

Vergide Gündem

Tax Agenda

Ekim / October 2019

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde vergisel düzenlemeler

Dr. Merve Dolgun

OECD BEPS 8. eylem planı kapsamında gayri maddi haklar

Aydanur Çeçen Uluğ

English translation

Alumni Söyleşileri "İdil Kural"

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Dünyadan Vergi Haberleri

Elif Karaca

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information



Building a better
working world

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde vergisel düzenlemeler

Giriş

6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun 16 Mayıs 2012 tarihinde kabul edilip 31 Mayıs 2012 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. İlgili Kanun’un yürürlüğe girmesi inşaat sektöründe pek çok konuda çeşitli yeni düzenlemeleri beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda vergisel düzenlemeler ve teşvikler de yıllar içerisinde dinamik bir şekilde değişen sektörel faaliyetlere uyum sağlama sürecine girerek değişmiş ve dönüşmüştür.

Bu minvalde kat karşılığı inşaat işlerinin tamamını ilgilendirebilecek olan ve sektördeki birçok konuya açıklık getiren 7104 Sayılı Kanun Nisan 2018’de yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun’da hem KDV hem de maliyet hesaplamaları anlamında firmaların uygulamalarını netleştiren düzenlemeler yer almaktadır. Bunun dışında sektör faaliyetlerine; damga vergisi, tapu harcı, indirimli KDV uygulamaları anlamında pek çok alanda vergisel teşvikler sağlanmaktadır.

A. Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin değerlendirilmesi

Arsa sahiplerinin arsalarını nakit karşılığı satmak yerine müteahhit firmalar ile anlaşarak kat karşılığı olarak arsalarını satmaları inşaat sektöründe özellikle kentsel dönüşüm kapsamında yoğun olarak başvurulan bir uygulamadır. Arsa sahibinin müteahhide devrettiği arsa payı karşılığında müteahhidin yaptığı inşaatın bir kısmını konut veya işyeri olarak arsa sahibine teslimini düzenleyen sözleşmeler kat karşılığı inşaat sözleşmeleri olarak isimlendirilmektedir.¹ “Arsa payı karşılığı kat yapımı sözleşmesiyle yüklenici, arsa sahibinin arsası üzerinde ve arsadaki belli payların mülkiyetine karşılık bağımsız bölümler yapmak suretiyle bütünlük arz eden kat yapma borcu altına girmektedir.”² Bu modelde başlangıçta arsa sahibi ile müteahhit anlaşmakta, öngörülen projeye göre kat irtifakı tescil ve tesisi yapıp noterde sözleşme düzenlenmektedir.³

B. KDV düzenlemeleri açısından değerlendirme

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibi tarafından yapılan arsa teslimi ve proje bitiminde müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan daire ve/veya işyeri teslimi olmak üzere iki teslim olduğu göz önünde bulundurulmalı ve KDV düzenlemeleri de bu bakımdan değerlendirilmelidir.

1. Arsa sahiplerinin arsa teslimlerinin KDV açısından değerlendirilmesi

Öncelikle, arsa sahibi tarafından müteahhide yapılan arsa teslimlerinde vergisel uygulama, arsa sahibinin gerçek kişi veya şirket olmasına göre değişiklik arz etmektedir.

Arsa sahibinin gerçek kişi olması durumunda arsa teslimi KDV’siz olarak yapılabilecektir. Teslim alınan arsa bedeli KDV’siz ve stopajsız gider pusulası düzenlenerek tevsik edilerek

¹ Ayyüce Sarıca, “Arsa Payı Karşılığı Kat Yapım Sözleşmesi”, Hukuk Gündemi, 2018/1

² Yasemin Durak, Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı, Cilt:1, 2015, s.208

³ Ümit Saraçoğlu, Gürol Ürel, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları”, Mevbank, Aralık 2011

kayıt altına alınacaktır.⁴ Bu hususu destekleyen özelemler de bulunmaktadır.⁵ İlgili arsaların müteahhit şirketlerce kayıtlara sabit kıymetler hesabı altında alınması olağandır.

Arsa sahibinin şirket olması durumunda ise KDV yükümlülüğü KDV Kanunu'nda yer alan istisnaların sağlanmadığı durumda doğmaktadır. Arsa sahibi şirketlerin KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesi kapsamında yer alan şartları sağlamaları halinde müteahhit firmalara arsa satışları KDV istisnasından faydalanabilecektir. Buna göre arsa sahibi şirketler, 2 yıldan uzun süredir aktiflerinde bulundukları arsaların satışı halinde ve arsa alım satım işini ticaret haline getirmedikleri durumda kat karşılığı olarak müteahhit firmalara yapmış oldukları arsa teslimleri KDV istisnasından faydalanabilecektir. Aksi halde istisna şartları sağlanmadığından arsa sahibi şirketlerin müteahhit firmalara kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında yapmış oldukları arsa teslimleri KDV istisnasından faydalanamayacaktır.

Sonuç olarak arsa sahibinin müteahhide arsa devrinde; arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde arsa sahibi KDV yükümlüsüdür. Öte yandan gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi bir faaliyet olarak arsa payını konut veya işyeri karşılığında müteahhide devreden arsa sahibi KDV yükümlüsü değildir.

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibinin arsayı devretmesine karşı arsayı devralan müteahhit firmanın da arsaya karşılık daire teslimi KDV Kanunu açısından trampa olarak değerlendirildiğinden⁶ hem arsa sahipleri hem de müteahhitler tarafından yapılan teslimler genel kural olarak KDV'ye tabidir. Ancak bu hususta KDV mükellefiyeti olan arsa sahiplerinin müteahhitlere yapmış oldukları arsa teslimleri KDV kanunu 17/4-r uyarınca gerekli şartları taşıması halinde KDV istisnasından faydalanabilecekken, müteahhitler tarafından yapılan daire teslimlerinin ise müteahhitlerin bu işi ticaret haline getirmelerinden dolayı istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır.

Arsa sahipleri tarafından müteahhitlere yapılan arsa teslimlerinin KDV'ye tabi olması arsa sahiplerinin tahsil edecekleri KDV'yi daireleri teslim aldıklarında ödedikleri KDV ile mahsuplaşması anlamında da rasyonel görünmektedir. Çünkü müteahhit firmalar tarafından daire ve/veya işyeri teslimleri KDV'ye tabidir ve bu durumda da arsa sahiplerine yapmış oldukları konut/işyeri teslimlerinde KDV hesaplayarak tahsil edeceklerdir. Arsa sahiplerinin arsa teslimini KDV'siz yapması durumunda bina teslimlerinde ödemiş olduğu KDV yüküne ayrıca katlanması durumu gündeme gelecektir. Arsa sahipleri açısından fazladan KDV yüküne katlanılmasının önüne geçmek anlamında da arsa sahipleri tarafından yapılan arsa teslimlerinin istisna şartlarını sağlamadığı durumda KDV'ye tabi olması KDV müessesesinin işleyişi anlamında önem arz etmektedir.

Nitekim 2018 tarihinde yürürlüğe giren 7104 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2/5. maddesine arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılacağı hükme bağlanarak kat karşılığı inşaat sözleşmeleri trampa olarak değerlendirilmiş ve KDV'ye tabi olacağı netleştirilmiştir.

Genel olarak kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa teslimlerinde ortaya çıkacak olan KDV yükümlülüğü taraflar bakımından son düzenlemeler ile netlik kazanmıştır. Hal böyle iken taraflar arasında KDV yükümlülüğü açısından yapılan özel sözleşmeler vergi idaresi bakımında bağlayıcı olmayacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 8/3. maddesinde "Vergi Kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairesini bağlamaz." hükmü uyarınca vergi yükümlülere özel sözleşmeler ile devlet nezdinde değiştirilemeyecektir. Özel sözleşmeler, kanunda belirtilen vergi yükümlüsünün devlet nezdinde yükümlülüğünü yerine getirdikten sonra sözleşmenin diğer tarafına bu tutarı rücu etme hakkı tanınması konusunda anlam ifade edebilmektedir.

2. Müteahhit firmaların daire/işyeri teslimlerinin KDV açısından değerlendirilmesi

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Müteahhit firmaların kat karşılığı daire teslimleri bu işi ticaret haline getirmelerinden dolayı KDV Kanunu'nun 17/4-r kapsamındaki KDV istisnasından faydalanamayacaktır.

Müteahhit, arsa payı karşılığında inşa ettiği ve arsa sahibine vereceği bağımsız bölümlerin KDV'ye tabi olacak değerini KDV Kanunu'nun 27/6. maddesi ve VUK'un 267/2. maddesinde yer alan maliyet bedeli esasına göre belirleyecektir. Maliyet, müteahhit tarafından yapılan defter ile belgelerinden tespit edilen inşaat için yapmış olduğu toplam giderlerden oluşmaktadır.

Emsal bedelin belirlenmesinde KDV Kanunu'nun 27/4. madde hükmü gereği genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen payların da dikkate alınması zorunludur. Yani maliyet bedelinin hesaplanmasında genel yönetim giderlerinden projeye isabet eden kısımlarının da bu bedele dahil edilmesi gerekmektedir. Müteahhit tarafından ilgili dairenin yapımı sırasında yapılan tüm harcamalar maliyet bedeline dahil edilerek emsal bedel belirlenmelidir.⁷ Ancak arsa sahibine teslim edilecek konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır. Bu bakımdan arsa sahibinin müteahhide arsanın tümünü değil, müteahhide kalacak bağımsız bölümlere isabet eden yerler kadar pay verildiği kabul edilmektedir.⁸

⁴ Nihat Kara, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Belge ve Kayıt Düzeni", https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/nk_makale.pdf

⁵ Buna ilişkin olarak Sivas Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 02.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.58.10.00-2010-24-55-8 sayılı özelgesi bulunmaktadır.

⁶ Nisan 2018 tarihinde yürürlüğe giren 7104 Sayılı Kanun ile kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapılan teslimlerin trampa olduğu kesinlik kazanmış ve arsa teslimlerinde de daire teslimlerinde de KDV yükümlülüğü doğacağı kabul edilmiştir.

⁷ Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s.406

⁸ İlgili konu 7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 06.04.2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmesi ile açıklığa kavuşmuştur.

Gelir idaresi uygulamasına göre; VUK 267'nci maddesinin 2. fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için ise %10 ilave etmek suretiyle bulunan emsal tutar KDV'ye tabi olacaktır. Maliye İdaresi, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde iki tane örnek vererek arsa sahibine teslim edilecek yerlerde, vergi mükellefi olanlara toptan satış oranını, vergi mükellefi olmayanlara ise perakende satış oranını uygulamıştır. Vergi kanunlarında bu terimlerin açıkça tanımı yapılmadığından hangi oranın uygulanacağı sürekli karıştırılabilmektedir.

Müteahhit firmaların daire teslimlerinde emsal bedel üzerinden KDV hesaplamasında ise net 150 metrekareye kadar olan daire teslimlerinin KDV oranının %1 olarak uygulanacağı belirtilmektedir.⁹ Bunun dışında net 150 metrekare üzerindeki konutların satışında 2007/13033 sayılı BKK ile öngörülen %18 KDV oranı 20 Mart 2019 tarih ve 843 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31 Aralık 2019'a kadar %8 olarak uygulanmaya devam etmektedir. İlgili indirimli oran birkaç defa uzatıldığı için 31 Aralık 2019 sonrası için de uzatılıp uzatılmayacağı merak konusudur.

Öte yandan müteahhit firmalarca proje boyunca bir taraftan maliyetler birikirken diğer taraftan ise herhangi bir satış yapılmamaktadır. Bu durumda da artan maliyetler neticesinde proje sonuna doğru ciddi miktarda artan devreden KDV tutarları oluşmaktadır. Bu kapsamda yüksek miktardaki devreden KDV tutarlarının nakden iadesi ancak KDV Kanunu'nun 29/2. maddesi kapsamında indirimli konut teslimlerinden dolayı yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarları için mevcut olabilecektir. Bu şekilde oluşan KDV'nin iadesi de konutun fiilen teslim edildiği dönemde mümkündür. Bu nedenle kat irtifakının veya kat mülkiyetinin ya da faturanın konutun fiilen tesliminden önce düzenlenmiş olması KDV iadesini mümkün kılmamaktadır. İndirimli oranda KDV uygulaması ve muhasebe işlemleri için inşaatın fiilen bitmesi veya yapı kullanma izin belgesinin alınması gerekmektedir. Bu şekilde iade alınma şansı olmayan devreden KDV tutarları ise ancak konut satışları ile oluşan KDV tutarlarının mahsubu ile eriyebilecektir.

C. Vergi Usul Kanunu açısından değerlendirme

Müteahhit firmaların VUK'un 231/5. maddesi gereği arsa sahiplerine yapmış oldukları daire teslimlerini takip eden 7 gün içerisinde dairelerin emsal bedelleri üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, müteahhidin arsa payı karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birim inşaatlarını bitirdiği tarih teslim tarihi olarak dikkate alınacağından, vergiyi doğuran olayın da bu tarihte gerçekleştiği kabul edilecektir. Bunun dışında yapı kullanma izin belgesinin verildiği tarihin inşaatın bitim tarihi olarak kabul edilmesi de söz konusu olabilmektedir. Buna göre yapı kullanım izin belgesinin verildiği tarihte inşaatın bittiği ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu kabul edilerek KDV ve kurumlar vergisi anlamında değerlendirme yapılabilecektir. Öte yandan ülkemizde bazı yapılar için yapı kullanım belgesinin verilmemesi durumu söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda yapı kullanımı

izin belgesi olmayan yapıların vergiden muaf olduğu sonucu doğmayacaktır.¹⁰

Bazı durumlarda da inşaatın bitmesinden önce ya da yapı kullanımı izin belgesinin alınmasından önce kat irtifakı tesis edilebilmektedir. Kat irtifakının tesis edilmiş olmasının, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu anlamına gelmediği genel kabul gören görüştür.

