

Vergide Gündem

Tax Agenda

Mayıs / May 2019

Vergi şeffaflığa hazır mısınız?

Abdulkadir Kahraman

Yabancı bir şirketin Türkiye'de mukim anonim şirket hisselerini başka bir yabancı şirkete devretmesi durumunda ortaya çıkabilecek vergisel sonuçların, Türkiye-Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması çerçevesinde değerlendirilmesi

Av. Birnur Dal

English translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Dünyadan Vergi Haberleri

Elif Karaca

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information

Vergi şeffaflığa hazır mısınız?

TDK sözlüğüne göre “şeffaf”, “saydam” anlamında, saydam “açık seçik, belirgin” demektir. Vergide “şeffaflık” ise vergi kaçırma girişimlerini azaltmaya yönelik bir standart oluşturup, bu standardı taraflar arasında bir anlaşma haline getirip otomatik bilgi paylaşımı yönünde ortak adım atmaya yönlendirmek için “tüm ülkeler” üzerinde baskı yaratmak olarak açıklanabilir.

Neden? En önemli nedenleri, 2008 ekonomik krizinden sonra ülkelerin bütçe açıkları ve kara para ile mücadele ve terörün finansmanına karşı arayışlarıdır. G20'nin, “banka gizliliği döneminin sona ermiş olduğunun” duyurulmasıyla 2009'da bilgi değişiminde önemli adımlar atıldı. Vergide “şeffaflık” kavramı 1990'lı yıllara kadar gitmesine rağmen, ancak 2009 yılından sonra “bilgi paylaşımıyla” gerçek bir değişim gerçekleşmiştir.

OECD'deki Vergi Amaçlı Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (“Forum”) 2000 yılından bu yana “vergide şeffaflık ve bilgi değişimi” alanındaki çalışmalarının merkezini oluşturur. OECD ve G20'nin desteği ile Forum'un önceliği “vergi şeffaflığı konusunda standartlara” sahip olmaktır. 2009'da yeniden yapılanan Forum, vergi şeffaflığı konusunda uluslararası standartların uygulanması için çalışma yürüten önemli bir yapı haline gelmiştir. Forum, bilgi değişiminde “uluslararası düzeyde kararlaştırılmış standartların” uygulanmasını teşvik etmektedir.

Forum, “bilgi değişimine ilişkin kararlaştırılmış standartların” yanı sıra etkinliği artırmak için “gerçek lehtar bilgileri (beneficial owner)” konusunda da çalışmalar yürütmektedir.

Vergide şeffaflık önlemleri?

Vergide şeffaflık en başta bilgi değişimine bağlı. Bilgi değişimi konusunda uluslararası düzeyde mutabık kalınmış iki standart OECD tarafından geliştirilmiştir:

- ▶ Talep üzerine bilgi değişimi (“EOIR”).
- ▶ Otomatik bilgi değişimi (“AEOI”).

Bilgi değişimi standartlarına ilave olarak diğer şeffaflık önlemleri var:

- ▶ Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımının (BEPS) 13 No.lu Eylem ve Ülke Bazlı Raporlamaların Otomatik Değişimi.
- ▶ Gerçek lehtar bilgilerinin etkin kullanımı.

Son yılların en popüler ve kapsamlı otomatik bilgi değişimi platformu, ABD'nin Yabancı Hesaplar Vergi Uyum Yasası (“FATCA”) düzenlemesidir. FATCA ile ABD, “Hükümetlerarası Anlaşmalar” ile diğer ülkelerdeki ABD mukimi olmayan “finansal kurumlardan” ABD mukimi kişiler hakkında bilgi elde etmesini öngörmektedir.

FATCA'nın ardından OECD, Ortak Raporlama Standardı (CRS) uygulamasını geliştirmiştir. CRS, FATCA kurallarının tüm ülkelere yaygınlaştırılması amacına yönelik, mukim olmayan finansal hesap sahipleri hakkında yıllık bazda uluslararası “otomatik bilgi değişimi” için G20'nin iradesiyle OECD tarafından hazırlanmış, 100'den fazla ülke tarafından imzalanmıştır.

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Konusunda Çok Taraflı Sözleşme 2011'de Türkiye tarafından da imzalanmıştır. Anlaşma, TBMM tarafından "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun" ile onanmış ve 2018/11790 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1/7/2018 tarihi itibarıyla yürürlükte olduğu 26/6/2018 tarihli Resmî Gazete ile yayımlanmıştır.

Türkiye, "CRS Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını" Eylül 2018'de imzalamış, fakat onay süreçlerini tamamlanmadığından değişimine henüz başlanmamıştır. Türkiye, Letonya ve Norveç ile "CRS Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması" imzalamış, ancak bugüne kadar otomatik bilgi değişimi başlamamıştır.

OECD'ye göre 85'ten fazla ülke CRS kapsamında 4500'den fazla karşılıklı değişim ilişkisini başlatmış durumdadır.

Kapsamdaki hesaplar?

Kapsam dahilinde olan finansal hesaplar aşağıdaki gibidir:

Kapsanan hesap	Kapsanmayan hesap
► Mevduat hesabı	► Bazı emeklilik / bireysel emeklilik hesapları
► Saklama hesabı	► Bazı vergi avantajlı tasarruf hesapları
► Yatırım kurumlarındaki sermaye ve borç payları	► Bazı nakdi değer içermeyen hayat sigortası sözleşmesi
► Nakdi değer sigortası sözleşmesi	► Taşınmaz varlık hesapları
► Düzenli ödeme sözleşmesi	► Emanet hesapları

Bankalar, saklama kuruluşları, sigorta şirketleri ve yatırım bankaları (yatırım fonları da dâhil) olmak üzere çeşitli "finansal kurumlar" CRS raporlaması yapacak. CRS kapsamında raporlama yapacak finans kuruluşları daha geniştir. CRS neredeyse tüm finansal kurumları kapsamakta ve finansal değer zincirindeki herkes etkilenmektedir.

Ülke bazlı raporlama

Vergide şeffaflık ile ilgili diğer bir düzenleme OECD'nin "Ülke Bazlı Raporlama (CbC)" başlıklı 13 Nolu eylemidir. 13 Nolu eylem, vergi otoriteleri arasında çok uluslu gruplarda yer alan her bir kuruluşun, "kâr, ödenen vergiler, çalışanlar ve varlıklar gibi" kilit göstergelerini birbirleriyle otomatik olarak paylaşmaları anlamına geliyor. Bu bilgilerin kullanımıyla, vergi otoriteleri transfer fiyatlandırma uygulamalarında risk değerlendirmeleri yapma olanağına sahip olacak.

OECD'ye göre, Nisan 2019 itibarıyla CbC rapor değişimi kapsamında 2000'den fazla ikili değişim gerçekleştirilmiştir. Buna ilave olarak ülkeler, CbC raporlarının değişimine ilişkin düzenlemeleri müzakere etmeye devam ediyor.

Türkiye, transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ile ilgili 13 Nolu eylem planına uygun "Kurumlar Vergisi Kanunu'nda" gerekli değişiklikleri yapmıştır. Ancak "ülke bazlı raporlama" ile ilgili düzenlemeleri (Karar ve Tebliğ gibi) henüz tamamlanmadı. Bu nedenle, Türkiye'de kurulu çok uluslu gruplar, bu kapsamda

bilgilerini diğer ülke vergi idareleri ile paylaşırken, Türkiye'de faaliyet gösteren çok uluslu grupların ana merkezleriyle ilgili bu rapor Türkiye'ye henüz sunulmamaktadır.

Türkiye, OECD ile "CbC Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşmasını" henüz imzalamamıştır.

Gerçek lehdar şeffaflığı

Küresel finans sisteminin sürdürülebilirliği için sınır aşan finansal işlemlerde şeffaflığın sağlanması çok önemlidir. Gerçek lehdarın kim olduğunun bilinmemesi ve ekonomik yaptırım riskini artırmaktadır.

Dünyada "gerçek lehdar" (beneficial owner) konusu yolsuzluk, para aklama, terörün finansmanı ve vergi kaçakçılığı ile mücadele açısından önemlidir. Bu nedenle, "gerçek lehdarın" izlenmesi için OECD'de Mali Eylem Görev Gücü (FATF) standardına dayalı olarak küresel bir çerçeve oluşturarak gerçek lehtar bilgilerinin etkinliğini artırmaya yönelik çalışma başlatılmıştır.

Bu çerçevede, gerçek lehdar, "yükümlü nezdinde adına işlem yapılan gerçek kişi, tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri kontrolünde bulunduran ya da bunlara ait hesap ya da işlemin nihai faydalanıcısı durumunda olan gerçek kişi veya kişileri" ifade eder.

Bu sayede, birden fazla ülkenin dahil olduğu finansal işlemlerde "gerçek lehdar" tespiti zorunlu olmuş, sınır aşan finansal işlemlerde veri alışverişi, çapraz referanslama, izleme ve verilerin analizi mümkün olacaktır.

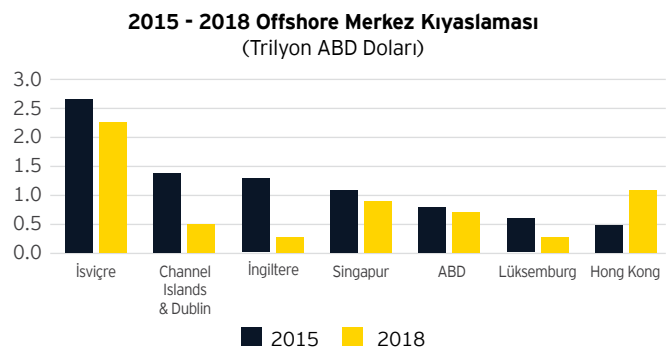
Türkiye'de gerçek lehdar tanımı "Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik" ile düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu "gerçek lehdar" tanımına yer vermemektedir.

Gelir İdaresi "gerçek lehdar" bilgilerine doğrudan erişmemektedir. Ancak gerektiğinde devlet kurumlarından, bireylerden ve tüzel kişilerden bilgi alması mümkündür.

Finansal offshore merkezleri

Son yıllarda offshore finans merkezleri artmış ve bu merkezler büyümeye devam etmektedir. BCG'nin Global Wealth 2018 Raporuna göre, global offshore servet tutarı bir önceki yıla göre %6 büyümeye 2017'de yaklaşık 8,3 trilyon ABD Doları oldu. Önümüzdeki 5 yılda offshore servetin ortalama %5 civarında büyümesi bekleniyor.

2015 ve 2018 yılları sıralama şu şekilde:



Bu tablo, geçmiş yıllarda Alman Hükümeti'nin neden İsviçre bankalarındaki Alman vatandaşların hesap bilgilerini satın aldığı açıklıyor.

Rapora göre, tarihsel olarak offshore merkezler vergi avantajları için tercih edilmiş. Ancak son 10 yılda yürürlüğe giren düzenlemeler offshore ilgisini azaltmıştır.

Yukarıdaki tabloda yer alan 2015 ile 2018 yılı toplam servet tutarları kıyaslandığında bu merkezlerdeki servet %27 oranında azalmıştır. Vergi şeffaflığı konusundaki düzenlemelerin azalışta en önemli etkisi olduğu kanaatindeyim.

Vergi şeffaflığından beklentiler, fırsatlar?

Otomatik bilgi değişiminin global düzeyde uygulanması uluslararası finans ve vergi sisteminin bütünlüğüne katkıda bulunacaktır. Ayrıca, kara para aklamanın önlenmesi ve yolsuzlukla mücadele olarak tanımlanabilecek küresel şeffaflık kapsamındaki diğer gündem maddelerine de destek sağlayacaktır.

OECD Genel Sekreterliği'nin Aralık 2018'de Buenos Aires'de gerçekleştirdiği toplantısında G20 Maliye Bakanlarına sunduğu Genel Raporu'na göre, 2009 ile Haziran 2018 arasında ülkeler otomatik bilgi değişimi uygulaması kapsamında gerçekleştirilen ilk bilgi değişimleri sonucunda "gönüllü ve / veya pişmanlık beyan" programları ve benzeri diğer girişimler kapsamında, bütçelenmemiş vergi gelirlerinde yaklaşık 93 Milyar Euro tahsil etmiş bulunmaktadır.¹ Bu amaçla ülkeler vatandaşlarının uyumlu hale gelmesi için "varlık barışı" veya "varlık afları" yürürlüğe koymaktadır.

Vergilemede otomatik bilgi değişimi ile vergide "büyük veri (big data)" uluslararası boyuta kavuşacak. Vergi İdareleri, AOEI çerçevesinde gelen veriyi kendi vergi tabanlarını kavramak ve genişletmek için işleyecek. Bu nedenle, yurtdışı varlık affı iyi değerlendirilip, gönüllü uyum için bu düzenlemeden yararlanma konusu detaylı analiz edilmeli. 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi dikkate alındığında "otomatik bilgi değişimi" öncesi "varlık barışı" hala önemli bir fırsat veya köprüden önce son çıkış olabilir.

Nasıl hazırlanmalı?

