

Vergide Gündem

Tax Agenda

Mart / March 2016

Gayrimenkullerden elde edilen gelirlerin (kira ve satış) vergilendirilmesi

M. Fatih Köprü

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı

Av. Mustafa Sipahi Arslanoğlu - Av. Cemal Baran Başok

BEPS (Base Erosion Profit Shifting) 8-10 numaralı eylem planları

İpek Yıldırım

Devir sözleşmelerinde damga vergisi

Damla Gürsoy

English translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Ekonomi Yorumları

Levent Topçu - Çağdaş Gündüz

Onur Yıldız - Deniz Ünal

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information



Building a better
working world

Gayrimenkullerden elde edilen gelirlerin (kira ve satış) vergilendirilmesi

2015 yılı içerisinde gayrimenkulünü (işyeri, konut veya arsa) satanlar, kira geliri elde edenler, menkul kıymet işlemleri yapanlar, doktor, avukat gibi serbest meslek erbabı ile gerçek usulde vergilendirilen esnaf için gelir vergisi beyan dönemi 1 Mart 2016 tarihinde başladı. Gerçek kişilerce bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin 25 Mart'a kadar gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Esnaf ve serbest meslek erbabı tarafından kazanç olsa da olamasa da her yıl gelir vergisi beyannamesi verilmesi zorunlu olmakla birlikte diğer mükellefler için aynı şey söz konusu değildir. Örneğin gayrimenkulünü kiraya veren veya satan kişiler sadece kiralardan tahsil edildiği veya satışın gerçekleştiği yıla ilişkin beyanname vermek zorundadırlar.

Bu yazımızda; ticari faaliyet kapsamı dışında, konut veya işyerlerinden 2015 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusunu iki ana başlık (kira geliri ve satış kazancı) altında ele alacağız.

I. Kira gelirlerinin vergilendirilmesi

A. Vergileme esasları

Kira gelirleri konut veya işyerinden elde edilebileceği gibi, her iki gayrimenkulden kira alan kişiler de bulunabilmektedir. Aşağıda bu gelirlerin ayrı ayrı veya birlikte elde edilmesi durumunda vergileme esaslarına özet olarak yer verilmektedir:

1. Konut kira gelirleri

Konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerden 2015 yılında elde edilen kira gelirin 3.600 TL'si gelir vergisinden istisnadır. Bu tutardan daha az bir gelir elde edildiği durumda beyanname verilmez.

Ancak istisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi hallerinde, bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Ayrıca ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar da bu istisnadan faydalanamazlar.

Diğer taraftan 2015 yılında 3.600 TL'lik istisna tutarını aşan konut kira geliri elde edenlerden, beyana tabi olup olmadığına bakılmaksızın, elde ettikleri gelirlerin (ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlar) gayri safi tutarları toplamı 106.000 TL'yi aşanların da bu istisnadan yararlanabilmesi mümkün değildir.

İstisna hakkı olan mükellefler tarafından 2015 yılında istisna tutarını aşan konut kira geliri elde edilmesi durumunda, gayrisafi hasılatın önce istisna tutarı (3.600 TL) düşülmekte, daha sonra da giderler (gerçek veya götürü gider) indirilerek, üzerinden vergi hesaplanması gereken tutara (matrah) ulaşılmaktadır.

Matraha 2015 yılında geçerli olan gelir vergisi tarifesinde gösterilen vergi oranları uygulanmak suretiyle, ödenecek gelir vergisi hesaplanmaktadır.

2. İşyeri kira gelirleri

Gayrimenkullerin gerçek kişiler tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında tevkifat (vergi kesintisi - stopaj) kapsamındadır. Tevkifat, kiralamaya konu gayrimenkulün sahibinin gelir vergilerinde mahsup edilmek üzere, kira ödemesi aşamasında, kiracı tarafından yapılan vergi kesintisidir. Tevkifatın oranı % 20'dir ve kira bedelinin nakden veya hesaben (avans olarak ödemeler de dahil) ödendiği sırada yapılır.

Yukarıda açıklandığı şekilde tevkifata tabi tutulmuş işyeri kira gelirleri için geçerli olan ve her yıl için ayrı ayrı belirlenen "beyan sınırı" söz konusudur. Bu sınır ilgili yıl gelir vergisi tarifesinin 2. gelir dilimidir. 2015 yılında elde edilen tevkifata tabi tutulmuş işyeri kira gelirleri için söz konusu beyan sınırı 29.000 TL olarak uygulanmaktadır.

Buna göre 2015 yılında elde edilen tevkifata tabi tutulmuş işyeri kira gelirlerinin brüt tutarı 29.000 TL'nin altında ise bu gelirlerin beyan edilmesine gerek yoktur. Ancak söz konusu 29.000 TL'lik beyan sınırı ile karşılaştırma yapılırken, yukarıda belirtilen gelirlerin yanı sıra, beyana tabi diğer menkul sermaye iratlarının toplamının dikkate alınması gerektiği unutulmamalıdır.

Brüt işyeri kira gelirinin beyan sınırını aşması durumunda, gelirin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu tutar üzerinden, geliri elde eden kişinin tercihi doğrultusunda götürü veya gerçek gider yöntemlerinden biri seçilerek giderler düşülecek ve vergi hesaplanması gereken tutara ulaşılacaktır.

Bu tutar üzerinden gelir vergisi tarifesine göre hesaplanan gelir vergisinden, kiracı tarafından yıl içerisinde kesilen vergiler (tevkifat) mahsup edilebilmektedir.

Diğer taraftan basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahibi mükelleflere işyeri olarak kiralanın gayrimenkulün kira bedeli üzerinden, bu mükellefler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmadığını da hatırlatmak isteriz. Bunun gibi vergi kesintisine ve istisna uygulamasına konu olmayan kira gelirlerinde beyan sınırı 1.500 TL olarak uygulanmaktadır. 2015 yılında bu tutarı aşan işyeri kira gelirlerinin (tevkifata tabi olmayan) tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

3. İşyeri ve konut kira gelirlerinin bir arada olması

Hem konuttan hem de işyerinden kira geliri elde edilmesi durumunda, öncelikle konut kirasının beyan edilip edilmeyeceği kontrol edilmelidir. Buna göre, istisna uygulaması kapsamında olan mükelleflerin, 2015 yılında tahsil ettikleri konut kira bedelleri 3.600 TL'den fazla ise bu tutarı aşan gelirin beyan edilmesi gerekmektedir.

İstisnayı aşan konut kira geliri ile tevkifata tabi tutulmuş olan işyeri kira gelirinin brüt tutarının toplamı 29.000 TL'lik beyan sınırını aşıyorsa, bu beyannameye işyeri kira gelirinin de dahil edilmesi gerekmektedir. Toplam 29.000 TL'den az ise sadece konut kira geliri beyan edilecek, işyeri kira geliri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Mükelleflerce konuttan elde edilen kira gelirinin 3.600 TL'den az olması durumunda ise bu kez sadece işyerinden elde edilen tevkifata tabi tutulmuş kira gelirinin brüt tutarı 29.000 TL ile

karşılaştırılacaktır. Bu tutardan daha az bir gelir elde edilmesi durumunda işyeri kira geliri de beyan edilmeyecek, 29.000 TL'den fazla olması durumunda ise sadece işyeri kira gelirinin tamamı beyan edilecektir.

Yukarıdaki istisna veya beyan sınırını aşan kira gelirleri dolayısıyla beyanname verilmesi durumunda, geliri elde eden kişinin tercihi doğrultusunda götürü veya gerçek gider yöntemlerinden biri seçilerek safi irat bulunacak ve üzerinden gelir vergisi tarifesine göre vergi hesaplanacaktır.

İşyeri kira gelirlerinin beyan edilmesi durumunda, beyanname üzerinde hesaplanan vergiden, kiracı tarafından yıl içerisinde kesilen vergiler (tevkifat) mahsup edilecektir.

B. Kira gelirinden indirilecek giderler

Beyan edilen kira gelirinin tespitinde dikkate alınabilecek giderler iki farklı yöntemle tespit edilebilmektedir. Bunlar "götürü gider" ve "gerçek gider" yöntemleridir. Bu yöntemlerin seçimi konusunda mükellefler serbest bırakılmışlardır. Ortaya çıkacak vergi yükünü dikkate alarak belirtilen gider usulleri arasında serbestçe tercih yapabilirler.

1. Götürü gider yöntemi

Gider indiriminde birçok kişi tarafından götürü gider yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemde kira bedelinin % 25'lik kısmı doğrudan gider olarak düşülebilmektedir. Kazancın bir kısmı istisna ise (örneğin konut kira gelirlerinin 2015 yılı için 3.600 lirası gelir vergisinden istisnadır) kira tutarından önce istisna düşülerek, kalan gelir üzerinden yüzde 25 oranındaki götürü giderin indirilmesi gerekmektedir.

Örneğin 2015 yılında konut olarak kiraya verilen bir gayrimenkulden 12.000 lira kira alındığını varsayalım. Bu tutardan önce 3.600 liralık istisna düşülecek, kalan 8.400 lira üzerinden de yüzde 25 oranında (2.100 lira) götürü gider indirilecektir. Ödenecek vergi ise istisna ve götürü gider sonrası beyan edilen 6.300 lira (12.000 - 3.600 - 2.100) üzerinden gelir vergisi tarifesine göre hesaplanacaktır.

İşyerinden elde edilen kiralar için ise herhangi bir istisna tutar söz konusu olmadığından, alınan kiranın % 25'i götürü gider olarak düşülerek, kalan tutarın beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu yöntemde, gerçekte herhangi bir giderin yapıp yapılmamasının önemi olmadığı gibi, gider indirimi için belge temin edilmesine de ihtiyaç bulunmamaktadır. Ancak bu yöntemi kabul edenlerin, 2 yıl geçmedikçe gerçek gider yöntemine dönemedikleri de unutulmamalıdır.

2. Gerçek gider yöntemi

Gerçek gider yönteminde, kira gelirinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinde sayılan ve belgeye dayandırılması gereken giderler indirilebilmektedir.

Ancak beyannameye gerçek giderlerin konut kira gelirinden indirimi sırasında bir hesaplama yapılması gerekir. Bu hesaplamanın nedeni konutlardan elde edilen kiranın belli bir tutarının (2015 yılı için 3.600 lira) gelir vergisinden istisna olmasıdır.

Hasılatın 3.600 lirası üzerinden vergi hesaplanmadığı için giderlerin de sadece vergiye tabi olan kazançta isabet eden kısmının indirimine izin verilmektedir. Bunun için öncelikle istisna dışı hasılatın, toplam hasılat içerisindeki oranının bulunması gerekmektedir. Toplam giderler, bulunan bu oranla çarpılarak, beyannameye kira gelirlerinden indirilebilecek gider tutarına ulaşılmaktadır.

Örneğin 2015 yılında 20.000 lira konut kirası alan bir kişinin, o yıl yapmış olduğu ve yasaya göre indirilebilir nitelikte olan giderlerinin (gerçek gider) 12.000 lira olduğunu varsayalım. Bu durumda beyannameye kira gelirlerinden indirilebilecek gerçek gider tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Toplam hasılat	20.000 TL
İstisna tutar (-)	3.600 TL
İstisna dışı hasılat	16.400 TL
İstisna dışı hasılatın toplam hasılatı oranı (16.400 / 20.000)	% 82
İndirilebilecek gider (12.000 x % 82)	9.840 TL

Gerçek gider yönteminde indirilebilecek olan giderlere ilişkin bilgiler aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

a. Kredi faizleri

Kredi ile alınan gayrimenkul kiraya verildiyse, elde edilen kira gelirinden kredi için ödenen faizler düşülebilmektedir. Hatta kredi faizleri kira gelirinden fazlaysa, bu tutar gider fazlası olarak da kabul edilir. Yani kira gelirinden indirilemeyen bu kısım beyan edilen diğer gelirlerden de düşülebilir.

Yukarıdaki örnekteki konutun kredi kullanarak alındığını, 2015/Ocak-Aralık döneminde yapılmış olan 12.000 liralık masrafın da bu krediye ilişkin ödenmiş olan faiz olduğunu varsayalım. Konut olarak kiraya verilen gayrimenkulün kira bedelinden öncelikle 3.600 liralık istisna düşülecek ve yukarıdaki şekilde hesaplanan 9.840 liralık gider de indirildikten sonra kalan 6.560 lira üzerinden 2015 gelir vergisi tarifesine göre 984 lira vergi ödenecektir.

Oysa aynı örnekte götürü gider yöntemine göre indirilebilecek gider 4.100 lira [(20.000 - 3.600) x % 25] olacaktır. Buna göre istisna ve gider indirimi sonrası kalan 12.300 liralık (20.000 - 3.600 - 4.100) matrah üzerinden 2015 gelir vergisi tarifesine göre 1.860 lira vergi hesaplanacaktır.

b. Konut alış bedelinin yüzde 5'i

Konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün alış bedelinin % 5'i, alındığı yıldan itibaren 5 yıl süre ile gider olarak düşülebilmektedir. Bu gider kalemi amortismanla benzetmekle birlikte, amortisman uygulamasından bağımsız olarak, ayrıca dikkate alınabilir.

Örneğin 300.000 liraya alıp, yıllık 20.000 liraya kiraya verilen bir konuta ilişkin olarak, 300.000 liranın % 5'i olan 15.000 liranın, istisna dışı hasılatı isabet eden kısmı olan 12.300 lira, beş yıl boyunca her yıl hasılatından indirilebilir. 12.300 liralık tutar, [(20.000 - 3.600) / 20.000 * 15.000] şeklinde hesaplanmıştır.

Ancak bu şekilde hesaplanan giderin elde edilen kira gelirini

aşması durumunda, aşan kısmın diğer gelirlerden indirimi veya gelecek yıllara devretmesi mümkün değildir.

c. Oturulan konutun kirası

Bir diğer gerçek gider kalemi ise sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konut için ödedikleri kira bedelidir. Ödenen bu kiraların istisna dışındaki kazançta isabet eden kısmı, gerçek gider yöntemi kapsamında hasılatından indirilebilir. Ancak yukarıdaki gibi, bu giderin kira gelirini aşması durumunda, aşan kısmın diğer gelirlerden indirilmesi veya gelecek yıllara devretmesi mümkün değildir.

d. Diğer gerçek giderler

Kiraya verilen gayrimenkulle ilgili olmak şartıyla, kira gelirinin beyanında dikkate alınabilecek diğer bazı gerçek gider kalemlerine aşağıda yer almaktadır:

- ▶ Aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- ▶ Yönetim giderleri,
- ▶ Sigorta giderleri ile ödenen vergi, resim, harç ve şerhifeyeler,
- ▶ Amortismanlar (% 2),
- ▶ Onarım giderleri, bakım ve idame giderleri,
- ▶ Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler.

II. Gayrimenkul satış kazançları

Satın alınan gayrimenkulün, gerçek kişiler tarafından ticari faaliyet kapsamı dışında satılmasından sağlanan kazançlar, "değer artış kazancı" olarak kabul edilmektedir. Bu kazançlar normal şartlarda gelir vergisine tabi olmakla birlikte miras kalan ya da bağış olarak edinilen gayrimenkulün satılması halinde, kazanç kaç lira olursa olsun gelir vergisi ödenmesi söz konusu değildir.

A. Elde tutma süresi ve vergilemeye etkisi

Miras veya bağış dışında edinilen (satın alınan, inşa ettirilen vb.) gayrimenkullerin satılması durumunda kazanç üzerinden vergi ödenmemesi için gayrimenkulün en az 5 yıl süreyle elde tutulmuş olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, gayrimenkullerin 5 yıldan daha az bir süre elde tutulduktan sonra satılması durumunda, prensip olarak elde edilen kazanç üzerinden gelir vergisi ödenmesi gerekir.

Beş yıllık süre gün olarak hesaplanmalıdır. Buna göre örneğin 10 Haziran 2010'da alınan bir gayrimenkulün satışından sağlanan kazançtan gelir vergisi ödenmemesi için en erken 11 Haziran 2015 tarihinde satılması gerekir. Bu tarih veya sonrasında satış yapılması durumunda 5 yıllık süre dolmuş olduğundan, satıştan elde edilen kazancın tutarı ne olursa olsun gelir vergisi ödenmeyecektir.

Buna göre 2015 yılında satılan gayrimenkul;

- ▶ 2009 ve öncesinde alınmışsa, satış kazancının beyan edilmemesi,
- ▶ 2011 ve sonrasında alınmışsa, satıştan sağlanan istisnayı aşan kazancın beyan edilmesi ve hesaplanan verginin ödenmesi,

gerektiğini söyleyebiliriz.

2010 yılında alınmış olan gayrimenkullerin 2015 yılında satılması halinde ise 5 yıllık sürenin dolup dolmadığına, yani kazancın beyan edilip edilmeyeceğine, yukarıdaki örnekteki gibi alış ve satış tarihlerine gün olarak bakılarak karar verilmesi gerekmektedir.

B. Edinim tarihinin tespiti

Gayrimenkulün alış tarihi, satış kazancı üzerinden vergi ödenip ödenmeyeceğini veya ne kadar vergi ödeneceğini etkilemektedir. Satın alınan ya da kat karşılığı müteahhide verilen arsa nedeniyle edinilen gayrimenkullerin iktisap (edinim) tarihi, tapuya tescil tarihi olarak kabul edilmektedir. Bazen gayrimenkulün tapuya tescilden önce, sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı durumlar da olabilmektedir. Bu durumun tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle kanıtlanması halinde, alış tarihi olarak fiilen kullanıma başlama tarihi kabul edilebilmektedir.

Kooperatiflerde ise gayrimenkulün ortağa tahsis edildiği tarih, alım tarihi olarak kabul edilir. Dolayısıyla 5 yıllık sürenin hesaplanmasında bu tarihin esas alınması gerekmektedir.

Cins tashihi, bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapıli veya yapıli iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa; arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmaktadır. Arazi olarak alınan bir gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutulduktan sonra satılması halinde, alım tarihi olarak arazinin alındığı tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekmektedir.

Önce kat irtifakı daha sonra da kat mülkiyeti tapusunun alındığı durumda ise gayrimenkulün alım tarihi olarak kat irtifakı tapusunun tarihi dikkate alınır.

C. Endekslleme

Beş yıllık süre dolmadan satılan bir gayrimenkulden sağlanan ve beyan edilmesi gereken kazancın hesaplanması sırasında, enflasyonun etkisinin giderilmesi mümkündür. Buna kısaca "endekslleme" denilmektedir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından her ayın başında bir önceki ayın enflasyon oranının hesaplanmasında kullanılan yurt içi üretici fiyat endeksleri (Yİ-ÜFE) açıklanmaktadır. 2015 yılında satılan gayrimenkullerle ilgili endeksllemede bu Yİ-ÜFE'lerin kullanılması gerekir. Şubat/2007-Ocak/2016 dönemine ilişkin Yİ-ÜFE listesi yazımızın sonunda dikkatinize sunulmaktadır.

