getirmiştir.

Özellikle, katılım bankaları, yatırım ve kalkınma bankalarının taşınmazlar için "sat ve geri kirala" işlemi yapması halinde, kurumlar vergisi ve KDV istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı açıklığa kavuşturulmalıdır. Ayrıca kiracının, finansal kiralama şirketine "sat ve geri kirala" kapsamında yaptığı satışlarda, KDV istisnası uygulanması halinde, taşınmazın satın alınması sırasında yüklenilen KDV'nin düzeltilmesi zorunluluğu, söz konusu işlemlerin yapılmasının maliyetini arttırıcı bir unsur olabilecektir.

Yine, taşınmaz satışlarında kurumlar vergisi istisnası uygulamasına ilişkin olarak, iki yıl aktifte bulundurma şartı dışında KVK'nın 5/1-e maddesindeki diğer şartların "satıp geri kiralama" amacıyla satılan taşınmazlar için de uygulanıp uygulanmayacağı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından açıklığa kavuşturulması gerektiği görüşünderiz.

Kurumlar vergisinde indirimler

Kurumların, 2013 yılına ilişkin kazançları üzerinden hesaplanan vergilerini, Nisan ayının 1'inden 25'ine kadar kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekiyor.

Beynamede kurumlar vergisi matrahına, yani üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacak olan tutara ulaşmak için, ticari bilanço kârına bazı ilaveler (kanunen kabul edilmeyen giderler) yapılıyor ve varsa bazı indirim ve istisnalar bu kârdan düşülüyor. Bu ilave ve indirim/istisna kalemleri şirketin zararda olması durumunda dahi dikkate alınıyor.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde sayılan bazı indirim kalemleri var ki, sadece şirketin kârlı olması durumunda dikkate alınabiliyor. Bu indirimlerin beynamede ayrıca gösterilmesi zorunluluğu da bulunuyor. Bir de indirimlerin aşağıdaki sıra dahilinde dikkate alınması gerektiği unutulmamalı.

Buna göre kârlı olan şirketler, varsa geçmiş 5 yıla ilişkin zararlarını da düşttükten sonra kâr kalması durumunda, beyannamelerinde sırasıyla aşağıdaki indirimleri dikkate alabiliyorlar:

Önce Ar-Ge

Ülkemizde araştırma geliştirme (Ar-Ge) faaliyetleri 2008 yılında yürürlüğe giren 5746 sayılı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" ile hız kazandı. Bu yasa Ar-Ge indirimini yanında diğer bazı teşvikleri de (SGK primi işveren hissesi desteği, Ar-Ge ve destek personeline ilişkin gelir vergisi stopaj teşviki gibi) içeriyor.

Ar-Ge indirimine ilişkin diğer bir düzenleme de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alıyor. Buna göre mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamı "Ar-Ge indirimini" olarak kurumlar vergisi beyannamesinde kazançtan indirilebiliyor. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilebiliyor.

Mükelleflerin, beynamede indirecekleri Ar-Ge tutarının tespiti sırasında, her iki Kanun kapsamında hesaplama yaparak, kendileri açısından avantajlı olan tutarı dikkate almaları mümkün.

Sponsorluk

İkinci indirim kalemi sponsorluk harcamaları. Amatör spor dalları için yapılan sponsorluk harcamalarının tamamı, profesyonel spor dalları için yapılanların ise yarısı beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınabiliyor.

Bu indirim için öncelikle sponsor firma ile sponsorluk hizmeti alan arasında, her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekiyor. Sözleşmenin bir örneği de ilgili vergi dairesine veriliyor. Ayrıca sponsorluk harcamalarının indirilebilmesi için,

- Ödemeye ilişkin tevsik edici bir belgenin (banka dekontu, ödeme makbuzu veya alındı makbuzu gibi) bulunması,
- Bu belgede "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadenin mutlaka yer alması,
- Sponsor olan kurumun vergi borcunun bulunmaması,

şartları da var.

Bağış ve yardımlar

Kamu kurumları, vergiden muaf vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere yapılan bağışların, ilgili yıla ait kurum kazancının ancak yüzde 5'ine kadar olan kısmı indirilebiliyor. Bu indirimin yapılabilmesi için öncelikle bağış makbuzunun alınmış olması gerekiyor. Ayrıca ilgili kurum ve kuruluşa yapılan ödemenin, bir hizmetin karşılığı olarak değil, bağış niteliğinde (karşılıksız) olması gerektiği de unutulmamalı.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı ise ticari bilanço kârından, varsa iştirak kazancı istisnası ile mahsup edilebilecek olan geçmiş yıl zararlarının düşülmesinden sonra kalan tutar olarak tanımlanıyor.

Okul ve hastane bağışları

Kamu kurumlarına; okul, sağlık tesisi, yüz yatak kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzur evi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan bağışlar için yüzde 5'lik sınır söz konusu değil. Bu bağışların tamamı kazançtan indirilebiliyor. Ayrıca bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağışlar da aynı kapsamda değerlendiriliyor.

İbadethane ve gençlik kampları

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamaların da tamamı kurum kazancından indirilebiliyor. "İbadethane" ve "yaygın din eğitimi verilen tesis" ifadelerinden ise Diyanet İşleri Başkanlığına ibadethane sayılan yerler ile bu kurumun denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekiyor.

Mevcut olan yukarıdaki tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımlar da aynı şekilde matrahtan indirilebiliyor.

Bu kapsamda indirilebilecek olan bağışlara son olarak, 27 Şubat 2014 tarihinde yürürlüğe giren 6525 sayılı yasa ile Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarına yapılan bağışlar da eklendi.

Kızılay ve Yeşilay bağışları

Türkiye Kızılay Derneği ile Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağışların tamamı kurum kazancından indirilebiliyor. Aynı bağış yapılması durumunda ise ancak kazancın yüzde 5'ine kadar olan kısmının indirimi mümkün.

Girişim sermayesi fonu

Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin yüzde 10'unu ve öz sermayenin yüzde 20'sini aşmıyor.

Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar belirtilen yatırımların yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil ediliyor.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların, beyan edilen gelirin yüzde 10'unu aşmayan kısmı beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebiliyor. Bu fonun amacı doğrultusunda kullanılması şart. İşletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması veya işin terki, tasfiye, devir-bölünme gibi hallerde vergiye tabi tutuluyor.

Yurt dışına verilen hizmetler

Bir diğer indirim hakkı da, yurt dışındaki kişi ve kurumlara Türkiye'de verilen ve yurt dışında yararlanılan; *mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerine ilişkin. Bu hizmet işletmelerinin belirtilen faaliyetlerinden sağladıkları kazancın yarısı kurum kazancından indirilebiliyor.*

Eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren kurumların da yabancılara Türkiye'de verdikleri bu hizmetlerden sağladıkları kazancın yarısını aynı şekilde beyannameye indirmeleri mümkün. Ancak bu kurumların eğitim ve sağlık hizmetlerini ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak vermeleri gerekiyor.

Bir de yabancılara Türkiye'de verilen yukarıdaki tüm hizmetlere ilişkin faturaların yurt dışındaki müşteri adına düzenlenme zorunluluğu unutulmamalı.

Yatırım indirimi

Yukarıdaki indirimlerin tümü yapıldıktan sonra kalan 2013 yılı kârından, son olarak, varsa, 2005 yılından devreden yatırım indirimi istisnası indirilebiliyor. Bu indirimde bir tutar veya oran sınırlaması bulunmuyor. Yine de 2013 yılı kazancının yetersiz olması dolayısıyla indirilemeyen bir tutar kalırsa, eskiden olduğu gibi endekslenmek suretiyle gelecek yıllara devredilebiliyor.

Yeni bir indirim; Korumalı işyeri

Korumalı işyerlerinin kuruluşuna ilişkin yönetmeliğe göre, bu işyerlerinin kurulabilmesi için öncelikle, Türkiye İş Kurumuna kayıtlı, 15 yaşını bitirmiş ve en az yüzde 40 oranında zihinsel veya ruhsal engelli olan sekiz ya da daha fazla kişinin istihdam edilmesi gerekiyor. İkinci olarak korumalı işyerlerinde çalışacak engelli bireylerin sayısının toplam işçi sayısına oranının yüzde 75'ten az olmaması şartı bulunuyor. Bu şartları sağlayan işyerinin işvereni, korumalı işyeri statüsü kazanabilmek için Aile ve Sosyal Politikalar İl Müdürlüğüne başvuruyor.

Diğer taraftan 6518 sayılı yasa ile bu işyerlerinde çalışan engellilere yapılan ücret ödemeleriyle ilgili yeni bir indirim uygulaması getirildi. 19 Şubat 2014 tarihinde yürürlüğe giren yasa uyarınca, söz konusu ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınabilecek. Hatta bu ücretlerin diğer kişi ve kurumlarca karşılanması durumunda dahi indirimden yararlanılabilmesi mümkün.

Ancak indirimin, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanabileceği unutulmamalı. Ayrıca yıllık olarak indirilecek tutar da, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamıyor.

Bu yıldan itibaren faaliyete geçmesi beklenen korumalı işyerlerinin, bu indirim imkanından 2014 yılından itibaren yararlanılması bekleniyor. Bu durumda söz konusu indirim, beyannamede son indirim kalemi olarak (yatırım indirimi satırından önce) dikkate alınacak.

Bu yazı Ekonomist Dergisi'nin 30 Mart 2014 tarihli 2014/13. sayısında yayınlanmıştır.



Issues that cause hesitations on corporate tax and VAT exemptions in “sell and lease back” transactions

In the framework of the regulations introduced under the “Law on Financial Leasing, Factoring and Finance Companies” no. 6361, which became effective upon its promulgation in the Official Gazette dated 13.12.2012, it has become possible to conduct “sell and lease back” transactions. Under article 18 of this Law, financial leasing companies, investment banks and participation banks may lease the movable and immovable assets they have purchased from the lessees themselves again to lessees under a financial leasing agreement. Thus, enterprises have found an alternative financing opportunity.