Öte yandan inşaatın bitmesi ya da yapı kullanım izin belgesinin alınması veya kat irtifakı tesisinden önce fiilen daire teslimlerinin arsa sahiplerine yapılması da vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anlamına gelmeyecektir.

Pratikte fatura düzenlenmesinin genel olarak inşaatın bitişinde ya da fiilen daire teslimlerinde değil de tapunun tescilinde gerçekleştiği görülmektedir. Vergiyi doğuran olay açısından teslimin gerçekleşmesi önem arz etmektedir. Gayrimenkuller açısından teslimin tapu tescili ile gerçekleştiği kabul edilebileceğinden müteahhit firmalarca faturaların tapu tescili ile düzenlenmesi makul kabul edilebilmektedir. Öte yandan tapu tescili sonrasında düzenlenen faturaların KDV ve kurumlar vergisi hususunda dönemsellik açısından sorun yaratabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

D. Tapu harcı ve damga vergisi açısından değerlendirme

21 Mart 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 843 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile konut ve işyeri teslimlerine ilişkin tapu işlemlerinde binde 15 olarak uygulanan indirimli tapu harcı oranının 31 Aralık 2019 tarihine kadar devam edeceği düzenlenmiştir.

Öte yandan 15.12.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanunun Uygulama Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinin 9'uncu fıkrasına göre ilgili kurum veya gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerin yapacağı işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullanılan krediler sebebiyle lehe alınacak paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden muaftır.

Buna göre kentsel dönüşüm projeleri kapsamında yapılan kat karşılığı arsa teslimi sözleşmeleri damga vergisinden muaftır. Öte yandan normal şartlarda yapılan konut teslimleri son değişiklik ile birlikte 31 Aralık 2019 tarihine kadar indirimli tapu harcından faydalanarak toplamda binde 40 yerine binde 30 tapu harcına tabi olacak iken kentsel dönüşüm kapsamında yapılan dairelerin teslimleri yayımlanan Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun uyarınca tapu harcından muaf bulunmaktadır.

E. Genel değerlendirme

Tüm bu açıklamalardan sonra Nisan 2018'de yürürlüğe giren 7104 Sayılı Kanun ile kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin

⁹ İlgili oran 2007/13033 sayılı BKK'da yer alan Güncel Katma Değer Vergisi Oranlarına İlişkin Listelerden (I) Sayılı Listede açıklanmaktadır.

¹⁰ İlgili düzenlemeler için 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 9. Maddesinde yer alan açıklamalar dikkate alınabilir. Buna göre vergiyi doğuran olayın kanunlara uygun olmaması ya da yasak olması vergi mükellefiyetine ve vergi sorumluluğuna engel olmayacaktır.

muhasebe ve vergi uygulamaları konusu açıklığa kavuşmuştur. Kanun ile netleşen alanları şu şekilde sıralayabiliriz:

- ▶ Öncelikle kat karşılığı arsa teslimi işleminin trampa olduğu netleşmiş ve bu bakımdan arsa teslimlerinin de daire teslimlerinin¹¹ de KDV'ye tabi olacağı kabul edilmiştir.
- ▶ Arsa teslimlerinde KDV matrahı olarak daire teslimlerinde kabul edilen emsal bedel dikkate alınmalıdır.
- ▶ İlgili emsal bedel hesaplaması için öncelikle arsa maliyet bedeli hesaplanmalı ve bu hesaplama yapılırken arsa alımında katlanılan nakdi ve nakdi olmayan tüm bedeller dikkate alınmalıdır. Arsa maliyet bedeli hesaplandıktan sonra KDV matrahı olacak emsal bedel hesaplaması için toptan satışlarda %5 ve perakende satışlarda %10 kâr marjı arsa maliyet bedeline eklenmelidir. (İlgili düzenleme KDV Kanunu'nun 27/6. maddesine Nisan 2018'de eklenmiştir)

Bunun dışında proje bitiminde yapılan daire teslimlerinde vergisel anlamda sağlanan çeşitli teşvikler de şu şekilde özetlenebilir:

- ▶ Daire teslimlerinde net 150 metrekare alana kadar olan daireler için indirimli KDV oranı olarak %1 KDV uygulaması mevcuttur. Öte yandan neti 150 metrekare üzerinde olan konut ve işyeri teslimlerin 31 Aralık 2019 tarihine kadar %18 KDV yerine indirimli KDV oranı olan %8 KDV uygulaması mevcuttur.¹²
- ▶ Kentsel dönüşüm kapsamında yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmeleri damga vergisinden istisnadır.
- ▶ Kentsel dönüşüm kapsamında yapılan arsa karşılığında daire teslimleri tapu harcından muaf iken diğer sınıflandırmada bulunan daire teslimleri de 31 Aralık 2019 tarihine kadar geçerli olmak üzere binde 40 yerine binde 30 olarak indirimli tapu harcına tabidir.

F. Sonuç

İnşaat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin özellikle kat karşılığı inşaat projelerinde maliyet hesaplamalarını yaparken aynı anda dikkate alması gereken pek çok düzenleme bulunmaktadır. Bu bakımdan bahsedilen projeler kapsamında hem arsa alımlarında hem de bina teslimlerinde maliyet bedeli, emsal bedel ve KDV hesaplamaları ile belge ve kayıt düzeni anlamında uygulamalarını mevzuattaki yeni düzenlemeler çerçevesinde gözden geçirmeleri faydalı olacaktır. Çünkü ilgili düzenlemelerden birinin hatalı yapılması proje kapsamında muhasebe ve vergi uygulamalarının pek çoğunun da hatalı yapılmasına neden olabilmektedir. Öte yandan yeni düzenlemeler ile sağlanan indirimli vergi oranlarından faydalanılması anlamında da yeni düzenlemelerin takip edilmesi ve yükümlülüklerin yerine getirilmesi önem arz etmektedir.

¹¹ Gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arızı bir faaliyet olarak arsasını teslim eden taraflar için emsal bedel üzerinden stopajsız ve KDV'siz gider pusulası düzenleneceği kabul edilmiştir. Öte yandan arsa tesliminin vergi mükellefi taraflarca yapılması durumunda eğer KDV Kanunu 17/4-r kapsamındaki KDV istisnası şartları sağlanamıyor ise arsa teslimi için emsal bedel üzerinden KDV hesaplaması yapılacaktır.

¹² İlgili brüt ve net metrekare hesaplamaları için 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda yer alan detaylara bakılabilir.

Kaynakça

- Ayyüce Sarıca: "Arsa Payı Karşılığı Kat Yapım Sözleşmesi", Hukuk Gündemi, 2018/1
- Yasemin Durak: "Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı, Cilt:1, 2015, s.208
- Ümit Saraçoğlu, Gürol Ürel: "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları", Mevbank, Aralık 2011
- Nihat Kara: "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Belge ve Kayıt Düzeni", https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/nk_makale.pdf
- Şükrü Kızılot: "İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s.406
- Vergi Usul Kanunu: 10.01.1961 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmış olan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu: 25.10.1984 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 7104 Sayılı Kanun: 06.04.2018 tarihli Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6306 Sayılı Kanun: 16 Mayıs 2012 tarihinde kabul edilip 31 Mayıs 2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun
- 6306 Sayılı Kanun Uygulama Yönetmeliği: 15.12.2012 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanunun Uygulama Yönetmeliği
- 13033 Sayılı Karar: 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 843 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı: 21 Mart 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 843 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı



OECD BEPS 8. eylem planı kapsamında gayri maddi haklar

Giriş

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve G-20 üyesi ülkeler tarafından yerel ve uluslararası düzenlemelerdeki farklılıkların sebep olduğu vergi kayıplarını önlemek amacıyla "Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı (BEPS)"¹ kapsamında 15 eylem planı oluşturulmuştur. Eylem planları öncelikle 2013'te taslak halinde yayımlanarak tüm dünyadan gelecek yorumlara açılmıştır. Gelen yorumlar dahilinde eylem planlarında düzenlemeler gerçekleştirilerek Ekim 2015'te finalize edilmiştir.

8, 9, 10 ve 13. eylem planlarında doğrudan transfer fiyatlandırması ile ilgili olan öneriler yer almaktadır. Söz konusu eylem planlarının içeriğinin benzer olması sebebi ile 8, 9 ve 10. eylem planlarına ilişkin olarak tek bir final rapor yayımlanmıştır. Bu final rapor çerçevesinde bazı transfer fiyatlandırması konularının, mevcut uygulamalar ve vergi sorunları da dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi ve geliştirilmesi hedeflenmiştir.

8. eylem planında temel olarak gayri maddi haklara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. 8. eylem planı kapsamında 2010 yılında yayımlanan Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin ("OECD Rehberi") VI. bölümüne yenilikler getirilmiştir.

Gayri maddi haklar

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ'e ve OECD Model Vergi Anlaşmalarının 12. maddesine göre gayri maddi haklar;

- ▶ *Sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, almeti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know-how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.*

OECD'nin BEPS 8. eylem planına göre yeni düzenlemeler aşağıda yer almaktadır;

- ▶ Gayri maddi hak; fiziksel varlık veya finansal varlık olmayan ve ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere sahip olunabilen veya kontrol edilebilen ve kullanımı veya transferi karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz işletmeler arasında ortaya çıkan varlıkları ifade etmektedir. Buna ek olarak, gayri maddi haklara ilişkin; ticari veya pazarlama amaçlı, yumuşak veya sert, rutin ve rutin olmayan gayri maddi hak ayrımı yapılmamaktadır.
- ▶ Gayri maddi varlıklarla ilgili konuların transfer fiyatlandırması analizinde, muhasebenin veya genel hukukun tanımlarına odaklanmak yerine, karşılaştırılabilir işlemlerde ilişkisiz tarafların aralarında anlaşmaları beklenen koşulların belirlenmesine odaklanılmalıdır.

¹ Base Erosion and Profit Shifting

► OECD'nin yayınladığı BEPS 8. eylem planı ile "kendine özgü ve değerli" gayri maddi haklara atıf yapılmaktadır. "Kendine özgü ve değerli"² gayri maddi haklar;

- *Potansiyel karşılaştırılabilir işlemlerin taraflarınca ulaşılamayan veya bu taraflarca kullanılan gayri maddi haklarla karşılaştırılabilir olmayan,*
- *Ticari operasyonlarda kullanımı (imalat, hizmet, pazarlama, satış ve yönetim gibi) sonucunda, bunların yokluğu durumunda beklenen gelecekteki ekonomik menfaatten daha fazlasının elde edilmesinin beklendiği varlıklardır.*

► OECD BEPS 8. eylem planı; gayri maddi hakların geliştirilmesi, değerinin artırılması, devamlılığının sağlanması, korunması ve kullan(dır)ılmasıyla bağlantılı olarak işlevleri yerine getiren, varlıkları kullanan ve riskleri yüklenen tüm grup üyelerinin uygun bir ödeme almalarını gerektirmektedir. Bu nedenle, işlev analizi yoluyla, gayri maddi haklarla ilgili olarak hangi üyelerin geliştirme, değeri artırma, devamlılığı sağlama, koruma ve kullan(dır)ma işlevlerini ve bunlar üzerinde kontrolü gerçekleştirdiğinin, hangi üyelerin gerekli finansmanı ve diğer varlıkları sağladığının ve hangi üyelerin değişik riskleri yüklediğinin belirlenmesi zorunludur.

► OECD BEPS 8. eylem planı kapsamında karşılaştırılabilir verilere ulaşılamadığı takdirde ilişkili işletmeler arasında transfer edilen gayri maddi hakların emsallere uygun bedellerine ulaşmak için değerlendirme yöntemleri kullanılabilir. Bu kapsamda özellikle değerlendirilen gayri maddi hakkın kullan(dır)ımından gelecekteki tahmini gelirlerin veya nakit akımlarının indirgenmiş değerinin hesaplanmasını dayanak noktası yapan değerlendirme yöntemleri olacaktır.

► Tüm bunlara ek olarak OECD BEPS 8. eylem planında değerlendirme zor gayri maddi haklara yer verilmiştir. İlişkili işletmeler arasındaki transferleri sırasında;

- Güvenilir emsallerin bulunmadığı,
- İşleme girildiği esnada; transfer edilen gayri maddi haktan sağlanması beklenen nakit akımlarının veya gelirin ya da gayri maddi hakkı değerlemek için kullanılan tahminlerin büyük ölçüde belirsiz olduğu, bunların da gayri maddi hakkın transferi sırasında nihai başarı seviyesinin tahmin edilmesini zorlaştırdığı gayri maddi hakları veya gayri maddi hakların içerdiği hakları kapsamaktadır.

BEPS 8. eylem planı kapsamında değerlendirme yöntemleri

BEPS 8. eylem planı kapsamında karşılaştırılabilir verilere ulaşılamadığı takdirde ilişkili işletmeler arasında transfer edilen gayri maddi hakların emsallere uygun bedellerine ulaşmak için değerlendirme yöntemleri kullanılabilir.

Gelir bazlı değerlendirme yöntemleri, özellikle de değerlendirilen gayri maddi hakkın kullan(dır)ımından gelecekteki tahmini gelirlerin veya nakit akımlarının indirgenmiş değerinin hesaplanmasını dayanak noktası yapan değerlendirme yöntemleri olacaktır.

İndirgenmiş nakit akımları yöntemi, gayri maddi hakkın serbest nakit akımı üretme yeteneği üzerinden yapılan bir değerlendirme yöntemi olup bu serbest nakit akımlarının bugünkü değerine indirgenmesi ile oluşan değeri, gayri maddi hakkın değeri olarak kabul etmektedir.

