

# Vergide Gündem

## Tax Agenda

Mayıs / May 2016

**Türk uluslararası gemi sicili kapsamında sağlanan vergisel teşvikler**

Merve Dolbun

**Şüpheli ticari alacaklar ve karşılık ayrılması hususu**

Gökçe Kalemci

**English translation**

**Gümrükte Gündem**

Sercan Bahadır

**Ekonomi Yorumları**

Levent Topçu - Çağdaş Gündüz

Onur Yıldız - Deniz Ünal

**Dünyadan Vergi Haberleri**

**Sirküler indeks**

**Vergi takvimi**

**Pratik bilgiler**

**Practical information**



Building a better  
working world

## Türk uluslararası gemi sicili kapsamında sağlanan vergisel teşvikler

### 1. Giriş

Denizcilik sektörü, ülkelerin dünyaya açılımlarını ve ticaretin gelişimini sağlayan en önemli sektörlerden biridir. Ülkemizin coğrafi konumu dikkate alındığında denizcilik sektörünün en çok gelişmesi gereken ülkelerden biri olduğu sonucu ile karşılaşmak kaçınılmaz olacaktır.

Ekonomik büyümeye katkıda bulunmak amacıyla denizcilik sektörünün gelişimini ve sektördeki faaliyetleri artırmak için özel kanunlarla ve vergi kanunlarıyla bu sektöre çeşitli vergisel teşvikler sağlanmıştır.

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu (TUGSK) 16.12.1999 tarihinde kabul edilip 21.12.1999 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Kanun ile Denizcilik Müsteşarlığı nezdinde İstanbul'da oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne (TUGS) tescil edilen gemiler ile turizm şirketlerinin envanterlerinde kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmak amaçlanmıştır.

4490 sayılı Kanun'da; TUGS'a ilişkin esaslar, sicilde kayıtlı hakların devri, sicil kaydının terkinine ilişkin usul ve esasların uygulanacak yönetmelikle tespit edileceği belirtilmiş ve 23.06.2000 tarihli Resmi Gazete'de Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. TUGS'a tescil edilecek gemilerle ilgili olarak 4490 sayılı Kanun'un 12. maddesinde mali hükümlere yer verilerek, sicile kayıtlı gemilerin işletilmesine ve devrine yönelik önemli vergisel ayrıcalıklar düzenlenmiştir.

Kanun'da bahsedilen ayrıcalıklardan yararlanılabilmesi için öncelikle işlemin konusunu bu Kanun ve Yönetmelik kapsamında sayılan deniz araçlarının oluşturması gerekmektedir. Kanun kapsamında sayılmayan araçlar istisnadan faydalanamayacaktır.

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12. maddesinin 1. fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Denizcilik sektörüne sağlanan vergisel teşviklere ana hatlarıyla 4490 sayılı Kanun'un 12. maddesinde yer verilmiş iken, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin olarak, 03.04.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise söz konusu istisnanın uygulanmasına yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Makalemizde yukarıda bahsedilen düzenlemelerin ilgili maddelerinde yer verilen vergisel teşvikler incelenerek ilgili teşviklerin uygulanmasına yönelik özellik arz eden konulara değinilecektir. Ayrıca yurt dışından kiralanılan ve işletilen gemilere ilişkin yurt dışına yapılan ödemelerde mükelleflere sağlanan vergisel avantajlar ve bu alanda ortaya çıkan eleştiriler; muktezalar ve mahkeme kararları eşliğinde incelenecektir.

## 2. Gelir ve kurumlar vergisi istisnası

4490 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile TUGS Yönetmeliği'nin 2. maddesinde TUGS'a hangi gemi ve yatların talep üzerine tescil edileceği belirtilmiş, Kanun'un 2. maddesi ile Yönetmelik'in 4. maddesinde ise Kanun'da geçen terimlerin tanımlarına yer verilmiştir.

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12. maddesinin 1. fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar uyarınca; 4490 sayılı Kanun'la oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden istisna olacaktır.<sup>1</sup>

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere gemilerden elde edilen kazancın gelir vergisi veya kurumlar vergisinden istisna olmasındaki belirleyici özellik söz konusu olan geminin TUGS kaydının olup olmadığıdır. TUGS kaydı olan gemiler ister gerçek ister tüzel kişiler tarafından işletilsin, işleticisi ister tam mükellef ister dar mükellef olsun elde edilen kazançlar vergiden istisna edilecektir.

### a. Gemilerin işletilmesi ve devrinden sağlanan kazançlarda istisna uygulaması

Kanun maddesinde istisnanın TUGS kaydı olan gemilerin işletilmesi ve devrine ilişkin olduğu hükmü yer almaktadır. TUGS kaydı olan gemilerin işletilmesinden elde edilen kazancın istisna kazanç olarak değerlendirilmesi hususunda çok fazla tereddütlü konu bulunmazken, bahsedilen gemilerin devrinden elde edilen kazançların istisna olarak değerlendirilmesi konusu tartışma yaratmaktadır. Bu konuda Kanun'da yer almamasına rağmen İdare tarafından ilave şartlar öngörülmektedir. Bu nedenle makalemizde devir kazançlarının istisna durumuna ağırlık verilecek olup, konu muktezalar çerçevesinde incelenecektir.

Kanun'da sayılan gemiler ister yurt dışından ister yurt içinden alınmış olsun TUGS kaydı yapıp işletilmesi durumunda elde edilen kazançlar istisna olarak değerlendirilmektedir. İlgili gemilerin hangi firmanın aktifinde kayıtlı olduğunun da bir önemi yoktur. Tam mükellef olmayan bir kurumun aktifinde kayıtlı olan gemilerin kiralanmak suretiyle işletilmesi durumunda bile TUGS kaydı olması halinde elde edilen kazançlar istisna kazanç olarak dikkate alınabilecektir.

TUGS'a kayıtlı gemilerin devrinden elde edilen kazançların istisna edilip edilmeyeceği konusunda 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.12.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalardan dolayı özellik arz eden durumlar mevcuttur. İlgili Tebliğ'de devir konusundaki açıklama şu şekildedir: "Bu istisna,

gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir."

Tebliğ'de ve Kanun'da açıkça belirtilmemiş olmasına rağmen İdare'nin verdiği görüşlerden devir halinde istisnadan yararlanabilmesi için, devir sonrasında da anılan sicil kaydının devamı gerektiği anlaşılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesinde yer alan 02.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-406 sayılı özalgede: "... Bu açıklamalar çerçevesinde, gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların istisnadan yararlanabilmesi için gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olması zorunlu olup devir halinde istisnadan yararlanabilmesi için, devir sonrasında da anılan sicile kaydın devam etme zorunluluğu bulunmaktadır." ifadelerine yer verilmiş olup TUGS kaydı olan gemilerin devir kazançlarında vergi istisnasından faydalanabilmesi için TUGS kaydı devam edecek şekilde devrolması gerektiği açıklanmıştır.

Tebliğ'de yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Türkiye'de inşa edilmiş bir geminin TUGS kaydı yapıldıktan sonra işletilmeksizin yine TUGS kaydı devam edecek şekilde devredilmesi halinde söz konusu devre ilişkin kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, Türkiye'de inşa edilmemiş bir geminin TUGS kaydı yapıp işletilmeden, yine TUGS kaydı devam edecek şekilde devredilmesi halinde ise istisnadan yararlanılması mümkün olmayacaktır. Kısacası Türkiye'de inşa edilmeyen gemilerin devrinden istisna kazançtan yararlanabilmesi için TUGS kaydı yapılması ve TUGS kaydı devam edecek şekilde devir edilmesi şartı yanında işletilme şartı da bulunmaktadır. Tebliğ'deki bu şartı Kanun'un genel gerekçesinde belirtilen denizcilik sektörünün teşvik edilmesi konusu ile ilişkilendirmek mümkündür.

Burada bir hususa daha değinmek yerinde olacaktır. İdare'nin verdiği görüşlerden, Kanun'da tanımı olmayan deniz araçlarının TUGS kaydı yapılmış olsa dahi, bu araçların işletilmesinden elde edilen kazançların vergisel teşviklerden faydalanamayacağı anlaşılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde yer alan 19.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01 KVK-6-7168 sayılı özalgede "...Bu hükümlere göre, söz konusu istisna, sadece 4490 sayılı Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar için geçerli olduğundan, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olsa bile, kılavuz botlarının 4490 sayılı Kanun'un 2. maddesinde tanımlanmamış olması nedeniyle, söz konusu botlarının işletilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir." ifadelerine yer verilerek Kanun'da tanımına yer verilmeyen deniz araçlarının TUGS kaydı yapılsa bile bahsedilen vergi istisnasından faydalanamayacağı açıklanmıştır.

TUGS Kanunu'nun 4. maddesinde hangi gemi ve yatların talep üzerine sicile tescil edileceği açıklanmış ve Kanun'un 2. maddesinde ise Kanun kapsamında geçen terimlerin tanımlarına yer verilmiştir. Bu terimler içerisinde deniz araçlarından gemi ve yatlar tanımlanmış, bunun dışında herhangi bir deniz aracının tanımı yapılmamıştır.

<sup>1</sup> Erdem Teksoy "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlar", Lebib Yalkın, Nisan 2011, Sayı:88

## b. Faaliyetlere ilişkin giderlerin matrahtan düşülmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, iştirak hisseleri alımı ile ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin ve istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir.

Bu kapsamda istisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasıllardan, bu faaliyete ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekir.

Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler de, istisna dışında elde edilen kazançlardan indirilemeyecektir.

Firmanın gemi işletmeciliği dışında uğraştığı faaliyetler de mevcut ise buna ilişkin gelir ve gider hesaplamaları TUGS hesaplamalarından ayrı bir hesapta takip edilecek ve TUGS kapsamında istisna yapılacak herhangi bir gelir olarak veya TUGS kapsamındaki kazancı azaltıcı bir gider olarak değerlendirilmeyecektir. Keza TUGS kapsamındaki kazançlara ilişkin oluşan giderlerin de işletmenin diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarından indirilmesi durumu söz konusu olmayacaktır. İşte bu ayırımın vergi kanunlarına uygun bir şekilde yapılabilmesi için muhasebe anlamında TUGS faaliyetlerine ilişkin gelir ve giderler ile diğer faaliyetlere ilişkin gelir ve giderlerin ayrı bir biçimde takip ediliyor olması uygulamada kolaylık sağlamaktadır.

TUGS kapsamında ve dışında faaliyeti bulunan firmaların her iki faaliyetinde de ortak kullandığı genel yönetim giderleri gibi bazı giderleri olacaktır. İşte bu giderlerin hangi kapsamda değerlendirileceği hususunda genel olarak firmalar ciro bazlı bir dağıtım anahtarı kullanarak bir kısım ortak giderler TUGS kapsamında bir kısım ortak giderler ise diğer faaliyetler kapsamında değerlendirilerek vergi matrahında dikkate alınmaktadır.

Şirketlerin ortak giderlerini belirlerken söz konusu gelirin bahsi geçen faaliyet ile birebir ilişkilendirilip ilişkilendirilemeyeceği noktasından hareket edilerek karar verilmesi gerekmektedir. Bu konuda en büyük problem vadeli mevduat nedeniyle elde edilen faiz ve kur farkı gelirlerinin istisna kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir. Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde yer alan 25.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-305 sayılı özalgede "*...Bununla beraber satış işleminden elde edilen kazançların istisnaya konu olması halinde, bu kazançla ilişkin giderlerin veya zararların, diğer faaliyetlerden doğan kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan, satış bedelinin tahsiline kadar TUGS'a kayıtlı gemilerin satışından doğan alacaklara isabet eden kur farkı ve vade farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup, söz konusu satıştan elde edilen hasılların tahsil edildikten sonra bankalara yatırılmasından elde edilen faiz ve kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır*" ifadelerine yer verilmiştir.

