

Vergide Gündem

Tax Agenda

Kasım / November 2022

Değerlemesi zor gayrimaddi varlıkların fiyatlandırılması

M. Akif Tunç - Zeynep Çelen

Meclisteki vergi düzenlemeleri

M. Fatih Köprü

92 seri numaralı Gider Vergileri Genel Tebliği neyi değiştiriyor?

Av. Barış Can Erdemir

English Translation

Gümrükte Gündem

Sercan Bahadır

Çalışma Hayatında Gündem

Dr. Hakkı Demirci

Seçilmiş Yargı Kararları ve Muktezalar

Sirküler İndeks

Vergi Takvimi

Pratik Bilgiler

Practical Information

EY

Building a better
working world

Değerlemesi zor gayrimaddi varlıkların fiyatlandırılması

Değerlemesi zor gayrimaddi varlıklar (DZGV) terimi, ilişkili işletmeler arasındaki transferleri sırasında; (i) güvenilir emsallerin bulunmadığı ve (ii) işleme girişildiği esnada; transfer edilen gayrimaddi varlıktan sağlanması beklenen nakit akımlarının veya gelirin ya da gayrimaddi varlığı değerlemek için kullanılan tahminlerin büyük ölçüde belirsiz olduğu, bunların da gayrimaddi varlığın transferi sırasında bunun nihai başarı seviyesinin tahmin edilmesini zorlaştırdığı gayrimaddi varlıkları veya gayrimaddi varlıkların içerdiği hakları kapsamaktadır.¹

DZGV'lerin transferi ya da kullanımını içeren işlemler aşağıdaki özelliklerden bir veya daha fazlasını gösterebilir.

- ▶ Gayrimaddi varlık transfer anında kısmen geliştirilmiştir.
- ▶ Gayrimaddi varlığın, işlemin üzerinden ancak yıllar geçtikten sonra ticari olarak kullan(dır)ılır hale gelmesi bekleniyordur.
- ▶ Gayrimaddi varlık, DZGV kapsamına girmese de DZGV tanımına giren diğer gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi veya değerinin artırılması süreçlerinin tamamlayıcısıdır.
- ▶ Gayrimaddi varlığın, transferin gerçekleştiği anda, daha önce var olmayan bir şekilde kullan(dır)ılması beklenmektedir ve benzer gayrimaddi varlıkların geliştirilmesine veya kullan(dır)ımına ilişkin belirli bir geçmişin bulunmaması tahminlerin büyük ölçüde yetersiz olmasına yol açmaktadır.
- ▶ DZGV tanımına uyan bir gayrimaddi varlık, ilişkili bir işletmeye tek bir peşin toplu ödeme karşılığı transfer edilmiştir.
- ▶ Gayrimaddi varlık, bir MKA² veya benzer bir anlaşma kapsamında kullanılmakta ya da geliştirilmektedir.³

Bir vergi idaresi, gayrimaddi varlıklar ya da bunların içerdiği hakların transferine ilişkin bir işlemin fiyatlandırmasıyla ilgili olarak hesaba katılabilecek gelişme ya da olayların ne olduğunun ve bu gelişme veya olayların gerçekleşmesinin ya da gidişatının işleme girişildiği anda hangi ölçüde öngörülebilir ya da mantıklı bir şekilde öngörülebilir olduğunun kurgulanmasında veya doğrulanmasında zorluklarla karşılaşabilir. Bir gayrimaddi varlığın değerlemesiyle ilgili olabilen gelişmeler veya olaylar, çoğu durumda, gayrimaddi varlığın geliştirildiği veya kullan(dır)ıldığı ticari ve iş çevresiyle güçlü bir bağa sahiptir. Bundan dolayı, hangi gelişmelerin ya da olayların önemli olduğunun ve hangi gelişmelerin ya da olayların ortaya çıkmasının ve yönlerinin öngörülebilir ya da mantıklı bir şekilde öngörülebilir olup olmadığının değerlendirilmesi gayrimaddi varlığın geliştirildiği veya kullan(dır)ıldığı iş çevresine ilişkin özel bilgi, uzmanlık ve kavrayış gerektirir. İlave olarak, kontrol dışı bir işlemdeki gayrimaddi varlıkların ya da bunların içerdiği hakların

¹ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2022, paragraf 6.189.

² Maliyet Katılım Anlaşması, MKA, gayrimaddi varlıkların, menkul varlıkların veya hizmetlerin ortak olarak geliştirilmesindeki katkı ve risklerin işletmeler tarafından, bu gayrimaddi varlıkların, menkul varlıkların veya hizmetlerin her bir katılımcının bireysel faaliyetlerine menfaat sağlayacağı beklentisiyle, paylaşılması için yapılan akdi anlaşmadır. OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2022, 8.3.

³ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2022, paragraf 6.190.

transferinin ele alınmasındaki muhafazakâr değerlendirmeler, ÇUİ⁴ grubu tarafından, transfer işlemi grup içinde gerçekleştirildiğinden transfer fiyatlandırması dışındaki konular için zorunlu ve kullanışlı görülmebilir ve bunun sonucunda da bu değerlendirmeler kapsamlı olmayabilir. Örneğin bir işletme, gayrimaddi varlıkları, geliştirilme aşamasının erken evrelerinde bir ilişkili işletmesine transfer edebilir, gayrimaddi varlığın transfer esnasındaki değerini yansıtmayan bir royalti oranı belirleyebilir ve daha sonra da transfer esnasında ürünün izleyen dönemlere ilişkin başarısının tam olarak belirlenmesinin mümkün olmadığı iddiasını ileri sürebilir.⁵

Bu nedenle, gayrimaddi varlığın ex ante ve ex post değerleri arasındaki farklılığın beklenenden daha iyi gerçekleşen gelişmelere atfedilebileceği mükellef tarafından iddia edilebilir. Bu durumlarda vergi idarelerinin genel tecrübesi, mükellefin iddialarını gözden geçirebilmek ve ex ante ve ex post değerler arasındaki farkın mükellefin emsallere uygunluk ilkesine dayanmayan tahminlerinden kaynaklandığını ortaya çıkarmak için özel bir ticari kavrayış yeteneğine sahip olmayabildiğini ya da gerekli bilgiye ulaşamadığını göstermektedir. Yine de vergi idareleri mükellefin iddialarını gözden geçirmek için büyük ölçüde mükellefin sağladığı bilgilerle bağlıdır. Mükellef ve vergi idaresi arasındaki bilgi asimetrisiyle bağlantılı bu durumlar, transfer fiyatlandırması riskine yol açmaktadır.

Ex post sonuçlar;

- ▶ İşlem anındaki belirsizliklerin varlığı,
- ▶ Mükellefin işlem anında mantıklı bir şekilde öngörülebilir gelişmeleri veya olayları uygun şekilde hesaba katmadığı,
- ▶ Söz konusu gayrimaddi varlıkların ya da bunların içerdiği hakların transfer fiyatının belirlenmesinde kullanılan ex ante bilgilerin güvenilirliği hakkında karine sağlayacaktır.⁶

Bu tür gayrimaddi varlıklar için, mükellefin işlemin fiyatlandırmasını belirlemede kullandığı bilgi dâhil olmak üzere mükellef ile vergi idaresi arasındaki bilgi asimetrisi keskin olabilecek ve bu durum belirlenen fiyatların yukarıda tartışılan nedenlerle emsallere uygunluk ilkesini doğrulamasında vergi idarelerinin karşılaştıkları güçlükleri artırabilecektir.

Bunun sonucu olarak vergi idaresi için, transfer fiyatlandırması amaçlı risk değerlendirmesi yapması, mükellefin fiyatlamayı dayandırdığı bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmesi veya gayrimaddi varlıkların içerdiği hakların emsaline uygun bedele göre aşırı yüksek veya aşırı düşük değerle transfer edilmediğini belirlemesi, transferi takip eden yıllara ilişkin ex post sonuçlar bilinene kadar zor olacaktır.⁷

Bu tip durumlarda vergi idaresi ex post sonuçları ex ante fiyatlandırma anlaşmalarının uygunluğuyla ilgili muhtemel bir delil olarak dikkate alabilir. Bununla birlikte ex post delillerin dikkate alınması, bu delillerin ex ante fiyatlandırmanın dayandığı bilgilerin güvenilirliğinin değerlendirmek için hesaba katılması zorunluluğuna yönelik bir belirlemeye dayanmalıdır. Vergi idaresi ex ante fiyatlandırmanın dayandığı bilgilerin güvenilirliğini doğrulama olanağına sahip olduğunda, açıklanan yaklaşımlar dikkate alınmaksızın, ex post kâr seviyelerine dayanarak düzeltimler yapılmamalıdır.

Haziran 2018 yılında yayımlanan BEPS 8 numaralı eylem planında konuya ilişkin "Değerlemesi Zor Olan Gayrimaddi Varlıklara Yaklaşımın Uygulanmasına İlişkin Vergi İdarelerine Yönelik Rehber" içerisinde çeşitli örnekler verilmiştir.

Örnek:

A Ülkesinin mukimi olan A Şirketi, bir farmasötik bileşiğin patentini almıştır. A Şirketi, bileşik için klinik öncesi testleri tamamlamış ve istediği bileşiği klinik denemelerin I. ve II. aşamalarından başarıyla almıştır. A Şirketi, 0. yılda patent haklarını, S Ülkesinde mukim bir bağlı kuruluş olan S Şirketine devreder. S Şirketi, devrin ardından Faz III denemelerinden sorumlu olacaktır. Kısmen geliştirilen ilacın patentinin fiyatını belirlemek için taraflar, patentin kalan ömrü boyunca kesinleştiğinde ilacın kullanımından elde edilecek beklenen gelir veya nakit akışlarının bir tahminini yapmış olsunlar. Devir sırasında türetilen fiyatın 700 olduğunu ve bunun 0.Yıl'da toplu olarak ödendiğini varsayalım.

Özellikle, vergi mükellefi satışların yılda 1.000'i geçmeyeceğini ve 6. yıla kadar ticarileştirmenin başlamayacağını varsaymıştır. İndirim oranı, aynı geliştirme aşamasındaki benzer bir terapötik kategorideki ilaçlar için başarısızlık riskini analiz eden harici verilere başvurularak belirlenmiştir. A Ülkesinin vergi idaresi, 0.Yılı'nda patent haklarının devrine ilişkin bu gerçeklerden haberdar olsaydı bile, vergi mükellefinin satışlarla ilgili varsayımlarının makul olup olmadığını doğrulamak için çok az imkânı olurdu.

A senaryosu

4. yılda, A Ülkesinin vergi idaresi, A Şirketini 0-2 yılları için denetler ve Faz III denemelerinin öngörülenden daha erken tamamlanması nedeniyle ticarileştirmenin aslında 3. yılda başladığı bilgisini alır. 3. ve 4. yıldaki satışlar, devir sırasında 6. ve 7. yılda gerçekleştirilmesi öngörülen satışlara karşılık gelir. Mükellef, ilk değerlemesinde satışların daha erken dönemlerde ortaya çıkma ihtimalini dikkate aldığını ve böyle bir gelişmenin öngörülemez olduğunu ispat edemez.

