

# Vergide Gündem

**Tax Agenda**

Eylül / September 2014

**Hisse edindirme planları kapsamında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi**

Kaan Altun

**KKDF uygulaması ve özellikli hususlar**

Yusuf Ören

**English translation**

**Gümrükte Gündem**

Sercan Bahadır - Yakup Güneş

**Ekonomi Yorumları**

Levent Topçu

**Sirküler indeks**

**Vergi takvimi**

**Pratik bilgiler**

**Practical information**

**EY**

Building a better  
working world

## Hisse edindirme planları kapsamında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi

### Giriş

Günümüzde, çok uluslu şirket çalışanlarının hızlı sirkülasyonuna karşı işverenler, çalışanlarının bağlılığını sağlamak adına karşılıklı kazanım ekseninde çeşitli teşvik edici ücret planlarını gündemlerine daha çok getirmeye başlamışlardır. Bu aşamada başvurulan yöntemlerin başında ise yazımızın da konusunu oluşturan hisse senedi edindirme planları gelmektedir.

Hisse senedi planları, çok uluslu şirketlerin, özellikle üst düzey yöneticilerinin şirketin kendi belirlemiş olduğu birtakım koşulları yerine getirmeleri dâhilinde, (Belirli bir çalışma süresini doldurmak, performans hedeflerini yerine getirmek vb.) bedelsiz veyahut önceden belirlenen bir bedel ile çalışmakta oldukları şirketten hisse edinebilmelerine imkân tanıyan bir uygulamadır.

Şirketler hisse senedi opsiyonları ile çalışanlarının motivasyonlarını arttırarak şirketle olan bağlarını kuvvetlendirmeyi, bir yandan üst düzey yöneticilerine bu tür fırsatlar sunarak şirkete bağlılıklarını arttırmayı, diğer yandan da tercih edilecek bir şirket olmayı ve daha cazip bir çalışma ortamı sunmayı amaçlamaktadırlar.

### II. Hisse edindirme planlarının safhaları

Hisse senedi opsiyonlarının Gelir Vergisi Kanunu açısından belirli aşamalarda değerlendirilmesi mümkündür. Bu kapsamda her bir şirketin hisse planı koşulları değişiklik göstermekle birlikte genel olarak her planda yer alabilecek safhaları "granting period (Hisse senedi planına çalışanın katılımına izin verildiği tarih)", "vesting period (hisselerin belirlenen koşulların gerçekleşmesi ile çalışan tarafından hak edilmesi)" ve "exercising period (hisselerin çalışan tarafından iktisap edilmesi) şeklinde sıralanabilir.

- ▶ "Granting" ifadesiyle adlandırılan bu ilk safha, şirketin hisse edindirme planları doğrultusunda çalışanına yerine getirmesi gereken bir takım şartları sunduğu ve böylelikle çalışanın hisse edindirme planına dâhil edildiği, diğer bir deyişle çalışanlara hisse planına katılma izni verildiği, hissenin vaat edildiği tarihtir.
- ▶ "Vesting" (Bekleme dönemi) ifadesiyle adlandırılan ikinci safha, ilk aşamada yapılan hisse planında belirtilen şartların çalışan tarafından gerçekleştirildiği ve hisse senedi opsiyon hakkının elde edildiği safhadır. Örneğin çalışan, hisse planında 4 senelik çalışma süresini doldurmak ve bu süre içerisinde bir takım performans ölçütlerine ulaşmakla yükümlü olsun. Eğer çalışan, bulunduğu şirkette 4 yıllık çalışma süresini doldurmuş ve bu süre zarfında hedeflenen performans ölçütlerine ulaşmış ise opsiyon hakkını elde etmiştir. Yani bu çalışan için Vesting safhası 4 senelik bir zaman dilimine tekabül etmiştir.
- ▶ Üçüncü ve hisse senedi planlarının son aşaması olan "Exercising" safhası ile çalışan "vest" eden haklarını kullanarak hisseleri piyasa fiyatından düşük bedelle veya bedelsiz olarak iktisap etmiş olur.

Makalenin devamında, elde edilen bu gelirin ne şekilde değerlendirileceğine ve vergileneceğine değinmek faydalı olacaktır.

### III. Hisse senedi planlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi

Türkiye'de hisse senedi edindirme planlarının, çok uluslu şirketler tarafından kullanımı giderek yaygınlaşmasına karşın vergi mevzuatımızda bu planlara yönelik özel düzenlemelerin bulunmaması, gerçek ve tüzel kişilerin, gelir ve kurumlar vergisi yönünden tereddütler yaşamasına sebep olmaktadır. Hisse senedi planlarının, yukarıda da sayılan safhalarından hangisinde vergi yükümlülüğünün doğacağı, şirketin ve personelin yükümlülüklerinin ne şekilde yerine getirileceği uygulamada tereddüt içerisinde bulunan konuların başında gelmektedir.

Hisse senedi planlarında, belirtilen süre ve performans hedefi şartlarının yerine getirilmesi sonucu çalışan tarafından iktisap edilen hisse senetlerinden elde edilen gelirin niteliğinin netleştirilmesi adına Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine bakmak yararlı olacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde; *"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

*Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."* ifadesine yer verilmiştir.

Bu doğrultuda çalışanlara bedelsiz veya piyasa değerinden düşük bedelli olarak sağlanan hisse opsiyonlarının, çalışanların bağımlı faaliyetleri karşılığında elde edilmesi nedeni ile ücret olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

Çalışanın, hisse edindirme planındaki şartları yerine getirmesi neticesinde şirket hisselerini almaya hak kazanması, verginin doğması için yeterli değildir. Çünkü gelirin vergilendirilmesi için elde edilmiş olması gerekir. Hisse senedi opsiyonlarında vergilemenin yapılabileceği, diğer bir deyişle vergiyi doğuran olayın oluşu, çalışanın hisse senedi opsiyonları üzerindeki fiili, ekonomik ve hukuki tasarrufunun bulunduğu safhanın gerçekleşmesi ile meydana gelmektedir. Hisse edindirme planı koşulları farklılık arz etmekte olup exercise ve vesting tarihleri bazı planlar için aynı döneme tekabül edebilmektedir. Çalışanın iktisap ettiği hisseleri kullanma, 3. kişilere devretme gibi hakları elde ettiği evreyi takiben çalışanın gelir elde etmesinden söz edebiliriz.

Bu kapsamda, çalışan için hisse opsiyonlarının iktisabının gerçekleşmesi durumunda ücret olarak nitelendirilecek olan tutar; hisselerin bedelsiz olarak sağlanması durumunda alınan hisselerin piyasa değerinin tamamı, hisselerin piyasa değerinin altında bir bedel ile sağlanması durumunda ise piyasa değeri ile şirkete ödenen bedel arasında oluşan fark olacaktır.

Hisse opsiyonlarının çalışanlara sağlanan bir menfaat niteliğinde olması dolayısıyla şirketlerin çalışanlarına ödedikleri ücret niteliğindeki diğer menfaatler gibi değerlendirilip

vergilendirilmesi kaçınılmazdır. Dolayısıyla bu aşamada, Gelir Vergisi Kanunu'nun tevkifatlara ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 94. maddesini tekrar hatırlamak yerinde olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre işverenler, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılmış olup ücret sayılan ödemeleri (istisnadan faydalananlar hariç), nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. Böylece Türkiye mukimi şirketler, hisse senedi planları ile çalışanlarına sağladıkları bu ücret niteliğindeki menfaatleri, Gelir Vergi Kanunu'nun 94. maddesi gereğince tevkifata tabi tutmakla yükümlüdürler. Yürürlükteki gelir vergisi tarifesi uyarınca (% 15-35) gelir vergisi tevkifatı uygulanan opsiyon bedelleri için işverenler diğer ücret ödemelerinde olduğu gibi bu ödemeleri de muhtasar beyannamelerine dahil etmekle yükümlüdürler.

Bahse konu bu uygulama, hisse opsiyonlarının Türkiye'de bulunan işverence çalışana sağlanması veya yurt dışındaki grup şirket tarafından sağlanan hisselerin birebir ücret niteliğinde Türkiye'deki şirkete yansıtılması durumunda geçerlidir. Dolayısıyla şirket hisselerinin yurt dışında mukim şirket tarafından doğrudan çalışana sağlanması durumunda ödemenin Türkiye'deki işveren ile ilişkilendirilmesi mümkün olmayacağından ücret olarak nitelendirilecek olan tutarın yıllık gelir vergisi beyanname yolu ile ilgili beyan süreleri içerisinde (2014 gelirleri için 1-25 Mart 2015 döneminde) beyan edilmesi gerekmektedir.

Yazımızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere farklı ülkelerde, iç mevzuatlardaki değişik uygulamalar sebebi ile hisse opsiyonlarının vergilendirilmesine yönelik farklı yaklaşımlar görmek mümkündür. Dolayısıyla bazı şirketlerin yurt dışında mukim grup firmaları tarafından Türkiye'deki şirket bünyesinde çalışmakta olan kişilere sağlanan hisse bedellerinin yansıtılması durumunda iki grup şirket arasında Gelir Vergisi Kanunu ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında görüş ayrılıkları ve sorunlar yaşanabilmektedir.

Örneğin, hisse opsiyonlarının yukarıda bahsetmiş olduğumuz üç aşaması kapsamında "Granting" veya "Vesting" dönemlerinde, yani çalışanın hisseleri iktisap etmesinden önce yalnızca hisselerini almaya hak kazanmış oldukları periyotta, gelir vergisi mevzuatı açısından elde edilmiş bir gelirin olmayışı, hisseler üzerinde çalışanın hukuki ve ekonomik tasarrufunun bulunmayışı sebebiyle herhangi bir vergilendirme olmayacaktır.