Bütün bu gelişmeler sonucunda şirket ortakları ve yönetim kurulları, gerçek lehdar konumunda olan kişiler, vergi şeffaflığı ile ilgili düzenlemeleri yakından takip etmek durumundadır. Vergi şeffaflığı şirketin stratejisi ve risk yönetiminin bir parçası olarak düşünülmeli ve bu konuda plan geliştirilmesi faydalı olacaktır. Üst düzey yönetimin vergisel açıdan giderek daha fazla şeffaflaşan bir dünyada işletmelerinin değişen ihtiyaçlarını karşılamak için "vergi düzenlemelerine uyum" sağlama konusundaki yönetim yaklaşımlarını dönüştürmeleri gerekmektedir.

Paylaşım otomatik ve karşılıklıysa, bilgi paylaştıkça çoğalan bir hazinedir!

Bu yazı Ekonomist dergisinin 14 Nisan 2019 tarihli 2019/15. sayısında yayınlanmıştır.



¹ OECD Secretary General Tax Report, G20 Leaders, Buenos Aires Arjantin, Aralık 2018.

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.

Yabancı bir şirketin Türkiye’de mukim anonim şirket hisselerini başka bir yabancı şirkete devretmesi durumunda ortaya çıkabilecek vergisel sonuçların, Türkiye-Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması çerçevesinde değerlendirilmesi

I. Giriş

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (“GVK”) uyarınca kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan, dar mükelleflerin vergilendirilmesinde mülkîlik ilkesi belirlenmiştir. Bu noktada, vergilendirme için ilgili gelir veya kazancın Türkiye’de elde edilmiş olması koşulu aranmaktadır.

Bu yazımızda, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayan dar mükellef statüsündeki bir yabancı şirketin, Türkiye’de mukim tam mükellef bir anonim şirkette sahip olduğu iştirak hisselerini başka bir yabancı şirkete devri, Türk vergi mevzuatı ve Türkiye-Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması çerçevesinde incelenmiştir.

II. Dar mükellefin vergiye tabi kazançları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nın 3. maddesi uyarınca; dar mükellef, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. GVK tam mükellefiyette şahsîlik ilkesini belirlemiş olmakla birlikte, dar mükellefiyette mülkîlik ilkesini kabul etmiştir. Nitekim, vergilendirme, gelirin veya kazancın Türkiye’de elde edilmiş olması koşullarına bağlanmıştır.¹

Dar mükellefler yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. KVK’nın 3. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında, GVK’nın 7. ve 8. maddesine atıf yapılmıştır. Bu çerçevede, işyeri ve daimî temsilci bulundurma konularında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri de geçerli olacaktır. Bu hükümler çerçevesinde yabancı kurumların Türkiye’de ticari mümessilleri, tüccar vekilleri ve memurları, acenteler aracılığı ile faaliyette bulunmaları durumunda daimî temsilcilik müessesesi gündeme gelebileceğinden dar mükellefiyet esasları uygulanabilecektir.²

KVK’nın 3. maddesinin 3. ve 4. fıkraları ise aşağıdaki şekildedir:

“(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları

¹ Öncel, Mualla - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami; “Vergi Hukuku”, 26. Baskı, Turhan Kitabevi, 2017, s: 257

² Öncel, Mualla - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami; “Vergi Hukuku”, 26. Baskı, Turhan Kitabevi, 2017, s: 337-338

taşımalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.)

b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır."

Bu doğrultuda, KVK'nın 26. maddesi uyarınca; dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumlar için vergiye tabi kazancının GVK'daki diğer kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimseye, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirme zorunluluğu getirilmiştir. Yine dar mükellefin vergiye tabi kazancı üzerinden kurumlar vergisi kesintisi ve KVK'nın 30/6. maddesi uyarınca ise stopaj uygulanacaktır.

Ayrıca, KVK'nın 26. maddesinin 2. fıkrasında, diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi veya aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamaların dikkate alınmayacağı düzenlenmiştir.

GVK'nın mükerrer 81. maddesinin 5. fıkrasında ise aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir:

"Dar mükelleflerin, yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz."

Yukarıdaki maddede genel olarak, değer artışında safi kazancın hesaplanması ve vergilendirilmesi hüküm altında alınmıştır. Buna göre safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

Ayrıca, söz konusu maddede dar mükelleflerin getirdikleri sermaye karşılığında iktisap ettikleri iştirak hisselerinin elden çıkarmalarında ise kur farkından doğan kazançların dikkate

alınmayacağı düzenlenmiştir. Bu noktada, sonradan yapılan düzenleme ile yabancı sermaye ve yerli sermaye arasındaki farklılıklar ortadan kaldırılmaya çalışıldığından, yabancı sermaye mevzuatı uyarınca sermayenin Türkiye'ye girişinde aranan izin sistemi, bilgilendirme sistemine dönüştürülmüştür. Bu nedenle, izin alma zorunluluğu kaldırıldığından; GVK'nın mükerrer 81. maddesinin uygulamasında izin alma şartının bildirim yapılması şeklinde dikkate alınması gerekmektedir. 3

III. Kazancın Türkiye'de vergilendirilebilmesi için gereken şartlar

Yukarıda belirttiğimiz üzere, KVK'nın 3. maddesinin 3/e bendinde, Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar dar mükellefiyet kurum kazançlarından sayılmıştır.

Türkiye'de elde edilmiş olma şartını değerlendirebilmek için GVK'nın 7. maddesinin 7. fıkrasının incelenmesi gerekmektedir. İlgili madde uyarınca, kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

Aynı madde hükmünde, "değerlendirme"den maksadın, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması olduğu belirtilmiştir.

Bu açıdan bakıldığında, yabancı bir şirket elinde tuttuğu Türkiye'de mukim tam mükellef anonim şirket hisselerini Türkiye'de mukim başka bir tam mükellefe devreder ise diğer kazanç ve irat Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

Buna karşın, yabancı şirketin elinde tuttuğu Türkiye'deki tam mükellef anonim şirket hisselerini başka bir yabancı şirkete devretmesi durumunun ise daha detaylı şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili lafzi yoruma gidildiğinde, diğer kazanç ve irat Türkiye'de elde edilmiş olmayacaktır. Öte yandan, konu ile ilgili diğer bir yorum ise, el değiştiren ve devredilen hisselerin merkezi Türkiye olduğundan; söz konusu hisselerin Türkiye'de mukim tam mükellef bir şirkete veya yurt dışında mukim bir yabancı şirkete satılmasına bakılmaksızın, satış kazancının Türkiye'de vergilendirilmesi şeklindedir. Dolayısıyla, GVK'nın 7. maddesinde yer alan "işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi" şartı gereği, iştirak hisselerinin el değiştirmesi resmi olarak Türkiye'de olacak; pay defterine gerekli kayıtların işlenmesi, satışla ilgili resmi muameleler, ortaklık değişiminin duyurulması gibi işlemlerin hepsi işin Türkiye'de yapıldığının kabulü anlamına gelecektir. Nitekim, yabancı şirket zamanında Türkiye'ye aynı veya nakdi sermaye getirerek elde etmiş olduğu söz konusu iştirak hisselerini sonradan satarak sermayesini geri almaktadır. Bu noktada, yabancı şirketin getirmiş olduğu sermaye değerlendirilmiş ve kazanç elde etmesine yol açmıştır.

Yer verilen ve yoruma açık olan bu hüküm uyarınca, dar mükellefin elde ettiği kazancın vergilendirilmesi için

³ Başak, Levent; "Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme", 2. Cilt, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s: 1783

Türkiye’de yaratılan gayrisafi hasıladan gerçekleşmesi yani Türk ekonomisinde yaratılan değerlerden kaynaklanması gerekmektedir.⁴

Buna karşın, doktrinadaki ağırlıklı görüş, yabancı bir şirketin Türkiye’de mukim bir şirkette sahip olduğu hisselerini yine Türkiye’de mukim bir kişiye satması halinde vergileme hakkının Türkiye’de olacağı, satış işleminin yurt dışında mukim bir kişiye gerçekleşmesi durumunda ise işlemin Türkiye’de gerçekleşmemiş olması şartıyla, vergileme hakkının Türkiye’ye ait olmayacağı yönündedir.

Devri planlanan hisseleri ihraç eden şirketin nev’i, devre istinaden sözleşme akdedilip Türk Makamlarına sunulup/ sunulmayacağı, devir işleminin ilgili ticaret sicili nezdinde tescilli gerekip gerekmediği hususlarının uygulamada ayrıca değerlendirilmesi ve hisseleri devredilecek şirketin esas sözleşme hükümlerinin yer verilen hususlar ve karar alma gerekliliği bakımından ayrıca incelenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

IV. Türkiye-Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında değerlendirme

İşlemin, yerel mevzuat yanında, hisseleri devreden yabancı şirketin mukimi olduğu ülke ile Türkiye’nin akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (mevcut ise) çerçevesinde de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları incelendiğinde, şirket hisselerinin elden çıkartılmasından doğan kazancın genellikle anlaşmaların 13. maddesinde ve “Sermaye Değer Artış Kazançları” başlığı altında ele alındığı görülmektedir. Bu minvalde, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinin, satışın Türkiye’de yerleşik bir mükellefe yapılması veya iktisap ve elden çıkartma arasındaki sürenin durumu gibi şartlara bağlandığı görülmektedir. Keza, her anlaşmanın kendi içerisinde farklı hüküm ve şartlar içerebileceği de göz önünde bulundurulmalıdır.

Yazımızda yer verilen konu ile ilgili olarak Türkiye ve Almanya arasında 19.09.2011 tarihinde akdedilen ve 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması incelenmiştir.

Almanya mukimi yabancı bir şirketin Türkiye’deki şirket hisselerini devretmesi sonucunda elde etmiş olduğu kazanç, “diğer kazanç ve irat” kabul edilmiş olduğundan; ilgili Anlaşma’nın 13. maddesi kapsamında değerlendirilecek olup buna göre;

“1. Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve 6. maddede belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet mukimince, değerinin yüzde ellisinden fazlası, doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlığı temsil eden hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

3. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların veya bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullandığı sabit bir yere ait menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) veya sabit yerin elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

4. Bir Akit Devlet mukiminin, uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçakların veya söz konusu gemi veya uçakların işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağladığı kazançlar, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

5. 1, 2, 3 ve 4. fıkralarda belirtilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca elden çıkarılanın mukim olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, bundan bir önceki cümlede bahsedilen ve diğer Akit Devlette elde edilen sermaye değer artış kazançları, iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde, bu diğer Akit Devlette vergilendirilecektir.”

Anlaşma’nın ilgili 13. madde hükmü incelendiğinde, 2. fıkradaki özellikli durum haricinde hisse senetleri maddede sayılan varlıklar dışında kalmakta olduğundan; 5. fıkra kapsamında değerlendirilmeli ve hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç, maddenin 5. fıkrası uyarınca kural olarak elden çıkarılanın mukim olduğu Akit Devlet; bir başka ifadeyle Almanya tarafından vergilendirilmelidir.

Söz konusu fıkranın “bununla birlikte” şeklinde başlayan cümlesindeki koşullar altında ise kaynak ülkeye yani Türkiye’ye de vergilendirme yetkisi tanınmıştır. Kaynak ülkenin hisse senedi alım satım kazançları üzerinden vergi alma yetkisine sahip olabilmesi için bu ülkeden elde edilen sermaye değer artış kazancı olması ve hisse senetlerinin iktisap ve elden çıkarılması arasındaki sürenin bir yılı aşmaması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

İlgili madde incelendiğinde, hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılmasından elde edilecek kazançların, bazı istisnai durumlar hariç elden çıkarılanın mukim olduğu ülkede vergilendirildiği görülmektedir. Buna göre, 1 yıllık elde tutma süresi sonrasında devredilen hisse senedi ve benzeri haklardan elde edilen gelirler sadece elde çıkarılanın yerleşik olduğu ülkede vergilendirilecektir.

Yer verilen maddenin istisnası ise 13. maddenin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, değerinin %50’sinden fazlası doğrudan veya dolaylı olarak gayrimenkul varlığı temsil eden hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılması durumunda vergilendirme hakkı kaynak ülkeye verilecektir.

Ayrıca, söz konusu maddenin incelemesinde, Anlaşma ile bir bütünlük arz eden Protokol’ün de dikkate alınması gerekmektedir. Protokol’ün “13. maddenin 5. fıkrasına ilişkili olarak” başlıklı 5. maddesi uyarınca ilgili fıkranın, Akit Devletlerden birinin tanınmış menkul kıymetler borsasında işlem gören şirketlerin hisselerinin elden çıkarılmasından veya bir şirketin yeniden yapılanması sürecinde hisselerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için uygulanmayacağı açıklanmıştır.

⁴ Öğredik, Gedik; “Yabancı Bir Şirketin Türkiye’deki İştirak Hisselerini Elden Çıkartması Halinde Vergileme”, Lebib Yalın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2007

Protokoldeki açıklama, Almanya mukimi yabancı kişilerin Türkiye’de kurulmuş olan Borsa İstanbul nezdinde kote edilmiş şirket hisselerinin alım-satımı karşılığında elde ettikleri sermaye değer artış kazançları veya bir şirketin yeniden yapılanması sürecinde hisselerinin elden çıkarılmasından sağladığı kazançlar üzerinden Türkiye’nin kaynak ülke olarak vergi alma yetkisinin bulunmadığı yönünde yorumlanmaktadır.^{5 6}

Protokolde geçen yeniden yapılanma ifadesi, Anlaşma’da tanımlanmamış olup yeniden yapılanmanın Türk mevzuatı içerisinde de bir tanımı mevcut değildir. Söz konusu ifadenin bir tanımının bulunmaması, Anlaşma hükümlerinin uygulamasında karışıklığa yol açmaktadır. Bu noktada, farklı uygulamalara yol açmamak adına Protokol’ün 5. maddesinde belirtilen “yeniden yapılanma” kavramının açıklığa kavuşturulması gerektiği kanaatindeyiz.