Vergi idaresi, işlemin gerçekleştiği tarihte yapılan değerlemenin önceki yıllarda meydana gelen satış olasılığını dikkate almadığını belirlemek için nihai sonucun sağladığı varsayımsal kanıtları kullanır. Vergi mükellefinin orijinal değerlemesi, uygun şekilde riske göre düzeltilmiş erken satış olasılığını içerecek şekilde revize edilir ve bu da ilacın 0. yılda 700 yerine 1.000'lik revize edilmiş net bugünkü değeriyle sonuçlanır.

Revize edilmiş net bugünkü değer ayrıca, işlemten önce ve sonra tarafların her biri tarafından DZGV ile ilgili olarak gerçekleştirilen işlevleri, kullanılan varlıkları ve üstlenilen riskleri ve işlem sırasında gerçekleştirilecek, kullanılacak veya üstlenilecek olan makul olarak tahmin edilen riskleri de hesaba katmaktadır. Bu nedenle, örneğin amaçları doğrultusunda, 0.Yıl'da öngörülen emsallere uygun fiyatın 1.000 olması gerektiğini varsayalım.

⁴ Çok Uluslu İşletme

⁵ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2022, paragraf 6.186.

⁶ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2022, paragraf 6.188

⁷ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2022, paragraf 6.191.

Bu durumda, DZGV yaklaşımına uygun olarak, vergi idaresi, 0.yılda 300'ün ek kazancını değerlendirmek için bir düzeltme yapma hakkına sahiptir.

B senaryosu

Vergi idaresi, işlemin gerçekleştiği tarihte yapılan değerlemenin, önceki yıllarda satış olasılığını dikkate almadığını belirlemek için nihai sonuçların sağladığı varsayımsal kanıtları kullanır. Vergi mükellefinin orijinal değerlemesi, daha önceki yıllarda meydana gelen uygun şekilde riske göre ayarlanmış satış olasılığını içerecek şekilde revize edilir ve bu da ilacın 0.Yıl'da 700 yerine 800 olarak revize edilmiş net bugünkü değeriyle sonuçlanır. Bu nedenle, örneğin amaçları doğrultusunda, 0.Yıl'da beklenen emsallere uygun fiyatın 800 olması gerektiğini varsayalım.

DZGV yaklaşımına uygun olarak, vergi idaresi, 0.Yıl'da 100'lük ek karı değerlendirmek için bir düzeltme yapma hakkına sahiptir.

Olaydaki olgu ve koşullara bağlı olarak ve bazı ilkeler dikkate alınarak, bu yaklaşımın uygulanmasında bilgilerin çoklu yıl analizi de uygun olabilecektir.

Aşağıdaki istisnalardan en az biri var olduğu sürece, DZGV' kullanımı veya transferi işlemlerine bu yaklaşım uygulanmaz.

(i) Mükellefin:

- 1) Belirlenen fiyatın hesaplanmasında risklerin nasıl hesaba katıldığı (ağırlıklı olasılık gibi⁸) ve makul bir şekilde öngörülebilir olayların ve diğer risklerin ve bunların ortaya çıkış ihtimallerinin uygun bir şekilde dikkate alındığı dahil olmak üzere, transfer esnasında fiyatlandırma anlaşmalarını yaparken kullanılan ex ante tahminlerin ayrıntılarını sunması ve
 - 2) Finansal tahminler ve gerçekleştirmeler arasında ortaya çıkabilecek herhangi bir önemli farklılığın;
 - a) İşlem anında ilişkili işletmeler tarafından tahmin edilmesi mümkün olmayan öngörülemez gelişme veya olayların fiyatın belirlenmesinden sonra ortaya çıkmasından veya
 - b) Öngörülebilir sonuçların ortaya çıkma ihtimalinin ortadan kalktığına ve bu ihtimallerin de işlem esnasında aşırı yüksek veya düşük tahmin edilmemiş olduğuna dair güvenilir kanıtlar sunması.
- (ii) DZGV transferinin, transfer eden ve transfer alan işletmelerin ülkeleri arasında ilgili dönemi kapsayan ikili veya çok taraflı bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına girmesi
- (iii) Yukarıdaki madde (i) 2'de belirtilen finansal tahminler ve gerçekleştirmeler arasındaki farklılığın, işlem esnasında DZGV için belirlenen tazminatı artırma veya eksiltme yönünde %20 'den fazla etkilememesi.
- (iv) DZGV'nin devralan açısından ilk ilişkisiz taraf gelirini yaratmasının üzerinden 5 yıllık ticarileşme süreci geçmişse ve bu ticarileşme süreci içinde madde (i) 2'de belirtilen finansal tahminler ve gerçekleştirmeler arasındaki farklılıkların bu dönem için yapılan tahminlerin %20'sini aşmaması.⁹

Birinci istisna, her ne kadar finansal sonuçlara ilişkin ex post deliller vergi idaresi için ex ante fiyatlandırma anlaşmalarının uygunluğunun değerlendirilmesi için önemli bilgiler sunacak olsa da, mükellef işlem anında neyin öngörülebilir olduğunu, bunun fiyatlandırma varsayımlarına yansıtıldığını ve tahminler ve sonuçlar arasında farklılıklara yol açan gelişmelerin öngörülemez olaylardan kaynaklandığını tatmin edici şekilde gösterebildiği koşullarda, vergi idaresinin ex post sonuçlara dayanarak ex ante fiyatlandırma anlaşmasında düzeltim yapmaya hakkının bulunmayacağı anlamına gelmektedir. Örneğin, finansal sonuçlar, gayrimaddi varlık kullan(dır)ılarak yapılan ürün satışından elde edilen yıllık satışların 1.000 olduğunu göstermekteyse, ancak ex ante fiyatlandırma anlaşmaları, bu satışların yıllık en fazla 100 olabileceği tahminine göre yapılmışsa, vergi idaresi bu kadar yüksek miktarlara ulaşan satış rakamlarının nedenlerini dikkate almalıdır. Bu yüksek satış hacmi, örneğin, bir doğal afet veya diğer beklenmedik olaylar gibi işlem esnasında öngörülemeyen veya gerçekleşme ihtimaline uygun bir şekilde çok düşük olasılık verilen durumlar nedeniyle gayrimaddi varlıkla ilgili ürünlere yönelik istisnai bir talep artışından kaynaklanıyorsa, ex post finansal sonuçlar dışında, belirlenen fiyatların emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmediğini gösteren bir başka delil bulunmadıkça, ex ante fiyatlandırmanın emsaline uygun olduğu kabul edilmelidir.¹⁰

Sonuç

Özetle, değerlemesi zor gayrimaddi varlıkların fiyatlandırılması esnasında ex ante ve ex post sonuçlar arasındaki farklılıklar ile mükellef ve vergi idaresi arasındaki bilgi asimetrisiyle bağlantılı bu durumlar, transfer fiyatlandırması riskine yol açmaktadır. Bunun önüne geçmek için değerlemesi zor gayrimaddi varlıklar, işlem öncesi (ex ante) ve işlem sonrası (ex post) olarak değerlendirilecek ve transfer fiyatlandırması analizleri işlem öncesi projeksiyonları baz alınarak yapılacaktır. Ancak işlem öncesi ile işlem sonrası değerleri arasında söz konusu istisnalar var ise şirket, işlem öncesi değerleri üzerinden yapılan transfer fiyatlandırması analizinde değişiklikler yapabilecektir.



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.

⁸ e.g. probability-weighted

⁹ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2022, paragraf 6.193.

¹⁰ OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2022, paragraf 6.194.

Meclisteki vergi düzenlemeleri

Biri 7 Ekim'de diğeri de 20 Ekim'de olmak üzere, vergiyle ilgili düzenlemeler de içeren iki yasa teklifi Meclis Başkanlığına sunuldu. Yazımızın hazırlandığı tarih itibarıyla her ikisi de Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilerek Genel Kurula gönderilmişti.

Bu yazımızda Komisyonunda kabul edilen halleri üzerinden söz konusu yasa teklifinin gelir ve kurumlar vergileri ile vergi usule ilişkin bazı düzenlemeleri üzerinde duracağız. Ancak bu yasa tekliflerinin, Meclis Genel Kurulunda kabul edilmesinin ardından Cumhurbaşkanı tarafından onaylanıp Resmî Gazete'de yayımlandıktan sonra uygulanabileceğini unutmamak gerekiyor.

Yemek bedeli istisnası

İşverenlerce, çalışanlara işyerinde yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna. Yemek verilmediği durumda ise çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedeli (51 lira) gelir vergisinden istisna olarak değerlendiriliyor. Ancak personele bu tutara kadar yapılan nakit ödemeler istisnadan yararlanmıyor. Çünkü yasa hükmünde bu istisnanın uygulanabilmesi için söz konusu ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılmasının şart olduğu belirtiliyor.

Yeni yasa teklifiyle yukarıdaki yemek bedeli ödemesinin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şartının kaldırılması öngörülüyor. Böylelikle belirlenen tutarı (1 Temmuz 2022'den itibaren günlük 51 TL) aşmayan yemek bedellerinin personelin banka hesabına yatırılması durumunda da gelir vergisi istisnasından yararlanılabilecek. Bu hüküm, yasanın yayım tarihini izleyen ayın başından itibaren uygulanabilecek.

Yurt dışı inşaat işlerinde ücret istisnası

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı, işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna olacak. Bu uygulama da yasanın yayımını takip eden ay başından itibaren geçerli olacak.

Elektrik ve doğalgaz yardımı

İşverenler tarafından çalışanlara elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere mevcut ücretlerine ilave olarak yapılan aylık bin lirayı aşmayan ödemeler gelir vergisinden istisna olacak. Bu tutar üzerinden SGK primi de ödenmeyecek.

Ancak bunun geçici bir uygulama olduğunu, yasanın Resmî Gazete'de yayımlandığı tarih ile 30 Haziran 2023 arasında yapılan ödemeler için geçerli olduğunu hatırlatmakta fayda var.

Melek yatırımcı uygulamasında süre uzuyor

2022 yılı sonuna kadar, bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler (melek yatırımcı), iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, hisse bedelinin %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından, hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebiliyorlar. Bazı durumlarda bu oran %100 olarak da uygulanabiliyor. İndirim tutarı yıllık olarak 1 milyon lirayı aşmıyor.

Yasa teklifinde 31 Aralık 2022 tarihinde sona erecek olan bu uygulamanın süresinin 31 Aralık 2027 tarihine kadar uzatılması öngörülmüyor. Ayrıca 1 milyon liralık yararlanılabilecek maksimum indirim tutarı da 2 milyon 500 bin liraya çıkarılıyor.

Evlerde üretilen elektrikte muafiyet sınırı

Sahibi olunan veya kiralanılan konutlarda, çatı ve cephelere kurulan tesislerde üretilen elektrik enerjisi miktarlarında hâlen 25 kW olan esnaf muafiyeti sınırının 50 kW'a çıkartılması öngörülmüyor. Bu düzenlemeyle konutlarda yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik enerjisi üretimine yönelik yatırımların teşvik edilmesi amaçlanıyor.