Ancak yurt dışında mukim grup şirket aracılığıyla çalışanlara sağlanan hisselerin iktisap dönemi öncesi Türkiye'deki şirkete yansıtılması durumunda ücret olarak nitelendirilecek olan bedellerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi gereğince çalışanın bordrosuna intikal ettirilip, ilgili tutar üzerinden gelir vergisi, damga vergisi ve çalışan ücretinin ilgili dönemin sosyal güvenlik primine esas kazanç tavan sınırı altında kalması durumunda ise SGK primi ödenmesi gerektiği iddia edilebilecektir.

Bu durumu örnekle açıklamaya çalışalım.

Türkiye mukimi (A) firmasına bağlı olarak çalışan Ahmet Bey, (A) firmasının Almanya'daki merkezi tarafından 3 yıl boyunca % 20

satış oranını yakalamak ve 3 yıl boyunca şirketten ayrılmamak koşulları ile bir hisse edindirme planına dahil edilmiştir. Ahmet Bey, belirlenen koşulları gerçekleştirmek şartı ile 3 senenin sonunda 5 bin TL değerindeki hisse senetlerine bedelsiz olarak sahip olacaktır. Hisse edindirme planının şartları henüz yerine getirilmemişken Almanya mukimi (X) firması Türkiye'deki iştirakine 5 bin TL'lik tutarı yansıtmıştır. Bu durumda, hisse edindirme planından bir menfaat sağlanmamasına karşın yansıtılan bedel üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gündeme gelebilecektir.

Türkiye mukimi (B) firmasına bağlı olarak çalışan Mehmet Bey aynı firmanın İngiltere'deki iştirakinde çalışmak üzere gönderilmiştir. İngiltere'deki 5 yıllık görevlendirme süresi boyunca 20 firmayı kendileriyle çalışmaya ikna etmek ve bu süre zarfında şirketten ayrılmamak koşulları ile İngiltere'deki firma tarafından bir hisse edindirme planına dahil edilmiştir. Ücretinin tamamını Türkiye'deki firmadan alan Mehmet Bey'in aylık ücreti 8 bin TL'dir ve hisse edindirme planında bahsi geçen şartları yerine getirmesi halinde 20 bin TL değerindeki hisse senedine sahip olacaktır. Hisse edindirme planının şartları henüz yerine getirilmemişken İngiltere mukimi (Y) firması Türkiye'deki firmaya 20 bin TL'lik tutarı yansıtmıştır. Bu durumda, çalışanın ekonomik ve hukuki tasarrufunda olmayan ve elde edilmesi kesinlik kazanmayan ödeme için gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği iddia edilebilecektir.

Türkiye'de mukim şirket açısından, hisse opsiyonlarının çalışanlar tarafından iktisap edilmesinden önce gelir vergisi kesintisi yapılması durumunu ortaya çıkarabilecek bu uygulama sebebiyle iki farklı ülke mukimi şirket arasında oluşturulacak hisse edindirme planlarının, çalışanların görevlendirme sürelerinin, özellikle dönemsellik ilkesinin ihlal edilmemesi ve yansıtılan tutarların doğruluğu hususları göz önünde bulundurularak iyi gözden geçirilip değerlendirilmesi ve yanlış bir uygulamada bulunmamak için mukteza talebinde bulunulmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

#### **IV. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında hisse senedi planlarının değerlendirilmesi**

Türkiye mukimi bir şirkette çalışan yabancı bir çalışanın bu şirketten hisse planı dolayısıyla elde ettiği gelirlerin vergilemesi konusunda, eğer varsa, bu çalışanın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasındaki çifte vergiyi önleme anlaşması ve Gelir Vergisi Kanunu hükümleri birlikte değerlendirilmelidir.

Öte yandan, vergileme hakkının hangi ülkede olduğunu tespit etmek adına, OECD Model Tax Convention (OECD Model Vergi Anlaşması) isimli uluslararası anlaşmanın konuya ilişkin yorumlarına bakmak faydalıdır. Özellikle OECD Model Vergi Anlaşması'nın 15. maddesi, çalışanlara verilen bu menfaatlerin vergilemesindeki en önemli husus olarak, kaynak ülkenin vergileme hakkına sahip olması gerektiğini belirtmektedir. OECD'nin vergilemeyi hangi ülkenin yapacağı konusundaki genel yaklaşımı, vergilemenin çalışanın hizmeti ifa edip hisse opsiyon hakkını aldığı ülke tarafından yapılması yönündedir.

Uygulamada karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi de, hisse opsiyonlarının birden fazla ülkede ifa edilen hizmetlerle ilişkilendirilmesi neticesiyle ilgili ülkelerde doğru şekilde

vergilendirilememesi konusudur. Çalışanlara sağlanan menfaat tutarının ne şekilde vergilendirileceği ve vergilendirme hakkının hangi ülkede olacağı konusu, OECD Model Vergi Anlaşması'nın ilgili maddelerine ve çalışanın Türkiye'de bulunduğu süreçteki mükellefiyet durumuna göre farklılıklar gösterebilmektedir. Bu nedenle, vergilemenin uygun bir şekilde yapılabilmesi için her konunun kendi koşulları dâhilinde özel olarak değerlendirilmesinin doğru işlem yapmak adına riskleri minimize edeceğini düşünmekteyiz.

#### **V. Sonuç**

Özellikle çok uluslu şirketler, küreselleşen piyasalar ile artan rekabet ortamına kendi bünyeleri dâhilinde de ayak uydurmak ve istikrarlı bir çalışan kadrosu oluşturmak adına bir takım teşvik edici unsurları uygulamaya başlamışlardır. Bu teşvik unsurlarından birisi de hisse senedi edindirmek amacıyla uygulanan hisse senedi planlarıdır. Hisse senedi planları ile şirketler, bir yandan çalışanları için daha cazip bir çalışma ortamı sunmayı bir yandan da onları şirket bünyesinde tutmayı hedeflemektedirler.

Hisse senedi planları, çalışanlar tarafından edinilen hisselerin, hangi aşamada vergilendirileceği hususunda bir takım sorunları da beraberinde getirmiştir. Özellikle mevcut vergi mevzuatımızda hisse opsiyonlarına dair düzenlemelerin bulunmaması neticesinde şirketlerin yanlış uygulamaları sebebiyle bazı değer kayıplarına uğradıkları görülmüştür.

Şirketlerin hisse edindirme planları çerçevesinde yaşadıkları en büyük tereddüt, iki farklı ülke mukimi firmada görevlendirilen çalışanların edindiği hisselerin hangi ülke mevzuatı gereğince ve nerede vergilendirilmesi gerektiği hususunda yaşanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda da saydığımız maddelerince ücret olarak nitelendirilmesi gereken hisse senedi edindirme planları çerçevesinde elde edilen menfaatlerin, ilgili iki ülke arasındaki Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarının ve hisse senedi planları konusunda en önemli dayanaklardan biri olan OECD Model Vergi Anlaşması'nın da desteklediği gibi, çalışanın hisse edindirme planları süresince çalıştığı gün sayısı oranında ilgili ülkeler tarafından vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır.

Vergi mevzuatımızda hisse senedi opsiyonlarına dair düzenlemelerin bulunmaması, uygulamada tereddütlere yol açsa da, tasarı halinde bulunan yeni Gelir Vergisi Kanunu'nda konuya ilişkin düzenlemelere yer veriliyor olması, hisse senedi edindirme planları gibi şirketlerin gittikçe yaygınlaşan yeni nesil teşvik edici yöntemlerinin vergilendirme ilkelerinin önümüzdeki dönemde netleştirileceğini göstermektedir.

## KKDF uygulaması ve özellikli hususlar

### I. Giriş

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF), Bakanlar Kurulunun 13.12.1984 tarihli ve 84/8860 sayılı Kararı ile T.C. Merkez Bankası nezdinde kurularak mevzuatımızdaki yerini almıştır. KKDF, ihracatı ve yatırımları teşvik etmek amacıyla kurulmuş bir fon çeşididir.

Bu yazımızda, KKDF'nin kısa tarihçesini, kuruluş amacını, fona tabi tutulan işlemleri, ülke ekonomisindeki payını ve özellikli durumlarını ele alacağız.

### II. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'nun kısa tarihçesi ve kuruluş amacı

1973-1974 ve 1979-1980 yıllarında petrol fiyatlarındaki hızlı yükseliş, petrol ithalatçısı olan Türkiye ekonomisinde büyüme, işsizlik ve enflasyon açısından oldukça olumsuz etkiler yaratarak, ekonominin krize girmesine sebep olmuştur. T.C. Merkez Bankasındaki döviz rezervleri erimiş, piyasadan petrol, ilaç gibi ihtiyaçlar karşılanamaz hale gelmiş, yatırım ve üretim durmuş, enflasyon % 60'ların üzerine çıkmış, büyüme eğilimi negatif seyre dönmüştür.

Bu nedenle, 1980 ve 1984 yılları arasında Türk ekonomisinin uluslararası rekabet ortamına uygun dinamik bir yapıya kavuşturulması için bazı kararlar alınmıştır. Bu politikalar doğrultusunda enflasyon oranının azaltılmasına, ihracata, kaynak kullanımında etkinliğe ve iç tasarrufların artırılmasına ağırlık verilmiş, ihracatın öncülük ettiği bir sanayileşme politikasıyla büyümenin gerçekleştirilmesi tercih edilmiştir. Bunun için kambiyo rejimini önemli ölçüde serbestleştiren, ithalatta liberasyonu artıran, ihracatı ve yatırımları desteklemeye öncelik veren politikalar uygulamaya konmuş, fiyatların belirlenmesinde piyasa güçlerini dikkate alan daha serbest bir sistem geliştirilmiştir.