İlaveten, her ne kadar Türkiye-Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın değer artış kazancına ilişkin 13. maddesinde açıkça ifade edilmemiş olsa da söz konusu Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin, mukim oldukları ülkenin yetkili makamlarından, bu ülkenin mükellefi olduklarına dair mukimlik belgesi almaları gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen hususlar dahilinde, Türkiye-Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın değer artış kazançlarına ilişkin istisnai hükümleri aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

- ▶ Hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılmasından elde edilecek kazançlar elden çıkaranın mukim olduğu ülkede vergilendirilecektir. Ancak, hisselerin elde tutulma süresine bağlı bir istisna öngörülmüştür. Buna göre, 1 yıllık elde tutma süresi dolmadan devredilen söz konusu hisse ve benzeri haklardan elde edilen gelirler kaynak ülkede vergilendirilecektir. 1 seneyi aşkın süredir elde tutulan hisselerin devrinde, vergilemenin elden çıkaranın mukim olduğu ülkede gerçekleşeceğinin istisnası ise değerinin %50’sinden fazlası gayrimenkul varlıklardan oluşan hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılmasına ilişkindir.

- ▶ Almanya veya Türkiye’de tanınmış menkul kıymetler borsasında işlem gören şirket hisselerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar için Anlaşma’nın 13. maddesinin 5. fıkrası uygulanmayacaktır.
- ▶ Bir şirketin yeniden yapılanması sürecinde hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için de Anlaşma’nın 13. maddesinin 5. fıkrası uygulanmayacaktır.

V. Sonuç

Dar mükellef bir şirketin, Türkiye’de mukim anonim şirket hisselerini başka bir dar mükellef şirkete devretmesi sonucu ortaya çıkan değer artış kazancının vergilendirmesi konusu yazımızda ele alınmıştır.

Dar mükelleflerin vergilendirilmesi, elde ettikleri kazancın Türkiye’de elde edilmiş olma şartına bağlanmıştır. Bu noktada, aksine görüşler mevcut olmakla birlikte genel kabul gören görüş, yabancı bir şirketin, Türkiye’de mukim bir şirket hisselerini yurt dışında mukim başka bir şirkete satması halinde, işlemin Türkiye’de gerçekleşmiş olmadığı ve bu nedenle vergileme hakkının Türkiye’ye ait olmadığı yönündedir.

Yukarıda detaylıca açıklandığı üzere, devletler arasında imzalanmış ilgili Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın konuya istinaden ayrıca incelenmesi gerekmekte olup; anlaşma hükümleri, söz konusu işlemde elde edilen gelirin vergilemesinde vergileme hakkının hangi ülkede olduğunun tespiti bakımından önem arz etmektedir.

Türkiye ve Almanya arasında akdedilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında, hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç, Anlaşma’nın 13. maddesinin 5. fıkrası uyarınca kural olarak elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlet yani Almanya tarafından vergilendirilecektir. Öte yandan, maddede bazı istisnai durumlarda kaynak ülkeye de vergilendirme hakkı tanımlanmıştır. Şayet, elden çıkartılacak hisse senetlerinin 1 yıl elde tutma süresinden önce devredilmesi veya değerinin %50’sinden fazlası gayrimenkul varlıklardan oluşan hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılması durumunda kaynak ülkeden elde edilen sermaye değer artış kazançlarını vergilendirme hakkı istisnai olarak kaynak ülkeye verilmiştir.

⁵ Başak, Levent; “Almanya’da İkamet Eden Kişilerin Borsa Kaynaklı Hisse Senedi Alım-Satım Kazançlarının Vergilendirilmesi Esasları ve Dikkate Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, Yaklaşım, Mart 2017, Sayı:291

⁶ Yılmaz, Elif-Yalkın, Yonca; “Almanya İle İmzalanmış Olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına İlişkin Bazı Özellikli Konular”, Vergide Gündem, Aralık 2017



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.

Transparency in tax: Purpose and measures

The meaning of “transparency” is “easy to perceive or detect”. When it comes to “tax jargon”, “tax transparency” means putting pressure on “all countries” to move towards exchanging information automatically with their treaty partners” by using an appropriate standard.

After the 2008 economic crises, countries especially developed ones started searching for new ways to reach out new “tax revenues”. Because, the main reasons for the new tax paradigm are as follows:

- ▶ Budget deficits,
- ▶ Public interest on taxation issues of Multi National Enterprises (MNEs),
- ▶ Common perception of lack of contribution to tax revenues by MNEs,

In today’s environment, both in developed and developing countries’ tax administrations see that there is not much room to generate “additional indirect taxes”, but there may be more room for “direct taxes”. Therefore, the G20 in 2009 announced that the “era of bank secrecy was over” has been followed by other initiatives mainly under “tax transparency”.

Moreover, public interest regarding “taxation” has gained momentum in recent years. According to the United Nations’ Expert Report, more than 300 leading economists and lawyers appealed to Governments to work for “fiscal transparency” in May 2016. They expressed the view that “tax havens” served no economic purpose and that they should end.

With the support of the OECD and G20, the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (“the Forum”) main priority is to have “tax transparency standards”. Therefore, the Forum promotes the implementation of internationally agreed standards on exchange of information for tax purposes. In addition to “the agreed standards on exchange of information” for tax purposes, it also works “beneficial ownership information” in the tax area to improve the effectiveness of which is based on the Financial Action Task Force (FATF) standard.

Transparency measures in tax

The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes defined two internationally agreed standards on exchange of information for tax purposes:

- ▶ Exchange of Information on Request (EOIR).
- ▶ Automatic Exchange of Information (AEOI).

In addition to EOI, there are other transparency measures as follows:

- ▶ Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action 13 and Automatic Exchange of Country by Country Reporting.
- ▶ Effective us of beneficial ownership information.

EOIR is an exchange of information on a specific case being requested of one Competent Authority from another Competent Authority because the information is clearly related to the tax laws and regulations of the requesting country. The requesting country might ask an information i.e. financial, legal (substance), accountancy or ownership (beneficial owners). Even if the requesting country already has the information, the requesting country in no circumstances can deny it on the grounds of banking secrecy. However, the requesting country should guarantee full confidentiality in the handling of the information that transmitted by EIOR. 139 members have committed to implementing the international standard on EOIR.

On the other hand, AEOI is an automatic way of changing information and means a periodic and systematic exchange of information on a nonspecific case being requested of one Competent Authority from another Competent Authority based on international treaties and other agreements. In this case, paying entities or institutions collect the information at the source and transmit it in accordance with standardized and secure protocols between Competent Authorities. On the other hand, 100 countries and jurisdictions have committed to implementing the standard (Common Reporting Standard) on AEOI.

For AEOI purpose, OECD developed and approved the Common Reporting Standard ("CRS") to meet the G20 request. CRS covers a variety of "financial institutions" including not only traditional banks but also custodial institutions, certain insurance companies and investment vehicles i.e. funds.

Additionally, the standard also covers variety of customers i.e. individuals, entities, trusts and a requirement to look-through certain entities to report the beneficial owners. Finally, the information subject to exchange includes variety of financial account information for those customers i.e. as account balances and investment income.

According to the OECD Secretary's General Report of December 2018 to the G20 Finance Ministers in Buenos Aires, more than 85 countries have initiated more than 4500 reciprocal "AEOI" exchanges under CRS.

Transparency in transfer pricing: CbC reporting

BEPS actions covers to "automatic exchange in transfer pricing", which the action 13 called "Country-by-Country Reporting". According to the action 13, the participating tax authorities will automatically exchange key indicators i.e. such as profits, taxes paid, employees and assets of each entity of Multinational Enterprise Groups with each other.

By using these key indicators, tax authorities can make risk assessments not only for the transfer pricing arrangements but also BEPS-related risks to evaluate a tax audit basis. Action 13 is one of the minimum standards of BEPS and Turkey committed to implement the minimum standards of the BEPS including the action 13.

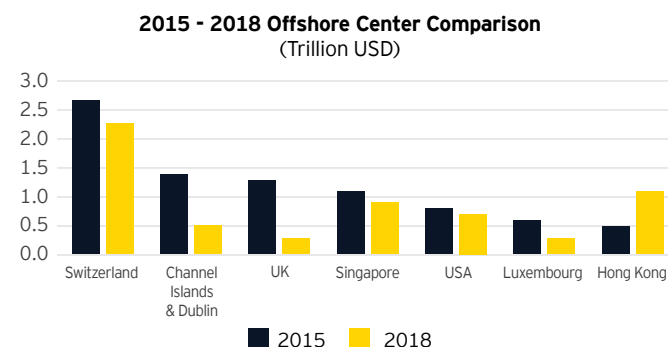
According to OECD, there are over 2000 bilateral exchange relationships activated with respect to jurisdictions committed to exchanging CbC reports as of April 2019.

Countries continue to negotiate arrangements for the exchange of CbC reports.

Off-shore centers before & after AEOI?

In recent years, offshore financial centers have increased and these centers continue to grow. According to BCG's Global Wealth Report 2018, global off-shore wealth amounted to US \$ 8.3 trillion in 2017 with a growth of 6% compared to the previous year. In the next 5 years, the average of offshore wealth is expected to grow by around 5%.

The comparative data of year 2015 and 2018 are as follows:



According to the report, historically offshore centers have been preferred for tax advantages. However, the regulations that entered into force in the last 10 years have reduced offshore interest. "Tax transparency regulations" are the most important factor in decreasing this interest.

The above table explains why the German government in the past years had purchased the financial account information of German citizens in Swiss banks. After AEOI, the wealth in major offshore centers decreased around 27% from 8,4 trillion USD in 2015 to 6,1 trillion USD in 2018 and AEOI may have an impact on this decrease.

Expectations from automatic exchange of information

AEOI will globally contribute to the integrity of the international financial and tax systems. In addition to that it will also support other global transparency agendas i.e. anti-money laundering and anti-corruption.

According to the OECD Secretary's General Report of December 2018 to the G20 Finance Ministers in Buenos Aires, countries have already collected approximately 93 billion EUR in unbudgeted tax revenue because of voluntary disclosure programs and other similar initiatives from 2009 to June 2018 due to the first exchanges with AEOI.

How can tax functions respond?

The ancient Chinese curse is "May you live in interesting times" and the meaning of "interesting" is used for "volatility, turbulence and uncertainty". In today's environment, taxpayers live in interesting times and they are surrounded by "transparency", "regulation", "anti avoidance rules" and "disclosures" in everywhere.

As a result of these developments, company shareholders, board of directors and beneficial owners, should closely follow the regulations on “tax transparency”. In a world that is increasingly transparent in terms of taxation, senior management is required to transform management approaches to adapt to “tax regulations to meet the changing needs of their business. Therefore, tax transparency should be considered as part of the company's strategy and risk management.

Information is a treasure that grows with sharing.

This article has been published in the Ekonomist magazine's issue 2019/15 dated 14.04.2019.



Assessment on taxation matters to arise in case a foreign company transfers the shares of a joint-stock company resident in Turkey to another foreign company within the context of DTT between Turkey and Germany

I. Taxable income of the non-residents

As per the Article 3 of the Corporate Tax (CTL) Law no.5520, non-residents are defined as entities without legal or business center in Turkey. The Income Tax Law (ITL) no.193 adopts the principle of territoriality in limited liability since taxation is tied up to the condition of deriving the income or gain in Turkey.

Non-residents are taxed solely on the income derived in Turkey. Income and revenue obtained by non-residents are defined in Article 3 of the CTL.

Accordingly, as per the Article 26 of CTL, concerning the non-resident foreign companies, if the taxable income consists of other earnings and revenues; it is indicated that the foreign company or its representative in Turkey is required to inform the tax office with a tax return in fifteen days as of the date that they're obtained. At that stage, corporate tax deduction will be applied on the non-resident's taxable income and withholding will be applied pertaining to the Article 30/6 of the CTL.

Also, as per the 2nd clause within Article 26 of the CTL, concerning the other income and revenue, excluding the provisions on foreign exchange gain arising during the disposal of securities acquired in return for capital in cash or capital in kind transferred to Turkey and participation stocks, it's indicated that the restrictions on the exemptions, registries, terms and durations regarding untaxation in Income Tax Law shall not be considered. The repetitive Article 81 of the ITL contains the following statement: In the calculation of capital gains derived during the disposal of securities acquired in return for capital in cash or capital in kind transferred to Turkey by non-residents through getting permission from relevant authorities according to foreign capital legislation and participation stocks, foreign exchange gains are not considered. At that point, since the subsequent amendment tries to eliminate the differences between foreign capital and domestic capital, the permitting system sought for the capital inflow to Turkey as per the foreign capital legislation has transformed into a notification system. Therefore, as the requirement to get permission has been removed, it is necessary to read the requirement of permission in the form of notification when applying the repetitive Article 81.