## c. Gemi alımı sırasında oluşan finansman giderlerinin durumu

TUGS kapsamında vergisel teşviklerden faydalanılacak gemilerin alımı sırasında kredi kullanılması durumunda 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve TUGS Kanunu kapsamında oluşabilecek özellikli durumlardan ve bu durumda mükelleflerin uyması gereken kurallardan bahsetmek yerinde olacaktır. Buna göre TUGS kapsamında işletilmek üzere satın alınan gemiler bir sabit kıymet alımında uyulması gereken kurallardaki gibi aktife alınacak ve alımında kullanılan kredilere ilişkin oluşan ilk yıl finansman giderleri (faiz, kur farkı vb.) aktifleştirilecektir. Bir sonraki yıl ve izleyen yıllarda doğacak olan finansman giderlerinin aktifleştirilmesi veya gider yazılması seçimlik hak olarak mükellefe ait olacaktır.

Buraya kadar genel kurallar işlemişken, TUGS kapsamında değerlendirilmesi bakımından ortaya çıkan özellikli durum, aktife kaydedilen finansman giderlerine amortisman ayrılması durumunda ortaya çıkmaktadır. İlgili amortisman giderlerinin istisna kazanç kapsamında oluşan bir gider olarak değerlendirilip istisna kazancı azaltıcı bir unsur gibi matrah hesaplamasında dikkate alınması gerekir. Takip eden yıllarda ilgili finansman giderleri için aktifleştirme yöntemi yerine gider yazma yöntemi kullanılıyorsa gider yazılan tüm finansman giderlerinin ve yine ayrılan amortisman giderlerinin istisna kazancı azaltıcı bir unsur olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan mükelleflerin finansman giderleri konusunda ikinci yıldan itibaren aktifleştirme veya gider yazma seçimlik hakkını kullanmasına etki eden husus yine TUGS Kanunu'nun kendi içerisinden gelmektedir. Mükellefler TUGS dışında bir satış yapıldığında satıştan elde edilecek kazancı minimum tutabilmek için ikinci yıldan itibaren de genellikle aktifleştirme yöntemini kullanmaktadırlar. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede<sup>2</sup> gemilerin hurdaya satışında elde edilen kazancın veya zararın TUGS kapsamı içinde değerlendirilmeyeceği ifade edilmiştir.

## 3. TUGS kapsamında gemi kiralaması

Gemi işletmeciliği faaliyetinde bulunan firmanın bizzat kendi aktifinde olan gemiler dışında kiraladığı gemilerle de denizcilik faaliyetlerini yürütmesi mümkün bulunmaktadır. Bahsedilen gemilerin TUGS kaydı olması durumunda gemi işletmeciliği kapsamında elde edilen kazançlar şirket tarafından kurumlar vergisi hesabında istisna kazanç olarak değerlendirilebilecektir.

Kiracı tarafından gemi işletmeciliği kapsamında elde edilen kazançların vergisel teşvik konusunda ne şekilde değerlendirileceği açık iken gemiyi kiraya veren tarafından elde edilen kazancın istisna kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusu tartışma yaratmaktadır.

### a. Yurt içinden yapılan kiralamalar

Yurt içindeki bir mükelleften yapılan kiralamada kira geliri elde eden mükellefin bu kazancı istisna kazanç olarak değerlendirip değerlendiremeyeceği konusunda temel olan bu kazancın içeriğini belirlemektir. Bu nedenle de yapılan sözleşmenin

<sup>2</sup> 20.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-2238 sayılı özalgede

hükümleri incelenerek, sözleşmenin "kira sözleşmesi" olarak mı yoksa "time-charter (taşınmanın taahhüdü) sözleşmesi" olarak mı değerlendirileceğine karar vermek gerekir.

Geminin mürettebatıyla birlikte ve işletilmesinin tüm sorumluluğu belli bir taşımayı yapmak üzere kiracıda kalacak şekilde verilmesi durumunda ilgili sözleşmenin "time-charter sözleşmesi" olarak değerlendirilmesi mümkün olacaktır. Öte yandan kiraya verenin gemiyi çıplak bir biçimde, geminin işletilmesi sırasında herhangi bir sorumluluğu almadan ve taşıma süresi olarak değil de gün bazlı kiraya vermesi durumunda ilgili sözleşmenin "kira sözleşmesi" olarak değerlendirilmesi gerekecektir. Sözleşmenin ne tip bir sözleşme olarak değerlendirileceğine karar verilirken sözleşmenin ismi ile bağlı kalmayıp muhteviyatına göre değerlendirilmesi gerekmektedir. İstisna kazanç hükümlerinden faydalanmak amacıyla bazı durumlarda sözleşmenin ismi muvazaalı bir biçimde içeriğinden farklı olarak belirlenebilmektedir. Yapılan kiralamalarda sözleşmenin içeriği kira kazancının TUGS kapsamında istisna kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin belirlenmesi açısından önem arz eder.

İdare'nin görüşüne göre, TUGS'a kayıt edilen gemilerin time-charter sözleşmesi dışında tahsis edilmesi, bu durumun bir gemi işletme faaliyeti sayılmamasından dolayı, kurumlar vergisi istisnasının uygulanamayacağı yönündedir. Gemisini bu şekilde tahsis edenin sağladığı kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmelidir. Gemi mülkiyetinin devri, gemi işletme faaliyeti olmadığı halde vergi avantajından yararlanmaktadır. Ancak, kullanım hakkının devrine yönelik kira sözleşmeleri için vergi muafiyeti tanınmamaktadır. Bu durum, TUGSK düzenlemesi bakımından bir eksiklik olarak görülmektedir.<sup>3</sup>

Daha açık bir ifade ile deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan "Time-Charter İşletmeciliği" gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacaktır.

Bu konu Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 28.03.2007 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-8 sayılı özelgesinde,

"...Buna göre şirketinizin aktifinde kayıtlı bulunan TUGS'a kayıtlı gemilerin deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis edilerek, eşyayı taşımayı taahhüt ettiğiniz sözleşmeler (time-charter) kapsamında yaptığınız işlerin gemi işletmeciliği faaliyeti olarak değerlendirilmesi mümkün olup, söz konusu faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu ifade edilmiştir." şeklinde açıklanmıştır. Benzer şekilde 11.02.2007 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.16.01/KVK-4/7535 sayılı özelgede ise "...Bu hüküm ve açıklamalara göre, TUGS'a

*kayıtlı geminin kiraya verilmesi veya kiralayan tarafından kiraya verilerek işletilmesi halinde 4490 sayılı Kanun'daki istisnalardan faydalanılması mümkün değildir. Ancak kiralayan tarafından Gemi İşletmeciliği faaliyetinde bulunulması halinde bu işletmecilik faaliyetinden sağlanan kazançların 4490 sayılı Kanun'daki istisnadan faydalandırılması gerekir."*

ifadelerine yer verilmiştir.

## **b. Yurt dışından yapılan kiralamalar**

Geminin yurt dışından kiralanması durumunda TUGS kaydı olması şartıyla Türkiye mukimi mükellef tarafından işletilmesi sonucunda elde edilen kazanç gemi işletmeciliğinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilerek kurumlar vergisi beyannamesinde TUGS kapsamında elde edilen istisna kazanç olarak dikkate alınacaktır.

Yurt dışındaki firma ile yapılan sözleşmenin içeriği incelendiğinde bu sözleşme time-charter sözleşmesi olarak değil de kira sözleşmesi olarak kabul ediliyorsa, dar mükellef kurumun elde ettiği kazancın vergilenip vergilenemeyeceğinin Türk vergi mevzuatı açısından değerlendirmesi şu şekilde olacaktır:

- ▶ GVK 70. maddede gemiler gayrimenkul olarak sayıldığından elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilecek,
- ▶ KVK 30. maddeye göre ise dar mükellef kurumun elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı nedeniyle yapılan ödemeler üzerinden % 20 stopaj hesaplanacaktır.

Öte yandan eğer kira geliri elde eden dar mükellef kurumun mukimi olduğu ülke ile imzalanmış bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA) var ise, ilgili durumun bu anlaşmada ne şekilde düzenlendiğinin incelenmesi gerekir:

- ▶ Öncelikle ÇVÖA 6. maddesine göre gemiler gayrimenkul sayılmadığından gemi kiralaması ile makine-teçhizat kiralaması yapıldığı kabul edilebilir,
- ▶ Makine-teçhizat kiralaması ÇVÖA 12.maddesi kapsamında gayri maddi hak kiralaması olarak değerlendirilebilir,
- ▶ Bu durumda da yapılan ödemeler üzerinden ÇVÖA 12. maddede belirlenen oranda stopaj yükümlülüğü doğabilir. İdare'nin görüşünün de genel olarak bu yönde olduğu anlaşılmaktadır.<sup>4</sup>

Yapılan sözleşmenin, time-charter sözleşmesi olarak addedilmesi durumunda ise dar mükellef kurum tarafından elde edilen kazancın ÇVÖA'nın 7. maddesindeki ticari kazanç hükümleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün olabilir. Bu konu, yargı tarafından da bahsedilen şekilde yorumlanmaktadır.<sup>5</sup> Time-charter sözleşmesi kapsamında kullanılan gemilerin uluslararası trafikte hareket etmesi durumunda ise karşı akit devlet tarafından elde edilen kazancın akibetinin ÇVÖA'nın 8. maddesinde yer alan "uluslararası taşımacılık" hükümlerine göre değerlendirilmesi de mümkün olabilecektir.

<sup>3</sup> Hayrettin Kurt, "Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun Değerlendirilmesi", *Ankara Barosu Dergisi*, 2014/2, s.282

<sup>4</sup> 23.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.2010.38-134 sayılı özelge

<sup>5</sup> Danıştay 4. Dairesinin 08.10.2002 tarihli 2001/3109E. , 2002/3147K. sayılı kararı



#### 4. Sonuç

4490 sayılı Kanun ile oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne tescil edilen gemiler ile turizm şirketlerinin envanterlerinde kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak, yabancı sermayeyi çekebilmek ve ekonomiye katkısını artırmak amaçlanmıştır. Yukarıda kısaca açıklandığı üzere, 4490 sayılı Kanun, gemileri TUGS'a kayıtlı mükellefler için çok önemli vergisel ayrıcalık ve teşvikler sunmaktadır. Kanun'da bu gemilerin işletilmesinden doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğuna ilişkin açık hüküm bulunmakta, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise istisnanın uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmaktadır.

Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo vb. faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

TUGSK, genel itibarıyla denizcilik sektörüne vergi teşvikleri getirerek maliyet unsurlarını düşürmek, dolayısıyla sektörü geliştirmek ve güçlendirmek amacındadır. Böylesine iddialı bir amaç için de ilgili Kanun'un bu alanda faaliyet gösteren ya da yatırım yapmayı hedefleyen mükellefleri daha çok cezbedecek avantajlar sunması gerekmektedir. TUGS her ne kadar vergisel avantajlar sağlasa da TUGS'a kayıt yine de bir gelir unsuru olarak görülmekte ve bu alanda faaliyet gösteren bazı mükelleflerin bu haktan yararlanmaktan yana tavır sergilemediği görülmektedir. Bu açıdan teşviklerin genişletilmesi ve kayıt konusundaki yükümlülüklerin azaltılarak sürecin daha sade hale getirilmesi, daha fazla mükellef tarafından Kanun'dan yararlanma konusunu teşvik edecek ve asıl olarak Kanun'un amacı olan denizcilik sektörünün kalkındırılmasına hizmet etmiş olacaktır.

Gemilerin kiralanması konusunda yapılan kira ödemelerine ilişkin olarak ise öncelikle yapılan sözleşmenin içerik olarak kira sözleşmesi mi yoksa time-charter sözleşmesi mi olduğu tartışma konusu yapılmaktadır. Sözleşme şartları değerlendirilirken yukarıda ilgili bölümde açıklanan koşullar göz önüne alınmalıdır. Ancak mutlak surette sözleşme şartlarının hukuki boyutu da değerlendirilerek hukuk danışmanları eşliğinde incelenmelidir. Çünkü sözleşmenin niteliğinin belirlenmesi, sözleşme ile elde edilecek kazancın vergisel boyutunun anlaşılmasında esas oluşturmaktadır.