İhracatçılara, yatırımcılara ve ihtisas bankalarına kaynak aktararak, kalkınma planı ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak ihracatı ve yatırımlarda kaynak kullanımını destekleme yoluyla banka kaynaklarının bu sahalara yönlendirilmesini ve ihtisas kredilerinde kredi maliyetlerinin düşürülmesini temin etmek amacıyla Bakanlar Kurulu, 13.12.1984 tarihinde T.C. Merkez Bankası nezdinde "Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu"nun kurulmasını kararlaştırmıştır.

Daha sonra Bakanlar Kurulunun 12.05.1988 tarihli ve 88/12944 sayılı kararı ile KKDF'nin esas ve şartları yeniden düzenlenmiştir. Karar'a ilişkin 26.08.1989 tarihinde yayımlanan 6 sıra numaralı KKDF Hakkında Tebliğ ile Fon'un nasıl uygulanması gerektiği hususunda belirlemeler yapılmıştır.

### III. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'na tabi tutulan işlemler ve fon kesinti oranları

#### A. Yurt dışından sağlanan krediler

Bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları döviz ve altın kredilerinde (fiduciary işlemler hariç);

- Ortalama vadesi bir yıla kadar olanlarda % 3,
- Ortalama vadesi 1 yıl (1 yıl dahil) ile 2 yıl arasında olanlarda % 1,
- Ortalama vadesi 2 yıl (2 yıl dahil) ile 3 yıl arasında olanlarda % 0,5,
- Ortalama vadesi 3 yıl (3 yıl dahil) ve üzerinde olanlarda % 0,

oranlarında, ana para üzerinden KKDF kesintisi yapılmaktadır.

Ayrıca bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları TL kredilerde vadesine bakılmaksızın tahakkuk eden faiz üzerinden % 3 oranında KKDF kesinti yapılması gerekmektedir.

#### **B. Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatlarda**

KKDF mevzuatı hükümlerine göre, ödeme şekli itibarıyla ithalatçının kredilendirilmesinin söz konusu olduğu kabul kredili, mal mukabili ve vadeli akreditif ödeme şekillerine göre yapılan ithalatta fon kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, yukarıda yer alan ödeme şekilleri ile yapılan ithalatlarda, 2011/2304 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 6 oranında fon kesintisi yapılması zorunludur.

#### **C. Fiduciary işlemler**

6 sıra numaralı KKDF Tebliği'nde, Türkiye'de kurulmuş bankaların yabancı bankalar veya yurt dışındaki kendi şubeleri adına yurt içinden kabul ettikleri mevduat veya aracılık ettikleri havalelerle karşılıklı olarak yurt dışından açtırılan mevduat hesapları ile havale olarak gelen ve Türkiye'de yerleşik kişilerin kullanımına sunulan paraların fiduciary işlemler kapsamında değerlendirileceği ve bu Tebliğ'in uygulamasında fiduciary işlemlerinin kredi olarak kabul edileceği belirtilmektedir.

Özetle fiduciary işlemler, Türkiye kaynaklı fonların, yurt dışında kurulu bir banka veya şube kullanılarak önce yurt dışına çıkarılması ve daha sonra tekrar yurda getirilmesi işlemidir.

Konuya ilişkin olarak 5 Ağustos 1996 tarihli ve 96/2 sayılı T.C. Merkez Bankası talimatında, Türkiye'de faaliyet gösteren bankaların yurt dışındaki bankalar veya kendi şubeleri adına yurt içinden kabul ettikleri mevduat veya Türkiye'deki kişilerin yurt dışındaki bankalara veya şubelere gönderecekleri havalelerle karşılıklı olarak, yurt dışındaki banka veya şubeden Türkiye'ye gönderilen havalelerin kredi olarak değerlendirileceği ve vadesine bakılmaksızın fon kesintisine tabi tutulacağı ifade edilmiştir. Söz konusu fon kesintisi oranı 6 sıra numaralı Tebliğ'de de belirtildiği üzere % 3'tür.

#### **IV. Kaynak Kullanımı Destekleme Fon kesintisine tabi tutulmayacak işlemler**

6 sıra numaralı KKDF Tebliği'nde fon kesintisine tabi tutulmayacak işlemler sıralanmıştır. Ticari hayatta mükelleflerin karşılıklarına çıkan bu işlemlerden bazıları şunlardır:

- ▶ Yurt içi bankalar arası krediler ile finansman şirketlerinin bankalardan kullandığı krediler,
- ▶ Bankalarca yurt dışında yerleşik kişilere açılacak krediler,
- ▶ Yurt dışındaki işlemlerle ilgili olarak yurt içindeki bankalardan veya yurt dışından alınacak döviz kredileri,

- ▶ Yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanılan krediler,
- ▶ Kuyumculukla iştiğal eden gerçek ve tüzel kişilerce kullanılan altın kredileri,
- ▶ Kitap ithalatının finansmanı için kullanılan krediler,
- ▶ Faktoring şirketleri tarafından yurt dışından ihracat faktoringi amacıyla sağlanan ve bu amaçla kullanılan fonlar,
- ▶ Petrol (petrol mahsulleri dahil), gübre, gübre hammaddesi, buğday ve arpa ile buğday ve arpanın Dahilde İşleme Rejimi kapsamında işlenmesi sonucu elde edilen ikincil işlem görmüş ürünlerin ithalatının finansmanı amacıyla kullanılan krediler ve ithalat işlemleri.

#### **V. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu kesintisinin ödenmesinde sorumlu kuruluşlar**

Fon kesintilerinin süresinde yatırılmasından; kredi kullanan, krediyi kullandıran veya kullanılmasına aracılık eden ve kredili ithalatta tahsilatı yapan bankalar, özel finans kurumları, finansman şirketleri ve gümrük idareleri sorumludur.

6 sıra numaralı KKDF Hakkında Tebliğ uyarınca bankalar, özel finans kurumları ve finansman şirketleri, sözü geçen Tebliğ'in 2'nci maddesine göre hesaplanacak fon kesintilerini;

- ▶ Türk Lirası kredilerde faiz tahakkukunu,
- ▶ Döviz kredilerinde kredinin kullanıldığı veya kullandırıldığı tarihi,
- ▶ Kredili ithalatta tahsilatı,

izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesi veznelere yada vergi tahsilatına yetkili banka şubelerine yatırmak zorundadırlar.

#### **VI. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'na ilişkin süresinde bildirimde bulunmayan ve ödemesini yapmayan kuruluşlar hakkında yapılacak işlemler**

Maliye Bakanlığı tarafından 14.02.2002 tarihinde yayımlanan 2002/4 seri numaralı Genelge'de, KKDF kesintisine konu işlemleri yapan bankalar, özel finans kurumları ve finansman şirketlerinden, söz konusu kesintileri süresinde bildirmeyenler hakkında, Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesi uyarınca işlem yapılacağı ve ikinci derecede usulsüzlük cezası uygulanacağı belirtilmiştir.

Yine aynı Genelge'de, süresinde verilmeyen bildirimlerin tahakkuk fişi düzenlenerek sorumlu kuruluşlara bir aylık ödeme süresi verileceği ve ayrıca KKDF kesintisinin ait olduğu dönemin normal vade tarihinden tahakkuk fişinde belirtilen vade tarihine kadar geçen süreler için 2014/1 sayılı Parasal Sınırlar ve Oranlar Hakkında Genel Tebliğ'de belirlenen kanuni faiz oranının iki katı tutarında cezai faiz hesaplanıp tahakkuk fişine yazılacağı açıklanmıştır. Tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen ve bildirimde yer alan KKDF kesintileri ile cezai faizin tahakkuk fişinde belirtilen vadede ödenmemesi halinde, KKDF kesintilerine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen oranda gecikme zammı hesaplanacaktır. Cezai faiz tutarına gecikme zammı hesaplanmayacaktır.

Öte yandan, KKDF kesintilerine ilişkin olarak denetim

birimlerince yapılan inceleme sonucunda düzenlenen raporlarda tespit edilen KKDF kesintileri ile cezai faizin ödenmesinde bankaların sorumluluğu dışında kalan tutarların ödenmesinden kişiler sorumlu olacağından, bu tutarlar ilgili gerçek ve tüzel kişilerden bağlı oldukları vergi dairelerince, Maliye Bakanlığının yayımlanmış olduğu 2002/4 seri numaralı Genelge'de belirtilen esaslara göre takip ve tahsil edilecektir.

## **VII. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu kesintilerinde özelliikli durumlar**

### **A. Kredi geri ödeme vadesinin değişmesi durumu**

Piyasa koşullarında, firmalar zaman zaman yurt dışından kullandıkları kredilerin geri ödemelerini vadesi dolmadan yapabilmektedirler. Vadeden önce ödeme yapılması durumunda ortalama vade hesaplaması yapılarak, bulunan ortalama vadeye göre ödenecek KKDF tutarının tespit edilmesi gerekmektedir.

### **B. Peşin ödemeden sonra gerçekleşen fark ödemeleri**

Şirketler, peşin ithalatın ödemesini gerçekleştirdikten daha sonra sözleşme çerçevesinde, ilgili ithalata ilişkin geriye dönük şekilde fiyat ayarlaması yapılması durumları ile karşılaşabilmektedirler.

KKDF mevzuatına göre peşin ithalatlarda KKDF kesintisi yapılmazken, vadeli ithalatlarda % 6 oranında KKDF kesintisi yapılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının 03.09.2009 tarihli ve B.07.1.GİB.O.02.68/6802-7 sayılı özelgesinde belirtildiği üzere, peşin ithalattan sonra sözleşmeye bağlı olarak ortaya çıkan fiyat farkı ödemelerinin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra gerçekleşmesi durumunda, söz konusu fark ödemeleri üzerinden KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir.