In order to promote the utilization of immovables in “sell and leaseback” transactions, for the sale of an immovable asset to the lessee, article 51 of Law no. 6361 has introduced the practice of charging a low-rate fee (4,55 per thousand) on the transferor as well as exemption from title deed fee during the title deed registration of the immovable asset in the name of lessee at the end of financial leasing agreement.

Afterwards, “Law on the Amendments to Certain Laws and Decree Laws” no. 6495 has made arrangements on corporate tax and VAT exemption applicable in case real estates are subjected to “sale and leaseback” transactions.

In this article, we will provide our comments on certain significant issues that cause hesitations in the application of VAT and corporate tax exemption introduced by Law no. 6495.

1. Corporate tax exemption

The parenthetical provision in article 5/1-e of Corporate Tax Law (CTL) regarding the application of exemption in the sales of immovables and participation shares which are kept in companies’ assets at least for two full years has been amended by Law no. 6495, and corporate tax exemption has been introduced for “sell and lease back” transactions.

Accordingly, provided that immovables are returned for lease back purposes at the end of agreement under Law no. 6361, the profit arising in

- ▶ Their sale to the financial leasing company, and
- ▶ Their sale to the lessee whom the immovables are transferred from

may be wholly subject to corporate tax exemption. The exemption shall not require the immovables to be retained in the assets for two full years.

1.1. Will corporate tax exemption be applied in the “sell and lease back” transactions conducted by participation banks, investment and development banks?

According to article 3 of Law no. 6361, participation banks, development and investment banks apart from financial leasing companies may conduct financial leasing transactions provided that they are performed under a financial leasing agreement.

Therefore, participation banks, investment and development banks may also carry out "sell and lease back" transactions.

However, the amendment of the parenthetical provision in article 5/1-e of CTL by Law no. 6495 regulates the application of exemption in the sale of immovables to financial leasing companies for "sell and lease back" purposes and their sale to the company which the immovables are transferred from by the financial leasing company. Since only the "sell and lease back" transactions performed by financial leasing companies are mentioned in the parenthetical provision, it is concluded that the exemption is not applicable in the transactions conducted with participation banks, investment and development banks according to the parenthetical provision.

However, we are of the opinion that the purpose of the regulations under Law no. 6495 is not to grant exemption only to financial leasing companies' transactions and exclude the transactions of participation banks, development and investment banks from the scope of exemption. Therefore, we hold the view that the wording of the parenthetical provision bears a codification failure.

1.2. For the application of exemption to sales of immovables for "sell and lease back" purposes, will any condition be required other than maintenance in assets for two full years?

For the application of exemption in article 5/1-e of CTL regarding the sales of immovables and participation shares, apart from maintaining the immovables and participation shares in assets for at least two full years, fulfillment of the following two conditions is required as well:

- a. The sales return must be kept in a special fund account in liabilities for five years.
- b. Exemption is not applicable to the returns which companies engaged in trade and leasing of immovables derive from the sale of immovables they retain for this purpose.

The parenthetical provision in article 5/1-e regulating the exemption on "sell and lease back" transactions states that the requirement of maintaining the immovables in assets for at least 2 years shall not be obligatory for the application of exemption. Other than this, there is no specification regarding the other abovementioned conditions in article 5/1-e. Therefore, for the application of exemption in the sales of immovables held under "sell and lease back", it is concluded that the sales return must be kept in a special fund account in liabilities for five years and the immovable asset must not be one of those retained by companies engaged in trade and leasing of immovables for this purpose.

On the other hand, Corporate Tax General Communiqué no. 8, which is still a draft, states that for the immovables subject to "sell and lease back" transactions, the requirement of maintaining them in assets at least for two years and other requirements in the article (CTL 5/1-e) shall not be obligatory.

While the parenthetical provision in article 5/1-e of CTL does not specify any other requirement than the maintenance of

immovables in assets for at least two full years, we are of the opinion that this statement in the draft Corporate Tax Communiqué will be contrary to the provisions added to article 5/1-e of CTL by Law no. 6495.

1.3. Sale of immovables to third parties by the lessee or financial leasing company

In the sale of the immovable property subject to "sell and leaseback transaction" by the lessee to the financial leasing company, its sale at a value close to its actual value and exemption of the sales return create an advantage for the lessee.

In order to prevent the corporate tax exemption introduced for the sale of the immovables subject to "sell and leaseback" transaction from creating a tax advantage in their subsequent sales to third parties, Law no. 6495 has made an amendment to article 5/1-e of CTL.

Accordingly, if immovables are sold to third parties by the lessee or financial leasing company, the booked value of these immovables before their transfer to the financial leasing company as well as the total depreciation amount set aside both by the lessee and lessor shall be taken into account, and taxation shall be applied on the seller side (lessee or financial leasing company). Therefore, in case the immovable asset is sold to a third party, the tax advantage derived from the "sell and lease back" transaction conducted previously is eliminated.

On the other hand, if the immovables are sold by the financial leasing company since the lessee has not fulfilled its contractual liabilities, the return shall be calculated by taking into account the financial leasing company's purchase price and the depreciation amount it has set aside, and this return shall be taxed.

2. VAT exemption

Under clause (y) added to article 17/4 of Value Added Tax Law (VATL) by Law no. 6495, VAT exemption has been granted to "sell and lease back" transactions.

According to this clause, provided that the ownership is transferred at the maturity of agreement under Law no. 6361, the following transactions of immovables subject to "sell and lease back" shall be exempt from VAT:

- ▶ Their sale to the financial leasing company,
- ▶ Their lease by the financial leasing company to the lessee which they were transferred from,
- ▶ Their sale to the lessee by the financial leasing company.

The exemption is applicable as from 02.08.2013.

VAT exemption will be applied only for immovables; no VAT exemption will be applied in "sell and lease back" transactions other than immovables. For the application of exemption, there is no requirement apart from the transfer of ownership to the lessee at the maturity of agreement.

2.1. Will VAT exemption be applied in “sell and lease back” transactions conducted by participation banks, investment and development banks?

When clause (y) added to article 17/4 of VATL by Law no. 6495 is reviewed, as in corporate tax exemption, only the statement of “sell and lease back transactions conducted by financial leasing companies” leads to the conclusion that VAT exemption may not be applied in “sell and leaseback” transactions realized by participation banks, investment and development banks.

2.2. Is VAT exemption applicable to lease invoices issued after 02.08.2013 on the basis of agreements concluded before this date?

Effective date of clause (y) added to article 17/4 of VATL is 02.08.2013. In Law no. 6495 introducing the exemption provision, there is no regulation on the lease payments to be made after 02.08.2013 under the financial leasing agreements concluded before this date. In this case, it is a doubtful issue whether VAT exemption shall be applicable to the financial leasing installments following this date according to the payment plan in “sell and lease back” transactions where immovables have been sold under the financial leasing agreements concluded before 02.08.2013.

The event giving rise to tax in terms of VAT in financial leasing payments occurs as of the lease payment dates stipulated in the payment schedule in the financial leasing agreement.

Therefore, even if the financial leasing agreement on “sell and lease back” was concluded before 02.08.2013, we are of the opinion that the exemption in article 17/4-y may be applied for the rents that will be paid after this date according to the agreement.

2.3. Status of the VAT incurred by the lessee while purchasing the immovables subject to “sale and leaseback” transaction

The exemption on “sell and lease back” transactions in article 17/4-y of Law is in the nature of partial exemption. The taxes incurred due to purchase and expenses related to the transactions subject to partial exemption may not be deducted or refunded. Nondeductible taxes are treated as expense and cost item in the application of income and corporate tax.

The VAT incurred for the acquisition of the immovable asset which the lessee has sold to the financial leasing company for “sell and lease back” purposes must be excluded from deduction accounts or the VAT amount previously deducted must be adjusted within the period of sale to the financial leasing company.

We are of the opinion that the VAT excluded from deduction accounts may not be treated as expense either. Because according to paragraph 3 of article 5 of CTL regarding exempt profits, the expenses related to the profits exempted from corporate tax may not be deducted from non-exempt corporate profit.

Since the sales return of the immovables sold for “sell and lease back” purposes are exempt from corporate tax, we hold the view that the VAT amount incurred for the acquisition of the immovables which is withdrawn from deduction accounts due to this sale should be added to the corporate tax base as non-deductible expense.

The obligation to adjust the VAT incurred in the purchase of immovables is a factor reducing the effect of the lessee’s VAT exemption advantage derived from the “sell and leaseback” transaction. Such an obligation is also not in line with the objective of VAT exemption granted to encourage such transactions.

2.4. Adjustment of the VAT which financial leasing companies incur due to “sell and leaseback” transactions that are exempt from VAT

The lease of immovables subjected to sell and lease back transaction by financial leasing companies and their transfer to the lessee at the end of the lease term is also in the nature of partial exemption with respect to VAT.

Therefore, the VAT amounts incurred for this lease transaction should be identified by financial leasing companies, deducted from input VAT calculations and treated as expense or cost item.

In the scope of the explanations in the Value Added Tax General Communiqué no. 26, if VAT exemption has been utilized in leasing services offered in the framework of “sell and lease back” transactions;

- ▶ The VAT amounts incurred by financial leasing companies due to purchases of goods and services which can be directly associated with VAT-exempt “sell and lease back” transactions shall be withdrawn from input VAT accounts and booked as expense,
- ▶ The VAT amount incurred for the common expenses they have assumed also for activities other than “sell and lease back” activities shall be treated as expense through a proportioning method as stated in VAT General Communiqué no. 26 by calculating the VAT they have incurred and subtracting this amount from deduction accounts.

This calculation must be made every month and the VAT amounts incurred due to “sell and lease back” transaction must be adjusted monthly.

2.5. While selling the immovable asset to the financial leasing company, can the lessee benefit from the exemption in article 17/4-r instead of article 17/4-y in the VAT Law?

Another provision which grants VAT exemption in the sales of immovables is included in clause (r) of article 17/4 of VATL.

However, article 17/4-r stipulates two requirements differently from the exemption in article 17/4-y regarding “sale and leaseback” transactions.