II. Terms required to tax the income in Turkey

As specified, it is indicated in the 3/e sub-clause of the CTL's Article 3 that other income and revenues obtained in Turkey has been considered among non-residents' corporate earnings. The requirement of being obtained in Turkey is

explained in the 7th clause of Article 7 within the ITL as “the payment should be made in Turkey or even if it’s made in a foreign country, it should be referred to the accounts of the payer in Turkey or to the accounts of the one whom has been made payment on behalf of or retained from its profits”.

As viewed from this aspect, in the circumstance that a foreign company sells the shares of a fully amenable joint-stock company in Turkey that it’s holding to another Turkish resident fully amenable company, other income and revenue will be occurred in Turkey.

However, if the foreign company sells the shares of a fully amenable joint-stock company in Turkey that it’s holding to another foreign company, that situation should be examined further in detail. If we prefer the literal comment concerning the matter, since the shares subject to a handover and transfer are of Turkish origin, regardless of the aforementioned shares are sold to a fully amenable company in Turkey or they are sold to a foreign company abroad, the gains acquired through the sale should be taxed in Turkey. Writing the share ledger, sales official proceedings, the whole process such as the introduction of partnership change implies recognition that the work is done in Turkey.

However it should be stated that, the predominant opinion within the literature points out that “if a foreign company sells its shares in Turkey to a Turkish resident person, the right of taxation will be on Turkey and if the sale is made to a person resident abroad then Turkey will not be entitled for taxation since the process is not handled in Turkey.

We are of the opinion that the matters such as the kind of corporation, whether a contract concerning the transfer would be signed up and submitted to the Turkish authorities or not, whether the transfer requires registration in the relevant trade registry or not should also be evaluated in terms of the practice and the provisions of the articles of association of the company to be transferred shall be examined separately in terms of the existing issues and the necessity to take decisions.

III. Assessment within the context of the DTT between Turkey and Germany

Regarding the subject of this article, the Double Taxation Treaty signed between Turkey and German on 19.09.2011 and effective as of 01.01.2011 has been examined.

Since the gains acquired by a foreign company through transferring its shares in Turkey is considered as “other income and revenue”, it would be evaluated within the context of Article 13 of the DTT with Germany.

(1) Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

(2) Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares and similar rights deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

(3) Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or of movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise) or of such fixed base, may be taxed in that other State.

(4) Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, or movable property pertaining to the operation of such ships or aircraft shall be taxable only in that State.

(5) Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident. However, the capital gains mentioned in the foregoing sentence and derived from the other Contracting State, shall be taxable in the other Contracting State if the time period does not exceed one year between acquisition and alienation.

Pertaining to the terms of the treaty, income arising from the disposal of shares shall be taxed by Germany, the contracting country where the seller is resident, as per the 5th clause of the treaty’s Article 13 except the particular circumstance indicated in the 2nd clause. Under the circumstances indicated in the sentence of the related clause starting as “however” Turkey, the country of origin is authorized for taxation. The time period between the acquisition and disposal of shares should not exceed one year and there should be a capital gain derived in that country, for the country of origin to be authorized to get taxes over purchase/sale gains. The exception to this is explained in the 2nd sub-clause of Article 13. If shares or similar rights over 50% of their value, directly or indirectly, consisting of shares representing property assets are sold, the country of origin would be entitled for taxation.

As per the Protocol’s (which shows unity with the treaty of Germany) Article 5 titled as “Regarding the 5th clause of Article 13”, it is indicated that the concerning clause shall not apply over the income arising from the sale of shares quoted in the stock exchange of one of the contracting countries or income arising from the disposal of shares in a company’s restructuring process.

The wording of restructuring in the Protocol is not defined in the Treaty and Turkish legislation does not have a definition for restructuring as well. The lack of a definition for the relevant wording leads complexity during the implementation of the provisions within the Treaty. At that stage, we are of the opinion that the concept of “restructuring” mentioned in Article 5 of the Protocol should be clarified in order not to lead to different practices.

Additionally, although it is not clearly mentioned in the Article 13 of the DTT between Turkey and Germany regarding the capital gains, taxpayers wishing to benefit from the terms of the Treaty should get a certificate of residence from the authorities of the country they are resident indicating that they are the taxpayers of that country.

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.

Nisan ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen en önemli konunun; ek mali yükümlülük ve ilave gümrük vergisi uygulamalarında tedarikçi beyanı ve ihracatçı beyanının sonradan verilmesine ilişkin yayınlanan yazı olduğunu söylemek yanlış olmaz. Ayrıca, bazı ülkeler menşeli elektrikli termosifon ve depolu su ısıtıcısı eşyalarının ithalatında getirilen dampinge karşı kesin önlem, bazı demir veya alaşımsız çelikten çubukların Dünya Ticaret Örgütü üyesi olmayan ülkelerden ithalatında tanımlanan gümrük vergisi ile varış öncesi gümrük işlemlerine ilişkin yapılan düzenlemeleri de bu ay içerisinde yapılan önemli düzenlemeler arasında saymak mümkündür.

1. Ek mali yükümlülük ve ilave gümrük vergisi uygulamalarında tedarikçi beyanı ve ihracatçı beyanının sonradan verilmesine ilişkin yazı yayımlandı.

Gümrükler Genel Müdürlüğü tarafından 29.03.2019 tarihli ve 43036522 sayılı Ek Mali Yükümlülük ve İlave Gümrük Vergisi Uygulamalarında Tedarikçi Beyanı ve İhracatçı Beyanının Sonradan Verilmesi konulu yazı yayımlanmıştır.

Bahse konu yazıda, 2017/4 sayılı İthalatta Alınan İlave Gümrük Vergilerinin Uygulanmasına Dair Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ ile 2017/10926 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Yürürlüğe Konulan Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Tahsili Hakkında Kararın Uygulanmasına Dair Tebliğ kapsamında ihracatçı beyanının sonradan verilmesine ilişkin bir hükme yer verilmediğinden bahisle söz konusu belgenin eşyanın serbest dolaşıma girişi sırasında ibraz edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Bu çerçevede, ilave gümrük vergisi veya ek mali yükümlülük uygulamaları kapsamında gerek ihracatçı beyanının gerekse tedarikçi beyanının eşyanın serbest dolaşıma girişi sırasında ibraz edilmesi gerektiğinden, sonradan ibraz edilen tedarikçi beyanı veya ihracatçı beyanı ile başvurularak geri verme talebinde bulunulmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

2. Varış öncesi gümrük işlemlerine ilişkin usul ve esasları düzenleyen genelge yayımlandı.

1 Seri No.lu Varış Öncesi Gümrük İşlemlerine İlişkin Gümrük Genel Tebliği (Varış Öncesi Gümrük İşlemleri) 23.01.2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış olup, 23.04.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna ilişkin olarak, varış öncesi gümrük işlemleri ile ilgili uygulamaya ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 2019/12 sayılı Genelge 08.04.2019 tarihinde yayımlanmıştır.

Bu genelge ile düzenleme yapılan hususlara özet olarak aşağıda yer verilmiştir:

a. Başvuruya ilişkin hususlar: Varış öncesi gümrük işlemlerinden YYS sahiplerinin doğrudan yararlanacağı, YYS harici yükümlülerin ise bu işlemlerden yararlanmak için Tebliğ ekinde yer alan başvuru formu ve diğer belgelerle birlikte Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüğüne başvurularını gerektiği belirtilmiştir.

b. Eşyaya ilişkin hususlar: Varış öncesi gümrük işlemlerinden yararlanılacak hammadde ve ara mamul niteliğindeki eşyaya ilişkin Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) listesinin Bakanlık internet sitesinde duyurulacağı belirtilmiştir.

c. Beyannameye ilişkin hususlar: Varış öncesi gümrükleme izni kapsamında tescil

edilecek gümrük beyannamesinin, özet beyanın ilgili satırında yer alan taşıma senedinin tamamını kapsaması gerektiği ve izin kapsamında tescil edilecek gümrük beyannamesine konu eşyanın bulunduğu konteyner içerisinde sadece aynı alıcıya ait Tebliğ kapsamındaki eşya olması ve başka alıcılara ait eşya olmaması gerektiği belirtilmiştir.

d. İzin geri alınmasına ilişkin hususlar: 1 Seri No.lu Varış Öncesi Gümrük İşlemlerine İlişkin Gümrük Genel Tebliği hükümlerinden yararlanan yükümlünün, Tebliğ'in 4'üncü maddesinde belirtilen şartları kaybetmesi halinde varış öncesi gümrükleme izninin geri alınacağı belirtilmiştir.

3. Bazı ülkeler menşeli elektrikli termosifon ve depolu su ısıtıcısı eşyalarının ithalatında dampainge karşı kesin önlem getirildi.

12 Nisan 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2019/11 sayılı İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ ile Çin Halk Cumhuriyeti, İtalya Cumhuriyeti ve Sırbistan Cumhuriyeti menşeli 8516.10.80.00.19 gümrük tarife istatistik pozisyonunda sınıflandırılan "Diğerleri (Termosifon-Elektrikli, Depolu Su Isıtıcısı)" eşyasının Türkiye'ye ithalatında aşağıda belirtilen oranlarda dampainge karşı kesin önlem uygulanmasına karar verilmiştir.

29.12.2018 tarihli 2. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 517 sayılı İthalat Rejimi Kararına Ek Karar'ın Ek-4'ünde aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

G.T.İ.P.	Eşyanın tanımı	Menşe ülke	Firma	Dampainge karşı önlem (CIF bedelin %)
8516.10.80.00.19	Diğerleri	Çin Halk Cumhuriyeti	Ariston Thermo (China) Co. Ltd.	22%
			Diğerleri	49%
		İtalya	Ariston Thermo S.p.A.	12%
			Ferrolli S.p.A.	16%
			Diğerleri	24%
		Sırbistan	Tüm Firmalar	29%

4. Bazı demir veya alaşımsız çelikten çubukların Dünya Ticaret Örgütü üyesi olmayan ülkelere ithalatında gümrük vergisi uygulaması tanımlandı.

18 Nisan 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 956 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile İthalat Rejimine Ek Karar'da değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişikliğe göre, İthalat Rejimi Kararına ekli (II) sayılı listede yer alan ve aşağıdaki tabloda GTİP'leri belirtilen eşyaya aynı tabloda gösterildiği şekilde (6) sayılı dipnot tanımlanmış ve anılan dipnot 72. faslına sonuna eklenmiştir.

G.T.İ.P.	Dipnot	Gümrük Vergisi Oranı (%)							
		1	2	3	4	5			9
						6	7	8	
7214.20.00.00.11		0	1,8	6,7	0	10	10	10	10 ⁽⁶⁾
7214.20.00.00.12		0	1,8	6,7	0	10	10	10	10 ⁽⁶⁾
7214.20.00.00.13		0	1,8	6,7	0	10	10	10	10 ⁽⁶⁾
7214.20.00.00.14		0	1,8	6,7	0	10	10	10	10 ⁽⁶⁾
7214.20.00.00.15		0	1,8	6,7	0	10	10	10	10 ⁽⁶⁾
7214.20.00.00.16		0	1,8	6,7	0	10	10	10	10 ⁽⁶⁾
7214.20.00.00.17		0	1,8	6,7	0	10	10	10	10 ⁽⁶⁾
7214.20.00.00.18		0	1,8	6,7	0	10	10	10	10 ⁽⁶⁾
7214.20.00.00.19		0	1,8	6,7	0	10	10	10	10 ⁽⁶⁾

⁽⁶⁾ Dünya Ticaret Örgütü üyesi olmayan ülkelere için gümrük vergisi %30 uygulanır.