İndirgenmiş nakit akımları yöntemi aşamaları;

- Değerlemeye konu olan gayri maddi hakkın ÇUI'ye sağlayacağı faydalı ömür süresinin tespiti,
- Gayri maddi hakkın gelecekte yaratacağı gelir ya da nakit akımlarına ilişkin projeksiyonların yapılması,
- Tahmin edilen gelirlerin gayri maddi hakkın faydalı ömür süresince bugünkü değerine indirgenmesi için iskonto oranının belirlenmesi,
- Gelecekteki nakit akımlarının iskonto oranı ile bugünkü değerine indirgenmesi sonucu gayri maddi hakkın değerinin tespit edilmesi.

İndirgenmiş nakit akımları uygulanırken aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:

- Finansal tahminlerin kesinliği,
- Büyüme oranıyla bağlantılı varsayımlar,
- İndirgeme oranı,
- Gayri maddi hakların faydalı ömür ve nihai değeri,
- Vergilerle ilgili varsayımlar.

8 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği kapsamında gayri maddi hakların değerlemesi

Ülkemizde gayri maddi hakların değerlendirilmesi; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-B maddesi ve 8 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

%50'si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisnadan yararlanma şartları ise aşağıda yer almaktadır:

- Buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmesi,
- TPE'den incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,
- İstisna uygulamasından yararlanacak kişilerden olunması;
- Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgâhi olan ya da sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler,

² OECD, Action 8-10: 2015 Final Reports, 6.17, sf. 70

- ▶ Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler,
- ▶ Bu kapsam dışında kalmasına rağmen, Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyruğundaki gerçek veya tüzel kişiler.

8 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile mükellefler, TPE tarafından tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşlarına ilişkin olarak düzenleyecekleri ön değerlendirme raporunda, bu buluşlarından, Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru yaptıkları tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin ilk gününe kadar elde etmiş oldukları tüm hasılatları ile kazançlarının tutarına da yer vereceklerdir.

Ön değerlendirme raporunda, patentli veya faydalı model belgeli buluşlar için aşağıdaki yöntemlere göre ayrı ayrı tespit edilecek değerlere ve bu değerlerin tespitine ilişkin hesaplamalara yer verilecektir. Mükellefler tarafından, bu değerlerden hangisinin tercih edildiği ve tercih edilme nedenleri ön değerlendirme raporunda ayrıca belirtilecektir.

Değerleme raporu için kullanılacak değerlendirme yöntemleri ise aşağıda yer almaktadır:

Maliyet bazlı yöntemler

Değerlemesi yapılacak patent veya faydalı modelin yeniden üretme yöntemi ile aynısının ya da yerine koyma yöntemi ile benzerinin geliştirilmesi için yapılan harcamaların esas alındığı maliyet bazlı yöntemlerde, aynı/benzer teknolojiyi üretmek için bugünkü maliyetler hesaba katılmaktadır. Bu maliyetler;

- ▶ İşçilik maliyetleri,
- ▶ Malzeme maliyetleri,
- ▶ Faaliyet giderleri.

Pazar (piyasa) yöntemleri

Patentli veya faydalı model belgeli benzer buluşların yaklaşık değerlere sahip olduğu varsayımından hareketle, değerlendirme yapılacak buluşların yakın geçmişte lisans, devir vb. işlemlere konu olmuş benzer buluşlarla karşılaştırması yapılmak suretiyle değeri tespit edilmektedir. Ancak, mevcut patentli veya faydalı model belgeli buluşa benzer özellikli başka bir buluş olmaması durumunda bu yöntemin uygulanamayacağı tabiidir.

Gelir bazlı yöntemler

- ▶ **Doğrudan nakit akımları yöntemi:** Doğrudan ilgili buluşun kullanımına atfedilen nakit akımlarının tek tek belirlendiği ve söz konusu nakit akımlarının bugünkü değerlerine indirildiği bu yöntemde indirgenmiş değerlerin toplamı patentin değerini vermektedir.
- ▶ **Royalti ödemelerinden kurtuluş yöntemi:** Patent sahibinin farazi olarak patentin sahibi olmadığı; ancak, aynı patenti başkasından kiraladığı kabul edilerek benzer niteliklerdeki royalti oranları tespit edilmektedir. Söz konusu patent kullanılarak oluşması beklenen hasılatın royalti oranıyla çarpımı sonucu royalti ödemesi hesaplanmakta ve royalti ödemelerinin bugünkü değerlerine indirgenmiş toplamı patentin değerini vermektedir.

- ▶ **Çoklu dönem fazladan kazanç yöntemi:** İlgili patentin varlığı nedeniyle elde edilen nakit akımlarının tamamen ilgili varlığa atfedildiği doğrudan nakit akımları yöntemini baz alan bu yöntemde, söz konusu patentin nakit akımlarını üretirken işletmenin aktifinde yer alan diğer varlıkların da kullanıldığı kabul edilmektedir. Bu nedenle diğer varlıklara, üretime katılmaları nedeniyle elde edilen nakit akımlarından pay verilmektedir.

- ▶ **Nakit akımlarındaki artış yöntemi:** Doğrudan nakit akımları yönteminin tersinin izlendiği bu yöntemde, patentin var olması veya olmaması durumunda elde edilecek olan nakit akımları arasındaki fark dikkate alınmakta ve bugünkü değere indirgenmektedir. Kullanılan kârlılık oranları belirlenirken, koruma süresi dolmuş olan benzer ürünler ile koruma süresi halen devam eden benzer ürünler arasındaki kârlılık farkı dikkate alınmaktadır.

11 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği kapsamında gayri maddi hakların değerlendirilmesi kapsamında son düzenlemeler

31 Aralık 2016 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 11 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, istisna uygulaması devam etmekle birlikte, değerlendirme raporu hazırlanması ve değerlendirme yöntemlerinin uygulanmasına ilişkin maddeler Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

Sonuç olarak OECD BEPS 8. eylem planı ile dünyada gayri maddi hakların tanımına ve değerlemesine ilişkin olarak yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu kapsamda, OECD üyesi ülkeler tarafından gayri maddi haklara ilişkin olarak dikkate alınacak yeni gelişmeler gündeme gelmiştir. Eylem planı ile ortaya çıkan değerlendirme yöntemlerine ilişkin olarak üye ülkelerde de gelişmeler yaşanmasını beklemekteyiz. Söz konusu ülkelerin mevzuatlarında da gayri maddi hakların emsal bedelinin belirlenmesine ilişkin olarak yeni düzenlemeler meydana gelebilecektir.

Türkiye'de gayri maddi haklar üzerinden elde edilen kazançlara ilişkin olarak, bu kazançların belirli şartları sağlanması neticesinde %50'sinin kurumlar vergisinden istisna olacağı mevzuatta yer bulmuştur. Ancak 11 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde istisna uygulamasına devam edilmekle birlikte değerlendirme raporu hazırlanması ve değerlendirme yöntemlerinin uygulanmasına ilişkin maddeler Tebliğ metninden çıkarılmıştır. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde gayri maddi haklarda değerlemenin yöntemine ilişkin olarak bir düzenleme bulunmamaktadır.

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.

Tax regulations on construction contracts of flat for land basis

The Law no. 6306 on the Transformation of Disaster Risk Areas was approved on 16 May 2012 and enacted through its publication in the Official Gazette dated 31 May 2012 no.28309. The adoption of the relevant law has brought about various new regulations in many areas in the construction sector.

Based upon that, the Law no.7104 dealing with all of the construction works under flat for land basis and clarifying various issues in the sector was enacted in April 2018. This law contains regulations that clarify the practices of firms in terms of both VAT and cost calculations. Areas that are clarified by the law may be listed as follows:

- ▶ First of all, it has become clear that the land delivery process for floor is a barter and it is accepted that both land deliveries and flat deliveries will be subject to VAT.
- ▶ In case the land owner is a real person, land delivery can be made without VAT. The cost of the land received should be certified and recorded through a note of expenses without VAT and withholding.
- ▶ For land deliveries, the arm's length price accepted in flat deliveries should be considered as VAT base.
- ▶ Concerning the relevant arm's length price calculation, first of all, land cost value should be calculated and all the cash and non-cash costs incurred in the land purchase should be taken into account while making this calculation. After calculating the cost of the land, a profit margin of 5% in wholesale and 10% in retail sales should be added to the land cost value for the calculation of the arm's length price which will be VAT base.

In addition, tax incentives are provided in many areas in terms of stamp tax, title deed fee and reduced VAT. Various tax incentives provided in flat deliveries at the end of the project may be summarized as follows:

- ▶ A 1% VAT is applied as the reduced rate for flats up to 150 square meters in flat deliveries. Also, for residential and office deliveries over 150 square meters; 8% VAT is applied as reduced rate instead of 18% VAT until December 31, 2019.
- ▶ Construction contracts sealed under flat for land basis within the scope of urban transformation are exempt from stamp tax.
- ▶ While the deliveries of flats in return for land made within the scope of urban transformation are exempted from the title deed fee, deliveries handled under the "others" classification are subject to reduced title deed fee of 30 per thousand instead of 40 per thousand effective until 31 December 2019.

Pursuant to the Tax Procedures Law (VUK) article 231/5, contracting companies should issue invoices over the imputed cost of flats within 7 days following the delivery of the flats they have made for the land owners.

Since the date that the contractor finalizes construction of the independent units such as residence and office under flat for land basis will be accepted as the date of delivery, it would be assumed that the taxable event has also occurred on that date. Apart from that, it may be assumed that the date on which the building use permit issued is considered as the completion date of the construction.

There are many regulations that companies operating in construction sector should take into account when making cost calculations, particularly for construction projects of flat for land basis. In this respect, it will be useful to review their practices in terms of cost value, arm's length price, VAT calculations, documents and registration in parallel with the new arrangements in the legislation both in land purchases and building deliveries within the scope of the aforementioned projects.

Intangible rights under the OECD BEPS 8th action plan

Introduction

The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) and G-20 member countries have set 15 action plans within the scope of "Base Erosion and Profit Transfer (BEPS)" in order to prevent tax losses caused by differences in local and international regulations. Action plans were first published as drafts in 2013 and opened to commentary from all over the world. They were finalized in October 2015 with arrangements based on the comments received.

The Action Plan 8 basically consists of the regulations on intangible rights. Within the context of Action Plan 8, section VI of Transfer Pricing Guide for Multinational Corporations and Tax Administrations published in 2010 ("OECD Guideline") has been amended.

Intangible Rights

The latest arrangements according to OECD's BEPS Action Plan 8 are as follows;

- ▶ Intangible rights refer to assets that arise between unrelated entities that are not physical assets or financial assets and can be owned or controlled for use in commercial activities and are comparable in terms of use or transfer. Additionally, any distinction is not made in relation to intangible rights for commercial or marketing purposes, soft or hard, routine and non-routine intangible rights.
- ▶ It is mandatory to determine, through function analysis, which members are involved in developing, increasing value, ensuring sustainability, maintaining and exercising control over intangible rights, which members are providing the necessary funding and other assets, and which members are undertaking different risks.
- ▶ If comparable data are not available under the OECD BEPS Action Plan 8, valuation methods can be used to reach the arms length price of intangible rights transferred between related companies.

Valuation methods under BEPS Action Plan 8

If comparable data are not available under the OECD BEPS Action Plan 8, valuation methods can be used to reach the

arms length price of intangible rights transferred between related companies.

Revenue-based valuation methods, particularly will be the valuation methods, making the calculation of the estimated value of the estimated future incomes or cash flows from the exercise of valued intangible rights as basis.

Valuation of intangible rights under Corporate Tax General Communique series no.8

The regulations regarding the valuation of intangible rights in our country were enacted through the Article 5-B of the Corporate Tax Law and Corporate Tax General Communique series no.8.

The 50% of inventions arising as a result of research, development, innovation and software activities in Turkey carried out by corporate taxpayers is exempt from corporate tax as of 1/1/2015 if certain conditions are met.

As per the Corporate Tax General Communique series no.8, the taxpayers shall include all proceeds and income they received until the first day of the advance tax period comprising the date in which they applied to the Revenue Administration in the preliminary valuation report to be issued regarding their inventions patented or with a utility model certificate registered by TPI,

Valuation methods to be used for valuation report are;

- ▶ Cost based methods,
- ▶ Market methods,
- ▶ Revenue based methods.

Latest regulations on the valuation of intangible rights under the Corporate Tax General Communique series no.11

As per the Corporate Tax General Communique series no.11 published in the Official Gazette dated 31/12/2016, the exemption implementation is maintained, however articles regarding the preparation of valuation report and application of valuation methods have been removed from the text of the Communique.

As a result, the OECD BEPS 8th Action Plan introduced new regulations on the definition and valuation of intangible rights globally. In that context, new developments to be considered by OECD member countries on intangible rights have come out. We expect to see advancements in member countries regarding the valuation methods arising from the action plan.

With regard to the income obtained through intangible rights in Turkey, it's indicated in the legislation that 50% of these gains would be exempted from corporate tax provided that they meet certain conditions. However, as well as the exemption implementation is maintained through the Corporate Tax General Communique series no.11, articles regarding the preparation of valuation report and application of valuation methods have been removed from the text of the Communique.

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.



Alumni Söyleşileri



ING SME/Mid-Corporates CFO

İdil Kural

“EY de dahil hep iyi kurumlarda, iyi yöneticilerle çalıştım, çok şanslıyım”

Robert Kolej mezunu olan Ayşe İdil Kural, Boğaziçi Üniversitesi İşletme Bölümünü bitirdi. 1994 yılında Arthur Andersen'in denetim bölümünde iş hayatına adım atan Kural, 1998 yılına kadar çalıştığı bu şirkette, o dönemde yeni kurulmakta olan Kurumsal Finansman Bölümü'nün ilk yöneticileri arasında yer aldı. Kariyerine bankacılık alanında devam eden Kural, 1998-2006 yılları arasında Yapı Kredi Bankası'nda üst düzey yönetici olarak görev aldı. Bankacılık kariyerini 2007- 2014 döneminde Burgan Bank'ta CFO olarak devam ettiren Kural, Eylül 2014'te EY Türkiye Kurumsal Finansman Bölümü'ne finansal hizmetlerden sorumlu ortak olarak katıldı. Kural Şubat 2017'den bu yana ING'nin küresel genel merkezinin bulunduğu Hollanda'da görev yapıyor.