Sermaye azaltımında vergileme

Şirketlerde sermaye artışları genellikle ortakların şirkete para koyması (nakit artırım) ile gerçekleştiriliyor. Ancak tek yöntem bu değil. Bazen şirketler enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, yeniden değerlendirme fonları, gayrimenkul veya iştirak hissesi satışından kaynaklanan fonlar veya geçmiş yıl karları gibi iç kaynakları da sermayelerine ilave edebiliyorlar.

Kuruluşta nakit olarak konan sermaye veya daha sonra ortaklar tarafından nakden karşılanan sermaye paylarının sermaye azaltımı ile ortağa iadesinde herhangi bir problem bulunmuyor. Yani bu tutarlar için şirkette bir vergileme yapılmadığı gibi ortaklar tarafından da beyan edilmesi söz konusu olmuyor.

Ancak sermaye tutarının içerisinde nakit dışında ilave edilmiş yukarıda örneklerine yer verdiğimiz iç kaynakların bulunması durumunda, azaltımın hangi kaynaktan yapıldığı konusu önem kazanıyor. Bu konuda yasal bir düzenleme olmamakla birlikte İdare vermiş olduğu yazılı görüşlerle konuya bakışını ortaya koymuş durumda.

İdare, sermaye azaltımında azaltılan tutarın öncelikle, işletmeden çekilmesi durumunda kurumlar vergisi ve kâr dağıtımına bağlı stopaja tabi tutulması gereken tutarlardan olduğunu kabul ediyor. Örneğin enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, gayrimenkul veya iştirak hissesi satışından kaynaklanan fonlar gibi.

İkinci olarak geçmiş yıl kârları gibi sadece kâr dağıtımına bağlı stopaja tabi tutulması gereken kalemlerden, son olarak da vergilendirilmeyecek olan sermaye kalemlerinden azaltım yapıldığını kabul ediyor.

İdarenin yukarıdaki görüşünün aynen yasa teklifinde de yer aldığı görülüyor, en azından 5 yıldan önce yapılan sermaye azaltımları için. Yani kurumların öz sermaye kalemlerini sermayeye ekledikleri tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapmaları durumunda, azaltımın yukarıdaki sıra dahilinde yapıldığı kabul edilerek vergilendirme de ona göre yapılacak.

Yasa teklifindeki yenilik, sermaye azaltımının 5 yıllık süre geçtikten sonra yapılması durumunda ortaya çıkıyor. Buna göre sermayeye eklenen kalemlerin 5 yıllık süre geçtikten sonra azaltıma konu edilmesi durumunda, azaltımın öncelikle vergiye tabi sermaye unsurlarından yapıldığı varsayımı yerine "oranlama yöntemi"ne geçilmiş oluyor. Buna göre nakdi veya

aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye içindeki oranına göre azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit edilip ona göre vergileme yapılacak.

Kur korumalıdaki istisnanın süresi uzuyor

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2022 yılı sonuna kadar yabancı paralarını ve altın hesabı bakiyelerini, Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri halinde bu kapsamda açılan mevduat ve katılma hesaplarına ilişkin faiz ve kâr payları ile diğer kazançları kurumlar vergisi istisnası kapsamına alınmıştı. Yasa teklifinde, yukarıdaki uygulamanın süresinin bir yıl uzatılması öngörülmüyor.

Motorlu araç ticareti yapanlardan teminat

Yasa teklifinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda tanımlı bulunan "motorlu araç ticareti" yapan mükelleflere teminat yükümlülüğü getirme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verildiğini görüyoruz. Bu mükelleflerden 30 milyon liraya kadar teminat alınabilecek. Teklifte ayrıca bu yükümlüğe uyulmaması durumunda uygulanacak olan özel usulsüzlük cezalarına ilişkin düzenleme de yer alıyor.

Motorlu araç ticareti yapanlar; kayıt ve tescile tâbi olan motorlu taşıtları imal, inşa veya ithal edenler ile fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığınca bu nitelikte oldukları tespit edilenler şeklinde tanımlanıyor.

Teminat verecek olan mükelleflere ilişkin kriterler, teminatın türü, tutarı, verilme zamanı ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek. Dolayısıyla bu yasadaki sonradan Bakanlığın yayımlayacağı tebliğin beklenmesi gerekiyor.

Transit ticarete ilişkin indirim

Geçtiğimiz Haziran ayında, katılımcı belgesi almış finansal kuruluşlar tarafından İstanbul Finans Merkezi'nde (İFM) gerçekleştirilen finansal hizmet ihracatı kapsamında elde edilen kazançların yüzde 75'inin kurumlar vergisi matrahından indirilebileceğine ilişkin yasal düzenleme yapılmıştı.

Bu kez katılımcı belgesi olarak İFM Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında transit ticaretten elde ettikleri kazançların %50'sinin kurumlar vergisi matrahından indirilebilmesi öngörülmüyor. Bu indirimden yararlanabilmek için söz konusu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekiyor.

Katılım bankalarının özel işlemleri hariç, finansal kuruluşların kendi mevzuatları çerçevesinde yurt dışından satın aldıkları malları Türkiye'ye getirmeksizin yurt dışında satmaları (transit ticaret yapmaları) mümkün olmadığından, bu indirimin İFM Kanunu kapsamında finansal olmayan kurumlara da katılımcı belgesi verilmesi durumunda uygulanabileceğini düşünüyoruz.

Bu yazı Ekonomist dergisinin 30 Ekim 2022 tarihli 2022/22. sayısında yayınlanmıştır.

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.

92 seri numaralı Gider Vergileri Genel Tebliği neyi değiştiriyor?

I. Giriş

Sovtaj tutarlarının banka ve sigorta muameleleri vergisine ("BSMV") tabi olup olmadığı, mükellefler ile vergi idaresi arasında uzunca bir süredir ihtilaflara konu olmaktadır. Öyle ki mükellefler nezdinde gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, vergi müfettişlerince mükelleflerin elde ettiği sovtaj tutarlarının tamamı için BSMV hesaplanması gerektiği yönünde eleştiriler getirilmekteydi. Buna karşılık, bu tarz eleştirilerin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle, sovtaj bedellerine ilişkin tesis edilen BSMV tarhiyatlarının iptali yönünde verilen yargı kararlarıyla karşılaşılmaktaydı.

11 Ekim 2022 tarihli Resmî Gazete'de 92 seri numaralı Gider Vergileri Genel Tebliği ("Tebliğ") yayımlanmış olup, Tebliğ'de sigorta şirketlerince rücu ve sovtaj işlemleri sonucunda lehe alınan paraların BSMV yönünden vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

İşbu makalede, Tebliğ'in, sovtaj tutarlarının BSMV'ye tabi olup olmadığına ilişkin tartışmalara (ve dolayısıyla ihtilaflara) etkisi değerlendirilecektir.

II. Sigorta şirketlerinin sovtaj uygulamalarında mevcut durum, vergi incelemelerinde getirilen eleştiriler ve konuya ilişkin kararlar

Bilindiği üzere, sigorta şirketlerinin yükümlülüğü rizikonun gerçekleşmesi durumunda sigortalının uğradığı zararın tazmininden ibarettir. Sigortalının uğradığı zarar ise sigortalanan malda rizikonun gerçekleşmesi ile oluşan değer kaybıdır. Bir diğer ifadeyle zarar sigortalanan malın rayiç değerinden hasarlı/hurda halinin değerinin düşülmesi ile bulunmaktadır.

Sektördeki yaygın uygulamada, sigorta şirketleri rizikonun gerçekleşmesi üzerine sigortalı malın rayiç değerini doğrudan sigortalıya ödemekte; müteakiben halefiyet ilkesi gereği, sigortalının yerine geçerek hurda malı satmaktadır. Tam veya ağır hasara uğramış ve tamiri mümkün olmayan sigortaya konu malların satışından elde edilen tutarlar sovtaj olarak adlandırılmaktadır.

Bu noktada sigorta şirketinin tazmin yükümlülüğünün içeriğinin tam olarak anlaşılabilmesi için aşağıdaki Yargıtay kararını¹ incelemek uygun olacaktır:

"TTK'nın 1283. maddesi uyarınca sigortacı, sigorta ettiren veya sigortadan faydalanan kimsenin ancak gerçekten uğradığı zararı tazmine mecburdur. Somut olayda, hükme esas alınan 11.5.2009 tarihli bilirkişi raporunda, sigortalı aracının tamirinin ekonomik olmadığı, tam hasarlı kabul edilmesi gerektiği, kaza tarihindeki rayiç değerinin 70.000,00 TL, sovtaj (hurda) bedelinin 15.000,00 TL olduğu belirtilmiştir. Bu durumda mahkemece, aracın 70.000,00 TL rayiç değerinden 15.000,00 TL sovtaj bedelinin mahsubu ile kalan 55.000,00 TL'ye hükmedilmesi gerekirken, 75.000,00 TL kasko sigorta bedelinden sovtaj değeri indirilerek 60.000,00 TL tazminata hükmedilmesi doğru görülmemiştir..."

¹ Yargıtay 17. Hukuk Dairesi'nin 25.04.2011 tarihli, E.2010/2029 ve K.2011/3879 sayılı kararı.

Tüm bu açıklamalar ışığında, sigorta şirketlerince sigortalılara rayiç değer olarak yapılan ödemenin, aslında uğranılan zarar tutarı hurda malın değeri olan sovtaj tutarının aracın rayiç değerinden düşülerek hesaplanabilecektir.

Sigorta faaliyetleriyle iştigal eden mükellefler nezdinde konuya ilişkin gerçekleştirilen incelemelerde, vergi müfettişlerince temel olarak hurda malların satışından elde edilen sovtaj tutarlarının sigortalılara ödenen tazminatlardan bağımsız değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmekte ve bu bağlamda, sovtaj tutarlarının tamamı üzerinden cezalı BSMV tarhiyatı tesis edilmesi önerilmektedir. Vergi idaresinin bu yaklaşımı ve dayanakları şu şekilde özetlenebilecektir:

- ▶ Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca, sigorta şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.
- ▶ 89 seri numaralı Gider Vergileri Genel Tebliği'nde BSMV'ye tabi her işlemin tek başına ele alınması gerektiği, işlem sonucunda lehe para kalmışsa bu tutarlar için BSMV hesaplanması gerektiği, kalmamışsa veya zarar edilmişse bu işlemlerden BSMV doğmadığı ifade edilmektedir.
- ▶ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 28 Mart 2014 tarihli ve 70903105-180[5601-1406]-35009 sayılı özelgesinde, hasarlı veya pert olan aracın bizzat veya vekalet usulüyle sigorta şirketlerince satıldığı durumlarda, sigorta şirketleri lehine oluşan sovtaj gelirleri üzerinden genel hükümler çerçevesinde BSMV hesaplanması gerektiği yönünde görüş verilmiştir.

Görülebileceği üzere, uyuşmazlığın çıkış noktası sovtaj tutarlarının tazminattan bağımsız lehe kalan para teşkil edip etmediği hususudur. Zira cezalı tarhiyatlara esas vergi inceleme raporlarında yer alan iddia, temelde sovtaj tutarlarının tazminat ödemelerinden bağımsız birer gelir teşkil ettiğidir.