These requirements are as follows:

- ▶ The immovable asset must be owned for two full years, and
- ▶ It must not be an immovable asset which companies engaged in trade of immovables retain in their assets for this purpose.

On the other hand, clause (r) of article 17/4 of VATL contains a more advantageous arrangement compared to clause (y) with regard to the adjustment of the VAT incurred for the acquisition of immovables. According to this clause, if the VAT incurred for the acquisition of immovables in the scope of the exemption is not carried forward to the following period as of the date of sale, there is no need to make any adjustment for the VAT incurred for immovables.

Therefore, in case the VAT incurred for the immovables retained in companies' assets for 2 years is not carried to the following period as carry-forward VAT, in the sales of immovables to financial leasing companies, enterprises might consider benefiting from the exemption in article 17/4-r instead of the exemption in article 17/4-y of VATL.

However, since special exemption provisions have been introduced by CTL and VATL for "sell and lease back" transaction, we are of the opinion that companies may not benefit from the exemption in article 17/4-r of VATL for the immovables they sell for the purpose of "sell and lease back".

2.6 Can VAT exemption be waived?

As per article 18 of Value Added Tax Law titled "Waiver of exemption", those who conduct tax exempt transactions may apply to the relevant tax office in writing and request their taxation for the transaction types they will specify. This request must cover all transactions that are stated in the petition and performed after the date of petition. On the other hand, those who become taxpayers in this way may not be excluded from tax liability before three years.

In practice, lessees may waive the exemption by considering their own VAT positions

For "sell and lease back" transactions, the exemption in article 17/4-y of VATL may be waived. However, if it is preferred to waive the exemption, the "sell and lease back" transaction must be considered as a whole, and both the lessee and lessor must waive the exemption.

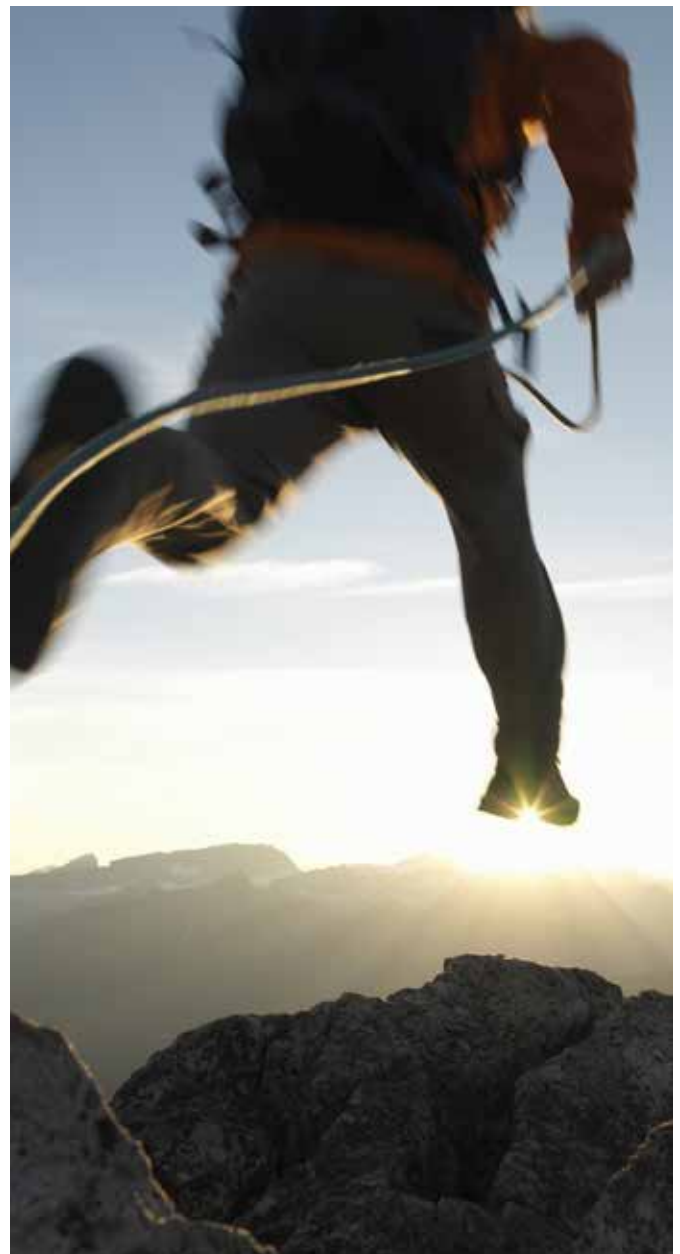
Furthermore, from the standpoint of financial leasing companies, the waiver of exemption shall not be applicable per contract or client, but for all transactions conducted through "sell and lease back" method. In this regard, all "sell and lease back" transactions conducted by the financial leasing company waiving the exemption shall be subjected to VAT according to general provisions (Revenue Administration's tax ruling dated 28.02.2014).

3. Conclusion

Corporate tax and VAT exemptions granted by Law no. 6495 for "sell and lease back" transactions which have become available as an alternative finance method with the arrangement in Law no. 6361 have caused some hesitations on the practice.

It should be particularly clarified whether corporate tax and VAT exemption will be applicable if participation banks, investment and development banks conduct "sell and lease back" transactions for immovables. Furthermore, in case VAT exemption is applied in sales where the lessee sells immovables to financial leasing companies in the scope of "sell and leaseback", the obligation to adjust the VAT incurred for the acquisition of the immovable asset might be a factor increasing the cost of these transactions.

Regarding the application of corporate tax exemption again in the sales of immovables, we are of the opinion that the Revenue Administration should clarify whether other requirements in article 5/1-e of CTL apart from the requirement of maintenance in assets for two years shall be applied also for the immovables sold for "sell and leaseback" purposes.



Deductions in corporate tax

Companies must declare their taxes calculated on their profit for 2013 with the corporate tax return between 1 and 25 April.

In order to calculate the corporate tax base in the return, i.e. the amount to be subjected to corporate tax, certain additions (non-deductible expenses) are made to the balance sheet profit and certain deductions and exemptions, if any, are subtracted from this profit. These additions and deduction/exemption items are taken into account even if the company has a loss.

On the other hand, there are some deductible items listed in article 10 of Corporate Tax Law which can be taken into consideration only if the company has generated profit. These deductions must be separately shown on the tax return. Besides, it should be noted that the deductions must be taken into account according to the following order.

Accordingly, companies generating profit may take into account the following deductions respectively if any profit remains after they deduct their losses coming from the past 5 years:

Primarily R&D

Research and development (R&D) activities in our country has gained momentum with the "Law on Supporting Research and Development Activities" no. 5746, which became effective in 2008. This law contains R&D deduction as well as some other incentives (such as Social Security Institution premium support on the employer's share and income withholding tax incentive for R&D and support personnel).

Another regulation on R&D deduction is included in the Corporate Tax Law. Accordingly, all research and development expenditures which taxpayers incur in their enterprise for seeking new technology and knowledge can be deducted from profit as "R&D deduction" in the corporate tax return. The amount which cannot be deducted in the relevant period since the tax base is insufficient may be carried forward to following fiscal periods.

While identifying the R&D amount to be deducted in the tax return, taxpayers may make their calculation under both Laws and use the amount which is more advantageous for them.

Sponsorship

The second deductible item is sponsorship expenditures. All sponsorship expenses incurred for amateur sports branches may be deducted, whereas half of the expenses incurred for professional sports branches may be deducted in the tax return.

For this deduction, the sponsor firm and the party being sponsored must primarily conclude a written agreement which contains the rights and obligations of both parties. A copy of this agreement is submitted to the relevant tax office. Furthermore, in order to deduct sponsorship expenses, there are some other conditions such as the following:

- ▶ There must be a substantiating document about the payment (such as bank receipt, payment receipt or collection receipt),
- ▶ This document must definitely include an expression stating that the payment is made "for sponsorship purposes",
- ▶ The sponsor must not have any tax debt.

Grants and donations

Of the donations made to public institutions, tax-exempt foundations or associations working for public benefit, the portion corresponding to 5 percent of the corporate profit of the relevant year may be deducted. In order to deduct this amount, primarily the donation receipt must be obtained. Besides, it should be noted that the payment made to the relevant entity must be in the nature of donation (unilateral) instead of a consideration of a service.

Corporate profit, which serves a basis for the determination of the deductible grant and donation amount, is defined as the amount remaining after the participation exemption and deductible previous years' losses, if any, are deducted from balance sheet profit.

Donations of schools and hospitals

The 5 percent limit is not applicable for the donations made to public institutions due to the construction of schools, health facilities, student dormitories with no less than hundred beds, kindergartens, orphanages, nursing homes, care and rehabilitation centers. Such donations can be wholly deducted from profit. Furthermore, the donations made for the continuation of these facilities' operation are treated in the same scope.

Places of worship and youth camps

Expenditures incurred for the construction of places of worship and facilities offering mass religious education which will be constructed under the permit and inspection of public administration authorities may be wholly deducted from corporate profit. "Place of worship" and "facilities offering mass religious education" shall refer to the places deemed place of worship by the Presidency of Religious Affairs and the facilities which are subject to the inspection of this authority and offer religious education.

Grants and donations made for the continuation of the abovementioned facilities' operation may be similarly deducted from the tax base.

Under Law no. 6525, which became effective on 27 February 2014, the donations made to youth and scout camps as well as youth centers owned by the Ministry of Youth and Sports have been added to the donations that can be deducted in this scope.

Donations to the Red Crescent and Green Crescent

Donations in cash made to Turkish Red Crescent and Turkish Green Crescent with a receipt may be wholly deducted from corporate profit. In case of non-cash donation, only the portion corresponding to 5 percent of profit is deductible.

Venture capital fund

Venture capital fund can be set aside from the profit of relevant period or declared income in order to be invested in venture capital investment partnerships established or to be established in Turkey or to acquire venture capital investment fund shares. This fund may not exceed 10 percent of corporate profit or declared income and 20 percent of shareholders' equity.

In case taxpayers do not make the specified investments until the end of the year when the fund is set aside, taxes not accrued in time are collected together with delay interest.