#### Kaynakça:

1. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
2. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
3. 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu
4. 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Genel Gerekçesi
5. 23.06.2000 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği
6. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
7. 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
8. 08.10.2002 tarihli 2002/3147 nolu 4. Daire Danıştay Kararı'na ve 04.11.2013 tarihli 2013/4519 nolu 3. Daire Danıştay Kararı
9. 20.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-2238 sayılı özelge
10. 02.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-406 sayılı özelge
11. 19.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01 KVK-6-7168 sayılı özelge
12. 25.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-305 sayılı özelge
13. 28.03.2007 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-8 sayılı özelge
14. 11.02.2007 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.16.01/KVK-4/7535 sayılı özelge
15. KURT Hayrettin, "Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun Değerlendirilmesi", Ankara Barosu Dergisi, 2014/2
16. Burhan Gezgin "Türk Uluslararası Gemi Sicilinde Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Doğan Kazançlara İlişkin İstisna Ve Diğer Vergisel Teşvikler", Vergi Dünyası Dergisi, 2000
17. TEKSOY Erdem, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlar", Lebib Yalkın, Sayı:88, Nisan 2011
18. ARI Nihat, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlarda Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası", Lebib Yalkın, Sayı: 5, Mayıs 2006
19. ÜSTÜNER Cem, "Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi", On İki Levha Yayınları, 1. Baskı, Nisan 2009, İstanbul



## Şüpheli ticari alacaklar ve karşılık ayrılması hususu

### 1. Giriş

Günümüzde artan rekabet koşullarına paralel olarak, işletmelerin faaliyetlerinin devamlılığının sağlanması ve genişlemesi amacıyla vadeli satışlarda da bir artış gözlemlenmektedir. Şirketler, gerek sektördeki diğer işletmelerle rekabet edebilmek, gerekse de satılan ürünlere olan talepleri korumak ve arttırmak amacıyla ticari hayatın doğal bir sonucu olarak peşin satışlar yerine vadeli satışları tercih edebilmektedir.

Öte yandan vadeli satışlar, "tahsilat riskini" de beraberinde getirmektedir. Ekonomik krizler, finansal güçlükler gibi sebeplerle şirketler, alacaklarını tahsil etme problemi ile karşı karşıya kalmakta ve hatta kimi zaman şirket alacaklarının tahsili imkânsız hale gelmektedir. Bu durumda, şirketler tahsilat problemlerini dava yoluyla çözmeye çalışmakta ve söz konusu şüpheli ticari alacağı karşılık ayırmak suretiyle gider hesaplarına intikal ettirmektedir.

Makalemizde, şüpheli ticari alacakların yasal mevzuatımızdaki yeri açıklanacak olup, sonrasında şüpheli ticari alacaklara ilişkin hangi dönemde karşılık ayrılacağı ele alınacak ve konuyla ilgili idare ve yargının bazı görüşleri karşılaştırılacaktır.

### II. Yasal mevzuat ve şüpheli alacak karşılığının ayrılmasının koşulları

Şüpheli ticari alacaklar Vergi Usul Kanunu 323. maddesinde tanımlanmış olup bu maddeye göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,
- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar

şüpheli alacak sayılmakta ve bu tür alacaklar için, değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Kısmen teminatlı alacaklarda ise bu karşılık, alacağın teminata bağlanmayan kısmı ile sınırlıdır.

334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de katma değer vergisi için şüpheli alacak karşılığı ayrılması hususu açıklanmış olup, katma değer vergisinin, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacak olduğu açıklanmıştır. Bu itibarla, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesinin; ilgili madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacağı belirtilmiştir.

Bilanço esasına göre defter tutan şirketlerin, tahsili şüpheli hale gelen alacaklarına istinaden karşılık ayırabilmeleri için Vergi Usul Kanunu ilgili madde kapsamındaki koşulları yerine getirmeleri gerekmekte olup, söz konusu koşulların aşağıdaki şekilde özetlenmesi mümkün bulunmaktadır.

**a. Alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekmektedir.**

Şüpheli ticari alacaktan söz edilebilmesi için, söz konusu alacağın ticari kazancın elde edilmesiyle ilgili olarak gerçek bir mal teslimi ya da hizmet ifasından doğması gerekmektedir. Örneğin, üçüncü kişilere özel sebeplerle verilen borç paraların şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasına konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Verilen sipariş avanslarının şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmak suretiyle zarar yazılması hususu da tereddüt edilen konular arasında yer almakla birlikte; idare tarafından verilen özgelelerde ileride teslim alınacak bir hizmete istinaden yapılan sipariş avansı niteliğindeki ödemelerin, ticari faaliyetin devamı için yapılması ve Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde belirtilen diğer şartları da sağlaması halinde, karşılık uygulamasına konu edilebileceği yönünde görüş bildirilmiştir.

**b. Alacağın, dava ve icra safhasına gelmesi gerekmektedir.**

Alacağın şüpheli sayılması için dava ve icra safhasına gelmiş olması temel koşuldur. Dava için sadece şekli bir müracaatın yapılması alacağın şüpheli hale gelmesi için yeterli olmamakta, dava veya takibin müracaattan sonra ciddi bir şekilde sürdürülmesi ve izlenmesi gerekmektedir. Örneğin, icra takibine geçilerek ödeme emri gönderilmiş ancak henüz haciz işlemlerine başlanmamış alacaklara ilişkin olarak ayrılan şüpheli ticari alacak karşılığının zarar kaydının kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca mükelleflerin, borçlularının iflas etmesi durumunda, alacaklarını iflas masasına kaydettirmek suretiyle söz konusu alacaklarına ilişkin olarak karşılık ayırabilmesi mümkün bulunmaktadır. Yine aynı şekilde, borçlu şirkete ilişkin iflas erteleme kararı verilmesi durumunda; gerek borçlu şirket hakkında iflasın ertelenmesi kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecek olması, gerekse de iflası ertelenen borçlu şirketin takibi İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca engellendiği hususları birlikte değerlendirildiğinde, iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve kanuni takibe de imkân olmayan alacaklar için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

**c. Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenmiş olmasına rağmen tahsil edilememiş olması gerekmektedir.**

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların protesto veya yazı ile bir defadan fazla

istenmesine rağmen tahsil edilememiş olması durumunda, söz konusu alacaklar şüpheli alacak olarak nitelendirilmekte ve bunlar için karşılık ayrılabilir.

Mevzuatta dava ve icra takibine değmeyecek alacakların tutarı ve sınırı belirtilmediğinden uygulamada söz konusu alacaklara ilişkin belirsizlikler ortaya çıkabilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken hususlar, söz konusu alacaklarla ilgili katlanılacak avukatlık ücretleri, yargı harcı, notere yapılacak ödemeler ile yapılacak diğer dava ve icra masraflarıdır.

Örneğin; takipçilere verilecek ücretlerin ve davaya ilişkin yapılan harcamaların alacak miktarının çok üzerinde olması durumunda dava ve icra takibine değmeyecek küçük alacaklardan bahsedilmesi mümkündür.

Dava ve icra takibine değmeyecek küçük alacakların şüpheli alacak sayılıp karşılık ayrılmasının diğer koşulu ise bunların protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenmiş olmasıdır. Bahsi geçen madde hükmünde "yazı ile isteme" herhangi bir şekil şartına bağlanmamıştır. Bununla birlikte ilgili Kanun metninde borcun istenilmesine ilişkin yazıların nasıl gönderileceği hususunda hüküm bulunmamış olsa da, şüpheli alacak karşılığı ayırabilmek için "yazı ile borcun bir defadan fazla istenmesi" halinin alacaklı kurum tarafından tevsik edilebilmesi gerekmektedir.

**d. Alacağın teminatlı olmaması gerekmektedir.**

Şüpheli alacak dolayısıyla karşılık ayrılabilmesi için alacakların teminatsız olması gerekmektedir. Kefaletle bağlı alacaklar da teminatlı alacak olarak değerlendirilmektedir. Alacağın bir kısmının teminatlı olması durumunda ise teminatsız kısım için karşılık ayrılması gerekmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10. ve 11. maddelerinde teminatlar sayılmış olup söz konusu maddelerde yer alan teminatlar para, banka teminat mektubu, hazine tahvil ve bonoları, esham ve tahvilat, menkul hacizler, gayrimenkul ipotekleri ve şahsi kefalet olarak belirtilmiştir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde teminat kavramının tanımı ve sınırlarının ne olduğu belirtilmediğinden şüpheli ticari alacak karşılığının ayrılması sırasında koşulların sağlanıp sağlanmadığının kendi içerisinde değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

**e. Mükellefin bilanço esasına göre defter tutması gerekmektedir.**

Sadece bilanço hesabına göre defter tutan tüccar ve çiftçilerin karşılık ayırabilmesi mümkün bulunmaktadır. İşletme hesabı esasına göre defter tutan tüccar ve çiftçilerin, şüpheli alacaklar için karşılık ayırması mümkün bulunmamaktadır.

**f. Karşılık ayrılacak alacağın vadesinin gelmiş olması gerekmektedir.**

Vadesi henüz gelmeyen alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır.



### **g. Değerleme günü itibarıyla alacağın şüpheli hale gelmiş olması gerekmektedir.**

Bir alacağa ilişkin olarak değerlendirme günü itibarıyla, yani dönem sonlarında, karşılık ayrılabilmesi için söz konusu alacağın şüpheli hale gelmiş olması gerekmektedir. Alacak dönem içerisinde şüpheli hale gelmiş olsa dahi alacağa ilişkin herhangi bir vade uzatımı, taksitlendirme gibi nedenlerle ödeme planında değişiklik yapılması söz konusu olması durumunda karşılık ayrılması mümkün olmayacaktır.

### **III. Şüpheli alacak karşılığının ayrılacağı dönem**

Şüpheli ticari alacak uygulamasında tartışmalara konu olan ve belirsizliklerin söz konusu olduğu önemli bir husus da şüpheli hale gelen alacaklara ilişkin karşılığın hangi dönemde ayrılacağıdır. Mevzuat hükmünden de anlaşılacağı üzere, Vergi Usul Kanunu'nda dava veya icra safhasında bulunan şüpheli alacaklar için hangi dönemde karşılık ayrılması gerektiğine ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak; alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılması gerektiği ve alacağın şüpheli hale geldiği tarihten sonra karşılık ayrılmasının mümkün olduğu yönünde iki farklı görüş bulunmaktadır.

#### **a. Alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılması gerektiği:**

Muhtelif tarihlerde verilen muktezalardan Gelir İdare'sinin görüşünün, alacağın şüpheli hale geldiği hesap döneminden sonra ayrılan şüpheli alacak karşılıklarının gider kaydedilemeyeceği yönünde olduğu anlaşılmaktadır.

Gelir İdare'sinin yaklaşımı 323. maddede "Şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir" şeklinde yer alan hükmün, yükümlülerin diledikleri yılda şüpheli alacak karşılığı ayırabilecekleri biçiminde değil, alacağın şüpheli hale geldiği yılın değerlendirme gününde karşılık ayırabilecekleri biçiminde anlaşılması gerektiği yönündedir. Bu nedenle, alacağın şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayrılmaması durumunda daha sonraki yıllarda bu hakkın kullanılmasına imkan kalmayacaktır.

Konuya ilişkin olarak, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 25.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1744-179 sayılı özelgede; "... Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava ve icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmakta, bu şartlardan herhangi birinin mevcut olmaması durumunda ise şüpheli alacak kaydına imkân bulunmamaktadır. Diğer yandan, şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerekmekte olup, şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde karşılık ayrılması mümkün olmamaktadır. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için

mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması, ancak gerek mahkemeye gerek icra merciine yapılan başvuruların takip edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, tahsili mümkün olmayan alacaklara ilişkin olarak icra takibine başlanıldığı hesap dönemi itibarıyla şüpheli alacak karşılığı ayrılması gerekmekte olup, ilgili dönemde karşılık ayrılmayan alacaklarınız için daha sonraki hesap dönemlerinde karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.06.2012 tarih ve B.07.1.G

İB.4.34.19.02-105[323-2012/VUK-1- . . .]-1942 sayılı özelgede; "...bir alacak için alacağın şüpheli hale geldiği dönemden sonraki bir dönemde karşılık ayrılabilirliğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, karşılık ayrılması gereken dönemde ayrılmayan karşılığın sonraki dönemlerde ayrılması mümkün bulunmamaktadır." şeklinde görüş belirtilmiştir.