Gayrimenkulün satıldığı aydan bir önceki ayın endeksi ile alındığı aydan bir önceki ayın endeksi arasındaki artış oranı hesaplanır. Alış bedeli bu oran kadar artırılmak suretiyle yeni bir maliyet bedeli belirlenir. Bu şekilde bulunan yeni maliyet bedeli ile satış bedeli arasındaki farktan, varsa giderler de düşüldükten sonra kalan tutar, net kazanç olarak kabul edilir. Ancak bu uygulamadan yararlanılabilmesi için endeks farkının yüzde 10'dan fazla olması şartı vardır. Aksi halde kazancın, satış bedelinden ilk alış bedeli ve giderlerin düşülmesi suretiyle hesaplanması gerekmektedir.

Örneğin 28 Haziran 2011'de 150.000 liraya alınan bir gayrimenkul, 22 Mart 2015'te 230.000 liraya satıldıysa, kazanç 80.000 liradır. Ancak verginin bu tutar üzerinden ödenmesi söz konusu değildir. Birkaç işlem daha yapılması gerekir. Önce endeksllemeyle başlayalım:

Mayıs 2011 endeksi (189,61) ile Şubat 2015 endeksi (239,46) arasında artış yüzde 26,29 oranında gerçekleşmiş. Bu oran yüzde 10'un üzerinde olduğundan endekslleme yapılabilecektir.

Alış bedeli olan 150.000 lira bu oranda artırıldığında endekslenmiş alış bedeli olan 189.436 liraya ulaşmaktadır. Vergisel açıdan kazanç da (230.000 - 189.436 =) 40.564 lira olarak hesaplanacaktır.

D. İstisna uygulaması

Bir gayrimenkulün 5 yıl içerisinde satılmasından sağlanan kazancın 2015 yılı için 10.600 lirası gelir vergisinden istisnadır. Endekslleme yapılması mümkünse endekslleme sonrası bulunan kazanç, mümkün değilse satış ve alış bedeli arasındaki fark 10.600 liradan az ise beyanname verilmez, dolayısıyla vergi de ödenmez. Bu tutarı aşan bir kazanç elde edilmesi durumunda ise aşan kısmın gelir vergisi beyanname ile beyan edilerek, vergisinin ödenmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki örnekte bulunan 40.564 liralık kazanç, 2015 yılı için belirlenen 10.600 liralık istisnayı aştığı için aşan kısım, gelir vergisi beyanname ile beyan edilmeli. Buna göre üzerinden vergi hesaplanması gereken tutar yani matrah (40.564 - 10.600 =) 29.964 lira olmaktadır. Görüldüğü gibi satıştan elde edilen kazanç 80.000 lira olmasına rağmen, üzerinden vergi hesaplanması gereken kazanç 29.964 lira olarak hesaplandı. Bu tutarın vergisi ise 2015 yılı gelir vergisi tarifesine göre 5.460 lira olmaktadır.

III. Beyanname indirimler, verginin hesaplanması, beyan ve ödeme usulü

A. Beyanname indirimler

Gelir vergisi matrahının tespitinde, yıllık gelir vergisi beyannameinde bildirilecek gelirlerden bazı indirimlerin yapılabilmektedir. Bu indirim haktan, 2015 yılına ilişkin beyan edilen gelir ve kazancın türüne bakılmaksızın, gelir vergisi beyannamei veren tüm mükellefler yararlanabilmektedirler.

Söz konusu indirimlerden en önemlileri ve dolayısıyla en sık karşılaşılanları, ödenen özel sigorta primleri ile eğitim ve sağlık harcamalarıdır.

Bunlar dışında, kamu kurumlarına, kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığı yapılan bağışların bir kısmının (beyan edilen gelirin % 5'ine kadar) indirimi de mümkündür. Kamu kurumlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi ve ibadethanelere ilişkin olarak yapılan harcamaların ise tamamı beyan edilen gelirden indirilebilmektedir. Aşağıda bu indirim kalemlerinden sadece özel sigorta primleri ve eğitim, sağlık harcamalarına ilişkin indirim konusunda özet açıklamalar yer verilmektedir. Bunlar ve bunlar dışındaki diğer indirim kalemleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde sıralanmaktadır.

1. Özel sigorta primleri

Beyan edilen gelirin % 15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını (2015 yılında 14.850 TL) aşmamak şartıyla; mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin % 50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri, beyanname üzerinde, beyan edilen gelirden indirilebilmektedir.

Ancak bu indirimin yapılabilmesi için aşağıdaki koşullara uyulması gerekmektedir:

- ▶ Sigortanın Türkiye'de kurulu ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması,
- ▶ Prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması,
- ▶ Ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunmasıdır. (Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.)

2. Eğitim ve sağlık harcamaları

Gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları da beyanname üzerinde, beyan edilen gelirden indirilebilmektedir.

B. Gelir vergisi oranı

Gelir vergisi artan oranlı bir vergidir. 2015 yılında elde edilen gelirlerle ilgili olarak beyanname verilmesi durumunda, verginin aşağıdaki gelir vergisi tarifesine göre hesaplanması gerekmektedir. (Ücret gelirleri hariç)

Gelir dilimi	Vergi oranı
12.000 TL'ye kadar	% 15
29.000 TL'nin 12.000 TL'si için 1.800 TL, fazlası	% 20
66.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL, fazlası	% 27
66.000 TL'den fazlasının 66.000 TL'si için 15.190 TL, fazlası	% 35

C. Beyan zamanı

Gerçek kişiler elde ettikleri kira gelirini veya gayrimenkullerinin satışından sağladıkları kazançları, ertesi yılın Mart ayının 1-25. günleri arasında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadırlar.

Buna göre 2015 yılında elde edilen söz konusu gelirlerin; 1 Mart 2016 tarihinden başlamak üzere, 25 Mart 2016 Cuma gününe kadar beyan edilmesi gerekmektedir.

D. Beyannamenin verilme şekli

Kira gelirlerine veya gayrimenkul satış kazancına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesi vergi dairesine gidilerek elden verilebilir.

Bu beyannamelerin posta ile gönderilmesi de mümkündür. Taahhütlü posta ile gönderilmesi halinde, beyanname verme tarihi olarak, beyannamenin postaya verildiği tarih kabul edilir.

Adi postayla gönderilirse vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih, beyannamenin verilme tarihi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, postadaki gecikmelerden kaynaklanacak sorunlarla karşılaşmamak için, yıllık gelir vergisi beyannamelerinin taahhütlü olarak veya APS ya da kurye ile gönderilmesinde fayda bulunmaktadır.

2012 yılından itibaren, kiradan başka beyana tabi geliri olmayan mükellefler ayrıca diledikleri takdirde "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi"ni kullanarak da vergi dairesine gitmeden beyannamelerini verebilmekteydiler. 1 Mart 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bu sistemin kapsamı genişletilerek "Hazır Beyan Sistemi"ne geçilmiştir.

Buna göre gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ), menkul sermaye iradı (MSİ) ile diğer kazanç ve iratlardan (DKİ) veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan gelir vergisi mükellefleri bu gelirlerine ilişkin beyannamelerini, Gelir İdaresi Başkanlığına (Başkanlık) önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulması esasına dayanan "Hazır Beyan Sistemi" aracılığıyla verebileceklerdir.

Ücret, kira, MSİ veya DKİ'nin yanı sıra ticari, zirai veya serbest meslek kazancı elde edenlerin Hazır Beyan Sistemi üzerinden beyanname vermeleri mümkün bulunmamaktadır.

Hazır Beyan Sisteminin uygulanmasına 2015 takvim yılı gelirlerinin beyan dönemi itibarıyla başlanmıştır.

Sisteme Başkanlığın internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden; güvenlik soruları cevaplandırılarak veya İnternet Vergi Dairesi şifreleri kullanılarak giriş yapılabilmektedir.

Hâlihazırda ücret, kira, MSİ ve DKİ gelirlerinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar Hazır Beyan Sistemi aracılığıyla beyanname verebileceği gibi, bu gelirlerine ilişkin olarak ilk defa mükellefiyet tesis ettirerek beyanname verecek olanlar da bu Sistem üzerinden beyannamelerini gönderebileceklerdir.

Başkanlık tarafından hazırlanan ve mükelleflerce gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra elektronik ortamda onaylanan beyannamelerin içeriğinin doğruluğundan mükellefler sorumludur.

Beyannamelerin Hazır Beyan Sisteminden verilmiş sayılabilmesi için Sistem üzerinde onaylama işleminin yapılması gerekmektedir. Onaylama işlemi beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin son günü (25 Mart 2016) saat 24:00'ten önce tamamlanmalıdır.

E. Verginin ödenme zamanı

Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin ilk taksitinin Mart ayının sonuna, ikinci taksitinin ise Temmuz ayının sonuna kadar olmak üzere iki eşit taksitte ödenmesi gerekir.

Buna göre 2015 yılına ilişkin beyan edilen gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin;

- ▶ İlk taksitinin 31 Mart 2016 Perşembe gününe,
- ▶ İkinci taksitinin de 1 Ağustos 2016 Pazartesi (31 Temmuz Pazar gününe geldiği için) gününe kadar ödenmesi gerekmektedir.

IV. Örnekler

Örnek 1 (Konut ve işyeri kira geliri):

Gerçek kişi (A)'nın 2015 yılında elde ettiği kira gelirleri, bu gelirler üzerinden ilgili kişi veya kurumlarca yapılan stopaj tutarları ve elde edilen net gelirlere ilişkin bilgilere aşağıda yer verilmiştir. Bu kişinin başka bir geliri ve kiraya ilişkin belgeli gideri bulunmamaktadır (götürü gider yöntemi kullanılacaktır).

Gelir türü	Brüt kira (TL)	Stopaj (TL)	Net kira (TL)
Konut kira geliri	14.400	---	14.400
İşyeri kira geliri	24.000	4.800	19.200
Toplam	38.400	4.800	33.600

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden 2015 yılında elde edilen 14.400 TL'lik kira geliri, 3.600 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan, istisnayı aşan tutarın beyan edilmesi gerekmektedir.
- 2015 yılında elde edilen gelirler toplamı olan 38.400 TL, 2015 yılı için geçerli olan 106.000 TL'lik sınırı aşmadığından, kira gelirinin beyanı sırasında 3.600 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.

Beyan sınırı ile karşılaştırma

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	14.400
İstisna tutar (-)	3.600
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (1)	10.800
Brüt işyeri kira geliri (2)	24.000
Beyan sınırı ile karşılaştırılacak toplam gelir (1+2)	34.800

İşyerinden elde edilen stopaj yoluyla vergilendirilmiş (brüt) kira tutarı, tek başına, 2015 yılında 29.000 TL olarak uygulanan beyan sınırının altında kalmaktadır. Ancak işyeri kira gelirinin beyannameye dahil edilip edilmeyeceğinin tespiti sırasında, stopaj yolu ile vergilendirilmiş olan işyeri kira geliri (brüt) ile istisna sonrası kalan konut kira gelirinin toplamının dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre (10.800 + 24.000 =) 34.800 TL, 2015 yılı için belirlenen 29.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, konut kira geliri dolayısıyla verilen beyannameye, işyeri kirası da dahil edilecektir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	14.400
İstisna tutar (-)	3.600
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (14.400 - 3.600)	10.800
Brüt işyeri kira geliri	24.000
Toplam GMSİ (10.800 + 24.000)	34.800
Götürü gider (34.800 x % 25) (-)	8.700
Gelir vergisi matrahı (34.800 - 8.700)	26.100
Hesaplanan gelir vergisi	4.620
12.000 TL için 1.800 TL (26.100 - 12.000) x % 20 = 2.820 TL	
Yıl içerisinde kesinti yolu ile ödenen vergiler (tevkifat) (-)	4.800
Ödenecek gelir vergisi (4.620 - 4.800)	0
İade alınacak gelir vergisi (4.800 - 4.620)	180

Örnek 2 (Konut kira geliri, özel sigorta primi ve okul ücretinin indirimi):

Bayan (B) çalıştığı işyerinden 2015 yılında stopaj yoluyla vergilendirilmiş 60.000 TL brüt ücret geliri elde etmiştir. Ayrıca konut olarak aylık 2.500 TL'den kiraya verdiği gayrimenkulden de aynı yıl (2.500 x 12 =) 30.000 TL kira almıştır. Başka geliri olmayan Bayan (B) beyan sırasında götürü gider yöntemini kullanmaktadır.

Bayan (B) aynı yıl Türkiye'deki bir özel okulda okuyan çocuğu için 20.000 TL okul ücreti ödemiştir. Özel okul kurumlar vergisi mükellefidir ve faturası alınmıştır. Ayrıca aynı yılda kendisi, eşi ve çocukları için 6.000 TL tutarında sağlık sigortası primi ödemiştir. Ödenen primler ücretin safi tutarının tespitinde indirim olarak dikkate alınmamıştır.

Gelirlerin beyanına ilişkin açıklamalar

- Konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden Bayan (B)'nin 2015 yılında elde ettiği kira geliri, 3.600 TL'lik istisna tutarından fazla olduğundan beyan edilmesi gerekmektedir.
- 2015 yılında elde edilen gelirler toplamı olan 90.000 TL (60.000 + 30.000), 2015 yılı için geçerli olan 106.000 TL'lik sınırı aşmadığından, kira gelirinin beyanı sırasında 3.600 TL'lik istisnadan yararlanılabilecektir.

Beyanname indirimleri

- Bayan (B) tarafından ödenen 20.000 TL'lik okul ücreti yukarıda sayılan şartları taşıdığından beyan edilen gelirin % 10'u ile sınırlı olmak şartıyla, beyanname üzerinde beyan edilen gelirden indirilebilecektir.
- Ödenen 6.000 TL'lik sağlık sigortası primi 2015 yılında uygulanan yıllık asgari ücret tutarından (14.850 TL) az olduğundan, beyan edilen gelirin % 15'ine kadar olan kısmı, beyanname üzerinde beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Gelirin beyanı ve ödenecek vergi hesabı

Konut kira bedeli (Gayrisafi hasılat)	30.000
İstisna tutar (-)	3.600
İstisna sonrası kalan konut kira geliri (30.000 - 3.600)	26.400
Götürü gider (26.400 x % 25) (-)	6.600
Beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradı (26.400 - 6.600)	19.800
Diğer indirimler (-)	4.950
- Eğitim masrafları (19.800 x % 10 = 1.980)	
- Sağlık sigortası (19.800 x % 15 = 2.970)	
Gelir vergisi matrahı (19.800 - 4.950)	14.850
Hesaplanan (ödenecek) gelir vergisi	2.370
12.000 TL için 1.800 TL (14.850 - 12.000) x % 20 = 570 TL	

TÜİK Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) Listesi

Dönem	Yİ-ÜFE
Şubat 2007	136,37
Mart 2007	137,70
Nisan 2007	138,80
Mayıs 2007	139,34
Haziran 2007	139,19
Temmuz 2007	139,28
Ağustos 2007	140,47
Eylül 2007	141,90
Ekim 2007	141,71
Kasım 2007	142,98
Aralık 2007	143,19
Ocak 2008	143,80
Şubat 2008	147,48
Mart 2008	152,16
Nisan 2008	159,00
Mayıs 2008	162,37
Haziran 2008	162,90
Temmuz 2008	164,93
Ağustos 2008	161,07
Eylül 2008	159,63
Ekim 2008	160,54
Kasım 2008	160,49
Aralık 2008	154,80
Ocak 2009	155,16
Şubat 2009	156,97
Mart 2009	157,43
Nisan 2009	158,45
Mayıs 2009	158,37
Haziran 2009	159,86
Temmuz 2009	158,74
Ağustos 2009	159,40
Eylül 2009	160,38
Ekim 2009	160,84
Kasım 2009	162,92
Aralık 2009	163,98
Ocak 2010	164,94

Dönem	Yİ-ÜFE
Şubat 2010	167,68
Mart 2010	170,94
Nisan 2010	174,96
Mayıs 2010	172,95
Haziran 2010	172,08
Temmuz 2010	171,81
Ağustos 2010	173,79
Eylül 2010	174,67
Ekim 2010	176,78
Kasım 2010	176,23
Aralık 2010	178,54
Ocak 2011	182,75
Şubat 2011	185,90
Mart 2011	188,17
Nisan 2011	189,32
Mayıs 2011	189,61
Haziran 2011	189,62
Temmuz 2011	189,57
Ağustos 2011	192,91
Eylül 2011	195,89
Ekim 2011	199,03
Kasım 2011	200,32
Aralık 2011	202,33
Ocak 2012	203,10
Şubat 2012	202,91
Mart 2012	203,64
Nisan 2012	203,81
Mayıs 2012	204,89
Haziran 2012	201,83
Temmuz 2012	201,20
Ağustos 2012	201,71
Eylül 2012	203,79
Ekim 2012	204,15
Kasım 2012	207,54
Aralık 2012	207,29
Ocak 2013	206,91

Dönem	Yİ-ÜFE
Şubat 2013	206,65
Mart 2013	208,33
Nisan 2013	207,27
Mayıs 2013	209,34
Haziran 2013	212,39
Temmuz 2013	214,50
Ağustos 2013	214,59
Eylül 2013	216,48
Ekim 2013	217,97
Kasım 2013	219,31
Aralık 2013	221,74
Ocak 2014	229,10
Şubat 2014	232,27
Mart 2014	233,98
Nisan 2014	234,18
Mayıs 2014	232,96
Haziran 2014	233,09
Temmuz 2014	234,79
Ağustos 2014	235,78
Eylül 2014	237,79
Ekim 2014	239,97
Kasım 2014	237,65
Aralık 2014	235,84
Ocak 2015	236,61
Şubat 2015	239,46
Mart 2015	241,97
Nisan 2015	245,42
Mayıs 2015	248,15
Haziran 2015	248,78
Temmuz 2015	247,99
Ağustos 2015	250,43
Eylül 2015	254,25
Ekim 2015	253,74
Kasım 2015	250,13
Aralık 2015	249,31
Ocak 2016	250,67

Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı

I. Kişisel Verilerin Korunması Kanun Tasarısı'nın ("Tasarı") arka planı ve kanunlaşma aşaması

Kişisel veri, temel hak ve özgürlükler kapsamında ele alınan ve özel hayatın gizliliği başta olmak üzere kişinin mahremiyet hakkı ve bilgi güvenliğinin korunmasıyla alakalı bir üst kavram niteliğindedir. İnsan Hakları Evrensel Bildirgesinde koruma altına alınan kişisel veriler, bilgi teknolojilerinin ve internet kullanımının artmasıyla önemini çok hızlı bir şekilde arttırmıştır.

Avrupa Birliği, üye ülkelerin kişisel verilerin korunmasına ilişkin mevzuatına yönelik uyum sağlanması amacıyla 24.10.1995 tarihinde Kişisel Verilerin İşlenmesi Sırasında Gerçek Kişilerin Korunması ve Serbest Veri Trafiği Direktifini ("Direktif") yürürlüğe koymuştur. Öte yandan, Avrupa Birliği Komisyonu, 25.01.2012 tarihli teklifi ile Direktifi ilga ederek yerini alacak "Genel Veri Korunması Yönetmeliği"ni yayımlamıştır. İlgili düzenlemenin uyum ve yürürlüğe girme çalışmaları devam etmektedir.