Vergide Gündem: Yeni nesil bankacılık çözümleri ve dijital bankacılık alanında yapılan yatırımlar sektördeki işleyişi son on yılda ciddi biçimde değiştirdi. ING'nin yapay zeka uygulaması Katana bir süre önce Global Finance dergisi tarafından inovasyon ödülüne layık görüldü. Bildiğimiz kadarıyla robotik

süreç otomasyonu tarafında, farklı ülkelerde farklı ihtiyaçlar için tasarlanmış başka uygulamalarınız da var. Bankacılık sektöründeki yeni sistemi ve çalışma biçimlerini nasıl değerlendiriyorsunuz?

İdil Kural: Dijitalleşme bugün bankacılık dahil tüm sektörleri derinden etkiliyor, dönüştürüyor. Bankacılık sektörü, veri bilimine en çok ihtiyaç duyulan sektörler arasında. Büyük veri, sağladığı içgörü ile bankalara daha yüksek düzeyde hizmet sunabilecekleri ve daha fazla değer yaratabilecekleri alanlar yaratıyor. Yapay Zekâ, Blockchain ve IoT gibi





teknolojilerin kullanımı, müşterilere her zaman, her yerden, kolay ve zahmetsiz hizmet sunabilme hedefinde yeni fırsatlar sunuyor. Bu arka planla birlikte, dijital bankacılık ve özellikle mobil bankacılık giderek daha çok yaygınlaşıyor. Müşteri bu kanalları kullanmayı, hızlı, zahmetsiz bir biçimde ihtiyaçlarını karşılamayı talep ediyor.

ING, bu dönüşümü ve talepleri dikkate alarak stratejisinin odağına dijitalleşmeyi koymuş bir grup ve 2016 yılında 5 yıllık bir hedef belirleyerek bu süreçte 800 milyon euroluk yatırım yapma kararı almıştır. Bu yatırımla, bir yandan müşteri deneyimini iyileştirme hedefine yönelik adımlar atılırken, diğer yandan da ING Grubu'nda benzer değer önerilerine sahip ülkelerin iş süreçlerinin uyumlulaştırılması ve sürecin ortak bir platform oluşumuna doğru evrilmesi hedefleniyor. 20 yıl önce de bankacılığı son derece basit hale getirme hedefi doğrultusunda ING Direct hayata geçirildiğinde sektörde önemli bir etki yaratmıştı.

"2.000'in üzerinde robotumuz iş başında"

Müşteri ve veri odaklı olmaya öncülük etmeyi, kişiselleştirilmiş ve kolay çözümler üretmeyi önceliklendiriyor; sadece bankaların değil, platformların, startup'ların ve fintech'lerin de var olduğu bir sisteme öncülük etmek istiyoruz. Sorunuzda bahsi geçen yapay zeka uygulamalarıyla ilgili de bilgi vermek isterim. ING bu konuya verdiği önemi geçen yılın eylül ayında ING Grubu'nun merkezi olan Hollanda'da bir Yapay Zeka ve Robot Teknolojileri birimi oluşturarak gösterdi. Bu birimin Global Başkanlığı'na Türkiye'den Görkem Köseoğlu atandı. Grup olarak yapay zeka alanındaki çalışmalarımızı, veri bilimcisi, modelleme uzmanı, veri mühendisleri ve iş analistlerinden oluşan 250 kişinin üzerinde bir ekiple yürütüyoruz. Hedefimiz bu kadronun 2.000 kişiye yükselmesi. Bugün bu alanda öncü bir banka olarak dünya çapında 2.000'den fazla robotumuz uygulamada.

ING Türkiye'nin konuyla ilgili yaklaşımına da kısaca değinmek isterim. ING Türkiye, global yaklaşıma paralel KGF Robotu ile KOBİ'lere hizmet sunma süreçlerine robot teknolojisini entegre etti ve bu robot krediler tarafında hızlı bir büyüme getirdi. Hayata geçirilen uygulamalar sayesinde Türkiye diğer ING ülkelerine teknoloji ihraç eden bir noktaya ulaştı. Örneğin

ING Avusturya için bir mobil bankacılık yazılımı Türkiye'de geliştirildi ve ING Grubu'nun global inovasyon fonundan ilk turda yatırım alan ING Türkiye oldu.

Vergide Gündem: *KOBİ'ler ING'deki sorumluluk alanınızda yer alıyor. Değişen dünya şartlarında ve piyasa koşullarında sürdürülebilirlik KOBİ'ler için en önemli konulardan biri. ING'nin KOBİ'lere sunulan ürün ve hizmetler konusundaki yaklaşımını anlatabilir misiniz?*

İdil Kural: ING stratejisini müşterilerinin bir adım önde olmalarını sağlama hedefi üzerine kuruyor. Bu global strateji paralelinde KOBİ'lerin sürdürülebilir büyümesini destekliyoruz. Tüm dünyada KOBİ'lerin rolü giderek daha fazla ön plana çıkıyor. ING olarak ürün ve hizmetler geliştirirken Türkiye'deki KOBİ'ler ile diğer ülkelerdeki KOBİ'ler diye bir ayırım yapmıyoruz. Tüm KOBİ'lerin çevik, hızlı ve büyümeye açık yapılar olduğunu görüyor; ekonominin yapı taşı olarak kabul edilen küçük ve orta boy işletmelerin girişimci yapılarını güçlendirmek için kendimizi onların iş ortakları olarak konumlandırıyoruz. Örneğin Türk bir KOBİ, ING'nin faaliyet gösterdiği bütün ülkelerde ING varlığından ve know-how'ından yararlanabilecek.

KOBİ'lere yaklaşımımızın da önemli bir ayağını dijitalleşme oluşturuyor. Bu noktada ING Türkiye'nin Mart ayında hayata geçirdiği Cebimde POS uygulamasından da bahsetmek istiyorum. Bu projeye KOBİ'lerin akıllı telefonlarını POS cihazı olarak kullanmalarını mümkün hale getiriyoruz. Yine dijitalleşme yaklaşımımızla "ING KOBİ Dijital"i geliştirdik. Böylece küçük işletmelerin banka şubesine gitmeden bankacılık işlemlerini yapabileceği avantajlarla dolu bir cep şubesini hayata geçirdik.

Vergide Gündem: *Bütün çabalara rağmen, gelişmiş ekonomilerde bile kadın çalışanların oranı üst yönetimde istenilen düzeylerde değil. Olumlu yönde gelişmeler görülse de kadınların istihdama katılımı, ücret farklılıklarının giderilmesi gibi konularda hedeflenen seviyelerin çok uzağındayız. Bu konuda neler söylemek istersiniz?*

İdil Kural: Dünya Kalkınma Raporu, toplumsal cinsiyet eşitliğinin aynı zamanda bir kalkınma aracı olarak da önemli olduğunu ortaya koyuyor. Kadının işgücüne katılım oranının



artması ekonomik kalkınma ve gelişmişlik açısından en önemli göstergelerden biri. Kadının güçlendirilmesi konusunda hem dünyada hem de Türkiye’de yapılacak daha çok iş olduğunu düşünüyorum. Ancak bu konuyu sahiplenen kurumların sayısı arttıkça, toplumdaki dönüşümün hızlanacağına, kadınların iş dünyasındaki etkinliğinin artması ile ekonomik büyümenin hızlanacağına inanıyoruz.

“Kadın yöneticilerimizin oranı %38”

ING olarak tüm dünyada kadınları güçlendirme konusunda 360 derece yaklaşımımızı, firmalar için cinsiyet eşitliğinin geliştirilmesi, iş yerlerinde, piyasalarda ve toplumda kadınların güçlendirilmesi yönünde bir kılavuz olan Birleşmiş Milletler’in WEPs - Kadını Güçlendirme Prensipleri üzerinden şekillendiriyoruz. ING, Amsterdam merkezli Equileap şirketinin yaptığı araştırmaya göre tüm dünyada cinsiyet eşitliğinde ilk 200 şirketten biri olarak gösteriliyor. Raporla göre cinsiyet eşitliğinde finans sektörü en iyi performansı gösteren sektör olarak öne çıkıyor. ING’de kadınların yönetimdeki oranı globalde yüzde 38 seviyesinde.

ING Türkiye olarak da kadının güçlendirilmesi konusunu sahiplendik ve bankada kadın çalışanları güçlendirmek üzere bir dönüşüm programı başlattık. İşe alımlarda ve terfilerde kadınlara öncelik verdik. Okulun İlk Günü İzni, Karne Günü İzni, Kreşe Alıştırma İzni, Süt Odaları gibi uygulamaların

da etkisiyle bugün ING Türkiye yüzde 55 kadın çalışan oranına sahip. ING Türkiye’de 2016’da yüzde 33 olan yönetim kurulundaki kadın oranı ise 2018’de yüzde 50’ye yükseltildi. Grup müdürü ve üzeri seviyede kadın oranı yüzde 39, GMY ve üzeri seviyede ise bu oran yüzde 41. Ayrıca, 2011 yılında yüzde 53 olan yeni işe alımlardaki kadın oranı, 2018 yılı sonunda yüzde 55,8’e taşınmış durumda. ING’nin Kahramanmaraş Operasyon ve Çağrı Merkezi’nde 800’e yakın çalışanın yüzde 65’i kadınlardan oluşuyor. Bu merkez Kahramanmaraş ve çevresindeki özellikle genç kadınlar için önemli bir kariyer imkanı sunarak bölge refahına katkıda bulunuyor.

“İş-yaşam dengesinde çok öndeler”

Vergide Gündem: *Biraz da Hollanda’da hayattan, iş dışında sosyal hayattan söz etmek ister misiniz?*

İdil Kural: Türkiye ile Hollanda oldukça farklı, kültür açısından da farklı. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü’nün (OECD) 2017 verilerine göre, Hollanda iş-özel yaşam dengesi bakımından ilk sırada yer alıyor. Bildiğim kadarıyla Hollanda’yı Danimarka ve Fransa izliyor. Benzer şekilde yine Hollanda çocukların ve gençlerin mutluluk endeksi istatistiklerinde de ilk sıralarda yer alıyor. Aile hayatları en az iş yaşamları kadar önemli. Türkiye’de insanın kimliği neredeyse işiyle özdeşleşirken burada durum biraz daha farklı ve neticede birlikte çalıştığınız arkadaşlarınız da o mantıkla çalışıyor. Dolayısıyla buna bir adaptasyon süreci geçirmeniz gerekiyor. Bunu hem kendinize uygulamak için hem de ekip arkadaşlarınız için öğrenmeniz gerekiyor. Çalışma saatleri açısından Türkiye’de bu böyle değil, sizin bu dengeyi anlamanız ve ona göre işlerinizi planlamanız gerekiyor.

İş hayatının dışında ama, burada herkes spor yapıyor, yapmayan yok. Biriyle tanışınca işinizi sormuyor ama hangi sporu yapıyorsunuz diye mutlaka soruyor, tatil deneyimleri önemli. Burada Hollandalıların yanı sıra çok güzel bir Türk topluluğu da var. Ben de ayak uydurmaya çalışıyorum. Ailemle; eşim Alp ve çocuklarımız Ege (15) ve Eda (12) ile birlikte burada Amstelveen kentinde yaşıyoruz. Çocuklar burada okuyor, okullarına bisikletle gidip geliyorlar. Ben de 47 yaşında bisiklete binmeyi öğrendim.





Vergide Gündem: *Söyleşimizi okuyan genç arkadaşlarımıza neler tavsiye edersiniz. Kariyerinizin en başına dönseniz yapmalıydım/iyi ki yapmışım dedikleriniz neler?*

İdil Kural: Benim kariyerim hakkında keşke şu işte çalışsaydım, farklı bir alanda ilerleseydim gibi bir düşüncem gerçekten yok, hep iyi kurumlarda iyi yöneticilerle çalıştım, EY de keza öyleydi ve bu halen burada da devam ediyor. Bu açıdan çok şanslı da görüyorum kendimi. Dolayısıyla geriye dönüp baktığımda kariyer anlamında değiştirmek isteyeceğim bir şey yok. Bir daha yaparım aynılarını, bu mesleği çok seviyorum. Ama gençken nelere daha çok vakit harcayabilirdim, bununla ilgili tavsiyelerim olabilir.

“Networking ve ilişki yönetimi önemli”

Özellikle kariyerimin ilk yıllarında bir konuda eksiklikler görüyorum. Bunun daha güzel bir Türkçesi var mıdır bilmiyorum ama “networking”i daha iyi yapabiliyordum. Neticede ilişki yönetimi eğitim kadar, teknik gelişim kadar önem verilmesi gereken bir konu ve kariyerin erken yıllarında başlanması lazım. Daha küçük ölçekli şirketlerden çıkıp EY gibi kurumlara girdiğinizde, bunun önemi daha da artıyor. Hem dışardaki ağınızı geliştirmek hem de şirket içinde de networking yapmak lazım.

Bir de iletişimden söz etmek istiyorum. Pek çok şeyi iyi yapabilirsiniz ama bunu etrafınıza nasıl anlattığınız önemli. Başarılı insanlara baktığınızda yine bu konuda da öne çıktıklarını görüyorum. Ayrıca insanın kendi hayattaki değerleri, amacı neyse ona uygun işleri yapması gerekir diye düşünüyorum. İnsan kendi değerlerine çok ters bir işte çalışmamalı. Çünkü hiçbir zaman mutlu olmaz. Mutlu olmayacağı ve yaptığı iş kafasına yatmayacağı için başarılı da olmaz. İnsanın biraz kendine dönüp hayatta değerlerinin ne olduğu, nelerin onu mutlu ettiğini belirlemesi gerekiyor.

