

# Vergide Gündem

## Tax Agenda

Kasım / November 2018

**Uluslararası görevlendirmelerde görev bitiminden sonra yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi**

Tamer Türkyılmaz

**Döviz cinsinden sözleşmelerin Türk lirası olarak düzenlenme zorunluluğunun damga vergisi açısından değerlendirilmesi**

Hatice Tuncer

**English translation**

**Gümrükte Gündem**

Sercan Bahadır

**Dünyadan Vergi Haberleri**

Elif Karaca

**Sirküler indeks**

**Vergi takvimi**

**Pratik bilgiler**

**Practical information**



Building a better  
working world

## Uluslararası görevlendirmelerde görev bitiminden sonra yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi

### I. Giriş

Giderek küreselleşen, küreselleştikçe de küçülen iş dünyasında farklı bir ülkede iş yapmanın kolaylaştığı, otoritelerin yabancı sermayenin gelişini kolaylaştırmak adına gerekli düzenlemeleri hızlı bir şekilde hayata geçirdiği bir dönemi yaşıyoruz. Ancak, devletler bir yandan yabancı yatırımlar için cazibe merkezi olmaya çalışırken diğer yandan kendi egemenlik alanlarında elde edilen gelirlerin hakkaniyetli bir şekilde vergilendirilmesini olanaklı kılacak adımları da atıyorlar.

Bahsi geçen küresel sermaye hareketliliği, küresel başka bir hareketliliği de beraberinde getiriyor. Çalışanlar da "uluslararası görevlendirmeler" olarak nitelediğimiz bu hareketlilikle, sermayenin izinden giderek, işverenleri tarafından ilgili ülkelerde verilen ödevleri yerine getiriyorlar.

Ancak, bu hareketlilik ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun uzmanlık gerektiren bir dal haline almasına da neden olmuştur. Birden fazla ülkenin yerel vergi mevzuatının yanı sıra, ülkeler arasında akdedilmiş çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının da göz önünde bulundurulduğu bir yapı ortaya çıkmıştır. Hâlihazırda devam eden görevlendirmeler esnasında çalışanlara yapılan ödemelerin vergisel açıdan değerlendirilmesi konusu daha sık karşımıza çıksa da uygulamada çalışanların görev sona erdikten sonraki süreçte de bir takım menfaatleri almaya hak kazanabildikleri durumlar da ortaya çıkabilmektedir.

Bu kapsamda çalışana sağlanan menfaatlerden en çok karşımıza çıkanların önceki dönemler için ödenen primler, iş akdinin sona ermesi durumunda yapılan kıdem tazminatı ödemeleri ve çalışanların dâhil olduğu hisse senedi edindirme planları olduğunu söyleyebiliriz. Bu çalışmamızın konusunu, uluslararası görevin bitiminden sonra çalışanın elde ettiği menfaatlerin Türkiye'de vergilendirilmesi hususu teşkil edecektir.

### II. Mukimlik

Mukimlik, kişinin vergisel anlamda yerleşik sayılmasını ifade eden bir kavramdır ve iki açıdan önemi büyüktür. Birincisi, ilke olarak kişiler yerleşik (mukim) oldukları ülkede dünya üzerinde elde ettikleri bütün gelirler üzerinden vergilendirilirler. İkinci önemli husus ise şudur; iki ülke arasında akdedilmiş çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunuyorsa, bu anlaşmaya göre kişinin mukim olmadığı ülkenin de vergilendirme hakkına sahip olduğu bir durumda ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmakla yükümlü olan devlet, kişinin mukimi olduğu devlettir. Dolayısıyla Türkiye mukimi olan kişiler için, Türkiye bu kişileri hem nerede elde edildiğine bakılmaksızın bütün gelirleri üzerinden vergileyecek, hem de çifte vergilendirme söz konusu olduğunda bunun giderilmesini sağlamakla yükümlü olacaktır.

Peki, kişilerin Türkiye'de mukim olup olmadıklarına ilişkin tespiti nasıl yapabiliriz? Küresel hareketliliği olmayan kişiler için tespit kolaylıkla mümkünken, uluslararası görevlendirme ile farklı bir ülkeye gitmiş olan veya farklı bir ülkeden Türkiye'ye gelmiş olan kişilerde bu değerlendirme ziyadesiyle karmaşık bir hal alabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda mukimlik, Kanun'un "Türkiye'de yerleşme" başlıklı 4. maddesinde düzenlenmiştir:

*Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:*

- 1. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medeninin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);*
- 2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)*

Aynı Kanun'un 3. maddesinde ise şöyle denilmiştir:

*Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:*

- 1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;*
- 2. Resmî daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)*

Türkiye'deki yerel vergi mevzuatı açısından "tam mükellef" in, yani dünya üzerinde elde ettikleri tüm gelirler üzerinden, Türkiye'de vergi vermeye mecbur olan kimselerin sınırları yukarıda anılan maddelerle belirlenmiştir. Öte yandan kanun koyucu, kimlerin Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacağını (dar mükellef) takip eden maddelerle hüküm altına almıştır.

3. maddede yer alan "6 aydan fazla süreyle Türkiye'de kalanların yerleşik sayılması" kuralına 5. madde ile istisna getirilmiş ve aşağıda sayılan yabancıların memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, yerleşmiş sayılmayacakları belirtilmiştir:

Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen;

- ▶ İş adamları,
- ▶ İlim ve fen adamları,
- ▶ Uzmanlar,
- ▶ Memurlar,
- ▶ Basın ve yayın muhabirleri,
- ▶ Durumu sayılanlara benzeyen kimseler.

Aşağıdaki nedenlerle Türkiye'de bulunan kişiler:

- ▶ Tahsil,
- ▶ Tedavi,
- ▶ Seyahat,
- ▶ İstirahat.

İlk kısımda belirtilen "belli ve geçici iş" kavramının epey sınırlı bir çerçevesi olduğunu belirtmekte fayda var. Bu kavram esasında tanımlanmış ve süreyle sınırlandırılmış bir işi/görevi değil, fakat yapıldığında ortadan kalkacak bir işi nitelemek amacıyla kullanılmaktadır.

Örneğin, Türkiye'de baraj işi yapan bir inşaat şirketine 1 yıllık süre ile Türkiye'de çalışması için atanan genel müdürün durumunda, her ne kadar süre 1 yıl ve görev genel müdürlük olarak tanımlanmış olsa da mahiyeti itibarıyla durum belli ve geçici bir işin değil, mutlak bir mesleğin Türkiye'de icrasıdır. Genel müdürlük, kişi Türkiye'den ayrıldığında ortadan kalkabilecek bir iş değildir, bir pozisyonudur ve geçici niteliği haiz değildir.

Öte yandan, aynı şirketin baraj inşaatında türbin montajı ile görevli bir uzmanın 7 ay için Türkiye'ye getirildiğini düşünelim. Kişinin yapacağı iş, barajın türbin montajı ile sınırlı olduğundan, çerçevesi çizilmiş "belli" ve hizmetin ifası sonucu ortadan kalkacak olması nedeniyle "geçici" bir iş olarak nitelendirilebilecektir.

Yukarıda anılan hükümler, kişinin Türk gelir vergisi mevzuatı uyarınca mukimliğinin tespiti için değerlendirilecek hükümlerdir. Ancak bir de karşı ülkelerin kendi yerel mevzuatlarının da işin içine girdiği durumlar söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla, uluslararası görevlendirmelerde yerel mevzuatlara göre yapılan mukimlik değerlendirmelerinde, 3 ayrı senaryo ortaya çıkabilmektedir.

- 1- Kişilerin, yerel mevzuatlar dikkate alındığında iki ülkede de mukim sayılmaları,
- 2- Kişilerin, yerel mevzuatlar dikkate alındığında yalnızca bir ülkede mukim sayılmaları,
- 3- Kişilerin, yerel mevzuatlar dikkate alındığında iki ülkede de mukim sayılmamaları.

Yukarıdaki sıradan bağımsız bakarsak, 2. senaryoda herhangi bir çakışma söz konusu olmadığı için kişinin mukim olduğu ülke kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. 3. senaryoda ise durum çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının konusuna girmemektedir, zira çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının konusuna girebilmek için kişilerin anlaşmaya taraf olan devletlerden en az birinin mukimi olmaları gerekmektedir. Bu durumda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yokmuş gibi davranılır.

Ancak durum eğer 1. senaryodaki gibiyse, ortada bir çifte mukimlik sorunu mevcuttur ve bu sorunun çözüm yeri iki ülke arasında akdedilmiş çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olacaktır. Türkiye'nin akdettiği tüm anlaşmalarda mukimlik 4. maddede düzenlenmiştir. Bu maddede, sorunun çözümü için belirlenmiş, birbirini takip eden 5 kistas mevcuttur. Kişinin nerede mukim olduğuna, bu 5 kistası takip ederek karar vermek gerekmektedir:

- 1. Daimi ev kriteri:** Kişi, daimi evinin bulunduğu devletin mukimi sayılır. Her iki devlette de daimi ev varsa 2. kistasa, her ikisinde de yoksa 3. kistasa geçilir.
- 2. Sosyal ve ekonomik ilişki kriteri:** Kişinin sosyal ve ekonomik ilişkilerinin daha yoğun olduğu devlet, hayati menfaatlerin merkezi olan devlettir. Bunun tespiti için de ailenin hangi devlette yaşadığı, kişinin yatırımlarının nerede yoğunlaştığı vb. pek çok durum değerlendirilir. Tespitin yapılmadığı durumda, 3. kistasa geçilir.
- 3. Kalmayı adet edinilen ev kriteri:** Kişi basit bir matematik hesabıyla hangi devlette daha fazla kaldıysa, o ülkenin mukimi olarak değerlendirilir, eşitlik vb. durumlarda 4. kritere geçilir.

**4. Vatandaşlık kriteri:** Kişi vatandaşı olduğu ülkenin mukimi sayılır, ancak çifte vatandaşlık veya her ülkenin de vatandaşı olmadığı bir durum mevcutsa 5. kistasa geçilir.

**5. Karşılıklı anlaşma:** Bu mukimlik sorununu iki devlet otoriteleri karşılıklı anlaşma yoluyla çözümleneceklerdir.

### III. Ücret ödemelerinin vergilendirilmesi

Ücret, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan 7 gelir unsurundan biridir, bu anlamda "Kanun'un vergilendirilmesini ön gördüğü bir gelirdir" diyebiliriz. Ücret, çalışanlar açısından bakıldığında dar anlamda, yalnızca ay sonunda ellerine geçen aylık olarak düşünülmektedir. Ancak hem Türkiye'deki vergi mevzuatı, hem de OECD ülkelerindeki uygulamalara bakıldığında kanun koyucular ve otoriteler ücreti oldukça geniş anlamda, çalışana sağlanan her türlü menfaat olarak nitelendirmektedirler.

Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde yer alan tanım da oldukça geniştir:

*"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."*

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına ilişkin mevzuat bu tanıma herhangi bir farklılık getirme yetkisine sahip değildir. Dolayısıyla anlaşmanın buradaki fonksiyonu vergileme hakkının hangi devlete ait olduğunun belirlenmesidir. Ancak dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta, mevzuatımızda ücret olarak tanımlanan ödemelerin anlaşmada farklı maddelere dağılmış bir şekilde bulunabileceğidir. O ödeme bazında vergileme hakkının tespiti için ilgili maddeye bakılması gerekecektir. Örnek vermek gerekirse, çalışanların aldığı ücretler "bağimli ilişkiler" başlığı altında bir maddede düzenlenmişken, yönetim kurulu üyelerine yapılan huzur hakkı gibi ödemeler "müdürlere yapılan ödemeler" başlığıyla (bazı anlaşmalarda farklı başlıkla ifade edilmiş olabilirler) farklı bir maddede yer almaktadır. Ancak bakıldığında Gelir Vergisi Kanunu açısından her ikisi de 61. maddede düzenlenen ücret ödemesi kapsamındadır ve aynı şekilde vergilenirler.

### IV. Uluslararası görevlendirme sona erdikten sonra yapılan ödemeler

Uluslararası görevlendirme sona erdiğinde dahi kişilerin hakedişleri nedeniyle bir takım ödemelere hak kazanabildiklerini belirtmiştik. Örneğin 01.01.2017 - 30.09.2017 tarihleri arasında Türkiye'de görevlendirilen bir kişinin memleketine döndükten sonra Mart 2018'de, 2017 yılı performansı için bir prim ödemesi aldığını düşünelim. Uygulamada genellikle, şirketler çalışanlara verecekleri primleri yıl kapanışını takip eden 3. - 4. aylarda verebilmektedirler. Böyle bir ödeme her ne kadar 2017 yılına ilişkinse de 2018 yılında ödenmiş olması nedeniyle 2018 yılında elde edilen bir ücret gelirdir. Ancak, ödemenin 2018 yılında yapıldığı sırada kişinin farklı bir ülkede yerleşik olması ve ödemenin bu ülkede mukim şirket tarafından kişiye yapılması bu gelirin Türkiye'de vergilendirilmeyeceği anlamına

gelmeyecektir. Gelir vergisi mevzuatı açısından bu şekildeki ödemeleri nasıl değerlendirmemiz gerektiğine kısaca göz atalım.