### **C. Firma merkezi ile şubesi arasında yapılan para ve ticari eşya alış-verişi**

Türkiye'deki şube statüsündeki firmalar ile yurt dışı merkezler, zaman zaman para ve ticari eşya alış-verişinde bulunmaktadır. Özellikle Türkiye'de ki şubelerin finansman ihtiyaçlarını karşılamak için yurt dışı merkezlerinden para temin ettiklerine sıklıkla rastlamaktayız.

Türkiye'deki şubelerin, yurt dışı merkezlerinden finansman ihtiyacı için kullanmış oldukları paralar kredi kullanımı olarak değerlendirilmektedir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının 22.01.2013 tarihli ve 70903105-165.01.03(120)-42898 sayılı özelgesinde de belirtildiği üzere, firmaların Türkiye'deki şubelerinin yurt dışı merkezlerinden sağlayacakları paralar kredi mahiyeti taşımakta olup, ilgili tebliğ kapsamında değerlendirilerek kredinin ortalama vadesine göre KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte, aynı özelgede, şubenin merkezden ithal ettiği eşya bedellerinin, ithalata ilişkin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonraki bir tarihte merkeze transfer edilmesi durumunda, ithalatın vadeli ithalat kapsamında değerlendirilmesi ve %6 oranında KKDF kesintisinin yapılması gerektiği belirtilmiştir.

## **D. Serbest bölge firmalarının kullandıkları yurt dışı kredileri**

Serbest bölgelerde yer alan firmaların yurt dışından sağladıkları kredilerde KKDF kesintisinin yapıp yapılmayacağına ilişkin mevzuatta herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde; "Serbest bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz." hükmü yer almaktadır. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler kambiyo mevzuatı açısından yurt dışında yerleşik sayılmaktadırlar. Dolayısıyla, serbest bölgelerde yer alan firmalar yurt dışında yerleşik sayılmaları sebebiyle, yurt dışından sağlamış oldukları kredilerde KKDF kesintisinin yapılmaması gerekmektedir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının 11.07.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.O.06.68-165.01.03-(46)-292/70237 sayılı yazısında, serbest bölgede faaliyette bulunan kullanıcıların, yurt dışından sağlayıp serbest bölgede kullanacakları döviz veya Türk Lirası kredileri üzerinden vadesine bakılmaksızın KKDF kesintisinin yapılmaması gerektiği belirtilmiştir.

Aynı özelgede serbest bölgedeki şubeler tarafından yurt dışından temin edilen kredilerin, aynı firmanın Türkiye'de faaliyet gösteren diğer şubeleri ya da firma merkezi tarafından kullanılması halinde, söz konusu kredilerin, Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladığı krediler kapsamında değerlendirileceği açıklanmıştır.

## **E. Milli Savunma Bakanlığı projeleri kapsamında yapılan ithalatlara**

Milli Savunma Bakanlığı ile birlikte ortaklaşa proje yürüten firmaların, Bakanlığın yıllık programlarında yer alan askeri amaçlı ihtiyaçları karşılamak üzere, üretimlerde kullanılacak makine, malzeme ve teçhizatı mal mukabili ödeme şekline göre ithal etmeleri durumunda fon kesintisinin yapıp yapılmayacağına dair KKDF mevzuatında herhangi bir belirleme söz konusu değildir.

Ancak 3833 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Stratejik Hedef Planının Gerçekleştirilmesi Maksadıyla Gelecek Yıllara Sari Taahhütlere Girişme Yetkisi Verilmesi Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinde; "Türk Silahlı Kuvvetleri Stratejik Hedef Planının, ilgili yıl genel ekonomik büyüklükleri ile bütçe büyüklükleri dikkate alınmak suretiyle Bakanlar Kurulunca onaylanan yıllık programlarında yer verilen mal ve hizmet alımı, üretimi ve yenileştirme, yapım ana silah ve malzeme sistemleri ile mühimmat tedarikine ilişkin projeler için sonraki yıllara ait giderleri tutarında gelecek yıllara sari taahhütlere girişmeye ilgisine göre Milli Savunma Bakanlığı veya İçişleri Bakanlığı yetkilidir. Yıllık programlarda her projenin toplam maliyeti, başlama ve bitiş tarihi, önceki yıllar harcama tutarı ile cari ve gelecek yıllar tahmini gider toplamının gösterilmesi zorunludur. Bakanlar Kurulu, projeleri revize etmeye ve revize yetkisinin belli bir limite kadar olan kısmını ilgisine göre Milli Savunma Bakanlığına veya İçişleri Bakanlığına devretmeye yetkilidir." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un 4'üncü maddesinde ise, 1'inci madde gereğince uygulanacak hizmetlerin yürütülmesi için yurt dışından sağlanacak her çeşit silah sistemi, silah, mühimmat, araç, gereç, malzeme ve hizmetler için öncelikle döviz tahsisi yapılacağı; bu

silah, mühimmat, araç, gereç ve malzemelerin dışalımının her türlü vergi, resim, harç, zam, ardiye ücreti ve fon kesintilerinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Yer verilen ilgili Kanun'un ilgili maddelerinin lafzından da anlaşılacağı üzere, Milli Savunma Bakanlığının yıllık programlarında yer alan askeri amaçlı ihtiyaçları karşılamak üzere, Bakanlık ile birlikte ortaklaşa proje yürüten kurumlar tarafından yapılacak üretimlerde kullanılacak makine, malzeme ve teçhizatın mal mukabili ödeme şekline göre ithalatın 3833 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilmesi durumunda KKDF kesintisine tabi tutulmayacaktır.

## VIII. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu'nun rakamsal büyüklüğü

KKDF kesintisinin 2006-2012 yıllarındaki tahsilat rakamları kredi işlemleri ve ithalat işlemleri bazında aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Yıllar	KKDF Fon Kesintisi Tutarları (TL)		
	Kredi İşlemleri	İthalat	Toplam
2006	1.397.808.000	420.668.000	1.818.476.000
2007	1.644.557.000	392.296.000	2.036.853.000
2008	2.324.884.000	435.095.000	2.759.979.000
2009	1.963.098.000	407.895.000	2.370.993.000
2010	1.614.060.000	418.639.000	2.032.699.000
2011	2.447.218.000	536.911.000	2.984.129.000
2012	3.362.667.000	506.920.000	3.869.587.000

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Verileri

Yukarıdaki verilerden de anlaşılacağı üzere KKDF kesinti rakamları yıllar itibarıyla sürekli artış eğilimi göstermiştir. Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu tahsilat rakamları içerisindeki büyük payı ise kredi işlemlerinden elde edilen kesintiler oluşturmaktadır.

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu kesintisinin 2006-2012 yılları arasında merkezi yönetim gelirlerinin içerisindeki payı ise şu şekildedir:

Yıllar	KKDF Kesintisi	Merkezi Yönetim Gelirleri	KKDF/ Merkezi Yönetim Gelirleri (%)
2006	1.818.476.000	173.483.430.000	1
2007	2.036.853.000	190.359.773.000	1,1
2008	2.759.979.000	209.598.472.000	1,3
2009	2.370.993.000	215.458.341.000	1,1
2010	2.032.699.000	254.277.435.000	0,8
2011	2.984.129.000	296.823.602.000	1
2012	3.869.587.000	331.700.350.000	1,2

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Verileri

Tablomuzdan da görülebileceği üzere, merkezi yönetim gelirleri altında "Genel Bütçeli İdarelere Ait Paylar" içerisinde muhasebeleştirilen KKDF kesinti tutarlarının ülkemizin bütçe

gelirleri içerisindeki payı % 0,8 ile % 1,3 arasında seyretmekte olup, her geçen yıl bütçe gelirlerine paralel biçimde artış göstermektedir.

## IX. Sonuç

Yazımızda, Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu uygulaması, fon kesintisi yapmakla sorumlu olan kuruluşlar, fon kesintisindeki özellikli durumlar ve fon kesintisi tutarlarının ülke ekonomisi içerisindeki payı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Mükellefler üzerinde zaman zaman ciddi yükler oluşturabilen KKDF uygulamasına ilişkin özellikli bazı durumlarda maalesef mevzuatımız eksik kalabilmektedir. Mevzuatımızın eksik kaldığı bu gibi hususlar özelgeler yardımıyla açıklığa kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Bu sebeple mükelleflerin, gerek ithalat işlemlerinde gerekse kredi işlemlerinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafınca yayımlanan güncel özelgeleri takip etmeleri, tereddütte kalınan hususlarda özelge talebinde bulunmaları faydalı olacaktır.





## Taxation of incomes derived in the stock option plans

Due to the rapid circulation of employees in multinational companies, employers have begun to implement various remuneration plans as a form of encouragement in order to enhance employees' ties with companies and to provide them with extra motivation. One of the main methods used for this purpose is stock option plans.

Allowing employees to acquire shares of the company they work for free of charge or at a predetermined price by fulfilling certain conditions determined by the company, stock option plans are comprised of Granting, Vesting and Exercising stages.

In the granting stage; the company sets out the conditions that should be fulfilled by the employee to acquire the stock option right, the employee is included in the plan and the share is subscribed. In the vesting stage; the conditions specified in the stock plan are fulfilled by the employee and the stock option right is acquired. In the exercising stage; the employee acquires the shares at a price lower than the market price or free of charge by exercising the vested rights.

The lack of specific arrangements regarding stock option plans in our tax legislation despite the more prevalent use of these plans by multinational companies raises hesitations with respect to the stage in which the tax liability will arise and how the liabilities of the company and the personnel will be fulfilled.

Under the article 61 of the Income Tax Law, remuneration is described as benefits that are provided in cash and in kind to those working in affiliation with an employer and a certain place of work in return for their services and that can be represented with money. According to this article, share options are also deemed as remuneration.