Yukarıda açıklandığı üzere, uygulamada sigorta şirketlerinin tazminat ödemeleri yalnızca sigortalı mallarda hasar sonucu meydana gelen eksilmeye değil, sigortalı malların tüm rayiç değerini kapsamakta; sonradan hurda halindeki malın satışından sovtaj elde edilmektedir. Önce rayiç değeri sigortalıya ödemek ve sonra hurda malın karşılığı olan sovtaj tutarını tahsil etmek şeklinde özetlenebilecek bu prosedürle, sigorta şirketleri ekonomik açıdan yalnızca gerçekleşen zararı üstlenmektedir. Bu şartlar altında, sigorta şirketlerinin hurda mal satışıyla sigortacılık faaliyetlerinin dışında iştigal etmediği ve sovtajın belirgin şekilde rayiç değer üzerinden sigortalıya yapılan ödemeye alakalı olduğu açıktır. Hal böyleyken, sovtaj tutarları sigorta şirketlerinin faaliyetleri dışında yaptıkları işlemlerden lehe kalan para niteliğinde değil, yalnızca ödenen tazminatlar bağlamında zarar azaltıcı niteliktedir. Dolayısıyla lehe kalan bir paradan bahsedilemeyeceğinden, sovtaj tutarları için BSMV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinden de bahsedilemeyecektir.

Nitekim konuya ilişkin yargının yaklaşımı da bu açıklamalarımızla aynı doğrultudadır. Danıştay 7. Dairesi bir kararında,²

"... olayda, her bir sovtaj işlemi kendi içinde değerlendirilerek sigorta tazminatından düşülen sovtaj gelirlerinin sigorta şirketi lehine kalan para üzerinden verginin hesaplanması gerekirken,

davacı şirketin 2010 yılına ilişkin sovtaj geliri elde edip etmediği hususunun gerekli inceleme ve araştırmalar ile ortaya konulmadığı, sigortalılarından hurda bedeline devir aldığı hasarlı araçları bu bedelin üstünde bir bedelden sattığına ilişkin bir tespit bulunmadığı, satmış olduğu hurda ara toplamının sovtaj geliri olarak değerlendirildiği, satılan araçlar için asıl araç sahiplerine ödenen tutarların indirimi yapılarak davacı tarafından sovtaj geliri elde edilip edilmediğinin ortaya konulması gerekirken, inceleme elemanınca bu hususlara değinilmediği..." gerekçesiyle dava konusu BSMV tarhiyatını hukuka aykırı bulan ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.

III. Tebliğ düzenlemesi

11 Ekim 2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmakla yürürlüğe giren Tebliğ'in "Rücu ve sovtaj tutarlarının BSMV yönünden vergilendirilmesi ve matrah" başlıklı 3. maddesi şu şekildedir:

"MADDE 3-(1) Sigorta şirketlerinin rücu ve sovtaj işlemleri sonucunda nakden veya hesaben lehe aldığı paralar üzerinden yürürlükteki oranlara göre BSMV hesaplamaları gerekmekte olup, söz konusu işlemlerde BSMV matrahı, mülga Hazine Müsteşarlığının 2015/6 sayılı Genelgesi kapsamında sigorta şirketleri tarafından tahsil edilen/edilecek rücu veya sovtaj bedeli ile daha önce tahakkuk ettirilen rücu veya sovtaj değeri arasındaki farktır.

(2) Buna göre, sigorta şirketlerinin sovtaj işlemleri sonucunda mülkiyetine almış oldukları hurda veya hasarlı malların satışı ya da söz konusu malların sigortalıdan alınan bir vekaletle aracı bir firma tarafından üçüncü şahıslara satılması sonucu satış bedelinin doğrudan veya sigorta şirketi aracılığıyla tazminat bedelinin bir parçası olarak sigortalıya ödenmesi işlemlerinde, hurda veya hasarlı malların satış bedeli ile daha önce tahakkuk ettirilen sovtaj değeri arasındaki fark üzerinden BSMV hesaplanması gerekir.

(3) Sigorta şirketleri tarafından sovtaj bedeli ödenmeyerek hurda veya hasarlı malların sigortalıya bırakılması ve sigortalı tarafından bizzat satılmasına ilişkin işlemlerde ise sigorta şirketlerince yapılan bir muameleden söz edilemeyeceğinden söz konusu işlem BSMV'ye tabi tutulmaz."

İlgili maddenin ilk fıkrasında, sovtaj tutarları açısından BSMV matrahının, sigortalıdan hurda mal teslim alınarak tahakkuk ettirilen sovtaj bedeli ile sonradan satış esnasında tahsil edilen sovtaj bedeli arasındaki (olumlu) fark olduğu tereddüde mahal bırakmayacak açıklıkta ortaya koyulmuştur. Keza müteakip fıkrada da sigortalıya ödenen tazminat içerisinde tahakkuk ettirilen sovtaj bedeli ile hurda malın satış bedeli (tahsil edilen sovtaj bedeli) arasındaki fark üzerinden BSMV hesaplanacağı ifade edilmektedir.

Bahse konu hükümlerin bir arada değerlendirilmesinden, vergi idaresinin konuya ilişkin yaklaşımını değiştirdiği ve sovtaj tutarları ile tazminat ödemeleri arasındaki bağlantının varlığını, daha açık bir ifadeyle sovtaj tutarlarının tazminat ödemeleri bakımından zarar azaltıcı nitelikte olduğunu kabul ettiği söylenebilecektir. Dolayısıyla sovtaj tutarları üzerinden BSMV hesaplanabilmesi, ancak hurda aracın satışında tahsil edilen sovtaj tutarının sigortalıya yapılan tazminat ödemesinin bir parçası olan sovtaj tutarını aşması halinde, aşan kısım sınırlı şekilde mümkün olacaktır.

² Danıştay 7. Dairesi'nin, 25.05.2021 tarihli, E. 2021/1093 ve K. 2021/2475 sayılı kararı.

IV. Sonuç

Sigorta sektörünün gündeminde olan bu konunun açıklığa kavuşturulması uzunca bir süredir beklenilmekteydi. 11 Ekim 2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmakla yürürlüğe giren Tebliğ ile bu ihtiyaç giderilmiş olup, vergi idaresi eleştirilere maruz kalan ve ihtilaflara yol açan görüşünü değiştirmiş bulunmaktadır.

Çalışmanın önceki kısımlarında da değinildiği üzere, Tebliğ ile sovtaj ödemelerinin tazminat ödemelerinden bağımsız olmadığı, bunlar açısından zarar azaltıcı nitelikte oldukları kabul edilmiştir. Dolayısıyla sovtaj tutarları için BSMV hesaplanması, ancak sigortalıya tazminat içerisinde ödenen sovtaj tutarından fazla bir tutarın hurda malın satışında elde edilmesi halinde mümkün olacaktır.

Vergi incelemelerinde Tebliğ düzenlemesinin dikkate alınması halinde yeni uyumsuzlukların doğmasının önüne geçilebilecektir. Artık aynı konuda yapılacak incelemelerde, yargı kararlarında işaret edildiği gibi her bir tazminat ödemesi bakımından sovtaj tutarlarının ayrı ayrı incelenerek, hurda mal satışlarında BSMV açısından vergiyi doğuran olayın unsurlarından lehe para kalması halinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin irdelenmesi gerekecektir.



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.

Pricing of hard-to-value intangibles

The term hard-to-value intangibles (HTVI) covers intangibles or rights in intangibles for which, at the time of their transfer between associated enterprises, (i) no reliable comparables exist, and (ii) at the time the transactions was entered into, the projections of future cash flows or income expected to be derived from the transferred intangible, or the assumptions used in valuing the intangible are highly uncertain, making it difficult to predict the level of ultimate success of the intangible at the time of the transfer.¹

Transactions involving the transfer or the use of HTVI may exhibit one or more of the following features.

- ▶ The intangible is only partially developed at the time of the transfer.
- ▶ The intangible is not expected to be exploited commercially until several years following the transaction.
- ▶ The intangible does not itself fall within the definition of HTVI but is integral to the development or enhancement of other intangibles which fall within that definition of HTVI.
- ▶ The intangible is expected to be exploited in a manner that is novel at the time of the transfer and the absence of a track record of development or exploitation of similar intangibles makes projections highly uncertain.
- ▶ The intangible, meeting the definition of HTVI has been transferred to an associated enterprise for a lump sum payment.
- ▶ The intangible is either used in connection with or developed under a CCA² or similar arrangements.³

A tax administration may find it difficult to establish or verify what developments or events might be considered relevant for the pricing of a transaction involving the transfer of intangibles or rights in intangibles, and the extent to which the occurrence of such developments or events, or the direction they take, might have been foreseen or reasonably foreseeable at the time the transaction was entered into. The developments or events that might be of relevance for the valuation of an intangible are in most cases strongly connected to the business environment in which that intangible is developed or exploited. Therefore, the assessment of which developments or events are relevant and whether the occurrence and direction of such developments or events might have been foreseen or reasonably foreseeable requires specialised knowledge, expertise and insight into the business environment in which the intangible is developed or exploited. In addition, the assessments that are prudent to undertake when evaluating the transfer of intangibles or rights in intangibles in an uncontrolled transaction, may not be seen as necessary or useful for other than transfer pricing purposes by the MNE⁴ group when a transfer takes place within the group, with the result that those assessments may not be

¹ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2022, paragraph 6.189.

² Cost Contribution Arrangements, CCA is a contractual arrangement among business enterprises to share the contributions and risks involved in the joint development, production or the obtaining of intangibles, tangible assets or services with the understanding that such intangibles, tangible assets or services are expected to create benefits for the individual businesses of each of the participants. OECD Transfer Pricing Guidelines, 2022, paragraph 8.3.

³ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2022, paragraph 6.190.

⁴ Multinational Enterprises

comprehensive. For example, an enterprise may transfer intangibles at an early stage of development to an associated enterprise, set a royalty rate that does not reflect the value of the intangible at the time of the transfer, and later take the position that it was not possible at the time of the transfer to predict the subsequent success of the product with full certainty.

The difference between the ex ante and ex post value of the intangible would therefore be claimed by the taxpayer to be attributable to more favourable developments than anticipated. The general experience of tax administrations in these situations is that they may not have the specific business insights or access to the information to be able to examine the taxpayer's claim and to demonstrate that the difference between the ex ante and ex post value of the intangible is due to non-arm's length pricing assumptions made by the taxpayer. Instead, tax administrations seeking to examine the taxpayer's claim are largely dependent on the insights and information provided by that taxpayer. These situations associated with information asymmetry between taxpayers and tax administrations can give rise to transfer pricing risk.

Ex post evidence provides;

- ▶ presumptive evidence as to the existence of uncertainties at the time of the transaction,
- ▶ whether the taxpayer appropriately took into account reasonably foreseeable developments or events at the time of the transaction,
- ▶ and the reliability of the information used ex ante in determining the transfer price for the transfer of such intangibles or rights in intangibles.⁵

For such intangibles, information asymmetry between taxpayer and tax administrations, including what information the taxpayer took into account in determining the pricing of the transaction, may be acute and may exacerbate the difficulty encountered by tax administrations in verifying the arm's length basis on which pricing was determined for the reasons discussed above.