Bir de şunu söyleyebilirim artık her şey çok çabuk değişiyor. Benim işe başladığım zamanlardaki gibi değil, değişimin hızı çok arttı. Dolayısıyla başarılı olabilmek için bilgiye, teknolojiye, yeniliğe öğrenmeye aç ve açık olmak lazım. Çünkü ayak uydurmanız gerekiyor. Eskiden belki aynı işi 20 sene yapabiliydiniz ama artık kendi işinizle alakalı ortaya çıkan teknolojiden devamlı etkileniyorsunuz, dolayısıyla, bütün bunlara da açık olmak lazım. Dünya çok çabuk değişiyor ve bilgi her yerde.



Eylül ayının "Gümrükte Gündem"ini belirleyen konular; Batı Balkan Menşe Kümülyasyon Sistemine Kosova'nın dahil edilmesine ilişkin yönetmelikte yapılan değişiklik, Tek Taraflı Tercihli Rejim Uygulamaları kapsamında, ihracatta düzenlenecek EUR.1 ve fatura beyanlarına ilişkin Yönetmeliğin kaldırılması ve LED ampul, plastikten bazı torba ve çantalar ile bazı oyuncak, oyun ve spor malzemelerinin ithalatında gözetim uygulamasına ilişkin tebliğ yayımlanmasıdır.

1. Kosova, Batı Balkan Menşe Kümülyasyon Sistemine dahil edildi.

11 Eylül 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Eylül 2019'dan itibaren yürürlüğe konulan "Batı Balkan Menşe Kümülyasyon Sistemi Kapsamı Ticarete Eşyanın Tercihli Menşenin Tespiti Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile ilgili Yönetmelik'in 2. ve 3. maddelerinde değişiklik yapılmıştır.

Buna göre; 2. maddede yapılan değişiklikle birlikte, aşağıdaki (ç) bendi ile Kosova Cumhuriyeti Batı Balkan Menşe Kümülyasyon Sistemine dahil edilmiştir.

ç) Türkiye Cumhuriyeti ve Kosova Cumhuriyeti arasında Serbest Ticaret Anlaşmasının II.10'uncu maddesinde belirtilen Menşeli Ürünler Kavramının Tanımı ve İdari İşbirliği Yöntemlerine İlişkin Ek II.1'in uygulanmasına dair usul ve esaslar olduğu belirtilmiştir.

Bununla uyumlu olarak 18.09.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Türkiye tarafından tek taraflı olarak Kosova menşeli eşyaya tanınan tercihli rejime ilişkin usul ve esasların yer aldığı 2015/7748 sayılı Karar da yürürlükten kaldırılmıştır.

2. Tek Taraflı Tercihli Rejim Uygulamaları kapsamında, ihracatta düzenlenecek EUR.1 ve fatura beyanlarına ilişkin Yönetmelik yürürlükten kaldırıldı.

11 Eylül 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1 Eylül 2019'dan itibaren yürürlüğe girmiş bulunan "Türkiye Tarafından Tek Taraflı Olarak Tanınan Tercihli Rejim Uygulamalarından Yararlanacak Eşyanın Menşenin Tespitine İlişkin Yönetmelik" yürürlükten kaldırılmıştır.

23/6/2018 tarihli mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan bahse konu Yönetmelik, ikili kümülyasyon kapsamında, Türkiye tarafından tek taraflı olarak tanınan tercihli rejimden faydalanan belirli ülkelere Türkiye menşeli eşyanın ihracında düzenlenecek EUR.1 Dolaşım Belgesi ve fatura beyanlarının kullanımına ilişkin usul ve esasları düzenlemekteydi.

3. LED ampul, plastikten bazı torba ve çantalar ile bazı oyuncak, oyun ve spor malzemelerinin ithalatında gözetim uygulaması getirildi.

3 Eylül 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2019/4, 2019/5 ve 2019/5 sayılı İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin Tebliğler ile aşağıda GTIP numarası ve tanımı verilen eşyaların (yalnız karşısında gösterilen gümrük kıymetinin altında birim kıymetleri haiz olanlarının) ithalatında ileriye yönelik olarak yürütülecek olan gözetim uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

LED ampuller gözetim uygulaması:

GTİP	Eşyanın Tanımı	Birim Gümrük Kıymeti (ABD Doları/Kg*)
8539.50.00.00.00	LED ampuller	14

Plastikten bazı torba ve çantalar gözetim uygulaması:

GTİP	Eşyanın Tanımı	Birim Gümrük Kıymeti (ABD Doları/Kg*)
3923.21.00.00.19	Diğerleri	3.200
3923.29.10.00.19	Diğerleri	3.200
3923.29.90.00.19	Diğerleri	3.200

Bazı oyuncak, oyun ve spor malzemeler gözetim uygulaması:

Sıra no	G.T.P.G.T.İ.P.	Eşyanın Tanımı	CIF Kıymet (ABD Doları/Ton*)
1	9503.00.10.11.00	Oyuncak bebekler için arabalar	5.000
2	9503.00.10.12.00	Üç tekerlekli bisikletler	10.000
3	9503.00.10.19.11	Skuterler	6.000
4	9503.00.10.19.19	Diğerleri (Akülü arabalar hariç)	7.500
		Yalnız akülü arabalar	25.000
5	9503.00.21.00.00	Oyuncak bebekler	10.000
6	9503.00.29.00.00	Aksam, parça ve aksesuarlar	5.000
7	9503.00.30.00.00	Elektrikli trenler (rayları, işaretleri ve diğer aksesuarı dahil); birleştirilecek türden küçültülmüş modeller	8.000
8	9503.00.35.00.00	Plastik maddelerden olanlar	10.000
9	9503.00.39.00.00	Diğer maddelerden olanlar	7.500
10	9503.00.41.00.00	İçleri doldurulmuş olanlar	10.500
11	9503.00.49.00.00	Diğerleri	10.000
12	9503.00.55.00.00	Oyuncak müzik alet ve cihazları	8.000
13	9503.00.61.00.00	Ahşap olanlar	5.000
14	9503.00.69.00.00	Diğerleri	6.000
15	9503.00.70.00.00	Diğer oyuncaklar (takım veya set halinde olanlar)	9.000
16	9503.00.75.00.00	Plastik maddelerden olanlar	8.000
17	9503.00.79.00.00	Diğer maddelerden olanlar	10.000
18	9503.00.81.00.00	Oyuncak silahlar	8.000
19	9503.00.85.00.00	Kalıplanarak elde edilen minyatür metal modeller	9.000
20	9503.00.87.00.00	Esas olarak çocuklar için dizayn edilmiş taşınabilir interaktif elektronik eğitim cihazları	10.000
21	9503.00.95.00.00	Plastik maddelerden olanlar	7.000
22	9503.00.99.00.00	Diğerleri	8.000
23	9504.40.00.00.00	Oyun kağıtları	10.000
24	95.05	Bayram, karnaval veya diğer eğlenceler için eşya (sihirbazlık eşyası veya sürpriz eşyası dahil)	30.000

* Ton: Brüt ağırlık

Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

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

Kamu-özel tüm şirketleri ve 08.09.1999 tarihinden önce sigortalı olarak işe giren tüm çalışanları ilgilendiren ve kamuoyunda "Emeklilikte Yaşa Takılanlar-EYT" olarak bilinen konu ile ilgili olarak, Sn. Cumhurbaşkanımızın talimatı ile bir çalışma komisyonu kurulması oldukça ses getirmiştir.

Kısmi çalışanlarda 20 günden fazla 06 kısmi istihdam kodu ile yapılan bildirimler kabul edilmemekte, SGK tarafından bu bildirimlerin 30 güne tamamlanması istenmektedir. Konuya ilişkin detaylara bu sayımızda ulaşabilirsiniz.

Bunun dışında 7143 sayılı Kanun kapsamında SGK' ya olan borçlarını yapılandıran ancak değişik nedenlerden dolayı yapılandırma taksitlerini aksatan veya yapılandırmaları bozulan işverenlere yeni bir imkân sağlanmıştır.

Ayrıca iş kazası soruşturmaları ve geçici iş göremezliğe esas çalışılmadığına dair bildirimlerde değişiklik yapılmıştır. Her iki konu ile ilgili Sirkülerlerimize; <https://www.vergidegundem.com/sgk-sirkuler?circularYear=2019> linkinden erişebilirsiniz.

Yargı köşemizde bu ay dört farklı Yargıtay Kararını paylaşmış bulunmaktayız.

1. EYT konusu ve yaklaşımlar

Sosyal güvenlik sistemlerinin mali olarak açık vermesi halinde ilk akla gelen tedbirler genel olarak emeklilik yaşının yükseltilmesi ile bağlanacak aylıkların düşürülmesi olmaktadır. Özellikle kayıt dışı istihdamın yüksek olduğu ve ortalama yaşam süresinin arttığı ülkelerde sosyal güvenlik bütçeleri daha fazla açık vermekte, merkezi bütçeden finansal destek almadan sürdürülebilir bir bütçe dengesi sağlanamamaktadır. Sosyal devletin bir gereği olarak sisteme vergi gelirleri üzerinden pay ayrılması ise eleştirel değil esasında desteklenen bir argüman olmalıdır. Nitekim tüm gelişmiş ülkelerde de kamu-özel sosyal güvenlik sistemlerine doğrudan veya dolaylı olarak parasal destek sağlanmaktadır. GSMH'nın %10'u kadar yapılacak bir desteğin makul karşılandığı bu grup ülkelere kıyasla ülkemizde halen bu düzeye ulaşılmadığını görmekteyiz.

Türkiye'deki emeklilik politikalarına bakıldığında; 1987 yılında 3395 sayılı Kanun ile emeklilikte belirli bir süre prim ödeme ve belirli bir süre sigortalı olma şartının yanında belirli bir yaş tamamlama şartı getirilmiştir. 1992 yılında ise 3774 sayılı Kanun ile yaş şartı kaldırılmıştır.

08.09.1999 tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanan 4447 Sayılı Kanun ile eski çalışanlar için "Kademe" ile emeklilikte "Yaş" şartı yeniden sisteme uygulanmaya başlandı. Bu yasaya yönelik açılan iptal davası üzerine Anayasa Mahkemesinin iptali sonucu TBMM'de "Kademeler" ile ilgili yeni bir düzenleme yapılarak ve 23.05.2002 tarihinden geçerli olmak üzere 4759 sayılı Kanun 01.06.2002 günü Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. En son 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile 01.05.2008 günü ve sonrasında işe girenler için yeni bir emeklilik ve kademeler getirilmiştir. Buna göre,

- 08.09.1999 gününden önce işe girenler için ayrı bir emeklilik takvimi,
- 08.09.1999 ile 30.04.2008 tarihleri arasında işe girenler için ayrı bir emeklilik takvimi,
- 01.05.2008 günü ve sonrasında işe girenler için ise başka bir emeklilik takvimi getirilmiştir.

EYT sorunu 1999'da emeklilik yaşını yükselten 4447 sayılı Kanun ile ortaya çıktı. 8 Eylül 1999 gününe kadar işçilerin emeklilik için iki şartı yerine getirmesi gerekiyordu: SSK'da kadınlar için 20, erkekler için 25 yıl sigortalılık süresi ve 5000 günlük prim ödeme gün sayısı; Bağ-Kur ve memurlarda ise kadınlar için 20 erkekler için 25 tam yıl prim ödenmesi halinde yaş şartı aranmadan emeklilik hakkı elde ediliyordu. Yapılan değişiklikle emeklilik yaşı 09.09.1999 ve sonrasında işe girenlerden; kadınlarda 58, erkeklerde 60'a, prim gün sayısı ise SSK'lılar için 7000 güne Bağ-Kur ve memurlar için 9.000 güne yükseltildi. 8 Eylül 1999 gününden önce işe girenler için kadınlarda 40 ile 58 erkeklerde ise 44 ile 60 yaş arasında değişen kademeli geçiş süresi getirilmiştir.

Emeklilik bekleyen sigortalılar bakımından EYT ile ilgili en çok arzu edilen çözüm 8 Eylül 1999'dan önce işe başlayanlardan yaş dışındaki şartları sağlayanlara emeklilik hakkı tanınmasıdır. Homojen bir grup olmadıkları bilindiği için, tüm 8.9.1999 öncesi işe girenlerin yasa çıktığında emekli olacakları beklentisi doğru değildir. TBMM açıldığında yoğun tartışmaların ve aktüeryal hesapların gündeme geleceği konu hakkında tekli yerine iki-üç alternatifli bir çözüm önerisinin kabul edileceği beklenmektedir. Ancak yaşta avantaj sağlanması karşılığında zaten düşük olan emekli maaşlarında sürekli bir şekilde %10-20 gibi indirim talep edilmesi beklentileri karşılamayacaktır. Bu formülün alternatif olabilmesi için en azından bu kesinti oranının ölene kadar değil, kişilerin normal emeklilik yaşına ulaşmaları halinde ortadan kalkmasının öngörülmesi gerekmektedir.

2. İşverenler dikkat: Kısmi çalışanlarda eksik gün bildirimine ilişkin SGK tebliğati alabilirsiniz.

Müşterilerimizden aldığımız sorulardan ve SGK' dan gelen örnek tebliğatlardan; (Sayıştay'ın SGK Raporuna istinaden) 2018 yılında 20 gün üzerinde ve 06 eksik istihdam kodu seçilerek bildirilmiş olan sürelerin 30 güne tamamlanmasının talep edildiği görülmektedir.