Considering the principle that income must have been derived in order to be taxed, when an employee is entitled to acquire the company's shares upon fulfillment of the conditions required in the share ownership plan involving the employer, this situation would not be sufficient for the tax to be triggered. It could be said that the tax in the share option is triggered in the stage when the employee disposes of share options physically, economically and legally. In other words, the employee derives income following the stage of gaining the rights of disposing of the shares he acquires or transferring them to third parties, and therefore the said income would be taxed. In this respect, the amount to be considered as remuneration for the employee in case the stock options are acquired would be comprised of the whole amount of the market value of the shares acquired, if the shares are granted free of charge or of the difference between the market value and the price paid to the company, if the shares are granted at a price lower than the market value.

Employers must apply withholding tax to the share options deemed as remuneration in accordance with the article 94 of the Income Tax Law, which includes arrangements regarding withholding tax, and include these payments in their withholding tax return. On the other hand, since the payment cannot be associated with the employer in Turkey if the company's shares are directly granted to the employee by the non-resident company, the amount in question should be declared before the declaration dead line

(in the period of 1-25 March 2015 for the incomes of 2014) through the annual income tax return.

The taxation process of share options may vary due to different tax applications of different countries. In this context, considering applications that could require application of income withholding tax before acquisition of share options by employees, we recommend that stock option plans to be established between two companies resident in different countries and the assignment periods of employees are thoroughly reviewed and evaluated in the light of the principle of periodicity and the accuracy of the recharged amounts in terms of amount and timing and that a tax ruling is requested in this regard, in order to avoid any incorrect applications, from the perspective of Turkish resident companies.

One of the most important issues encountered in application is the failure to correctly tax the stock options as a result of their association with services rendered in multiple countries. The method of taxing the benefit amounts provided to employees and the country to possess the taxation right may vary depending on the relevant articles of the OECD Model Tax Convention Agreement and the tax liability status of the employer in the period of his stay in Turkey. Therefore, in order to apply taxation properly, each case should be evaluated specifically in terms of its own circumstances and provisions of the Income Tax Law, provisions of double tax treaties between Turkey and the country of residence of employees (if any) as well as the OECD Model Tax Convention Agreement should be considered altogether. This could minimize the issues that could be encountered and ensure an accurate application.

The lack of arrangements regarding share options in our tax legislation may lead to hesitations in application; however, the inclusion of arrangements regarding the matter in the new Income Tax Law which is currently in draft form shows that the taxation principles applicable to new-generation methods of encouragement such as stock option plans, which are more and more frequently implemented by companies will be clarified in the period ahead.

# RUSF application and specific issues

## I. Introduction

Resource Utilization Support Fund (RUSF) was included in our legislation upon its establishment by the Central Bank of the Republic of Turkey on the basis of the Council of Ministers Decision numbered 84/8860 and dated 13.12.1984. Resource Utilization Support Fund is a type of fund established to encourage exportation and investment.

In this article, we will discuss the transactions subject to RUSF and specific cases related to RUSF.

## II. Transactions subject to Resource Utilization Support Fund and fund deduction rates

### A. Loans received from abroad

In the foreign exchange and gold loans which Turkish residents except for banks and financing companies receive from abroad (excluding fiduciary transactions), the following RUSF rates shall be applied to the principal:

- 3% for those with an average maturity up to one year,
- 1% for those with an average maturity between 1 year (including 1 year) and 2 years,
- 0,5% for those with an average maturity between 2 years (including 2 years) and 3 years,
- 0% for those with an average maturity of 3 years (including 3 years) and above.

Furthermore, 3% RUSF deduction shall be applied to the interest accrued on the TL loans which Turkish residents except for banks and financing companies receive from abroad, regardless of the maturity.

### B. Importations conducted with payment with letter of acceptance, payment with deferred payment letter of credit and payment with cash against goods

According to the provisions of RUSF legislation, 6% fund deduction shall be applied in importations conducted with payment with letter of acceptance, deferred payment letter of credit and cash against goods where the importer is credited by payment method.

### C. Fiduciary transactions

As per the RUSF Communiqué no. 6, when funds established in Turkey are first taken abroad by means of a bank or branch established abroad and they are brought into the country again, this shall be deemed a fiduciary transaction, and fiduciary transactions shall be deemed as a loan in the application of this Communiqué.

Pursuant to the directive of Central Bank of the Republic of Turkey numbered 96/2 and dated 5 August 1996 promulgated on the issue, the money orders sent to Turkey by the bank or branch located abroad in return for the deposits which banks

operating in Turkey domestically accept on behalf of foreign banks or their own branches or money orders sent to foreign banks or branches by Turkish residents shall be deemed loan and subjected to fund deduction regardless of their maturity. The applicable fund deduction rate is 3% as stated in Communiqué no. 6.

### **III. Transactions not subject to Resource Utilization Support Fund deduction**

RUSF Communiqué no. 6 lists the transactions that will not be subjected to fund deduction. Some of these transactions which taxpayers encounter in business life are as follows:

- ▶ Domestic inter-bank loans and loans which financing companies receive from banks,
- ▶ Loans offered to non-residents by banks,
- ▶ Foreign exchange loans received from domestic banks or from abroad in connection with activities conducted abroad,
- ▶ Loans received within the scope of investment incentive certificate,
- ▶ Gold loans received by real and legal persons engaged in jewelry business,
- ▶ Loans received for financing book importation,
- ▶ Funds received from abroad by factoring companies for export factoring and provided for this purpose.

### **IV. Entities responsible for the payment of Resource Utilization Support Fund deduction**

Banks using the loan, providing the loan or acting as an intermediary for the provision of the loan and making the collection in importations on credit, private finance institutions, financing companies and customs authorities are responsible for the timely payment of fund deductions.

Pursuant to the RUSF Communiqué no. 6, banks, private finance institutions and financing companies shall deposit the fund deductions calculated under article 2 of this Communiqué to the tax office pay desks or bank branches authorized for tax collection until the evening of the 15th day following the;

- ▶ Interest accrual with regard to loans denominated in Turkish Lira,
- ▶ Date when the loan is received or provided with regard to loans denominated in foreign currency,
- ▶ Collection with regard to importations on credit.

### **V. Procedures initiated for entities which do not timely file declarations and make payments with respect to the Resource Utilization Support Fund**

According to the Circular no. 2002/4 promulgated by the Ministry of Finance on 14.02.2002, banks, private finance institutions and financing companies conducting transactions subject to RUSF deduction which do not timely declare these deductions shall be subjected to proceedings under article 352 of Tax Procedures Law and second degree irregularity fine.

The same Circular states that for overdue declarations,

responsible entities shall be granted a payment term of one month upon the issue of an accrual voucher, and penal interest shall be calculated twice as the legal interest rate defined in the General Communiqué on Monetary Limits and Rates no. 2014/1 for the periods between the regular due date of the period which the RUSF deduction pertains to and the due date stated on the accrual voucher, and this penal interest shall be written on the accrual voucher. In case the RUSF deductions accrued with the accrual voucher and stated on the notification and the penal interest are not paid on the due date specified on the accrual voucher, delay charge shall be calculated on RUSF deductions at the rate defined in the Law no. 6183 article 51 on the Collection Procedures of Public Receivables. No delay charge shall be calculated on the penal interest amount.

### **VI. Specific issues regarding Resource Utilization Support Fund deductions**

#### **A. Change in the maturity of loan repayment**

Under market conditions, companies can make the repayment of the loans they receive from abroad before the maturity of loan repayments. Therefore, the RUSF amount payable depending on the average maturity of the loan received from abroad can differ in case the loan repayment is made on an earlier date. In such cases, the payment should be made by taking into account the RUSF rate corresponding to the period when the loan repayment is made.

#### **B. Adjustment payments made after payment in advance**

After importations with advance payments, companies can encounter retrospective price adjustments with respect to such importations under the agreements they conclude.

While no RUSF deduction is applied in importations with advance payment under the RUSF legislation, 6% RUSF deduction is applied in importations on credit.

As stated in the Revenue Administration's ruling dated 03.09.2009 and numbered B.07.1.GİB.0.02.68/6802-7, in case the price adjustment payments arising from agreements after the importation with advance payment are made after the beginning date of customs liability, such adjustment payments shall be subjected to RUSF deduction.

#### **C. Exchange of money and commercial goods between the company's headquarters and branch**

Firms under the status of branch in Turkey and foreign headquarters occasionally engage in exchange of money and commercial goods. Particularly, we frequently encounter cases where Turkish branches receive money from their foreign head offices in order to meet their finance requirements.

Moneys which Turkish branches receive from their foreign headquarters for financing purposes are treated as loan utilization, and RUSF deduction must be applied based on the the average maturity of the loan.

On the other hand, if the price of goods which branches import from their headquarters is transferred to the headquarters on a date following the beginning date of the customs liability related

to importation, the importation must be treated as importation on credit and 6% RUSF deduction must be applied.

#### **D. Cross-border loans received by companies operating in free zones**

The legislation does not clarify whether RUSF deduction shall be applied to the loans which companies operating in free zones receive from abroad.

Article 6 of the Free Zones Law no. 3218 stipulates that, "Legislative provisions on customs and foreign exchange liability shall not be applicable in free zones." As inferred from this article, taxpayers operating in free zones are deemed resident abroad in terms of foreign exchange legislation. Therefore, since companies in free zones are deemed foreign residents, no RUSF should be applied to the loans they receive from abroad.

However, in case the loans received by branches in free zones from abroad are used by other Turkish branches of the same company or by the company's headquarters, such loans shall be treated as loans which Turkish residents receive from abroad.

#### **E. Importations in the scope of the projects of the Ministry of National Defense**

RUSF legislation does not clarify whether fund deduction shall be applied in case companies conducting joint projects with the Ministry of National Defense import the machinery, materials and equipment that will be used in production to meet the military purposes defined in the Ministry's annual programs by means of cash against goods.