Yukarıdaki özelgelerden de anlaşılacağı üzere İdare'nin görüşü, şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerektiği; ilgili dönemde karşılık ayrılmayan alacaklara ilişkin sonraki hesap dönemlerinde karşılık ayrılmasının mümkün olmadığı yönündedir.

#### **b. Alacağın şüpheli hale geldiği tarihten sonra karşılık ayrılmasının mümkün olduğu:**

Gelir İdaresinin görüşünün aksine, yakın zamanda verilen bir yargı kararında, alacağın şüpheli hale geldiği yılda ayrılmayan karşılıkların, sonraki yıllarda ayrılabilirliği yönünde hüküm tesis edilmiştir.

Konuya ilişkin olarak, Danıştay 4. Daire tarafından verilen 13.02.2014 tarih ve 2010/3320 esas, 2014/805 sayılı Kararda; "...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinin birinci fıkrasında, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacakların şüpheli alacak sayılacağı ve ikinci fıkrasında şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilirliği öngörülmüştür.

Bu düzenlemede alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükme yer verilmemiştir. Önemli olan alacağın maddede gösterilen niteliklere sahip olup, olmadığı hususudur. Dönemin değişmesiyle alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiğinin kabulü kanunda öngörülmeden, bu nedenle de kanunla tanınan bir hakkın bertaraf edilmesi anlamına gelecektir.

Uyuşmazlıkta, vergi inceleme raporu ekinde tahsil edilemeyen alacaklarla ilgili olarak başlatılan icra takiplerine ilişkin belgelere yer verilmiş olup, 2006 yılı itibarıyla söz konusu alacakların şüphelik halinin devam ettiği anlaşıldığından, alacakların şüpheli hale geldiği yıllarda karşılık ayrılmamasının önemi bulunmamaktadır.

*Bu durumda, şüphelilik hali devam eden alacaklar için uyuşmazlık döneminde karşılık ayrılmasında hukuka aykırılık bulunmadığından, aslı aranmayan geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.” yönünde karar verilmiştir.*

Şüpheli alacak karşılıklarının, alacağın şüpheli hale geldiği yılı izleyen yıllarda ayrılabilceğini belirten kararın gerekçesi, Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükme yer verilmemiş olmasıdır.

Bahsi geçen kararda, dönemin değişmesi ile birlikte alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiğinin kabul edilemeyeceği belirtilmiş olup, alacağın şüpheli hale geldiği dönemin geçirilmesi halinde, yeni değerlendirme günlerinde de tasarruf değerini muhafaza edecek alacak için karşılık ayırma imkanının ortadan kalkacağına kabulünün, kanunda öngörülme bir nedenle kanunla tanınan hakkın bertaraf edilmesi anlamına geleceğine hükmedilmiştir.

İlgili karara göre Yargı, İdare'nin görüşünün aksine, Kanun metninde, alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükme yer verilmemiş olması ve dönemin değişmesiyle alacağın şüpheli olma niteliğini kaybetmemesi sebebiyle, alacağın şüpheli hale geldiği tarihten sonra da karşılık ayrılabilceğine hükmetmiştir.

#### **IV. Sonuç**

Vadeli satışların artışına paralel olarak, tahsilat problemlerinin ortaya çıkması kaçınılmaz bir sonuçtur. Mükellefler, karşılaştıkları bu sorun sonucu ortaya çıkan zararlarının bir kısmını karşılık ayırmak suretiyle telafi etmeye çalışmaktadır.

Şirketler, zamanında tahsil edilemeyen ya da tahsil edilmesi mümkün olmayan alacaklarına ilişkin olarak şüpheli alacak karşılığı ayrılması konusunda bir takım tereddütler ve zorluklarla karşılaşmaktadır ve karşılığın hangi dönemde ayrılacağı hususu da bu sorunların başında gelmektedir.

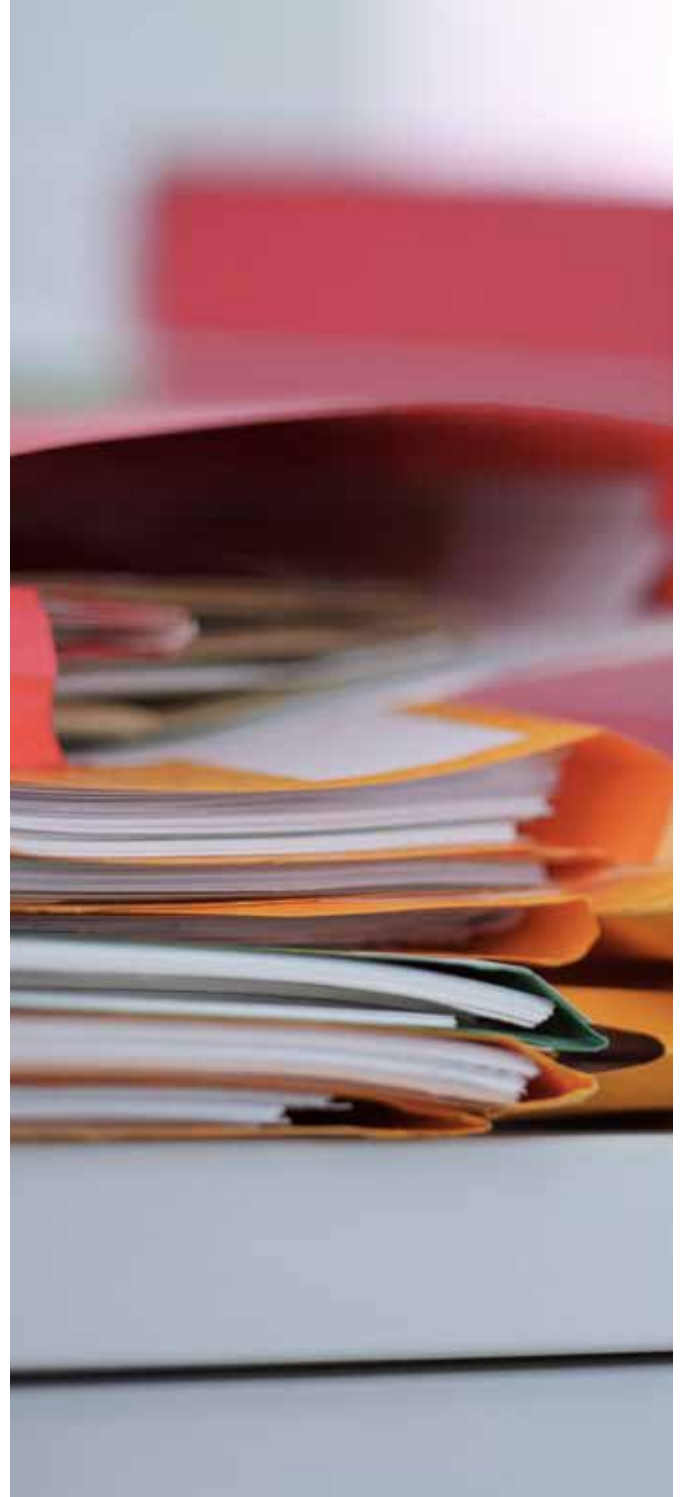
Bu konuda Gelir İdaresinin görüşü şüpheli hale gelen alacaklar için şüpheli hale geldiği yıl ayrılmayan karşılıkların daha sonraki yıllarda ayrılamayacağı yönündedir.

Diğer yandan, Danıştay 4. Dairesi, şüpheli hale gelen alacaklara ilişkin karşılığın, şüpheli alacak koşullarının devamı halinde, sonraki dönemlerde de ayrılabilceği yönünde bir hüküm tesis etmiş bulunmaktadır.

Şüpheli alacak uygulamasına ilişkin yorum farklılıklarının ortadan kaldırılması için Kanun'da belirtilen şartların yeniden değerlendirilmesi, uygulamanın mükellefler açısından daha kolay ve anlaşılabilir hale getirilmesi ve söz konusu hükümlerin ayrıntılı olarak açıklanması, yukarıda yer verilen görüş farklılıklarının çözümü için önem arz etmektedir.

#### **Kaynakça**

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 334 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 25.05.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1744-179 Sayılı Özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 21.06.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[323-2012/VUK-1- . . .]-1942 Sayılı Özelge
- Danıştay 4. Daire 13.02.2014 Tarih ve 2010/3320 Esas, 2014/805 Karar sayılı İlam



## **Tax incentives applied within the scope of Turkish international ship registry**

- ▶ According to Law no. 4490, profits generated through operations or disposals of the ships which are registered with the Turkish International Ship Registry (TISR) are exempt from corporate income tax (CIT).
- ▶ On the other hand, CIT Law requires any expense incurred for generating any income which is exempt from CIT to be non-deductible for CIT purposes, except the financial costs incurred for acquisition of participation shares. In that regard, the financial costs incurred in acquisition of any assets, income of which is exempt from CIT, should be treated as non-deductible for CIT purposes.
- ▶ As per the Tax Procedures Code, where the acquisition of tangible assets is financed through an external loan, the financial costs arising from the loan during the year of acquisition is required to be included in the cost base of the intangible right concerned. The financial costs arising in the subsequent years can either be included in the cost base or directly recognized as an expense. However, once the taxpayers choose one of these two alternatives, they are obliged to stick to it for the remaining life of the loan.
- ▶ The Turkish International Ship Registry (TISR) Law no. 4490 had been affirmed in 16.12.1999 followed by being enacted with its promulgation in the Official Gazette dated 21.12.1999. Through the concerning law, accelerating the development of shipping in Turkey and enhancing its contribution to the economy was targeted by facilitating the procurement and operation of ships registered to the Turkish International Ship Registry within the presence of Undersecretariat of Maritime Affairs and the commercial yachts enrolled under the inventories of tourism companies.
- ▶ Within the Law no. 4490, matters concerning the Turkish International Ship Registry, that the transfer of registered rights and that the procedure and principles concerning the deletion of registry should be determined by the applicable regulations is specified and the Turkish International Ship Registry Regulation took effect as of its promulgation in the Official Gazette dated 23.06.2000. Pertaining to the ships to be registered to Turkish International Ship Registry, concerning fiscal provisions are provided in the Article 12 of Law no 4490, regulating the essential tax concessions regarding the operating and transferring of the ships registered.
- ▶ Article 4 of the Law no 4490 and Article 2 of TISR Regulation comprise the specifications on which of the ships and yachts should be registered with TISR on demand, whereas the definitions of the terms mentioned in the law are included in Article 2 of the Law and Article 4 of Regulation.
- ▶ Within the sub-article 1 of Turkish International Ship Registry Law's Article 12, a provision as "The income acquired through operating and transferring of ships and yachts registered in the Turkish International Ship Registry constituted in accordance with this law is exempt from income, corporate taxes and funds" is delivered.
- ▶ As per the explanations within General Communiqué on Corporate Tax series no. 1, the income acquired through operating and transferring of ships and yachts registered in the Turkish International Ship Registry constituted in accordance with the Law no. 4490 would be exempt from income tax in case the activity is

dealt with income taxpayers (including limited taxpayers) and will be exempt from corporate tax if the activities are handled by corporate taxpayers (including limited taxpayers).