As a result, it will prove difficult for a tax administration to perform a risk assessment for transfer pricing purposes, to evaluate the reliability of the information on which pricing has been based by the taxpayer, or to consider whether the intangible or rights in intangibles have been transferred at undervalue or overvalue compared to the arm's length price, until ex post outcomes are known in years subsequent to the transfer.⁶

In these circumstances, the tax administration can consider ex post outcomes as presumptive evidence about the appropriateness of the ex ante pricing arrangements. However, the consideration of ex post evidence should be based on a determination that such evidence is necessary to be taken into account to assess the reliability of the information on which ex ante pricing has been based. Where the tax administration is able to confirm the reliability of

the information on which ex ante pricing has been based, notwithstanding the approaches, then adjustments based on ex post profit levels should not be made.

In the action 8 of BEPS published in June 2018, various examples are given in the "Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles".

Example:

Company A, a resident of Country A, has patented a pharmaceutical compound. Company A has concluded pre-clinical tests for the compound and has successfully taken the compound through Phases I and II of the clinical trials. Company A transfers in Year 0 the patent rights to an affiliate, Company S, a resident of Country S. Company S will be responsible for the Phase III trials following the transfer. In order to determine the price for the patent on the partially developed drug, the parties made an estimation of expected income or cash flows that will be obtained upon exploitation of the drug once finalised over the remaining life of the patent. Assume the price so derived at the time of the transfer was 700 and that this was paid as a lump sum in Year 0.

In particular, the taxpayer assumed sales would not exceed 1,000 a year and that commercialisation would not commence until Year 6. The discount rate was determined by referring to external data analysing the risk of failure for drugs in a similar therapeutic category at the same stage of development. Even if the tax administration of Country A had been aware of these facts relating to the transfer of the patent rights in Year 0, it would have had little means of verifying the reasonableness of the taxpayer's assumptions relating to sales.

Scenario A

In Year 4, the tax administration of Country A audits Company A for Years 0-2 and obtains information that commercialisation in fact started during Year 3 since the Phase III trials were completed earlier than projected. Sales in Years 3 and 4 correspond to sales that were projected, at the time of the transfer, to be achieved in Years 6 and 7. The taxpayer cannot demonstrate that its original valuation took into account the possibility that sales would arise in earlier periods, and cannot demonstrate that such a development was unforeseeable.

The tax administration uses the presumptive evidence provided by the ex post outcome to determine that the valuation made at the time the transaction took place did not consider the possibility of sales occurring in earlier years. The taxpayer's original valuation is revised to include the appropriately risk-adjusted possibility of earlier sales resulting in a revised net present value of the drug in Year 0 of 1,000 instead of 700. The revised net present value also takes into account the functions performed, assets used and risks assumed in relation to the HTVI by each of the parties

⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2022, paragraph 6.188.

⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2022, paragraph 6.191.

before the transaction and reasonably anticipated, at the time of the transaction, to be performed, used or assumed by each of the parties after the transaction. Therefore, assume for the purposes of the example that the arm's length price anticipated in Year 0 should have been 1,000. Note that the value of 1,000 is not necessarily the net present value of the transferred rights based solely on the actual outcome.

In accordance with the approach to HTVI, the tax administration is entitled to make an adjustment to assess the additional profits of 300 in Year 0.

Scenario B

The tax administration uses the presumptive evidence provided by the ex post outcomes to determine that the valuation made at the time the transaction took place, did not consider the possibility of sales occurring in earlier years. The taxpayer's original valuation is revised to include the appropriately risk-adjusted possibility of sales occurring in earlier years resulting in a revised net present value of the drug in Year 0 of 800 instead of 700. Therefore, assume for the purposes of the example that the arm's length price anticipated in Year 0 should have been 800. Note that the value of 800 is not necessarily the net present value of the transferred rights based solely on the actual outcome.

In accordance with the approach to HTVI, the tax administration is entitled to make an adjustment to assess the additional profits of 100 in Year 0. However, in this example, the exemption provided by item (iii) applies since the adjustment to the compensation for the transfer is within 20% of the compensation determined at the time of the transaction.

Depending on the facts and circumstances of the case a multi-year analysis of the information for the application of this approach may be appropriate.

This approach will not apply to transactions involving the transfer or use of HTVI, when at least one of the following exemptions applies.

- i. The taxpayer provides:
 1. Details of the ex ante projections used at the time of the transfer to determine the pricing arrangements, including how risks were accounted for in calculations to determine the price (e.g. probability-weighted), and the appropriateness of its consideration of reasonably foreseeable events and other risks, and the probability of occurrence; and,
 2. Reliable evidence that any significant difference between the financial projections and actual outcomes is due to:
 - a. Unforeseeable developments or events occurring after the determination of the price that could not have been anticipated by the associated enterprises at the time of the transaction; or
 - b. The playing out of probability of occurrence of foreseeable outcomes, and that these probabilities

were not significantly overestimated or underestimated at the time of the transaction.

- ii. The transfer of the HTVI is covered by a bilateral or multilateral advance pricing arrangement in effect for the period in question between the jurisdictions of the transferee and the transferor.
- iii. Any significant difference between the financial projections and actual outcomes mentioned in i)2 above does not have the effect of reducing or increasing the compensation for the HTVI by more than 20% of the compensation determined at the time of the transaction.
- iv. Year in which the HTVI first generated unrelated party revenues for the transferee and in which commercialisation period any significant difference between the financial projections and actual outcomes mentioned in i)2 above was not greater than 20% of the projections for that period.⁷

The first exemption means that, although the ex post evidence about financial outcomes provides relevant information for tax administrations to consider the appropriateness of the ex ante pricing arrangements, in circumstances where the taxpayer can satisfactorily demonstrate what was foreseeable at the time of the transaction and reflected in the pricing assumptions, and that the developments leading to the difference between projections and outcomes arose from unforeseeable events, tax administrations will not be entitled to make adjustments to the ex ante pricing arrangements based on ex post outcomes. For example, if the evidence of financial outcomes shows that sales of products exploiting the transferred intangible reached 1,000 a year, but the ex ante pricing arrangements were based on projections that considered sales reaching a maximum of only 100 a year, then the tax administration should consider the reasons for sales reaching such higher volumes. If the higher volumes were due to, for example, an exponentially higher demand for the products incorporating the intangible caused by a natural disaster or some other unexpected event that was clearly unforeseeable at the time of the transaction or appropriately given a very low probability of occurrence, then the ex ante pricing should be recognised as being at arm's length, unless there is evidence other than the ex post financial outcomes indicating that price setting did not take place on an arm's length basis.⁸

Summary

In summary, the differences between ex ante and ex post results during pricing of hard-to-value intangibles and the information asymmetry between taxpayer and tax administration cause transfer pricing risk. In order to prevent this, intangible assets that are difficult to value will be evaluated as ex ante and ex post, and transfer pricing analyzes will be made based on ex ante projections. However, if there are exceptions between the ex ante and ex post values, the company may make changes in the transfer pricing analysis based on the ex ante values.

⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2022, paragraph 6.193.

⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2022, paragraph 6.194.

Tax regulations at the Grand National Assembly of Turkey

Two bill of law including tax regulations were submitted to the Speaker's Office of the Grand National Assembly of Turkey on October 7 and October 20 respectively.

In this article, we will focus on certain regulations regarding income and corporate taxes and tax procedure of the aforementioned bill of law based on the versions accepted by the Commission. However, we would like to remind you that these bills of law can only be implemented after they are approved both by the General Assembly of the Parliament and the President and published in the Official Gazette afterwards.

- ▶ In cases where food is not served to the personnel at the workplace or its premises, it is foreseen that the condition of paying the meal fee to the taxpayers who provide the food delivery service will be abolished. Thus, the income tax exemption can be benefited if the meal costs that do not exceed the determined amount (51 TL as of 1 July 2022) are deposited into the bank account of the personnel. (Effective Date: Beginning of the month following its publication.)
- ▶ It is foreseen that the wage payments made to the employees working in the construction, repair, installation works and technical services abroad, which are paid by the employer's foreign income in return for their actual work abroad, will be exempt from income tax and indirectly from stamp tax. (Effective Date: Beginning of the month following its publication.)
- ▶ It is foreseen that the monthly payments not exceeding TRY 1,000 made by the employers to the employees in addition to their current wages, in return for electricity, natural gas and other heating expenses, are exempt from income tax. However, this exemption will be valid for payments made between the date the Bill of Law is enacted and published in the Official Gazette and the date of 30 June 2023. (Effective Date: Publication date.)
- ▶ The discount application for individual participation investors (angel investors), which will expire on 31 December 2022, is expected to be extended until 31 December 2027. In addition, the maximum discount amount that can be benefited from TRY 1,000,000 is increased to TRY 2,500,000. (Effective Date: at the date of publication, to be applied to income and earnings from 1 January 2023.)
- ▶ The phrase "up to 25 kW (including 25 kW)" in the exemption provision for electricity generation facilities based on renewable energy sources established in households is amended as "up to 50 kW (including 50 kW)". (Effective Date: Publication date.)
- ▶ It is foreseen that article 32/B titled "Taxation in capital reduction" will be added to the Corporate Tax Law. In case the equity items added to the capital by the institutions are subject to capital reduction within five full years from the date of addition to the capital; first of all, it will be accepted that the capital elements that need to be taxed are distributed. In case of a capital reduction after the expiration of 5 full years, the capital elements within the amount subject to the reduction will be determined

by proportioning the cash or in-kind capital and other elements added to the total capital. (Effective Date: Publication date.)

- ▶ Within the scope of supporting the conversion of foreign currencies and gold account balances into Turkish lira deposit and participation accounts, it is foreseen that the deadline for conversion to Turkish lira at the conversion rate/price will be changed to 31.12.2023. (Effective Date: Publication date.)
- ▶ The Ministry of Treasury and Finance is authorized to impose a guarantee obligation on taxpayers engaged in the "motor vehicle trade" defined in the Special Consumption Tax Law. A guarantee at an amount of up to TRY 30 million can be received from such taxpayers. (Effective Date: Publication date.)

50% of income, obtained exclusively from sales of goods, purchased from overseas exclusively in scope of this activity, at overseas again without transferring the goods in question to Turkey or acting as an intermediary for such trading of goods at overseas, of the entities carrying out their activities at Istanbul Finance Center through receiving participation certificate according to provisions of Istanbul Finance Center Law, shall be deductible from corporate tax base.

In order to be able to benefit from such deduction, the abovementioned income should be transferred to Turkey until the submission date of corporate tax declaration. (Effective Date: Publication date.)

This is the summary of the article published in the Economist magazine's issue 2022/22, dated 30.10.2022.

What is being amended by the Serial No. 92 General Communique on Transaction Taxes?

It has been a matter of dispute for a long period of time between the taxpayers and the tax administration whether salvage amounts are subject to banking and insurance transactions tax ("BITT") or not. Indeed, criticisms are made towards the requirement to calculate BITT by the tax inspectors for the whole salvage amounts obtained by the taxpayers during the tax inspections and on the contrary, court decisions were given regarding the contradiction of such criticisms against the law.