According to article 4 of Law no. 3833 on Authorization to Engage in Multiple Year Contracts for the Realization of the Strategic Objective Plan of the Turkish Armed Forces, primarily foreign exchange shall be allocated for any type of weapon system, weapon, ammunition, tools, equipment, material and service to be procured from abroad for conducting the services under article 1, and imports of such weapons, ammunitions, tools, equipment and materials shall be exempt from all kinds of taxes, charges, fees, warehousing fees and fund deductions.

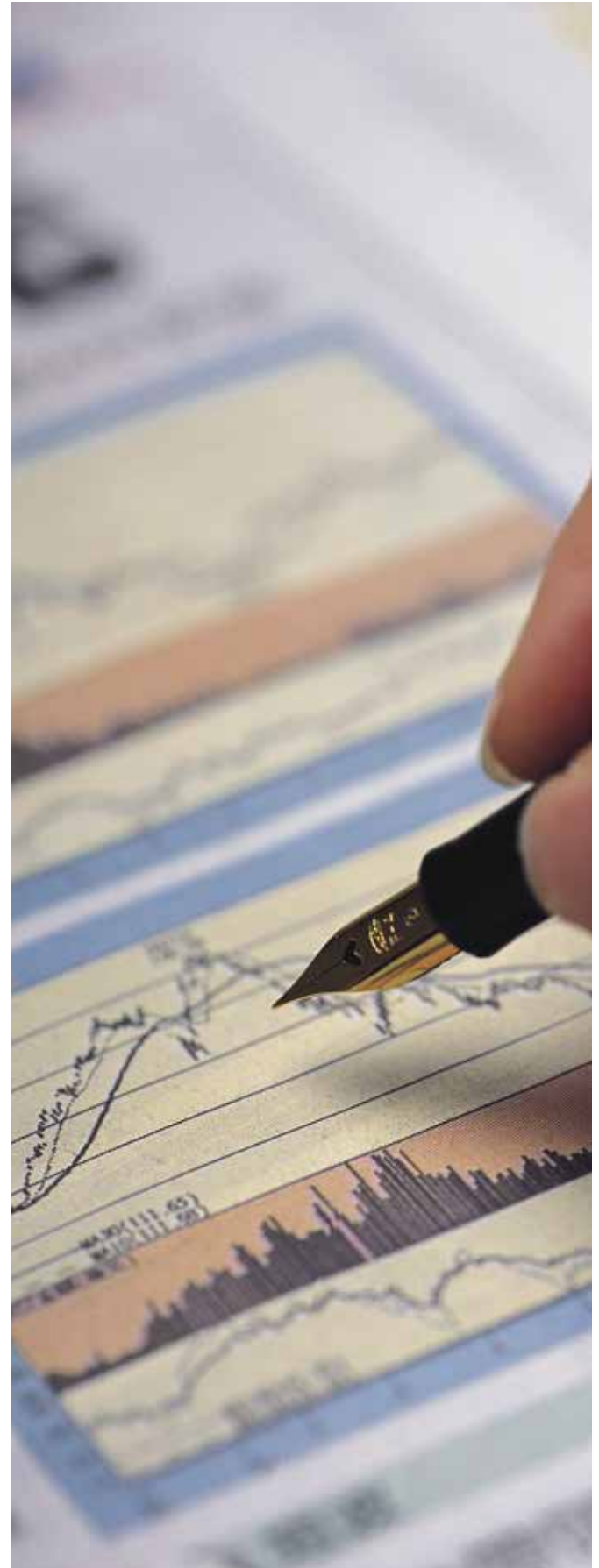
As inferred from the wording of this article of this Law, in case the machinery, materials and equipment to be used in productions to be conducted by entities involved in joint projects with the Ministry are imported by means of cash against goods in the scope of Law no. 3883 for the fulfillment of the military requirements defined in the annual programs of the Ministry of National Defense, they shall not be subjected to RUSF deduction.

### **VII. Conclusion**

In our article, we discussed the application of Resource Utilization Support Fund, entities responsible for the application of fund deduction and specific issues related to the fund deduction.

Our legislation unfortunately fails to cover certain specific issues related to RUSF application, which occasionally imposes serious burdens on taxpayers. Such issues which are not

covered by our legislation are attempted to be clarified via tax rulings. Therefore, it will be beneficial for taxpayers to follow the updated rulings promulgated by the Revenue Administration both for import transactions and loan transactions and request rulings on issues which create hesitations.



# Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır  
Yakup Güneş

“Gümrükte Gündem”in Ağustos ayı ana konularından biri olarak ithalatta KDV matrahını arttırıcı ögelere biri olan Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan özelge karşımıza çıkmaktadır.

Söz konusu özelgede finansman şirketleri tarafından ödenen ithalat bedelinin KKDF kesintisine tabi olup olmadığına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Buna göre, finansman şirketinin ithalatçının nam ve hesabına yurtdışındaki ihracatçıya yaptığı ödemenin gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce yapılması ve ilgili gümrük idaresine gerekli belgeyle tevsik edilmesi kaydıyla bu ödemenin peşin ödeme olarak sayılabileceği ve bu şekilde yapılan ithalat işlemlerinden fon kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir. İthalatçı tarafından finansman şirketine yapılacak geri ödemenin ithalattan sonra olup olmadığına bakılmayarak, KKDF kesintisi yapılmayacaktır.

Diğer taraftan, 28 Haziran 2014 günlü Resmi Gazete'de Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 2 seri numaralı Gümrük Genel Tebliği yayımlandı. Tebliğ'in amacı, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesi çerçevesinde yapılacak kıymet tespitlerine ilişkin olarak yine aynı Kanun'un 27'nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan royalti veya lisans ücretlerinin gümrük kıymetine ilave edilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir. Ancak, Tebliğ ile ilgili uygulamalar dikkate alındığında, gümrük idaresinin yurt dışına ödenen her royalti ve lisans ödemesinin (ithal eşyası ile ilgili olup olmadığına ilişkin detaylı bir sorgu yapmaksızın) ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine eklenmesi (imalatçılarda ithal edilen girdinin payı hesap edilerek) gerektiği yönünde bir yaklaşım içinde olduğu gözlemlenmiştir. Önümüzdeki günlerde de bu Tebliğ kapsamında gümrük idaresinin yaklaşımının gümrükte gündemi oluşturacağı düşüncesindeyiz.

Ağustos ayında öne çıkan diğer mevzuat değişiklikleri aşağıdaki gibidir:

## **1. Gelir İdaresi Başkanlığınca, fatura beyanlarının damga vergisine tabi tutulması gerektiği yönünde yazılı görüş verildi.**

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 19.09.2013 tarihinde 85593407-156.04.44/16825 sayılı yazı ile Maliye Bakanlığında, fatura muhteviyatı eşyanın ilgili anlaşma kurallarına göre menşeli olduğunun ihracatçı tarafından fatura, teslimat notu veya başka bir ticari belge üzerinde yazılı olarak beyan edilmesiyle oluşturulan, ihracatçı tarafından düzenlenen ve imzalanan fatura beyanı başlıklı kağıdın damga vergisine tabi olup olmadığına dair görüş talep etmiştir.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bu talebine istinaden Maliye Bakanlığı 18.07.2013 tarihli ve 76216 sayılı yazısında, Damga Vergisi Kanunu uygulamasında menşe şahadetnamesi olarak değerlendirilen “fatura beyanları”nın Kanuna ekli (I) sayılı tablonun III-2/a fıkrası gereğince maktu damga vergisine tabi tutulması gerektiği ancak, serbest bölgelerin Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edilmesi sebebiyle bir malın ihracat mevzuatı ve gümrük mevzuatına uygun şekilde serbest bölgelerden çıkarılmasının ihracat sayıldığı dikkate alınarak, Türkiye’den yurtdışına ve serbest bölgelere yapılan ihracat işlemlerinde düzenlenen fatura beyanlarının ihracata ilişkin olduğunun tevsiki kaydıyla damga vergisinden istisna edilmesi gerektiği yönünde görüş vermiştir.

## **2. Gümrük beyannamesine eklenen faturanın niteliği ve Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilmeden önce satılan eşyada fatura kullanımına ilişkin genelge yayımlandı.**

18 Temmuz 2014 tarihinde, Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından 2014/18 sayılı Genelge yayımlanarak yurt içinde veya yurt dışında düzenlenen ve gümrük idarelerine sunulan faturaların haiz olması gereken nitelikler ile Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilmeden önce satılan eşya için fatura kullanımına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Yayımlanan genelge ile yurtdışında düzenlenen faturaların ithalatta gümrük idarelerine sunulması esnasında kullanılması durumunda gümrük mevzuatında öngörülen temel bilgileri içermesinin yeterli olduğu, imza ve kaşe gibi yerel mevzuatın gerektirdiği unsurların aranmayacağı belirtilmiştir.

Ancak ithalatta gümrük idaresine ibraz edilen faturanın yurtiçinde düzenlenmiş olması durumunda şekli ve nizamının Vergi Usul Kanununa uygun olması gerekmektedir. Söz konu faturanın örneğinin ibraz edilmesi halinde ise bunun beyannamenin 44 no.lu hanesinde beyan edilmesi ve fatura aslının yükümlüsünce muhafaza edilerek talep edilmesi halinde gümrük idaresine ibrazı gerekmektedir. Faturanın e-fatura sistemi çerçevesinde düzenlendiği durumlarda ise www.efatura.gov.tr adresinden kullanıcının e-fatura uygulamasına kayıtlı olup olmadığı kontrol edilerek imzalı ve kaşeli e-fatura çıktısı kabul edilecektir.

Diğer yandan, yayımlanan Genelge ile eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilmeden önce satılması durumunda kullanılacak fatura ile ilgili de düzenleme yapılmıştır. Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilmeden yurtiçi satışa konu edilen eşyalar için Türkiye'deki satıcının düzenlediği faturanın serbest dolaşıma giriş beyannamesine eklenmesi mümkün kılınmıştır. Söz konusu satış işleminden Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) kesintisi yapılmaması için hem yurtdışındaki ihracatçıya hem de ithalat işlemi gerçekleşmeden önce eşyayı satan yurtiçinde yerleşik satıcıya yapılacak ödemenin serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil tarihinden önce yapılması ve bu durumun ilgili gümrük idaresine tevsik edilmesi gerekmektedir.