Eksik gün nedir? Eksik gün, bir çalışanın ilgili bir ayda kaç gün eksik prim günü olduğunu göstermekte olup, bu durumda e-bildirimler ile birlikte eksik günler de hizmet belgelerinde yer alarak SGK'ya bildirilmektedir. Eksik gün bildirimlerinde çalışanın işe devam etmemiş olduğu gün sayısı, ilgili ayın takvimdeki prim gününden çıkartılarak bulunmaktadır. Örneğin 5 günlük raporu bulunan bir personelin eksik gün bildirimini yapılırken 30 çeken bir ayda 25 prim günü, 31 çeken ayda ise 26 gün prim günü olarak hesaplanmaktadır.

Kısmi çalışanlarda eksik gün hesaplandıktan sonra eksik gün nedeni olarak 06-Kısmi İstihdam kodu altında bildirim yapılmaktadır. Ancak İş Kanunu'na göre ayda en fazla 20 gün kısmi istihdama bağlı olarak çalışılabilmektedir. Bu bildirimler yapılırken dikkat edilmesi gereken nokta, 20 günden fazla çalışması olanların eksik gününü bildirirken eskiden SGK sisteminin 06-Kısmi İstihdam kodundan yapılan bildirimleri kabul etmesi noktasında oluşmaktadır. Güncel durumda ise artık 20 günü geçen kısmi çalışmaları sistem kabul etmemektedir. Kısmi çalışanların prim günü SGK'ya bildirilirken toplam çalıştıkları saatin 7,5'a bölünmesi ile prim günü tespit edilmelidir. Part time çalışanlar, her 7,5 saat çalışmalarına karşılık 1 prim günü çalışmış kabul edilirler.

SGK tarafından matbu gönderilen tebliğatlarda şu hususların ifade edildiği görülmektedir:

Sayın:....

İş kanununa göre **20 gün üzerindeki çalışma süreleri kısmi süreli çalışma olarak sayılmayacağından** 2018 yılı Ocak-Aralık devre aylarında 20 gün üzerinde ve eksik gün kadar EK AYLIK PRIM VE HİZMET BELGESİNİN **düzenlenerek yazımızın tebliğinden 30 gün içerisinde** bağlı bulunduğunuz Sosyal Güvenlik Merkez Müdürlüğüne **vermeniz halinde**; Bu belgelerden dolayı oluşacak Prim borcunuza gecikme cezası ve gecikme zammı ve ek nitelikteki aylık prim ve hizmet belgeleri nedeniyle idari para cezası **uygulanmayacağı**, ve 2018 yılı asgari ücret destek tutarlarının **iptal edilmeyeceği**

Ek nitelikteki aylık prim ve hizmet belgelerinin **belirtilen sürede verilmemesi halinde** ise eksik bildirilen çalışma gün ve kazançlarının gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte tahsil edileceği ve ek nitelikteki aylık prim ve hizmet belgeleri nedeniyle **idari para cezası uygulanacağını**, ve 2018 yılı asgari ücret destek tutarlarının (6661) **iptal edilerek** yararlanılmış destek tutarlarının **gecikme cezası ve gecikme zammıyla tahsil edileceği**.

Ekte gönderilen liste harici 20 gün üzerinde eksik gün kodu 6 olarak seçilerek bildirilmiş olan hizmetler var ise bu yıllara/aylara ait eksik bildirilen sigortalılar için de 30 güne tamamlayacak şekilde eksik gün kadar Ek APBH düzenleyip, yazımız tebliğinden **30 gün içerisinde** bağlı bulunduğunuz Sosyal Güvenlik Merkez Müdürlüğüne **vermeniz halinde**; Bu belgelerden dolayı oluşacak Prim borcunuza gecikme cezası ve gecikme zammı ve ek nitelikteki aylık prim ve hizmet belgeleri nedeniyle idari para cezası **uygulanmayacağı**, ve asgari ücret destek tutarlarının (6661) **iptal edilmeyeceği**

Bu şekilde bir tebliğatin alınması durumunda, kısmi istihdam dışında farklı argümanlar (örn. puantaj kayıtları) ile itiraz etme imkânı bulunmakta ve dilekçe ile SGK'ya başvurulabilmektedir. Ancak oluşacak riskler dikkate alındığında sürecin dikkatli yönetilmesi gerekmektedir. Nitekim kayıt ve belgelerin tetkiki ile uzayacak işlemlerde; talebin kabul edilmemesi ve/veya yeni kayıt dışılıkların tespiti halinde yararlanılan destek ve teşviklerin kaybedilmesi riski ortaya çıkacaktır. Uygulamada sadece fark primlerin talep edildiği, buna karşılık prime ilişkin gecikme cezası ve zammı ile idari para cezalarının uygulanmayacağı, asgari ücret desteklerinin bozulmayacağı öngörüldüğünden mükelleflerimizin uygulamadan faydalanmalarını tavsiye etmekteyiz. Bu işlemlerin yapılması halinde ücret bordrolarının yeniden değiştirilmesi, eksik gösterilen ilgili sigortalılara fark ücret ödenmesi ve ek stopaj kesilmesi söz konusu olmayacaktır. Esasen bu bir idari işlem olup, ilgili dosyaya gerekli açıklama ve belgelerin konulmasının yeterli olacağı kanaatindeyiz.

3. SGK borç yapılandırması

7143 sayılı Kanun kapsamında SGK'ya olan borçlarını yapılandıran ancak değişik nedenlerden dolayı yapılandırma taksitlerini aksatan veya yapılandırmaları bozulan işverenlere yeni bir imkân sağlanmıştır.

Aşağıdaki tablo, 18.01.2019 itibarıyla 5 farklı Kanun ile getirilen çeşitli yapılandırmalara ilişkin istatistikleri içermektedir. Görüldüğü üzere 7143 kapsamındaki tahsilat oranı %8,28 gibi son derece düşük kalmıştır.

Tablo 1 6111, 6552, 6736, 7020 ve 7143 sayılı Kanunların Karşılaştırılması (TL)

Kanun No	Başvuru sayısı	Yapılandırma Öncesi Borç Tutarı	Toplam Borç Tutarı	Taksit Edilen Toplam Tutar	Taksilat Oranı (%)
6111 Sayılı Kanun (*)	2.261.018	28.775.489.314	24.167.485.481	13.333.149.886	55,17
6552 Sayılı Kanun (**)	2.419.508	45.674.722.976	38.301.620.904	11.344.374.544	29,6
6736 Sayılı Kanun (***)	1.637.468	43.769.371.814	42.325.254.723	8.028.096.053	18,97
7020 Sayılı Kanun (****)	468.051	7.649.373.089	7.781.270.941	1.252.875.000	16,10
7143 Sayılı Kanun (*****)	1.270.402	48.693.838.961	43.440.529.751	3.594.964.263	8,28

(*) 04/04/2014 tarihi itibarıyla, (**) 07/11/2018 tarihi itibarıyla, (***) 04/01/2019 tarihi itibarıyla, (****) 04/01/2019 tarihi itibarıyla, (*****) 18/01/2019 tarihi itibarıyla

Kaynak: SGK 2018 Faaliyet raporu, S.47

Bu işverenler;

Yapılandırılmalarının devamı için talep etmeleri halinde aynı veya farklı ünitelerde işlem gören işyerleri için ödemiş oldukları 2018 Nisan ayı ve sonrası cari ay prim ödemelerinin, dönem veya taksit sayısı gözetilmeksizin ödenmeyen veya eksik ödenen yapılandırma taksitlerine mahsup ederek bozulan yapılandırmalarını ihya edebileceklerdir.

Ancak cari ay primlerinin yapılandırma taksitlerine aktarılması halinde; bu aylarda yararlanılan teşvikler ile cari ay primlerinin aktarma yapıldığı yılda yeni tescil edilmiş işyerleri için asgari ücret destekleri de iptal edilecektir.

Açıklanan genel yazı dikkate alındığında; 7143 sayılı yasa kapsamında yapılandırmaları bozulan işverenlerin, cari ay primlerinin yapılandırma taksitlerine aktarılması durumunda kaybedilecek teşvik ve asgari ücret destek tutarları ile yapılandırmanın devamından sağlayacakları faydayı gözeterek karar vermeleri gerekmektedir.

4. Yargı köşesi

Yargı köşemizde bu ay işe iade kararı sonucu işe başlatma, geçmişe yönelik hizmet tespit davalarında bordro tanığının ifadesinin önemi ile iş kazası incelemelerine ilişkin toplam dört Yargıtay Kararını dikkatinize sunmak isteriz.

4.1. İşe başlatma kararı sonrası işe davetin ciddi olması gerektiğine ilişkin karar.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas Numarası: 2016/31787 Karar Numarası: 019/15136

Karar Tarihi: 09.07.2019

Özeti: İşverenin işe iade kararı sonrası davacıya baskı uyguladığını ve aynı koşullarda işe başlatmadığını ileri sürerek; boşta geçen süre ücreti ile işe başlatmama tazminatına ilişkin temyiz incelemesinde; davalı işverenin, istenen sürede işe başlayan işçiye gerekli çalışma koşullarını sağlamadığı, geçersizliğine hükmedilen fesih tarihindeki çalışma odasının tahsis edilmediği, muhasebe müdürü olarak çalışan davacının muhasebe elemanlarından ayrı bir oda verilerek izole edildiği, işe başladığı gün herhangi bir iş verilmediği gibi iş görmesinde kullanacağı araç ve gereçlerin de tahsis edilmediği anlaşılmıştır. Davalı işverenin işe davetinde samimi olmadığı ve işe iadenin mali sonuçlarından kurtulmak amacı ile hareket ettiği anlaşılmakla, davacının boşta geçen süre ve işe başlatmama tazminatı taleplerinin kabulüne hükmedilmesi gerekmektedir.

A) Davacı İsteminin Özeti: Davacı vekili; müvekkilinin davalıya ait iş yerinde muhasebe müdürü olarak çalışmakta iken iş akdinin feshedildiğini, açmış olduğu işe iade davası sonucunda fesin geçersizliğinin tespiti ile işe iadesine karar verildiğini, işverenin işe iade kararı sonrası davacıya baskı uyguladığını ve aynı koşullarda işe başlatmadığını ileri sürerek; boşta geçen süre ücreti ile işe başlatmama tazminatının tahsiline karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

B) Davalı Vekilinin Cevabının Özeti: Davalı vekili; davacının işe başlamada samimi olmadığını, 12.06.2015 tarihinde işe başladığını ancak sonrasında işe devam etmediğini savunarak davanın reddine karar verilmesini talep etmiştir.

C) Yerel Mahkeme Kararının Özeti: Mahkemece, davalının ihtarnamesinde davacının devamsızlık yaptığı günlere dair mazeret bildirmesi ve savunmada bulunması istenmesine karşın, davacının herhangi bir cevap vermediği, bunun üzerine iş akdinin haklı nedenle feshedildiği, davacının işe başlamada samimi olmadığı gerekçeleri ile davanın reddine karar verilmiştir.

D) Temyiz: Karar süresinde davacı vekilince temyiz edilmiştir.

E) Gerekçe: Feshin Geçersizliği kararı alan ve kesinleşmesi üzerine işe başlatılması için işe başvuran işçinin bu davranışından sonra 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca öncelikle işçiyi işe başlatmak zorundadır. Ancak aynı madde uyarınca işveren, işe başlatma yerine iş güvencesi tazminatı niteliğindeki işe başlatmama tazminatını ödeyerek iş ilişkisini sonlandırabilecektir. Feshin geçersizliği ve işe iade kararı üzerine işe başlatılma için başvuran işçi işveren tarafından işe başlatıldığında, iş sözleşmesinin taraflar arasında yeniden kurulmadığı, ancak yasa ile bu kesilmemesinin 4 ayla sınırlandırıldığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

İşverenin işe davete dair beyanının ciddi olması gerekir. İşverenin işe başlatma amacı olmadığı halde işe başlatmama tazminatı ödememek için yapmış olduğu çağrı, gerçek bir işe başlatma daveti olarak değerlendirilemez.

Dosyadaki bilgi ve belgelerden ve özellikle tanık beyanları ile e-mail yazışmalarında; davalı işverence, işe iade kararı sonrasında davacı işçinin işe davet edildiği ve işe davete dair ihtarnamenin tarihinden itibaren 1 gün içinde başlamasının istendiği saptanmıştır.

Davalı işverenin;

- ▶ İstenen sürede işe başlayan işçiye gerekli çalışma koşullarını sağlamadığı,
- ▶ Geçersizliğine hükmedilen fesih tarihindeki çalışma odasının tahsis edilmediği,
- ▶ Muhasebe müdürü olarak çalışan davacının muhasebe elemanlarından ayrı bir oda verilerek izole edildiği,
- ▶ İşe başladığı gün herhangi bir iş verilmediği gibi iş görmesinde kullanacağı araç ve gereçlerin de tahsis edilmediği,

anlaşılmıştır.

Sonuç: Temyiz olunan kararın, yukarıda yazılı sebeplerden dolayı bozulmasına, davacı yararına takdir edilen 2.037.00 TL duruşma avukatlık parasının karşı tarafa yükletilmesine, peşin alınan temyiz harcının istek halinde ilgiliye iadesine, 09.07.2019 gününde oy birliğiyle karar verildi.