Yukarıda bahsi geçen Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinin devamında şöyle bir hüküm mevcuttur:

*Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:*

"...

**2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;"**

Yukarıdaki madde uyarınca, geçmiş çalışmalar karşılığında kişilere sağlanan menfaatlerin ücret olarak değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmış olup kişilere görevlendirme sonrasında yapılacak ödemelerin de bu kapsamda değerlendirilmesinin gerekeceği düşünülmektedir.

Öte yandan, dar mükellef kişilerin yalnızca Türkiye'den elde ettikleri gelirleri üzerinden Türkiye'de vergi ödediklerini biliyoruz. Ancak, "Türkiye'den elde edilme" kavramına da kısaca değinmeliyiz.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesi uyarınca bir ücret gelirinin Türkiye'den elde edilmiş sayılması için, aşağıdaki iki seçenekten herhangi birinin tek başına bulunması yeterlidir:

- Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş olması,
- Ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması.

Dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca hizmet Türkiye'de ifa edilmiş olmasa bile ödeme Türkiye'den yapıldıysa ücret Türkiye'de elde edilmiş sayılmakta ve vergilendirilmekte, ödeme yabancı memlekette yapılmış ve Türkiye'deki şirket tarafından gider yazılmamış olsa bile hizmet Türkiye'de ifa edildiyse ücret Türkiye'de elde edilmiş sayılarak vergilendirilmektedir.

Ancak OECD nezdinde bu konuda bir farklılık mevcuttur. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bağımlı ilişkileri düzenleyen 15. maddesinin ilk bendinde, Türkiye mukimi olmayan kişilerin, Türkiye'de hizmet ifa etmedikleri durumda ücretlerinin yalnızca mukimi oldukları ülkede vergilendirilebileceğine ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. Böylelikle, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 15. maddesi göz önüne alındığında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde yer alan hükümden farklı olarak, hizmet ifası bulunmadığı halde, ödemenin Türkiye'den yapılmış olması gerekçesiyle ücretin Türkiye'de vergilendirilemeyeceği sonucuna varılmaktadır. Ancak, uygulamada Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre şirketlerce ödeme yapıldığı durumda vergi tevkifatının da söz konusu olduğu durumlar yaşanabilmektedir. Bu ise Türkiye'nin, uluslararası anlaşmaya göre vergileme hakkı bulunmamasına rağmen stopaj yoluyla ilgili geliri vergilendirmesine yol açmakta ve bir çifte vergilendirmeye neden olmaktadır. Çünkü anlaşmalar uyarınca çifte vergilendirmenin mukim ülkede önlenebilmesinin birinci koşulu, kaynak ülke sıfatıyla vergilendirme yapan ülkenin, bu vergilendirmeyi anlaşma hükümlerine uygun olarak yapmasıdır.

Bu kısımda yapacağımız değerlendirmeler kişilerin memleketlerine döndükleri, Türkiye'de dar mükellef olarak değerlendirildikleri ve ödemenin yabancı memleketteki grup şirketi tarafından yapıldığı ancak Türkiye'deki şirkete yansıtılmadığı durumdaki vergilendirme sorununa ilişkin olacaktır. Diğer durumlara ilişkin sorunlara ise çalışmanın V. bölümünde kısaca yer vereceğiz.

İlgili mevzuata yer verdikten sonra giriş kısmında belirttiğimiz yaygın 3 ödemeye ilişkin olarak, birer örnekle bu tür gelirlerin nasıl vergilendirilmesi gerektiğini kısaca değerlendirebiliriz.

### 1- Prim ödemesi örneği

*ABD vatandaşı Bay (A), 1 Ocak 2018 tarihinde Türkiye'ye atanarak göreve başlamış, 30 Eylül 2018 tarihinde ise görevinin sona ermesi nedeniyle Türkiye'den ayrılmıştır. Bay (A), bu zaman aralığındaki tüm çalışma zamanını Türkiye'de geçirmiştir.*

*1 Ekim 2018 tarihi itibarıyla ABD'de çalışmaya başlamıştır ve yılsonuna kadar da ABD'de çalışacaktır. 31 Mart 2019 tarihinde kendisine 2018 yılı performansını için ABD mukimi şirket tarafından prim ödeneceği bilgisi verilmiş, bunun ne şekilde vergilenmesi gerektiği sorulmaktadır.*

Yukarıda bahsi geçen mevzuat uyarınca Türkiye'nin, dar mükellef kişileri, geçmişte Türkiye'de ifa edilen hizmetler karşılığında yapılan ücret ödemeleri üzerinden vergileme hakkına sahip olduğunu belirtmiştik. Bu anlamda, Bay (A)'nın 2018 yılı süresince ifa ettiği hizmetlerin karşılığı olarak alacağı ödemenin, kendisinin hizmeti Türkiye'de ifa ettiği günlere atfedilebilir kısmının Türkiye'de vergilendirilmesi gerekecektir.

Uygulamada, iki şekilde tespit edilebildiğini görüyoruz. Bunlardan ilki, Türkiye'de geçirilen toplam günlerin 365'e bölünmesi suretiyle elde edilen oranın toplam ödeme tutarıyla çarpılmasıdır. İkincisi ise kişinin Türkiye'de fiilen çalıştığı çalışma günlerinin (örneğin hastalık, yıllık izin, hafta sonu vb. hariç), 2018 yılındaki toplam çalışma gününe bölünmesi yoluyla elde edilen oranın toplam ödeme tutarıyla çarpılmasıdır. İdarenin konuyla ilgili herhangi bir görüşü olmadığını belirtmekte fayda var. Ancak hem ikinci yolun daha zahmetli olması, hem de ilk yolun iş ve sosyal güvenlik mevzuatında ücretin ele alınışı (örneğin çalışanın prim günü hesaplanırken ücretli izinler, hafta sonları, resmi tatiller vb. de dâhil edilir) açısından daha uygun olduğu görüşü hâkimdir. İkinci metod ise OECD'nin, uygun bulduğunu belirttiği yoldur.

### 2- Kıdem - ihbar tazminatı örneği

*Almanya vatandaşı Bayan (B), 1 Temmuz 1991'de Almanya mukimi bir şirkette işe başlamış, 31 Mart 2018'de ise iş ilişkisi yapılan ikale sözleşmesi ile sona ermiştir. Çalışana sözleşme kapsamında:*

- 1. Son brüt maaşı üzerinden 26 yıl için toplam 135.000 euro kıdem tazminatı,*
- 2. Sözleşme ile belirlenen 15.000 euro tutarında iş sonu tazminatı,*
- 3. Sözleşmenin verilen terminden önce kişi tarafından imzalanması için 9.000 euro tutarında ödeme,*
- 4. Gelecekteki 3 aylık dönemin ücreti olan 18.000 euro,*

*5. Tarafların üzerinde uzlaşarak sözleşmeye ekledikleri 3.000 euro tutarındaki toplu ödeme,*

*6. 6.000 euro tutarında ihbar tazminatı.*

*Çalışanın 1 Ekim 1994 - 30 Eylül 1995 tarihleri arasında Türkiye'de 12 aylık bir çalışması bulunmaktadır. Çalışana yapılan toplam 186.000 euro tutarındaki tazminat ödemesinin Türkiye'de ne şekilde vergilendirileceği sorulmuştur.*

Örnekte, işveren ve çalışanın bir sözleşme imzalayarak iş akdini sona erdirdikleri anlaşılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine 27.03.2018 itibarıyla eklenen 7. bentte yer alan hüküm şöyledir:

*"Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:*

*...*

- 7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar."*

Dolayısıyla sözleşmede yer alan tazminatların, Gelir Vergisi Kanunu açısından ücret olarak nitelendirileceği ve Türkiye'den elde edilen ücretin de Türkiye'de vergilendirileceği düşünülmektedir.

Ancak, bahsedilen tazminatlardan hangilerinin kişinin yaklaşık 14 yıl önce Türkiye'de ifa ettiği hizmetle ilişkilendirileceği, hangilerinin ise ilişkilendirilmemesi gerekeceğine ilişkin mevzuatımızda bir açıklık yoktur ve idarenin de bugüne kadar, konuyla ilgili olarak açıkladığı bir görüşü mevcut değildir.

Ancak, bu türden birden fazla ülkeyi ilgilendiren vergi sorunlarının çözümü için ülkeler kendi aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları akdetmişler ve uygulamada ortaya çıkan sorunları da yıllar içerisinde OECD model anlaşmasının güncellenmesi ve yorumlanması vasıtasıyla çözmüşlerdir.

Kıdem tazminatına ilişkin olarak da OECD nezdinde kabul görmüş bir yorum mevcut olup şöyledir:

*"Böyle bir ödeme, her zaman olmasa da çoğu kez, işveren nezdindeki geçmiş çalışma süresine göre hesaplanır. Söz konusu madde kapsamına giren böyle bir kıdem tazminatı ödemesi, aksini gösteren gerçekler ve koşulların söz konusu olmadığı durumlarda çalışmanın son 12 ayı için, anılan bağımlı faaliyetin o dönem içinde gerçekleştiği süreyle orantılı bir ödeme olarak değerlendirilmelidir."*

Aynı şekilde, ihbar tazminatının da Gelir Vergisi Kanunu açısından bakıldığında ücret niteliğini haiz bir ödeme olduğu bilinmektedir. OECD'nin ihbar tazminatına ilişkin yorumu ise şöyledir:

*"Böyle bir durumda alınan ödeme, çalışanın ihbar süresi içinde makul koşullarda çalışmış addedilebileceği Devletten elde edilmiş sayılmalıdır. Çoğu durumda bu, çalışanın, bağımlı faaliyetin sona erdirilmesinden önce önemli bir süre boyunca çalıştığı son yer olacaktır."*

Her ne kadar idarenin benzer durumlarda ödenen kıdem ve ihbar tazminatına ilişkin bir yorumu mevcut değilse de devletlerin OECD eliyle bu tür sorunların çözümünü sağlamak amacıyla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını akdetme iradesi gösterdikleri düşünüldüğünde, yerel mevzuatın çözüm bulmasının çok da olası olmadığı bu gibi vergi sorunlarının OECD tarafından yorumlandığı şekilde uygulamaya yansıtılmasının doğru olacağı düşünülmektedir. Ayrıca, Türkiye'nin yukarıdaki yorumlara katılmadığı, uygulamada farklı davranacağına ilişkin bir şerhinin bulunmadığını da not düşmekte fayda var.

Dolayısıyla, yukarıda OECD'nin temel aldığı yaklaşıma göre, örnekte belirtilen 2, 3, 4 ve 5 numaralı tazminatların, son 12 aylık dönemle ilişkili olarak ödendiği, ancak açıkça hizmet yılıyla ilişkilendirilerek ödenen 1 numaralı tazminatın ise kişinin toplam çalışma süresi için ödenmiş olarak değerlendirilmesi gerekeceği anlaşılmaktadır. Bu itibarla yalnızca 1 numaralı tazminatın, Türkiye'de hizmetin ifa edildiği sürenin, toplam çalışma süresine bölünmesi ile elde edilecek oranın, ödeme tutarıyla çarpılması yoluyla elde edilen tutarla sınırlı olarak Türkiye'de vergilendirilmesi gerekeceği düşünülmektedir. 6 numaralı tazminatın ise, Türkiye ile ilişkilendirilmemesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Her ne kadar OECD konuya ilişkin çok açık yorumlarda bulunmuş olsa da bu denli karmaşık ödemelerin bulunduğu yapılarda, ihtiyatlı davranmak adına idareden görüş (özelge) talep edilmesinin uygun olabileceği de değerlendirilmelidir.

### 3- Hisse senedi edindirme planı örneği

İtalya mukimi şirkette çalışmakta olan İtalya vatandaşı Bayan (C), 1 Ocak 2015 tarihinde şirket bünyesinde bir hisse senedi edindirme planına dâhil olmuştur. Plana göre çalışana, 3 yıllık bir sürenin sonunda hisse senetlerinin kendi kullanımına geçeceği belirtilerek 500 adet hisse senedi verilmesi taahhüt edilmiştir. Hisseler bu tarihte 7 dolardan işlem görmektedir.