## **3. Ayakkabı ithalatında ilave gümrük vergisi getiren düzenlemede değişiklik yapıldı.**

02.08.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Bakanlar Kurulu'nun 2014/6692 sayılı 6401 ila 6406 pozisyonlarındaki ayakkabılara ilişkin İthalat Rejim Kararına Ek Kararı, 26.08.2014 tarihinde yayımlanan 2014/6722 sayılı İthalat Rejim Kararına Ek Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar ile değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklik ile Karara' ek tabloda verilen ilave gümrük vergisi (İGV) sütununda yer alan nispi verginin "Max İGV" sütununda gösterilen maksimum miktardan yüksek hesaplanması durumunda maksimum miktarın tahsil edileceği ibaresi yürürlükten kalkmıştır. Bu karar ile beraber alınacak maksimum İGV miktarındaki kısıtlama kalkmış olup, 2 Ağustos 2014 tarihi ve bu tarihten önce yüklemesi yapılmış ve bu Karar'ın yayımı (26 Ağustos 2014) tarihine kadar ithalat işlemi tamamlanmış olan eşyadan tahsil edilmiş olan ilave gümrük vergileri 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca ilgililerin talebi üzerine geri verilecektir. Ayrıca Karar'da yer alan geçici maddeye göre 2 Ağustos 2014 tarihi ve bu tarihten önce yüklemesi yapılan eşyanın en geç 15 Eylül 2014 tarihine kadar (bu tarih dâhil) ithalatına ilişkin gümrük beyannamesinin tescil edilmesi durumunda bu Karar'ın hükümleri uygulanmayacaktır.

2 Ağustos 2014 tarihi ve bu tarihten önce 6401 ila 6406 pozisyonlarındaki eşyaların yüklemesi yapıp 26 Ağustos 2014 tarihine kadar ithalat işlemlerini tamamlanmış olan ithalatçıların, tahsil edilen ilave gümrük vergilerini geri alabilmek için başvuruda bulunmasında yarar vardır.

Ekonomi yorumlarımız Ağustos ayında Türkiye ve dünyadan derlediğimiz önemli gelişmelerden oluşuyor.

Bu ayın en önemli olayı hiç şüphesiz **Cumhurbaşkanlığı seçimi**di. Türkiye'nin 2019'a kadar yeni Cumhurbaşkanı Recep Tayyip Erdoğan olurken, Başbakanlık görevi Ahmet Davutoğlu'na verildi. Davutoğlu yeni kabinede piyasaların endişe ettiği değişiklikleri yapmadı ve ekonomi ve maliye bakanları sabit kaldı.

**Merkez Bankası faiz indirimlerine ara verdi** ve bir hafta vadeli repo faiz oranını (politika faizi) % 8,25'te sabit tuttu. Üst bantta yapılan teknik ayarlamaların ise pratikte çok etkisi olmayacak. TCMB'nin aşırı faiz baskısı altında olması nedeniyle geçtiğimiz ay da yazdığımız üzere faiz indirimlerinin devam etmesi bekleniyordu. Ancak, enflasyon düşmemekte direniyor ve döviz kurlarında Ağustos'ta yaşanan kısa süreli baskı TCMB'yi temkinli olmaya zorluyor. Merkez anketine göre önümüzdeki 12 ay için TÜFE enflasyonu beklentisi % 7,4 seviyesinde. Bugün itibarıyla piyasa oyuncuları faiz indirimlerinde sona gelindiğine inanıyorlar. Önümüzdeki ay fikirleri tekrar değişir mi, göreceğiz.

Derecelendirme kuruluşları **Fitch ve Moody's** Türkiye'nin yatırım notu ile ilgili karamsar tonda açıklamalar yaptılar. Siyasi yetkililer tarafından tarafsızlıktan uzak olmakla itham edilseler ve ciddiye alınmadıkları ifade edilse de, özellikle bu iki kuruluşun Türkiye değerlendirmeleri dünyanın geri kalanı için önem taşıyor. Zira, ciddi sayıda fon ve finansal kuruluş yatırım kararını verirken "yatırım yapabilir" kriterini risk kriteri olarak dikkate almak "zorunda". Türkiye'nin notunun düşmesi ülkeden fon çıkışına neden olacaktır, ancak şu an böyle bir beklentiye girmenin doğru olmayacağını düşünüyoruz. Bir sonraki not gözden geçirmesi Kasım-Aralık aylarında beklenebilir.

**Konut satışları Temmuz ayında geçen yılın aynı ayına göre % 20 daraldı.** Yılın ilk yedi ayındaki toplam satışlar ise geçen yılın % 10 altında bulunuyor. Bir süredir yer bulan "balon var mı, yok mu?" tartışması bu veriler üzerine bir kez daha gündeme geldi. Satılmayı bekleyen konut arzındaki artış dikkat çekerken, konut fiyatlarındaki reel artışın "balon" oluşturma seviyesine gelmediği ifade edilen görüşler arasında yer alıyor.

## Global gelişmeler

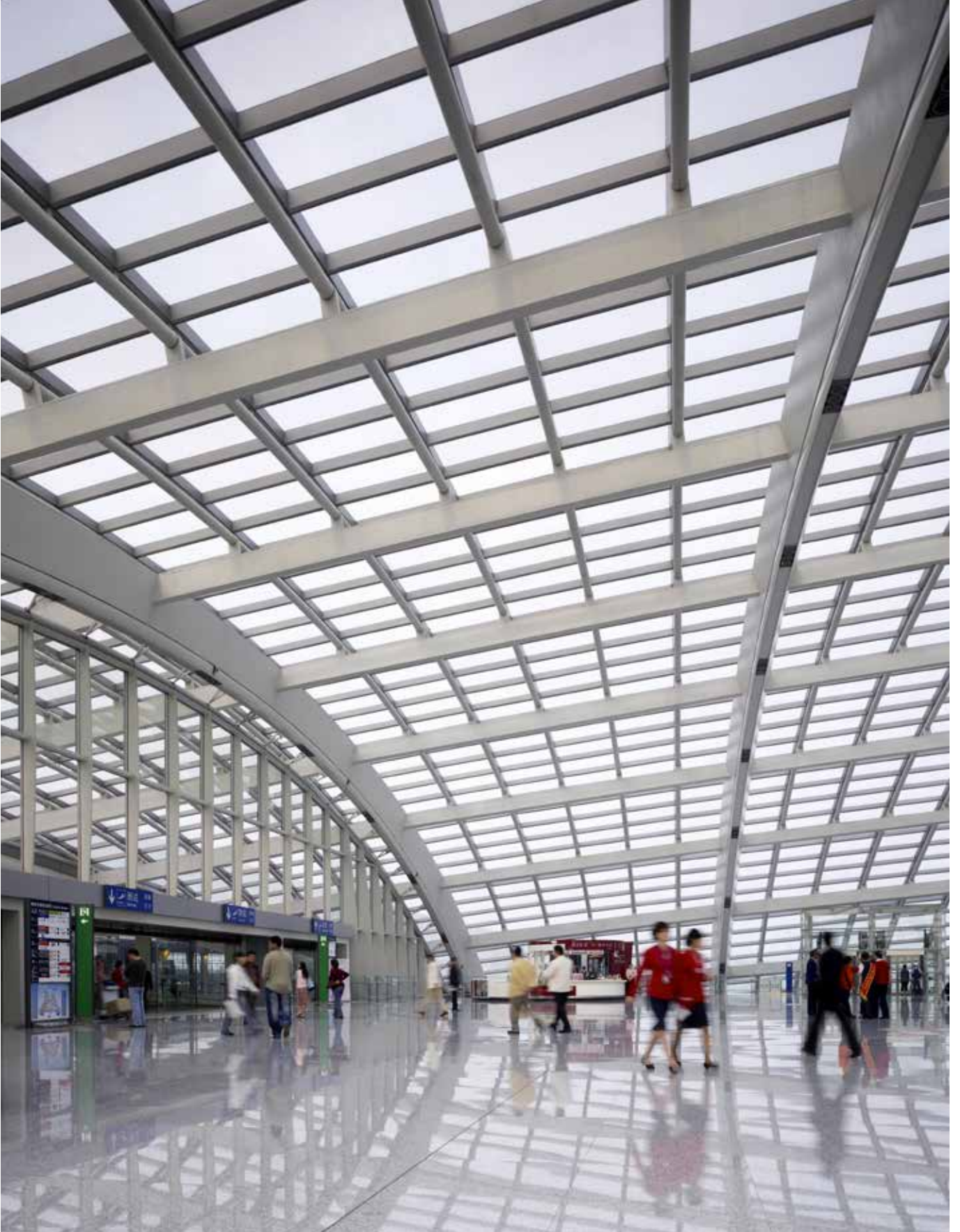
**AB bölgesinde** 2014'ün ikinci çeyreğinde **ekonomik büyüme durdu**, bölgenin motoru Almanya ise daraldı. AB'nin enflasyon görünümü de kötüye gidiyor. Türkiye açısından ihracat pazarlarının zayıf kalması olumsuz bir durum olacaktır. Ancak, Avrupa Merkez Bankasının (ECB) olası gevşeme adımları likidite bağımlısı olan Türkiye için iyi haber olabilir. ECB başkanı Draghi'den henüz net bir mesaj yok.