Bu esnada, 28.01.1981 tarihinde Strazburg'da imzalanan Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, 18.02.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Avrupa Birliği Müktesebatına uyum yükümlülüğü kapsamında "Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı", Türkiye Büyük Millet Meclisi ("TBMM") Adalet Komisyonu'nda kabul edilmiş ve 12.02.2016 tarihli yazı ile TBMM Genel Kuruluna sunulmak üzere TBMM Başkanlığına sunulmuştur. Avrupa Birliği ile müzakereler çerçevesinde "Temel Haklar ve Yargı", "İçişleri, Adalet ve Özgürlük" ve "Bilgi Toplumu ve Medya" gibi fasıllar açısından kişisel verilerin korunması hakkında düzenleme yapılması büyük önem arz etmektedir.

Tasarı'nın genel gerekçesinde de ilgili Avrupa Birliği mevzuatına atıf yapılmakta olup, 1'inci maddesinde, amacın, kişisel verilerin işlenmesinde başta özel hayatın gizliliği olmak üzere kişilerin temel hak ve özgürlüklerini korumak ve kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri ile uyacakları usul ve esasları düzenlemek olduğu belirtilmektedir.

II. Türk hukuk sisteminde kişisel verilerin korunmasıyla ilgili hukuksal düzenlemeler

Tasarı hâlihazırda TBMM Genel Kurulu gündeminde yer almakta olup çok yakın bir zamanda kanunlaşması beklenmektedir. Kişisel veriler, başta Anayasa olmak üzere kanunlar ve çeşitli yönetmeliklerle düzenlenmiş olup kişilik haklarına ilişkin genel hükümler ile korunmaktadır.

Kişisel verilerin korunması konusundaki temel düzenleme, 2010 yılında yapılan değişiklik ile Anayasanın özel hayatın gizliliğini koruma altına alan 20'nci maddesine eklenen üçüncü fıkra ile hukuk düzenimize girmiştir. Söz konusu düzenleme ile kişisel verilerin korunması hakkı ilk kez Anayasal düzeyde ve temel bir insan hakkı

olarak güvence altına alınmıştır. Böylece kişisel veriler kişinin özel hayatının bir parçası haline getirilmiş ve konuyla ilgili ayrıntılı düzenlemenin kanunla yapılacağına yer verilmiştir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ("TMK") ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ("TBK") hükümleri gerek kişilik haklarına yönelik saldırıların önlenmesi gerekse de kişisel verilerin korunması açısından kanuni dayanak oluşturmuştur. Kişilik haklarının korunmasına ilişkin hükümler TMK'nın 23 ilâ 25'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda kişilik haklarına hukuka aykırı olarak saldırıldığı iddiasında olan kişiler TMK hükümlerinden yararlanarak bu ihlalin durdurulmasını isteyebilmektedir. Öte yandan haksız fiilleri düzenleyen TBK'nın 49. ve devamı maddeleri kişisel verilerin ihlali halinde açılacak tazminat davalarında dayanak olarak kullanılabilir hukuk normlarındanır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ("TCK")'nın 135 ilâ 140'ıncı maddelerinde de, kişisel verilerin hukuka aykırı olarak kaydedilmesi, ele geçirilmesi, üçüncü kişilere ifşa edilmesi ve verilerin süresinde yok edilmemesi fiilleri suç olarak düzenlenmiş ve hürriyeti bağlayıcı cezalara bağlanmıştır.

Kişisel verilerin işlenmesi ve paylaşımına ilişkin yukarıda yer verilen kanun hükümlerinin yanında Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Vergi Usul Kanunu, İş Kanunu, Bilgi Edinme Kanunu, Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu, Elektronik Haberleşme Kanunu, Elektronik İmza Kanunu, Ceza Muhakemesi Kanunu, Bankacılık Kanunu gibi muhtelif kanunlarda da konuya ilişkin özel düzenleme ve sınırlamalar yer almaktadır.

Bununla birlikte, Anayasa ve çeşitli kanunlardaki genel hükümler, bu kanunlarda kişisel verilerin tam bir tanımının yapılmaması, bu verilerin işlenmesine ilişkin usul ve esaslara yer verilmemesi ve bu konuda uzman bir kurumun öngörülmüş olmaması gibi nedenlerle kişisel verilerin korunması ve gizliliğinin gereği gibi sağlanması açısından eksik kalmaktadır. Öte yandan, teknolojideki hızlı gelişmeler karşısında kişilik haklarının korunması konusunda diğer kanunlardaki hükümler yetersiz kalmakta ve kişisel verilerin kontrolsüz şekilde işlenmesi ile bazı temel hakların ihlal edilmesi sonucu doğabilmektedir. Kişisel verilerin işlenmesine yönelik özel bir kanuni düzenlemenin bulunması ve özellikle bu düzenleme kapsamında kişisel veri tanımının yapılmış olması bağlamında kişisel veri kavramı daha somut ve anlaşılır hale gelmiş, bu sayede kişisel veri kavramı ile TCK uyarınca kişisel verinin hukuka aykırı kullanımına bağlanan yaptırımlar arasında suç ve cezaların kanuniliği ilkesine uygun olarak objektif bir bağ kurulmuş olacaktır.

III. Tasarı'nın getirdiği yenilikler

Yukarıda açıklandığı üzere, mevzuatımızda kişisel verilerin korunmasına ilişkin bir kısım düzenlemeler bulunmakla birlikte, "kişisel veri" kavramının içinin doldurulmamış olması nedeniyle uygulamada sorunlar çıkabilmektedir. Tasarının "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesi uyarınca "kişisel veri", kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgiyi ifade etmektedir. İlgili hükümde "belirli veya belirlenebilir" terimine ilişkin bir açıklık bulunmamakla birlikte, Tasarı'nın gerekçesinde, bir kişinin belirli veya belirlenebilir olmasının, mevcut verilerin herhangi bir

şekilde bir gerçek kişiyle ilişkilendirilmesi suretiyle, o kişinin tanımlanabilir hale getirilmesini ifade ettiği belirtilmektedir. Bu itibarla, isim, telefon numarası, motorlu taşıt plakası, sosyal güvenlik numarası, resim, kimlik, görüntü ve ses kayıtları, parmak izleri ve genetik bilgiler gibi verilerin dolaylı da olsa kişiyi belirlenebilir kılabilme özellikleri nedeniyle kişisel veri olarak kabul edilmesi gerektiği Tasarı'nın gerekçesinde ifade edilmiştir.

Tasarı'daki kişisel veri tanımı uyarınca, tüzel kişilerin verilerinin kapsam dışı tutulduğu görülmektedir. Başbakanlık tarafından TBMM Başkanlığına 22.04.2008 tarihinde gönderilen eski Tasarı'da ise tüzel kişilere ilişkin veriler de kişisel veri kapsamında değerlendirilmekte idi. Önceki Tasarı'nın ilgili madde gerekçesinde Avrupa Komisyonu'nun 2002/58 sayılı Direktifiyle tüzel kişilere ait kişisel verilerin de koruma kapsamına dâhil edileceği belirtilerek, 30.06.2003 tarihli İtalyan Veri Koruma Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 4/1-(b) maddesinde kişisel verinin "gerçek veya tüzel kişilere" ait veriler olarak tanımlanması örnek gösterilmekte idi. Ancak "tüzel kişiler" ifadesi 201 sayılı ve 06.12.2011 tarihli mevzuatın 40/2-(a) maddesi ile İtalyan Veri Kanunu'ndan çıkarılmış olup, 2016 tarihli Tasarı'nın kişisel veriler tanımında da "tüzel kişiler" ifadesine yer verilmemiştir.

Tasarı'da kişisel verilerin işlenmesi, "*Kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hale getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinden gerçekleştirilen her türlü işlem*" olarak tanımlanmıştır. Hükümde işleme yöntemleri sınırlı olarak sayılmamış olup, bu durum, Tasarı gerekçesinde yer alan, "*... kişisel verilerin işlenmesi, verilerin ilk defa elde edilmesinden başlayarak veriler üzerinde gerçekleştirilen tüm işlem türlerini ifade etmektedir*" vurgusundan da tespit edilebilmektedir.

Tasarı'nın "Genel ilkeler" başlıklı 4'üncü maddesinde kişisel verilerin yalnızca bu Tasarı ve diğer kanunlarda öngörülen usul ve esaslara uygun olarak işlenebileceği öngörülmektedir. Bu itibarla, kişisel verilerin işlenmesine yönelik olarak bir kanunilik ilkesinin kabul edildiği görülmektedir. Bu noktada, "diğer kanunlar" ifadesine yönelik olarak hem yukarıda II numaralı başlıkta bahsedilen bir kısım düzenlemelerin, hem de Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Sözleşmesinin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Sözleşmesinde kişisel verilerin işlenmesine ilişkin olarak "otomatik işlem" tanımı getirilmiş; Tasarı'da yer alan veri sorumlusu tanımının yanında, "*otomatik veri dosyasının amacının ne olacağı, hangi kişisel veri kategorilerinin kaydedilmesi gerektiği ve bunlara hangi işlemlerin uygulanacağı hakkında karar verebilecek olan gerçek veya tüzel kişileri, kamu kurumunu, birimi veya ulusal kanunlara göre yetkili olan diğer kuruluşları*" ifade eden dosya yöneticisi teriminin tanımına da yer verilmiştir.

Tasarı'nın 5'inci maddesi, 4'üncü madde uyarınca kişisel verilerin işleme şartlarını düzenlemektedir. Buna göre, kişisel veriler ilgili kişinin açık rızası olmaksızın

işlenememektedir. "Açık rıza" terimi, daha önceki Tasarılar da yer almamasına rağmen mevcut son Tasarı'da düzenlenmiştir. Tasarının ilgili hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, kanunlarda açıkça öngörülmesi, zorunluluk halleri, sözleşmelere ilişkin durumlar, bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması ve kişisel verinin ilgilisi tarafından alenileştirilmiş olması gibi durumlarda, ilgili kişinin, belirli bir konuya ilişkin, bilgilendirmeye dayanan ve özgür iradeyle açıkladığı rızası, bir başka deyişle açık rızası aranmaksızın kişisel verilerin işlenmesi mümkün kılındığı görülmektedir. Örneğin sözleşmenin tarafları açısından, ödemeye yönelik olarak hesap bilgileri ilgili kişinin açık rızası olmadan işlenebilecektir. Ancak açık rızanın tanımında, yazılılık şartının bulunmaması, ispat konusunda belirsizliklere veya uygulamada zorluklara yol açabilecektir. Her hâlikârda açık rıza; ilgili kişinin kendisiyle alakalı veri işlenmesine, özgürce, konuyla ilgili yeterli bilgi sahibi olarak, tereddüde yer bırakmayacak açıklıkta ve sadece o işlemle sınırlı olarak vereceği onay beyanı şeklinde olmalıdır.

Tasarı'nın 6'ncı maddesinde özel nitelikli kişisel verilerin neler olduğu sayılmakta, sonrasında ise özel nitelikli kişisel verilerin Kişisel Verileri Koruma Kurulu ("Kurul") tarafından yeterli önlemler alınmak kaydıyla hangi istisnai hallerde işlenebileceği hüküm altına alınmaktadır. Bu konuya ilişkin olarak, gerek Tasarı'da, gerekse de gerekçesinde "yeterli önlemler" ifadesinin içi doldurulmuş değildir.

Tasarı'nın 7'nci maddesi ise hukuka uygun olarak işlenmiş olmasına rağmen, işlenmesini gerektiren sebeplerin ortadan kalkması halinde, bu verilerin re'sen veya ilgili kişinin talebi üzerine veri sorumlusu¹ tarafından silinmesi, yok edilmesi veya anonim hale getirilmesini düzenlemektedir. Maddeye ilişkin usul ve esasların yönetmelik ile düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Madde metninde yer alan, "İlgili kişi", "Anonim hale getirme" ve "Veri sorumlusu" terimleri, Tasarı'nın "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesi altında tanımlanmaktadır.

Kişisel verilerin aktarılması ve yurt dışına aktarılması, ayrı başlıklar olarak Tasarı'da yer almaktadır. Buna göre, kişisel veriler kural olarak ilgilinin açık rızası olmaksızın aktarılamamakla birlikte, yeterli önlemler alınması kaydıyla, maddede yer alan durumlarda istisnai olarak aktarım mümkün kılınmıştır. Öte yandan, kişisel veriler ilgilinin açık rızası olmaksızın yurt dışına da aktarılamamakla birlikte, Kurul tarafından, maddedeki ölçütler kullanılarak belirlenecek olan, yabancı ülkede "yeterli korumanın bulunması" durumunda ilgilinin açık rızası olmaksızın bu aktarım yapılabilecektir. İki madde arasında en dikkat çeken fark, kişisel verilerin aktarılması noktasında Kurul izninin aranmamasına rağmen; yurt dışına aktarılması noktasında "yeterli koruma"nın bulunmaması durumunda aktarıma ilişkin olarak yabancı ülkedeki veri sorumlularının yeterli korumayı yazılı olarak taahhüt etmeleri ve Kurulun izninin bulunması şartlarının getirilmiş olmasıdır.

Tasarı'nın 13, 14, 15 ve 16'ncı maddelerinde, Tasarı maddelerinin uygulanmasıyla ilgili taleplerin yazılı olarak veri sorumlusuna iletilmesi; başvurunun reddedilmesi durumunda Kurula şikâyet usulü ve re'sen yapılan incelemeye ilişkin usul

ve esaslar ile Kurulun gözetiminde, kişisel verileri işleyen gerçek ve tüzel kişileri içeren veri sorumluları sicili ele alınmaktadır.

Tasarı'da suçlar ve kabahatler açısından ikili bir ayırım yapıldığı görülmektedir. 17'nci maddesi uyarınca, kişisel verilere ilişkin suçlar bakımından TCK'nın ilgili maddelerinin uygulanacağı yönünde genel bir düzenleme bulunmasına karşın, Tasarı'nın kişisel verilerin silinmesine ilişkin madde hükümlerine aykırı davranmaya ilişkin olarak TCK'nın "Verileri yok etmeme" başlıklı 138'inci maddesine göre cezalandırma işlemi uygulanacağı düzenlemesine ayrıca yer verilmiştir.

Tasarı'nın getirdiği en önemli yeniliklerden birisi de, Tasarı ile verilen görevleri yerine getirmek üzere, Başbakanlık ile ilişkili olan, idari ve mali özerkliğe sahip ve kamu tüzel kişiliğini haiz Kişisel Verileri Koruma Kurumu ("Kurum")'nun kuruluşu ve teşkilat yapısına dair düzenlemeleri içermesidir. Bu teşkilat yapısı, Kişisel Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Sözleşmesi ve Avrupa Birliği'nin Direktifi uyarınca, kişisel verilerin işlenmesine ilişkin ilkelerin uygulanmasını izlemek ve yönlendirmek üzere fonksiyonel olarak bağımsız bir şekilde görev yapacak otoriteye karşılık gelmektedir. Tasarı'da Kurumun karar organının Kurul olduğu, yedi üyeden oluşacak Kurul üyelerinin kamu kurum ve kuruluşlarında, uluslararası kuruluşlarda, sivil toplum kuruluşlarında veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında ya da özel sektörde toplamda en az on yıl görev yapanlar arasında Bakanlar Kurulunca dört, Cumhurbaşkanınca üç üyenin seçilmesi ile oluşacağı düzenlemesi yer almaktadır. Tasarının ilerleyen maddelerinde, Kurum ve Kurulun görevleri, çalışma esasları, Başkan ve Başkanlığın oluşumu ile görevlerine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Tasarı'nın geçici 1'inci maddesine göre yayım tarihinden itibaren altı ay içerisinde Kurul üyeleri seçilerek Başkanlık teşkilatı oluşturulacaktır.

Tasarı'nın 28'inci maddesinde ise, Tasarı hükümlerinin uygulanmayacağı durumlar sayılmaktadır. Bu hüküm kapsamında, kişisel verilerin milli savunmayı, milli güvenliği, kamu güvenliğini, kamu düzenini veya ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik önleyici, koruyucu ve istihbari faaliyetler kapsamında işlenmesi, Tasarı hükümlerinin uygulanmayacağı durumlar arasında sayılmaktadır. Tasarı'nın gerekçesinde de, Milli İstihbarat Teşkilatı ile diğer istihbarat birimlerinin söz konusu faaliyetler kapsamında veri işlemesi kapsam dışında tutulmaktadır. Bu ve diğer istisnaların çok geniş tutularak sorumsuzluk alanının genişletildiği ve Tasarı'nın uygulama alanının daraltıldığı görülmektedir.

IV. Tasarı'nın getirdiği yükümlülükler ve mevzuata uyum çalışmaları

Tasarı'nın "Haklar ve Yükümlülükler" başlıklı üçüncü bölümü altında yer alan 10, 11 ve 12'nci maddelerinde, kişisel verilerin elde edilmesi sırasında veri sorumlusu veya yetkilendirdiği kişi; veri sorumlusunun veya temsilcisinin kimliği, verilerin hangi amaçla işleneceği ve bu verilerin kimlere ve hangi amaçla aktarılabileceği gibi konularda ilgili kişiye bilgi vermekle yükümlü kılınmaktadır. Ancak ilgili kişinin haklarını düzenleyen 10'uncu madde uyarınca, veri

¹ Veri sorumlusu, Tasarının 3'üncü maddesi uyarınca, "Kişisel verilerin işleme amaçlarını ve vasıtalarını belirleyen, veri kayıt sisteminin kurulmasından ve yönetilmesinden sorumlu olan gerçek veya tüzel kişi" ifade etmektedir.

sorumlusu için öngörülen aydınlatma yükümlülüğünün ifası bakımından, kişisel verilerin üçüncü kişilerden elde edildiği durumlar dikkate alınarak, veri sorumlusunun kimliğini bilmediği kişilere bildirim yapmak durumunda kalmasını engellemeye yönelik özel bir düzenlemeye Tasarı'da yer verilmemiş olduğu görülmektedir.

Öte yandan, Tasarı'nın 11'inci maddesi uyarınca herkes, veri sorumlusuna başvurarak kendisi ile ilgili kişisel veri işlenip işlenmediğini öğrenme, buna ilişkin bilgi talep etme, söz konusu verilerin aktarıldığı üçüncü kişileri öğrenme gibi haklara sahiptir. Yine aynı maddede, herkesin, kişisel verilerin silinmesine ilişkin Tasarı'nın 7'nci maddesi çerçevesinde kişisel verilerinin silinmesini veya yok edilmesini talep etme hakkı bulunmaktadır. Çok geniş olarak düzenlenen bu hak kişisel verileri hukuka uygun olarak muhafaza etme veya işleme işlemlerini kısıtlayabilecektir. Bu bağlamda kişisel verinin hukuka uygun olarak muhafaza edildiği veya işlendiği hallerde faydanın devam ettiği sürece verilerin silinmesinin talep edilemeyeceğine yönelik bir istisnanın Tasarı'da düzenlenmediği görülmektedir.

Veri sorumlusu bunların yanında kişisel verilerin hukuka aykırı olarak işlenmesini ve bu verilere erişilmesini önlemek, bu verileri muhafaza etmek gibi konularda uygun güvenlik düzeyini temin etmeye yönelik gerekli her türlü teknik ve idari tedbiri almak ve işlenen kişisel verilerin kanuni olmayan yollardan başkaları tarafından elde edilmesi halinde bu durumu en kısa sürede ilgisine ve Kurula bildirmekle yükümlü kılınmıştır. Ancak bu yükümlülüğün daha belirli şekilde ortaya konulması açısından "en kısa sürede" ifadesinin netleştirilmesi önem taşımaktadır.