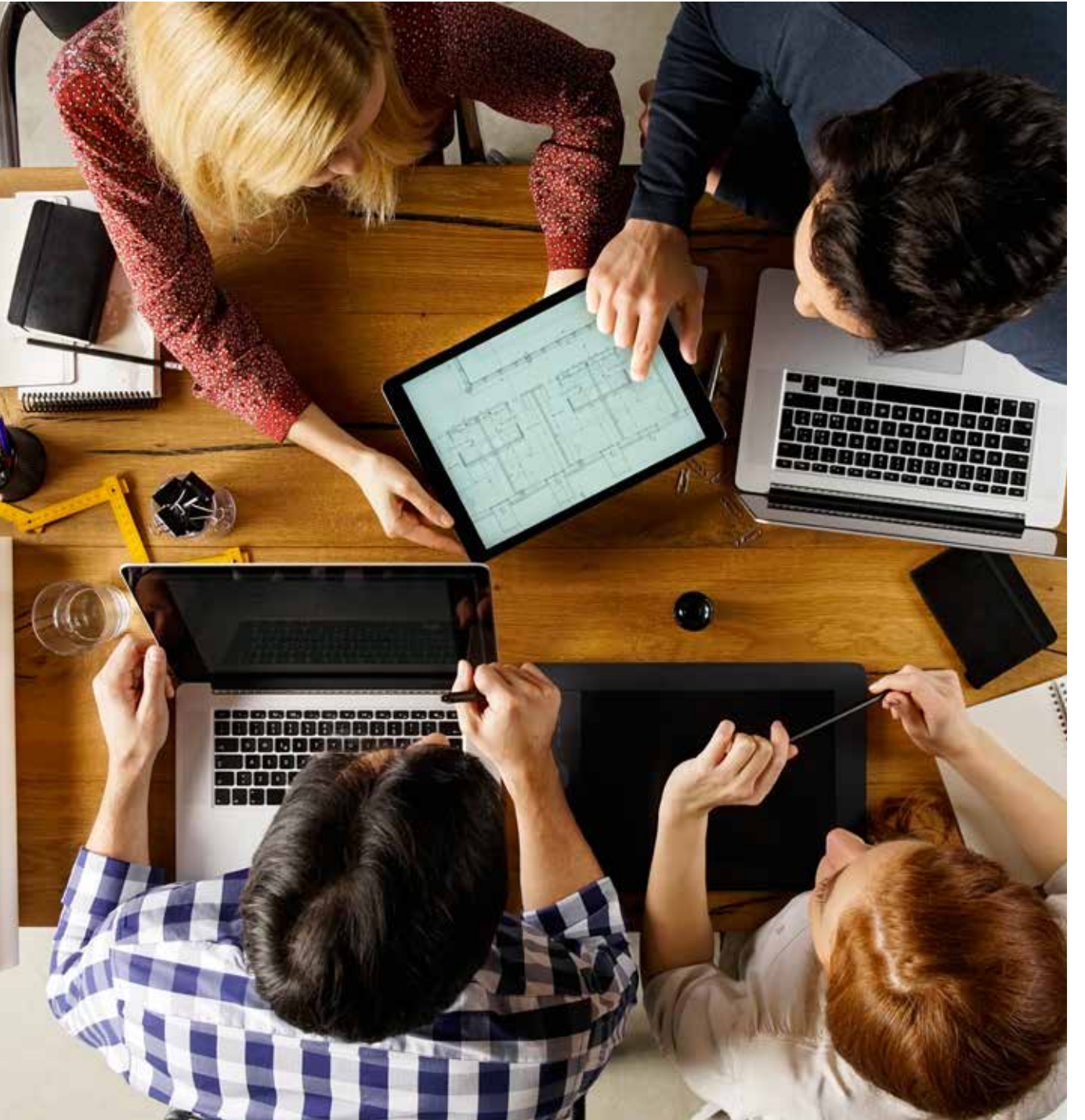
Dünya Ticaret Örgütü'ne üye olmayan ülkeler şu şekildedir; Aruba, Burma, Curacao, Eritre, Kiribati, Kosova, Marshall Adaları, Mikronezya, Monako, Nauru, Kuzey Kore, Palau, Filistin Bölgesi, San Marino, Sint Maarten, Türkmenistan ve Tuvalu.

5. Varış Öncesi Gümrük İşlemlerinden Yararlanacak Eşya Listesi yayımlanmıştır.

23 Ocak 2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Gümrük Genel Tebliği (Varış Öncesi Gümrük İşlemleri Seri No: 1) ile serbest dolaşıma giriş ve dahilde işleme rejimi kapsamında denizyolu konteyner taşımacılığı ile Türkiye Gümrük Bölge’sine gelen yerli üretimde girdi olarak kullanılabilen eşyanın ilgili rejime giriş işlemlerinin varışından önce başlanabilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Buna göre, Ticaret Bakanlığı’nca varış öncesi beyana ilişkin olarak yayımlanan Tebliğ’in 5’inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, mezkûr Tebliğ hükümlerinden yararlanacak eşyanın Genel Müdürlük tarafından belirleneceği ve Bakanlık resmi internet sitesinde duyurulacağı ifade edilmiştir.

Söz konusu uygulamadan yararlanacak eşyanın GTİP listesi ve “Varış Öncesi Gümrük İşlemleri Kılavuzu V.01” başlıklı rehber Gümrükler Genel Müdürlüğü İthalat ve Menşe Dairesi resmi internet sitesinde yayımlanmıştır.



Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Nisan ayında “Çalışma Hayatında Gündem”i belirleyen önemli konulardan biri 10 Nisan 2019 tarihinde açıklanan yapısal dönüşüm programında ifade edilen “Kıdem Tazminatı Fonu”nun BES (Bireysel Emeklilik Sistemi) ile entegre şekilde 2020 yılında hayata geçirileceği olmuştur.

Bunun yanında işçi-işveren ilişkilerinden kaynaklanan bazı özellikli ödemelerin SGK primi ve gelir vergi karşısındaki durumları gündeme gelmiş bulunmaktadır. Bunlardan en çok öne çıkanlar ise;

- ▶ Hediye çeki uygulaması,
- ▶ İkale (bozma) sözleşmesi düzenleyerek ödenen tazminatlar ve
- ▶ 7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu ile işe iade davalarında zorunlu arabuluculuğun dava şartı olarak öngörülmesi sonucunda işçinin işe başlatılmaması ancak belirli bir tazminatın ödenmesi hususunda tarafların anlaşmaya varması halinde kararlaştırılan ödemelerin durumu,

olmuştur.

Bir diğer önemli konunun ise “Büyük endüstriyel kazalarla ilgili hazırlanacak büyük kaza önleme politika belgesi ve güvenlik raporu tebliğlerin yayımlanması, Türk vatandaşlarının sosyal güvenlikleri bakımından değerlendirilmek üzere yurtdışında geçirdikleri süreleri gösterir ikamet ve/veya hizmet belgelerinin dış temsilciliklerimizde görev yapan sosyal güvenlik müşavirlikleri ve ataşelikleri tarafından elektronik ortamda düzenlenmesinin mümkün hale gelmesi olduğunu değerlendirmekteyiz.

Sosyal güvenlik ve iş hukukunda gündemi oluşturan ilgili konuların ayrıntıları aşağıda belirtilmiştir.

1. Kıdem tazminatı fonu yeniden gündeme geldi

Hazine ve Maliye Bakanı Sn. Berat Albayrak tarafından 10 Nisan 2019 tarihinde açıklanan yapısal dönüşüm programında; tamamlayıcı emeklilik sisteminin bir parçası olarak kıdem tazminatı fonunun 2020 yılında hayata geçirileceği, çalışanlardan ve işverenlerden yapılacak kesintilerin bireysel emeklilik sistemi (BES) ile entegre bu fonda toplanacağı ifade edilmiştir.

Çalışma hayatı içerisinde işçiler bakımından özellikle istifa halinde tamamen faydalanılamayan ancak yine de önemli bir iş güvencesi sağlayan kıdem tazminatı müessesesi, işverenler bakımından da önemli bir maliyet kalemini oluşturmaktadır. Yargısal aşamada da önemli yığılmalara yol açan uygulama konusunda yeni bir model önerisi üzerinde yoğunlaşmış bulunmaktadır. Fon taslağında yer alan hususlara geçmeden önce uygulamanın geçmişi ve farklılıkları hakkında kısaca aşağıdaki bilgileri verebiliriz:

Kıdem tazminatı hizmet akdinin sona ermesine bağlı olarak ödenen bir para olup, 3008 sayılı İş Yasası ile 1936 yılında ülkemizde uygulanmaya başlanmış ve toplu sözleşme sistemine geçilmesi ile birlikte (1960 ve 1970’li yıllarda) işçi yararına olacak şekilde gelişme kaydetmiştir. Örneğin 1936 yılında bu haktan faydalanmak için 5 yıllık bir kıdem gerekirken, 1975 yılında bu süre 1 yıla indirilmiştir. Aynı şekilde, tazminat tutarı da her bir kıdem yılı için 15 günlük ücret tutarında iken 1975 yılında bu miktar 30 günlük ücret tutarına yükseltilmiştir.

Kıdem tazminatı ile ilgili yasal düzenlemeler günümüzde 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesi ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu'nun 20. maddesinde benzer hak sahipliği şartları ile yer almakta iken, 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tazimi Hakkındaki Kanun'da ise farklı bir anlayış ile yer almaktadır. Örneğin bu meslek mensuplarının kıdem tazminatından faydalanabilmesi için 5 yıllık bir kıdem süresi şart koşulmuş ancak kıdem tazminatı tavanı gibi bir üst limit belirlenmemiştir.

1.1. Fon sistem nasıl işleyecek?

Mevcut durumda çalışanlara 12 aylık hizmete karşılık 30 günlük brüt ücret tutarında kıdem tazminatı ödenmekte, bu da aylık ücretin yüzde 8,3'üne karşılık gelmektedir. (Örnek: 01.01.2019-30.06.2019 tarihleri arasında kıdem tazminatı tavanı 6.017,60 TL olup, $(12 \times 6.017,60) = 72.211,20$ toplam tutarın %8,3'üne denk gelmektedir). Bireysel hesaba dayalı olacak kıdem tazminatı fonuna her ay hangi oranda kesinti yapılacağı belirsizliğini korumaktadır. İşçi tarafı mevcut %8,3'ün altında bir oran belirlenmesini karşı çıkarken işveren kesimi de fona yapılacak kesintinin (her ay ödenecek olması ve nemalanacak olması argümanları ile) daha düşük oranda tespitini istemektedir. Bir diğer konu ise fona devlet katkısının olup-olmayacağı konusundadır. Sosyal güvenlik primleri ve BES'te devlet sisteme yüzde 25 oranında katkıda bulunmaktadır. Devletin, kıdem tazminatı fonuna da işçi ve işveren adına yapılacak kesintinin yüzde 25'i oranında katkıda bulunması beklenmektedir.

Mevcut sistemde işten çıkarılan işçinin kıdem tazminatı işveren tarafından hemen ödenmektedir. Taslak çalışmada ise fonda biriken paranın (BES'te olduğu gibi) 56 yaşından önce çekilemeyeceği, sadece belli koşullarda, örneğin ev alırken fonda biriken paranın yarısının çekilmesi ve bu hakkı kullanabilmek için de en az 15 yıl birikim yapılması gibi hususlar yer almaktadır.

1.2. Temel sorun alanları

Henüz taslak aşamasında ve üzerinde çalışılmakta olan konu hakkında temel anlaşmazlık konuları kanaatimizce;

- ▶ Fona hangi kriterler üzerinden para ödeneceği,
- ▶ Tazminatların, fondan ne zaman çekilebileceği,
- ▶ Fona borcunu ödemeyen işverenlerin durumunun ne olacağı,
- ▶ Fona devlet katkısı miktarı,
- ▶ Mevcut işçilerin yeni sistemden muaf olup-olmayacağı,
- ▶ Birikmiş kıdemlerin durumu,
- ▶ Fonun işletiminin nasıl olacağı

gibi görülmektedir.

Sonuç olarak şu ifade edilebilir ki; kıdem tazminatı sisteminin yeniden yapılandırılması iradesi ağırlıkla yürütmeye kanadında oluşmuş olmakla birlikte, yeni bir modelin ihdas edilmesi olasılığı devletin tarafların kaygılarını bertaraf edecek şekilde sisteme katkısı temeline bağlı olacaktır. Konu netleştikçe gelecek sayılarımızda konu yeniden gündemimizde yer alacaktır.

2. "Hediye çeki" uygulaması aynı yardım mı, prime tabi bir kazanç mı sayılmalıdır?

Giyim ve yiyecek almaları için hediye çeki uygulaması şeklinde işverenler tarafından çalışanlara yapılan yardımların sigorta primine tabi olup olmadığı son dönemde oldukça tartışılmaktadır. Hediye çeki ödemelerinin;

- ▶ Sigortalıların kendilerine değil de mal temini yapılan firmaya ibraz edilen fatura karşılığında ödendiği,
- ▶ Üzerinde yazılı tutar kadar alışveriş yapma imkânı sağlayan bir ödeme aracı olduğu,
- ▶ Bu çeklerin işçilere, gördükleri işe karşılık olmaksızın belli ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak yardım amaçlı verildiği,
- ▶ Sadece giyim, yiyecek, erzak vb. gibi çekte belirtilen ihtiyaca karşılık alışveriş yapma imkânı sağladığı,

kabul edilmektedir.

Dolayısıyla hediye çeki uygulaması ücret ya da ücret niteliğinde kazanç kavramı içinde yer almadığından, sadece mal teminine ilişkin olarak personele verilen hediye çeklerinin prime esas kazançta dâhil edilmemesi gerekmekte olup, SGK uygulaması da bu şekilde devam etmektedir.

3. İkale sözleşmesi ile ödenen ücretler SGK primine tabi midir?

"İkale" kavramı bir şeyi gidermek, ortadan kaldırmak anlamına gelmektedir. Hukuki olarak ise mevcut bir sözleşmenin taraf iradeleri ile yeni bir sözleşme yapılarak ortadan kaldırılmasıdır. Uygulamada genelde karşılaşıldığı üzere işçinin kıdem ve ihbar tazminatı haklarının ödenmesi şartıyla işten ayrılma talebi istifa değil, ikâle (bozma) yapma yönünde bir icap olarak değerlendirilmelidir¹. Sözleşme, ikale (bozma sözleşmesi) ile sona ermişse işçi 4857 sayılı İş Kanunu ile getirilen iş güvencesi hükümlerine dayanarak feshin geçersizliğini iddia edemeyecektir. Ayrıca ikale icabı işverenden gelmişse kanuni tazminatlarına ilaveten işçiye ek bir menfaatin sağlanması (makul yarar) mümkün bulunmaktadır. Aksi halde iş sözleşmesinin ikale ile sona erdirildiğinden söz edilemeyeceği konusunda içtihatlar bulunmaktadır.