The portion of amounts set aside as venture capital fund not exceeding 10 percent of declared income may be deducted from corporate profit provided that it is separately shown on the tax return. This fund must be definitely used in line with its purpose. It is taxed in case it is withdrawn from the enterprise, distributed to shareholders or in cases such as cease of business, liquidation, transfer-merger etc.

Services provided to abroad

Another right of deduction is related to the architecture, engineering, design, software, medical reporting, accounting, call center and data storage services rendered in Turkey for foreign persons and entities and benefitted abroad. Half of the profit which these service businesses derive from the abovementioned activities may be deducted from corporate profit.

Companies operating in education and health industry may similarly deduct half of the profit they derive from these services rendered in Turkey for foreigners. However, these companies must provide education and health services under the permit and inspection of the relevant ministry.

Finally, it should not be forgotten that the invoices related to all of the services above rendered in Turkey for foreigners must be issued in the name of the foreign customer.

Investment allowance

The investment allowance exemption carried from 2005, if any, may be finally deducted from the profit of 2013 remaining after all abovementioned deductions are applied. There is no limitation on this deduction in terms of amount or ratio. If there is still an amount which cannot be deducted since the profit of 2013 is insufficient, it can be carried forward by indexing same as before.

New deduction; Sheltered business place

According to the regulation on the establishment of sheltered business places, for establishing such business places, eight or more people with at least 40% mental or psychological disability and at the age of at least 15 registered in Turkish Labor Agency must be employed. Secondly, the ratio of disabled individuals employed in sheltered business places to the total number of workers must be no less than 75 percent. The employer of the business place which fulfills these conditions applies to the Provincial Directorate of Family and Social Policies in order to be entitled to sheltered business place status.

On the other hand, law no. 6518 has introduced a new deduction practice for the wage payments made to the disabled individuals working in these business places. Pursuant to the law which became effective on 19 February 2014, 100 percent of the annual gross amount of these wage payments can be treated as deduction in the corporate tax return. The deduction can be benefited even if these wages are undertaken by other persons and entities.

However, it should not be forgotten that the deduction may be applied for maximum five years for each disabled employee. Furthermore, the amount to be deducted annually may not exceed 150 percent of the annual gross amount of minimum wage for each disabled employee.

Sheltered business places which are expected to begin operations starting from this year are expected to benefit from this deduction opportunity as from 2014. In this case, this deduction will be taken into account as the last deductible item in the tax return (before the investment allowance line).



Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır
Yakup Güneş

Geçtiğimiz ay içerisinde “Gümrükte Gündem” açısından en öne çıkan konunun özel tüketim vergisindeki teminat uygulamalarına yönelik değişiklikler olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Özellikle gümrük işlemlerinde önemli bir değişiklik olan 21 Kasım 2013 tarihli 28828 sayılı Yönetmelikle Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan eşyalara ilişkin götürü teminat uygulamasının kaldırılması ve bu değişikliğe ilişkin yapılan düzenlemeler “Gümrükte Gündem”in ana konusunu oluşturmaktadır. Bu konu gündemde kalmaya devam edecektir.

Diğer taraftan, gümrük işlemlerinde yeni bir yaklaşım olan “Yetkilendirilmiş Yükümlü Sertifikası (YYS)” uygulaması, son dönemlerdeki sürekli gündem konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle ithalat işlemlerine ilişkin beklenen düzenlemeler halen yürürlüğe girmemiştir. Bu kapsamda beklentiler devam etmekte olup birçok şirketin bu beklenti çerçevesinde YYS alım sürecini tamamlama çalıştığı gözlemlenmektedir.

Mart ayında öne çıkan mevzuat değişiklikleri aşağıda yer almaktadır:

1. ÖTV Kanunu'nun (I) sayılı listesindeki eşyalara ilişkin teminat uygulaması değiştirildi.

21.11.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'in 10'uncu maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun eki (I) sayılı listede yer alan eşyaya ilişkin kamu alacakları için götürü teminat uygulamasından yararlanılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenleme ile birlikte akaryakıt antrepolarında götürü teminat uygulamasına son verilmiştir ve her bir işlem için ayrı ayrı hesaplanan kamu alacakları için teminat verilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 200. maddesi gereğince, gümrük vergileri ve amme alacaklarının tahsil edilmesini sağlamak amacıyla, verilecek teminatın tutarı söz konusu vergiler tutarının % 20 fazlası olacaktır. Ancak 28.01.2014 tarihli ve 01855 sayılı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün tasarruflu yazısında, gümrük idarelerince ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan malların ithali aşamasında alınacak teminatın tutarına ve çözümüne ilişkin işlemlerin belirtilen ÖTV mevzuatına göre yerine getirilmesi, bu çerçevede söz konusu eşyanın ithalinde ÖTV tutarı kadar teminat alınması gerektiği yani fazla alınmayacağı vurgulanmıştır.

Yönetmelik'teki bu değişikliğe paralel olarak, 30.12.2013 günlü 22833 sayılı antrepoda teminat işlemleri konusunda tasarruflu yazı yayımlanmıştır. 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın “Kısmi Teminat Uygulanacak Haller”e ilişkin 116/1-b maddesini dayanak alan bu yazıyla sadece transit akaryakıtın depolandığı ve herhangi bir EPDK lisansı gerektirmeyen antrepolarda, antrepo işleticilerince, depolanan eşya miktarından bağımsız ve sabit olarak 2.000.000 Avro teminat verilmesi; ayrıca bu sabit teminata ilave olarak, antrepoya alınan eşyaya ilişkin işletici ya da kullanıcıdan alınacak teminatın eşyaya ait toplam vergilerin %10'u olarak alınabileceği açıklanmıştır.

Teminat konusundaki bu gelişmelere ilave olarak 18.03.2014 tarihli Resmi Gazete'de 1 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği'nde değişiklik yapan 30 seri numaralı Tebliğ yayımlanmıştır. Bu Tebliğ ile özellikle akaryakıt sektörünü etkileyen 21 Kasım 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan “Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan eşyalara ilişkin kamu alacakları için götürü teminat uygulaması yerine her bir işlem için ayrı ayrı hesaplanan kamu alacakları için teminat verilmesi uygulamasının detayları açıklanmıştır.

Yapılan bu değişiklikle ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki malların ithalinde, yürürlükte olan ÖTV tutarı kadar nakit teminatın veya banka teminat mektubunun gümrük idaresine verilmesi kararlaştırılmış ve banka teminat mektuplarının (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan mallar için Gümrük ve Ticaret Bakanlığı adına, (B) cetvelinde yer alan mallar için ise mükellefin ÖTV yönünden bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğü adına düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. (I) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar ve yalnızca antrepo ve transit rejimi kapsamındaki (B) cetvelindeki malların ithali sırasında ÖTV tutarının tamamı için ilgili gümrük rejimi çerçevesinde teminat verilebilecek ve ilgili gümrük rejimi çerçevesinde birden fazla ithalat işlemini kapsayacak şekilde teminat verilmesi halinde tamamlanan ithalat işlemleri için alınan teminat yeni ithalat işleminde kullanılabilir.

Yeni güncellemeyle (I) sayılı listenin (A) ve (B) cetvelindeki malların teminat bilgileri için gümrük idaresince ayrı ayrı oluşturulacak olan Ek-11 bilgi formu kullanılacak ve (A) cetvelindeki mallar için bilgi formu ithalat işlemi tamamlanmadan elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına sistemine aktarılacak ancak (B) cetvelindeki mallar için bilgi formunun çıktısı gümrük işlemlerine yönelik teminat almaya yetkili saymanlıkça alınarak ithalatçının ÖTV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine gönderilecektir. Gümrük idaresince oluşturulan bu form ithalat işlemleri tamamlanmadan elektronik ortamda GİB sistemine de aktarılacaktır.

Teminat alımı için yapılacak işlemler ve teminatın çözümü işlemleri (A) ve (B) cetvelindeki mallar için farklı alt başlıklar altında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

	Teminat Alımı	Yapılacak İşlemler	Teminatın Çözümü İşlemleri
(A) Cetvelindeki Mallar İçin	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı adına banka teminat mektubu düzenlenir.	Teminata ait Ek 11 bilgi formu hazırlanıp Gelir İdaresi Başkanlığı'nın elektronik sistemine aktarılır.	Aşağıdaki hallerde vergi dairesince elektronik ortamda oluşturulan (EK:12) bilgi formu ilgili gümrük idaresine gönderilerek gümrük idaresince bu form uyarınca teminat çözüm işlemleri yapılacaktır.
			İthal edilen malların istisna hükümleri kapsamındaki teslimleri
			ÖTV Kanunu'nun 8/2. maddesi uyarınca ihraç kaydıyla tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimler
			İthal edilen malların vergiye tabi başka bir malın imalinde kullanılması
			İthal edilen ve ÖTV'siz olarak teslim edilen deniz yakıtı teslimleri
(B) Cetvelindeki Mallar İçin	ÖTV yönünden bağlı olunan vergi dairesi adına banka teminat mektubu düzenlenir.	Ek 11 bilgi formu vergi dairesine 5 iş günü içinde verilir, ayrıca GİB sistemine de aktarılır.	Aşağıdaki hallerde vergi dairesince GİB sistemi kullanılmak suretiyle teminat çözüm işlemleri yapılacaktır.
			İthal edilen malların istisna hükümleri kapsamındaki teslimleri
			ÖTV Kanunu'nun 8/2. maddesi uyarınca ihraç kaydıyla tecil-terkin uygulaması kapsamındaki teslimler
			İthal edilen malların vergiye tabi başka bir malın imalinde kullanılması
			Yukarıdaki işlemler haricinde yapılacak yurt içi teslimler

2. Dâhilde işleme rejiminde nihai kullanıma ilişkin düzenlemeler yapıldı.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığına ait 13 Mart 2014 tarihli ve 2014/4 sayılı, dâhilde işleme rejiminde nihai kullanım uygulamalarını açıklayan Genelge yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu Genelge'yle Gümrük Kanunu'nun 194. maddesi uyarınca, dâhilde işleme rejimi kapsamında, şartlı muafiyet sisteminden faydalanılarak ithali gerçekleştirilmiş eşya için bir gümrük yükümlülüğü doğması hali hariç bu kısım hükümlerinin uygulanmayacağı ve 36 ile 108-122'nci maddeleri uyarınca dâhilde işleme rejimi kapsamında geçici olarak ithal edilen eşyanın gümrük gözetiminde bulunacağı hususlarında aşağıdaki konularda düzenlemelere yer verilmiştir:

- Dâhilde işleme rejimi kapsamında nihai kullanım,
- Nihai kullanım başvurusunun sonradan yapılması veya farklı GTİP beyanı halinde sonradan başvuru,
- YGM tespit raporu ve nihai kullanım izninin sonlandırılması,
- DİR kapsamında nihai kullanım halinde teminat ve nihai kullanım süresi,
- Müeyyide uygulaması.