Öte yandan, Tasarı'nın veri sorumlularına ilişkin yükümlülük getiren bir kısım maddelerine ilişkin olarak aykırılık durumları kabahat olarak tanımlanmış ve idari para cezalarına bağlanmıştır. İdari para cezaları arasındaki alt ve üst sınırlar geniş tutulmuş olup, bu husus, Tasarı'nın gerekçesinde, Kurul'un idari yaptırım kararı verirken kabahatin haksızlık içeriği ile failin kusuru ve ekonomik durumunu dikkate alacak olmasına dayandırılmaktadır. İlgili düzenlemelere göre, Tasarı'nın 10'uncu maddesi uyarınca veri sorumlusunun veya yetkilendirdiği kişinin aydınlatma yükümlülüğüne aykırı hareket edenlere 5.000 ila 100.000 Türk Lirası arası, 12'nci maddesi uyarınca veri güvenliğine ilişkin yükümlülüklerle aykırı hareket edenlere 15.000 ila 1.000.000 Türk Lirası arası, 16'ncı maddesi uyarınca veri sorumlularını siciline kaydolma zorunluluğuna aykırı hareket edenlere ise 20.000 ila 1.000.000 Türk Lirası arasında idari para cezası verilmesi öngörülmektedir. İlgili maddede, söz konusu idari para cezalarının veri sorumlusu olan gerçek kişiler ile özel hukuk tüzel kişileri hakkında uygulanacağı düzenlemesi yer almaktadır.

Kişisel verilerin üçüncü kişilere ve yurt dışına aktarılmasına ilişkin maddelerde, kişisel verilerin grup şirketleri arasında belirli amaçlarla aktarımını serbest hale getiren açık bir hüküm Tasarı'da bulunmamaktadır. Grup şirketleri arasındaki koordinasyon ve raporlama ihtiyaçları dikkate alındığında bu yönde veri paylaşımını kolaylaştırıcı özel bir düzenlemeye yer verilmesi değerlendirilebilecektir.

Tasarı'nın getirdiği yenilikler ve yükümlülüklerin doğru tespiti, şirketlerin Tasarı kapsamında kişisel veri işlenmesi olarak nitelendirilebilecek rutin işlerinin hukuka uygun olmasının sağlanması ve ilgili hükümlere aykırılık nedeniyle bir ceza soruşturması veya idari para cezası ile karşılaşılması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda, Tasarı ve yukarıda sözü edilen tüm hukuk normları çerçevesinde şirketlerin yaptırımla karşılaşmama adına risk analizleri yapması, önleyici kontrol sistemlerini tesis etmesi ve bu kapsamda profesyonel ve hukuki danışmanlık hizmetleri alması önerilmektedir.

Özellikle kişisel verilerin işlendiği istihdam ilişkileri, alım-satım, kiralama, hizmet işlemleri gibi süreçleri olan kurumların müşterileri, tedarikçileri ve çalışanları ile güvene dayalı sağlam bir ilişki kurup sürdürebilmeleri ve mevzuata uyum sağlamak açısından;

1. Mevcut uygulamalarını gözden geçirip uyumlaştırması,
2. Açık rıza gerektiren işlemlerde ilgililerin açık rızalarının (mümkünse kişisel veri özelinde) alınmasını temin etmek üzere planlama yapılması,
3. Veri sorumlusu atanıp, iç sistemlerin ve özellikle Kişisel Verileri Koruma Kurulu ile ilişkilerin oluşturulması,

önem arz etmektedir.

Son olarak şirketlerde yöneticiler için şahsi sorumluluğun yanı sıra müşteri memnuniyetinden şirket reputasyonuna kadar çok çeşitli alanlara etki edebilecek "Kişisel Verilerin Korunması" konusuna önem verilip, hazırlık yapılmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.



BEPS (Base Erosion Profit Shifting) 8-10 numaralı eylem planları

1. Giriş

Ülkelerin kamu harcamalarının en önemli kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Bu anlamda özellikle mükelleflerden vergi toplama aşamasında, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmek hükümetler için zorlu bir süreci de beraberinde getirmektedir. Dünyada sınır ötesi sermaye hareketlerinin büyük ölçüde artması sonucunda, söz konusu vergi kayıpları ile yerel düzeyde mücadele etmek giderek daha zor hale geldiğinden; G20 ve OECD ülkeleri bu sorunla başa çıkabilmek adına "BEPS (Base Erosion Profit Shifting)¹ Eylem Planı"nı devreye almışlardır.

"Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması" konusu ile ilgili tartışmalar, 2000'li yıllardan itibaren, uluslararası kuruluşların gündemlerinde yer almaktadır. Bu çalışmalar kapsamında G-20 ülkelerinin çağrısı üzerine OECD tarafından hazırlanan "BEPS Eylem Planı" 19 Temmuz 2013 tarihinde yayımlanmış ve son olarak Kasım 2015'te Antalya'da yapılan G-20 zirvesine katılan tüm ülkeler tarafından onaylanmıştır. BEPS Eylem Planı çerçevesinde yerel vergi mevzuatları arasında var olan boşluklar sebebiyle vergilendirilmesi gereken bir kazancın çifte vergilendirilmesi veya dünyanın hiçbir yerinde vergilendirilmemesi durumunun ortadan kaldırılması, işlemlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkinin dengelenmesi ve vergilendirmede şeffaflığın artırılması amaçlanmaktadır.

BEPS Eylem Planı ile transfer fiyatlandırması konusunda da değişiklikler beklenmekte olup; gayri maddi varlıkların grup üyeleri arasında el değiştirmesi, riskin transferi ve sermayenin grup üyeleri arasında dağılımı, transfer fiyatlandırması dokümantasyon yükümlülüklerinde artış gibi konular yeniden düzenlenecektir². Ayrıca finansal işlemlerde emsallere uygunluk ilkesi kapsamında da yeni düzenlemeler yapılması beklenmektedir.

2. BEPS 8-10 numaralı eylem planları

BEPS projesi içerisinde transfer fiyatlandırması ile ilgili konular, 8, 9, 10 ve 13 numaralı eylem planlarında ele alınmaktadır. Makalenin bundan sonraki bölümünde, BEPS Eylem Planı'nda yer alan 8-10 numaralı eylem planlarına ilişkin kısa açıklamalara ve BEPS Eylem Planı sonrasında OECD Rehberi'nde meydana gelmesi planlanan değişikliklere yer verilecektir.

- **BEPS 8 numaralı eylem planı**, gayri maddi hakların grup şirketleri arasında el değiştirmesi yoluyla vergi matrahının aşındırılmasının önlenmesini hedeflemektedir. Söz konusu eylem planı, gayri maddi hak tanımının açık bir şekilde ortaya konulmasına, gayri maddi varlıkların transferi ve kullanılması nedeniyle oluşan masrafların dağıtılmasında, bu değeri yaratan tarafın göz önünde bulundurulup dağıtımın buna uygun bir şekilde yapılmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir.

¹ Kar Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması

² (Bulut, 2015, 41)

- ▶ **BEPS 9 numaralı eylem planı**, risk ve sermaye için transfer fiyatlandırması uygulamalarının katma değer yaratma kriterine uygunluğunun sağlanmasına ilişkin öneriler sunmaktadır.
- ▶ **BEPS 10 numaralı eylem planı**, yüksek riskli işlemler için transfer fiyatlandırması uygulamalarının değerlendirilmesi konusunda yenilikler getirmektedir. Söz konusu eylem planı, global değer zinciri bağlamında transfer fiyatlandırması yöntemlerinin -özellikle kar bölüşüm yönteminin- uygulanmasını netleştirmeyi ve yönetim ücreti ile genel merkez giderleri gibi matrah aşındırıcı ödeme türlerine karşı koruma sağlamayı hedeflemektedir.

3. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yapılması planlanan düzenlemeler

OECD, 8, 9 ve 10 numaralı eylem planlarının amaç ve içeriklerinin benzerliği nedeniyle bu eylem planlarını tek bir final raporda toplamış ve söz konusu eylem planları kapsamında OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin (Rehber) I, II, VI, VII ve VIII. bölümleri için yeni bir bakış açısı getirmiştir.

Eylem planları çerçevesinde Rehber'de transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak geliştirilmesi planlanan bölüm ve konulara ilişkin özet bilgiler aşağıda yer almaktadır.

A. Emsallere uygunluk ilkesi

- ▶ İlişkili taraflar arasında sadece sözleşme üzerinde kalan, ekonomik ve ticari gerçekleri yansıtmayan risk paylaşımının önüne geçmek amacıyla bazı kurallar konmaktadır. BEPS final raporunda, emsallerine uygunluk ilkesinin; riski üstlenmek, riski kontrol edebilmek veya başka bir deyişle riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olmak olarak yeniden tanımlanması önerilmektedir.
- ▶ Herhangi bir işlevi olmadan sadece grup içerisinde atıl sermayeye sahip olan ve ilişkili şirketlere bu sermayeyi kullandıran şirketler (cash box), sağladıkları bu fonlama sonucunda sadece risksiz oran üzerinden (risk-free rate) bir gelir elde edebileceklerdir.
- ▶ Grup sinerjisi kavramı kabul edilmiş ve bu sinerjinin yarattığı olası fayda ve zararlardan bahsedilmiştir. Rehber'de karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken bu sinerjinin etkilerinin de dikkate alınması gerektiği ve eğer yapılabiliyorsa ortaya çıkan artık fayda ya da zararın, grup şirketlerinin bu sinerjiye yaptıkları katkı oranında dağıtılması gerektiğinden bahsedilmiştir.

B. Transfer fiyatlandırması yöntemleri

- ▶ BEPS 10 numaralı eylem planı, vergi mükelleflerinin global tedarik zinciri içerisinde yarattığı değer ile uyumlu transfer fiyatlandırması politikaları geliştirmelerini amaçlamaktadır. Bununla ilgili olarak ticari mal alım satım işlemlerinin emsallerine uygunluğunu tespit etme ve değerlendirmede, yaratılan değer ile uyumlu olması ve transfer fiyatlandırması yöntemlerinin doğru ve etkin bir biçimde kullanılması amaçlanmaktadır.

- ▶ Transfer fiyatlandırması yöntemlerinin, özellikle ticari mal alım satım işlemlerinde kullanılan karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabilirliği ile ilgili olarak güncellenmesi önerisi getirilmiştir. BEPS Eylem Planları'nın gelişmekte olan ülkelerdeki etkilerine göre bu kısmın tekrar revize edebileceği belirtilmiştir.
- ▶ BEPS 10 numaralı eylem planı dahilinde kar bölüşüm yönteminin global tedarik zincirinde taraflar arasındaki emsal fiyatı belirlemede daha etkin ve uygulanabilir olması amaçlanmaktadır. Zira, halihazırda bu yöntem hem vergi mükellefleri tarafından uygulanması hem de vergi idareleri tarafından değerlendirmesi zor bir yöntem olarak kabul görmektedir.

C. Grup içi hizmetler

BEPS 10 numaralı eylem planı ile; G20 ve OECD ülkelerinin, yönetim giderleri (management fee) ve ana şirket masraf katılım payları (head office expense) gibi ödemeler yolu ile matrah aşındırması ve kar aktarımının önüne geçecek önlemler alması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda yapılması planlanan düzenlemeler, düşük katma değerli grup içi hizmetlerin fiyatlandırılması ile servisi sağlayan şirketin masrafları arasındaki dengenin kurulması ve ülkelerin vergi matrahlarının korunmasına yöneliktir.

BEPS 10 numaralı eylem planı, düşük katma değerli grup içi hizmetlerin tanımlanması, sınıflandırılması, uygun dağıtım anahtarlarının ve masraf havuzunun belirlenmesi için;

- ▶ Basitleştirilmiş fayda testi ile işlemin düşük değerli servis olduğunun ispatı,
- ▶ Düşük değerli hizmete yönelik masraf havuzlarının yaratılması,
- ▶ İşlemin yapısına uygun tutarlı bir dağıtım anahtarının kullanılması,
- ▶ Hizmetin önceki basamaklarda paylaştırılmış maliyetine eklenecek olan % 5 sabit kâr marjı,

gibi sadeleştirilmiş yaklaşımlar getirmektedir.

Düşük katma değerli grup içi hizmetlerin tanımı aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

- ▶ Destekleyici mahiyettedirler,
- ▶ Yüksek risk barındırmaz ve olanak vermezler,
- ▶ Verilen hizmet ilişkili şirketin ana faaliyetinin bir parçası değildir,
- ▶ Sunulan hizmet, yüksek değerli gayri maddi hak gerektirmez ve yüksek katma değerli gayri maddi hakkın oluşması ile sonuçlanmaz.

Dolayısıyla düşük katma değerli grup içi hizmet tanımına uymayan aşağıdaki faaliyetler sadeleştirilmiş yaklaşımdan yararlanacak faaliyetler olarak sayılamazlar:

- ▶ Bir grup şirketin ana faaliyet konusunu oluşturan hizmetler,
- ▶ AR-GE faaliyetleri,

- ▶ Üretim faaliyetleri,
- ▶ Satış pazarlama ve dağıtım faaliyetleri,
- ▶ Finansal işlemler,
- ▶ Doğal kaynakların çıkarılması ve işlenmesi faaliyetleri,
- ▶ Sigorta ve reasürans işlemleri,
- ▶ Kurumsal üst düzey yönetim hizmetleri.

D. Gayri maddi varlıklar ve maliyet katkı düzenlemeleri

Rehber'in VI. ve VIII. bölümlerinin 8 numaralı eylem planına paralel olarak yeniden düzenlenerek gayri maddi varlıklar konusunu daha detaylı içerecek şekilde güncellenmesi önerilmiştir.

Önerilen düzenlemelerde dikkat çeken önemli noktalar aşağıdaki gibidir:

- ▶ İşletmelerin gayri maddi hakların kullanılmasıyla elde edilen ekonomik getiriden pay almaları için söz konusu işletmenin o gayri maddi varlığın yasal sahibi olması (legal ownership) yeterli olmayacaktır. Ekonomik getirinin; gayri maddi varlığın yaratılması, geliştirilmesi, korunması gibi değer yaratan (value-creating) fonksiyonları sergileyen ve bu süreçte ilgili riskleri üstlenen ve kontrol eden işletme veya işletmelerin geliri olduğu kabul edilecektir.
- ▶ 8 numaralı BEPS eylem planında, grup şirketleri arasındaki işlevi diğer ilişkili kişilere fon (kredi) sağlamak olan işletmelerin elde edeceği kârın emsallere uygunluğunun sağlanabilmesi için yeni kurallar geliştirilmiştir. Bahsi geçen türden bir fonu sağlayan şirket, bu süreçte oluşacak olan finansal riski kontrol ediyorsa, şirketin beklenen getirisi üstlendiği risk ile doğru orantılı olmalıdır. Bu noktada beklenen getiriye emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda bir örnek olarak; şirketin bu süreçte benzer karşılaştırılabilir yatırımlardan elde edeceği getiri gösterilebilir. Eğer işletme, bu süreçte herhangi bir risk taşıyor veya kontrol etmiyorsa getirisi de benzer koşullarda risksiz bir yatırımın getirisinden fazla olamayacaktır.
- ▶ OECD tarafından yayınlanan BEPS Final Raporu, gayri maddi varlığın değerlendirilmesi konusuna da açıklık getirmiştir. Rehber, bu varlıklar konusunda veri tabanlarından elde edilen emsallerin nadiren karşılaştırılabilirlik analizlerinde kullanılmaya uygun olduğunu belirtmektedir. Bu noktada Rehber, yaratılan değer ölçülmesinde diğer transfer fiyatlandırması yöntemlerinin kullanılması gerektiğini savunmaktadır.
- ▶ 8 numaralı eylem planı ile, gayri maddi varlıkların daha geniş ancak daha net bir tanımının yapılması; gayri maddi varlıkların el değiştirmesinden elde edilen kazancın yaratılan değer ile uyumlu paylaşılması, değerlendirilmesi zor gayri maddi varlıkların transfer fiyatını belirlemede yeni ve özel ölçümlerin geliştirilmesi ve "Değerlemesi Zor Gayri Maddi Varlıklar (Hard-To Value Intangibles, HTVI)" ile "Maliyet Katılım sözleşmeleri (Cost Contribution Arrangement, CCA)" gibi konuların aşağıda açıklandığı şekilde yeniden revize edilmesi planlanmıştır:

▶ Değerlemesi zor gayri maddi varlıklar

BEPS 8 numaralı eylem planı ile değerlendirilmesi zor gayri maddi varlıkların transfer fiyatlandırması analizi konusuna açıklama getirilmiştir. Gayri maddi varlıklar;

- ▶ Alım-satım ya da kiralama sırasında tam olarak geliştirilmemiş,
- ▶ Alım-satımdan uzun yıllar sonrasına kadar ticari olarak kullanılmasının öngörülmediği,
- ▶ Belirli bir Maliyet Katılım Sözleşmesi'ne bağlı olarak geliştirilmiş ve kullanılmış ise

değerlemesi zor gayri maddi varlık olarak sınıflandırılmaktadır.

Değerlemesi zor gayri maddi varlıklar mutlak bir değer biçme anlamında zorluk yaşanan konulardandır. Bu nedenle Rapor, değerlendirilmesi zor gayri maddi varlıkları içeren işlemlerle ilgili olan transfer fiyatlandırması düzenlemeleri getirmiştir. Bu noktada öncelikli olarak değerlendirilmesi zor gayri maddi varlıklar, işlem öncesi (ex ante) ve işlem sonrası (ex post) olarak değerlendirilecek ve transfer fiyatlandırması analizleri işlem öncesi projeksiyonlar baz alınarak yapılacaktır. Ancak işlem öncesi ile işlem sonrası değerleri arasında %20 'den fazla bir değer kaybı/kazancı olduğunda, şirket işlem öncesi değerleri üzerinden yapılan transfer fiyatlandırması analizinde değişiklik yapabilecektir.

▶ Maliyet katılım sözleşmeleri

Rapor'un maliyet katılım sözleşmeleri ile ilgili olan kısmı, Rehber'in 8 numaralı bölümüne değişiklikler önermektedir. Bu değişiklikler ile maliyet katılım sözleşmeleri, grup içi hizmetler ve gayri maddi varlıklara getirilen değişikliklerin birbirleri ile uyum içinde olmasını amaçlanmaktadır.

BEPS 8-10 numaralı Final Eylem Raporu'na göre;

- ▶ Maliyet katılım sözleşmeleri, şirketler arasında imzalanan ve kaynakların ortak kullanılmasıyla elde edilecek ve karşılıklı fayda amacıyla beraber gerçekleştirilecek projeler (iş geliştirme ve gayrimaddi varlık, maddi duran varlık veya servis hizmetleri edinme vs.) için risk ve katkı paylaşımlarını belirten bir anlaşmadır.
- ▶ Karşılıklı fayda ve maliyet, katılım sözleşmelerinin ön koşuludur. Katılımcılar maliyet katılım sözleşmeleri sonucunda mutlak bir fayda edinmeyi amaçlamalıdır. Örneğin, maliyet katılım sözleşmelerini imzalamış bir şirket, süreç sonucunda ortaya çıkan servisten faydalanabilmeli veya elde edinilen hakları kullanabilmelidir.
- ▶ Maliyet katılım sözleşmelerine katılacak şirketler için bir diğer önemli unsur risk kontrolüdür. Şirketler maliyet katılım sözleşmeleri süresince oluşacak riskleri kontrol edebilecek fonksiyonel kapasiteye sahip olmalıdır. Yani maliyet katılım sözleşmelerine katılacak her bir şirket, oluşacak olan finansal riski³ veya diğer riskleri üstlenme konusunda karar verme yetkisine sahip olmalıdır.