- ▶ Within the Law, no matter the ships counted are bought whether domestically or internationally, if it is registered to the Turkish International Ship Registry and operated, the income acquired over them are deemed to be exempt from tax. It is of no importance that under which company's assets the concerning ships are registered. Even in operating the ships registered under the accounts of a corporation that is not fully amenable by renting, in case it has a TISR registry, the income acquired will be considered exempt.
- ▶ The Law article contains a provision that the exemption is concerning the operating and transfer of ships with a TISR record. While there are not many doubtful matters related to the consideration of income acquired through operating of ships with a TISR record as exempt, the exemption on the income acquired through the transfer of the mentioned ships is a controversial issue. Despite not being included in the Law, additional terms are proposed by the Administration.
- ▶ Despite it is not specified in the Communiqué and Law obviously, according to the Administration's ruling dated 02.02.2012 and no. B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-406, so as to benefit from the exemption in the circumstance of a transfer, the mentioned registry should be going on following the transfer also.
- ▶ Pertaining to the Administration's ruling dated 19.07.2006 with no. B.07.1.GİB.4.34.16.01 KVK-6-7168, the income acquired through operating marine vessels that are not defined in the Law cannot be benefitting of the tax incentives.
- ▶ As per the Article 5 sub-article 3 of Corporate Tax Law, excluding the financing costs from the buyout of affiliate shares, deduction of expenses arising over the income exempted from corporate tax and losses resulting on the activities within the scope of exemption from the corporate income that out of exemption is not allowed.
- ▶ In this context, for the implementation of the exemption, the exempted income should be detected by deducting the expenses on that activity from the income acquired through the operating and transfer of ships.
- ▶ In case a loss has occurred during the operating of ships registered to TISR, deduction of this loss from the income acquired through other activities is not possible.
- ▶ If the company is dealing with activities other than ship operating, income and expense calculations concerning those activities should be followed up through a separate account and will not be assessed as an income exempt within the TISR or an expense reducing the income within the context of TISR.
- ▶ The companies that are dealing with activities within or out of TISR will have some other expenses like the administrative costs used commonly in both of their activities. About the way that how these expenses will be assessed, in general the companies use a turnover based allocation key with some common expenses are positioned within TISR and some are positioned under other activities to be taken into account on the tax assessment.
- ▶ The most crucial problem on this matter is whether to consider the income from interest and exchange differences acquired through matured deposits as an exempted income or not. As per the Revenue Administration's ruling dated 25.01.2012 and with no. B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-305, in cases of obtaining interest and income over holding the revenues acquired through TISR at depository accounts, the mentioned income may also be considered within the scope of exempted income.
- ▶ The ships bought within TISR to be operated will be included in the assets by the same way like the rules applicable on the acquisition of a fixed asset and financing costs for the first year (interest, exchange difference, etc...) would be capitalized. The capitalization of financing costs to appear in the following years or writing them off will be up to the taxpayer as an optional right.
- ▶ As the generally accepted rules are applied till now, the specific situation resulting from the assessment of it within TISR appears as depreciation is provisioned for the financing costs registered under the assets. The concerning depreciation expenses should be considered as an item reducing the exempted income in the calculation of the assessment. During the following years, for the financing costs, if the write-off method is preferred instead of capitalizing, the entire financing costs and provisioned depreciation expenses should be taken into account as a matter of reducing the exempted income.
- ▶ On the other hand, the specification impacting the taxpayers' use of optional rights of capitalizing or write-off on financing costs as of the second year is also provided in the TISR Law. Taxpayers, when a sale is delivered excluding the scope of TUGS, are preferring the method of capitalizing as of the second year so as to minimize the income to be acquired through that sale. As per the Revenue Administration's ruling dated 20.12.2011 and with no. B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-2238, the income or loss to occur in the sale of ships to scrap cannot be considered within the context of TISR.
- ▶ A company dealing with shipping activities may also handle activities with ships which it rents beside the ones that are registered under the assets of it. In case the mentioned ships have TISR registries, income acquired through shipping activities could be considered as exempted income in the calculation of corporate tax.
- ▶ The assessment on how the income from shipping operations by the renter in terms of tax incentives is obvious while the matter of the ship owner's income is being assessed as exempted or not is controversial.
- ▶ In a renting through a domestic taxpayer, concerning the taxpayer's income from this rental, identifying the content of this income is essential for its being considered as an exempted income or not. Therefore, it is required to decide whether to consider it as a time-charter contract or renting contract.
- ▶ According to the Administration's opinion, the allocations of the ships registered to TISR apart from the time-

charter contract, corporate tax exemption is not applicable since this circumstance is not considered as an activity of shipping operation. The income for the corporation allocating its ship in this way should be presented as a return on capital. This opinion is supported by the Administration's ruling dated 28.03.2007 with no.B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-8 and ruling dated 11.02.2007 with no. B.07.1. GİB.4.34.16.01/KVK-4/7535. Tax advantage is applicable on the transfer of a ship ownership although it is not an activity of ship operating. However, tax exemptions are not applied on the rental contracts related to the transfer of operating rights. This aspect is deemed as an absence in terms of the regulation of Turkish International Ship Registry Law.

- ▶ In the circumstance that the ship is rented internationally, on the condition that it has a TISR registration, income acquired through its operating by a taxpayer resident abroad will be considered as an exempted income acquired within the scope of TISR on the corporate tax assessment.
- ▶ When the content of the contract with the company abroad is examined, if that contract is considered as a rental contract instead of a time-charter contract, assessment on whether the income acquired by the limited taxpayer company will be subject to taxation or not would be done as below:
  - ▶ The income acquired will be considered as the income from immovable property since ships are deemed to be fixed properties pertaining to the Article 70 of Income Tax Law.
  - ▶ As per the Article 30 of Corporate Tax Law, withholding of 20 % will be calculated over the payments made in line with the income from immovable property acquired by the limited taxpayer company.
- ▶ On the other hand, if a Double Taxation Agreement is available with the country that the limited taxpayer company is resident, the way how the concerning situation is regulated in this agreement should be examined.
  - ▶ First of all, since the ships are not considered as properties pertaining to the Article 6 of the Double Taxation Agreement, ship rental may be considered as a leasing of machinery and equipment.
  - ▶ Machinery-equipment leasing may be considered as leasing of intangible rights within the context of Article 12 of Double Taxation Agreement.
- ▶ In that situation, a liability of withholding at a certain level specified in the Article 12 of Double Taxation Agreement over the payments made may arise. The administration's opinion is seen to be in line with this also.
- ▶ In sum, concerning the rental payments made for ship renting, initially whether the contract is a rental contract or time-charter contract in terms of its content is mentioned. Because identifying the qualification of the contract is essential to the understanding of the income to be acquired for its taxation. Legal aspects of contract terms should absolutely be assessed and examined within the supervision of legal advisors.

## Doubtful trade receivables and the point of reserving provisions

Doubtful trade receivables are defined within the Article 323 of Tax Procedure Law (TPL) and pertaining to that article, on the condition that they are related to obtaining and sustaining of commercial and agricultural income;

- ▶ Receivables at the stage of lawsuit or foreclosure,
- ▶ Receivables unpaid despite being protested or demanded by several written notifications which are so minor that it would not worth a lawsuit or execution proceeding

are deemed to be doubtful receivable and for this sort of receivables, provisions may be reserved under liabilities in line with the savings rate of valuation day. For the partially secured receivables, this provision is limited for the amounts that would not be compensated by a collateral.

Pertaining to the General Communique on Tax Procedure Law series no. 334, reserving provision for doubtful receivables resulting from VAT could be possible if the terms in the concerning articles should be met, the receivables were entered to the records of mentioned period and presented in the VAT return.

For the companies keeping books on the basis of balance sheet being able to reserve provisions regarding their doubtful receivables are required to meet the conditions stated in the concerning article of Tax Procedure Law and the mentioned conditions can be summarized as bellows.

- a. The receivable should be related to acquiring or sustaining the commercial and agricultural income. It is not possible to reserve doubtful receivable provisions for the receivables arising from lendings to the third parties for special reasons. The matter of writing off for the order advances provided that reserving doubtful commercial receivable provision, is remaining among the controversial issues whereas the rulings of Administration imply that for the payments featured as order advances in return for a service which will be delivered later are made for the continuation of the commercial activities and provided that they meet the other conditions stated in the Article 323 of Tax Procedure Law, it's possible to reserve provisions for the advances also.
- b. The receivable should become a stage of lawsuit and foreclosure. Besides, in case the indebted people are bankrupt, it is possible for the taxpayers to reserve provisions for their receivables on the condition that registering their receivables in the bankruptcy estate. Likewise, if a decision on suspension of bankruptcy is announced regarding the debted company, for the receivables that could not be collected from the company and a legal monitoring is not also possible, it would be possible to reserve provisions to doubtful receivables for the accounting period in which the court decision of bankruptcy suspension is taken.



- c. The receivables which are so minor that does not worth a lawsuit or foreclosure follow-up are required to be protested or uncollected despite being demanded with a written notification more than once.
- d. The concerning receivable should have a collateral. The collaterals are stated in the articles 10 and 11 of the Law on Collection Procedures of Public Receivables series no. 6183 and collaterals included in the concerning articles are listed as money, bank letter of guarantee, treasury bonds and bills, stocks and bonds, movable seizure, realty mortgage and personal guarantee. However, since the definition and limits of the concept of collaterals are not specified in the Article 323 of Tax Procedure Law, it is essential to assess whether the conditions are met or not during reserving provisions for doubtful trade receivables.
- e. The taxpayer has to keep books on the basis of balance sheet. It will not be possible to reserve provisions to doubtful receivables for the traders and farmers that are keeping books on the basis of operation account method.
- f. The receivables to be subject to provision reservation must be matured. Reserving provisions for the undue receivables is not possible.
- g. The receivable should have become a doubtful one as of the date of valuation. Even if the receivable had become doubtful during the period, it will not be possible to reserve a provision for that receivable if an adjustment on the payment plan is made such as maturity extension, installment.

Another crucial matter causing controversy and including uncertainties on the implementation of doubtful trade

receivables is related to the period in which the provision for receivables becoming doubtful is reserved. Regarding this issue, there are two diverging opinions on the matter stating that the provision must be reserved at the date the receivable becomes doubtful and the other defending that the provision to be reserved following the date that the receivable become doubtful.

Pertaining to the matter, on the rulings by İzmir Tax Office dated 25.05.2011 with series no. B.07.1.GİB.4.35.18.02-1744-179 and İstanbul Tax Office's dated 21.06.2012 and series no. B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[323-2012/VUK-1- . . .]-1942, it is pointed out that reserving provision regarding the period that the receivable becomes doubtful is required and that is impossible to reserve a provision in the following periods. However, concerning the matter, within the rule basis 2010/3320 verdict with series no. 2014/805 dated 13.02.2014 presented by the Council of State's 4th Board, it is stated as provisions may be reserved following the period that it became doubtful.

In brief, companies are encountering some uncertainties and troubles in terms of reserving provisions for their receivables that are not collected in time or impossible to collect and the matter of reserving the provision in which term remains at the top of these matters. The rulings presented by the Administration and the judicial verdict during the recent years on the matter are contradicting with each other so as to remove the divergent commentaries regarding the concept of doubtful receivables; it is required to reassess the terms stated in the law, making these concepts to be implemented by the taxpayers more easily and more understandable are essential to resolve the collection troubles regarding the taxpayers' doubtful receivables.



Nisan ayının Gümrükte Gündemini belirleyen en önemli konunun "Tek Pencere Sistemi"nin yaygınlaştırılması adına yayımlanan Genelgeler olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Nisan ayında yayımlanan Genelgeler ile Tek Pencere Sisteminin e-belge uygulaması üzerinden Sağlık Bakanlığı, Ekonomi Bakanlığı ve Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı arasında elektronik veri değişimi yapılabilmesine yönelik teknik çalışmaların tamamlandığı bildirilmiştir.

- ▶ 2016/15 sayılı Genelge ile Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen Telsiz-Telekom İthalat İzni, Oyuncak İthalat İzni, Yapı Malzemeleri İthalat İzninin 14.04.2016 tarihinden itibaren,
- ▶ 2016/16 sayılı Genelge ile Sağlık Bakanlığı tarafından düzenlenen Tıbbi ve Beşeri Ürünler Kayıt Belgesinin 15.04.2016 tarihinden itibaren,
- ▶ 2016/17 sayılı Genelge ile Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından düzenlenen Tütün Mamulleri Makine İthalatı Uygunluk Belgesi, Tütün Mamulleri Makine Yurt dışı Edilmesi Belgesi, Tütün Mamulleri Yaprak Sigara İthalatı Uygunluk Belgesi, Tütün Piyasası Kapsamı Dışı Yazısı, Alkol İthalatı Uygunluk Belgesi, Alkol Numune ve Özel İthalat İzni, Tütün İhracatı Uygunluk Belgesi, Tütün İthalatı Uygunluk Belgesi, Tütün Mamulleri İthalatı Uygunluk Belgesi, Tütün Mamulleri Makaron İthalatı Uygunluk Belgesinin 20.04.2016 tarihinden itibaren
- ▶ 2016/18 sayılı Genelge ile geçici ithalat rejiminden faydalanmak amacıyla yapılan başvuruların yükümlü tarafından Tek Pencere Portal Sistemi üzerinden gümrük idaresine iletilmesi ve gümrük idaresince uygun bulunması halinde verilecek geçici ithalat izinlerinin 19.04.2016 tarihinden itibaren

"Tek Pencere Sistemi" e-belge uygulaması kapsamına alınması uygun bulunmuştur.