**Rusya ve ABD+AB arasındaki ambargo düellosu** devam ediyor. ABD+AB'nin enerji ürünlerine getirdiği ambargodan sonra Rusya da bu bölgelerden gıda ithalatını bir yıllığına yasakladı. Özellikle kış aylarında yaşanacakları düşünmeden edemiyoruz. Ayrıca, basında yer alan haberlere göre, AB'de üretilen bazı ürünler Türkiye'de getirildikten sonra "Made in Turkey" etiketiyle Rusya'ya satılmaya başlandı. AB ambargosu bu anlamda Türkiye'nin ihracatı için fırsatlar yaratabilir. Bu arada, Ukrayna



Rusya gerginliğinde Rusya'nın Ukrayna doğusunda yoğun askeri faaliyetlerine devam ettiği belirtiliyor. Bu gerginliğin şimdiye kadar 2.200'den fazla insanın yaşamına mal olduğu tahmin ediliyor.

**Irak başbakanı Maliki görevden ayrıldı** ve yerine Haydar El Abadi geldi. El Abadi'nin ABD tarafından desteklendiği belirtiliyor.



## Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
72	15.08.2014	Türkiye'de mukim olup, İsviçre'den temettü ve/veya faiz geliri elde eden kişilerin doldurması gereken formlar.
71	14.08.2014	TBMM, 1 Ekim 2014 tarihine kadar tatile girdiğinden "Torba Yasa"nın görüşmeleri yeni yasama yılına kaldı.
70	08.08.2014	Yeni nesil ÖKC cihazlar, amortisman listeleri ve matbaa işletmecisi bilgi formuna ilişkin değişiklikler yapıldı.
69	07.08.2014	2014/6588 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırım teşvik uygulamasında değişiklikler yapıldı.
68	06.08.2014	Katma değer vergisi genel uygulama tebliğinde değişiklik yapılmasına dair tebliğ taslağı hazırlandı
67	25.07.2014	35 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde değişiklik yapılmıştır.
66	25.07.2014	Kesinleşmiş vergi, ceza, gecikme zam ve faizleri ile bazı idari para cezalarının yapılandırılmasına ilişkin düzenleme TBMM Genel Kurulunda kabul edildi.
65	17.07.2014	Banka, sigorta şirketi ve aracı kurumların Vergi Usul Kanunu'ndan doğan bildirim yükümlülükleri.
64	15.07.2014	Kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasını da içeren Kanun Tasarısı Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edildi.
63	14.07.2014	Türkiye-Vietnam Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Ankara'da imzalandı
62	01.07.2014	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonolar ile kira sertifikalarının 30 Haziran 2014 tarihli borsa rayıçları.
61	01.07.2014	6545 sayılı Kanun ile idari yargıda yapılan değişiklikler.
60	01.07.2014	2014 yılında mali tatil, 1-20 Temmuz tarihleri arasında uygulanacaktır.
59	01.07.2014	Sosyal güvenlik primine esas kazançların 1 Temmuz'dan itibaren uygulanacak alt ve üst sınırları.
58	01.07.2014	1 Temmuz 2014 tarihinden itibaren uygulanacak olan asgari ücret tutarları.
57	25.06.2014	Yıllık ve munzam oda aidatlarının 2014 yılı ilk taksitlerinin 30 Haziran 2014 tarihine kadar ödenmesi gerekiyor.
56	20.06.2014	İade hakkı doğuran işlemler nedeniyle yüklenilen vergileri iade yerine indirim yoluyla gidermek isteyen mükelleflerin beyannameyle birlikte ibraz edecekleri belgeler.
55	16.06.2014	İstisna işlemi bulunan mükelleflerce KDV beyannamesine eklenmesi gereken belge ve listeler.
54	13.06.2014	"Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği"nin geçiş dönemi uygulamasına ilişkin açıklamalar yapıldı
53	04.06.2014	Türkiye, FATCA Model 1-A metninde prensipte anlaşmaya varılan ülkeler listesine dâhil edildi.
52	03.06.2014	Bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin Kanun Teklifi TBMM Başkanlığına sunuldu.
51	27.05.2014	Dahilde işleme izin belgesi kapsamındaki yurt içi teslimlerde tecil-terkin uygulamasına ilişkin yeni düzenlemeler.
50	26.05.2014	Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında bulunan şirket, şube ve irtibat bürolarının bildirim yükümlülükleri.
49	26.05.2014	2014 yılına ilişkin emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi ile çevre temizlik vergisinin ilk taksit ödeme süreleri.
48	12.05.2014	KDV Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan "İade konusu yapılacak KDV tutarının tespiti"ne dair düzenlemeler.
47	12.05.2014	Yatırım teşvik uygulamasına ilişkin 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 2012/1 sayılı Tebliğ'de değişiklikler yapıldı.
46	12.05.2014	KDV Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan indirimli teminat uygulama sistemi "İTUS" ile ilgili düzenlemeler.
45	06.05.2014	Gelir İdaresi sovtaj işlemlerinde BSMV uygulaması hakkında görüş bildirdi.
44	06.05.2014	KDV Uygulama Genel Tebliği'nin "altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme ve zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerine yönelik teslim ve hizmetlerde istisna uygulaması" ile ilgili düzenlemeleri.
43	05.05.2014	KDV Uygulama Genel Tebliği'nin özel esaslara tabi tutulacak mükellefler ile ilgili düzenlemeleri.
42	29.04.2014	Türkiye-Malezya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasını değiştiren Protokol yürürlüğe girdi.
41	28.04.2014	"Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği" 1 Mayıs'ta yürürlüğe giriyor.

## Vergi Takvimi

### 2014 Eylül ayı mali yükümlülükler takvimi

1 Eylül 2014 Pazartesi	Temmuz 2014 ayına ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi Temmuz 2014 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Diğer ücretlerin gelir vergisi 2. taksit ödenmesi Temmuz 2014 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi.
8 Eylül 2014 Pazartesi	Ağustos 2013 dönemine ilişkin çeklere ait değerli kağıtlar vergisinin bildirim ve ödenmesi
10 Eylül 2014 Çarşamba	16-31 Ağustos 2014 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
15 Eylül 2014 Pazartesi	Ağustos 2014 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Ağustos 2014 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Ağustos 2014 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Ağustos 2014 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Ağustos 2014 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Ağustos 2014 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
22 Eylül 2014 Pazartesi	Ağustos 2014 dönemine ait belediyelere ödenecek vergilerin (haberleşme vergisi hariç) beyanı ve ödenmesi Ağustos 2014 dönemi şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Ağustos 2014 dönemi yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle ilgili veraset ve intikal vergisinin elektronik ortamda beyanı ve ödemesi
23 Eylül 2014 Salı	Ağustos 2014 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Ağustos 2014 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Ağustos 2014 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı Ağustos 2014 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
24 Eylül 2014 Çarşamba	Ağustos 2014 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
25 Eylül 2014 Perşembe	1-15 Eylül 2014 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
26 Eylül 2014 Cuma	Ağustos 2014 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen gelir vergisi stopajının ödenmesi Ağustos 2014 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Ağustos 2014 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi Ağustos 2014 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi
30 Eylül 2014 Salı	Ağustos 2014 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi Ağustos 2014 dönemine ilişkin haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Ağustos 2014 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi.

## Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2014 (Ücretler)					
<b>Gelir dilimi</b>	<b>Vergi oranı</b>				
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)					
<b>Gelir dilimi</b>	<b>Vergi oranı</b>				
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)					
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>				
2012	11,70				
2013	12,00				
2014	12,00				
Engellilik indirimi (2014)					
<b>Engellilik derecesi</b>	<b>Tutarı (TL)</b>				
Birinci derece engelliler için	800				
İkinci derece engelliler için	400				
Üçüncü derece engelliler için	190				
Asgari geçim indirimi (2014)					
<b>Çocuk sayısı/ Eşin durumu</b>	<b>Çocuk yok</b>	<b>1 çocuk</b>	<b>2 çocuk</b>	<b>3 çocuk</b>	<b>4 çocuk</b>
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					
<b>Gelirin elde edildiği yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>				
2012	3.000				
2013	3.200				
2014	3.300				
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)					
<b>Kazancın sağlandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>				
2012	8.800				
2013	9.400				
2014	9.700				
Arıza kazançlarına ilişkin istisna					
<b>Kazancın sağlandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>				
2012	20.000				
2013	21.000				
2014	21.000				
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı					
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Tutar (TL)</b>				
01.01.2014 - 31.12.2014	3.438,22				

## Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Oran (%)</b>
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)	
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Oran (%)</b>
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 tarihinden itibaren	12
Yeniden değerlendirme oranları	
<b>Yıl</b>	<b>Oran (%)</b>
2011	10,26
2012	7,8
2013	3,93
Fatura düzenleme sınırı	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2012	770
2013	800
2014	800

Amortisman sınırı	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
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
<b>Not:</b> Bu oranlar 27.12.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

## Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
2014	1.545.852,40
Damga vergisi oran ve tutarları (2014)	
<b>Damga vergisine tabi kağıtlar</b>	<b>Oran/Tutar</b>
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)		
<b>Matrah dilim tutarları</b>	<b>Vergi Oranı</b>	
	<b>Veraset yoluyla intikal</b>	<b>İvazsız intikal</b>
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		
<b>Ödemeler / kesintiler</b>	<b>01.01.2014-30.06.2014 (TL)</b>	<b>01.07.2014-31.12.2014 (TL)</b>
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
<b>Net asgari ücret</b>	<b>846,00</b>	<b>891,03</b>
Yıllık brüt asgari ücret		
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
2014	13.230,00	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Alt sınır (TL)</b>	<b>Üst sınır (TL)</b>
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 <sup>st</sup> degree disabled	800				
For 2 <sup>nd</sup> degree disabled	400				
For 3 <sup>rd</sup> 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 %
<b>Note:</b> These rates are applicable to the transactions conducted as of 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)	01.07.2014-31.12.2014 (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
<b>Net minimum wage</b>	<b>846,00</b>	<b>891,03</b>
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