Özellikle, nihai kullanım izninin sonlandırılabilmesi için, tespit

raporunda söz konusu eşyanın ihracının, nihai kullanım izin belgesi kapsamındaki amaca yönelik ve telafi edici vergi doğuracak şekilde yapıldığının belirlenmesi gerekmektedir. İthal eşyasının nihai kullanım izin belgesinde öngörülen amacına uygun olarak kısmen telafi edici vergi doğuracak şekilde ihraç edildiğinin tespiti halinde gerçekleşen miktar üzerinden nihai kullanım izin belgesi revize edilerek, bu değerler üzerinden sonlandırılmaktadır. Telafi edici vergi doğurmaksızın yapılan ihracatın tespit edilmesi durumunda, nihai kullanım izin belgesi sonlandırılırken müeyyide uygulanmayacaktır.

Diğer taraftan, ithale konu eşyanın dâhilde işleme rejimi şartlı muafiyet kapsamında getirilmiş ve bunun yanında nihai kullanım hükümlerine tabi olduğu hallerde, ithalat esnasında alınan teminat nitelikli vergilerin, İthalat Rejimi Kararı'nda bu eşyanın nihai kullanım hükümlerine tabi tutulması halinde uygulanması gereken indirimli veya sıfır vergi oranı üzerinden değil, İthalat Rejimi Kararı'nda bu eşya için nihai kullanım dışında öngörülen vergi oranı üzerinden teminata bağlanması gerekmektedir.

Ayrıca, telafi edici vergi indirimli veya sıfır vergi oranı üzerinden tahakkuk etmiş olmasına rağmen, gümrük idareleri söz konusu tahakkuk için gerekli zorunlulukların gerçekleştirilmediğini tespit ederse, Gümrük Kanunu'nun 234/5. maddesi uyarınca işlem yapılacaktır.

3. Posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşyaya ilişkin düzenleme yapıldı.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 24.03.2014 tarihinde posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşyaya ilişkin olarak 2014/07 sayılı Genelge yayımlanmıştır.

Bu Genelge ile 07.10.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki "4458 sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar"ın "Beşinci Kısım" hükümleri çerçevesinde posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşyaya aşağıdaki şekilde işlem yapılacağı belirtilmiştir.

Özellikle belirtmek isteriz ki posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşyalara ilişkin olarak muafiyete ilişkin düzenlemeler sadece ithalat vergilerine yöneliktir. Bu düzenlemelerden eşyaların gümrük işlemine tabi tutulmadan ithal edileceği veya beyan muafiyeti sağlayacağı şeklinde bir sonuca varmamak gerektiğini hatırlatmak isteriz. Aşağıda belirtilen eşyanın serbest dolaşıma giriş beyanı, dolaylı temsilci sıfatıyla (gümrük müşaviri olarak) posta idaresi veya Bakanlıkça yetkilendirilmiş hızlı kargo firmaları tarafından yapılabilmektedir:

- Doküman,
- Kararın 45'inci maddesinde belirtilen önemli değeri olmayan eşya,
- Kararın 62'nci maddesinde belirtilen değeri 1.500 Avro'yu, miktarı brüt 30 kilogramı geçmeyen, bir gerçek kişi adına gelen ticari miktar ve mahiyet arz etmeyen eşya,
- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesinin birinci fıkrasının sekizinci bendinin (d) alt bendi kapsamı numunelik eşya ve modeller.

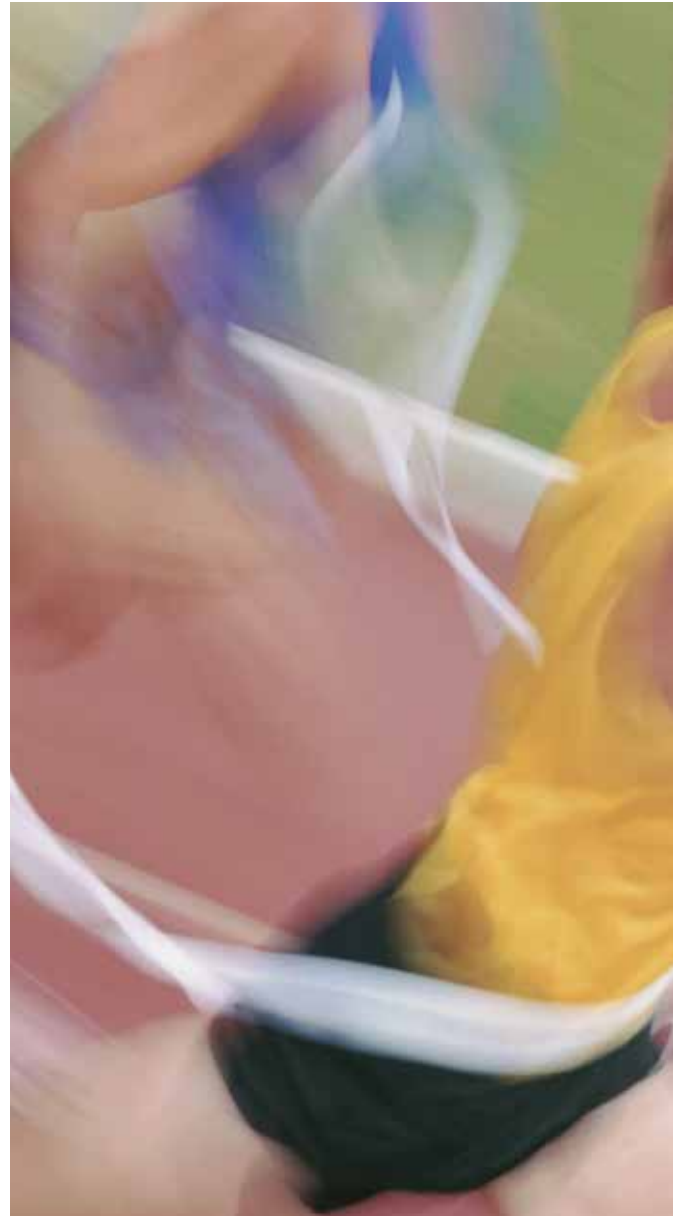
Diğer taraftan, Karar'ın 45'inci maddesi çerçevesinde posta veya hızlı kargo taşımacılığı kapsamında gelen eşyaya muafiyet (gönderi başına 75 Avro) uygulanmasında, eşyanın ticari miktar ve mahiyette olup olmadığı veya bir gerçek kişiye ya da tüzel kişiye gelip gelmediği önem arz etmemektedir. Bununla birlikte, Karar'ın 62'nci maddesi kapsamında posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşyaya muafiyet uygulanabilmesi için, eşyanın bir gerçek kişiye gelmesi, ticari miktar ve mahiyet arz etmemesi ve değerinin 1.500 Avro'yu, miktarının diplomatik eşya ve yolcu eşyası hariç olmak üzere brüt 30 kilogramı geçmemesi gerekmektedir.

Posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla gelen eşyanın kıymetinin muafiyet limitleri dahilinde olup olmadığının tespitinde kargo ücreti dikkate alınmayacak, ayrıca aynı gönderici tarafından Türkiye'deki bir alıcı adına gönderilen aynı konşimento muhteviyatı gönderiler bir bütün teşkil ederek tamamının kıymeti birlikte dikkate alınacaktır. Eşyanın sigorta poliçesinde belirtilen kıymetinin yüksek ya da düşük bildirilmiş olduğunun tespiti durumunda, eşyanın kıymeti ibraz edilen faturaya, satış fişine veya eşya bedelinin ödendiğine ilişkin belgeye göre belirlenir. Bu tür belge ibraz edilememesi veya ibraz edilen belgede kayıtlı kıymetin düşük bulunması halinde, eşyanın kıymeti gümrük idaresince belirlenecektir.

Ayrıca, önemli değeri olmayan ve temsil ettikleri eşya bakımından siparişte bulunulmak için kullanılacak nitelikteki numunelik eşya ve modellerin gümrük işlemleri, Karar'ın 45 ve

62'nci maddelerinden bağımsız olarak, 86'ncı madde hükümleri çerçevesinde gümrük vergilerinden muafen posta idaresi veya hızlı kargo firmalarınca dolaylı temsil yetkisi kapsamında beyan edilmek suretiyle gerçekleştirilecektir. Eşyanın numune olup olmadığının belirlenmesinde, faturasında veya ambalajında numune olduğuna dair bir ibare olmadığı durumlarda, muayene memurunca eşyanın numune olduğuna kanaat getirilmesi halinde eşyanın işlemlerinin yukarıda bahsi geçen hükümler kapsamında sonuçlandırılması gerekmektedir.

Cep telefonunun muafen serbest dolaşıma sokulabilmesi için, sadece yolcu beraberli kişisel eşya statüsünde olması gerekmektedir. Dolayısıyla yolculuk öncesi veya sonrasında gönderilen yolcu beraberli eşya kapsamı dahil olmak üzere, cep telefonunun posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla muafen veya vergileri ödenerek hiçbir surette getirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bununla birlikte, yurt dışına giden yolcuların IMEI numarası halihazırda kayıtlı olan cep telefonlarının yurt dışında kalması veya tamir amacıyla yurt dışına gönderilmiş olması ve bu telefonların posta veya hızlı kargo taşımacılığı yoluyla geri gönderilmesi durumunda, söz konusu telefonların IMEI numaralarının kayıtlı olduğunun "<http://www.mcks.gov.tr/tr/imeisorgu.php>" adresinden yapılacak sorgulama sonucu teyit edilmesi halinde muafen teslim edilmesi mümkündür.