Nisan ayında öne çıkan diğer konular aşağıda yer almaktadır.

## 1. Dahilde İşleme Rejimi Kararı'nda değişiklik yapıldı.

13 Nisan 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2016/8698 sayılı Karar ile 2005/8391 sayılı Dahilde İşleme Rejimi Kararı'nda aşağıdaki değişiklikler yapıldı.

- ▶ Belge/izin ihracat taahhüdünün kapatılabilmesi için gerekli bilgi ve belgelerin ilgili bölge müdürlüğü / ilgili gümrük idaresine sunulması gerekmektedir. Aksi takdirde, taahhüt kapama işlemi mevcut belge ve bilgiler esas alınarak yapılacaktır.
- ▶ Dahilde işleme izin belgesi/izninin iptal edilmesi halinde belge/izin kapsamında alınmayan vergiler için ceza uygulanamayacaktır.
- ▶ Dahilde işleme rejimi kapsamında resen kapatma işlemi çıkartılmıştır.
- ▶ Resen kapatmanın geri alınmasına ilişkin geçici madde eklenmiş ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce (13 Nisan 2016) taahhüt kapatma başvurusu yapılmaması nedeniyle resen kapatılan izin belgeleri için 3 ay içerisinde ilgili Bölge Müdürlüklerine müracaat edilmesi ve belge süresi içerisindeki ihracatın tevsik edilmesi durumunda, Bakanlık (İhracat Genel Müdürlüğü) onayı ile Bölge Müdürlüklerince resen kapatma işlemi geri alınabilecektir.

## 2. Dahilde işleme rejiminde haklı sebebe istinaden ek süre verilmesine yönelik düzenleme yapıldı.

01.04.2016 tarihli Resmi Gazete'de Dahilde İşleme Rejimi Tebliği (2006/12)'inde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği yayımlanmıştır. Bu değişiklik ile 2006/12 sayılı Dahilde İşleme Rejimine İlişkin Tebliğ'e haklı sebebe istinaden ek süre verilmesine ilişkin olarak geçici 28. madde eklenmiştir. Geçici maddede belge orijinal süresinin yarısı kadar haklı sebebe ilişkin olarak dahilde işleme izin belgelerine ek süre verilebileceği ve bu ek süre içinde belge kapsamında ithal edilen eşyanın işlenmesi suretiyle elde edilecek işlem görmüş ürünün ihracatının belge kapsamında taahhüt hesabına sayılacağı düzenlenmiştir. Bu düzenlemeden yararlanmak için aşağıdaki koşulların sağlanması gerekmektedir:

- ▶ Dahilde işleme izin belgelerinin 01.04.2016 tarihinden önce düzenlenmiş ve ihracat taahhüt hesabının henüz kapatılmamış olması,
- ▶ Dahilde işleme izin belgeleri kapsamında ithal edilmiş eşyanın stokta bulunduğu bir YMM raporu ile tevsik edilmesi,
- ▶ 01.04.2016 tarihinden itibaren 1 ay içinde ek süre için müracaatının elektronik ortamda yapılmış olması,
- ▶ Önceden ihraç edilen eşya ile ithal eşyasından elde edilecek eşyanın asgari 8 (sekiz)'li bazda gümrük tarife istatistik pozisyonu, ticari kalite ve teknik özellikler itibarıyla aynı veya daha ileri nitelikleri taşıması.

## 3. Türkiye'den Çin'e İhraç Edilecek Süt Ürünlerinin Veteriner ve Sağlık Şartları Konusunda Protokol onaylandı.

8 Nisan 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Türkiye Cumhuriyeti Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı ile Çin Halk

Cumhuriyeti Kalite Kontrolü, Denetim ve Karantina Genel İdaresi Arasında Türkiye'den Çin'e İhraç Edilecek Süt Ürünlerinin Veteriner ve Sağlık Şartları Konusunda Protokolün Onaylanması Hakkında Karar ile Türkiye'den Çin'e ihraç edilen süt ürünlerinin halk ve hayvan sağlığı şartlarına ilişkin olarak protokolde yer alan hususlar konusunda mutabık kalınmıştır. Protokol, tarafların gerekli olan iç yasal prosedürlerin tamamlandığını birbirlerine diplomatik yollarla bildirdikleri son yazılı bildirim alınıldığı tarihte yürürlüğe girecektir.

## 4. Avrupa Birliği Menşeli Bazı Tarım Ürünleri İthalatında Tarife Kontenjanı Uygulanması Hakkındaki Karar'da düzenleme yapıldı.

8 Nisan 2016 tarihli Resmi Gazete yayımlanan Karar ile 22 Aralık 2006 tarihli ve 2006/11439 sayılı Karar'a geçici madde eklenmiştir. Bu maddeye göre "1701.99" tarife pozisyonu ve "Diğerleri" tanımı altında sınıflandırılan ürünler için 2016 yılında gümrük vergisi % 0 olarak uygulanacaktır.

2006/11439 sayılı Karar'da belirtilen Tarife Kontenjanı uygulamasına ilişkin listelerde; kamış veya pancar şekeri ve kimyaca saf sakaroz (katı halde) olan ürünlerden "1701.99" tarife pozisyonu ve "Diğerleri" tanımı altında sınıflandırılan, AB menşeli ürünler için "80.000 ton" tarife kontenjanı açıldığı ve bu miktar için azami % 50 oranında olmak kaydıyla, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan İthalat Rejimi Kararı'nın "Diğer Ülkeler İçin Gümrük Vergisi" sütununda yer alan gümrük vergisi oranının % 80'inin uygulanacağı belirtilmektedir.

## 5. Bazı eşyaların ithalatında dumpinge karşı kesin önlem getirildi.

Nisan ayında yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğler ile yürürlüğe giren dumpinge karşı önlemler özetle aşağıdaki gibidir:

Resmi Gazete Tarihi	Tebliğ No	GTİP	Eşyanın Tanımı	Menşe Ülke	Üretici	Dumpinge Karşı Önlem	
						CIF %	ABD Doları/ Kg
12.04.2016	2016/11	2915.12.00.00.12	Sodyum Formiat	Çin Halk Cumhuriyeti	-	31	
17.04.2016	2016/7	52.01	Pamuk (karde edilmemiş veya penyelenmemiş)	Amerika Birleşik Devletleri	-	3	
17.04.2016	2016/10	7010.20.00.00.00	Yalnızca camdan tencere, tava, çaydanlık kapakları	Endonezya	PT Sinar Baru Abadi		0,14
					Diğerleri		0,5
				Hong Kong	Bütün üretici / ihracatçılar		0,91
					Bütün üretici / ihracatçılar		0,91
20.04.2016	2016/13	7307.91.00.00.00	Flanşlar		-	0,663	
		7307.93.11.00.11	Dirsekler		-		
		7307.93.11.00.12	Kavisler		-		
		7307.93.19.00.00	Diğerleri		-		

## Türkiye ekonomisi

- ▶ **Türkiye 2015 Yılında %4 büyüdü:** TÜİK'in rakamlarına göre Türkiye ekonomisi 2015 yılında % 4 büyüdü. Büyümenin alt kalemlerine bakıldığında, hanehalkı tüketimi ve kamu harcamalarının büyümenin esas motorunu oluşturduğu görülüyor. Özel sektör yatırımları ve ihracatın katkısı ise zayıf kalmaya devam ediyor. İhracat performansındaki gerileme Türkiye'nin ihracat pazarlarındaki istikrarsızlıklardan kaynaklanıyor. Genel olarak bakıldığında, politik belirsizliklerin arttığı bir dönem olmasına rağmen hanehalkının tüketim ve yatırım iştahı beklenenden daha az olumsuz etkilenmiş görülüyor. Petrol ve diğer hammadde fiyatlarının da katkısıyla 2015 büyümesinin tahminlerin üzerinde gerçekleştiği söylenebilir.
- ▶ **IMF Türkiye büyüme tahminini yükseltti:** IMF Türkiye için 2016 yılı büyüme tahminini % 3,2'den % 3,8'e yükseltti. 2017 tahminini ise % 3,6'dan % 3,4'e düşürdü.
- ▶ **Yurt dışı müteahhitlik işlerinde hızlı düşüş yaşanıyor:** Yurt dışındaki yatırım rekorunu 2013 yılında 30 milyar dolarlık toplam proje bedelini aşarak kıran Türk müteahhitlerin yatırımı, 2015 yılında jeopolitik risklerin etkisiyle geriledi. Ekonomi Bakanlığının yayınladığı raporda yer alan bilgilere göre, gerçekleştirilen toplam proje bedeli ise 26,4 milyar dolardan 20,4 milyar dolara, proje sayısı da 328'den 179'a geriledi. Gerçekleştirilen yatırımların % 25'i Rusya'da olurken, projelerin % 30'a yakını havalimanı inşaatı oldu. Söz konusu ülkelerle yaşanan diplomatik sıkıntı ve diğer jeopolitik riskler göz önünde bulundurulduğunda olumlu bir çerçeveye kısa zamanda oluşmayabilir.

## Bankacılık ve finans

- ▶ **Bank of China Türkiye'ye geliyor:** BDDK'dan yapılan açıklamada, dünyanın en büyük bankalarından Bank of China'nın başvuru sürecini tamamlayarak evraklarını teslim ettiği bildirildi. Bank of China, The Banker dergisine göre 2015 yılında dünyanın en büyük dördüncü bankası olmuştu ve geçen yıl Türkiye pazarına girmek için hazırlıklara başlamıştı.
- ▶ **Turizm kredilerine yeniden yapılandırma kolaylığı:** BDDK yaptığı düzenleme ile bu sene zorluk yaşayan turizm sektörüne verilen kredilere yeniden yapılandırma kolaylığı sağladı. Gecici madde sayesinde, bazı turizm şirketleri ve oteller zor süreçte desteklenmiş olabilir.
- ▶ **Finansbank'ın Katarlılara satışı tamamlandı:** Finansbank'ın Yunan NNB'den Katarlı Qatar National Bank (QNB)'ye satışı BDDK onayı ile tamamlandı.
- ▶ **Moody's bankacılık sektörüne sermaye uyarısı yaptı:** Uluslararası kredi derecelendirme kuruluşu Moody's yayınladığı Türkiye bankalarına ilişkin raporda, Türk bankalarının Basel III'ün 2019'da uygulanmasından önce ekstra sermayeye ihtiyaç duyabileceğini yazdı. Moody's bankaların riskli varlık karşılıkları nedeniyle sermaye yeterlilik rasyosunun ek % 2 düşebileceğini ve sonuçta sermaye artırımı gerekebileceğini kaydetti. Bültenimizde daha önceki aylarda da yer verdiğimiz üzere, Basel III uygulaması çerçevesince, bankaların Merkez Bankasında bulundurduğu döviz cinsi varlıkları % 50 risk ağırlığına tabi olacak.

- **Borsa İstanbul'da yönetim değişikliği:** Borsa İstanbul'da ay başında yaşanan yönetim kurulu başkanı ve genel müdür değişikliklerinden sonra, geçtiğimiz günlerde de genel müdür yardımcılarını dahil olmak üzere 4 üst düzey yönetici görevlerinden alındı. Böylelikle Borsa'nın yönetimi baştan yenilenmiş oldu.