³ Şirketler maliyet katılım sözleşmelerine katılmalarıyla beraber yani proje başlangıç aşamasından itibaren finansal riske maruz kalmaktadırlar.

- Şirketlerin katkılarının değerlendirilmesi, benzer şartlarda bağımsız şirketlerle gerçekleştirilen projelerde bağımsız şirketin katkısına düşen değerle paralel olmalıdır. Katkıların genel olarak ortaya çıkan değere bağlı olarak hesaplanması gerekirken; Rapor'a göre ise şirketlerin güncel katkılarının, masrafların karşılaştırılmasında daha pratik bir yöntem olduğu gerçeğini de göz önünde bulundurmak gerektiği yönündedir. Ancak bu yöntem, katılımcıların katkılarının birbirlerinden farklı olduğu noktalarda işe yaramayacaktır. Örneğin, maliyet katılım sözleşmesi katılımcılarından bazıları servis hizmetleri sağlarken, bazıları gayri maddi varlıklar sağlıyorsa, bu noktada katkıların değerlemeleri yapılan masraflar baz alınarak yapılamayacaktır.
- Maliyet katılım sözleşmesinde dikkate alınması gereken konular da ayrıca Rehber'de listelenmiş ve örnekler ile desteklenmiştir.

4. Sonuç

BEPS Eylem Planı'nın transfer fiyatlandırması ile ilgili eylem planlarına bakıldığında ilişkili işlemler için özün önceliğinin önem kazandığı görülmektedir. Ayrıca şirketlerin ilişkili kişileri ile gerçekleştirdiği işlemlerin yanı sıra, sermaye, risk ve varlık paylaşımını da emsallere uygun olarak gerçekleştirmesi gerektiği sonucu doğmaktadır.

G20 ve OECD ülkesi olarak, Türkiye de BEPS Eylem Planı'nı desteklemektedir. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı, BEPS Eylem Planı doğrultusunda mevcut transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde henüz bir değişikliğe gitmemiştir. Türkiye'de BEPS Eylem Planı ile ilgili aksiyon alınması halinde yerel vergi mevzuatında yoğun düzenlemelerin gerçekleştirilmesi gerekebilecektir. BEPS Eylem Planı'nın başarılı bir şekilde uygulanabilmesi halinde, Türkiye'de vergi alanında kayıp ve kaçak ile mücadelenin etkinleşmesi ve kayıt dışı varlıkların azaltılmasına yardımcı olması ve uluslararası şirketlerin ele alacakları en kapsamlı konulardan biri olması beklenmektedir.



Devir sözleşmelerinde damga vergisi

1. Giriş

Damga vergisi, hukuki işlemlere bağlı olarak düzenlenen kağıtlar üzerinden alınan bir muamele vergisidir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca bu Kanun'a ekli (I) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir.

Günümüzde işletmeler arasındaki anlaşmaların yazılı bir sözleşmeye dayandırılmasının yaygın olması ve sözleşmelerde yer alan tutarların damga vergisi ödeme mecburiyetini doğuruyor olması nedeniyle işletmeler açısından damga vergisi önemli bir hale gelmiştir.

Bu makalemizde sözleşme devirlerinde mükelleflerin daha az damga vergisini ödemesini sağlayan Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer almakta olan devir sözleşmelerinde damga vergisinden bahsedilecek, ana sözleşmedeki tarafların değişmesi ve sözleşmenin unsurlarında herhangi bir değişiklik olmaması durumu ile ana sözleşmede yer alan taraflarla birlikte sözleşmenin unsurlarında da değişiklik olması durumunda mükelleflerin ilgili madde hükmünden yararlanıp yararlanamayacağı noktaları üzerinde durulacaktır.

II. Damga Vergisi Kanunu'na göre sözleşme devirlerinde damga vergisi

Damga Vergisi Kanunu'nun;

- ▶ 1'inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu,
- ▶ 2'nci maddesinde, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerinde damga vergisine tabi olacağı,
- ▶ 9'uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisinden müstesna olduğu,

hükümlerine yer verilmektedir.

Mezkur Kanun'un 14'üncü maddesinin ikinci fıkrası ise aşağıdaki gibidir:

"Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır."

İlgili Kanun hükmünden anlaşıldığı üzere, sözleşmelerin devri halinde kanun koyucu mükelleflere bir vergi indirimi sağlamaktadır. Fakat burada "sözleşme devri"nin mahiyetinin tespit edilmesi önem arz etmektedir. Bahsi geçen vergi hükmünden yararlanmak isteyen mükellefler için hangi durumlarda sözleşmenin devrinden bahsedilemeyeceği ve hangi durumlarda madde hükmünün geçerliliğini koruduğunun tespiti zor olabilmektedir. Bu noktada iki farklı senaryo üzerinden devam edebileceğimizi düşünmekteyiz.

Bunlardan birincisi; sözleşmede yer alan tarafların değişmesi ve sözleşmenin unsurlarında herhangi bir değişiklik olmaması durumu, ikincisi ise sözleşmede yer alan taraflarla birlikte sözleşmenin unsurlarında da değişiklik olması durumudur.

A. Sözleşmede yer alan tarafların değişmesi ve sözleşme unsurlarında herhangi bir değişiklik olmaması durumu

Borçlar Kanunu'nun 205'inci maddesinde sözleşme devri; sözleşmeyi devralan ile devreden ve sözleşmede kalan taraf arasında yapılan ve devreden bu sözleşmeden doğan taraf olma sıfatı ile birlikte bütün hak ve borçlarını devralana geçiren bir anlaşma olarak tanımlanmıştır. Yukarıda bahsedildiği üzere Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde de sözleşmelerin devri halinde aslından alınan verginin dörtte birinin alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bahsi geçen Kanun maddeleri çerçevesinde değerlendirildiğinde sözleşmelere ek olarak düzenlenmesi planlanan protokollerin taraf değişiklikleri dışında sözleşmelerin diğer hükümlerinde herhangi bir değişiklik içermemesi durumunda, atıf yapılan ve taraf değişikliği gerçekleştirilen sözleşmeden alınan damga vergisinin dörtte biri kadar damga vergisine tabi olacağı kanaatindeyiz. Nitekim İdarenin de konuya ilişkin görüşünün de bu yönde olduğu, vermiş olduğu muktezalardan anlaşılmaktadır.

İdarenin vermiş olduğu özalgeler aşağıdaki gibidir:

"...Buna göre, 'Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi' başlıklı kağıdın, 'Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi'nin süresinde, yapılması öngörülen işin içeriği ve diğer hükümlerinde bir değişiklik yapılmaksızın devrine ilişkin düzenlendiği dikkate alındığında, 488 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi uyarınca, .../.../2008 tarihli 'Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi'nden alınan damga vergisinin dörtte biri tutarında damga vergisine tabi tutulması, harcın ise düzenlenecek devir sözleşmesinin ihtiva ettiği tutar üzerinden beher imza için binde 0,99 oranında tahsil edilmesi gerekmektedir." (Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; 29/11/2012 tarih ve 97895701-155[14-2012/2.1.72-5443]-3110 sayılı özelge)

"... Özelge talep formunuz ekinde bir örneği alınan '... İnc ve ... Havacılık A.Ş. Arasında Akdedilmiş 27 Ağustos 2010 Tarihli Uçak Satın Alma Sözleşmesine İlişkin Devir Temlik Sözleşmesi' başlıklı kağıdın incelenmesinden, söz konusu sözleşmede şirketiniz ile arasında daha önce düzenlenen '27 Ağustos 2010 Tarihli Bombardier Model BD-700-1A11 Global 5000 Uçak Satın Alma Sözleşmesi' ile bağlantılı ve bu sözleşmeden doğan tüm hakların, menfaatlerin, sorumlulukların ve yükümlülüklerin temlik eden sıfatı ile şirketiniz tarafından temlik alan ... Finansal Kiralama A.Ş.'ne devri amacıyla düzenlendiği anlaşılmış olup, finansal kiralama şirketinin kiralama konu olan uçağı satın almasına ilişkin düzenlenen söz konusu kağıdın finansal kiralama sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla, '...İnc ve ... Havacılık A.Ş. Arasında Akdedilmiş 27 Ağustos 2010 Tarihli Uçak Satın Alma Sözleşmesine İlişkin Devir Temlik Sözleşmesi'nin her bir nüshasının, Damga

Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin ikinci fıkrasına istinaden, '27 Ağustos 2010 tarihli Bombardier Model BD-700-1A11 Global 5000 Uçak Satın Alma Sözleşmesi'nden alınan verginin dörtte biri tutarında damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir." (Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı; 17/08/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.06.17.02-155[3226-2011/1816]-853 sayılı özelge)

"...Buna göre, '... Sözleşmesi' başlıklı kağıdın, 'Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi'nin süresinde, yapılması öngörülen işin içeriği ve diğer hükümlerinde bir değişiklik yapılmaksızın devrine ilişkin düzenlendiği dikkate alındığında, 488 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi uyarınca 17/07/2008 tarihli 'Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi'nden alınan damga vergisinin dörtte biri tutarında damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir." (Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; 19/04/2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.18.01-002.01-1413 sayılı özelge)

"... İlgide kayıtlı dilekçeniz ekinde yer alan bilgi ve belgelerin tetkikinden, şirketiniz liderliğinde, ... Tic. A.Ş. ile ... ve Tic. A.Ş.'den oluşan İnşaat İşleri Ortak Girişimi, ... AG, ... Ltd., ... Hizmetleri A.Ş., ... GmbH ve ... Ltd'den oluşan ... Konsorsiyumu ile ... arasında imzalanan ve ... Noterliğinin ... 8/2007 tarih ve ... yevmiye numarası ile tasdiki esnasında ... 8/2007 tarih ve ... sayılı noterlik makbuzu ile 946.915,70TL damga vergisine tabi tutulan ... Barajı ve Hidroelektrik Santrali Sözleşmesinin, ... muvafakatı ile yine Şirketiniz liderliğinde, ... oluşan İnşaat İşleri Ortak Girişimi, ... oluşan ... devredilmesine yönelik olarak ... Barajı ve Hes Devir Sözleşmesinin imzalanacağı anlaşılmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, söz konusu devir sözleşmesinin, ... Barajı ve Hidroelektrik Santrali'nin yapımına yönelik olarak ... Konsorsiyumu ile ... arasında ... tarihinde imzalanan sözleşme için alınan damga vergisinin dörtte biri tutarında damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir." (Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı; 22/07/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG:1227-498 sayılı özelge)

B. Sözleşmede yer alan taraflarla birlikte sözleşme unsurlarının da değişmesi durumu

Mevzuatımızda sözleşmenin devrinin kapsamı ve şartları açıkça belirtilmemiştir. Bu nedenle sözleşmelerde taraf değişiklikleri beraberinde ana unsurlarında da değişiklik olması durumunda sözleşme devri ile ilgili Kanun maddesi hükümünden yararlanılıp yararlanılamayacağı mükelleflerin kafasında soru işaretlerine neden olmaktadır.

İdare sözleşmede taraf değişikliği dışında yapılacak herhangi bir değişikliğin mevcudiyeti durumunda, sözleşmeyi "devir" değil, yeni bir sözleşme olarak değerlendirmek suretiyle Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre nispi damga vergisine tabi tutulması gerektiğini belirtmektedir. Diğer bir ifade ile sözleşmedeki bir kısım işin devrine ilişkin taraf değişikliği içeren sözleşmelerde bile Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin ikinci fıkrası hükmünden faydalanmak mümkün bulunmamaktadır. Nitekim idare aşağıda yer vermiş olduğumuz muktezada bu görüşünü net şekilde ortaya koymuştur:

"... Buna göre, şirketiniz ile ... Yapım Yatırım ve İşl. A.Ş. arasında ... Büyükşehir Belediyesinin onayıyla imzalanan sözleşmelerin daha önce yapılan sözleşmedeki bir kısım işin devrine ilişkin olarak düzenlendiği, ilk sözleşmedeki tarafların tamamının değiştiği hususu dikkate alındığında, devredilen işe ilişkin düzenlenen sözleşmelerin 488 sayılı Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir." (Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; 08/09/2015 tarih ve 97895701-155[14-2013/144]-79403 sayılı özelge)

III. Sonuç

Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin ikinci fıkrası ile sözleşme devrinde mükelleflere vergi indirimi sağlanmıştır. İlgili maddede sözleşmelerin devri halinde, alınan vergi aslının dörtte biri kadar vergi alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bahsi geçen müessese ile mükellefler avantaj sahibi olmaktadır. Fakat "sözleşme devri"nden bahsedilebilmesi için sadece "taraf değişikliği"nin olması gerektiği gözden kaçırılmamalıdır. Sözleşmenin tarafları dışında ana unsurlarında değişiklik olması durumunda ise yeni bir sözleşmenin doğacağı ve Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı tablosunun I/A-1 fıkrası uyarınca nispi damga vergisine tabi tutulacağı açıktır.



Taxation of incomes from real estate (rent and sale)

Taxpayers who derive business profits and independent personal service gains must file tax returns annually, regardless of whether there is income or not. The same does not apply to other taxpayers. For example, individuals who rent or sell their real estate must file tax returns only for the year when rents are collected or the sale is performed.

In this article, we will discuss the taxation of incomes derived in 2015 from residential property or offices outside of the scope of commercial activity, under two main titles (rental income and gains on sales).

I. Taxation of rental incomes

A. Rental income from residential property

TL 3.600 of the rental income derived in 2015 from real estate rented as residence is exempt from income tax. Tax returns do not have to be filed; in case an income less than this amount is gained.

However, in cases where a revenue exceeding the exemption limit is gained but not declared or is declared deficiently, the exemption may not be enjoyed. Furthermore, those who are obliged to declare their commercial, agricultural or professional profits with annual tax returns may not benefit from this exemption either.

On the other hand, of those who derive rental income from residential property exceeding the exemption amount of TL 3.600 in 2015, the total gross amount of whose incomes (wages, income from securities, income from real estate and other gains and revenues) exceeds TL 106.000 may not benefit from this exemption either.

In case taxpayers who are entitled to an exemption gain rental income from residential property exceeding the exemption amount in 2015, firstly the exemption amount (TL 3.600) is deducted from the gross revenue, and then the amount which should be taxed (tax base) is calculated by deducting the expenses (actual or lump-sum expenses).

The income tax payable is calculated by applying the tax rates shown in the income tax tariff effective in the year 2015 to this amount.

B. Rental income from offices

In the declaration of rental incomes from offices that are subjected to withholding tax, there is a "declaration limit" determined separately for each year. This limit is TL 29.000 for rental incomes from offices derived in 2015.

Accordingly, if the gross amount of the rental incomes derived in 2015 subjected to withholding tax, is lower than TL 29.000, these incomes do not need to be declared. However, while benchmarking aforementioned declaration limit of TL

29.000, the total amount of other declarable incomes from marketable securities should be taken into account in addition to the incomes mentioned above.

In case the gross rental income from the office exceeds the declaration limit, the whole income should be declared. The expenses would be deducted from the amount in question using one of the methods of lump-sum expense or actual expense, depending on the income recipient's preference in order to reach the tax base.

The taxes withheld within the year by the tenant may be deducted from the income tax calculated, according to the income tax tariff over the mentioned amount.

On the other hand, we would also like to remind you that over the rent of the real estate rented as an office to taxpayers deriving business profits taxed under the simple procedure, income tax withholding is not applied by these taxpayers. The declaration limit for such rental incomes that are not subject to tax withholding or exemption application is TL 1.500. All office rental incomes exceeding this amount in 2015 (that are not subject to withholding tax) need to be declared.

C. In cases where office and house rental incomes are combined

If rent is received both from a residential property and an office, first of all, whether the house rent will be declared should be checked. Accordingly, if the house rents collected in 2015 by taxpayers in the scope of the exemption exceed TL 3.600, the income exceeding this amount should be declared.

If the total gross amount of the rental income from office that is subjected to withholding and residential rental income exceeding the exemption exceeds the declaration limit of TL 29.000, the office rental income should also be included in this declaration. On the other hand, if the total amount is less than TL 29.000, only residential rental income shall be declared and office rental income shall not be included in this declaration.

In case a tax return is submitted due to rental incomes exceeding the exemption or declaration limit above, one of the methods of lump-sum or actual expense would be selected to calculate the net revenue, depending on the income recipient's preference and tax would be calculated over this amount according to the income tax tariff.

When office rental incomes are declared, taxes withheld throughout the year by the tenant would be deducted from the tax calculated on the tax return.

D. Expenses to be deducted from rental income

Expenses that may be taken into account in the determination of the declared rental income can be determined using two different methods, which are "lump sum expense" and "actual expense" methods. Taxpayers may choose the method they prefer.

1. Lump-sum expense method

In this method, 25% of the rent can be deducted as expense. If the income is partly exempt (for example, TL 3.600 of residential rental incomes is exempt from income tax for the year 2015), the exemption should first be deducted from the rent amount and the 25% lump-sum expense should be deducted from the remaining income.

Since there are no exempt amounts for rents received from offices, 25% of the rent should be deducted as lump-sum expense and the remaining amount should be declared.

It should be taken into account that those who select this method may not revert to the actual expense method before 2 years.

2. Actual expense method

In the actual expense method, expenses that are listed in the article 74 of the Income Tax Law and that must be based on documents are deductible.

However, since TL 3.600 of the revenue is exempt from tax in case of residential rental income, the part of the expenses corresponding only to the taxable gains should be calculated and deducted from the income.

Information regarding expenses deductible in the actual expense method is brought to your attention below:

a. Loan interests

If the real estate acquired with a loan is rent, the interests paid for the loan can be deducted from the rent income derived. As a matter of fact, if the loan interests exceed the rent income, this amount is deemed as surplus expense, which means that this part, which cannot be deducted from the rent income, can be deducted from other incomes declared.

b. 5% of the house acquisition price

5% of a real estate acquisition price as a residence can be deducted as expense for 5 years as of the year of acquisition. However, if the expense calculated in this way exceeds the rent income derived, the exceeding part may not be deducted from other incomes or carried forward to following years.

c. Rent of houses occupied

Another actual expense item on the other hand is the rent paid by those who rent the houses they own and pay rent for another house they live in. The part of these rents corresponding to the non-exempt gains can be deducted from the revenue in accordance with the actual expense method. However, as explained above, if the expense exceeds the rent income, the exceeding part may not be deducted from other incomes or carried forward to following years.

d. Other actual expenses

Some other actual expense items that can be taken into account in the declaration of rental income, provided that they are related with the real estate rent, are as follows:

- ▶ Lighting, heating, water and elevator expenses,
- ▶ Management expenses,
- ▶ Taxes, duties, fees and goodwill paid along with insurance expenses,
- ▶ Depreciation (2%),
- ▶ Repair and maintenance expenses,
- ▶ Rents and other actual expenses paid by those who lease the property and rights they rent.