5510 sayılı Kanun'un 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödemelerin prime esas kazançta tabi tutulmayacağı, ancak Kanun'da sayılan istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılınsın tüm ödemelerin prime esas kazançta tabi tutulacağı düzenlenmiştir.

İş akdinin ikale (bozma) ile sona ermesi durumunda; kararlaştırılan ikale bedelinin hangi kalem alacakları/ tazminatları kapsadığının belirtilmesi ve bu alacakların/ tazminatların 5510 sayılı Kanun'un 80'inci maddesinin (b) bendinde istisna tutulan ödemeler arasında yer alması halinde sigorta primine esas kazançta dahil edilmemesi, bu istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılınsın tüm ödemelerin prime esas kazançta dahil edilmesi gerekecektir.

¹ Cumhur Sinan Özdemir, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 2019/Nisan

4. Arabuluculuk uygulaması ve işe iade dışında anlaşmaya varılması halinde SGK ve gelir vergisi mükellefiyeti

Hukuk uyuşmazlıklarının arabuluculuk yolu ile çözümlenmesi 07/06/2012 tarihinde kabul edilen 6325 sayılı "Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu" çerçevesinde yürütülmektedir. Ancak 12/10/2017 tarihinde kabul edilen 7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu, 4857 sayılı İş Kanunu'nda da çok önemli değişiklikler yapmıştır. İşe iade davalarında zorunlu arabuluculuğun dava şartı olarak öngörülmesi bu değişikliklerden en önemlisidir. Ancak 7036 sayılı Kanun'da arabuluculukla ilgili hükümler ayrıntılı olarak düzenlenmesine rağmen, arabuluculuk faaliyeti sonunda "işe iade dışında anlaşmaya varılması" halinde SGK ve gelir vergisi mükellefiyetinin ne olacağı belirtilmemiştir.

SGK'ya göre arabuluculuk faaliyeti sonucu işe iade dışında anlaşmaya varılması halinde; iş sözleşmesinin fesih tarihi işverence işçinin işten çıkarıldığı tarih olacağından ve işçiye iş güvencesi tazminatı ile en çok dört aya kadar doğmuş bulunan ücret ve diğer haklarının ödenmesi de söz konusu olmayacağından, iş akdinin feshinden sonraki süre için işverenin SGK'ya aylık prim ve hizmet belgesi/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmamaktadır².

Bu anlamda arabuluculuk yolu ile çözüme varılması halinde iş akdinin fesih tarihi işçinin işten çıkarıldığı tarih olduğundan, bu aşamada öngörülen ücretler nedeniyle sigortalı adına ek bir prim gün sayısı kazancı, işverenler açısından da ek aylık prim ve hizmet belgesi düzenleme yükümlülüğü oluşmamaktadır.

► Dava sonucu işe iade halinde SGK bildirim

Dava sonucu işe iadesine karar verilmiş işçiler için (işverence işe başlatılıp başlatılmadığı üzerinde durulmaksızın) fesih tarihinden itibaren en çok dört aylık ücretin tıpkı çalışılmış gibi hesaplanarak işçiye ödenmesi ve SGK ek bildirimlerinin de yasal süre içinde yapılması gerekmektedir.

► İkale/iş sonu/iş kaybı/iş güvencesi tazminatları gelir vergisine tabi midir?

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/1 maddesinde; 4857 sayılı İş Kanunu'na göre ödenen işe başlatmama tazminatının (arabuluculuk sonucu öngörülen tazminat dâhil) tamamı ile 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 yardımların kıdem tazminatı tavanını aşmayan kısımları vergiden istisna tutulmuştur. 4857 sayılı Kanun'un 21. maddesine göre boşta geçen süre için ödenecek tutar ücret olarak değerlendirileceğinden gelir vergisine tabi olacaktır.

5. Büyük endüstriyel kazalarla ilgili hazırlanacak "büyük kaza önleme politika belgesi" (BKÖP) ve "güvenlik raporu" tebliğleri 19 Nisan 2019 tarihinde yayımlanmıştır.

Tebliğlere göre; alt seviyeli bir kuruluşun işletmecisi tebliğde belirtilen bilgileri ve formatı dikkate alarak bir "BKÖP belgesi", üst seviyeli bir kuruluşun işletmecisi ise tebliğde belirtilen bilgileri ve formatı dikkate alarak bir "güvenlik raporu" hazırlamak zorundadır. Üst seviyeli bir kuruluşun güvenlik raporunun olmaması durumunda kuruluşun tamamında işin durdurulmasına kadar müeyyideler mevzubahis bulunmaktadır. Aykırılıklar halinde; işletmeler hakkında 2872 sayılı Çevre Kanunu ve 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

6. Yurtdışı ikamet ve hizmet belgeleri elektronik ortama taşındı.

Dış temsilciliklerdeki ateşelik ve sosyal güvenlik müşavirlikleri tarafından hazırlanan ikamet ve/veya hizmet belgeleri imzalayan kişi bilgileri ve ıslak imzasız olarak elektronik ortama taşınmış ve SGK görevli personelinin erişimine açılmıştır. Yurtdışı borçlanması için müracaat eden vatandaşlar tarafından Kuruma ibraz edilen kişi bilgileri ve ıslak imza taşımayan elektronik belgeler borçlanmak için yeterli kabul edilecektir. Onu ile ilgili detaylar 28.03.2019 tarihli Sosyal Güvenlik Kurumu Genel Yazısı ile açıklanmıştır.



² Konuyla ilgili tereddütleri gidermek için SGK tarafından 28/02/2019 tarih ve E.3381987 Sayılı Genel Yazı yayımlanmıştır.

Mark Weinberger vergi reformunun birinci yılını değerlendirdi



EY Global CEO'su ve Yönetim Kurulu Başkanı Mark Weinberger, ABD'de gerçekleştirilen vergi reformunun bir yılını doldurması sebebiyle yaptığı açıklamada, yapılan düzenlemelerin çok pozitif sonuçlarının görüldüğünü ve bunların daha başlangıç olduğunu söyledi. Gerçekleştirilen vergi indirimleriyle işletmeler ve hane halkları üzerindeki vergi yükünün hafiflediğini, halkın cebinde daha fazla para kaldığını, şirketlere ise daha fazla yatırım yapma fırsatı sağlandığını belirten Weinberger, vergi reformunun etkilerinin birkaç yıla kadar daha belirgin şekilde hissedileceğini ekledi.

Trump yönetiminin gerçekleştirdiği vergi reformuna ilişkin olarak gerek önde gelen ekonomistlerden gerekse ABD basınından gelen eleştirilerin tersine, elde edilen sonuçları olumlu değerlendiren Weinberger açıklamasına şöyle devam etti: "EY CEO'su ve Hazine Bakanlığı'nın vergi politikasından sorumlu eski bir yetkilisi olarak mesleki hayatımın büyük bölümünü, vergi ve iş dünyasının kesiştiği bir noktada geçirdim. ABD siyasetinde yer alan bütün taraflardan liderler, ABD'nin eski ve rekabetçi olmayan vergi sisteminin değiştirilmesi konusunda uzun yıllardır hemfikirdi. Benim yeni vergi yasasına verdiğim destek, aileler üzerindeki vergi yükünü azaltması ve küresel işletmelerin ABD'deki çalışanlarına ve operasyonlarına yatırım yapmalarının önündeki engelleri kaldırması esasına dayanıyor. Vergi yasasında yapılacak bir değişikliğin çalışanlara daha yüksek ücret ve uzun vadeli ekonomik büyüme getireceğini düşünüyordum. Vergi reformunun sadece ilk bir yılında öngörülen faydalar hayata geçirilmiş görünüyor. Ülke genelinde çalışanların ücretleri ve yan haklarında iyileşmeler gözleniyor. ABD'de ücretler 2018'de yüzde 3,2 ile 2009'dan bu yana görülen en yüksek oranda arttı. ABD ekonomisinde 2,6 milyonun üzerinde yeni istihdam imkânı oluşturuldu. İşletmeler kurumlar vergisi oranı indiriminin ardından ceplerinde kalan parayla ağırlıklı olarak ABD'de yatırım yapmaya başladılar. Toplamda 2018'de yapılan yatırımların tutarı yaklaşık 3 trilyon dolar. Bunun 460 milyar doları AR-GE. Bütün bunlar uzun vadede sürdürülebilir çok güçlü bir ekonomik büyümeye işaret ediyor. Eğer vergi reformu hayata geçirilmemiş olsaydı, bu ölçekte bir büyüme kaydetmemiz mümkün olmayacaktı. Yasanın eksikleri de var kuşkusuz, hala yazılması gereken düzenlemeler ve yapılması gereken teknik düzeltmeler söz konusu. Pozitif sonuçlarının sadece bir kısmını gördük, Amerikan halkı ilerleyen yıllarda daha fazlasını hissedecek".

Mark Weinberger EY Global CEO ve Yönetim Kurulu Başkanı olarak görevi Temmuz 2019'da Carmine di Sibio'ya devredecek. Weinberger eski ABD başkanlarından Bill Clinton tarafından ABD Sosyal Güvenlik Danışma Kurulu'na atanmış, George W. Bush döneminde ise vergi politikasından sorumlu ABD Hazine Bakan Yardımcısı olarak görev yapmıştı.

OECD'de ücretlerin dörtte birinden fazlası yasal kesintilere gitti

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) yayınladığı ve ücretler üzerinde vergi ve yasal kesintilerin oluşturduğu yükün ele alındığı yeni bir rapor, çalışanlar açısından en ağır vergi yükünün Belçika ve Fransa'da olduğunu gösterdi. Ortalama bir çalışanın işverene maliyeti ile eline geçen net ücret arasındaki fark baz alınarak çeşitli hesaplamaların yapıldığı rapora göre, çocuk sahibi olmayan bekâr bir çalışanın vergi yükünün yüzde 52,7 olarak belirlendiği Belçika'yı Almanya (%49,5), İtalya (%47,9), Avusturya ve Fransa (47,6) izliyor. Taxing Wages (Ücretlerin Vergilendirilmesi) 2019 isimli çalışmada, Türkiye bekâr çalışanların yer aldığı kategoride ücret üzerindeki vergi yükü bakımından yüzde 38,9 ile 17. sırada yer alıyor. Türkiye'de tek kişinin çalıştığı iki çocuklu bir ailenin üzerindeki vergi yükü ise 2018 yılı için yüzde 37,2 seviyesinde hesaplanmış. Türkiye'nin sekizinci olarak görüldüğü "tek kişinin çalıştığı iki çocuklu ailelere" ilişkin sıralamanın tepesinde ise Fransa var. Ücret üzerindeki vergi yükünü gösteren bu iki sıralamada ülkemize ait oranlar birbirine çok yakın olsa da bekar/çocuksuz ve tek kişinin çalıştığı iki çocuklu çalışan gruplarındaki durumu gösteren listelerdeki yerimiz epey farklı ve bunun önemli bir nedeni var.

► Çocuklu aile faktörü

OECD ülkelerinin büyük bölümünde, çocuklu aileler için ortalama vergi yükü, aynı gelir seviyesinde olan ve çocuk sahibi olmayanlara kıyasla daha düşük. Özellikle bazı ülkeler açısından bu iki farklı grubun ücretleri üzerindeki vergi yükü ve buna bağlı olarak o ülkelerin sıralamalarındaki yeri belirgin şekilde değişiyor. Başka bir deyişle, gelişmiş ekonomilerin büyük bölümünde çocuklu aile olmak gerçek anlamda desteklendiğinden, ücret üzerindeki vergi yükü oranında da önemli farklılıklar gözleniyor. Örneğin Almanya'da, çocuğu olmayan bekâr bir çalışanın ücreti üzerindeki vergi yükü yüzde 49,5 olarak belirlenmiş. Yani OECD içinde ücret üzerindeki vergi yükünün en ağır olduğu ikinci ülke. Diğer taraftan, Almanya'da tek kişinin çalıştığı iki çocuklu aileler üzerindeki vergi yükü ise yüzde 34,4.

İki sıralama karşılaştırıldığında, bekâr/çocuksuz ve tek kişinin çalıştığı iki çocuklu ailelerin vergi yükü oranındaki en büyük farklılıklara Kanada, Polonya, Macaristan, Almanya, İsviçre, Belçika ve ABD'de rastlanıyor. Yani çocuklu ailelere en önemli desteklerin bu ülkelerde sağlandığı görülüyor. 2018 yılı itibarıyla OECD'de tek çalışanın olduğu çocuklu aileler için ortalama vergi yükü yüzde 26,6. Yani brüt ücretin dörtte birinden fazlası vergi ve yasal kesintilere gitmiş. Buna göre, çocuk sahibi ailelerden yapılan net kesintiler, bekâr çalışanlardan yapılanlardan 10 puan daha azken, Türkiye'de aradaki fark sadece 1,7 puan. Bu ülkelerden birçoğunda destekler zaten çok uzun yıllardır güçlü iken, birkaç ülkede ise yakın zamanda yapılan reformlar etkisini göstermiş.