Serial No. 92 General Communique on Transaction Taxes ("Communique") has been published on Official Gazette dated October 11, 2022 and numbered 31980 and explanations have been made regarding taxation of money received in favor as a result of recourse and salvage transactions made by insurance companies in the Communique.

As it is known, the liability of insurance companies consists of indemnification of the loss suffered by the insured in the event of the realization of the risk. The damage is calculated by deducting the value of the damaged/scrap condition from the current value of the insured property. In the sector,

insurance companies pay the fair value of the insured goods directly to the insured upon the realization of the risk and subsequently sell the scrap goods in practice. Amounts obtained from the sale of scrapped and insured goods are called salvage.

In the tax inspections carried out by the tax inspectors before the taxpayers engaged in insurance activities, it is claimed that the salvage amounts obtained from the sale of scrap goods should be evaluated independently of the compensation paid to the insured and in this context, it is recommended to establish BITT assessment with penalty based on complete amounts of salvage.

In practice, indemnity payments of insurance companies cover not only the decrease in the insured goods as a result of damage, but also the entire fair value of the insured goods and later salvage is obtained from the sale of the scrap goods. With this procedure, which can be summarized as first paying the current value to the insured and then collecting the salvage amount corresponding to the scrap goods, insurance companies only undertake the incurred loss from an economic point of view. Under these circumstances, it is clear that insurance companies do not engage in the sale of scrap goods other than their insurance activities and salvage is clearly related to the payment made to the insured at fair

value. Indeed, approach of the courts regarding the matter is parallel with this explanations.

In accordance with first paragraph of article 3 of the Communiqué, it is stipulated that BITT base in terms of salvage amounts is (positive) difference between the salvage amount accrued through receiving scrap goods from the insured and salvage amount collected during the sales subsequently and BITT shall be calculated based on the difference between the salvage amount accrued in scope of the compensation paid to the insured and sales value (collected salvage amount) of the scrap goods according to subsequent paragraph.

It can be stated upon the collective evaluation of above explanations that tax administration has changed its approach regarding the subject and accepted the existence of connection between the salvage amounts and compensation payments therefore, salvage amounts are in nature of loss decrease in terms of compensation payments. As a consequence, calculation of BITT on salvage amounts can only be possible limited to exceeding part in case salvage amount collected for the sales of scrap vehicle exceeds the salvage amount which is a part of compensation payment made to the insured.



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

Ekim ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen başlıca gelişme AB'nin Rusya'ya uyguladığı 8. yaptırım paketinde dış ticaret ile ilgili öne çıkan konular hakkında bilgi notu yayımlanması olmuştur. İlave ten ekim ayında, YYS sahibi firmaların gümrük beyannamelerinin kontrol veya muayene işlemlerinin öncelikli yapılması uygulaması hayata geçirilmiş ve Yunanistan menşeli "rafine edilmiş bakırdan ince ve kalın borular"ın ithalinde uygulanan dampinge karşı kesin önleme ilişkin nihai gözden geçirme soruşturması açılmıştır.

Yukarıda bahsi geçen konulara ilişkin detaylar ile öne çıkan gümrük ve uluslararası ticaret konularını aşağıda bulabilirsiniz.

1. YYS sahibi firmaların gümrük beyannamelerinin kontrol veya muayene işlemlerinin öncelikli yapılması uygulaması hayata geçiriliyor.

Bilindiği üzere, Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinin 9'uncu fıkrasında, yetkilendirilmiş yükümlü statüsü (YYS) sahipleri adına tescil edilen beyannamelerin belge kontrolüne (sarı hat) veya beyanname kapsamı eşyanın muayeneye (kırmızı hat) tabi tutulması halinde, ayrıca bir talebe gerek kalmaksızın, kontrol veya muayenenin öncelikle yapılacağı düzenlenmiştir.

Konuya ilişkin olarak Gümrükler Genel Müdürlüğüne Gümrük ve Dış Ticaret Bölge Müdürlüklerine gönderilen 10.10.2022 tarih ve 78888469 sayılı yazıda özetle, bahse konu kolaylıklardan yararlanılmasını teminen, YYS sahipleri adına tescil edilen ve yeşil hat dışındaki hatlardan işlem gören beyannamelerin "Muayene Açık Beyannameler" ekranında farklı renklerde gösterilerek üst sıralarda yer alması ve bu çerçevede işlem yapılması yönünden BİLGE sisteminde teknik bir düzenleme yapıldığı aktarılmış; konunun bağlantılı gümrük idarelerine duyurulması talimatlandırılmıştır.

2. Yunanistan menşeli "Rafine edilmiş bakırdan ince ve kalın borular"ın ithalinde uygulanan dampinge karşı kesin önleme ilişkin nihai gözden geçirme soruşturması açıldı.

17 Ekim 2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2017/25) ile Yunanistan menşeli "Rafine edilmiş bakırdan ince ve kalın borular"ın ithalinde CIF bedelin %5'i veya %9'u oranlarında dampinge karşı kesin önlem yürürlüğe konulmuş idi.

Söz konusu önlemin yürürlük süresi sona ereceğinden, İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesi Hakkında Yönetmelik uyarınca, Türkiye'deki imalatçının başvurusu üzerine nihai gözden geçirme soruşturması açılmasına karar verilmiş ve bu kararı konu alan İthalatta Haksız Rekabetin Önlenmesine İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2022/30) 12 Ekim 2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Soruşturma konusu malın ihracatçısı, yabancı üreticisi, ithalatçısı, üye çoğunluğu bunlardan oluşan meslek kuruluşları, ihracatçı ülke hükümeti, benzer malın Türkiye'deki üreticisi, üye çoğunluğu benzer malın Türkiye'deki üreticilerinden oluşan meslek kuruluşları ilgili taraflar olarak kabul edilir ve Tebliğ'in yayımından itibaren 37 gün içinde soru formlarını cevaplamak veya görüşlerini sunmak suretiyle kendilerini yetkili mercie bildirenler soruşturmada ilgili taraf olarak dikkate alınır.

Meri önlem, soruşturma sonuçlanıncaya kadar yürürlükte kalmaya devam edecektir.

Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Soruşturma hakkında detaylı bilgiye ihtiyaç duyan veya soruşturmaya taraf olmak isteyen kişi ve kuruluşların bizimle irtibata geçmesini rica ederiz.

3. AB'nin Rusya'ya uyguladığı 8. yaptırım paketinde dış ticaret ile ilgili öne çıkan konular hakkında bilgi notu

AB'nin Rusya'ya uyguladığı 8. yaptırım paketine yönelik olarak, Avrupa Komisyonunca yayımlanan bilgi notunda ithalat ve ihracat konularında aşağıdaki hususlar öne çıkmaktadır:

Hangi ithalat yasakları getirildi?

Rusya menşeli ya da daha evvel Rusya'dan ihraç edilmiş olan mamul ya da yarı mamul çelik ürünlerinin AB'ye ithalatı artık tamamen yasaklanmıştır. Yarı mamul çelik ürünlerine yönelik ithalat yasağı kabul edilmeden önce imzalanmış olan sözleşmelerin uygulanmasına imkân tanımak üzere üç aylık bir sona erme süresi öngörülmektedir. AB çelik endüstrisi tarafından daha ileri düzeyde işlenmesi için katı teknik gerekliliklere sahip bazı yarı mamul çelik ürünleri (iki ürün) için, tam yasağın aşamalı olarak yürürlüğe girmesi 2 yıla kadar bir geçiş döneminden sonra gerçekleşecektir.

Yeni paket ayrıca, 1 yıllık bir süre zarfında, üçüncü ülkelerde daha ileri düzeyde işlenmiş Rus çelik ürünlerinin AB'ye ithalatına yönelik yasağı da genişletecektir.

Rus menşeli aşağıdaki ürünlerin AB'ye ithalatı da yasaklanmıştır:

- ▶ Bazı makine ve cihaz türleri,
- ▶ Kozmetikler de dahil olmak üzere bazı kimyasal ürünler,
- ▶ Plastik, kâğıt ve odun hamuru,
- ▶ Taşıt araçları, tekstil ürünleri, ayakkabı, deri, seramik ve taş eşya. Ayrıca, değerli taşlar, değerli metaller veya değerli metallerle kaplanmış metallerin doğrudan ithalatı, satın alınması veya transferine ilişkin yeni bir yasak getirilmiştir.

Hangi ihracat yasakları getirildi?

Rusya'nın askeri ve teknolojik gelişimine ya da savunma ve güvenlik sektörünün gelişimine katkıda bulunabilecek kontrollü ürünlerin listesi genişletildi. Buna Rus silahlarında bulunan elektronik bileşenlerin sınıflandırıldığı dokuz gümrük kodu da dahildir. 2019/125 sayılı AB İşkence Karşıtı Tüzük kapsamında belirlenen kontrollü maddeler listesine, ateşli silahlar ve idam cezası veya işkence için kullanılacak diğer malların yanı sıra 22 kimyasal madde daha eklenmiştir.

Havacılık sektöründe kullanılan ilave malların satışı, tedariki, transferi veya ihracatına yeni kısıtlamalar getirilmiştir. Kömür ihracatı, ihracat yasağı kabul edilmeden önce imzalanan mevcut sözleşmelerin üç aylık bir tasfiye süresine tabi olarak yasaklanacaktır.



Sosyal güvencilikte son gelişmeler

1. İşletmeler için süper teşvik: Ustalık Telafi Programı (UTP)

a. Genel olarak

“UTP; tüm lise ve üniversite mezunlarına 27 haftada (6,5 ay) ustalık belgesi alma hakkı veren özel bir projedir”.

MEB tarafından ilk önce 24 alan 97 dalda "Mesleki Eğitim Merkezi Telafi Çerçeve Öğretim Programları" hazırlanmış, Talim ve Terbiye Kurulunun 02.09.2021 tarihli ve 34 sayılı Kurul Kararı ile uygun bulunarak uygulamaya konulmuştur. Daha sonra kapsama alınan dal sayısı artarak 34 alan 184 dala çıkmıştır.

- ▶ Bu programlardan hangi yılda mezun olduklarına bakılmaksızın istemeleri halinde tüm lise ve üniversite mezunları yararlanabileceklerdir.
- ▶ Programın süresi ilgili alan/dalın çerçeve öğretim programında belirtilen süre kadar olup en fazla 27 hafta olarak uygulanacaktır.
- ▶ Programın eğitim içeriğinin tamamı işletmelerde yapılacaktır.
- ▶ Eğitime bir işletme ile sözleşme yapılması akabinde başlanacaktır.
- ▶ Öğrenciler yapılan ustalık beceri sınavına, eğitimlerini tamamladıkları tarih itibarıyla açılacak ilk sınav döneminde alınabileceklerdir.
- ▶ Eğitim sonunda başarılı olanlara Ustalık Belgesi düzenlenecektir.
- ▶ Sınavda başarı zorunluluğu yoktur.

b. İş süreci

- ▶ Analiz
- ▶ Protokol
- ▶ Başvuru İşlemleri
- ▶ Eğitim Süreci
- ▶ Program Kapanış

c. Program yükümlülükleri

- Ustalık telafi programları kapsamında işbirliği yapacak işletmelerin;
- ▶ İşbaşı eğitim programlarında olduğu gibi sigortalı sayısını korumak,
 - ▶ Program bittikten sonra istihdam zorunluluğu ya da
 - ▶ İstihdam sağlanması halinde özel olarak düzenlenen sigorta prim teşvik uygulaması **bulunmamaktadır.**

Ancak şirketlerin;

- ▶ Fiili çalışanların programa alınması
- ▶ Kapsam dışı dal ve sektörler için başvuru yapılmaması
- ▶ Diploma dalı ile fiilen yapılan işlerin doğru analizi
- ▶ İşten çıkanların hemen MEB'e bildirilmesi
- ▶ Staj ve eğitim süreçlerinin günlük takibi
- ▶ SGK prim ve çalışan ücretlerinin zamanında ödenmesine dikkat etmeleri tavsiye edilir.

d. Finansal getiriler

UTP, mevcut durumda işletmeler için faydalanması en kolay, avantajları en fazla olan teşvik olarak görülmektedir.