Çalışan 1 Temmuz 2016 tarihinde Türkiye'ye atanmış ve 31 Ocak 2017 tarihine kadar Türkiye'de çalışmış; sonrasında Lüksemburg'a atanmış ve 1 Şubat 2017 - 30 Kasım 2017 tarihleri arasında Lüksemburg'da çalışmıştır. 1 Aralık 2017 itibarıyla İtalya'ya dönerek İtalya mukimi şirketteki görevine başlamıştır.

1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla 9 dolardan işlem gören hisse senetleri Bayan (C)'nin kullanımına geçmiş, 9 Nisan 2018 tarihinde ise kişi hisse değerinin 15 dolara yükselmesini fırsat bilerek hisseleri satmıştır.

Türkiye'de 2018 takvim yılı için ödenmesi gereken verginin nasıl hesaplanacağı sorulmuştur.

Hisse senedi edindirme planlarından kısaca bahsetmek gerekirse; şirketlerin değerli çalışanlarını elde tutmak ve uzun süreli yüksek performansı teşvik etmek için önceden koşulları belirlenmiş bir plana dâhil etmesi ve çalışma süresi, performans vb. kistaslar koyarak, bu kistasların gerçekleştiği halde çalışana hisse veya hisseye endeksli bir ödül vermesidir.

Piyasada hali hazırda birbirinden ziyadesiyle farklı çok fazla plan mevcuttur ve her planın kendi koşullarıyla birlikte değerlendirilmesi gerekecektir.

Bu planların Gelir Vergisi Kanunu açısından, yukarıda bahsi geçen 61. madde kapsamında değerlendirilmesi ve kişilere,

işveren tarafından hizmetleri karşılığı sağlanan bir menfaat olarak nitelendirilmesi gerekecektir.

Bahsi geçen örnekte ilk sorun ücret olarak vergilendirmenin hangi tarihte gerçekleştirileceği sorunudur. Dolayısıyla Bayan (C), 500 adet hisse senedini tanesi 7 dolardan mı, 9 dolardan mı yoksa 15 dolardan mı elde etmiştir? İlke olarak, ücret, çalışanın ona hukuki ve ekonomik olarak tasarruf edebildiği tarihte elde edilmiş sayılmaktadır. Dolayısıyla hissenin verileceğinin taahhüt edildiği tarihte henüz böyle bir tasarruftan bahsetmek mümkün olmayacaktır.

Ancak, 1 Ocak 2018 tarihinde hisse senedinin fiyatı 9 dolarken, bu senetler Bayan (C)'nin hukuki ve ekonomik tasarrufuna geçmiştir. Bu tarih itibarıyla kişinin 4.500 dolarlık bir ücret geliri elde ettiğini söyleyebiliriz. Ancak, kişi bir süre daha hisseleri elinde tutmuş ve 15 dolara yükselmesiyle de elinden çıkarmıştır. Hisselerin kişinin hukuki ve ekonomik tasarrufuna geçtiği tarih ile satış tarihi arasında ortaya çıkan hisse başına 6 dolarlık, toplamda 3.000 dolarlık fark değer artış kazancı olarak nitelendirilmelidir. Dolayısıyla, burada değerlendirilmesi gereken iki ayrı gelir unsuru ortaya çıkmaktadır.

İlk olarak 4.500 dolarlık gelirin, 3 yıllık bir hizmetin sonucu olarak kişiye verildiği, bu 3 yıllık zaman diliminde Bayan (C)'nin Türkiye'de çalıştığı nispette Türkiye kaynaklı bir kazanç elde edilmiş sayılması gerekeceği düşünülmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de ifa edilen hizmet süresinin 3 yıllık toplam süreye bölünmesi suretiyle elde edilen oranın, 4.500 dolar ile çarpılması sonucu, Türkiye'ye isabet eden tutar bulunabilecektir.

Öte yandan, değer artış kazancının Türkiye'de elde edilmesinin ne anlama geldiği yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde hüküm altına alınmıştır. İki koşuldan herhangi biri gerçekleştiğinde, gelir Türkiye'de elde etmiş sayılacaktır:

- İşin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi,
- Ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması.

Dolayısıyla 3.000 dolarlık tutarın Türkiye'de vergilendirilebilmesi için ya muamele Türkiye'de gerçekleşmeliydi ya da ödeme Türkiye'de yapılmalıydı veya Türkiye'de gider yazılmalıydı. Bu ihtimal genelde bu tür planlarda oldukça düşüktür. Çünkü uygulamada hisseler yurt dışındaki bir banka / finansal kurum aracılığıyla kişiye verilir ve yine buradaki hesaplar üzerinden satılarak elden çıkarılır. Genel anlamda görevlendirme sonrası elde edilen bu tür gelirlerin Türkiye ile ilişkilendirilmesi mümkün olmamaktadır.

## V. Vergilendirmeye ilişkin yaşanan sorunlar

Bahsi geçen uluslararası görevlendirmelerden sonra sağlanan menfaatlara ilişkin tutarların vergilendirilmesi noktasında bir takım sorunların da ortaya çıkabileceği tabiidir.

Bu sorunları mükellefiyet türüne göre iki başlık altında değerlendirebiliriz:

### 1- Tam mükellef olarak değerlendirilen kişilerin yaşadıkları sorunlar

Uluslararası görevlendirme sonrasında Türkiye'den ayrılan çalışanlar bazı durumlarda halen Türkiye'de yerleşik

sayılabilmektedirler. Bu kişilerin yaşadıkları sorunları çifte verginin önlenmesindeki zorluklar olarak tanımlayabiliriz. Kısa bir örnekle açmak gerekirse, Türkiye’de mukim bir kişinin, aynı tür ödeme yüzünden Almanya’da da vergi ödemek mecburiyetinde olduğunu düşünelim. Çifte vergilendirmenin, kişinin Türkiye mukimi olması nedeniyle Türkiye’de önlenmesinin gerekeceği tabiidir. Böyle bir durumda Almanya ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması, yöntem olarak Almanya’da ödenen verginin Türkiye’de ödenecek olandan mahsup edilmesini gerektirmektedir. Ancak, Türkiye’de yıllık gelir vergisi beyannamesinin, vergilendirme dönemini takip eden 25 Mart’a kadar verilmesi gerekirken, Almanya’da ise 31 Aralık tarihine kadar beyan işlemleri gerçekleştirilebilmektedir.

Anlaşmanın uygun gördüğü mahsup yöntemi, Gelir Vergisi Kanunu’nun “Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı 123. maddesinde belirtilen şekilde uygulanmalıdır. Buna göre kişi ödediği vergiye ilişkin olarak Almanya otoritesinden bir belge temin etmeli, bu belgeyi de Almanya’daki Türk konsolosluğunda tasdik ettirmelidir. Ayrıca yabancı dilde düzenlenecek vesikaların konsolosluk / noter onayıyla Türkçeye çevrilmesi gerekeceği de tabiidir. Belgenin Türkiye’deki beyan sırasında Almanya otoritesinden temin edilememiş olması halinde, Kanun belgenin sunulabilmesi için 1 yıllık bir süre vermektedir. Ancak, Almanya’da beyan tarihi, nihai verginin tahakkuk ettiği tarih değildir ve 3 ila 6 ay arasında sürebilen bir değerlendirme süreci mevcuttur. Dolayısıyla Mart 2018 tarihinde beyannamesini verecek bir kişi için 1 yıllık ertelemeyi göz önünde bulundursak dahi Almanya’da verginin kesinleşmesi ve belgenin temini 1 yıldan uzun bir zaman alabilecektir.

Diğer bir husus ise gelirleri, hâlihazırda Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi gereğince kaynakta kesinti yoluyla vergilenenlerin, aynı gelirler üzerinden farklı bir ülkede de vergi ödedikleri durumda çifte verginin giderilebilmesi için iade yoluna başvurmalarının gerekmesi durumu. İade başvurularının, tutarın büyüklüğüne göre önce incelemeye tabi olabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır.

## **2- Dar mükellef olarak değerlendirilen kişilerin yaşadıkları sorunlar**

Uluslararası görevlendirme sonrasında memleketine dönen çalışanlar daha çok dar mükellef sınıfında yer almaktadırlar. Bu kişilerin uygulamada sıkça yaşadıkları sorunlardan biri, gelirin vergilendirilmesinin, farklı ülkelerde ifa edilen hizmetler nedeniyle karmaşık bir hal alması ve uzmanlık gerektiren bir yapıya bürünmesidir. Bu soruna ilişkin daha kapsamlı bir açıklamayı esasında yukarıda yapmış olduk.

İkinci husus ise ödemenin Türkiye’den yapılmış olması ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi uyarınca hâlihazırda kaynakta kesintiye konu olmasıdır. Bazı durumlarda kaynakta kesintinin, esasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması uyarınca Türkiye’nin vergileme hakkının bulunmadığı, yersiz bir verginin ödenmesine neden olduğu görülebilmektedir ve kişinin mukim olduğu devletin, yukarıda da belirttiğimiz üzere “yersiz” vergi ödenmesi durumunda ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önleme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu durumda, kişilerin bu fazla ve yersiz ödenen vergiyi idareden iade başvurusu ile talep ederek geri almaları gerekecektir. Bunun da tutara bağlı olarak vergi incelemesine tabi olabileceğinden bahsetmiştik.

Mükellefiyet türünden bağımsız olarak, beyanname ile bu tür gelirlerin vergilendirilmesi esnasında bir takım idari problemler de yaşanabilmektedir. Bunları da ayrıca değerlendirmekte fayda olabileceği düşünülmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun “Yıllık Beyannamenin Verilmesi” başlıklı 92. maddesinde, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye’de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye’de oturduğu yerin, Türkiye’de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verileceği veya taahhütlü olarak posta ile gönderileceği hükmü yer almaktadır.

Uygulamada dar mükelleflerin yıllık beyanı zorluklar yaratabilmektedir. Eğer elinizde yabancı kimlik numarası bulunan bir kartla İstanbul’da bir vergi dairesini ziyaret ederseniz, sizi hemen Beyoğlu Vergi Dairesi’ne yönlendireceklerdir. Çünkü genel kanı şöyledir: Eğer yabancı kimlik numaranız varsa kesinlikle dar mükellefsinizdir ve İstanbul’da dar mükelleflere yalnızca Beyoğlu Vergi Dairesi bakar. Esasında her iki varsayım da yanlıştır. Beyoğlu Vergi Dairesi ile ilgili durum 1957 yılında yayımlanan 31 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ne dayanan bir hadisedir. Tebliğ’de şu ifade mevcuttur:

*“Gayrimenkul sermaye iradı üzerinden dar mükellefiyet esasında vergiye tabi olup Türkiye’de vekili veya temsilcisi bulunmayanların vergi uygulaması bakımından mensup oldukları vergi dairesi vergi kanununda tayin edilmemiş olduğundan bu kabil mükelleflerin Beyoğlu Vergi Dairesine bağlı sayılmaları 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 4’üncü maddesindeki etkiye müsteniden tensip edilmiştir.”*

Yani aslında, Beyoğlu Vergi Dairesi yalnızca gayrimenkul sermaye iradı yönünden sorumludur ve bu yükümlülüğü de sadece kişilerin İstanbul’da herhangi bir vergi dairesinin yetki alanında adreslerinin bulunmadığı, temsilcilerinin veya vekillerinin olmadığı durumlarda geçerlidir. Aynı şekilde Ankara’da Başkent, İzmir’de de Konak Vergi Dairesi bu konuda yetkili dairelerdir.

Türkiye’den ayrılmış, hâlihazırda burada bir adresi bulunmayan kişilerin biten uluslararası görevlendirmeleri nedeniyle aldıkları ücretlerin beyanı yukarıda bahsettiğimiz 92. maddede belirtilen şekilde, bir vergi muhatabı kanalıyla yapılmalıdır. Bu kişinin beyannameyi vereceği yer ise kendi ikamet adresinin, yetki alanı sınırları içerisinde kaldığı vergi dairesidir.

## **Kaynaklar**

- 1-Gelir Vergisi Kanunu
- 2-OECD Model Vergi Anlaşması
- 3-31 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. ’ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*





## **Döviz cinsinden sözleşmelerin Türk lirası olarak düzenlenme zorunluluğunun damga vergisi açısından değerlendirilmesi**

13 Eylül 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 85 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar"ın 4'üncü maddesine (g) bendi eklenerek yeni bir düzenleme yapılmıştır.

Yapılan değişiklikte 13 Eylül 2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; Türkiye'de yerleşik kişilerin<sup>1</sup>, Bakanlıkça belirlenen haller dışında, kendi aralarındaki menkul ve gayrimenkul alım satım, taşıt ve finansal kiralama dahil her türlü menkul ve gayrimenkul kiralama, leasing ile iş, hizmet ve eser sözleşmelerinde sözleşme bedeli ve bu sözleşmeden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmayacağı ifade edilmiştir.