## Merkez bankaları ve para politikası

- **Merkez Bankası yeni başkanı seçildi:** Geçtiğimiz ay kısaca değindiğimiz TCMB Başkan seçimi konusu bu ay netlik kazandı. Merkez Bankası yeni başkanı, Erdem Başçı'nın başkanlık döneminde başkan yardımcısı görevinde bulunan Murat Çetinkaya oldu.
- **Avrupa Merkez Bankası faizleri değiştirmede:** Bu ay yapılan Avrupa Merkez Bankası toplantısında beklendiği gibi faizlerde değişiklik yapılmadı. Politika faizi % 0 ve banka mevduat faizi -% 0,4 olarak korundu ve varlık alım tutarına da aylık 80 milyar EUR ile değişiklik yapılmadı. Basın açıklamasında ise Mario Draghi mevcut negatif faizin devam edeceğini ve belirlenen hedeflere ulaşılması adına parasal tüm enstrümanları kullanacaklarını belirtti.

## Gelişmekte olan ülkeler

- **Rusya'dan sermaye çıkışı:** Sıkıntılı bir dönemden geçen Rusya ekonomisi ilk üç ayda 7 milyar dolar sermaye çıkışı yaşadı. Geçen yıl ise bu rakam ilk üç ayda 32,9 milyar dolar olarak gerçekleşmişti. Değer kaybeden rubleyi rezervler ile desteklemek yerine altın ve döviz yatırım yapan Rus Merkez Bankası, petrolden kaybettiklerini geri kazanma peşinde. Ekonominin bu yıl da daralması, 2017'den itibaren da tekrar büyümeye başlaması bekleniyor.
- **Brezilya:** Siyasi olarak yolsuzluk dosyası ile çalkantılı Brezilya, ekonomik olarak da geçtiğimiz yıl emtia ve petrol fiyatlarındaki değer kaybıyla çok çok kırılgan bir durumda. Cumhurbaşkanı Rousseff'in yargılanma sürecinin başlaması konusunda senatonun kararı bekleniyor. Eğer ki senatodan onay çıkarsa Rousseff'in görevi 180 günlüğüne askıya alınıp, ülke başkan yardımcısı Michel Temer tarafından Devlet Başkanı sıfatıyla yönetilecek. Bunun dışında ekonomik verilere göre ise Brezilya'da enflasyon Mart'ta % 0,43 arttı. Beklentilerin altında gerçekleşen aylık artış, 12 aylık bazda enflasyonu geçen ayki % 10,36'dan % 9,39'a çekti. Çift haneli rakamlardan kurtulan enflasyonun yıl sonundaki hedefi % 4,5 olarak merkez bankası tarafından belirlenmişti.
- **Çin'de büyüme trendi:** Geçen yılın son çeyreğinde % 6,8 büyüyen Çin ekonomisi, 2016'nın ilk çeyreğinde % 6,7 büyüdü. Beklentiler düzeyinde gerçekleşen ekonomik büyüme, aslında Çin'in büyümesindeki yavaşlamayı da ifade ediyor. Bu gelişmenin aksine sanayi üretimi olumlu sinyaller verdi ve tahminlerin üzerinde % 6,8'lik artış gerçekleştirdi. Nisan ayının ortasında yayınlanan ticaret verisi ise küresel ekonomiyi bir nebze rahatlatı. İhracatını geçen yılın Mart ayına göre % 18,7 arttıran Çin, son bir yıldaki en büyük ticaret büyümesini gerçekleştirdi. İthalattaki gelişme ise aşağı yönlü oldu ve ticaret fazlası yaklaşık 30 milyar dolar seviyesinde oluştu.

- **Arjantin'de 15 yıl sonra yeni bir sayfa:** Arjantin 15 yıl sonra tahvil arz ederek, beklenenin çok üstünde, 65 milyar dolarlık taleple küresel piyasalara geri dönüş yaptı. 2001 ve 2014 yıllarında temerrüde düşen Arjantin küresel finans sistemine erişim yapamamaktaydı. 2001'de ekonomik kriz eşliğinde 100 milyar dolarlık borcunu ödeyemeyen ve 2014'te ise bazı hedge fonlarının yasal yollar ile Arjantin devletini borçları konusunda çıkmaza sokması sebebiyle tekrar teknik olarak temerrüde düşen Arjantin, son tahvil arzı ile 16,5 milyar dolar borçlanmayı hedefliyor.

## Global ticaret ve emtia

- **IMF Dünya Ekonomik Görünümü raporu yayınlandı:** IMF'nin 2016 Nisan raporu küresel ekonomideki gelişmelere ve beklentilere ışık tutması açısından önemli. Kısaca bahsetmek gerekirse raporun altını çizdiği konu 2017'ye kadar ekonomik durgunluğun dünya genelinde devam etmesi. Bu bağlamda raporda daha önceki küresel büyüme beklentileri 2016 ve 2017 için aşağı yönlü revize edip sırasıyla % 3,2 ve % 3,5 olarak açıklanıyor. Gelişmekte olan ülkelere olan sermaye akımlarının azalması ticareti ve yatırımları etkilerken, emtia ve petrol ihrac eden ülkelerin özellikle ve Brezilya ve Rusya'nın çok kırılgan bir yapıda ve resesyonda olduğu belirtiliyor. Gelişmekte olan ülkelerin para değerlerinde yaşanan zayıflamanın ise özel sektör bilançolarına kötü yansımaları bekleniyor. Gelişmiş olan ülkelerdeki duruma da değinen IMF, 2008 finansal krizinin yaralarının sarılmasının devam ettiğini fakat yine de beklendiği kadar sağlam bir geri dönüşe düşük arz büyümesinin, zayıf dış talebin ve olumsuz demografik trendlerin zorluk çıkardığını belirtiyor.
- **Dünya Ticaret Örgütü küresel ticaret büyüme tahminini düşürdü:** DTÖ, 2016 yılı küresel ticaret büyüme beklentisini yıllık % 3,9'dan % 2,8'e indirdi. DTÖ, Çin ekonomisindeki yavaşlamaya dikkat çekti ve küresel ticaret hacmi büyürken, döviz kurlarındaki değişim ve emtia fiyatlarındaki düşüş nedeniyle değerinin düştüğünü belirtti. Aynı raporda, mal ticareti hacminin 2017 yılında % 3,6 artabileceği, fakat gelişen piyasalardaki olumsuzlukların artması durumunda bu tahminin aşağı çekilebileceği belirtildi.





### **Panama belgelerinin ardından uluslararası kuruluşlardan vergi platformu IMF, Birleşmiş Milletler, OECD ve Dünya Bankasından vergi için işbirliği**

Uluslararası Para Fonu (IMF), Birleşmiş Milletler, OECD ve Dünya Bankası küresel çapta vergilendirme konusundaki sorunların çözümü için "Vergide İşbirliği Platformu" adında yeni bir oluşum açıkladı.

Bazı politikacılar, işadamları ve çok sayıda ünlü ismin vergi kaçakçılığı faaliyetlerini deşifre eden ve son dönemde Türk ve dünya basınında geniş yer verilen Panama belgelerinin ardından uluslararası kuruluşlardan ilk ciddi adım geldi.

Uluslararası vergi standartlarının tasarlanıp uygulanması, gelişmekte olan ülkelere teknik danışmanlık sağlanması ve bilgi paylaşımının geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapması beklenen platformun vergilendirme sorunlarının çözümünde uluslararası işbirliğini kolaylaştırması öngörülmüyor.



### **Alman Maliye Bakanlığı vergi yolsuzluğu ve kara para aklamaya karşı 10 maddelik plan açıkladı**

Almanya Maliye Bakanı Wolfgang Schäuble, vergi yolsuzluğu ve kara para aklama ile daha sıkı mücadele amaçlı 10 maddelik bir eylem planı açıkladı.

Alman Parlamentosu'nun 2016 yaz dönemi için tatile girmesi öncesinde yoğun olarak üzerinde çalışması beklenen ve daha adil bir uluslararası vergi sistemi hedefleyen plan, öncelikle Panama'nın otomatik bilgi paylaşımına dahil olmasının sağlanmasını öngörüyor. Bu ülkenin ticaret kanununun şirketlerin mülkiyet ve faaliyetlerine ilişkin tam şeffaflık sağlaması gerektiğinin altı çizilen eylem planında, OECD'nin oluşturacağı kriterlerle aktif olmayan ve paravan tabir edilen şirketlerin tespit edilebilmesi gerektiği vurgulanıyor.

Plan ayrıca ulusal ve uluslararası kara listelerin yeniden düzenlenmesini, vergi alanındaki yeni otomatik bilgi paylaşımı standardını daha fazla sayıda ülkenin benimsemesini, ulusal kayıtların küresel zemine taşınıp belirli nitelikleri taşıyan organizasyonlar ve gazetecilerin erişimlerinin sağlanmasını da öngörüyor.

Plana ilişkin yaptığı açıklamada ülkede para aklamanın engellenmesi için yürürlükte olan önlemlerin artırılacağını da belirten Schäuble, bu alanda faaliyet gösteren Finansal İstihbarat Birimi'nin, Federal Kriminal Polis Dairesi'nden alınarak Alman Gümrük İdaresine bağlanacağını söyledi.

Plan ayrıca, yönetim kademelerindeki kişiler için kötü yönetim ve görevin kötüye kullanılması durumlarında daha ağır yaptırımlar getirilmesini öngörüyor.





**Avrupa'da 170 milyar euro KDV açığı**

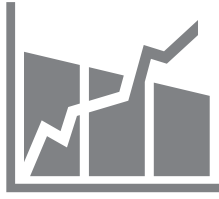
## **Avrupa Komisyonu'ndan KDV sisteminin modernizasyonu için önlem paketi**

Avrupa Birliği'nin (AB) icra organı konumunda bulunan Avrupa Komisyonu, üye ülkeler genelinde KDV sistemini modernize edip basitleştirerek daha koordineli hale getirecek bir paket üzerinde çalışıyor.

Komisyonun ekonomik ve parasal işlerden sorumlu üyesi Pierre Moscovici, "KDV AB'ye üye ülkelerde vergi gelirlerinin önemli bir kaynağı. Mali açıklar konusunda sıkıntılarımızın bulunduğu böyle bir dönemde toplanabilen KDV gelirleri olması gerekenden 170 milyar euro daha düşük seviyede. Büyüme ve istihdam için yapılabilecek yatırımlar düşünüldüğünde çok büyük bir kayıp" dedi.

Avrupa Komisyonu tarafından kısa süre önce basına açıklanan plana göre yapılmak istenilenler arasında öncelikle 170 milyar euro seviyesindeki KDV açığı sorununun çözülmesi ile KDV sisteminin dijital ekonomiye ve KOBİ'lerin ihtiyaçlarına adapte edilmesi yer alıyor.

Komisyon'un 2016 sonuna doğru sunması beklenen yasa tasarısıyla, e-ticaret alanında faaliyet gösteren küçük işletmelerin desteklenmesi amacıyla basitleştirici önlemlerin alınması, bu sektöre ilişkin denetimlerin düzenlenmesi ve üçüncü ülkelerdeki tedarikçiler ile gerçekleştirilen küçük çaplı ithalatta KDV istisnasının kaldırılması da hedefleniyor.



## **ABD, şirketlerin vergi avantajı sağlama amaçlı uluslararası yapılanmalarına karşı önlem alıyor**

ABD Hazine Bakanlığı, ABD'li çokuluslu şirketlerin vergi avantajı sağlama amaçlı uluslararası yapılanmalarına karşı baskıyı artırıyor. Hazine Bakanlığı tarafından yapılan açıklamada, ABD'li şirketlerin bu ülkede daha az vergi ödemek amacıyla yurt dışında bir satın alma veya birleşme gerçekleştirme yoluna gitmelerinin önüne geçmek için yeni düzenlemeler getirileceği açıklandı.

ABD Kongresi'nin Araştırma Servisi verilerine göre, ABD'de 1983 ve 2003 yılları arasında, daha az vergi ödemek amacıyla mukim olduğu adresi yurt dışına taşıyan ABD'li şirket sayısı 29 iken bu sayı 2004'ten bu yana 47'ye ulaşmış bulunuyor.

Aynı verilere göre, daha az vergi ödeme amaçlı bu tarz girişimlerin önüne geçecek düzenlemeler yürürlükte olsaydı bu ABD ekonomisine son 10 yılda 19,5 milyar dolarlık katkı sağlayacaktı.

ABD yönetiminin bu yöndeki girişimlerini ve getirilmesi tasarlanan yeni düzenlemeleri piyasa ekonomisine müdahale olarak değerlendiren bazı vergi uzmanları ise bunun piyasanın işleyişinin ihlali olduğunu savunuyor.