► NPATR açısından Türkiye'nin durumu

OECD tarafından raporun özet sunumunda öne çıkarılan bir diğer unsur da kişisel gelir vergisi (PIT) ve çalışandan kesilen sosyal güvenlik katkılarının toplam brüt ücrete oranını gösteren NPATR (net kişisel ortalama vergi oranı) değeri ile ilgili. OECD'ye göre Türkiye yüzde 26,2 ile tek kişinin çalıştığı iki çocuklu aile kategorisinde NPATR oranının en yüksek olduğu ülke. Bu sınıflandırmada negatif olarak öne çıkan Türkiye'yi, yüzde 25,2 ile Danimarka izliyor. Tek kişinin geçindirdiği iki çocuklu aile kategorisinde NPATR için 2018 yılı OECD ortalaması yüzde 14,2. Bu şu anlama geliyor: İki çocuklu bir ailede eşlerden sadece birinin çalışması durumunda, brüt ücretin yüzde 14'ü vergiye gidiyor. Türkiye ise yüzde 26,2'lik NPATR oranıyla bu grupta vergi yükünü OECD içinde en fazla hisseden ülke olarak dikkat çekiyor.

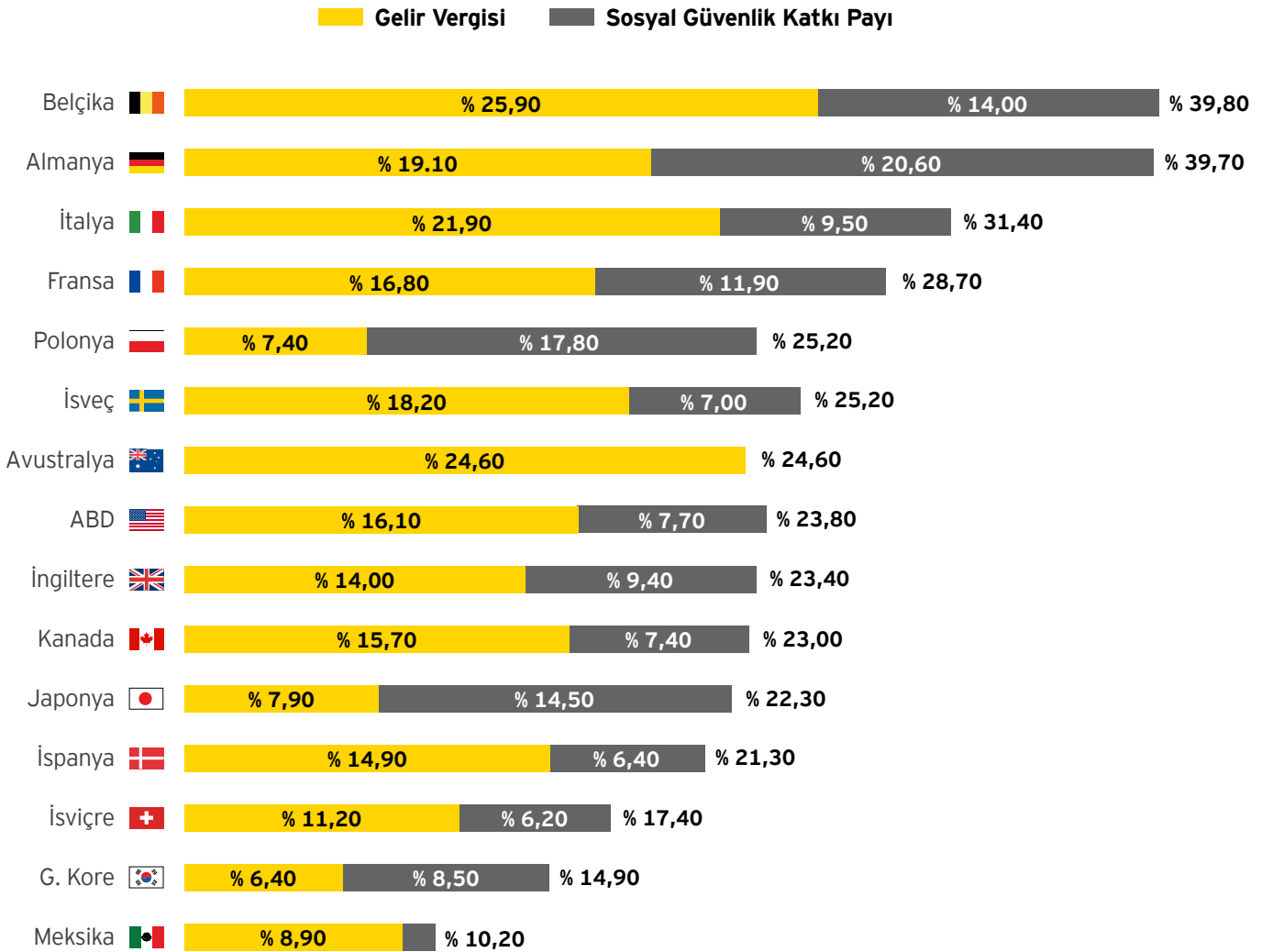
OECD üyesi ülkelerin önemli bölümü aslında vergi oranlarının ve vergi yükünün son derece ağır olduğu gelişmiş ekonomilerden oluşuyor, ancak çocuk sahibi çalışanlara yapılan nakit yardımlar sayesinde ailelerin vergi yükü hafifliyor.

► Batılı ülkelerde destekler güçlü

Almanya'da Bakanlar Kurulu birkaç ay önce, Maliye Bakanı Olaf Scholz'un hazırladığı ve çocuk parası zammıyla birlikte ailelere vergi avantajı sağlayan tasarımı kabul etti. 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren çocuk parasının her bir çocuk için 194 eurodan 204 euroya yükseltileceği açıklandı. Almanya'da 4'üncü ve daha fazla çocuk için ödenen çocuk parası miktarı ise 225 euro. OECD üyesi çok sayıda ülkede gelir durumlarına bakılmaksızın çocuklu ailelere, çocukları belirli yaşa gelene kadar değişen tutarlarda nakit yardımlar yapılıyor. Gelişmiş ekonomilerin çocuklu ailelere sağladığı teşviklerin nedenlerinden biri de çoğunun yaşlı nüfusa sahip olması ve nüfus artışını destekleme çerçevesinde bu yönde politikalar izlemeleri şeklinde açıklanabilir.

Ülkemizde ise 2008 yılından beri yürürlükte olan "Asgari Geçim İndirimi" uygulaması mevcut. Kısaca AGİ olarak bilinen sistem, çalışanın ücretinden kesilecek gelir vergisinden, kendisi, eşi ve çocukları için her yıl belirlenen tutarlarda indirim yapılması esasına dayanıyor.

OECD'de vergi ve yasal kesintilerin brüt ücretler üzerindeki ortalama payı (% , 2018)



*Not: OECD ülkelerinden bazılarında yer verilen özet tabloda Türkiye yer almazken, rapora göre gelir vergisinin payı %13 dolayında, sosyal güvenlik katkılarının payı ise %15 olarak görünmektedir.



Trump'ın vergi beyannameleri için süre ikinci kez doldu

ABD'de Başkan Donald Trump'ın vergi beyannamelerinin açıklanması için Gelir İdaresi'ne (IRS) tanınan süre ikinci kez dolarken, Demokratlar'ın bu talebinin ne zaman karşılık bulacağı konusundaki belirsizlik devam ediyor.

Bu yılın başından beri Temsilciler Meclisi'nde çoğunluğu oluşturan Demokratlar geçtiğimiz ayın başında Trump'ın son altı yıla ilişkin vergi beyannamelerinin dökümünü istemişti. IRS'e gönderilen talepte ilk olarak 10 Nisan'a kadar süre tanınmış, bu süre daha sonra 23 Nisan tarihine uzatılmıştı.

Mevcut sistemde başkan adayları vergi beyannamelerini henüz seçim kampanyası sırasında açıklarken, Trump ödediği vergiler konusunda ülkenin yakın tarihi içinde şeffaf olmayan tek başkan olarak görünüyor. Daha önce de 1969-1974 döneminde başkanlık yapan Richard Nixon'ın beyannamelerini kamuoyuyla paylaşmadığı biliniyor.

IRS'in bağlı bulunduğu Hazine Bakanlığı ise ABD Adalet Bakanlığı ile devam eden görüşmelerin sonuçlanmasını bekliyor. Hazine Bakanı Steven Mnuchin, nihai kararın Adalet Bakanlığı ile yapılan görüşmelerin ardından 6 mayısta verileceğini söyledi. Bakan, mükelleflerin kişisel verilerinin korunması açısından bir takım anayasal soru işaretlerinin yanıt beklediğini daha önce ifade etmişti.

Demokratlar'a göre beyannamelerin durumu, Mnuchin'den çok Trump tarafından birkaç ay önce atanan IRS Başkanı Charles Rettig'in elinde. Trump'ın özel avukatı William Consovoy ise Hazine Bakanlığı'na iki ayrı mektup yazarak beyannameleri talep eden Demokratlar'ın Telsilciler Meclisi'nde oluşturdukları Komite'nin başında bulunan Richard Neal'ın anayasal yetkilerini aştığını belirtmiş. Komite bu tarz taleplerinin yerine gelmemesi durumunda mahkeme emri çıkarttırabiliyor. Yasalara göre Hazine Bakanlığı bu verileri paylaşmakla yükümlü.



İsviçre'deki referandumda vergi reformu oya sunulacak

İsviçre halkı 19 Mayıs 2019'da gerçekleştirilecek referandumda kurumlar vergisinde yapılması planlanan reform için oy kullanacak. İsviçre merkezli Tamedia medya grubunun yaptırdığı anketin sonuçlarına göre, halkın yüzde 62'sinin vergi reformu ve emeklilik fonlarının finansmanına ilişkin yapılacak yeni düzenlemeler için "evet" oyu kullanması bekleniyor.

Maliye Bakanı Ueli Maurer referandumla ilgili açıklamasında, vergi reformunun halktan alacağı onayın çok önemli olduğunu, aksi takdirde İsviçre'nin, düşük vergi oranları nedeniyle uluslararası arenada dışlanacağını ve eleştirilere hedef olmaya devam edeceğini söyledi. Maurer, "Bu tasarı çok önemli, ikinci kez 'hayır' dersek bir daha düzeltemeyiz" dedi.

Ülkede Şubat 2017'de yapılan referandumda, tüm şirketler için tek bir kurumlar vergisi oranına geçilmesi önerisi kabul görmemişti. Yabancı yatırım çekmek için adil olmayan çok cazip avantajlar sunmakla eleştirilen İsviçre, karşı karşıya kaldığı uluslararası baskıyla bu politikadan vazgeçmekte kararlı görünüyor. Ama bunu yaparken, yabancı şirketler için cazip bir lokasyon olma özelliğini de kaybetmek istemiyor. İsviçre yönetimi, Avrupa Birliği (AB) ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) talebi üzerine ülkede yerleşik 24 bin dolayındaki yabancı şirketler sunulan çok düşük vergi oranlarının geri çekilip uluslararası standartlara uygunluk sağlanacağı taahhüdünde bulunmuştu.

İsviçre'de faaliyet gösteren uluslararası şirketler, yerli şirketlere kıyasla çok daha düşük oranlarda kurumlar vergisi ödüyorlar. Bazı kantonlarda yerli şirketler için yüzde 12-24 arasında değişen kurumlar vergisi oranı yabancılar söz konusu olduğunda yüzde 7-12 seviyelerine kadar düşebiliyor.



Macron'dan vergi indirimlerini de içeren yeni plan

Fransa Cumhurbaşkanı Emmanuel Macron ülkede geçtiğimiz yılın Kasım ayından bu yana devam eden protestolara son vermek için yeni vergi indirimlerini de içeren önlemler açıkladı. Aralık ayındaki şiddet eylemlerinin ardından önce planlanan akaryakıt vergi artışlarını erteleyen ve hemen ardından yaklaşık 10 milyar euro değerinde bir önlem paketi hazırlayan Macron, bir süredir devam eden müzakereler sonucu kararlaştırılan ve yeni vergi indirimleri içeren planını ortaya koydu. Macron çalışanların ödedikleri gelir vergisinde indirim yapılacağını belirtti ancak indirimin detayları konusunda bilgi vermedi. Vergi indirimlerinden en çok, yüzde 14'lük en düşük vergi diliminde yer alanların faydalandırılacağını belirten Maliye Bakanı Bruno Le Maire'ın açıklamasında da oranlarla ilgili ayrıntılı bilgi yer almadı.

Nisan ayı içinde daha erken bir tarihte yapmayı planladığı açıklamasını, başkent Paris'teki Notre-Dame Katedrali'nde çıkan yangın nedeniyle iptal ederek 26 Nisan'a erteleyen Macron, 5 milyar euroyu bulacak vergi indirimlerine karşılık daha uzun saatler çalışılması gerektiğini ve kamu harcamalarını aşağı çekmek zorunda oldukları ifade etti. Macron açıklamasında, "Fransa komşularından biraz daha az çalışıyor. Daha fazla çalışmamız lazım" dedi. Açıklanan yeni plan, şirketlerin vergi yasalarındaki boşluklardan yararlanmalarının önüne geçilmesini amaçlayan tedbirleri de içerecek.