Ayrıca yine aynı Karar'la 32 sayılı Karar'a eklenen geçici 8'inci madde uyarınca, 13 Eylül 2018 tarihinden itibaren 30 gün içinde söz konusu bentte belirtilen ve daha önce akdedilmiş yürürlükteki sözleşmelerde döviz cinsinden kararlaştırılmış bedellerin, Bakanlıkça belirlenen haller dışında; Türk parası olarak taraflarca yeniden belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Karar'da bu zorunluluğa uyulmaması durumunda yaptırımın ne olacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde yer alan; Cumhurbaşkanı'nın bu Kanun hükümlerine göre yapmış bulunduğu genel ve düzenleyici işlemlerdeki yükümlülüklere aykırı hareket eden kişilere, 3 bin Türk lirasından 25 bin Türk lirasına kadar idarî para cezası kesileceğine ilişkin hükmü bu yükümlülüklere uymayanlar için de geçerli olacaktır.<sup>2</sup>

Söz konusu düzenleme, son dönemde döviz kurlarında yaşanan dalgalanmaları hedef alarak, özellikle kiracı konumundaki perakendecileri gözetmek, Türk lirasının değerini korumak, öngörülebilirliği sağlamak gibi amaçlarla hayata geçirilmiştir. Ancak döviz cinsinden veya dövize endeksli sözleşmelerin bedellerinin Türk Lirası cinsinden yeniden belirlenmesi beraberinde birçok sorunu da gündeme getirmektedir.

Döviz ile borçlanan kiracıların düşünülmesi; diğer taraftan döviz ile bankalara borçlanan yatırımcılar açısından sorun yaratabilecektir. Özellikle birçok sektörde işin niteliği gereği tedarikçilerin yurt dışında olması, hizmetin döviz ile yurt dışından sağlanıyor olması vb. durumlar gereği firmalar zor durumda kalabilecektir. Bu nedenle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Karar'la ilgili olarak 17 Eylül 2018 tarihinde yapılan basın duyurusunda; Bakanlıkça istisna tutulacak hallerin belirleneceği ve duyurulacağı belirtilmiştir. İstisna tutulacak hallerin kapsamı belirlenirken, döviz cinsinden girdi maliyetlerinin veya yükümlülüklerin değerlendirmeye alınacak hususların başında geleceği ifade edilmiştir. Buna göre örneğin, 32 sayılı Karar'ın döviz kredilerinin

<sup>1</sup> Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar'ın "Genel Esaslar" bölümünde Türkiye'de yerleşik kişiler, "Yurt dışında işçi, serbest meslek ve müstakil iş sahibi Türk vatandaşları dahil Türkiye'de kanuni yerleşim yeri bulunan gerçek ve tüzel kişiler" (veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar) olarak tanımlanmıştır. Dışarıda yerleşik kişiler ise Türkiye'de yerleşik sayılmayan gerçek ve tüzel kişiler olarak ifade edilmiştir.

<sup>2</sup> 2018 yılı güncel rakamları 6.300 TL'den 52.600 TL'ye kadar idari para cezasıdır

kullanımını düzenleyen 17 ve 17/A maddeleri uyarınca, herhangi bir kısıtlamaya tabi tutulmaksızın döviz kredisi kullanabilen ve dolayısıyla döviz cinsinden yükümlülük altına giren Türkiye'de yerleşik kişilerin yaptığı sözleşmelerin dikkate alınacağı duyurulmuştur.

Bu kapsamda yayımlanan 6 Ekim 2018 tarihli 2018-32/51 sayılı Tebliğ'de basın duyurusunda değerlendirmeye alınacak hususların başında geleceği ifade edilen döviz cinsinden girdi maliyetleri veya yükümlülükler konusunda bir düzenleme yapılmamış olup, döviz veya dövize endeksli düzenlenme imkanı olan ve olmayan sözleşmeler detaylı olarak belirlenerek konuya açıklık getirilmiştir.

Özetle; Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; konusu serbest bölgeler dahil yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, gayrimenkul satış ve kiralama sözleşmeleri, yurt dışında ifa edilecekler dışında kalan iş sözleşmeleri, bazı istisnalar dışında danışmanlık, aracılık ve taşımacılık dâhil hizmet sözleşmeleri, iş makineleri dâhil taşıt satış ve kiralama sözleşmeleri, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nda tanımlanan gemilerin inşası, tamiri ve bakımı dışında kalan eser sözleşmelerine ilişkin bedeller ile bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Diğer taraftan; Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; menkul (iş makineleri ve diğer taşıtlar hariç) satış ve kiralama sözleşmeleri, bilişim teknolojileri kapsamında yurt dışında üretilen yazılımlara ilişkin satış sözleşmeleri ile donanım ve yazılımlara ilişkin lisans ve hizmet sözleşmeleri, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nda tanımlanan gemilere ilişkin finansal kiralama (leasing) sözleşmeleri ile 32 Sayılı Karar'ın 17 ve 17/A maddeleri kapsamında yapılacak finansal kiralama (leasing) sözleşmeleri, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye'de yerleşik kişilerin taraf olduğu iş sözleşmeleri, dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler ile serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin taraf olduğu iş ve hizmet sözleşmelerine ilişkin bedeller ile bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

Diğer taraftan düzenlemenin bu hali vergilendirmenin temel ilkeleri açısından çeşitli tartışmalara neden olabilecektir. Sözleşme bedeli ve bu sözleşmeden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin Türk lirası olarak belirlenmesi zorunluğunun getirilmesi üzerine; Türkiye'de yerleşik kişiler bu sözleşmeleri değiştirerek Türk lirası cinsinden tadil, ek protokol ya da zeyilname düzenlemek zorunda kalacaklardır. Sözleşmelerin değiştirilmesi durumu ise hangi kur kullanılacak<sup>3</sup>, tekrar damga vergisi ödenecek mi sorularını akıllara getirmektedir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesine göre "Damga Vergisine tabi kağıtlarda yazılı yabancı paralar Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek ona göre damga vergisi alınır." 35 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği'nde de "Vergiye tabi kağıdın yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde ise kağıt üzerinde yer alan dövizin, kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk lirası karşılığı üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır" denilmektedir. Öte yandan aynı Kanun'un 14'üncü maddesinde "...Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Birinci fıkraya göre azami tutardan vergi alınan mukavelenamelerin, diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın, sadece bedelinin artması durumunda, artan bedele ilişkin bu hüküm uygulanmaz. Bunların devri halinde alınan verginin dörtte biri alınır..." hükmü yer almaktadır.

Bu konuya ilişkin olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 02.10.2017 tarih ve 69170 sayılı özelgede "22.12.2014 tarihinde yüklenici ...İnşaat Tur. Mad. Enerji Üretim ve San. A.Ş. ile şirketiniz arasında 27.500.000 TL bedelli "... Projesi Alt Yüklenici Sözleşmesi" imzalandığı, 01.12.2016 tarihinde imzalanan zeyilname ile de söz konusu sözleşmenin birim fiyatlarında artış ve azalışlar yapıldığı, bu artış ve azalıştan kaynaklanan fark tutarının 218.073,34 TL olduğu belirtilerek, bu durumda bahsi geçen zeyilnameye ait damga vergisinin artış kalemleri toplamı üzerinden mi yoksa artış azalış fark tutarı olan 218.073,34 TL üzerinden mi alınması gerektiği hususunda sorulan soruya ana sözleşme bedelini değiştiren söz konusu zeyilnamenin, ana sözleşmeye konu işe ilişkin düzenlendiği dikkate alındığında, 488 sayılı Kanun'un 14'üncü maddenin ikinci fıkrası gereğince, atıf yaptığı ana sözleşmedeki tutara ilişkin artış ve azalışlar dikkate alınmak suretiyle nihai artış tutarı üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmekte olduğu" belirtilmiştir.

Örneğin, (A) firması ile (B) firması arasında gayrimenkul satışına<sup>4</sup> ilişkin olarak 01.04.2018 tarihinde 250.000 USD tutarlı satış sözleşmesi düzenlendiğini varsayalım. 01.04.2018 tarihinde T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru 3,9560 TL'dir. Sözleşme bedeli, 989.000 TL olup; 9.375,72 TL (Binde 9,48) damga vergisi hesaplanmıştır. Döviz cinsinden yapılan sözleşmelerin TL'ye çevrilmesi zorunluluğu nedeniyle 17.09.2018 tarihinde bu sözleşmeye ilişkin tarafların anlaşarak bir zeyilname düzenledikleri ve 17.09.2018 tarihindeki döviz satış kuru (6,0768 TL) üzerinde anlaştıklarını varsaydığımızda; sözleşme bedeli 1.519.200 TL'ye yükselmekte ve sözleşmede gösterilen belli para 530.200 TL artmaktadır. Dolayısıyla, Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi uyarınca bu miktar üzerinden 5.026,30 TL ilave damga vergisi hesaplanmaktadır. Mükellefin kendi ihtiyarında olmaksızın yapılan düzenleme dolayısıyla ortaya çıkan bu durum için öngörülemeyecek şekilde sonradan damga vergisi yüküne katlanması gerekecektir.

<sup>3</sup> 13 Eylül 2018 tarihinden önce döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak akdedilmiş ve yürürlükte olan sözleşmelerdeki bedeller Türk parasına çevrilirken mutabakata varılamazsa; döviz veya dövize endeksli bedeller öncelikle 2 Ocak 2018 tarihinde belirlenen gösterge niteliğindeki TCMB efektif satış kuru kullanılarak Türk lirasına çevrilecek, ardından bu bedeller 2/1/2018 tarihinden bedellerin yeniden belirlendiği tarihe kadar TÜİK'in her ay için belirlediği TÜFE aylık değişim oranları esas alınarak artırılmak suretiyle belirlenecektir.

\*Hazine ve Maliye Bakanlığı, konuya ilişkin olarak Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No:2008/32-34)'de 6.10.2018 Tarihinde Yapılan Değişiklik İle İlgili Olarak Sıkça Sorulan Sorular bölümünde kur ve enflasyon farkına ilişkin olarak detaylı açıklama ve örneklere yer vermektedir.

<sup>4</sup> 32 Sayılı Karara İlişkin 2018-32/51 sayılı Tebliğ'de Türkiye'de yerleşik kişiler; kendi aralarında akdedecekleri, konusu serbest bölgeler dahil yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, konut ve çatılı iş yeri dâhil gayrimenkul satış sözleşmelerinde sözleşme bedelini ve bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerini döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılmayacağı ifade edilmiştir.

Vergilemede belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri gereği mükelleflerin ödemek zorunda olduğu verginin önceden bilinmesi, açık ve kesin olması gerekmektedir. Hukuki güvenlik ilkesi kapsamında hukuk devleti olmanın gereklerinden birisi de devlet faaliyetlerinin belirli, kesin ve açık olmasıdır. Geriye dönük olarak vergi yükü getirilmemesi ve hukuk kurallarının öngörülebilir şekilde olması gerekmektedir.<sup>5</sup> Vergilemede belirlilik (kesinlik) ilkesi gereği de her mükellefin ödemek zorunda olduğu verginin tutar, tür, ödeme zamanı, şekli vb. açılardan kesin, açık ve belirli olmalıdır. Bu ilke, vergi sisteminin basit olması, kullanılan dilin açık ve anlaşılır olması, verginin ödeneceği tarih ve yer ile borcun miktarının açık ve kesin olarak bilinmesi halinde gerçekleştirilebilmektedir. Bu ilkeyle asıl hedeflenen, keyfi ve sınırsız uygulamaların önüne geçilmesidir.<sup>6</sup> Mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları vergilerin farkında olmaları, ne kadar bilgilendirildiklerine bağlı olarak farklılık taşımaktadır. Mükelleflerin gerekli bilgileri doğru ve zamanında edinebilmesi için vergi kanunlarının da belli kurallar çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir.<sup>7</sup>

Döviz cinsinden akdedilen sözleşmelerin Türk Lirası olarak belirlenmesine ilişkin düzenleme, esas itibarıyla ekonomide yaşanan olumsuz gelişmeleri ve kırılmalı hedef tutan vergi dışı bir düzenlemedir. Bununla birlikte Damga Vergisi Kanunu ve ekli tablolarında değişiklik yapılmadığı müddetçe geçmişte akdedilmiş sözleşmelere yönelik ek vergi ve iş yükü yaratma potansiyeline sahiptir.