II. Real estate sales profits

Gains derived from the sale of the real estate purchased, outside of the scope of the commercial activity by real persons, are deemed as "capital gains". Under normal circumstances, these gains are subject to income tax, but income tax shall not be paid regardless of the amount of the income, in case of sale of real estate that is acquired through inheritance or donation.

A. Time of retention and its effect on taxation

In order not to pay taxes over the income in case of sale of real estate acquired through means other than inheritance or donation (acquired, constructed, etc.), the real estate must have been retained for at least 5 years. In other words, in case the real estate is sold after being retained for less than 5 years, income tax must be paid over the gains derived in principle. The five-year period is calculated in days.

B. Indexation

The effect of inflation can be eliminated during the calculation of the gains that are generated from real estate sold before expiration of the five-year period and that must be declared. This is briefly called as "indexation". The Turkish Statistical Institute (TSI) announces the domestic producer's price indexes (D-PPI) used in the calculation of the inflation of the previous month, at the beginning of each month. These D-PPIs must be used in the indexation relating to real estate sold in 2015.

The rate of increase between the index of the month prior to the month when the real estate is sold and the index of the month prior to the month it is purchased is calculated. A new cost price is determined by increasing the purchase price at this rate. The amount remaining after deducting the expenses, if any, from the difference between the new cost price and the sales price calculated in this way is deemed as net profit. However, the index difference must be more than 10% in order to benefit from this application. Otherwise, the profit must be calculated by deducting the initial purchase price and expenses from the sales price.

C. Exemption application

TL 10.600 (for 2015) of the gains generated from the sale of a real estate in 5 years is exempted from income tax. Tax return shall not be filed, and therefore tax shall not be paid, in case the gains calculated after indexation, if indexation is possible, or the difference between the sales and purchase price, if indexation is not possible, is less than 10.600 liras.

If gains exceeding this amount are generated, the exceeding part should be declared with an income tax return and the related tax should be paid.

III. Tax rate, declaration and payment

A. Income tax rate

Income tax is applied at increasing rates. If tax return is filed for incomes derived in 2015, the tax must be calculated according to the following income tax tariff (except employment incomes).

Income bracket	Tax rate
Up to TL 12.000	15%
TL 1.800 for TL 12.000 of TL 29.000, for the exceeding part	20%
TL 5.200 for TL 29.000 of TL 66.000, for the exceeding part	27%
TL 15.190 for TL 66.000 of the part exceeding TL 66.000, for the exceeding part	35%

B. Time of declaration

Real persons must declare the rent income they derive or the gains they generate from the sales of real estate, with an annual income tax return between the 1st and 25th days of March in the following year.

Accordingly, the said incomes derived in 2015 must be declared by Friday, 25 March 2016, starting from 1 March 2016.

C. Method of filing the tax return

The annual income tax return for rent incomes or real estate sales profit can be filed manually by going to the tax office. These tax returns may be sent by mail as well.

As of 2012, taxpayers who have no declarable income other than rent were also able to submit their tax returns without going to the tax office, using the "Prepared Rent Declaration System" if they wished. The scope of this system has been expanded and the "Prepared Declaration System" has been implemented effective from 1 March 2016.

Accordingly, income taxpayers whose incomes are comprised only of salary, rent income, income from securities and other gains and revenues or several or all of these items may submit their declarations pertaining to such incomes through the "Prepared Declaration System" which is prepared in advance by the Revenue Administration and then submitted to the approval of taxpayers.

The implementation of the Prepared Declaration System has been commenced as of the period of declaring the incomes of the calendar year 2015

Taxpayers may log in the system via the Administration's website www.gib.gov.tr or by using their Internet Tax Office passwords.

D. Time of payment of the tax

The first installment of the income tax calculated on the tax return must be paid in two equal installments, the first one by the end of March and the second one by the end of July.

Accordingly, the first and second installments of the income tax calculated on incomes declared for 2015 must be paid:

- ▶ By Thursday, 31 March 2016,
- ▶ By Monday, 1 August 2016 (because 31st July is Monday) respectively.

Draft law on the protection of personal data

I. Background and enactment process of the draft law on the protection of personal data ("Draft")

Personal data is an umbrella term which is addressed in the scope of fundamental rights and freedoms and is related to the right to privacy, primarily the privacy of private life and the protection of information security. Personal data, which are protected under the Universal Declaration of Human Rights, have rapidly gained importance due to the increase in the use of Internet and information technologies.

The European Union has implemented the Directive on the Protection of Individuals with regard to the Processing of Personal Data and on the Free Movement of Data ("Directive") on 24.10.1995 for the harmonization with the legislation of member countries regarding data protection. Meanwhile, Law on the Ratification of the Convention for the Protection of Individuals with regard to Automatic Processing of Personal Data, signed in Strasbourg on 28.01.1981, has become effective upon its promulgation in the Official Gazette dated 18.02.2016. In the scope of the requirement of harmonization with the EU Acquis, "Draft Law on the Protection of Personal Data" has been adopted in the Justice Commission of the Grand National Assembly of Turkey ("TGNA") and submitted to the Presidency of TGNA for presentation to the TGNA General Assembly under the letter dated 12.02.2016.

II. Legal regulations on the protection of personal data in the Turkish judicial system

The Draft is currently on TGNA's agenda and it is expected to be enacted within the shortest time. Personal data are regulated under laws and various regulations, primarily the Constitution and they are protected under general provisions

related to personal rights. The main regulation on the protection of personal data has been included in our judicial system under paragraph three which was added to article 20 of the Constitution protecting the privacy of private life. Under this provision, the right to the protection of personal data has been secured at Constitutional level and as a fundamental human right for the first time and it has been stated that the detailed regulations shall be made under a law.

Articles 135 to 140 of the Turkish Penal Code no. 5237 ("TPC"), the acts of illegal recording and obtaining personal data, disclosing them to third parties and failure to destroy data in due time have been regulated as crime and they have been subjected to punishments restricting freedom. In addition to the abovementioned legislative provisions related to the processing and disclosure of personal data, there are special regulations and restrictions in various laws such as the Law on the Regulation of Electronic Commerce, Tax Procedures Law, Labor Law, Law on the Right to Information, Law on Police Powers and Authorities, Electronic Communication Law, Electronic Signature Law, Penal Procedures Law and Banking Law. However, the general provisions in the Constitution and various laws are deficient in terms of protecting personal data and duly ensuring privacy as such laws do not fully define personal data, do not state the procedures and principles for the processing of such data and do not identify any specialized authority in this regard.

III. Reforms introduced by the Draft

Pursuant to article 3 of the Draft titled "Definitions", "Personal data" refers to any information pertaining to an identified or identifiable real person. Although the provision does not clarify the term "identified or identifiable", it is stated in the preamble of the Draft that the identified or identifiable nature of a person means that person can become identifiable upon the association of the existing data with the real person by any means. As such, as per the preamble of the Draft, data such as name, telephone number, motor vehicle license plate, social security number, photo, identity, video and audio recordings, fingerprints and genetic data should be accepted as personal data as they are capable of rendering a person identifiable, though indirectly. Pursuant to the definition of personal data under the Draft, it is observed that the data of legal persons are excluded from the scope. Processing of personal data on the other hand has been defined as follows in the Draft: "*Any kind of process conducted on data such as obtaining, recording, storing, preserving, altering, rearranging, disclosing, transferring, acquiring, making available, classifying or preventing the use of personal data by fully or partially automatic means or by non-automated means as part of a data filing system.*"

According to article 4 of the Draft titled "General Principles", personal data may only be processed in line with the procedures and principles set forth in this Draft and other laws. As such, it is observed that a principle of legality has been adopted with respect to the processing of personal data. As per article 5 of the Draft, personal data may not be processed without the explicit consent of the relevant individual. In any case, explicit consent should be in the form of the statement of the confirmation that the relevant

individual will freely provide for the data processing about himself with sufficient knowledge on the matter and clearly enough to avoid any doubt, only limited to the transaction in question. Article 6 of the Draft lists what the private personal data are and states in which exceptional cases private personal data may be processed provided that sufficient measures are taken by the Personal Data Protection Board ("Board"). Regarding this matter, neither the Draft nor its preamble fully clarify the term "sufficient measures". Article 7 of the Draft on the other hand regulates the deletion, destruction or anonymization of data either ex officio or by the data controller¹ upon the relevant individual's request where the reasons for processing are no longer present although the data were processed legally.

Transfer and cross-border transfer of personal data are regulated in the Draft under different titles. Accordingly, while personal data may not be transferred without the explicit consent of the relevant individual, provided that sufficient measures are taken, transfer is exceptionally possible in the cases listed in the article. On the other hand, although personal data may not be transferred abroad without the explicit consent of the relevant individual, this transfer can be made without the explicit consent of the relevant individual in the event that "sufficient protection exists" in the foreign country, of which will be determined by the Board by use of the criteria in the article. It is observed that the Draft makes a dual distinction between crimes and misdemeanors. Pursuant to article 17, there is a general regulation stating that crimes related to personal data shall be subjected to the relevant articles of TPC.

One of the most significant reforms introduced by the Draft is its inclusion of the regulations on the establishment and organizational structure of the Personal Data Protection Authority ("Authority"), which is affiliated to the Prime Minister's Office and has administrative and financial autonomy as well as the status of public legal person for the performance of the functions attributed by the Draft. Under article 28, which regulates the cases where Draft provisions are inapplicable, the cases where Draft provisions may not be applied include the processing of personal data in the scope of preventive, protective and intelligence activities conducted to ensure national defense, national security or public security. It is observed that these exceptions and others are regulated in a quite broad manner, expanding the area of non-liability and narrowing the area of implementation of the Draft.

IV. Liabilities introduced by the Draft and compliance transactions

Under articles 10, 11 and 12 of chapter three of the Draft titled "Rights and Obligations", at the time of obtaining personal data, the data controller or the person authorized by data controller are obliged to inform the relevant individual about certain matters such as the identity of data controller or its agent, for which purposes the data will be processed and to which persons and for which purposes such data may be transferred. On the other hand, pursuant to

article 11 of the Draft, everyone is entitled to apply to the data controller and inquire whether any personal data has been processed about himself, to request information in this regard and be informed on the third parties to whom such data have been transferred. Data controller is also obliged to prevent the illegal processing of personal data and prevent the access to such data, to take any kind of technical and administrative measure for ensuring the proper security level for the storage of such services and to immediately notify the relevant individual or Board if the processed personal data are obtained by others by illegal means.

Regarding some articles of the Draft which impose liabilities on data controllers, breaches have been defined as misdemeanor and are subjected to administrative fines, while the lower and upper limits are regulated with an extensive difference. The relevant article states that the aforementioned administrative fines shall be applied to private legal persons and real persons which are performing their duties as a data controller. In the articles related to the transfer of personal data to third parties and abroad, the Draft does not contain any express provision which allows the transfer of personal data between group companies for certain purposes. Given the coordination and reporting requirements between group companies, it may be considered to include a specific regulation facilitating data transfer in this respect. Accurate identification of the reforms and obligations introduced by the Draft is highly significant for companies to ensure the legitimacy of routine operations those can be treated as personal data processing and to avoid any criminal proceeding or administrative fine due to the breach of relevant provisions.

It is significant particularly for the companies which have processes involving personal data processing such as employment relations, purchase-sale, rental and service transactions to take the following actions in order to build and maintain strong relationship based on confidence with their customers, suppliers and employees and to comply with the legislation:

1. Revise and harmonize their current practices,
2. Develop plans to obtain individuals' explicit consents in transactions requiring explicit consent (if possible, specifically for personal data),
3. Assign data controllers and establish internal systems and particularly the relations with the Personal Data Protection Board.

¹ Under article 3 of the Draft, data controller refers to the "real or legal person in charge of establishing and managing the data filing system, who determines the purposes and means of processing of personal data."

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) action plans 8-10

1. Introduction

Taxes are the most significant funds of countries' public expenditures. In this regard, struggling against tax loss and evasion particularly during the collection of taxes from taxpayers brings about a challenging process for governments. As a result of the substantial increase in cross-border capital movements, conducting a local struggle against tax losses has become increasingly difficult; therefore, G20 and OECD countries have implemented BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

Debates about Base Erosion and Profit Shifting have been on the agenda of international organizations since 2000s. In the scope of these efforts, BEPS Action Plan, which was prepared by the OECD upon the call of G-20 countries, was promulgated on 19 July 2013 and approved by all countries participating in the G-20 summit most recently held in Antalya in November 2015. In the framework of BEPS Action Plan, it is aimed to eliminate the double taxation or no taxation of a profit that is taxable due to the gaps between local tax legislations, to balance the relation between taxation and the essence of the transaction and to improve transparency in taxation.

Under the BEPS Action Plan, changes are expected in transfer pricing as well; issues such as the transfer of intangibles between group members, risk transfer and allocation of capital across group members and increase in transfer pricing documentation requirements will be rearranged.¹ Furthermore, new regulations are expected in relation with the arm's length principle in financial transactions.

2. BEPS Actions 8-10

Transfer pricing matters are discussed in action plans 8, 9, 10 and 13 in the BEPS project. This article will outline the action plans numbered 8-10 in the BEPS Action Plan and describe the amendments planned to be made in the OECD Guidelines after the BEPS Action Plan.

- ▶ **BEPS Action Plan 8** focuses on the prevention of tax base erosion by transferring intangible rights across group companies. This action contains regulations on clearly defining intangible rights and making the cost allocation by considering the party generating the value in the allocation of the costs arising from the transfer and use of intangible assets
- ▶ **BEPS Action Plan 9** provides suggestions about the compliance of transfer pricing practices for risk and capital with the criterion of creating value added.
- ▶ **BEPS Action Plan 10** introduces innovations in the evaluation of transfer pricing practices for high-risk transactions. This action aims to clarify the application of transfer pricing methods -particularly the profit split

method- in the context of global value chain and to provide protection against base eroding payment types such as management fee and head office expenses.

3. Planned arrangements in the OECD Transfer Pricing Guidelines

Due to the similarity between the objectives and contents of actions 8, 9 and 10, the OECD has gathered these actions in a single final report and has introduced a new perspective for Chapters I, II, VI, VII and VIII of the OECD Transfer Pricing Guidelines ("Guidelines") in accordance with the mentioned actions.

Chapters and subjects planned to be developed in the Guidelines with respect to transfer pricing in the framework of action plans are outlined below.

A. Arm's length principle

- ▶ Certain rules are imposed in order to avoid risk allocation between related parties which is only assumed contractually and does not reflect economic and commercial facts. It is suggested in the BEPS final report to redefine the arm's length principle as incurring the risk, being able to control the risk or, in other words, to have the financial capability to incur the risk.
- ▶ Companies without any function which hold an idle capital within the group and provide this capital to related companies (cash box) may only derive income at risk-free rate from these funds they provide.
- ▶ The concept of group synergy has been adopted, and the potential benefits and losses of this synergy have been outlined. The Guidelines state that the effects of this synergy should also be taken into account in the comparability analysis, and where possible, the residual benefit or loss should be allocated to group companies in proportion to their contribution to this synergy.

B. Transfer pricing methods

- ▶ The objective of BEPS action 10 is the development of transfer pricing policies consistent with the value created in the global supply chain by taxpayers. Accordingly, in identifying and assessing the arm's length nature of commercial goods purchase and sale transactions, the policies should be consistent with the value created, and transfer pricing methods should be used accurately and efficiently.
- ▶ It has been suggested to update transfer pricing methods in regard to the applicability of the comparable uncontrolled price methods, which is particularly used in the purchase and sale transactions of commercial goods. It has been stated that this section might be revised depending on the effects of BEPS Action Plans on developing countries.
- ▶ Under BEPS action 10, it is aimed to improve the efficiency and applicability of profit split method in the determination of the arm's length price between parties in global supply chain. This is because this method is both deemed difficult to apply by taxpayers and difficult to evaluate by tax authorities.

¹ (Bulut, 2015, 41)

C. Intra-group services

Under BEPS action 10, it is aimed to take measures that will avoid base erosion and profit shifting in G20 and OECD countries by means of payments such as management fee and head office expenses. The planned arrangements in this scope are related to the establishment of balance between the pricing of intra-group services with low value added and the costs of the service provider and to protect the tax bases of countries.

BEPS action 10 introduces simplified approaches such as the following for the definition and classification of intra-group services with low value added and the identification of appropriate allocation keys and cost pool:

- ▶ Proving that the transaction is a low value-adding service through a simplified benefit test,
- ▶ Creating cost pools for the low value-adding service,
- ▶ Using a consistent allocation key appropriate to the structure of transaction,
- ▶ 5% fixed markup to be added to the cost of service allocated in previous phases.

Definition of low value-adding intra-group services is summarized as follows:

- ▶ Are of a supportive nature
- ▶ Do not involve and do not give rise to significant risk
- ▶ Are not part of the core business of the related company
- ▶ Do not require the use of valuable intangibles and do not lead to the creation of valuable intangibles

Therefore, the following activities which are not consistent with the definition of low value-adding intra-group service cannot be listed as activities that can benefit from simplified approach:

- ▶ Services that qualify as the core business of a group company,
- ▶ R&D activities,
- ▶ Manufacturing activities,
- ▶ Sales, marketing and distribution activities,
- ▶ Financial transactions,
- ▶ Extraction, exploration and processing of natural resources
- ▶ Insurance and reinsurance activities,
- ▶ Corporate senior management activities.

D. Regulations on intangible assets & cost contribution

It has been suggested to rearrange the chapters VI and VIII in accordance with action 8 to cover intangible assets with more details.

The highlights of proposed arrangements are as follows:

- ▶ Mere legal ownership of an intangible does not confer any right to the return from its exploitation. Instead,

the economic return from intangibles will accrue to the entities that perform the important value-creating functions of developing, enhancing, maintaining, protecting and exploiting the intangible, and that assume and manage the risk associated with those functions.

- ▶ Action 8 of BEPS has adopted new rules to ensure the arm's length nature of the profits to be generated by enterprises whose function in the group is to provide funds (loans) to other related companies. Where the entity providing the funding exercises control over the financial risk assumed, that entity is entitled to an expected rate of return commensurate with the risk (for example, based on the rate of return that might be achieved by investing in comparable alternative investments). Where the entity does not exercise control over the financial risk, it is entitled to (no more than) a risk-free return only.
- ▶ BEPS Final Report also clarifies the valuation on intangible assets. The final report confirms that database comparables are seldom appropriate for pricing intangible transactions, and argues that other transfer pricing methods should be used in measuring the value created.
- ▶ It is planned under action 8 to make a broader yet more clear definition of intangible assets, to ensure the sharing of profit derived from the transfer of intangible assets in proportion with the value created, to develop new and special measures in the determination of the transfer price of hard-to-value intangibles and to revise certain subjects such as Hard-To Value Intangibles (HTVI) and Cost Contribution Arrangements as follows:

✓ *Hard-to-value intangibles*

BEPS action 8 has clarified the transfer pricing analysis of hard-to-value intangibles. Intangible assets are classified as hard-to-value intangibles if they;

- ▶ Are not fully developed at the time of purchase-sale or rental,
- ▶ Are not anticipated to be exploited commercially until many years following the purchase-sale,
- ▶ Are developed and used under a certain Cost Contribution Arrangement.