Macron'un açıklamalarının ardından geçtiğimiz hafta sonunda da gösteriler devam ederken, eylemciler yine "Vergi adaleti, sosyal adalet ve daha fazla demokrasi" taleplerini dile getiren sloganlar attı. Fransa'da örgütlü altı büyük sendikal konfederasyon ve Sarı Yelekliler, 1 Mayıs'ta da hükümeti birlikte protesto edeceklerini duyurdular.

Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
52	18.04.2019	TÜBİTAK TEYDEB programlarında bazı yenilikler yapıldı.
51	18.04.2019	1501 Sanayi Ar-Ge Destek Programına artık yalnızca KOBİ'ler başvurabilecek
50	15.04.2019	Kara taşıtı imalatçıları için geçerli olan, ilk dolum yağı ve akaryakıtla ilişkin ÖTV iade uygulamasının esasları belirlendi.
49	29.03.2019	Bazı vergi beyannamelerinin verilme süreleri değiştirildi.
48	28.03.2019	İkinci el taşıt ticareti yapan mükelleflere, binek otomobillerin alımında ödedikleri KDV'yi indirim hakkı tanındı.
47	26.03.2019	Bankaların, ihraç edip kendilerinin satın aldıkları varlığa dayalı menkul kıymetlerin dönemsel getirilerinden hesaplanması gereken BSMV'nin oranı % 1 olarak belirlendi.
46	25.03.2019	Son dönemdeki yasal düzenlemeler çerçevesinde KDV Genel Uygulama Tebliği'nde değişiklikler yapıldı.
45	25.03.2019	KDV, muhtasar, damga vergisi ve yıllık gelir vergisi beyannamelerinin verilme süreleri uzatıldı.
44	22.03.2019	İkinci el taşıt ticareti yapan mükelleflerce % 18 KDV'li olarak alınan taşıtların tesliminde uygulanacak KDV oranı belirlendi.
43	21.03.2019	Yurt dışında ihraç edilen tahvil faizleri ile döviz tevdiat faizlerine ilişkin tevkifat oranlarında değişiklik yapıldı.
42	21.03.2019	Geçici olarak yapılan KDV, ÖTV ve tapu harcı oran indirimlerinin süresi uzatıldı.
41	15.03.2019	"Vergiye uyumlu mükellef"ler için geçerli olan, vergilerin süresinde ödenmiş olması şartına ilişkin açıklamalar yapıldı.
40	15.03.2019	Uçuş ve dalış hizmetleriyle, tazminatlardaki istisna ve internet ortamında yapılan satışlarda esnaf muafiyi uygulaması hakkında açıklamalar yapıldı.
39	15.03.2019	İkale sözleşmesi kapsamında 27 Mart 2018'den önce ödenen tazminatlardan kesilen vergilerin iade usulü açıklandı.
38	11.03.2019	Uçaklar ve uçak simülatörlerinin amortisman oranı % 4'e düşürüldü.
37	04.03.2019	İhracat bedellerinin yurda getirilmesi zorunluluğuna ilişkin uygulamanın süresi 6 ay uzatıldı.
36	28.02.2019	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da bazı değişiklikler yapıldı.
35	28.02.2019	Bazı kürklerle üretilip ihraç edilen kara taşıtlarında kullanılan ilk dolum yağları ve akaryakıtların ÖTV oranları sıfırlandı.
34	25.02.2019	KDV, muhtasar, damga vergisi ve basit usul gelir vergisi beyannamelerinin verilme süresi ile defter beyan sistemi kayıt süresi uzatıldı.
33	22.02.2019	"Geri kazanım katılım payı"nın beyanı ve ödenmesine ilişkin esaslarda değişiklikler yapıldı.
32	22.02.2019	22 Şubat 2019 tarihinde yayımlanan 7166 sayılı Kanun'la vergi mevzuatında gerçekleştirilen değişiklikler.
31	20.02.2019	"KDV iadesi ön kontrol raporuna dayalı iade" 1 Mart'tan itibaren uygulanmaya başlıyor.
30	18.02.2019	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların Ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
29	15.02.2019	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde değişiklikler içeren 23 seri numaralı Tebliğ yayımlandı.
28	15.02.2019	Konkordato kapsamındaki alacakların, şüpheli alacak hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesine ilişkin sirküler yayımlandı.
27	15.02.2019	İnternet ortamında reklam hizmeti verenlere yapılan ödemelerde tevkifat uygulamasının usul ve esasları belirlendi.
26	13.02.2019	Geçici vergi beyannamelerinin verilme süresi 18 Şubat 2019 Pazartesi gününe kadar uzatıldı.
25	07.02.2019	1 Mart'tan itibaren hasılat esasına göre vergilendirilecek mükellefler ve vergi oranı belirlendi.
24	04.02.2019	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2018 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
23	30.01.2019	30 Ocak 2019 tarihinde yayımlanan 7162 sayılı Kanun'la vergi mevzuatında yapılan değişiklikler.

Vergi Takvimi

2019 Mayıs ayı mali yükümlülükler takvimi

10 Mayıs 2019 Cuma	16-30 Nisan 2019 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
15 Mayıs 2019 Çarşamba	Nisan 2019 dönemine ait özel tüketim vergisine tabi içecekler ve tütün mamullerine ilişkin ÖTV beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2019 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2019 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2019 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2019 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2019 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
17 Mayıs 2019 Cuma	2019 yılı 1. dönem (Ocak-Mart) geçici vergi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
20 Mayıs 2019 Pazartesi	Nisan 2019 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
23 Mayıs 2019 Perşembe	Nisan 2019 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
27 Mayıs 2019 Pazartesi	1-15 Mayıs 2019 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2019 dönemine ait gelir ve kurumlar vergisi stopajının (muhtasar) beyanı ve ödenmesi Nisan 2019 dönemine ait damga vergisinin beyanı ve ödenmesi Nisan 2019 dönemine ait katma değer vergisinin beyanı ve ödenmesi Yatırım indirimi stopajının (GVK geçici 61. madde) beyanı ve ödenmesi
31 Mayıs 2019 Cuma	Emlak vergisi ve çevre temizlik (konut dışı binalar için) vergilerinin 1. taksit ödemesi Vergi levhasının internet vergi dairesi üzerinden yazdırılarak alınması Veraset ve intikal vergisi 1. taksit ödemesi Nisan 2019 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Nisan 2019 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Nisan 2019 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2019 (Ücretler)						
Gelir dilimi	Vergi oranı					
18.000 TL'ye kadar	% 15					
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	% 20					
148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası	% 27					
148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisi tarifesi- 2019 (Diğer gelirler)						
Gelir dilimi	Vergi oranı					
18.000 TL'ye kadar	% 15					
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	% 20					
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası	% 27					
98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, fazlası	% 35					
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)						
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)					
2017	14,00					
2018	16,00					
2019	19,00					
Engellilik indirimi (2019)						
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)					
Birinci derece engelliler için	1.200					
İkinci derece engelliler için	650					
Üçüncü derece engelliler için	290					
Asgari geçim indirimi-TL (2019)						
Eşin çalışma durumu	Çocuk sayısı					
	Yok	1	2	3	4	5 veya fazla
Çalışıyor	191,88	220,66	249,44	287,82	307,01	326,20
Çalışmıyor	230,26	259,04	287,82	326,20	326,20	326,20
Konut kira geliri istisnası						
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)					
2017	3.900					
2018	4.400					
2019	5.400					
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)						
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)					
2017	11.000					
2018	12.000					
2019	14.800					
Arızî kazançlara ilişkin istisna						
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)					
2017	24.000					
2018	27.000					
2019	33.000					
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı						
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)					
01.07.2018 - 31.12.2018	5.434,42					
01.01.2019 - 30.06.2019	6.017,60					

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
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)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 - 05.09.2018	12
06.09.2018 tarihinden itibaren	22
Yeniden değerlendirme oranları	
Yıl	Oran (%)
2016	3,83
2017	14,47
2018	23,73
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2017	900
2018	1.000
2019	1.200

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2017	900
2018	1.000
2019	1.200
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 18,50
Avans işlemlerinde	% 19,50
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 19,50
Not: Bu oranlar 29.06.2018 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2017	1.865.946,80
2018	2.135.949,30
2019	2.642.810,00
Damga vergisi oran ve tutarları (2019)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	56,10 TL
Gelir tablosu	26,90 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	72,70 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	97,10 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	48,00 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	35,70 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2019)		
Evlatlıklar dahil fûrûğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	250.125 TL	
Fûrûğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	500.557 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	5.760 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	5.760 TL	
Vergi tarifesi (2019)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 290.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 700.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 1.500.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 2.700.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 5.190.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2019 - 31.12.2019 (TL)	
Brüt asgari ücret	2.558,40	
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	358,18	
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	25,58	
Gelir vergisi matrahı	2.174,64	
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	326,20	
Asgari geçim indirimi (Bekâr (-))	191,88	
Kesilecek gelir vergisi	134,32	
Damga vergisi (binde 7,59)	19,42	
Kesintiler toplamı	537,50	
Net asgari ücret	2.020,90	
Yıllık brüt asgari ücret		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2017	21.330,00	
2018	24.354,00	
2019	30.700,80	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2019-31.12.2019	2.558,40	19.188,00

Income Tax

Income tax tariffs- 2019 (Salaries)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 18.000	15 %					
For TRL 40.000; for the first TRL 18.000, TRL 2.700, for above	20 %					
For TRL 148.000; for the first TRL 40.000, TRL 7.100, for above	27 %					
For more than TRL 148.000, for TRL 148.000, TRL 36.260, for above	35 %					
Income tax tariffs- 2019 (Other income)						
Income bracket	Tax rate					
Up to TRL 18.000	15 %					
For TRL 40.000; for the first TRL 18.000, TRL 2.700, for above	20 %					
For TRL 98.000; for the first TRL 40.000, TRL 7.100, for above	27 %					
For more than TRL 98.000, for TRL 98.000, TRL 22.760, for above	35 %					
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)						
Year	Amount (TRL)					
2017	14,00					
2018	16,00					
2019	19,00					
Disability allowance (2019)						
Degree of disablement	Amount (TRL)					
For 1 st degree disabled	1.200					
For 2 nd degree disabled	650					
For 3 rd degree disabled	290					
Minimum living allowance-TRL (2019)						
Status of spouse	Number of children					
	No	1	2	3	4	5 or more
Employed	191,88	220,66	249,44	287,82	307,01	326,20
Unemployed	230,26	259,04	287,82	326,20	326,20	326,20
Exemption for house rental income						
Year when the income is derived	Amount (TRL)					
2017	3.900					
2018	4.400					
2019	5.400					
Exemption in capital gains (Except securities)						
Year when the gain is derived	Amount (TRL)					
2017	11.000					
2018	12.000					
2019	14.800					
Exemption in incidental income						
Year when the income is derived	Amount (TRL)					
2017	24.000					
2018	27.000					
2019	33.000					
The upper limit of severance pay exempt from income tax						
Period	Amount (TRL)					
01.07.2018 - 31.12.2018	5.434,42					
01.01.2019 - 30.06.2019	6.017,60					

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 (%)
2016	3,83
2017	14,47
2018	23,73
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2017	900
2018	1.000
2019	1.200

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2017	900
2018	1.000
2019	1.200
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 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 29.06.2018.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2017	1.865.946,80
2018	2.135.949,30
2019	2.642.810,00
Stamp duty rates and amounts (2019)	
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 56,10
Income statement	TRL 26,90
Annual income tax return	TRL 72,70
Corporate tax return	TRL 97,10
Value added tax and withholding tax returns	TRL 48,00
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 35,70

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2019)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 250.125	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 500.557	
For transfers conducted without any consideration	TRL 5.760	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 5.760	
Tax tariff (2019)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 290.000	1 %	10 %
For the next TRL 700.000	3 %	15 %
For the next TRL 1.500.000	5 %	20 %
For the next TRL 2.700.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 5.190.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings		
Payments / withholdings	01.01.2019 - 31.12.2019 (TRL)	
Gross minimum wage	2.558,40	
Social security premium employee's contribution (14 %)	358,18	
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	25,58	
Income tax base	2.174,64	
Income tax calculated (15 %)	326,20	
Minimum living allowance (Single) (-)	191,88	
Income tax to be withheld	134,32	
Stamp duty (7,59 per thousand)	19,42	
Total withholdings	537,50	
Net minimum wage	2.020,90	
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2017	21.330,00	
2018	24.354,00	
2019	30.700,80	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2019-31.12.2019	2.558,40	19.188,00

EY Hakkında

EY bağımsız denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Anlayışımız ve kaliteli hizmetlerimiz dünya ekonomisi ve sermaye piyasalarında güvenin oluşmasına katkıda bulunmaktadır. EY, güçlü yönetim ekibiyle tüm paydaş gruplarına verdiği sözleri yerine getirmekte ve bu şekilde çalışanları, müşterileri ve içinde yer aldığı diğer çevreler için daha iyi bir çalışma hayatı oluşturulmasında önemli bir rol üstlenmektedir.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret ediniz.

EY'nin sunduğu vergi hizmetleri

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. EY olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 140'tan fazla ülkedeki 32,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır.

© 2019 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

ey.com/tr
vergidegundem.com
facebook.com/ErnstYoungTurkiye
instagram.com/eyturkiye
twitter.com/EY_Turkiye