Yukarıda zikredilen nedenlerle haksız bir vergi yükü oluşmaması için Damga Vergisi Kanunu'nda acilen bu konuya yönelik ek bir düzenleme yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

#### **Kaynakça**

- 1.07.8.1989 tarih ve 32 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Karar
- 2.12.09.2018 tarih ve 85 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar
3. Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No:2018-32/51)
- 4.17.09.2018 tarihli Basın Duyurusu
- 5.14.02.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2011/172 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı
6. Altunbaş, Gökçe Öznur (2016). Vergileme İlkeleri. E-yaklaşım, Mayıs, Sayı: 281.
7. Azmaz, Ali Rıza (2016). Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları ve Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi İşletme Eğitimi Anabilim Dalı Gazi Üniversitesi, s.98-99.

<sup>5</sup> 2011/172 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı 14.02.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> Altunbaş, Gökçe Öznur (2016). Vergileme İlkeleri. E-yaklaşım, Mayıs, Sayı: 281.

<sup>7</sup> Azmaz, Ali Rıza (2016). Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları ve Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi İşletme Eğitimi Anabilim Dalı Gazi Üniversitesi, s.98-99.

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*



## Taxation of payments made after the end of duty in international assignments

We are experiencing a period in which global capital mobility has increased and this increase is accompanied by another global mobility. Throughout this mobility that we qualify as "international assignments", employees fulfil their duties given by their employers in the concerning countries following the footsteps of capital. The aforementioned mobility of workforce, on the other hand, causes the taxation of compensations to become a more complex and specialized branch day by day.

One of the significant issues on how to tax the income of any person is a matter of residence. Residency is a concept that refers to the person's being considered as settled in terms of taxation. In principle, persons are taxed in the countries on which they are resident for their whole income in the world. The situation whether or not people are deemed resident in the related countries is determined by the local tax laws of the concerning countries. However, in international assignments, situations may be arising that persons are deemed to be resident in both countries according to local regulations. In such cases, under the existence of a double taxation agreement between the two countries, this agreement shall be applied to determine the settlement. Another significance of residency is that avoiding double taxation is the liability of the country in which the person is resident regarding the circumstances that double taxation occurs.

In general, expatriates depart Turkey permanently by the end of international assignments and start to be qualified as limited taxpayer (non-resident) in that sense. Non-residents pay tax in Turkey only for the income they acquire from Turkey. For the income to be acquired in Turkey, as per the Income Tax Law, the service should be carried out in Turkey, the payment should be made from Turkey or charged as expense in Turkey.

Therefore, the state of being a limited taxpayer does not imply that the interests obtained by persons after leaving Turkey for their services carried out in Turkey previously will not be subject to taxation. Despite the existence of some exceptions, compensation is widely defined in the Income Tax Law and it is ensured that payments to be made afterwards for services provided in the past shall be taxed as wages.

Additionally, the legislation for double taxation avoidance treaties has a structure allowing the taxation of compensations in Turkey for the period that the service had been carried out in Turkey regarding the payments following the assignment.

Among the above-mentioned interests, the most common in practice are the premiums paid for past performances, severance pay and share acquisition plans. The income corresponding to the period for which the service is carried out in Turkey is considered as a Turkey origin revenue and will have to be taxed even in the circumstances that the payment was made outside Turkey and was not charged out to the employer in Turkey and people are treated as limited taxpayers in Turkey.

However, it should not be ignored that some problems related to tax may arise in practice. These problems can be briefly classified into three groups:

- ▶ Difficulties faced by fully amenable taxpayers when providing the documentation required for avoidance of double taxation in Turkey the way demanded by the lawmaker and within the specified legal period.
- ▶ For limited taxpayers, the complex structure of taxation of compensations made following the assignment that requires expertise and difficulties faced during the refund of the tax paid unduly in certain cases.
- ▶ The detection of the authorized tax office during the declaration process and the difficulties in the acceptance of that process by that authority regardless of the liability.

## Assessment on the requirement of redefining forex contracts in TL with regard to stamp tax

A new regulation has been made by adding the sub-clause (g) to the Article 4 of the Decision No. 32 regarding the Protection of the Value of the Turkish Currency through the Decision No. 85 published in the Official Gazette dated 13 September 2018. With this amendment, to be effective from 13 September 2018, it was indicated that contract value and the other payment obligations arising from these contracts concerning the purchase sale of movables and immovable, leasing of all sorts of movables and immovable including vehicles and financial leasing, service and work contracts executed by and between Turkish residents cannot be determined in foreign currency or indexed to foreign currency except the cases identified by the Ministry.

Also, pursuant to the provisional Article 8 added to the Decision no.32 through the same Decision, the requirement of redefining values set in foreign currency on running contracts previously concluded that are stated in the concerning sub-clause in Turkish currency by the parties within 30 days as of 13 September 2018 was indicated, excluding the cases identified by the Ministry.

The aforementioned regulation has been put into practice for the purposes of supporting particularly the retailers positioned as tenants, to preserve the value of the Turkish Lira and to provide predictability by targeting the fluctuations in exchange rates over the recent period.

However, redefining values set within the contracts in foreign currency or indexed to foreign currency brings about several problems. Therefore, first of all the Treasury and Finance Ministry has issued a press announcement dated 17 September 2018 concerning the Decision and then clarifications were made by outlining the details about contracts that are permitted and unpermitted to be executed in foreign currency or indexed to foreign currency through the Communiqué no.2018-32/51 dated 6 October published in the Official Gazette.

However the current state of the regulation may lead to various debates on the basic principles of taxation. Following

the introduction of the requirement for setting the contract value and other payment obligations arising from these contracts in Turkish Liras; Turkish residents will have to amend the concerning contracts through modifications, additional protocol and addendum in Turkish Liras. The requirement of changing the contracts rises the questions as which exchange rate will be used, whether any stamp tax will be applied or not. The Article 14 of Stamp Tax Law contains a provision as "In case of modification of contracts of a given amount, the amount of the increase shall be liable to duty at the same rate. As per the first clause, for the contracts subject to tax with maximum amount, without any change in other provisions, this term will not apply concerning the increased value if the value rises only. In case of transfer the duty to be collected shall one quarter of the duty on original contract". Within that context, additional stamp tax will have to be calculated over the increased cost. The taxpayer will have to undertake an unpredictable stamp tax burden subsequently for this situation resulting from the arrangement performed unavoidably.

The arrangement related to redefining the contracts concluded in foreign currency in Turkish Liras is mainly a non-tax regulation targeting the negative developments and fragility in the economy. Besides, as long as the Stamp Tax Law and attached tables are not amended, it has a potential to create additional tax and work load regarding the contracts executed previously.



*Explanations in this article reflect the writer's personal view on the matter. EY and/or Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. disclaim any responsibility in respect of the information and explanations in the article. Please be advised to first receive professional assistance from the related experts before initiating an application regarding a specific matter, since the legislation is changed frequently and is open to different interpretations.*

Ekim ayının "Gümrükte Gündem"inde öne çıkan konular incelendiğinde, mevzuattaki değişikliklerin belirli sektörlerde yapılacak olan ithalat işlemlerine ilişkin tarife ve tarife dışı engellerin getirilmesi suretiyle korumacılık önlemlerinin artması temelinde gerçekleştiği görülmektedir.

Bu anlamda önem arz eden konulardan biri, demir-çelik ürünlerinin ithalatında geçici olarak uygulanacak olan ek mali yükümlülük iken; bir diğeri, tekstil sektöründe suni deri ithalatına menşe bazlı olarak dampainge karşı kesin önlem getirilmesidir.

Yukarıda belirtilen konular ve bu konuların yanı sıra, ekim ayına ilişkin diğer mevzuat değişikliklerini özetleyen konu başlıkları aşağıda yer almaktadır.

## **1. Demir-çelik ürünleri ithalatında geçici korunma önlemi uygulanmasına ilişkin karar yayımlandı.**

2 Ekim 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 138 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Karar'ın Ek-1'inde GTİP ve tanımı belirtilen eşyanın ithalatında, ithalat artışının yerli üretimde neden olduğu ciddi zarar tehdidinin ve oluşabilecek telafisi güç zararların önlenmesi amacıyla 200 gün süre ile eşyanın CIF kıymetinin %25'i oranında ek mali yükümlülük getirilmiştir.

Bu bağlamda, Karar ile getirilen ek mali yükümlülük gümrük mevzuatının ilgili hükümlerine göre teminata bağlanacak ve soruşturma sonucunda korunma önlemi alınmasına karar verilmesi halinde teminata bağlanan tutar Hazineye irat kaydedilecektir. Ayrıca, soruşturma sonucunda korunma önleminin, geçici korunma önleminde daha düşük belirlenmesi halinde aradaki fark ilgililere iade edilecektir. Korunma önleminin geçici korunma önleminde daha yüksek olması halinde ise aradaki fark tahsil edilmeyecektir.

Ek-1'de GTİP ve tanımı belirtilen eşyanın ithalatında, ek mali yükümlülüğün muafiyet sağlamak üzere, ürün grupları itibarıyla karşılığında gösterilen miktarlarda genel tarife kontenjanı açılmıştır.

Diğer yandan, Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan ithalatta ilgili eşya için kullanılabilir genel tarife kontenjanı bulunması durumunda ek mali yükümlülük teminata bağlanmayacak ve bu kapsamda yapılan ithalat miktarı genel tarife kontenjanı miktarından düşülmeyecektir.

Ayrıca, Ek-1'de gümrük tarife pozisyonu ve tanımı belirtilen eşyanın tümünün Ek-2 sayılı listede yer alan ülkeler ve gümrük bölgeleri menşeli olanlarının ithalatında, ek mali yükümlülüğün muafiyet sağlamak üzere tarife kontenjanı açılmıştır.

Diğer mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ek mali yükümlülükleri yerine getirmeden ithalat işlemlerini gerçekleştirenler hakkında 2976 sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çerçevesinde noksan ek mali yükümlülüğün iki katı para cezası uygulanacaktır.

Bu Karar yayım tarihini izleyen 15'inci gün yürürlüğe girmiştir.

## 2. Türk lirası düzenlenme zorunluluğu kapsamında olan ve olmayan sözleşmeler belirlendi.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 6 Ekim 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2018-32/51 sayılı Tebliğ ile döviz veya dövize endeksli düzenlenme imkânı olan ve olmayan sözleşmeleri belirlemiştir.

Buna göre Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri;

- ▶ Konusu serbest bölgeler dâhil yurt içinde yer alan gayrimenkuller olan, gayrimenkul satış ve kiralama sözleşmeleri,
- ▶ Yurt dışında ifa edilecekler dışında kalan iş sözleşmeleri,
- ▶ Bazı istisnalar dışında danışmanlık, aracılık ve taşımacılık dâhil hizmet sözleşmeleri,
- ▶ İş makineleri dâhil taşıt satış ve kiralama sözleşmeleri,
- ▶ Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nda tanımlanan gemilerin inşası, tamiri ve bakımı dışında kalan eser sözleşmelerine,

ilişkin bedeller ile bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkün değildir.

Diğer taraftan;

- ▶ Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri; menkul (iş makineleri ve diğer taşıtlar hariç) satış ve kiralama sözleşmeleri, bilişim teknolojileri kapsamında yurt dışında üretilen yazılımlara ilişkin satış sözleşmeleri ile donanım ve yazılımlara ilişkin lisans ve hizmet sözleşmeleri,
- ▶ Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nda tanımlanan gemilere ilişkin finansal kiralama (leasing) sözleşmeleri ile 32 Sayılı Karar'ın 17 ve 17/A maddeleri kapsamında yapılacak finansal kiralama (leasing) sözleşmeleri,
- ▶ Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan Türkiye'de yerleşik kişilerin taraf olduğu iş sözleşmeleri,
- ▶ Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de bulunan; şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin bulunduğu şirketler ile serbest bölgedeki faaliyetleri kapsamında serbest bölgelerdeki şirketlerin taraf olduğu iş ve hizmet sözleşmelerine

ilişkin bedeller ile bu sözleşmelerden kaynaklanan diğer ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak kararlaştırılması mümkündür.

Buna göre, 13 Eylül 2018 tarihinden önce döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak akdedilmiş ve yürürlükte olan sözleşmelerdeki bedeller Türk parasına çevrilirken mutabakata varılamazsa; döviz veya dövize endeksli bedeller öncelikle 2 Ocak 2018 tarihinde belirlenen gösterge niteliğindeki TCMB efektif satış kuru kullanılarak Türk lirasına çevrilecek, ardından bu bedeller söz konusu tarihten bedellerin yeniden belirlendiği tarihe kadar TÜİK'in her ay için belirlediği TÜFE aylık değişim oranları esas alınarak artırılmak suretiyle belirlenecektir.