4.2. Hizmet tespit davalarında bordro tanığının ifadesi önemlidir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Esas Numarası: 2016/31787
Karar Numarası: 019/15136

Karar Tarihi: 09.07.2019

Özeti: İşverenin işe iade kararı sonrası davacıya baskı uyguladığını ve aynı koşullarda işe başlatmadığını ileri sürerek; boşta geçen süre ücreti ile işe başlatmama tazminatına ilişkin temyiz incelemesinde; davalı işverenin, istenen sürede işe başlayan işçiye gerekli çalışma koşullarını sağlamadığı, geçersizliğine hükmedilen fesih tarihindeki çalışma odasının tahsis edilmediği, muhasebe müdürü olarak çalışan davacının muhasebe elemanlarından ayrı bir oda verilerek izole edildiği, işe başladığı gün herhangi bir iş verilmediği gibi iş görmesinde kullanacağı araç ve gereçlerin de tahsis edilmediği anlaşılmıştır. Davalı işverenin işe davetinde samimi olmadığı ve işe iadenin mali sonuçlarından kurtulmak amacı ile hareket ettiği anlaşılmakla, davacının boşta geçen süre ve işe başlatmama tazminatı taleplerinin kabulüne hükmedilmesi gerekmektedir.

A) Davacı İsteminin Özeti: Davacı vekili; müvekkilinin davalıya ait iş yerinde muhasebe müdürü olarak çalışmakta iken iş akdinin feshedildiğini, açmış olduğu işe iade davası sonucunda fesih geçersizliğinin tespiti ile işe iadesine karar verildiğini, işverenin işe iade kararı sonrası davacıya baskı uyguladığını ve aynı koşullarda işe başlatmadığını ileri sürerek; boşta geçen süre ücreti ile işe başlatmama tazminatının tahsiline karar verilmesini talep ve dava etmiştir.

B) Davalı Vekilinin Cevabının Özeti: Davalı vekili; davacının işe başlamada samimi olmadığını, 12.06.2015 tarihinde işe başladığını ancak sonrasında işe devam etmediğini savunarak davanın reddine karar verilmesini talep etmiştir.

C) Yerel Mahkeme Kararının Özeti: Mahkemece, davalının ihtarnamesinde davacının devamsızlık yaptığı günlere dair mazeret bildirmesi ve savunmada bulunması istenmesine karşın, davacının herhangi bir cevap vermediği, bunun üzerine iş akdinin haklı nedenle feshedildiği, davacının işe başlamada samimi olmadığı gerekçeleri ile davanın reddine karar verilmiştir.

D) Temyiz: Karar süresinde davacı vekilince temyiz edilmiştir.

E) Gerekçe: Feshin Geçersizliği kararı alan ve kesinleşmesi üzerine işe başlatılması için işe başvuran işçinin bu davranışından sonra 4857 sayılı İş Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca öncelikle işçiyi işe başlatmak zorundadır. Ancak aynı madde uyarınca işveren, işe başlatma yerine iş güvencesi tazminatı niteliğindeki işe başlatmama tazminatını ödeyerek iş ilişkisini sonlandırabilecektir. Feshin geçersizliği ve işe iade kararı üzerine işe başlatılma için başvuran işçi işveren tarafından işe başlatıldığında, iş sözleşmesinin taraflar arasında yeniden kurulmadığı, ancak yasa ile bu kesilmemenin 4 ayla sınırlandırıldığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

İşverenin işe davete dair beyanının ciddi olması gerekir. İşverenin işe başlatma amacı olmadığı halde işe başlatmama tazminatı ödememek için yapmış olduğu çağrı, gerçek bir işe başlatma daveti olarak değerlendirilemez.

Dosyadaki bilgi ve belgelerden ve özellikle tanık beyanları ile e-mail yazışmalarında; davalı işverence, işe iade kararı sonrasında davacı işçinin işe davet edildiği ve işe davete dair ihtarnamenin tarihinden itibaren 1 gün içinde başlamasının istendiği saptanmıştır. Davalı işverenin;

- ▶ İstenen sürede işe başlayan işçiye gerekli çalışma koşullarını sağlamadığı,
- ▶ Geçersizliğine hükmedilen fesih tarihindeki çalışma odasının tahsis edilmediği,
- ▶ Muhasebe müdürü olarak çalışan davacının muhasebe elemanlarından ayrı bir oda verilerek izole edildiği,
- ▶ İşe başladığı gün herhangi bir iş verilmediği gibi iş görmesinde kullanacağı araç ve gereçlerin de tahsis edilmediği,

anlaşılmıştır.

Sonuç: Temyiz olunan kararın, yukarıda yazılı sebeplerden dolayı BOZULMASINA, davacı yararına takdir edilen 2.037.00 TL duruşma avukatlık parasının karşı tarafa yükletilmesine, peşin alınan temyiz harcının istek halinde ilgiliye iadesine, 09.07.2019 gününde oy birliğiyle karar verildi.

4.3. İşyerinin devrinde iş kazası sorumluluğu

Yargıtay 21. Hukuk Dairesi Esas Numarası: 2010/3450
Karar Numarası: 2010/10172

Karar Tarihi: 19.10.2010

İşyeri devri, iş kazası, devir öncesi iş kazasından sorumluluk

Özeti: Borçlar Kanunu'nun 179. maddesi gereğince, bir mameleki veya bir işletmeyi aktif ve pasifleriyle birlikte devralan kimse, bunu alacaklılara ihbar veya gazetelerde ilan ettiği tarihten itibaren onlara karşı mamelekin veya işletmenin borçlarından sorumlu olur; şu kadar ki, iki yıl müddetle evvelki borçlu dahi yenisiyle birlikte müteselsilen sorumlu kalır; bu müddet muaccel borçlar için ihbar veya ilan tarihinden ve daha sonra muaccel olacak borçlar için de muacceliyet tarihinden itibaren işlemeye başlar. Borçlar Kanunu'nun 179. maddesi içinde "müteselsil bir borç" vardır. Devir alan şirket, devir eden şirketin borçlarından ötürü sorumlu olduğu gibi iki yıl müddetle evvelki borçlu (devreden) dahi, yenisi (devralan) ile birlikte müteselsilen sorumlu olur. Borçlar Kanunu'nun müteselsil borçlara ilişkin 141. maddesine göre teselsülün yasa hükmünden doğduğu hallerde kamu düzeni söz konusu olacağından tarafların iradeleriyle teselsülün ortadan kaldırılması hükümsüzdür. Bu nedenle söz konusu müteselsil borç yasa hükmünden (Borçlar Kanunu md. 179'dan) doğduğundan, teselsülden kaynaklanan sorumluluğun dışlanması geçersizdir ve hukuki sonuç doğurmaz. Burada belirtilen sorumluluğun zamanı "devir anıdır." Devrin fiilen gerçekleştiği tarihte doğmuş ve nedeni bulmuş borçlar bu sorumluluğun kapsamında kalmaktadır. İşletmenin devirden önceki borcunun naklinin kural olarak alacaklıya karşı hüküm ifade etmesi Borçlar Kanunu'nun 173. ve 174. maddeleri gereğince alacaklının onayına bağlı ise de Borçlar Kanunu'nun 179. maddesi bu kurala bir istisna getirmiş, alacaklının rızasına gerek görülmezsizin borcun devir alana intikal ettiği kabul edilmiştir. Öte yandan; Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından

karşılanmayan zararın ödetilmesine ilişkin davalarda (tazminat davaları) öncelikle haksız zenginleşmeyi ve mükerrer ödemeyi önlemek için Kurum tarafından sigortalıya bağlanan gelirin peşin sermaye değerinin tazminattan düşülmesi gerektiği Yargıtay'ın oturmuş ve yerleşmiş görüşlerindedir. Diğer yandan, sigortalıya bağlanacak gelir ve hükmedilecek tazminatın miktarını doğrudan etkilemesi nedeniyle, işçide oluşan meslekte güç kayıp oranının hiçbir kuşku ve duraksamaya yer vermeksizin kesin olarak saptanması gerekir.

4.4 İş kazası destekten yoksun kalma tazminatının hesaplanması

Yargıtay Esas No: 2016/18916 Karar No: 2018/6873 Tarihi: 01.10.2018

- ▶ İş kazasından doğan tazminat davalarında destekten yoksun kalma tazminatının hesaplanma yöntemi.
- ▶ Ceza mahkemesinde belirlenen kusur oranlarının hukuk hakimini bağlamayacağı
- ▶ Maddi tazminat hesabında gerçek ücretin belirlenmesinin gerekmesi.
- ▶ Maddi tazminatın saptanmasında zarar işçinin net geliri, bakiye ömrü, işgörebilirlik çağı, işgöremezlik oranı ve karşılıklı kusur oranları, peşin sermaye değeri gibi tüm veriler belirlenmiş olmalıdır.
- ▶ Manevi tazminatı belirlerken caydırıcılık unsuruna da dikkat edilmesinin gerekmesi.

Özeti: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 74. maddesine göre hukuk hakimi zarar verenin kusuru olup olmadığına karar vermek için ceza hukukunun sorumluluğa dair hükümleri ile bağlı olmadığı gibi, ceza hâkimi tarafından verilen beraat kararıyla da bağlı değildir. Aynı şekilde, ceza hâkiminin kusurun değerlendirilmesine ve zararın belirlenmesine ilişkin kararı da hukuk hâkimini bağlamaz. İş kazalarından kaynaklanan tazminat davalarında; iş kazasında kusuru olduğunun tespiti halinde, işveren vekili de işveren yanında zarardan sorumlu olacaktır.

İş kazası sonucu destek tazminatının hesaplanmasında, gerçek ücretin esas alınması koşuldur. Çalışma yaşamında daha az vergi ya da sigorta primi ödenmesi amacıyla zaman zaman iş sözleşmesi veya ücret bordrolarında gösterilen ücretlerin gerçeği yansıtmadığı görülmektedir. Öte yandan, gerçek ücretin ise; işçinin kıdem ve yaptığı işin özelliği ve niteliğine göre işçiye ödenmesi gereken ücret olduğu, işyeri veya sigorta kayıtlarına geçmiş ücret olmadığı Yargıtay'ın yerleşmiş görüşlerindedir. Bu durumda gerçek ücretin tespiti önem kazanır. Somut olayda, hakkaniyete uygun maddi tazminatın tespiti açısından, öncelikle imzalı maaş bordrolarının işveren tarafından ibrazı, bu belgelerin bulunmaması halinde ise sigortalının olay tarihinde yaptığı işe göre meslek odalarından ücret araştırması yapılması gerekirken; asgari ücret üzerinden yapılan hesabın hükme esas alınması da hatalı olmuştur.

Hakimin manevi zarar adı ile ölenin yakınlarına verilmesine karar vereceği para tutarı adalete uygun olmalıdır. Hükmedilecek bu para, zarara uğrayanda manevi huzuru doğurmayı gerçekleştirecek tazminata benzer bir fonksiyonu olan özgün bir nitelik taşır. Bir ceza olmadığı gibi, mamelek hukukuna ilişkin zararın karşılanmasını da amaç edinmemiştir. O halde, bu tazminatın sınırı onun amacına göre belirlenmelidir. Takdir edilecek miktar, mevcut halde elde edilmek istenilen tatmin

duygusunun etkisine ulaşmak için gerekli olan kadar olmalıdır. 26.06.1966 günlü ve 7/7 sayılı Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararının gerekçesinde takdir olunacak manevi tazminatın tutarını etkileyecek özel hal ve şartlar da açıkça gösterilmiştir. Bunlar her olaya göre değişebileceğinden hakim bu konuda takdir hakkını kullanırken ona etkili olan nedenleri de karar yerinde objektif ölçülere göre isabetli bir biçimde göstermelidir.

Manevi tazminatın tutarını belirleme görevi hakimın takdirine bırakılmış ise de; hükmedilen tutarın uğranılan manevi zararlar orantılı, duyulan üzüntüyü hafifletici olması gerekir.

Hakimin bu takdir hakkını kullanırken; ülkenin ekonomik koşulları, tarafların sosyal ve ekonomik durumları, paranın satın alma gücü, tarafların kusur durumu, olayın ağırlığı, olay tarihi gibi özellikleri göz önünde tutması, bunun yanında olayın işverenin sağlığı ve güvenliği önlemlerini yeterince alınmamasından kaynaklandığı da gözetilerek gelişen hukuktaki yaklaşıma da uygun olarak tatmin duygusu yanında caydırıcılık uyandıran oranda manevi tazminat takdir edilmesi gerektiği açıkça ortadadır. Maddi tazminatın saptanmasında ise; zarar ve tazminata doğrudan etkili olan işçinin net geliri, bakiye ömrü, işgörebilirlik çağı, işgöremezlik oranı ve karşılıklı kusur oranları, Sosyal Sigortalar tarafından bağlanan peşin sermaye değeri gibi tüm verilerin hiçbir kuşku ve duraksamaya yer vermeyecek şekilde öncelikle belirlenmesi gerektiği tartışmasızdır.

İşçilik alacağı davasına gelince; bu tür davalar 4857 sayılı Yasa'dan kaynaklanmaktadır. İşçilik alacağına esas alınacak hizmet saptandıktan sonra talep edilen işçilik alacağının türüne göre manevi tazminat davasındaki kıstaslardan farklı kıstaslara dayanan ayrı bir hesap yapılması gerekir.



EY, FY19'da 36,4 milyar dolar gelir elde etti, vergideki büyüme %8,6

EY Haziran 2019'da sona eren mali yıla (FY 19) ilişkin sonuçlarını geçen ay açıkladı. Güçlü büyümenin üst üste dokuzuncu yılda da devam ettiğini açıklayan EY, küresel gelirlerinin bir önceki yıla göre yüzde 8 (geçen yıl yüzde 7,4) artışla 36,4 milyar dolara (geçen yıl 34,8 milyar dolar) ulaştığını duyurdu.

Denetim, Danışmanlık, Vergi ve TAS hizmet birimlerinin büyüme oranları sırasıyla yüzde 4,4; 9,2; 8,6 ve 15,5 olurken; büyümenin bölgelere göre dağılımı ise Amerika yüzde 8,5; EMEIA 7,1; Asya-Pasifik 9,1 ve Japonya 7,5 şeklinde gerçekleşti.