Mart ayı Türkiye'de iç politikaya endeksli çok yoğun bir gündem içinde geçti. Bu köşe yayınlandığında bütün Türkiye'nin kilitlendiği yerel seçim sonuçları belli olmuş olacak. Ancak, Mart ayı boyunca hem ülkemizde hem de dünyada pek çok önemli gelişme oldu. Biz bu ayki köşemizde, önemli gördüğümüz ekonomik gelişmelerden bir derleme yapacağız.

Global gelişmeler

Gelişmekte olan ülkelerde siyasi krizler ardı ardına patlak verdi. Venezuela, Tayland, Güney Afrika, Arjantin ve Ukrayna'da bunun örnekleri yaşandı. Özellikle Ukrayna'daki kanlı protestolar sonunda hükümet devrildi ve ardından beklenmedik şekilde Ukrayna'ya bağlı olan Kırım Rusya tarafından ilhak edildi. Sonuç olarak, artık Rusya Karadeniz'e yerleşti. Ukrayna'daki yeni hükümet ise AB'ye daha da yaklaştı ortaklık anlaşması imzaladı ayrıca IMF ile 14-18 Milyar Dolar'lık bir kredi anlaşması yaptı. AB'nin de yardımlar ve kredi paketleri ile 15 Milyar Euro'dan fazla finansman sağlaması bekleniyor. Rusya'ya uygulanacak olası yaptırımlar ve sonuçları ise henüz derinlemesine tartışılmıyor.

ABD Merkez Bankası FED, parasal genişlemeyi azaltmaya beklendiği gibi devam etti. Mevcut eğilime bakıldığında, 2014 son baharına kadar parasal genişlemenin sona ermesi beklenebilir. Diğer taraftan, bizce asıl önemli olan Fed'in faiz artırımlarına daha erken başlama ihtimalinin satır aralarına yansıtılmış olması. Henüz tartışmak için erken de olsa, bu ihtimal sermaye akımlarını olumsuz yönde etkileyebilir.

Avrupa Parlamentosu, "bankacılık birliği" konusunda önemli bir anlaşmaya vardı. Buna göre, Avrupa Merkez Bankası (ECB), AB içinde sistemik risk oluşturan ulusal bankaları kapatabilecek ve AB ülkelerinin bunu engellemesi zorlaşacak. AB bankalarının merkezi denetimi amacını taşıyan bu girişimin hayata geçirilmesi halinde orta vadede finansal sektörde kritik etkileri olabileceğini düşünüyoruz.

Yunanistan yardım anlaşması kapsamında son dilim olan 10 Milyar Euro'nun serbest bırakılması konusunda anlaşmaya vardı. Aynı zamanda bir Yunan bankası 2009 yılından beri ilk defa halka açık tahvil satış işlemi gerçekleştirdi ve piyasadan 500 Milyon Euro borçlandı. Bu haberler, Yunanistan cephesinde olumlu gelişmeler olarak değerlendirilebilir.

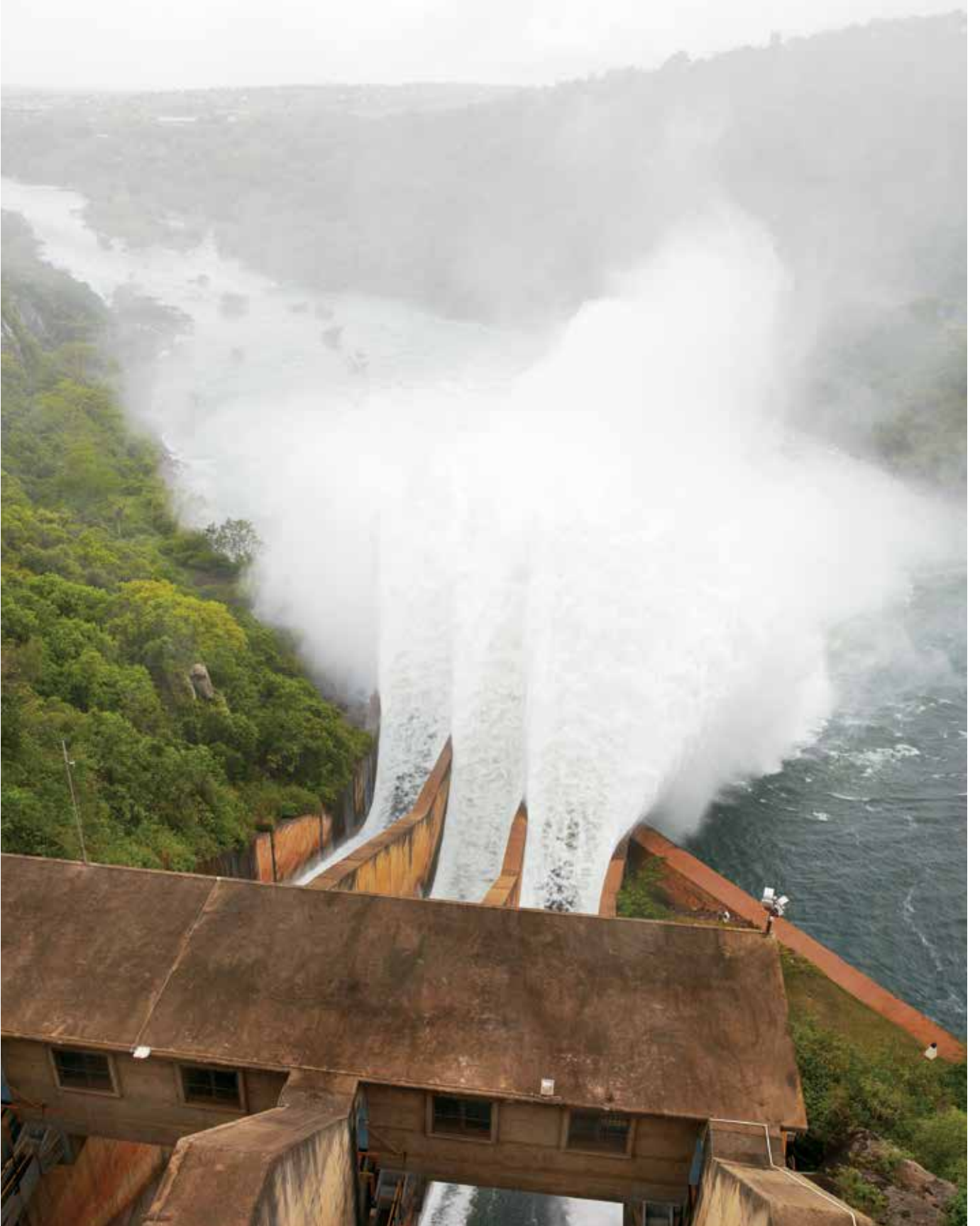
Derecelendirme kuruluşu Fitch ABD'nin notunu (AAA/durağan) negatif izlemeden çıkardı, S&P ise Rusya'nın notunu (BBB/negatif) negatif izlemeye aldı.

Türkiye'deki gelişmeler

Büyük üç derecelendirme kuruluşu önemli açıklamalar yaptı. S&P Türkiye'nin not görünümü (BB/negatif) negatife çevirdi. Aynı zamanda bankaların kredi kalitesi konusunda uyarıda bulundu. Moody's 10 Türk bankasını olası not indirimi için izlemeye aldığını açıkladı. Fitch ise Türkiye'de takip ettikleri reel sektör şirketlerinin stres testi sonuçlarına göre gelişen piyasalar içinde en riskli konumda olduğunu açıkladı. Hatırlanacağı üzere Türkiye'nin notu Fitch ve Moody's tarafından 2013 yılı başında yatırım yapılabilir seviyeye çıkartılmıştı.

Ocak ve Şubat aylarında keskin düşüş gösteren tüketici güveni Mart ayında sürpriz şekilde güçlü bir toparlanma gösterdi ve Şubat ayındaki 69,2'den (2010'dan bu yana en düşük değer) 72,7'ye yükseldi. Şubat ayı reel kesim güven endeksi de hafif bir iyileşme gösterdi. TÜİK dışı kurumların açıkladıkları endeksler ise (TEPAV, cnbc-e gibi) tüketici güveninde bozulmanın devam ettiğine işaret ediyor.

Enflasyon göstergeleri çekirdek enflasyonun yüksek kalmaya devam ettiğini gösteriyor. Şubat ayında % 8,4'e yükselen çekirdek enflasyon 2007 yılı ortalarından beri en yüksek seviyesine ulaştı. TCMB, Haziran ayına kadar enflasyon artışının devam etmesini beklediğini belirtti.



Estonya

5 ülke "Beyaz Liste"ye taşınabilir

Estonyalı yetkililer 21 Ocak'ta, Bahreyn, Meksika, Tayland, Türkmenistan ve Özbekistan'ın, 1 Ocak itibarıyla vergisel konularda işbirliği halinde olunan ülkelerin bulunduğu "Beyaz Liste"ye taşınması için teklifte bulundu.

Hükümetin düzenlemeyi onayladığı takdirde beyaz listedeki ülke sayısı 57 olacak. Estonya'nın vergiden kaçınmaya yönelik uyguladığı ve düşük vergili ülkeleri hedef alan önlemler, bu listede yer alan ülkelerdeki şirketlerin işlemlerini kapsamıyor. Bu liste dışındaki ülkelerde bulunan şirketler ise işlemin düşük vergili bir yetki alanında yapılmadığını kanıtlamak zorunda kalabiliyor.