Hard-to-value intangibles are one of the subjects where it is difficult to assess an absolute value. Therefore, the Report has introduced transfer pricing regulations related to the transactions involving hard-to-value intangibles. At this point, the hard-to-value intangibles will be primarily evaluated ex ante and ex post, and transfer pricing analyses will be conducted on the basis of ex ante projections. However, where there is a gain/loss of value exceeding 20% between ex ante and ex post values, the company can make changes in the transfer pricing analysis made on ex ante values.

✓ *Cost contribution arrangements*

The section of the Report relating to cost contribution arrangements proposes amendments to chapter 8 of the Guidelines. The purpose of these amendments is to harmonize the amendments made to cost contribution arrangements, intra-group services and intangible assets.

According to the BEPS Final Action Plan 8-10;

- ▶ Cost contribution arrangements (CCA) are contractual arrangements among business enterprises for sharing contributions and risks associated with the joint development, production or obtaining of intangibles, tangible assets or services, in the expectation of mutual benefit from the pooling of resources and skills.
- ▶ The expectation of mutual benefit and cost is a pre-requisite for participating in a CCA. Participants must expect to benefit from the output of the CCA, for example by being able to exploit the rights acquired or services developed in their own businesses.
- ▶ Risk control is a pre-requisite to be considered as a participant in a CCA. Participants must have the functional capacity to exercise control over the risks taken in the CCA. This means they must be capable of making the decision to take on the initial financial risk² or other risks of participation in the CCA.
- ▶ The value of each participant's contribution should be determined in line with the value that would be placed on it by independent enterprises in comparable circumstances. While contributions should be measured based on value, the final report recognizes that it may be more practical for taxpayers to compensate current contributions at cost. However, this approach may not be appropriate where the contribution of different participants differ in nature (for instance, where some participants contribute services and others provide intangibles or other assets).
- ▶ Subjects that should be considered in cost contribution arrangements have also been listed in the Report and supported with examples.

4. Conclusion

It is observed in the actions about transfer pricing in the BEPS Action Plan that substance over form principle has gained importance for related party transactions. Furthermore, it is concluded that the capital, risk and asset allocations as well as transactions conducted with related parties should be made in line with the arm's length principle.

As a G20 and BEPS country, Turkey also supports the BEPS Action Plan. However, the Revenue Administration has not made any amendment in the current transfer pricing regulations in accordance with the BEPS Action Plan. If any action is taken in Turkey with respect to the BEPS Action Plan, intensive arrangements might be required in the local tax legislation. If the BEPS Action Plan can be successfully implemented, it is expected to contribute to the improvement of the struggle against tax loss and evasion in Turkey and reduction of unregistered assets, while it will be one of the most comprehensive issues that will be addressed by international companies.

² Companies become subject to financial risks starting from their participation in cost contribution arrangements i.e. from the beginning phase of projects.

Stamp duty in transfer contracts

Stamp duty is a transactional tax levied on documents issued based on legal transactions. Under the article 1 of the Stamp Duty Law no. 488, documents specified in the schedule no. (I) attached to the Law are subject to stamp duty.

Today, stamp duty has become an important consideration for businesses, since it is common for businesses to base the agreements between them on a written contract and the amounts specified in the contracts result in obligation to pay stamp duty.

In this article, we have discussed the stamp duty in transfer contracts specified in the second paragraph of the article 14 of the Stamp Duty Law which allows taxpayers to pay less stamp duty and have addressed whether taxpayers may benefit from the provision of the related article, in cases where the parties to the main agreement change while the agreement contents remain the same, as well the situation where both the parties to the contract and the contents change.

The second paragraph of the article 14 of the Stamp Duty Law grants tax deduction right to taxpayers in case of transfer of contracts. The article stipulates that in case of transfer of contracts, tax at the rate of one fourth of the principal tax applied shall be levied. This practice provides an advantage to taxpayers. However, it should be taken into account that there should be only a "change of parties" in order to deem that agreement transfer exists. If the main contents of the contract are also changed in addition to the parties, a new contract would be created and proportional stamp duty would be applicable as per the paragraph I/A-1 of the schedule no. (I) attached to the Stamp Duty Law.



İthalatta korunma önlemlerinin Şubat ayında "Gümrükte Gündem"i belirleyen en önemli konu olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. İthalatta korunma önlemlerinin yanı sıra Gümrük Yönetmeliği'nin özellikle antrepeda depolanan akaryakıt ürünlerine ilişkin maddelerinde değişiklik yapılması da Şubat ayında karşımıza çıkan önemli değişikliklerden biridir.

Şubat ayında yayımlanan ithalatta korunma önlemlerine aşağıda yer verilmiştir.

1. Salon tipi sıcak ve soğuk hava cihazlarının ithalatında dampinge karşı kesin önlem getirildi.

12 Şubat 2016 tarihli Resmi Gazete'de Ekonomi Bakanlığı tarafından yayımlanan 2016/2 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ ile Çin menşeli salon tipi sıcak ve soğuk hava cihazlarının ithalatına yönelik olarak tabloda gösterilen dampinge karşı kesin önlemin uygulanmasına karar verilmiştir.

GTİP	Eşyanın Tanımı	Menşe Ülke	Dampinge Karşı Önlem Miktarı (CIF Bedelin %)
8415.83.00.90.00	Yalnız belirli salon tipi sıcak ve soğuk hava cihazları (fancoil)	Çin Halk Cumhuriyeti	56,50

2. Demir (dökme demir hariç) ve çelikten dikişsiz çekme boruların ithalatında dampinge karşı geçici önlem getirildi.

12 Şubat 2016 tarihli Resmi Gazete'de Ekonomi Bakanlığı tarafından yayımlanan 2016/3 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ ile Çin menşeli demir (dökme demir hariç) ve çelikten dikişsiz çekme boruların ithalatında aşağıda belirtilen oranda teminat şeklinde geçici önlem yürürlüğe konulmuştur.

GTİP	Eşyanın Tanımı	Menşe Ülke	Üretici / İhracatçı Firma	Teminat Oranı (CIF %)
73.04 (*)	Demir (dökme demir hariç) ve çelikten ince ve kalın borular ve içi boş profiller (dikişsiz)	Çin Halk Cumhuriyeti	Hubei Special Tube Co. Ltd.	32,16
			Hubei Xinyegang Steel Co. Ltd.	32,16
			Shandong Haixinda Petroleum Machinery Co. Ltd.	31,67
			Shandong Huitong Industrial Co. Ltd.	31,67
			Tianjin Pipe Manufacturing Co. Ltd.	22,15
			Jiangsu Changbao Steel Tube Co. Ltd.	28,71
			Liaocheng Ritong Steel Co. Ltd.	28,71
			Shandong Zhongzheng Steel Pipe Manufacturing Co. Ltd.	28,71
			TianJin TianGang Special Petroleum Pipe Manufacture Co. Ltd.	28,71
			Diğer Firmalar	50,35

3. Granit ithalatında dampinge karşı kesin önlem getirildi.

17 Şubat 2016 tarihli Resmi Gazete'de Ekonomi Bakanlığı tarafından yayımlanan 2016/4 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ ile Vietnam menşeli granit eşyasının ithalatında uygulanacak olan "dampinge karşı kesin önlem" tutarının, Çin Halk Cumhuriyeti menşeli ürünler için yürürlükte bulunan tutarla aynı olması kararına varılmıştır.

GTİP	Eşyanın Tanımı	Menşe Ülke	Firma	Dampinge Karşı Önlem
6802.23 6802.93	Granit	Vietnam	Dong A Granite Stone Co. Enterprise 380 Phu Tai Joint Stock Co. Diğer Firmalar	0 174 ABD Doları/Ton

4. İthalatta haksız rekabetin önlenmesine ilişkin 2016/5 sayılı tebliğ yayımlandı.

26 Şubat 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/5 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ ile bir nihai gözden geçirme soruşturması açılmaması halinde aşağıdaki tabloda yer alan dampinge karşı önlemlerin karşılığında belirtilen tarihlerde sona ereceği belirtilmiş ve Tebliğ kapsamındaki ürünlerin yerli üreticileri veya yerli üretim dalı adına hareket ettiğini tevsik eden gerçek veya tüzel kişi ya da kuruluşların, ilgili ürünlerdeki önlemin sona ermesinin dampingin ve zararın devam etmesine veya yeniden meydana gelmesine yol açacağı iddiasıyla bir nihai gözden geçirme soruşturması açılmasını talep etme haklarının mevcut olduğu bildirilmiştir.

G.T.İ.P.	Ürün	Menşe veya İhracatçı Ülke	Önlemin Yayımlandığı Resmî Gazete Tarihi	Tebliğ No	Önlemin Bitiş Tarihi
7408.11	Bakır teller, enine kesitinin en geniş yeri 6 mm'yi geçen, rafine edilmiş bakırdan olanlar	Rusya Federasyonu Ukrayna	28/7/2011	2011/14	28/7/2016
8311.20.00.00.00	Adi metallerden içi doldurulmuş teller (elektrikli ark kaynağı yapmak için)	Çin Halk Cumhuriyeti	28/7/2011	2011/16	28/7/2016
2917.32.00.00.00	Dioktil ortoftalatlar (dioktil ftalat)	Romanya	29/11/2011	2011/21	29/11/2016



5. Bazı kimyasalların ve elektronik eşyaların ithalatında tarife kontenjanı açıldı.

26 Şubat 2016 tarihli Resmi Gazete’de, 2016/8435 sayılı “Bazı Kimyasalların ve Elektronik Eşyanın İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanması Hakkında Karar” yayımlanmıştır. Karar’da aşağıda gümrük tarife pozisyon numaraları ve tanımı belirtilen eşyaların serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında ithalatında açılan kontenjan miktarları belirtilmiştir. Tarife kontenjanı dahilinde yapılan ithalatta gümrük vergisi % 0 oranında; haricinde olan ithalatta ise yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı çerçevesinde söz konusu eşya için tespit edilen gümrük vergisi oranı uygulanacaktır.

Bu Karar çerçevesinde yapılacak ithalatlar için Ekonomi Bakanlığınca (İthalat Genel Müdürlüğü) ithal lisansı düzenlenecek olup; bu kapsamda ithal edilecek ürünlere ait beyannamelerin ithal lisansının geçerlilik süresi içinde tescil edilmiş olması gerekmektedir.

No	G.T.İ.P.	Eşyanın Tanımı	Birim	Miktarı	Gümrük Vergisi %
1	2811.19.80.90.19	Ağırlıkça % 98,5 veya daha fazla saflıkta fosforöz asit (CAS RN 13798-36-2)	Ton	2.000	0
2	2905.31	Etilen Glikol(Etandiol)	Ton	230.000	0
3	2916.12.00.00.13	Butil Akrlat	Ton	65.000	0
4	2915.32	Vinil Asetat	Ton	67.000	0
5	2926.10	Akrilonitril	Ton	75.000	0
6	3806.10	Yalnız doğal reçine ve doğal reçine asitleri	Ton	40.000	0
7	3815.90.90	Yalnız titanyum oksit ve tungesten trioksit içeren katalizör	Ton	450	0
8	3902.10	Yalnız aşağıda ki özellikleri içeren Polipropilen; - ISO 527 testine göre “Çekme Modülü” değeri 1525 MPA (megapascal)veya daha fazla fakat 1575 MPA’dan fazla olmayan, - ISO 75-2 testine göre “Isıl Deformasyon Sıcaklık” değeri 85°C veya daha fazla 90°C’den fazla olmayan, - ISO 179/ 1eA testine göre “Charpy Çentikli Darbe Dayanım(23°C’de) değeri 3.5kJ/m ² veya daha fazla fakat 4kJ/ m ² ’den fazla olmayan, -ISO 1133 testine göre “Akışkanlık İndeks Değeri 11gram/10 dakika veya daha fazla fakat 13gram/10 dakikadan fazla olmayan	Ton	7.500	0
9	3903.30	Çamaşır makinesi, bulaşık makinesi ve buzdolabı iç ve dış aksam parçalarının üretiminde kullanılan kendinden renkli, UV dayanımı ve antistatik özelliklere sahip aşağıdakileri içeren; -Gerilme katsayısı 2250MPa(Megapascal) veya daha fazla fakat 2270 MP’adan az olan (ISO 527 metoduna göre belirlenmiş), -Kopmada gerilme dayanımı %25 (ISO 1133’e göre belirlenmiş), -220°C’de 10 kg’ının erime akış hızı 10g/10dk veya daha fazla fakat 21g/10dk’dan az olan (ISO 1133’e göre belirlenmiş) -Renk değeri ISO 11664-4 test metoduna göre belirlenmiş; *’L’ değeri92,80 eşit veya daha fazla 94’e eşit veya daha az olmalı *’a’ değeri-006’ya eşit veya daha fazla ve -3,02’ye eşit veya daha az olmalı *’b’değeri -0,062’ye eşit veya daha fazla ve -1,82’ye eşit veya daha az olmalıdır Akrilonitril butadien stiren kopolimeri.	Ton	4.000	0
10	8414.30.81.90.00	Rotatif(rotary) tip kompresör, soğutma kapasitesi 2 kW ile 8kW arasında olan tek fazlı motora sahip, R22 veya R410 tip refrijeran sıvı kullanan, klimaların üretimine mahsus olan.	Adet	450.000	0
11	8529.90.92.00.00 veya 9405.40.39.00.00	Yalnız LED diyotlu baskılı devre kartı: Prizmalar/lensler ile donatılmış olsun ya da olmasın, bağlayıcı(lar) ile donatılmış olsun ya da olmasın, 85.28 başlığındaki ürünlerin arka ışık ünitelerinin imaline mahsus (a)	Adet	40.000.000	0

Türkiye ekonomisi

- ▶ **IMF, 2016 Türkiye büyüme tahminini % 3,2'ye yükseltti:** Kuruluş güncellediği tahminlerinde global büyümenin bu yıl % 3,4 olacağını öngörürken, Türkiye için tahminini % 2,9'dan % 3,2'ye yükseltti. Bu oran, 2015'teki tahmini % 3,8'in altında olduğu için, IMF'nin bu yıl 2015'e göre daha kötü bir yıl olmasını beklediğini söyleyebiliriz.
- ▶ **Zor günler yaşayan turizm sektörü ve hükümetten destek paketi:** 2016'da turizm sektörünü bekleyen zor günler artık açıkça görülüyor. Biz de kısaca son durumu özetlemek istedik. Resmi rakamlar gecikmeli açıklandığı için, mevcut son veri olan Aralık sonu rakamlarına göre; Aralık ayında turist sayısında % 7, net gelirlerde ise % 20'lik bir düşüş söz konusu. Antalya Kent Konseyi Turizm Çalışma Grubu'nun ilk 40 günlük verilere bakarak yaptığı çalışmaya göre ise, 2016'da Antalya'ya gelen turist sayısında % 35 daralma olabilir. Dünyanın en büyük tur operatörü olan TUI Group da Türkiye rezervasyonlarında % 40'lık düşüş yaşandığını açıkladı. Türkiye'nin net turizm gelirleri 2015'te yaklaşık 26 milyar dolar olmuştu. Cari açığın finansmanında önemli payı olan turizm ve yan sektörlerindeki zor durum 2016'da sürekli takip edilmesi gereken bir alan olarak önümüzde duruyor. Hükümet de bu soruna kayıtsız kalmadı ve karşı önlemlerden oluşan 9 maddelik bir paket açıkladı. Önlemler arasında, acentelere uçak başına destek, kredi garanti fonu kolaylıkları, hibe destekleri gibi önlemler bulunuyor.
- ▶ **KOBİ'lerin finansmana erişimini artıracak yeni teminat sistemi:** Başbakan Yardımcısı Mehmet Şimşek KOBİ'lerin kredi alırken taşınabilir varlıklarını da teminat gösterebilmesi için gerekli düzenlemenin 2016'ya yasalaştırılması için çalışmalarını açıkladı. Şimşek, KOBİ'lerin varlıklarının sadece % 25'inin teminata konu olan taşınmazlardan oluştuğunu, geri kalan kısmının teminat olarak kullanılamadığını ve bunun da büyümenin önünde engel olduğunu söyledi. Bu düzenlemenin küçük işletmelerin finansmana erişimi ile beraber genel işletme kalitesinde artışı sağlayabileceği için Türk şirketleri için önemli olduğunu düşünüyoruz. Ancak, aynı zamanda KOBİ kredilerindeki aktif kalitesinde bir miktar bozulmaya da yol açabileceğini eklemek gerekiyor. 2015 sonunda takipteki KOBİ kredileri yaklaşık % 4,0 seviyesinde bulunuyordu.
- ▶ **2016'da otomotiv sektörü için daralma tahmini:** Toyota Türkiye yöneticisi Ali Haydar Bozkurt, 2016'da otomotiv pazarının % 5-10 arasında daralacağı öngörüsünde bulundu ancak bu beklentiyi "kara senaryo" olarak görmediklerini ekledi. 2015'de otomotiv sektörü bütün zamanların rekorunu kırarak adet bazında % 25 büyüme ile 1 milyon satış rakamını geçmişti.
- ▶ **Petrol Ofisi satılıyor:** OMV grubu Petrol Ofisi hisselerini 2006 yılında iki aşamada toplam 3 milyar dolara yakın bir yatırım ile satın almıştı. Şirket aradan geçen 10 yıldan sonra hisselerin tamamını satmak için süreci başlattığını açıkladı. Satış kararına neden olarak, OVM'nin global olarak içinde bulunduğu finansal zorluk ve Türkiye'de yaşadığı karlılık baskısı gösteriliyor. Yine basında yer alan gayri resmi açıklamalara göre, OPET ve Azerbaycan menşeli Socar bu satışla ilgileniyor.

Bankacılık ve finans

- ▶ **Bankaların 2015 yılsonu verileri açıklandı:** BDDK verilerine göre Türkiye bankalarının 2015 yılı net karı 26 milyar TL oldu. Net kar 2014'e göre % 6 artmış olsa da, özsermaye karlılığı açısından resim çok parlak değil. Ortalama özsermaye karlılığı 2015'te % 10,5'e geriledi (2014: % 11,6).
- ▶ **Sistemik önemli bankalar yönetmeliği yürürlüğe giriyor:** Basel 3 düzenlemeleri kapsamında sistemik önem taşıyan bankalar için ek sermaye yükümlülüğü Mart sonundan itibaren devreye giriyor. Bu düzenleme sonucunda, büyük bankalar bu yıl % 0,5'ten başlayarak 2019'a kadar % 2'ye varan oranlarda ek sermaye yükümlülüğü taşıyacaklar. Henüz bu bankaların listesi açıklanmasa da, 4 büyük özel banka ve 3 kamu bankasının dahil olması bekleniyor. Düzenlemenin amacı, "batamayacak kadar büyük" sayılan bankaların mali yapısını güçlendirmek.
- ▶ **Vakıf Katılım Bankası faaliyete geçti:** Katılım bankacılığını daha da büyütme için kamunun da sektöre girmesi geçen yıl Ziraat Katılım ile başlamıştı. Şimdi de Vakıf Katılım Bankasının açılması ile sektördeki katılım bankası sayısı 6'ya yükseldi. Vakıf Katılım sene sonuna kadar 30 şubeye ulaşmayı hedefliyor. Halihazırda katılım bankacılığının toplam bankacılık aktifleri içindeki payı % 5,1 seviyesinde bulunuyor.
- ▶ **HSBC Türkiye'den çıkmaktan vazgeçti:** Türkiye operasyonları satış görüşmeleri sonuca ulaşmayan HSBC, ülkeden çıkış kararını yeniden değerlendirdi ve yeniden yapılanarak faaliyetlerine devam kararı aldı. Yapılan açıklamaya göre kurumsal bankacılık aynen devam ederken, bireysel bankacılık faaliyetleri gözden geçirilerek yeniden yapılandırılacak.