Kişi Sayısı	Destek Tutarı (Kişi Başı)	Aylık Destek Tutarı	Program Süresi	Toplam Destek Tutarı
100 Çalışan	2.750,00 TL	275.000,00 TL	6.5 Ay	1.787.500,00 TL
200 Çalışan	2.750,00 TL	550.000,00 TL	6.5 Ay	3.575.000,00 TL
500 Çalışan	2.750,00 TL	1.375.000,00 TL	6.5 Ay	8.937.500,00 TL
1.000 Çalışan	2.750,00 TL	2.750.000,00 TL	6.5 Ay	17.875.000,00 TL

Not: UTP teşvik süreçleri hizmeti EY SGK birimimiz tarafından müşterilerimize sağlanmaktadır.

2. Sosyal Güvenlik Kurumu e-Tebliğat uygulaması genişliyor

Bilindiği üzere, 24.9.2021 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan “Sosyal Güvenlik Kurumunca Elektronik Ortamda Yapılacak Tebligata İlişkin Yönetmelik”, 01.10.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Elektronik Tebligat (e-Tebliğat) uygulamasının hayata geçmesiyle birlikte SGK Merkez Teşkilatı/Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü/Sosyal Güvenlik Merkezi tarafından tebliğ edilmesi gereken evrak elektronik ortamda imzalanmakta ve muhatabın elektronik tebliğat adresine iletilmektedir.

Bu kapsamda 09.02.2022 tarihinde Eskişehir ilinde, 04.04.2022 tarihi itibarıyla Bursa, Konya ve Gaziantep illerinde, 01.09.2022 tarihi itibarıyla da Ankara ilinde SGK e-Tebliğat başvurusu yapmış ve yapacak olanlara elektronik tebliğat gönderilmeye başlanmıştır.

SGK tarafından bu defa 07.10.2022 tarihinde yayınlanan Duyuru ile;

07.10.2022 tarihinden itibaren Adana - Antalya - Aydın - Balıkesir - Denizli - Diyarbakır - Erzurum - Hatay - İstanbul - İzmir - Kahramanmaraş - Kayseri - Kocaeli - Malatya - Manisa - Mardin - Mersin - Muğla - Ordu - Sakarya - Samsun - Şanlıurfa - Tekirdağ - Trabzon - Van illerinde e-Tebliğat başvurusu yapmış ve yapacak olan muhataplara elektronik tebliğat gönderilmeye başlanacağı bildirilmiştir.

Yukarıda sayılan pilot illerde e-Tebliğat başvurusu yapmamış gerçek ve tüzel kişiler ile diğer illerdeki gerçek ve tüzel kişilere 7201 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun’da yer alan hükümlere göre eski usulde tebliğat yapılmaya devam edilecektir.



Danıştay 4. Dairenin 18.05.2022 tarihli 2022/601 sayılı kararı

Konu: Davacı tarafından, 26.09.2003 tarihi itibarıyla 10 yıl süreli olarak edinmiş olduğu faaliyet ruhsatı süresinin 05.04.2006 tarihli başvurusuna istinaden 26.09.2003 başlangıç tarihi olmak üzere 20 yıl süreli olarak tadil edilmiş olması nedeniyle bölgede elde ettiği kazançların Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesi kapsamında 26.09.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna tutulması gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen 2015 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesine istinaden tahakkuk eden ve mahsuben ödenen verginin ihtirazi kayıt tarihi itibarıyla işleyecek faiziyle beraber iadesine karar verilmesi talebiyle dava açmıştır.

Özet: Davacıya 01.09.2003 tarihli üretim konulu faaliyet ruhsatı talebine istinaden 30 yıl süreli faaliyet ruhsatı verilmiştir. Akabinde davacının 21.10.2003 tarihli alım-satım faaliyet ruhsatı başvurusuna istinaden Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün 28.10.2003 tarih ve 2891 sayılı yazısıyla davacıya alım-satım konusunda 10 yıl süreli faaliyet ruhsatı verilmesi uygun görülmüş ve yatırımın tamamlanmasını müteakip alım-satım faaliyetinin iş yerinde sürdürülmesinin talep edilmesi halinde ruhsat süresinin 20 yıla çıkarılacağı bildirilmiştir. Davacı bina inşaatını tamamladıktan sonra 05.04.2006 tarihli dilekçe ile alım-satım faaliyet ruhsatının tadili başvurusunda bulunmuştur.

Anılan başvuruya istinaden davacının ruhsatı, üretim ruhsatına bağlanarak 26.09.2003 başlangıç tarihli ve 20 yıl süreli olarak yeniden düzenlenmiştir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na 06.02.2004 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanan 5084 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile eklenen geçici 3. maddede mükelleflerin, maddenin yürürlüğe giriş tarihinden önce almış oldukları faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanacakları öngörülmüş ve bu suretle kazanılmış hakları ile haklı beklentileri korunmuştur. Davacının 2003 yılında üretim faaliyet ruhsatı için başvurduğu, aynı yıl içinde alım-satım yapmak için de başvurduğu ve yatırım planlamasını serbest bölgede üretim ve alım-satım faaliyeti üzerine yaptığı anlaşmıştır. Bu yatırım planı çerçevesinde, davacı alım-satım konulu Ege 760 nolu faaliyet belgesinin 10 yıllık süresinin dolmasından çok önce 28.10.2003 tarih ve 2891 sayılı yazıya istinaden alım-satım ruhsatının tadilini istemiş ve idare tarafından 26.09.2003 başlangıç tarihli ve 20 yıl süreli olarak Ege 760 nolu faaliyet ruhsatı verilmiştir. Dolayısıyla davacı tarafından istisna süresinin 20 yıl olduğu düşünülerek yatırım yapıldığı ve haklı bir beklentinin oluştuğu, davalı idarenin faaliyet ruhsatını süre uzatım prosedürü haricinde tadil ettiği açıktır ve davacının bölgede elde ettiği kazançlarının Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesi kapsamında 26.09.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna tutulması gerekmektedir. Bu nedenle, ihtirazi kayıtlarla verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergide hukuka uyarlık bulunmamaktadır. Mahkeme bu gerekçeyle uyumsuzluk konusu verginin ödeme tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte davacıya iadesine karar vermiştir. Serbest Bölgeler Kanunu'na 06.02.2004 tarihinde eklenen geçici 3. maddede mükelleflerin, maddenin yürürlüğe giriş tarihinden önce almış oldukları faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaları öngörülmüş ve mükelleflerin kazanılmış hakları ile haklı beklentileri korunmuştur. Bu sürenin dışında, bu bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesine imkân bulunmadığından davacının ruhsat süresinin yukarıda anılan hükmün yürürlük tarihinden sonraki bir tarihte 20 yıla çıkarılmış olması nedeniyle davacının 2013 yılından sonra bölgede elde ettiği kazançları istisna kapsamında değildir.

Ayrıca Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün 28.10.2003 tarih ve 54452 sayılı yazısında açıkça 10 yıl süreli faaliyet ruhsatının verildiği belirtildikten sonra yatırımın tamamlanmasını müteakip alım-satım faaliyetinin iş yerinde sürdürülmesinin talep

edilmesi halinde ruhsat süresinin 20 yıla çıkartılacağı bilgisine yer verilmiştir. Dolayısıyla bu yazıda faaliyet ruhsatının 10 yıl için verildiği ancak belli şartlarda 20 yılı çıkartılacağı belirtilmekle başlangıçta 20 yıl için ruhsat verilmediği açık olup davalı idare tarafından ihtirazi kayıtlı verilen kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen tutar üzerinden tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle davalının istinaf istemini kabul ederek mahkeme kararını kaldırdıktan sonra davayı reddetmiştir. Bu nedenle, davacının kazanılmış hakları korunarak serbest bölgedeki faaliyetinin 2023 yılına kadar istisna kapsamında olması gerektiğinden, davanın kabulü yolunda verilen kararın kaldırılarak davanın reddi yolunda verilen temyizle konu kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi bu gibi gerekçelerle kararı iptal etmiştir.

Danıştay 3. Dairenin 21.04.2022 tarihli E. 2019/6410 K. 2022/1970 T. 21.4.2022 sayılı kararı

Konu: Davacı şirket tarafından, 2013 yılında teslimi gerçekleştirilen ve %1 katma değer vergisi oranıyla fatura düzenlenen 32 adet dairenin katma değer vergisi oranlarının idare tarafından %18 olarak tespiti üzerine %1 oranı doğrultusundaki mahsup talebinin reddine yönelik sayılı işlemin iptali ile ihtirazi kayıtlı ödenen 2.556.783,02 TL'nin faizi ile birlikte iadesine hükmedilmesi istemidir.

Özet: 30.12.2007 tarihli ve 26742 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile net alanı 150 metrekareye kadar olan konut teslimlerinde katma değer vergisi oranının %1 olarak belirlendiği, davacı şirketin inşa ettiği teslimlerinden kaynaklı katma değer vergisi iade talebinin, konutların net alanının 30 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan tanım uyarınca tespit edilerek dava konusu işlemin tesis edildiği, 02.11.1985 tarih ve 18916 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nin 16. maddesinin 41. bendinde "Bağımsız bölüm net alanı" tanımının yapıldığı, bu tanımda net alan hesabına kat bahçelerinin dahil edilmediği, öte yandan normlar hiyerarşisine göre tebliğ hükümleri değil yönetmelik hükümlerinin uygulanması gerektiği, buna göre uyumsuzluğa konu konutların net alanının Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği uyarınca, ... isimli konut projesi kapsamında idarece hesaplanan açık net teras alanları, ortak kullanım alanı olduğundan net kullanım alanına dahil edilemeyeceği, bu alan çıkarıldığında, fatura düzenlenen 32 dairenin alanının 150 metrekareden az olduğu ve katma değer vergisi oranının %1 olması gerektiği anlaşıldığından, iade isteminin reddine ilişkin dava konusu işlemde ve fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen vergide hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlem iptal edilmiş ve tahakkuk eden verginin iadesine hükmedilmiştir.