Dünya genelinde vergideki büyümeye, uluslararası vergi hizmetleri ve değişen vergi kanunlarına daha hızlı uyum sağlayabilmek için iş modellerini değiştiren şirketlerin dijital vergi hizmetleri için gösterdikleri ilgi öncülük etti. Thomson Reuters'tan satın alınan Pangea3 ile Riverview Law'un EY bünyesine katılmalarıyla hukuk tarafındaki büyümenin de dikkat çekici olduğu, globalde bu departmanda görev yapan profesyonellerin sayısının 3.500'e ulaştığı belirtildi.

Çok sayıda ülkede çift haneli büyüme

EY'nin gelişmiş ekonomilere sahip ülkelerdeki performansına bakıldığında ise ABD'nin 15,3 milyar dolarlık gelire lider durumda olduğu görülüyor. EY'nin geçtiğimiz yıl yüzde 7,3 olan büyüme oranının bu yıl yüzde 9,1'e yükseldiği ABD'deki güçlü sonuçlarda, M&A piyasasındaki canlılığın etkisiyle TAS'ın güçlü performansı etkili olurken, danışmanlık da çift haneli büyüme kaydetti. EY Almanya, Japonya, Fransa ve Kanada'da da güçlü büyüme gerçekleştirdi.

Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında, EY'nin gelir bazında en büyük beş pazarından biri olan Çin'in büyüme performansı dikkat çekiyor. Çin'de hizmet kollarının tamamında yakalanan güçlü rakamlar sayesinde yüzde 13,2 ile rekor büyüme elde edildi. Hindistan'da çift haneli büyüme üst üste dokuzuncu yılda da devam ederek FY19'da yüzde 19,1 seviyesine ulaşıldı. Benzer şekilde EY Brezilya ve Meksika'da da güçlü büyüme performansı gözlemlendi.

FY19'da EY çalışanlarının sayısı yüzde 8,6'lık artışla globalde 284.000 kişiye ulaştı.

Hizmet birimlerine göre gelirler (milyon dolar)

	FY 19	FY 18	Yerel para cinsinden % değişim	
			FY18'e göre büyüme	Son 6 yılın bileşik büyüme oranı
Denetim	12.646	12.534	%4,4	%4,9
Vergi	9.460	8.995	%8,6	%7,8
Danışmanlık	10.236	9.621	%9,2	%12,3
Transaction Advisory Services (TAS)	4.052	3.622	%15,5	%13,6
Toplam	36.394	34.772	%8,0	%8,3

Coğrafi bölgelere göre gelirler (milyon dolar)

	FY 19	FY 18	Yerel para cinsinden % değişim	
			FY18'e göre büyüme	Son 6 yılın bileşik büyüme oranı
Amerika	16.748	15.606	%8,5	%8,8
EMEIA	14.149	13.914	%7,1	%7,7
Asya-Pasifik	4.290	4.119	%9,1	%10,0
Japonya	1.207	1.133	%7,5	%4,1
Toplam	36.394	34.772	%8,0	%8,3

Çalışan sayısının hizmet birimlerine göre dağılımı

	FY 19	FY 18	FY18'e göre büyüme
Denetim	94.220	88.849	%6,0
Vergi	59.577	54.216	%9,9
Danışmanlık	67.477	59.794	%12,8
Transaction Advisory Services (TAS)	17.461	15.246	%14,5



Vergi idarelerinin dijital araçlara ilgisi artıyor.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan yeni bir rapor, vergi tahsilatını ve denetimini daha verimli hale getirmek için yapay zeka ve diğer teknolojileri kullanan veya kullanmaya hazırlanan vergi idarelerinin sayısının giderek arttığını gösterdi.

OECD Vergi Politikaları Direktörü Pascal Saint-Amans raporla ilgili olarak yaptığı açıklamada, "Yeni teknolojiler, veri kaynakları ve artan uluslararası işbirliği vergi idarelerine uygunluğu daha iyi yönetmek, vergi tabanlarını korumak ve idari yükleri azaltmak için yeni fırsatlar sunuyor" dedi.

Tax Administration 2019 raporuna göre, dünyada artık çok sayıda vergi idaresi muhasebe sistemlerini ve vergi kurallarını daha iyi entegre etmek ve e-fatura ve güvenli elektronik kasaların kullanımı yoluyla güvenli bilgi zincirlerini hayata geçirmek için yazılım geliştiricilerle birlikte çalışmalar yürütüyor. Anket kapsamına alınan 58 idareden 40'ı, e-yönetim programlarının bir parçası olarak yapay zeka (AI) kullanırken, 35 idare veri bilimcileri istihdam ediyor, 10 idare ise uygunluk politikalarının tasarlanması sürecinde davranışsal araştırmacıdan destek alıyor.



Kanada Başbakanı'ndan orta sınıfa vergi indirimi sözü

Kanada Başbakanı Justin Trudeau 21 Ekim 2019'da yapılacak federal seçimlerde yeniden seçilmesi halinde orta sınıfa vergilendirme konusunda bazı avantajlar sunulacağını söyledi. Trudeau'nun yaptığı açıklamaya göre, gelirin "vergiden muaf" kısmı için uygulanan eşik yükseltilecek ve C\$ 147.000 Kanada Doları'na kadar olan gelirlerde, ilk C\$ 15.000'lik (USD 11.300) bölüm için gelir vergisi ödenmeyecek. Söz konusu eşik halen USD 12.069 olarak uygulanıyor. Bu sayede ortalama bir ailenin yılda C\$ 585 tasarruf etmesinin sağlanması planlanırken, orta sınıfa sağlanacak söz konusu avantajların devlete yıllık maliyetinin C\$ 5,6 milyarı bulması bekleniyor. Liberal Parti tarafından yapılan hesaplamalara göre, bu plan gerçekleşirse 40 bin Kanadalı yoksulluk sınırında yaşamaktan kurtulacak.

Kanada'nın güçlü bir ekonomiye sahip olmasına rağmen geçim sıkıntısı çeken ailelerin bulunduğu da dikkat çeken Trudeau seçilirse ayrıca, cep telefonu faturalarının yüzde 25 daha ucuz hale getirileceği sözünü verdi. Kanada'da, cep telefonu konuşmanın maliyetinin diğer G7 ülkelerine göre neredeyse iki kat daha yüksek olduğu belirtiliyor.



Hindistan kurumlar vergisi oranını düşürdü.

Hindistan kurumlar vergisi oranını yüzde 30'dan yüzde 22'ye indirerek Asya ülkeleri arasında görülen en düşük seviyelerden birine çekti. Maliye Bakanı Nirmala Sitharaman, şirketlerin kurum gelirleri için 1 Nisan 2019'dan geçerli olmak üzere yüzde 22 vergi ödeyeceklerini, ancak ilave vergilerle efektif oranın yüzde 25,2 olacağını söyledi. Ancak yeni orandan sadece, başka herhangi bir teşvik veya muafiyet almayan şirketler faydalanabilecek.

Ekonomistlere göre vergi indirimlerinin özel sektör yatırımlarını artırması ve doğrudan yabancı yatırımları daha fazla çekmesi bekleniyor. Maliye Bakanlığı'nın vergi indirimi kararının yürürlüğe girebilmesi için Hindistan Parlamentosu tarafından da onaylanması gerekiyor.



Almanya KOBİ'ler için kurumlar vergisi oranını düşürecek.

Almanya Ekonomi Bakanı Peter Altmaier küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) vergi yükünü azaltma planının ana hatlarını açıkladı. Altmaier, bu gruptaki şirketlere uygulanan kurumlar vergisi oranının yüzde 25'e kadar çekilmesinin planlandığını söyledi.

Almanya'da kurumlar vergisinde federal oranı yüzde 15 olmasına rağmen, dayanışma vergisi ve eyaletlere göre değişen yerel vergilerle birlikte ortalama kurumlar vergisi oranı yüzde 30'u üzerine yükseliyor.

Alman hükümeti, kısa süre önce bir açıklama yaparak dayanışma vergisinin aşamalı olarak kaldırılacağını duyurmuştu. İki Almanya'nın birleşmesinden sonra, Doğu Almanya'nın kalkınması için 1991 yılında yüzde 7,5 ile başlatılan ve 1995'te yüzde 5,5'e düşürülen dayanışma vergisi, önce geçici olarak uygulanıp daha sonra çıkarılan yasayla kalıcı hale getirilmişti. Maliye, dayanışma vergisinden 2018'de 18,9 milyar euro gelir elde etti.

Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
77	16.09.2019	Propilen üretiminde kullanılan sıvılaştırılmış propan teslimlerinde 1 Ekim'den itibaren ÖTV alınmayacak.
76	02.09.2019	İhracat bedellerinin yurda getirilmesi zorunluluğuna ilişkin uygulamanın süresi 6 ay daha uzatıldı.
75	16.08.2019	Bazı sigara ve tütün mamullerinin ÖTV oranları, asgari maktu ve maktu ÖTV tutarları yeniden belirlendi.
74	15.08.2019	Başta malul ve engellilerin taşıt alımındaki istisna uygulaması olmak üzere ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
73	08.08.2019	Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar'da bazı değişiklikler yapıldı.
72	08.08.2019	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da bazı değişiklikler yapıldı.
71	02.08.2019	7186 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen "Varlık barışı" hükmünün uygulanmasına ilişkin esaslar belirlendi.
70	29.07.2019	"Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" uygulaması 1 Ocak 2020 tarihine ertelendi.
69	23.07.2019	Bankaların; altın, gümüş veya platin kredisi kullanılabileceği kişilerle ilgili yeni düzenleme yapıldı.
68	23.07.2019	Hasılat esaslı kazanç, varlık barışı ve yurt dışına çıkış harcına ilişkin düzenlemeleri içeren 7186 sayılı Kanun Resmî Gazete'de yayımlandı.
67	22.07.2019	"Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı"nın kurulması ile "turizm payı"na ilişkin düzenlemeler içeren 7183 sayılı Kanun Resmî Gazete'de yayımlandı.
66	22.07.2019	Yolcu beraberinde getirilen telefon kullanım izin harcı 1.500 TL olarak yeniden belirlendi.
65	10.07.2019	Hasılat esaslı kazanç, varlık barışı ve yurt dışına çıkış harcı konusunda düzenlemeler içeren Kanun Teklifi TBMM'ye sunuldu.
64	05.07.2019	"Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı"nın kurulması ile "turizm payı" ödenmesine ilişkin Kanun Teklifi TBMM'ye sunuldu.
63	04.07.2019	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.07.2019-31.12.2019)
62	04.07.2019	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.07.2019-31.12.2019)
61	03.07.2019	2019 yılında mali tatil 2-20 Temmuz tarihleri arasında uygulanacaktır.
60	01.07.2019	Gecikme zammı oranı aylık %2,5 olarak belirlendi.
59	17.06.2019	Hurda araçlara ilişkin ÖTV indirim tutarları yeniden belirlendi.
58	17.06.2019	Sanayi sicil belgesini haiz işletmeler ile ihracatçılara yapılan kambiyo satışlarında BSMV oranı sıfır olarak belirlendi.
57	11.06.2019	Yeminli mali müşavirlik tam tasdik raporlarının elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluğu getirildi.
56	15.05.2019	Kambiyo muamelelerinde satış tutarı üzerinden hesaplanması gereken BSMV'nin oranı binde 1 olarak belirlendi.
55	07.05.2019	Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamındaki şirket ve şubelerin bildirim yükümlülüğünde değişiklikler yapıldı.
54	02.05.2019	Darülaceze'ye yapılan inşaat işleri ve bazı perdelerin KDV oranları ile sigara ve cep telefonlarının ÖTV oranları, hurda araçlara ilişkin ÖTV indirim tutarları yeniden belirlendi.
53	02.05.2019	Değişken faiz oranı uygulanan bir yıldan uzun vadeli mevduat faizlerine ilişkin tevkifat oranı %0 (sıfır) olarak belirlendi.
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 dolmuş yağı ve akaryakıtı 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.

Vergi Takvimi

2019 Ekim ayı mali yükümlülükler takvimi

10 Ekim 2019 Perşembe	16-30 Eylül 2019 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
15 Ekim 2019 Salı	Eylül 2019 dönemine ait özel tüketim vergisine tabi içecekler ve tütün mamullerine ilişkin ÖTV beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2019 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2019 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2019 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2019 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Eylül 2019 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
21 Ekim 2019 Pazartesi	Eylül 2019 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
23 Ekim 2019 Çarşamba	Eylül 2019 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi
25 Ekim 2019 Cuma	1-15 Ekim 2019 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
28 Ekim 2019 Pazartesi	Eylül 2019 dönemine ait gelir ve kurumlar vergisi stopajının (muhtasar) beyanı ve ödenmesi Temmuz-Ağustos-Eylül 2019 dönemine ilişkin gelir vergisi tevkifatının (GVK geçici 67. madde) beyanı ve ödenmesi Eylül 2019 dönemine ait damga vergisinin beyanı ve ödenmesi Eylül 2019 dönemine ait katma değer vergisinin beyanı ve ödenmesi
31 Ekim 2019 Perşembe	Eylül 2019 dönemine ilişkin haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Eylül 2019 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) elektronik olarak gönderilmesi Eylül 2019 dönemine ilişkin 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)					
01.01.2019 - 30.06.2019	6.017,60					
01.07.2019 - 31.12.2019	6.379,86					

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
05.09.2018 - 30.06.2019	2,00
01.07.2019 - 01.10.2019	2,50
02.10.2019 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 furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	250.125 TL	
Furuğ 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)					
01.01.2019 - 30.06.2019	6.017,60					
01.07.2019 - 31.12.2019	6.379,86					

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
05.09.2018 - 30.06.2019	2,00
01.07.2019 - 01.10.2019	2,50
Since 02.10.2019	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