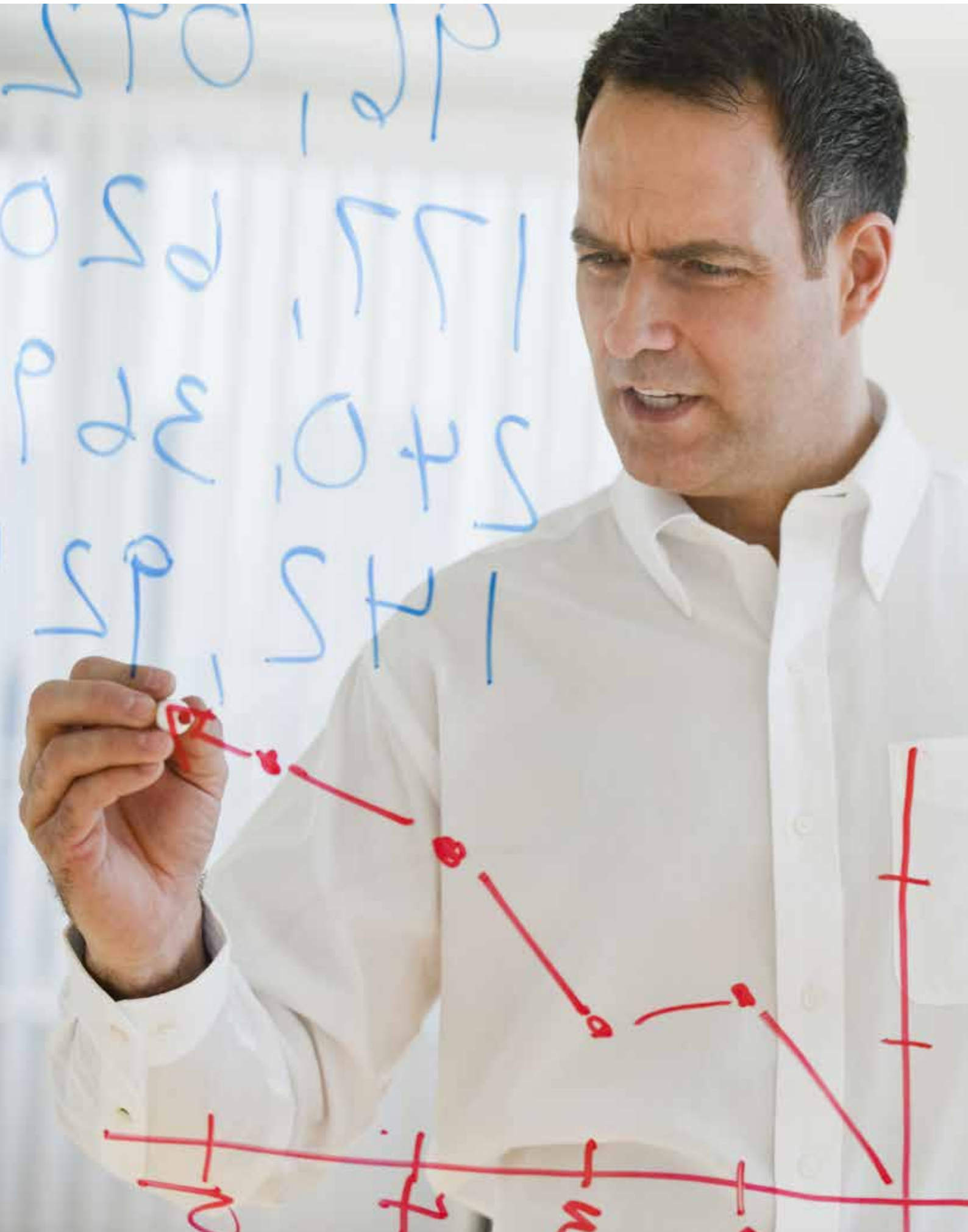


## **Belçika'da federal hükümet kurumlar vergisinde reform için anlaştı**

Belçika'da kısa süre önce ek bütçe ve ekonomide toparlanmaya ilişkin tedbirler üzerinde anlaşma sağlayan hükümet, ülkedeki kurumlar vergisi sisteminde reform yapılacağını da açıkladı. Kurumlar vergisinde yapılacak reform yoluyla KOBİ'ler için uygulanan kurumlar vergisi rejiminin iyileştirilmesi ve Belçika'nın genel anlamdaki rekabetçi pozisyonunun güçlendirilmesi planlanıyor.

Yapılacak reformun detayları henüz tam olarak bilinmese de, ülkede halen yüzde 33,99 seviyesinde yer alan kurumlar vergisi oranında büyük olasılıkla önemli bir indirim yapılabileceği belirtiliyor.

Hükümetin hedefleri arasında mücevher, gayrimenkul, doğalgaz ve tütün vergilerinde daha önce açıklanan tedbirlerde uygulamanın hızlandırılması ve on-line kumar faaliyetlerinin vergilendirilmesi de yer alıyor.



## Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
39	26.04.2016	Yazılım faaliyeti kapsamında serbest bölgede istihdam edilen personelin ücretlerinde gelir vergisi istisnası uygulaması.
38	22.04.2016	Elektronik defter beratlarının yüklenme süresi 31 Mayıs 2016 tarihine kadar uzatıldı.
37	22.04.2016	Kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi 2 Mayıs'a uzatıldı.
36	21.04.2016	TÜFE'ye endeksli anüite Devlet tahvillerinden elde edilen gelirlerde tevkifat matrahının hesaplanması.
35	11.04.2016	Mali tatil uygulamasında 6661 sayılı Kanun'la gerçekleştirilen değişikliklerle ilgili açıklamalar yapıldı.
34	08.04.2016	Yatırım teşvik uygulamasına ilişkin 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda değişiklikler yapıldı.
33	07.04.2016	2015 yılındaki nakdi sermaye artışlarına ilişkin indirim uygulamasında kullanılacak faiz oranı %14,65 olarak açıklandı.
32	05.04.2016	Ön ödemeli hat abonelerine verilen internet hizmetlerine ilişkin özel iletişim vergisinin iade esasları açıklandı.
31	05.04.2016	Türkiye-Filipinler Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) Anlaşması 1 Ocak 2017'de uygulanmaya başlayacak.
30	01.04.2016	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonolar ile kira sertifikalarının 31 Mart 2016 tarihli borsa rayiçleri.
29	29.03.2016	Yeni makine alımında kullanılan krediler için geçerli olan BSMV istisnasının usul ve esasları belirlendi.
28	28.03.2016	Elektronik tebligat uygulaması 1 Nisan 2016 tarihinden itibaren başlıyor.
27	23.03.2016	Gelir vergisi beyannamelerinin verilme süresi 31 Mart 2016 tarihine kadar uzatıldı.
26	18.03.2016	2016 başından itibaren geçerli olacak yeni transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri hakkında Tebliğ Taslağı yayınlandı.
25	16.03.2016	6677 sayılı Kanun ile Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasası (FATCA) kapsamında Türkiye-ABD arasında imzalanmış olan bilgi değişimi anlaşmasının onaylanması uygun bulundu.
24	04.03.2016	Nakdi sermaye artışında indirim uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğ Resmi Gazete'de yayımlandı.
23	03.03.2016	Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerine ilişkin 6676 sayılı Kanun 1 Mart 2016 tarihinde yürürlüğe girdi.
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.

## Vergi Takvimi

### 2016 Mayıs ayı mali yükümlülükler takvimi

2 Mayıs 2016 Pazartesi	2015 yılına ilişkin kurumlar vergisinin beyanı* ve ödenmesi 2015 yılına ilişkin kurumlar vergisi mükellefleri için kesin mizan bildirimini Mart 2016 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Mart 2016 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Mart 2016 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi
10 Mayıs 2016 Salı	16-30 Nisan 2016 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
16 Mayıs 2016 Pazartesi	2016 yılı 1. dönem (Ocak-Mart) geçici vergi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi Nisan 2016 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2016 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2016 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2016 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2016 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2016 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
17 Mayıs 2016 Salı	2016 yılı 1. dönem (Ocak-Mart) geçici verginin ödenmesi
20 Mayıs 2016 Cuma	Nisan 2016 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
23 Mayıs 2016 Pazartesi	Nisan 2016 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Nisan 2016 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Nisan 2016 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı GVK geçici 61. madde uyarınca hesaplanan yatırım indirimi stopajının beyanı Nisan 2016 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
24 Mayıs 2016 Salı	Nisan 2016 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
25 Mayıs 2016 Çarşamba	1-15 Mayıs 2016 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
26 Mayıs 2016 Perşembe	Nisan 2016 dönemine ait gelir vergisi stopajının ödenmesi Nisan 2016 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Nisan 2016 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi Nisan 2016 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi GVK geçici 61. madde uyarınca hesaplanan yatırım indirimi stopajının ödenmesi
31 Mayıs 2016 Salı	Emlak vergisi ve çevre temizlik (konut dışı binalar için) vergilerinin 1. taksit ödemesi Nisan 2016 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Veraset ve intikal vergisi 1. taksit ödemesi Vergi levhasının internet vergi dairesi üzerinden yazdırılarak alınması Nisan 2016 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Nisan 2016 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi

\* 22 Nisan 2016 tarihli ve 82 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 25 Nisan 2016 tarihine kadar verilmesi gereken 2015 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresi 2 Mayıs 2016 Pazartesi günü sonuna kadar uzatılmıştır.



## Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2016 (Ücretler)						
<b>Gelir dilimi</b>	<b>Vergi oranı</b>					
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)						
<b>Gelir dilimi</b>	<b>Vergi oranı</b>					
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)						
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2014	12,00					
2015	13,00					
2016	13,70					
Engellilik indirimi (2016)						
<b>Engellilik derecesi</b>	<b>Tutarı (TL)</b>					
Birinci derece engelliler için	900					
İkinci derece engelliler için	460					
Üçüncü derece engelliler için	210					
Asgari geçim indirimi-TL (2016)						
<b>Eşin çalışma durumu</b>	<b>Çocuk sayısı</b>					
	<b>Yok</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5 veya fazla</b>
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						
<b>Gelirin elde edildiği yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2014	3.300					
2015	3.600					
2016	3.800					
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)						
<b>Kazancın sağlandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2014	9.700					
2015	10.600					
2016	11.000					
Arızî kazançlara ilişkin istisna						
<b>Kazancın sağlandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2014	21.000					
2015	23.000					
2016	24.000					
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı						
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
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)	
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Oran (%)</b>
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 tarihinden itibaren	1,40
Tecil faizi oranları (Yıllık)	
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Oran (%)</b>
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 tarihinden itibaren	12
Yeniden değerlendirme oranları	
<b>Yıl</b>	<b>Oran (%)</b>
2013	3,93
2014	10,11
2015	5,58
Fatura düzenleme sınırı	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2014	800
2015	880
2016	900

Amortisman sınırı	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
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
<b>Not:</b> Bu oranlar 14.12.2014 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

## Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2014	1.545.852,40
2015	1.702.138,00
2016	1.797.117,30
Damga vergisi oran ve tutarları (2016)	
<b>Damga vergisine tabi kağıtlar</b>	<b>Oran/Tutar</b>
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	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)		
<b>Matrah dilim tutarları</b>	<b>Vergi Oranı</b>	
	<b>Veraset yoluyla intikal</b>	<b>İvazsız intikal</b>
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		
<b>Ödemeler / kesintiler</b>	<b>01.01.2016 - 31.12.2016 (TL)</b>	
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	
<b>Net asgari ücret</b>	<b>1.300,99</b>	
Yıllık brüt asgari ücret		
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>	
2014	13.230,00	
2015	14.850,00	
2016	19.764,00	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Alt sınır (TL)</b>	<b>Üst sınır (TL)</b>
01.01.2016-31.12.2016	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 <sup>st</sup> degree disabled	900					
For 2 <sup>nd</sup> degree disabled	460					
For 3 <sup>rd</sup> 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 %
<b>Note:</b> 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	
<b>Net minimum wage</b>	<b>1.300,99</b>	
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