## 3. Demir-çelik ürünlerinin ithalatında açılan tarife kontenjanlarının kullanım usul ve esasları belirlendi.

16 Ekim 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/7 sayılı İthalatta Kota ve Tarife Kontenjanı İdaresine İlişkin Tebliğ ile 2 Ekim 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 138 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'yla yürürlüğe konulan Ek-1'de Gümrük Tarife Pozisyonu ve tanımı belirtilen eşyanın ithalatında açılan tarife kontenjanlarının kullanım usul ve esasları düzenlenmiştir. Buna göre;

1-Genel tarife kontenjanına ilişkin olarak,

- ▶ Gümrük idarelerince beyanname sırasına göre tahsis yöntemi kullanılarak dağıtılacaktır.
- ▶ Gümrük beyannamesinin tescili aşamasında mükellef tarafından ilgili muafiyet kodu seçilecektir.
- ▶ Dâhilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan ithalatta ilgili eşya için kullanılabilir genel tarife kontenjanı bulunması durumunda Karar çerçevesinde uygulanan ek mali yükümlülük teminata bağlanmayacak ve bu kapsamda yapılan ithalat miktarı genel tarife kontenjanı miktarından düşülmeyecektir.
- ▶ Kontenjan miktarı Ek-1'de gösterilmektedir.

2-Belirli ülkeler tarife kontenjanına ilişkin olarak,

- ▶ Gümrük idarelerince beyanname sırasına göre tahsis yöntemi kullanılarak dağıtılacaktır.
- ▶ Gümrük beyannamesinin tescili aşamasında mükellef tarafından ilgili muafiyet kodu seçilecektir.
- ▶ Ek-1'deki tarife kontenjanı kapsamı eşyanın tümünün Ek-2'de yer alan ülkeler ve gümrük bölgeleri menşeli olanları için tarife kontenjanı miktarı toplam 518.803 ton olarak belirlenmiş olup bu miktar her bir ülke veya gümrük bölgesi menşeli eşya için 172.934 tonu geçmeyecektir.

Bu Tebliğ 17 Ekim 2018 tarihinde yürürlüğe girecektir.

## 4. 2019 yılına ilişkin ithalat sırasında tahsil edilecek gümrük vergileri ile Toplu Konut Fonu oranlarını belirleyen İthalat Rejimi Kararına Ek Karar çalışmalarına ilişkin Tebliğ yayımlandı.

16 Ekim 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/3 sayılı 2019 Yılına İlişkin İthalat Rejimi Kararına Ek Karar Çalışmalarına Yönelik Tebliğ'de, ithalat sırasında tahsil edilecek gümrük vergileri ile TKF oranlarını belirleyen İthalat Rejimi Kararına Ek Kararın hazırlanması aşamasında, ilgili şirketlerin, sivil toplum kuruluşları ile kamu kurum ve kuruluşlarının görüş ve taleplerinin nasıl değerlendirmeye alınacağına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, ithale konu eşyanın ticari tanımı ve gümrük tarife istatistik pozisyonu belirtilerek tatbik edilmesi talep edilen gümrük vergisi ile Toplu Konut Fonu oranına veya miktarına ilişkin gerekçeli taleplerin;

- a) Şirketler ve sivil toplum kuruluşları için bu Tebliğ yayımlandıktan sonra 20 gün içinde,

b) Kamu kurum ve kuruluşları için ise 1 Kasım 2018 tarihine kadar,

Tebliğ ekinde yer alan Başvuru Formu ile Ekonomi Bakanlığı'nın ithalatrejimi@ticaret.gov.tr elektronik posta adresine, ilgililerin kurumsal elektronik posta adresinden iletilmesi gerekmektedir.

2019 yılında ithalatta uygulanacak gümrük vergileri ile Toplu Konut Fonu oranları, İthalat Rejimi Kararı eklerinde belirtilerek Resmî Gazete'de yayımlanacaktır.

Bu Tebliğ, yayımı tarihinde (16.10.2018) yürürlüğe girmiştir.

## 5. Çin menşeli 3921.13 GTİP'i altında yer alan suni derilerin ithalatında dampinge karşı kesin önlem getirildi.

16 Ekim 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2015/9)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile halihazırda 5603.14 GTİP'i altında yer alan koagüle suni deriler için uygulanmakta olan dampinge karşı önlemin kapsamı genişletilmiştir.

Yeni Tebliğ uyarınca, dampinge karşı kesin önlem uygulanacak eşyaya ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

G.T.İ.P.	Eşyanın Tanımı	Menşe Ülke	Dampinge Karşı Önlem (ABD Doları/Kg)
5603.14	Yalnız poliüretanla kaplanmış, sıvanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli suni ve sentetik liflerden m2 ağırlığı 150 gr'ı geçen dokunmamış mensucat	Çin Halk Cumhuriyeti	1,9 ABD Doları/Kg
3921.13	Yalnız dokumaya elverişli maddelerden mesnedi bulunan, m2 ağırlığı 150 gr'ı geçen deri taklitleri	Çin Halk Cumhuriyeti	1,9 ABD Doları/Kg

## 6. Transmisyon kolları (v-kolarlar) ithalatında uygulanmakta olan dampinge karşı kesin önlem tutarı 3,15 ABD Dolarına düşürüldü.

16 Ekim 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin 2018/35 sayılı Tebliğ ile 15.03.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2013/3) vasıtasıyla yürürlükte olan dampinge karşı önlemin değiştirilerek tabloda gösterilen şekilde uygulanmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

## 7. Bangladeş menşeli sentetik ve suni devamsız liflerden ipliklerin ithalatında dampinge karşı kesin önlem getirilmiştir.

16 Ekim 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2018/38 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ ile Bangladeş menşeli olarak beyan edilen ve/veya bu ülke çıkışı aşağıdaki tabloda belirtilen GTİP'ler altında sınıflandırılan "sentetik ve suni devamsız liflerden iplikler" in serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında gerçekleştirilen ithalatına ilişkin olarak, aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2015/8) kapsamında Çin Halk Cumhuriyeti menşeli ürün için yürürlükte bulunan dampinge karşı kesin önlem ile aynı tutarda dampinge karşı kesin önlemin yürürlüğe konulmasına karar verilmiştir.

Ayrıca, Well Mart Ltd (Textile unit) firmasında üretildiği belirlenen ürünlere ilişkin işlemlerde üretici sertifikası aranarak söz konusu dampinge karşı kesin önlemin uygulanmamasına karar verilmiştir.

G.T.İ.P.	Eşyanın Tanımı	Menşe/Çıkış Ülkesi	Firma	Dampinge Karşı Önlem (ABD Doları/Kg)
55.08; 55.09; (5509.52; 5509.61; 5509.91 hariç); 55.10 (5510.20 hariç); 55.11	Sentetik ve suni devamsız liflerden iplikler	Bangladeş	Well Mart Ltd (Textile unit) Diğer	0 0,80

İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2015/8) ile Çin Halk Cumhuriyeti menşeli ithalat için yürürlükte olan dampinge karşı önleminde yapılacak değişiklikler bu önlem için de geçerli olacaktır.

## 8. Kömür ithalatında uygulanan ek mali yükümlülük için geçici madde ile istisna getirildi.

24 Ekim 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 197 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile birlikte 18.07.2016 tarihli ve 2016/9073 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kömür İthalatına Ek Mali Yükümlülük Konulması Hakkında Karar'da değişiklik yapılarak Karar'ın yürürlük tarihi yeniden düzenlenmiş ve geçici madde eklenmiştir.



Karara eklenen geçici madde ile;

1. Bu Kararın yayımı tarihi olan 02.08.2016 tarihinden önce Türkiye'ye sevk edilmek üzere bir taşıma belgesi düzenlenerek yüklemesi yapılmış olan eşyanın 15.09.2016 tarihine kadar (bu tarih dâhil) ithalatına ilişkin gümrük beyannamesinin tescil edilmiş veya gümrük mevzuatı çerçevesinde özet beyanın verilmiş olması halinde bu Karar hükümlerinin uygulanmayacağına,
2. Birinci fıkra kapsamında kalması şartıyla bu Karara konu olan eşyaya ilişkin olarak tahsil edilmiş ek mali yükümlülük ve bu ek mali yükümlülüğten kaynaklanan her türlü vergi, resim ve harç, başvurusu halinde, gümrük vergilerinin iadesine ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde ilgisine iade edileceğine

karar verilmiştir.

Bu Karar yayımı tarihinde (24.10.2018) yürürlüğe girmiştir.



## ABD, vergi indirimlerinin de etkisiyle 10 yıl sonra yeniden Küresel Rekabet Endeksi'nde ilk sırada

Dünya Ekonomik Forumu tarafından açıklanan Küresel Rekabet Endeksi 2018 sıralamasında, ABD 2008'de kaybettiği birinciliği bu yıl geri kazandı. Dünyanın rekabet gücü en yüksek ülkeleri sıralamasında ABD'yi Singapur, Almanya, İsviçre ve Japonya izledi.

Toplam 140 ülkenin 98 farklı göstereyle incelendiği endekste geçen yıl 58. sırada yer alan Türkiye ise üç basamak gerileyerek 61. oldu. Raporda Türkiye'deki makroekonomik sorunlara dikkat çekilse de, inovasyon performansının genelde iyi olduğu değerlendiriliyor. Türkiye'de iş kurmanın göreceli olarak pahalı olduğu yorumu yapılan raporda, bu alanda 87. sırada gösterildik.

ABD'nin 85,6 puanla on yıl sonra ilk defa birinci olmasında 2017 yılı sonunda yürürlüğe giren vergi indirimlerinin önemli payının bulunduğu belirtiliyor.

2018 Küresel Rekabet Endeksi 4.0			
* Küresel Sıralama	Puan (0-100)	Küresel Ortalama	Sınıra Uzaklık
1. ABD	85.6		14.4
2. Singapur	83.5		16.5
3. Almanya	82.8		17.2
4. İsviçre	82.6		17.4
5. Japonya	82.5		17.5
6. Hollanda	82.4		17.6
7. Hong kong	82.3		17.7
8. İngiltere	82		18
9. İsveç	81.7		18.3
10. Danimarka	80.6		19.4

Kaynak: World Ekonomik Forum, *The Global Competitiveness Report 2018*  
\*140 Ülkenin Sıralaması



## Hollanda geçen ay açıkladığı temettü stopaj vergisini kaldırma planını geri çekti

Hollanda hükümeti eylülde açıkladığı ve ülkedeki vergi sistemine ilişkin önemli değişiklikler içeren 2019 Bütçe Planı'ndaki kritik bir bölümü geri çekti. Bu bölümde geçen ay ayrıntılarıyla yer verdiğimiz tasarlanan değişikliklerden biri de temettü stopajının kaldırılmasıyla ilgiliydi.

Hollanda'da yüzde 15 olarak uygulanmakta olan temettü stopaj vergisinin 1 Ocak 2020 itibarıyla kaldırılmasının planlandığı açıklanmıştı. Hükümet, Hollanda'nın yabancı yatırımcılar açısından daha cazip bir hale gelmesi için kâr payı dağıtımında uygulanan bu vergiyi uzun süredir kaldırmak istiyor, ancak bununla ilgili olarak yoğun eleştirilerle karşı karşıya kalıyordu. Başbakan Mark Rutte'nin şiddetle savunduğu planı çok kısa bir süre sonra bir anda rafa kaldırma kararında ise İngiliz-Hollanda ortaklığındaki çok uluslu bir şirketin genel merkezlerini Rotterdam'da tek çatı altında toplamaktan vazgeçmesinin

etkili olduğu belirtiliyor. Hesaplamalara göre, hayata geçirilmiş olsaydı planın devlete maliyeti 1,9 milyar euro dolayında olacaktı.

Maliye Bakan Yardımcısı Menno Snel'in parlamentoya gönderdiği mektupta, kurumlar vergisi oranlarının daha öne açıklanandan daha fazla düşürüleceği bilgisi de yer alıyor.



## **ABD'de tarihin en büyük piyango ikramiyesini kazanan talihliyi ağır bir vergi yükü bekliyor**

ABD'de tarihin en büyük piyango ikramiyesinin Güney Carolina'da bir bilete çıktığı, ancak henüz adı açıklanmayan talihliyi çok ağır bir vergi yükünün beklediği açıklandı.

Temmuz ayından beri devreden ve son olarak 1,6 milyar dolara ulaşan ikramiye geçtiğimiz ay sahibini buldu. Mega Millions büyük ikramiyenin başka kazananı olmadığını belirtirken, ikinci büyük ikramiyenin isabet ettiği 36 bilete de 1'er milyon dolar verilecek.

Büyük ikramiyenin sahibi parayı tek seferde nakit olarak alırsa, üçte birinden fazlasını vergi olarak vermek zorunda. Talihlinin önündeki diğer seçenek ise parayı 29 yıllık taksitle almak.

ABD'de Las Vegas'ta barbut oynarken de kazanılsa piyangodan da çıkırsa 5 bin doların üzerindeki bütün şans oyunu ödülleri belirli oranda federal stopaj uygulanıyor.