Estonya vergi mevzuatında vergiden kaçınmaya yönelik hükümler, düşük vergi uygulamasına sahip ülkelerde bulunan şirketlerde hisse sahibi olmayı, kredi tesis etmeyi ve bu şirketlerden hizmet satın almayı daha ağır hale getiriyor. Buna ek olarak kontrol edilen yabancı kurum kurallarına göre, bireyler bu şirketlerdeki ortaklıklarını beyan etmek ve kar payı alıp almadıklarına bakılmaksızın şirket karları üzerinden vergi ödemek zorundalar.

Genel olarak bakıldığında, Estonya'nın beyaz listesi, yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında bilgi değişimi maddesi içeren ülkeleri kapsıyor.

Beyaz listede şu an için; Arnavutluk, Ermenistan, Avusturya, Azerbaycan, Belçika, Beyaz Rusya, Bulgaristan, Kanada, Çin (Hong Kong ve Makao Özel Yönetim Bölgesi hariç), Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, Kıbrıs, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Gürcistan, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, Hindistan, İrlanda, Isle of Man (Man Adası), İsrail, İtalya, Japonya, Jersey,

Kazakistan, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Makedonya, Malta, Moldova, Hollanda (Aruba ve Hollanda Antilleri hariç olmak üzere), Norveç, Polonya, Portekiz, Kore Cumhuriyeti, Romanya, Sırbistan, Singapur, Slovakya, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, Birleşik Arap Emirlikleri, Birleşik Krallık (Anguilla, Bermuda, İngiliz Virgin Adaları, Cayman Adaları, Channel Adaları, Cebeitarık, Montserrat, Turks ve Caicos Adaları hariç), Ukrayna, Amerika Birleşik Devletleri (Amerikan Virgin Adaları ve Marshall Adaları hariç) ülkelerinden oluşuyor.

Gana

Genel KDV oranı artırıldı

Gana Başkanı John Dramani Mahama, 1 Ocak 2014 tarihi itibarıyla KDV oranını yüzde 12,5'tan yüzde 15'e artıran yasayı 30 Aralık 2013'te onayladı. Bu artış, yüzde 2,5 oranındaki ulusal sağlık sigortası vergisi (NHI) ile birlikte fiili vergi oranını yüzde 17,5'a çıkarmış oldu.

Ayrıca, indirilecek vergi için geçerli süre 3 yıldan 6 aya düşürüldü.

KDV'nin kapsamı aşağıda belirtilen işlem ve operasyonları kapsayacak şekilde genişletildi:

- ▶ Müteahhitlerin gayrimenkul satışları,
- ▶ Ücret, komisyon ya da benzer nitelikte bir ödeme karşılığı yapılan finansal hizmetler,
- ▶ Yolcuların havayolu ile yurt içi ulaşımı, yolcu araçlarının veya diğer araçların kiralanması,
- ▶ Açık artırma ve kamu eğlencesi organizatörlerinin faaliyetleri,
- ▶ Jimnastik salonlarının ve kaplıcaların iş etkinlikleri,
- ▶ Eczacılaşa ait ürünlerin üretimi veya tedariki.

Fransa

Fransa Başkanı Hollande 30 Milyar Euro'luk vergi istisnası teklifinde bulundu.

Fransa Başkanı François Hollande şirketlere "aile katkı payı" adı altında sağlanan vergi mahsubu (indirimi) sisteminin yeni iş fırsatları yaratmak ve eğitimi artırmak karşılığında 2017 yılında ortadan kaldırılmasını sağlayacak bir "sorumluluk anlaşması" teklifinde bulundu. Teklifin bordro ücret vergilerinde 30 Milyar Euro bir tasarruf sağlaması bekleniyor.

14 Ocak'ta yapılan bir basın toplantısında Hollande anlaşmanın, Fransa'nın zayıf ekonomisini canlandırmaya ve üretimi artırmaya yönelik planlarının merkezinde olduğunu açıkladı. Yeni işlerin yaratılması sürecini inceleyecek bir heyet oluşturulacağını belirten Hollande, şirketlerin kar marjlarını düzeltmeleri için bunun şart olduğunu, uygulamanın şirketleri memnun etmek için yapılmadığını belirtti ve kar marjının 2012'de en düşük seviyeyi gördüğünü ekledi.

İşçilik maliyetlerinin kesilmesine yönelik çalışmaların "credit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)" uygulanmaya girmesiyle başlamıştır. Rekabet edebilirlik ve istihdama yönelik bir vergi indirimi uygulaması olan CICE, Kasım 2012'de uygulanmaya başladı. CICE bordro ücret vergi maliyetlerinde 2013 yılında yüzde 4'lük, 2014 yılında ise yüzde 6'lık bir düşüş sağladı.

Hollande, şirketler tarafından ödenen aile katkı payının ortadan kaldırılması için hükümetin CICE'nin geleceğini değerlendireceğini, "sorumluluk anlaşması" kapsamındaki rolünün gözden geçirileceğini ve sosyal korumayı fonlamanın farklı yollarının aranacağını söyledi.

Anlaşma kurumlar vergisi rejiminin yenilenmesini ve vergi çeşitlerinin sayısının düşürülmesini de içeriyor. Bu kapsamda 2015-2017 döneminde kamu harcamalarının 50 milyar Euro'sunun kesilmesi ve 2014'te bütçe açığının gayri safi milli hasılanın yüzde 3,6'sı seviyesine, 2015'te ise yüzde 3'ü seviyesine düşürülmesi de anlaşmanın kapsadığı maddeler arasında bulunuyor.

Hollande aynı zamanda eski Başbakan Nicolas Sarkozy'nin 2010'da önerdiği ve ülkelerin vergi sistemlerini birbiriyle uyumlu hale getirerek sınır ötesi ticaretin artırılmasına yönelik

teklifi yineleyerek, Fransa ve Almanya'nın ortak hareket ederek vergi kurallarını şirketler için uyumlu hale getirmesini önerdi.

Hollande, Başbakan Jean-Marc Ayrault'ın Nisan 2014'te kurumlar vergisini basitleştirilmeye yönelik yeni bir paket açıklayacağını belirtti.

Fransız vergi uygulayıcıları, Hollande'ın başta verimliliği sağlamak için vergi kurallarının basitleştirilmesine yönelik planları olmak üzere vergi teklifine destek verdiler.

Bird&Bird'ün Paris ofisinden Laurence Clot yaptığı açıklamada "Fransa'da vergi kurallarının basitleştirilmesinin vergi mükelleflerinin yasal kesinliğini sağlamak ve yatırımcılara daha belirgin bir alan sağlamak için gerekli olduğunu düşünüyoruz." dedi. Clot ayrıca hükümet için öncelikli mücadelenin yeni önlemleri finanse ederken, aynı zamanda harcamaları da kısmak olduğunu sözlerine ekledi.

Clot, şirketlerin kendi paylarına düşeni yapmasını ve borçlarını ödemek için aile katkı paylarının kesintisinden doğan birikimleri kullanmamalarını umduğunu belirtti.

Ayrıca, Clot, "Geçmişte bir vergi önlemini meşrulaştırmak için yeni iş kolları yaratılmasının teşvik edildiği ancak iş oluşumuna herhangi bir katkının sağlanmadığı örnekler mevcut." açıklamasında bulundu.

Fidal Direction Internationale'nin Paris Ofisi'nden Laurence Mazevet, haberlerin özellikle vergi danışmanları için olumlu olduğunu çünkü geçen yedi senelik süreçte giderek karmaşıklaşan yapıdan vergi danışmanlarının oldukça sıkıntı çektiğini ifade etti. Mazavet aynı zamanda CICE'nin aşamalı olarak bitirilerek, yerine sosyal katkı ödemelerinde kesintiye gidilecek bir sistem oluşturulması olasılığına da sıcak baktığını söyledi.

Mazavet Hollande'ın bu paketi kanun haline getirmekte zorlanmayacağını düşündüğünü söylerken, Clot ise Hollande'ın teklifin şirketler için fazla avantajlı olmasından ötürü sosyalist çoğunluklu parlamentodan gelecek bir direnişle karşılaşabileceğini belirtti ve alınan önlemlerin Fransa'da sosyalist fikirlerle uyumlu olmadığını ekledi.

Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
30	25.03.2014	Gelir vergisi beyannamelerinin verilme süresi 28 Mart 2014 Cuma gününe kadar uzatıldı.
29	19.03.2014	1, 6, 18 ve 25 seri numaralı ÖTV Genel Tebliğ'lerinde değişiklikler yapıldı.
28	14.03.2014	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği yayımlandı.
27	10.03.2014	Finansal kiralama kapsamında gayrimenkullerin satıp geri kiralınması işlemlerinde istisnadan vazgeçme uygulaması.
26	06.03.2014	2 Ocak 2013 tarihinden önce yurt dışından kullanılan döviz kredilerinin temdit edilmesi durumunda KKDF uygulaması.
25	26.02.2014	OECD, Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS) Projesine yönelik zaman planını güncelledi.
24	18.02.2014	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların Ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
23	18.02.2014	Maliye Bakanlığı, konut kira geliri istisnasında 2013 yılından itibaren uygulanacak değişiklik hakkında açıklamalar yaptı.
22	17.02.2014	TBMM'de kabul edilen 6518 sayılı Kanun'un, engellilere ilişkin ÖTV istisnası uygulamasında değişiklik yapan düzenlemeleri.
21	14.02.2014	TBMM Genel Kurulunda kabul edilen 6518 sayılı Kanun'un, özel iletişim vergisinde değişiklikler içeren hükümleri.
20	13.02.2014	Türkiye-Gambiya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Ankara'da imzalandı.
19	12.02.2014	Geçici vergi beyannamesinin verilme süresi 17 Şubat 2014 Pazartesi gününe kadar uzatıldı.
18	12.02.2014	Korumalı işyerlerinde çalışan engellilere ödenen ücretlerin beyannamede indirimine ilişkin yasa TBMM'de kabul edildi.
17	10.02.2014	Ar-Ge faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan buluşlara kurumlar vergisi ve KDV istisnası getiren Kanun, TBMM'de kabul edildi.
16	07.02.2014	Gelir İdaresi bankalarca ihraç edilecek bono ve tahvillerin sonradan geri alınması durumunda BSMV uygulamasına ilişkin görüş bildirdi.
15	27.01.2014	2014 yılında uygulanacak yurt dışı gündelik tutarlarını belirleyen Bakanlar Kurulu Kararı yayımlandı.
14	23.01.2014	Banka, sigorta şirketi ve aracı kurumların Vergi Usul Kanunu'ndan doğan bildirim yükümlülükleri.
13	23.01.2014	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2013 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
12	17.01.2014	2014 yılına ait finansal faaliyet harçlarının 31 Ocak 2014 tarihine kadar ödenmesi gerekiyor.
11	16.01.2014	Menkul kıymetlerden 2014 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi.
10	06.01.2014	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.01.2014-31.12.2014).
9	03.01.2014	Kıdem tazminatı tavanı, çocuk yardımı ve sigortalılara yapılan ödemelerdeki istisna tutarları (01.01.2014-31.12.2014).
8	03.01.2014	Konut, işyeri ve diğer şekilde kullanılan binalar için, 2014 yılında ödenecek çevre temizlik vergisi tutarları açıklandı.
7	02.01.2014	Binek otomobilleri ve cep telefonlarının ÖTV tutarları artırıldı.
6	02.01.2014	Alkollü içecekler ve tütün mamullerinde uygulanan asgari maktu ÖTV tutarları artırıldı.
5	02.01.2014	İndirimli orana tabi işlemlerde 2014 yılında uygulanacak iade sınırı 17.700 TL olarak açıklandı.
4	02.01.2014	2014 yılında, mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde ödenmesi gereken özel iletişim vergisi 40 TL olarak açıklandı.
3	02.01.2014	Oto biodizel ile harmanlanmış motorin tesliminde ÖTV indiriminin, iade yöntemiyle uygulanmasına ilişkin esasları belirleyen Tebliğ yayımlandı.
2	02.01.2014	E-arşiv uygulamasının usul ve esaslarını belirleyen ve e-fatura zorunluluğunda değişiklikler içeren Tebliğ yayımlandı.
1	02.01.2014	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonolar ile kira sertifikalarının 31 Aralık 2013 tarihli borsa rayiçleri.

Vergi Takvimi

2014 Nisan ayı mali yükümlülükler takvimi

7 Nisan 2014 Pazartesi	Mart 2014 dönemine ilişkin çeklere ait değerli kâğıtlar vergisinin bildirim ve ödenmesi
10 Nisan 2014 Perşembe	16-31 Mart 2014 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
15 Nisan 2014 Salı	Mart 2014 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Mart 2014 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Mart 2014 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Mart 2014 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Mart 2014 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Mart 2014 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
21 Nisan 2014 Pazartesi	Mart 2014 dönemine ait belediyelere ödenecek vergilerin (haberleşme vergisi hariç) beyanı ve ödenmesi
	Mart 2014 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Mart 2014 dönemine ait yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle ilgili veraset ve intikal vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
24 Nisan 2014 Perşembe	Mart 2014 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı
	Mart 2014 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı
	Mart 2014 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı
	Mart 2014 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
	Mart 2014 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
	Ocak-Şubat-Mart 2014 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı
	GVK geçici 67. madde uyarınca Ocak-Şubat-Mart 2014 döneminde yapılan tevkifatın muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı
25 Nisan 2014 Cuma	2013 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
	1-15 Nisan 2014 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
28 Nisan 2014 Pazartesi	Mart 2014 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen gelir vergisi stopajının ödenmesi
	Mart 2014 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisi stopajının ödenmesi
	Mart 2014 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi
	Ocak-Şubat-Mart 2014 dönemine ait gelir vergisi stopajının ödenmesi
	Mart 2014 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi
	GVK geçici 67. madde uyarınca Ocak-Şubat-Mart 2014 döneminde yapılan tevkifatın ödenmesi
30 Nisan 2014 Çarşamba	2013 yılına ilişkin kurumlar vergisinin ödenmesi
	2013 yılına ilişkin kurumlar vergisi mükellefleri için kesin mizan bildirim
	Mart 2014 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi
	Mart 2014 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi
	Mart 2014 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi.

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2014 (Ücretler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
11.000 TL'ye kadar	% 15				
27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası	% 20				
97.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL, fazlası	% 27				
97.000 TL'den fazlasının 97.000 TL'si için 23.750 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisi tarifesi- 2014 (Diğer gelirler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
11.000 TL'ye kadar	% 15				
27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası	% 20				
60.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL, fazlası	% 27				
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.760 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)					
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)				
2012	11,70				
2013	12,00				
2014	12,00				
Engellilik indirimi (2014)					
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)				
Birinci derece engelliler için	800				
İkinci derece engelliler için	400				
Üçüncü derece engelliler için	190				
Asgari geçim indirimi (2014)					
Çocuk sayısı/ Eşin durumu	Çocuk yok	1 çocuk	2 çocuk	3 çocuk	4 çocuk
Çalışıyor	80,33 TL	92,37 TL	104,42 TL	112,46 TL	120,49 TL
Çalışmıyor	96,39 TL	108,44 TL	120,49 TL	128,52 TL	136,55 TL
Konut kira geliri istisnası					
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)				
2012	3.000				
2013	3.200				
2014	3.300				
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2012	8.800				
2013	9.400				
2014	9.700				
Arıza kazançlarına ilişkin istisna					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2012	20.000				
2013	21.000				
2014	21.000				
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı					
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)				
01.01.2014 - 31.12.2014	3.438,22				

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 (%)
2011	10,26
2012	7,8
2013	3,93
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2012	770
2013	800
2014	800

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2012	770
2013	800
2014	800
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 10,25
Avans işlemlerinde	% 11,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 11,75
Not: Bu oranlar 27.12.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
2014	1.545.852,40
Damga vergisi oran ve tutarları (2014)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	31,80 TL
Gelir tablosu	15,40 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	41,20 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	55,00 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	27,20 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	20,30 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2014 yılı)		
Evlatlıklar dahil furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	146.306 TL	
Furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	292.791 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	3.371 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	3.371 TL	
Vergi tarifesi (2014 yılı)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 190.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 440.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 970.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 1.800.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.400.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2014-30.06.2014 (TL)	01.07.2014-31.12.2014 (TL)
Brüt asgari ücret	1.071,00	1.134,00
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	149,94	158,76
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	10,71	11,34
Gelir vergisi matrahı	910,35	963,90
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	136,55	144,59
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	80,33	80,33
Kesilecek gelir vergisi	56,22	64,26
Damga vergisi (binde 7,59)	8,13	8,61
Kesintiler toplamı	225,00	242,97
Net asgari ücret	846,00	891,03
Yıllık brüt asgari ücret		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
2014	13.230,00	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2014-30.06.2014	1.071,00	6.961,50
01.07.2014-31.12.2014	1.134,00	7.371,00

Income Tax

Income tax tariffs- 2014 (Salaries)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 11.000	15 %				
For TRL 27.000; for the first TRL 11.000, TRL 1.650, for above	20 %				
For TRL 97.000; for the first TRL 27.000, TRL 4.850, for above	27 %				
For more than TRL 97.000, for TRL 97.000, TRL 23.750, for above	35 %				
Income tax tariffs- 2014 (Other income)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 11.000	15 %				
For TRL 27.000; for the first TRL 11.000, TRL 1.650, for above	20 %				
For TRL 60.000; for the first TRL 27.000, TRL 4.850, for above	27 %				
For more than TRL 60.000, for TRL 60.000, TRL 13.760, for above	35 %				
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)					
Year	Amount (TRL)				
2012	11,70				
2013	12,00				
2014	12,00				
Disability allowance (2014)					
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 (2014)					
Number of children /Status of spouse	No children	1 child	2 children	3 children	4 children
Employed	TRL 80,33	TRL 92,37	TRL 104,42	TRL 112,46	TRL 120,49
Unemployed	TRL 96,39	TRL 108,44	TRL 120,49	TRL 128,52	TRL 136,55
Exemption for house rental income					
Year when the income is derived	Amount (TRL)				
2012	3.000				
2013	3.200				
2014	3.300				
Exemption in capital gains (Except securities)					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2012	8.800				
2013	9.400				
2014	9.700				
Exemption in incidental income					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2012	20.000				
2013	21.000				
2014	21.000				
The upper limit of severance pay exempt from income tax					
Period	Amount (TRL)				
01.01.2014 - 31.12.2014	3.438,22				

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 (%)
2011	10,26
2012	7,8
2013	3,93
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2012	770
2013	800
2014	800

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2012	770
2013	800
2014	800
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	10,25 %
In advance transactions	11,75 %
In rediscount transactions under TPL	11,75 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as from 27.12.2013.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
2014	1.545.852,40
Stamp duty rates and amounts (2014)	
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 31,80
Income statement	TRL 15,40
Annual income tax return	TRL 41,20
Corporate tax return	TRL 55,00
Value added tax and withholding tax returns	TRL 27,20
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 20,30

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2014)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 146.306	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 292.791	
For transfers conducted without any consideration	TRL 3.371	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 3.371	
Tax tariff (2014)		
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 440.000	3 %	15 %
For the next TRL 970.000	5 %	20 %
For the next TRL 1.800.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.400.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings		
Payments / withholdings	01.01.2014-30.06.2014 (TRL)	01.07.2013-31.12.2013 (TRL)
Gross minimum wage	1.071,00	1.134,00
Social security premium employee's contribution (14 %)	149,94	158,76
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	10,71	11,34
Income tax base	910,35	963,90
Income tax calculated (15 %)	136,55	144,59
Minimum living allowance (Single) (-)	80,33	80,33
Income tax to be withheld	56,22	64,26
Stamp duty (7,59 per thousand)	8,13	8,61
Total withholdings	225,00	242,97
Net minimum wage	846,00	891,03
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
2014	13.230,00	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2014-30.06.2014	1.071,00	6.961,50
01.07.2014-31.12.2014	1.134,00	7.371,00

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.

© 2014 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr
vergidegundem.com
facebook.com/ErnstYoungTürkiye
twitter.com/EY_Türkiye