Merkez bankaları ve para politikası

- ▶ **FED tutanakları küresel belirsizliklere vurgu yaptı:** 26-27 Ocak tarihli FED toplantı tutanaklarına göre küresel ekonomide yaşanan olumsuzluklar ABD'deki faiz artırım kararlarını büyük ölçüde etkileyecek. Aralık ayında faiz artırım kararından sonra artan belirsizlikler, petrol fiyatlarında yaşanan rekor düşüş, hisse senetlerindeki oynaklık artışı izlenmekte olan para politikasının değişmesine neden olabilecek unsurlar. Çin'deki duruma da değinen FED üyeleri, en büyük ticaret ortağının durumundan da endişeliler. Fakat şu aşamada politikada bir değişim öngörülüyor, bekleyiş bir süre daha devam edecek. Uzmanlara göre de Mart'ta FED tarafından faiz artış olasılığı düşük seviyelerde.
- ▶ **Japonya'da negatif faiz:** Japonya Merkez Bankası, kendisinde tutulan banka hesaplarına eksi % 0,1 faiz uygulayacağını açıkladı. Merkez bankalarında tutulan paralara eksi nominal faiz uygulamasını ilk olarak Danimarka, İsveç ve İsviçre'de görmüştük. Daha sonra ECB, Haziran 2014'te Euro Bölgesi'ndeki ekonomik durgunluğu giderme adına böyle bir adım atmıştı. Bu ay İsveç Merkez Bankası gösterge

faizini negatif % 0,35'ten 0,5'e indirdi. ECB'nin uyguladığı faiz oranı ise eksi % 0,3. Japonya'nın da bu gruba katılmasıyla, mevcut durumda dünya ekonomisinin % 25'inde negatif faiz uygulanıyor. Japonya'da 10 yıllık tahvil faizleri de negatif seviyeye geriledi, yani yatırımcılar 10 yıl sonra anaparalarını azalmış olarak geri almayı kabul ediyorlar!

Japonya'nın bu duruma nasıl geldiğini hatırlatalım: 2012 sonunda göreve gelen Shinzo Abe 20 yıldır durgunluk yaşayan Japonya ekonomisini canlandırma adına "Abenomics" diye de adlandırılan bir doktrini başlattı ve üç araç belirledi; parasal genişleme (Quantitative Easing), devlet harcamalarının artırılması ve işletmelere daha fazla yasal serbestlik (Deregulation).

İlk iki araç Abe göreve geldiği ilk yılda hızlıca kullandı. Etkileri ilk olarak Yen'in değerinde görüldü ve zayıflayan Yen ihracatı artırdı ancak bu durum iç talebe yeteri kadar artırmaya yetmedi. 2013 ilk çeyreğinde ekonomi % 4,1 büyüye de kazanılan ivme 2014'te devam etmedi ve durgunluk tekrar gündeme geldi. Enflasyon sıfıra yakın seyretti ve Yen değerlenmeye başladı. Üçüncü araç ise yapısal reformlardan oluşuyordu ve onların etkisinin göstermesi biraz daha uzun sürecek. Hedeflenen endüstrilerde büyümeyi destekleyici yasal serbestlikler getirildi ve reformlar yapıldı. İnnovasyonu ve risk sermayesi fonlarını (Venture Capital) daha çekici hale getirmek için adımlar atıldı. Ancak bu adımlar istenilen sonuçları yaratmadı. Özellikle Yen istenilen seviyede değer kaybetmiyor. Ayrıca bankaların fazla fonları merkez bankasında tutarak şirketlere kredi verilmediği gözlemleniyor. Bu ay gelen haberlerde ise 2015'in son çeyreğinde ise Japon ekonomisinin % 0,4 daraldığı açıklandı.

Ocak 2016'nın son haftasında "Abenomics" in mimarlarından olan Ekonomi Bakanı Akira Amari istifa etti ve hemen ardından merkez bankası negatif faiz uygulamasını duyurdu. Harcamalar yoluyla iç talebi ve büyümeyi artırma ve % 2 enflasyon hedefine ulaşılması adına yapılan bu uygulamanın ne kadar etkili olacağı merak konusu.

Gelişmekte olan ülkeler

- ▶ **Çin'den sermaye çıkışı devam ediyor:** Ocak ayında Çin'den 113 Milyar Dolar sermaye çıkışı oldu. 2016'ya çalkantılı giren Çin ekonomisi, üst üste 22 aydır sermaye çıkışı yaşıyor. Daha önceki aylık notlarımızda detaylı olarak da işlediğimiz üzere Çin ekonomisi yavaşlıyor; yüksek borç ve atıl kapasite ise endişe yaratıyor. Çin Hükümeti ise yabancı sermaye çekebilme ve piyasayı rahatlatılabilmek için rezervlerini cömertçe kullanmak da dahil olmak üzere çeşitli adımlar atıyorlar. Bütün çalkantıya rağmen, Çin sahip olduğu 3,2 Trilyon Dolarlık döviz rezervi ile dünyada ilk sırada bulunuyor.
- ▶ **Hindistan gelişmekte olan ekonomilerin son kalesi:** Brezilya; politik skandallar, ekonomik daralma, bütçe açığı ve düşen emtia fiyatları - Rusya; yaptırımlar, ucuz petrol ve yüksek kamu borcu - Çin; yavaşlayan büyüme, atıl kapasite

ve yüksek borç - Güney Afrika; düşen emtia fiyatları, bütçe açığı ve yavaşlayan ekonomik büyüme. İşte BRICS ülkelerinin anahtar kelimeleri 2015'te bunlardı. Hindistan'a gelirse, durum orada biraz daha parlak. % 7,2'lik büyüme oranıyla Hindistan tüm rakiplerini geride bıraktı. IMF'in de öngördüğü üzere önümüzdeki yıllarda da liderliği kaptırarak gibi görünmüyor. Büyümenin lokomotifleri düşen enerji fiyatları, artan altyapı yatırımları olarak tanımlanıyor. Gelecek yıllar içinse yapısal reformların (eğitim, işgücü, rekabet alanlarında) ne kadar hayata geçirileceği büyüme hedeflerinin tutturulmasında belirleyici olacak. (IMF 2016 büyüme tahmini % 7,5)

- **Brezilya'nın kredi notu yatırım yapılabilir seviyenin altına indi:** Geçtiğimiz aylarda Fitch'in not kırmasından sonra, Moody's ve S&P de Brezilya'nın kredi notunu yatırım yapılabilir seviyenin altına indirdiler. Üç büyük rating şirketinden ikisinin not kırması genelde o ülkede sermaye çıkışı ve borçlanma maliyeti açısından tahribat yaratabiliyor. Brezilya'nın bu açıdan Brezilya'nın zor günler yaşadığını söyleyebiliriz.

Global ticaret ve emtia

- **Petrol arzını dondurarak fiyatları artırma çabaları boşa çıktı:** Suudi Arabistan petrol fiyatlarındaki gerilemeyi durdurmak amacıyla diğer ülkelerin de katılması koşuluyla üretimini sabit tutabileceğini açıkladı. Rusya başta olmak üzere büyük üreticilerin bu öneriyi sıcak bakmasıyla ilk tepki olarak fiyatlar yükselse de, ambargolar sonrası piyasaya yeni giren İran bu girişimi "gülünç" olarak değerlendirdi. Sonrasında Suudi Arabistan'ın da aslında isteksiz olduğu bilgisi ile birleşince bir anlık yukarı yönlü hareket durmuş oldu ve fiyatlar aşağı yönlü hareketini sürdürdü.



Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
22	25.02.2016	Yetkilendirilmiş işletmecilerce verilen ödemeli yayıncılık hizmetlerinde özel iletişim vergisi uygulaması açıklandı.
21	25.02.2016	"Hazır Beyan Sistemi" ile ücret, kira, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar elektronik olarak beyan edilebilecek.
20	11.02.2016	Kızılay Derneğine ya da Kızılay Derneğince yapılan teslim ve hizmetlerde KDV istisnasına ilişkin açıklamalar yapıldı.
19	10.02.2016	Gençler ve basit usule tabi mükelleflere bazı istisnalar getiren, gübre ve hayvan yeminde KDV'yi sıfırlayan 6663 sayılı Kanun yürürlüğe girdi.
18	08.02.2016	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2015 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
17	04.02.2016	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların Ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
16	02.02.2016	BPP'deki işlemler nedeniyle banka, banker ve sigorta şirketlerinin lehlerine kalan paralarda BSMV uygulaması.
15	29.01.2016	Gelir ve kurumlar vergisi iade taleplerinde Maliye Bakanlığınca belirlenen bazı bilgi ve belgeler elektronik olarak gönderilecek.
14	27.01.2016	Asgari ücret artışı kapsamında işverene verilecek Hazine desteği ve mali tatile ilişkin düzenlemeleri içeren 6661 sayılı Kanun yürürlüğe girdi.
13	22.01.2016	Mali tatil uygulamasında değişiklikler içeren 6661 sayılı Kanun Genel Kurulda kabul edildi.
12	20.01.2016	Asgari ücret artışı kapsamında, 2016 yılında işverene verilecek Hazine desteğini içeren 6661 sayılı Kanun Genel Kurulda kabul edildi.
11	15.01.2016	Türkiye-Kosova Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşması ve eki Protokol yürürlüğe girdi.
10	14.01.2016	Türkiye-Meksika Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşması ve eki Protokol yürürlüğe girdi.
9	08.01.2016	Ülke Bazında Raporlama (Country-by-Country Reporting - CbCR) uygulamasını transfer fiyatlandırması mevzuatına almış ülkelerde iştiraki olan Türkiye merkezli şirketleri 2016 yılında bekleyen yükümlülükler
8	06.01.2016	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.01.2016-30.06.2016).
7	06.01.2016	Menkul kıymetlerden 2016 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi.
6	04.01.2016	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.01.2016-30.06.2016).
5	04.01.2016	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonolar ile kira sertifikalarının 31 Aralık 2015 tarihli borsa rayiçleri.
4	04.01.2016	Gübre ve gübre hammaddesi ile hayvan yemi teslimlerinde KDV oranı % 1'e indirildi.
3	04.01.2016	Alkollü içecekler, tütün mamulleri ve cep telefonlarından alınan ÖTV tutarları ile tütün fonu tutarları yeniden belirlendi.
2	04.01.2016	Sanayi sicil belgesine sahip mükelleflerçe alınan makine ve teçhizatın finansmanında kullanılan kredilere BSMV istisnası getirildi.
1	04.01.2016	Başta GVK geçici 67. madde olmak üzere süresi 2015 sonunda biten bazı yasal düzenlemelerin uygulama süresi uzatıldı.
108	31.12.2015	Meslek mensuplarınca (SM, SMMM ve YMM) 2016 yılında uygulanacak olan asgari ücret tarifesi yayınlandı.
107	31.12.2015	Sosyal güvenlik primine esas kazançların 2016 yılında uygulanacak olan alt ve üst sınırları.
106	31.12.2015	2016 yılında uygulanacak asgari geçim indirimi tutarları.
105	31.12.2015	2016 yılında uygulanacak aylık brüt asgari ücret tutarı 1.647 TL olarak belirlendi.
104	30.12.2015	Belirli tutarları aşan Türk parası ve dövizlerin yurt dışına çıkarılmasında uygulanacak usul ve esaslar belirlendi.
103	29.12.2015	Sinema, tiyatro, konser ve spor müsabakalarında e-bilet uygulamasının usul ve esasları belirlendi.
102	29.12.2015	Hava yolu şirketlerinin e-bilet uygulamasından yararlanma usul ve esasları belirlendi.
101	29.12.2015	Elektronik tebligat uygulaması 1 Nisan 2016'ya ertelendi.

Vergi Takvimi

2016 Mart ayı mali yükümlülükler takvimi

10 Mart 2016 Perşembe	16-29 Şubat 2016 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
15 Mart 2016 Salı	Şubat 2016 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Şubat 2016 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Şubat 2016 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Şubat 2016 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Şubat 2016 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Şubat 2016 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
21 Mart 2016 Pazartesi	Şubat 2016 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
23 Mart 2016 Çarşamba	Şubat 2016 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Şubat 2016 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Şubat 2016 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı Şubat 2016 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
24 Mart 2016 Perşembe	Şubat 2016 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
25 Mart 2016 Cuma	2015 yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi 1-15 Mart 2016 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
28 Mart 2016 Pazartesi	Şubat 2016 dönemine ait gelir vergisi stopajının ödenmesi Şubat 2016 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Şubat 2016 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi Şubat 2016 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi
31 Mart 2016 Perşembe	2015 yılına ilişkin yıllık gelir vergisi 1. taksit ödemesi 2015 yılına ilişkin bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri için kesin mizan bildirim Şubat 2016 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Şubat 2016 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Şubat 2016 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2016 (Ücretler)						
Gelir dilimi	Vergi oranı					
12.600 TL'ye kadar	% 15					
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	% 20					
110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, fazlası	% 27					
110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisi tarifesi- 2016 (Diğer gelirler)						
Gelir dilimi	Vergi oranı					
12.600 TL'ye kadar	% 15					
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	% 20					
69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, fazlası	% 27					
69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)						
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)					
2014	12,00					
2015	13,00					
2016	13,70					
Engellilik indirimi (2016)						
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)					
Birinci derece engelliler için	900					
İkinci derece engelliler için	460					
Üçüncü derece engelliler için	210					
Asgari geçim indirimi-TL (2016)						
Eşin çalışma durumu	Çocuk sayısı					
	Yok	1	2	3	4	5 veya fazla
Çalışıyor	123,53	142,05	160,58	185,29	197,64	209,99
Çalışmıyor	148,23	166,76	185,29	209,99	209,99	209,99
Konut kira geliri istisnası						
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)					
2014	3.300					
2015	3.600					
2016	3.800					
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)						
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)					
2014	9.700					
2015	10.600					
2016	11.000					
Arızî kazançlara ilişkin istisna						
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)					
2014	21.000					
2015	23.000					
2016	24.000					
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı						
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)					
01.09.2015 - 31.12.2015	3.828,37					
01.01.2016 - 30.06.2016	4.092,53					

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 (%)
2013	3,93
2014	10,11
2015	5,58
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2014	800
2015	880
2016	900

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2014	800
2015	880
2016	900
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 9,00
Avans işlemlerinde	% 10,50
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 10,50
Not: Bu oranlar 14.12.2014 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2014	1.545.852,40
2015	1.702.138,00
2016	1.797.117,30
Damga vergisi oran ve tutarları (2016)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	36,90 TL
Gelir tablosu	17,80 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	47,80 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	63,80 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	31,50 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	23,50 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2016)		
Evlatlıklar dahil furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	170.086 TL	
Furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	340.381 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	3.918 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	3.918 TL	
Vergi tarifesi (2016)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 210.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 500.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 1.110.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 2.000.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.820.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2016 - 31.12.2016 (TL)	
Brüt asgari ücret	1.647,00	
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	230,58	
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	16,47	
Gelir vergisi matrahı	1.399,95	
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	209,99	
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	123,53	
Kesilecek gelir vergisi	86,46	
Damga vergisi (binde 7,59)	12,50	
Kesintiler toplamı	346,01	
Net asgari ücret	1.300,99	
Yıllık brüt asgari ücret		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2014	13.230,00	
2015	14.850,00	
2016	19.764,00	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2016-31.12.2016	1.647,00	10.705,50

Income Tax

Income tax tariffs- 2016 (Salaries)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 12.600	15 %					
For TRL 30.000; for the first TRL 12.600, TRL 1.890, for above	20 %					
For TRL 110.000; for the first TRL 30.000, TRL 5.370, for above	27 %					
For more than TRL 110.000, for TRL 110.000, TRL 26.970, for above	35 %					
Income tax tariffs- 2016 (Other income)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 12.600	15 %					
For TRL 30.000; for the first TRL 12.600, TRL 1.890, for above	20 %					
For TRL 69.000; for the first TRL 30.000, TRL 5.370, for above	27 %					
For more than TRL 69.000, for TRL 69.000, TRL 15.900, for above	35 %					
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)						
Year	Amount (TRL)					
2014	12,00					
2015	13,00					
2016	13,70					
Disability allowance (2016)						
Degree of disablement	Amount (TRL)					
For 1 st degree disabled	900					
For 2 nd degree disabled	460					
For 3 rd degree disabled	210					
Minimum living allowance-TRL (2016)						
Status of spouse	Number of children					
	No	1	2	3	4	5 or more
Employed	123,53	142,05	160,58	185,29	197,64	209,99
Unemployed	148,23	166,76	185,29	209,99	209,99	209,99
Exemption for house rental income						
Year when the income is derived	Amount (TRL)					
2014	3.300					
2015	3.600					
2016	3.800					
Exemption in capital gains (Except securities)						
Year when the gain is derived	Amount (TRL)					
2014	9.700					
2015	10.600					
2016	11.000					
Exemption in incidental income						
Year when the gain is derived	Amount (TRL)					
2014	21.000					
2015	23.000					
2016	24.000					
The upper limit of severance pay exempt from income tax						
Period	Amount (TRL)					
01.09.2015 - 31.12.2015	3.828,37					
01.01.2016 - 30.06.2016	4.092,53					

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 (%)
2013	3,93
2014	10,11
2015	5,58
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2014	800
2015	880
2016	900

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2014	800
2015	880
2016	900
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	9,00 %
In advance transactions	10,50 %
In rediscount transactions under TPL	10,50 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 14.12.2014.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2014	1.545.852,40
2015	1.702.138,00
2016	1.797.117,30
Stamp duty rates and amounts (2016)	
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 36,90
Income statement	TRL 17,80
Annual income tax return	TRL 47,80
Corporate tax return	TRL 63,80
Value added tax and withholding tax returns	TRL 31,50
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 23,50

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2016)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 170.086	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 340.381	
For transfers conducted without any consideration	TRL 3.918	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 3.918	
Tax tariff (2016)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 210.000	1 %	10 %
For the next TRL 500.000	3 %	15 %
For the next TRL 1.110.000	5 %	20 %
For the next TRL 2.000.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.820.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings		
Payments / withholdings	01.01.2016 - 31.12.2016 (TRL)	
Gross minimum wage	1.647,00	
Social security premium employee's contribution (14 %)	230,58	
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	16,47	
Income tax base	1.399,95	
Income tax calculated (15 %)	209,99	
Minimum living allowance (Single) (-)	123,53	
Income tax to be withheld	86,46	
Stamp duty (7,59 per thousand)	12,50	
Total withholdings	346,01	
Net minimum wage	1.300,99	
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2014	13.230,00	
2015	14.850,00	
2016	19.764,00	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2016-31.12.2016	1.647,00	10.705,50

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.

© 2016 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

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