## **İsviçre parlamentosu vergi reform paketini onayladı**

İsviçre parlamentosu uzun süredir üzerinde çalışılan vergi reform paketini onayladı. Ülkede faaliyet gösteren dünya devlerine sunulan ayrıcalıklı koşullar nedeniyle uluslararası baskı altında bulunan İsviçre uzun süredir bu politikardan vazgeçmeyi tartışıyor. Hükümet, vergi sisteminin uluslararası standartlara uygunluğu noktasında başta Avrupa Birliği (AB) ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) eleştirilerine maruz kalıyordu. İsviçre'de 2017 başında yapılan referandumda, çok uluslu şirketlere sağlanan cazip koşulların terk edilerek, tüm şirketler için tek bir kurumlar vergisi oranına geçilmesi seçmenin tercihi sunulmuş, ancak öneri kabul görmemişti.

EY Global Tax Alert'te yer alan değerlendirmeye göre, parlamentoda onaylanan vergi reformu ile İsviçre'deki vergi sisteminin uluslararası arenada kabul görmesinin sağlanması hedefleniyor. Ancak hükümet aynı zamanda ülkenin yabancı yatırımcılar için cazip bir ülke olmayı sürdürmesini ve yeterli düzeyde vergi gelirinin güvence altına alınmasını da istiyor.

İsviçre'de faaliyet gösteren uluslararası şirketler, yerli şirketlere kıyasla çok daha düşük oranlarda kurumlar vergisi ödüyorlar. İsviçreli şirketlerin yüzde 12 ile 24 arasında değişen oranlarda kurumlar vergisi ödediği ülkede yabancı şirketlerin ödediği vergi oranı bazı kantonlarda yüzde 7,8-12 aralığına kadar düşebiliyor. Yapılan son resmi açıklamalardan kantonların büyük bölümünün olabilecek en cazip oranları sunmaya devam etmeye çalışacakları, çok uluslu şirketlerin ödeyecekleri kurumlar vergisi oranının yüzde 12-18 dolayında olacağı anlaşılıyor.

Kantonlara yönelik düzenlemelerin bazılarının opsiyonel olduğu ve her kantonun spesifik durum ve ihtiyaçlara göre mevzuat belirleyebilecekleri de açıklandı.



## **OECD vergi kaybıyla mücadele çabalarına destek vermeyen ülkeleri açıkladı**

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), yatırım karşılığı vatandaşlık veya süresiz oturma izni vererek vergi kaybıyla mücadele çabalarına destek vermeyen 21 ülkeyi açıkladı. Ortak mücadeleyi sekteye uğratmakla suçlanan ülkeler listesinde Malta, Monako ve Kıbrıs gibi Akdeniz ülkelerinin yanı sıra Katar, Bahreyn ve Birleşik Arap Emirlikleri gibi Körfez ülkeleri de yer alıyor.

OECD raporunda söz konusu ülkelerin, vakıf fonlarına bağış yapan, mülk veya devlet tahvilleri alan yabancılara, daha önce hiç yaşamadıkları ülkelerin vatandaşı olma hakkı tanıdıkları belirtiliyor. Raporunda bu durumun, vatandaşlığı ticari bir mala indirgeyen 3 milyar dolarlık bir pazara dönüştüğü uyarısı da yapılıyor.

OECD ikinci vatandaşlıkların, yurt dışında tutulan varlıklarını gizlemek isteyenler tarafından kötüye kullanılabilceği uyarısında bulunuyor. AB'de son 10 yılda şeffaf olmayan koşullar altında 100 bin kişiye süresiz oturma, 6 bin kişiye de vatandaşlık verildiği tahmin ediliyor.



## İsveç kurumlar vergisi oranını AB ortalamasının altına çekecek

İsveç iş dünyasında aktivitenin desteklenmesi amacıyla kurumlar vergisi oranını kademeli olarak aşağı çekerek AB ortalamasının da altına düşürmeye hazırlanıyor.

Halen yüzde 22 seviyesinde bulunan kurumlar vergisi oranı 1 Ocak'ta yüzde 21,4'e, 2021'de de yüzde 20,6'ya düşürülerek yüzde 21,5 olan AB ortalamasının altına çekilecek.

İsveç 2009'da yüzde 28 seviyesinde bulunan kurumlar vergisi oranında son yıllarda ard arda indirimler yaptı. Gelir vergisi oranının dünyada en yüksek olduğu ülkelerden biri olan İsveç'te kurumlar vergisi tarafında rekabetçi bir politika izleniyor. Öyle ki işletmelere sunulan cazip koşullar sayesinde ülke tam bir start-up cenneti olarak tanımlanıyor.

## IRS yüklü miktardaki vergi borçları nedeniyle en az 260.000 kişinin vatandaşlık haklarını ellerinden alabilir

ABD Gelir İdaresi (IRS) yüksek vergi borçları nedeniyle en az 260.000 kişinin bazı vatandaşlık haklarının veya pasaportlarının geri alınması doğrultusunda girişimde bulundu.

IRS ve ABD Dışişleri Bakanlığı'nın 51 bin doların üzerinde vergi ve ceza borcu bulunan kişiler için süreci başlattığı, bu kişilerin sayısının 362.000'e kadar ulaşabileceği belirtildi.

## Almanya ve Fransa minimum kurumlar vergisi oranı belirlenmesi için çalışıyor

Almanya hükümeti, çok uluslu şirketlerin vergi cennetlerine yönelmelerini engellemek amacıyla bir nevi "global minimum kurumlar vergisi oranı" belirlenmesi yönünde harekete geçti. Almanya Maliye Bakanı Olaf Scholz'un çeşitli ülkelere mevkiidatlarıyla birlikte bir süredir bu konuda çalışma yürüttüğü açıklandı.

Maliye Bakanlığı sözcüsü "Amaç haksız vergi rekabetinin önüne geçilmesi. Büyük şirketler de ülkelerin ortak çıkarları için üstlerine düşeni yapmalı" dedi. Alman Haldelsblatt gazetesinde yer alan haberde de Alman Maliye Bakanlığı ile Fransa'nın yoğun çalışma içerisinde oldukları, Scholz'un OECD'den bu tasarının değerlendirilmesini talep ettiği belirtildi.

OECD Vergi Direktörü Pascal Saint-Amans ise çalışmaların henüz başlangıç aşamasında olduğunu, Almanya ile Fransa'nın minimum bir oran belirlenip bunun standart haline getirilmesini değerlendirdiklerini belirtti.



## AB'de dijital baskılara da indirimli KDV oranı uygulanacak

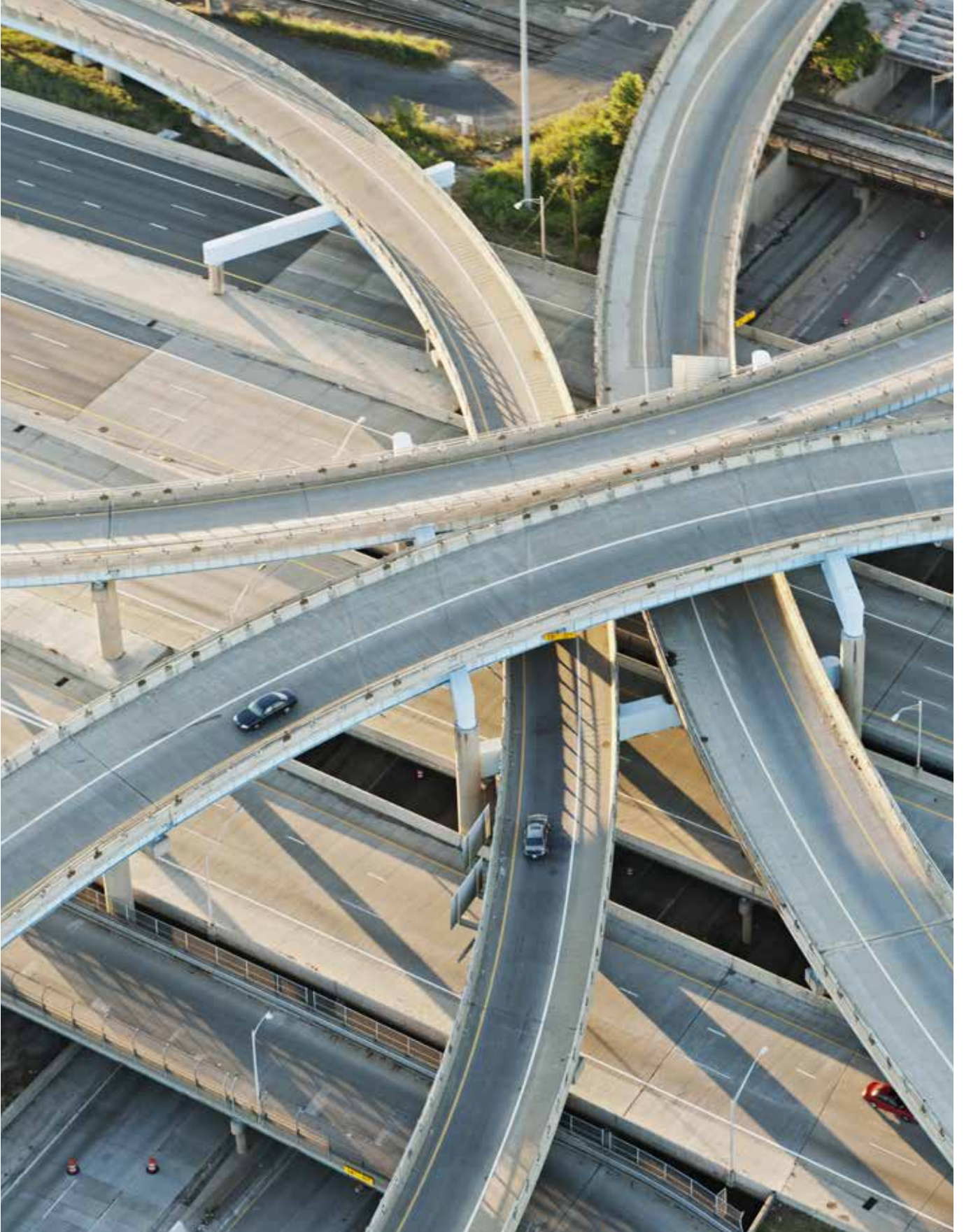
Avrupa Birliği Bakanlar Konseyi, dijital yayınlara indirimli, çok indirimli ve sıfır KDV oranı uygulayabilmesine imkan veren teklifi onayladı.

AB üyesi ülkelerde halen yürürlükte olan KDV kurallarına göre (directive 2006/112/EC) dijital yayınlara standart KDV oranları uygulanırken, basılı yayınlara standart olmayan oranlar uygulanabiliyor. Mevcut durumda AB ülkeleri kitap, gazete ve dergi gibi basılı yayınlara yüzde 5 veya 0 KDV uygulayabilirken, bu oran dijital yayınlara uygulanamıyordu.

Kitap, gazete ve dergi gibi basılı yayınlar için bazı üyeler yüzde 5'lik indirimli oranı uygularken, bazı ülkeler yüzde 5'ten daha düşük olan çok indirimli ve sıfır KDV oranı uygulama yetkisine sahip. Bu açıklamayla birlikte isteyen üye ülke dijital yayınlara da indirimli KDV oranı uygulayabilecek.

Ancak bu karar, AB'nin genel KDV sistemi için halen üzerinde çalışılan yeni düzenlemeler hayata geçirilinceye kadar geçici olarak yürürlükte kalacak.

AB Komisyonu'nun Ekonomik İlişkilerden Sorumlu Üyesi Pierre Moscovici, dijital yayınlara indirimli KDV kararının basın ve yayıncılık sektörü adına çok pozitif bir gelişme olduğunu söyledi.



## Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
107	31.10.2018	Hafızası dolana kadar eski nesil ÖKC'sini kullanan mükellefler GİB'e bildirimlerini 1 Ocak 2019'dan itibaren yapacaklar.
106	27.10.2018	"Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" uygulaması 1 Temmuz 2019 tarihine ertelendi.
105	10.10.2018	21 seri numaralı Tebliğ ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
104	08.10.2018	Türk lirası düzenleme zorunluluğu kapsamında olan ve olmayan sözleşmeler belirlendi.
103	04.10.2018	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonolar ile kira sertifikalarının 28 Eylül 2018 tarihli borsa rayıçları.
102	02.10.2018	7143 sayılı Kanun kapsamında yapılandırma ve matrah artırımına ilişkin ilk taksit ödeme süreleri uzatıldı.
101	26.09.2018	"Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" uygulaması 1 Ekim 2018 tarihinde başlıyor.
100	24.09.2018	Binek otomobillerin ÖTV oranlarına esas ÖTV matrahları yeniden belirlendi.
99	19.09.2018	VUK kapsamında aktifte kayıtlı gayrimenkullerin yeniden değerlendirilmeye tabi tutulması için son tarih 30 Eylül 2018.
98	18.09.2018	OECD tarafından yayımlanan ülke profillerine göre Türk Vergi İdaresinin transfer fiyatlandırması uygulamalarına genel bakışı
97	18.09.2018	Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında düzenledikleri sözleşmelere yönelik düzenleme hakkında basın duyurusu yayınlandı.
96	13.09.2018	Türkiye'de yerleşik kişilerin kendi aralarında düzenledikleri sözleşmelerde bedelin Türk lirası olarak belirlenme zorunluluğu getirildi.
95	06.09.2018	Yıllık tecil faizi oranı % 22 olarak belirlendi.
94	06.09.2018	Özel esaslara tabi olup KDV yönünden vergi artırımında bulunan bazı mükellefler genel esaslara dönebilecekler.
93	05.09.2018	Gecikme zammı oranı aylık % 2 olarak belirlendi.
92	04.09.2018	İhracat bedellerinin yurda getirilmesi zorunluluğuna ilişkin Tebliğ yayımlandı.
91	03.09.2018	Yurt dışından elde edilen bazı kazançlara ilişkin geçici istisna uygulamasının süresi 6 ay uzatıldı.
90	03.09.2018	Mevduat faizleri ile katılım bankalarının ödenen kâr paylarına ilişkin tevkifat oranlarında geçici süreyle değişiklik yapıldı.
89	03.08.2018	Danıştay VDDK, kar yedeklerinin sermayeye ilavesinden elde edilen bedelsiz hisselerin kar payı olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde karar verdi.
88	31.07.2018	7143 sayılı Kanun kapsamında borçların yapılandırılmasına ilişkin başvuru süreleri uzatıldı.
87	16.07.2018	Aktife kayıtlı gayrimenkullerin yeniden değerlendirilmesine ilişkin uygulamanın usul ve esasları belirlendi.
86	16.07.2018	İşsizlik Sigortası Kanunu'nun geçici 21. maddesi kapsamında sağlanan gelir vergisi stopaj teşvikine ilişkin esaslar belirlendi
85	04.07.2018	7143 sayılı Kanun'daki "Varlık barışı" hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar açıklandı.
84	04.07.2018	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.07.2018-31.12.2018).
83	04.07.2018	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.07.2018-31.12.2018).
82	02.07.2018	2018 yılında mali tatil 3-20 Temmuz tarihleri arasında uygulanacaktır.
81	02.07.2018	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonolar ile kira sertifikalarının 29 Haziran 2018 tarihli borsa rayıçları.
80	02.07.2018	Bazı sigara ve tütün mamullerinin ÖTV oranları, asgari maktu ve maktu ÖTV tutarları yeniden belirlendi.
79	29.06.2018	Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan reeskont işlemlerinde kullanılan oran % 19,50 olarak belirlendi.
78	27.06.2018	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da bazı değişiklikler yapıldı.
77	20.06.2018	Muhtasar, katma değer vergisi ve damga vergisi beyan süreleri uzatıldı.
76	13.06.2018	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yapılan değişiklikler kapsamında Kurumlar Vergisi Tebliği'ne eklenen açıklamalar.

## Vergi Takvimi

### 2018 Kasım ayı mali yükümlülükler takvimi

12 Kasım 2018 Pazartesi	16-31 Ekim 2018 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
14 Kasım 2018 Çarşamba	2018 yılı 3. dönem (Temmuz-Eylül) geçici vergi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
15 Kasım 2018 Perşembe	Ekim 2018 dönemine ait özel tüketim vergisine tabi içecekler ve tütün mamullerine ilişkin ÖTV beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Ekim 2018 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Ekim 2018 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Ekim 2018 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Ekim 2018 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Ekim 2018 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
19 Kasım 2018 Pazartesi	2018 yılı 3. dönem (Temmuz-Eylül) geçici verginin ödenmesi
20 Kasım 2018 Salı	Ekim 2018 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
23 Kasım 2018 Cuma	Ekim 2018 dönemine ait gelir ve kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı
	Ekim 2018 dönemine ait damga vergisi beyannamesinin elektronik ortamda beyanı
	Ekim 2018 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
26 Kasım 2018 Pazartesi	1-15 Kasım 2018 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Ekim 2018 dönemine ait gelir ve kurumlar vergisi stopajının (muhtasar) ödenmesi
	Ekim 2018 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
	Ekim 2018 dönemine ait damga vergisinin ödenmesi
	Ekim 2018 dönemine ilişkin haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi
30 Kasım 2018 Cuma	Veraset ve intikal vergisi 2. taksit ödemesi
	Emlak vergisi ve çevre temizlik (konut dışı binalar için) vergilerinin 2. taksit ödemesi
	Ekim 2018 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi
	Ekim 2018 dönemine ilişkin sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi

## Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2018 (Ücretler)						
<b>Gelir dilimi</b>	<b>Vergi oranı</b>					
14.800 TL'ye kadar	% 15					
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	% 20					
120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, fazlası	% 27					
120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisi tarifesi- 2018 (Diğer gelirler)						
<b>Gelir dilimi</b>	<b>Vergi oranı</b>					
14.800 TL'ye kadar	% 15					
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	% 20					
80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, fazlası	% 27					
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)						
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2016	13,70					
2017	14,00					
2018	16,00					
Engellilik indirimi (2018)						
<b>Engellilik derecesi</b>	<b>Tutarı (TL)</b>					
Birinci derece engelliler için	1.000					
İkinci derece engelliler için	530					
Üçüncü derece engelliler için	240					
Asgari geçim indirimi-TL (2018)						
<b>Eşin çalışma durumu</b>	<b>Çocuk sayısı</b>					
	Yok	1	2	3	4	5 veya fazla
Çalışıyor	152,21	175,04	197,88	228,32	243,54	258,76
Çalışmıyor	182,66	205,49	228,32	258,76	258,76	258,76
Konut kira geliri istisnası						
<b>Gelirin elde edildiği yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2016	3.800					
2017	3.900					
2018	4.400					
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)						
<b>Kazancın sağlandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2016	11.000					
2017	11.000					
2018	12.000					
Arızî kazançlara ilişkin istisna						
<b>Kazancın sağlandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
2016	24.000					
2017	24.000					
2018	27.000					
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı						
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Tutar (TL)</b>					
01.01.2018 - 30.06.2018	5.001,76					
01.07.2018 - 31.12.2018	5.434,42					

## Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Oran (%)</b>
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 - 04.09.2018	1,40
05.09.2018 tarihinden itibaren	2,00
Tecil faizi oranları (Yıllık)	
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Oran (%)</b>
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 - 05.09.2018	12
06.09.2018 tarihinden itibaren	22
Yeniden değerlendirme oranları	
<b>Yıl</b>	<b>Oran (%)</b>
2015	5,58
2016	3,83
2017	14,47
Fatura düzenleme sınırı	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2016	900
2017	900
2018	1.000

Amortisman sınırı	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2016	900
2017	900
2018	1.000
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 18,50
Avans işlemlerinde	% 19,50
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 19,50
<b>Not:</b> Bu oranlar 29.06.2018 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

## Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2016	1.797.117,30
2017	1.865.946,80
2018	2.135.949,30
Damga vergisi oran ve tutarları (2018)	
<b>Damga vergisine tabi kağıtlar</b>	<b>Oran/Tutar</b>
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	45,40 TL
Gelir tablosu	21,80 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	58,80 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	78,50 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	38,80 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	28,90 TL

## Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2018)		
Evlatlıklar dahil furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	202.154 TL	
Furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	404.556 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	4.656 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	4.656 TL	
Vergi tarifesi (2018)		
<b>Matrah dilim tutarları</b>	<b>Vergi Oranı</b>	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 240.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 570.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 1.270.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 2.200.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 4.280.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

## Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler		
<b>Ödemeler / kesintiler</b>	<b>01.01.2018 - 31.12.2018 (TL)</b>	
Brüt asgari ücret	2.029,50	
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	284,13	
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	20,30	
Gelir vergisi matrahı	1.725,07	
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	258,76	
Asgari geçim indirimi (Bekâr (-))	152,21	
Kesilecek gelir vergisi	106,55	
Damga vergisi (binde 7,59)	15,40	
Kesintiler toplamı	426,38	
<b>Net asgari ücret</b>	<b>1.603,12</b>	
Yıllık brüt asgari ücret		
<b>Uygulandığı yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>	
2016	19.764	
2017	21.330	
2018	24.354	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
<b>Uygulandığı dönem</b>	<b>Alt sınır (TL)</b>	<b>Üst sınır (TL)</b>
01.01.2018-31.12.2018	2.029,50	15.221,40



**Income Tax**

Income tax tariffs- 2018 (Salaries)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 14.800	15 %					
For TRL 34.000; for the first TRL 14.800, TRL 2.220, for above	20 %					
For TRL 120.000; for the first TRL 34.000, TRL 6.060, for above	27 %					
For more than TRL 120.000, for TRL 120.000, TRL 29.280, for above	35 %					
Income tax tariffs- 2018 (Other income)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 14.800	15 %					
For TRL 34.000; for the first TRL 14.800, TRL 2.220, for above	20 %					
For TRL 80.000; for the first TRL 34.000, TRL 6.060, for above	27 %					
For more than TRL 80.000, for TRL 80.000, TRL 18.480, for above	35 %					
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)						
Year	Amount (TRL)					
2016	13,70					
2017	14,00					
2018	16,00					
Disability allowance (2018)						
Degree of disablement	Amount (TRL)					
For 1 <sup>st</sup> degree disabled	1.000					
For 2 <sup>nd</sup> degree disabled	530					
For 3 <sup>rd</sup> degree disabled	240					
Minimum living allowance-TRL (2018)						
Status of spouse	Number of children					
	No	1	2	3	4	5 or more
Employed	152,21	175,04	197,88	228,32	243,54	258,76
Unemployed	182,66	205,49	228,32	258,76	258,76	258,76
Exemption for house rental income						
Year when the income is derived	Amount (TRL)					
2016	3.800					
2017	3.900					
2018	4.400					
Exemption in capital gains (Except securities)						
Year when the gain is derived	Amount (TRL)					
2016	11.000					
2017	11.000					
2018	12.000					
Exemption in incidental income						
Year when the income is derived	Amount (TRL)					
2016	24.000					
2017	24.000					
2018	27.000					
The upper limit of severance pay exempt from income tax						
Period	Amount (TRL)					
01.01.2018 - 30.06.2018	5.001,76					
01.07.2018 - 31.12.2018	5.434,42					

**Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183**

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 - 04.09.2018	1,40
Since 05.09.2018	2,00
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 - 05.09.2018	12
Since 06.09.2018	22
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2015	5,58
2016	3,83
2017	14,47
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2016	900
2017	900
2018	1.000

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2016	900
2017	900
2018	1.000
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	18,50 %
In advance transactions	19,50 %
In rediscount transactions under TPL	19,50 %
<b>Note:</b> These rates are applicable to the transactions conducted as of 29.06.2018.	

**Stamp Duty**

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2016	1.797.117,30
2017	1.865.946,80
2018	2.135.949,30
Stamp duty rates and amounts (2018)	
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 45,40
Income statement	TRL 21,80
Annual income tax return	TRL 58,80
Corporate tax return	TRL 78,50
Value added tax and withholding tax returns	TRL 38,80
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 28,90

**Inheritance and Transfer Tax**

Exemptions (2018)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 202.154	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 404.556	
For transfers conducted without any consideration	TRL 4.656	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 4.656	
Tax tariff (2018)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 240.000	1 %	10 %
For the next TRL 570.000	3 %	15 %
For the next TRL 1.270.000	5 %	20 %
For the next TRL 2.200.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 4.280.000	10 %	30 %

**Minimum Wage and Social Security**

Minimum wage and withholdings		
Payments / withholdings	01.01.2018 - 31.12.2018 (TRL)	
Gross minimum wage	2.029,50	
Social security premium employee's contribution (14 %)	284,13	
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	20,30	
Income tax base	1.725,07	
Income tax calculated (15 %)	258,76	
Minimum living allowance (Single) (-)	152,21	
Income tax to be withheld	106,55	
Stamp duty (7,59 per thousand)	15,40	
Total withholdings	426,38	
<b>Net minimum wage</b>	<b>1.603,12</b>	
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2016	19.764	
2017	21.330	
2018	24.354	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2018-31.12.2018	2.029,50	15.221,40

## 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.

© 2018 EY Türkiye.  
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr  
vergidegundem.com  
facebook.com/ErnstYoungTurkiye  
instagram.com/eyturkiye  
twitter.com/EY\_Turkiye