Davacı tarafından, net alanı 150 metrekareden küçük olan 32 adet konutun tesliminin 2013 yılında gerçekleştiği, bu teslimler nedeniyle %1 katma değer vergisi oranı uygulanmasının hukuka uygun olduğu belirtilerek davalı idare temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

Danıştay Tetkik Hâkimi düşüncesi: Davacı tarafından mahsup

talebinin reddine ilişkin işlemlerin iptali ile ihtirazi kayıtlı ödenen 2.556.783,02 TL'nin faizi ile birlikte iadesi istemiyle davanın açıldığı, ancak vergi mahkemesince faiz hakkında bir hüküm kurulmadığı görüldüğünden Mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Karar sonucu: Açıklanan nedenlerle; davalı idare temyiz isteminin reddine, temyize konu Vergi Mahkemesi kararının; dava konusu işlemin iptaline ve tahakkuk eden verginin iadesine ilişkin hüküm fıkrasının ONANMASINA, davacı temyiz isteminin kabulüne kararın; faiz talebi yönünden hüküm kurulmak üzere bozulmasına, 2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin (1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen 15. gün içerisinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere), 21.04.2022 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

01.06.2016 tarihli ve B.07.4.DEF.0.56.10.00-010.01-2 sayılı özelge

Konu: Yurt dışındaki inşaat işinde kullanılan ekipmanların ithalinin KDV'den istisna olup olmadığı.

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda, söz konusu şirketin İran'da inşaat işi ile iştigal ettiği, Türkiye'deki inşaat faaliyetlerinizde kullanılmakta olan kamyon, kamyonet, çekici, vinç, beton mikseri, beton pompası, römork v.b. inşaat ekipmanlarının İran'daki inşaat faaliyetlerinizde kullanılmak üzere Gümrük Kanunu'nun 168'inci maddesi kapsamında üç yıl içinde getirilmek üzere yurt dışına gönderildiği, söz konusu ekipmanların gönderilmesi sırasında ihracat istisnasına konu edilmediği, İran'daki inşaatlarınızın tamamlanmasına müteakip bahsi geçen ekipmanların ithal edilerek yurt içindeki inşaatlarda kullanılacağı belirtilerek, söz konusu ekipmanların üç yıllık sürenin dolmuş olması nedeniyle Ekonomi Bakanlığının izinleri dahilinde yurt içine getirilmesi durumunda, bu işlemin KDV'den müstesna tutulup tutulmayacağı hususunda bilgi istenilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun; ½'nci maddesinde; her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu, 8/1-b maddesinde; ithalatta mal ve hizmet ithal edenlerin KDV'nin mükellefi olduğu, 11/1-a maddesinde; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin işlemlerin katma değer vergisinden istisna tutulacağı, 12'nci maddesinde; bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması şartlarının birlikte aranacağı, 16/1-b maddesinde; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf olan eşyanın ithalinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer yandan, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/A-(1.1.3) bölümünde, 3065 sayılı Kanun'un ithalat istisnasını düzenleyen (16/1-b) maddesi uyarınca, ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak; Gümrük Kanunu'nun 168, 169 ve 170'inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat

gösterilmesi gerektiği, ihraç edildikten sonra geri gelen eşya için ithalat istisnasından faydalanılmak istenmemesi halinde, genel hükümler çerçevesinde KDV ödenerek eşyanın ithalinin mümkün olduğu, bu durumda ilk ihracatın kesin ihracat olarak değerlendirileceği ifade edilmiştir.

Özelgenin talebi üzerine Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile yapılan yazışma sonucu alınan cevabi yazıda, "Gümrük Yönetmeliği'nin 453'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca eşyanın süresi içinde mücbir sebep belgesi ibrazı ile süre uzatımı talebi olmaksızın Gümrük Kanunu'nun 168'inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen üç yıllık süreyi veya üç yıllık sürenin üzerinde gümrük idaresince uzatılan süre varsa bu süreyi aşarak geri getirilmesi halinde, Gümrük Kanunu'nun 241'inci maddesinin üçüncü fıkrasının (i) bendi uyarınca usulsüzlük cezası tatbiki ile gümrük vergileri tahsil edilerek serbest dolaşıma giriş rejimi uygulanır" ifadesi yer almıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; herhangi bir ihracat istisnasından faydalanmaksızın yurt dışına gönderildiği ve Gümrük Kanunu'nun 168'inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen süre aşılarak geri getirileceği anlaşılan bahse konu ekipmanların ilgili firma tarafından ithalinde KDV Kanunu'nun 1/2'nci maddesi hükmü uyarınca KDV uygulanacağı tabiidir.

01.04.2021 tarihli ve 36486581-105-15962 sayılı özelge

Konu: Güneş enerji panelleri kurulan arazinin amortismanına tabi tutulup tutulmayacağı ve amortisman oranı hakkında

Özet: İlgide kayıtlı özelge talep formunda, üzerinde güneş enerji panelleri yer alan, firmanıza ait arsa ve arazilerin amortismanına tabi olup olmadığı, tabi olması halinde amortisman oranı hususunda Başkanlık görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun; 262'nci maddesinde, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.", 269'uncü maddesinde, "İktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Bu kanuna göre gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı; tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar; gayrimaddi haklar." gayrimenkuller gibi değerlendirilir. 270'inci maddesinde, "Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ve mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler girer. Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.", 313'üncü maddesinin birinci fıkrasında, "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncü madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.", 314'üncü maddesinde, "Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir ancak

tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar amortismanına tabi tutulur. 315'inci maddesinde, "Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.", 320'nci maddesinde, "Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemeye nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz." hükümlerine yer verilmiştir.

Mezkûr Kanun'un 315'inci maddesinin verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı ömür ve amortisman oranları" Bakanlığımızca tespit edilerek; 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439, 458 ve 506 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste (Amortisman listesi) ile açıklanmıştır.

Buna göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan ve envantere dahil bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması mümkün bulunmakta olup, amortisman ayrılmasına iktisadi kıymetlerin aktife girdikleri hesap döneminden itibaren başlanması icap etmektedir. Aktife girme kavramı ise, iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesini, değerlendirme gününde envantere dâhil olmasını ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade etmekte olup, iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanması gerekli bulunmaktadır.

Bu hükümler ve açıklamalar çerçevesinde, aktife kayıtlı arazi üzerine kurulan güneş enerjisi üretim tesisinin, maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilmesi, bu kapsamda maliyet bedeline tesisin üzerine kurulduğu arazi maliyetinin de dahil edilmesi ve bahse konu amortisman listesinin "45.1.9. Güneş enerjisi santrali" ayrımı kapsamında 10 yıl faydalı ömür ve %10 amortisman oranı dikkate alınarak amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

27.09.2022 tarihli ve E-38418978-125[Diğer-2022/4-İ]-436383 sayılı özelge

Konu: Paraların Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulaması

Özet: Kayıtlı özelge talep formunda; şirket 31.12.2021 tarihli bilançosunda yer alan ABD doları ve euro hesaplarındaki döviz bakiyesinin 17.02.2022 tarihine kadar gerçekleşen döviz

giriş ve çıkışları nedeniyle bazı tarihlerde 31.12.2021 tarihli bilançoda yer alan dolar ve euro bakiyelerinin altına düşmüş olduğunu belirtilerek, daha sonra yapılan döviz girişleriyle bakiye tamamlanarak dönüşüm tarihinde 31.12.2021 tarihli bilançonun "Bankalar hesabı"nda yer alan bakiyeyi aşmamak koşuluyla kısmen veya tamamen Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülen yabancı paralar için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14'üncü maddesinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı hususunda Başkanlık görüşünü talep etmiştir.

7352 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 14'üncü maddede, 14.01.1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 4'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır: Bu madde kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 01.10.2021 ile 31.12.2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı, 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar hükmüne yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14'üncü maddesi kapsamında, 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmek suretiyle elde ettikleri Türk lirası varlığını 1211 sayılı Kanun'un ilgili hükmü kapsamında açılan Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendiren mükellefler, aşağıdaki kazançları için kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir. Yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, bu Kanun'un geçici 14'üncü maddesi ve 1211 sayılı Kanun'un ilgili hükmünde öngörülen süre ve şekilde Türk lirası mevduat veya katılma hesaplarına dönüştüren kurumlar vergisi mükelleflerinin, söz konusu yabancı paralarının dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Mükellefler gerek dönem içi gerekse dönem sonu kur farkı kazançlarını muhtelif usullere göre belirleyebilmektedirler. Ancak, istisnaya konu edilecek kur farkı gelirin tespitine münhasır olmak üzere, dönem içi döviz çıkışlarında ve istisna tutarının hesaplanmasında ilgili hesaba giriş sırasının esas alınması gerekmektedir.

Öte yandan, 31.12.2021 tarihli bilançonun "Bankalar hesabı"nda yer alan yabancı paraların birden fazla döviz tevdiat hesabından oluşması halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14'üncü maddesi ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilgili mevzuatı çerçevesinde dönüştürülebilen döviz cinslerine ilişkin döviz tevdiat hesapları istisna tutarının belirlenmesinde birlikte dikkate alınacaktır. İstisna hesabında aynı döviz cinsinden döviz tevdiat hesapları birlikte dikkate alınacağından, bu hesaplar arasında yapılan aktarma işlemlerinin giriş çıkış olarak değerlendirilemeyeceği tabiidir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu istisnanın uygulamasında dikkate alınacakları 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı para hesaplarına muhtelif tarihlerde yabancı para girişlerinin olması mümkündür.

Mükellefler tarafından, 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarının sadece bir kısmının bu düzenleme kapsamında Türk lirası mevduat veya katılma hesabına dönüştürülmesi halinde, dönem sonu (31.12.2021) itibarıyla kur farkı değerlemesinden doğan kambiyo karının istisna uygulanacak kısmı, Türk lirasına dönüştürülen yabancı paraların mükellefin 31.12.2021 tarihli bilançosunda yer alan yabancı para hesabına oranı dikkate alınmak suretiyle tespit edilecektir. Açıklamaları ile konuya ilişkin ayrıntılı örneklerle yer verilmiştir.

Buna göre, şirketin 31.12.2021 tarihli bilançosunda yer alan döviz tevdiat hesabının kısmen veya tamamen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ve 1211 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinde öngörülen süre ve şekilde Türk lirası mevduat veya katılma hesabına dönüştürülmesi durumunda, söz konusu yabancı para varlığının dördüncü geçici vergilendirme (01.10.2021-31.12.2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançları ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14'üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün bulunmuştur.



Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
100	31.10.2022	Kamu idareleri ile özel sektörde birden fazla işverenden elde edilen ücretlerin vergilendirilmesi konusunda açıklamalar yapıldı.
99	27.10.2022	Kurumların yabancı paraları TL'ye dönüştürmelerinden elde ettikleri gelirler için geçerli olan istisna, 30.09.2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar için de uygulanacak.
98	26.10.2022	KDV, MPHB ve damga vergisi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri uzatıldı.
97	26.10.2022	KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bazı değişiklikler yapıldı.
96	24.10.2022	20 Ekim'de TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin, Vergi Usul ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında değişiklikler içeren düzenlemeleri.
95	11.10.2022	Sigorta şirketlerince rücu ve sovtaj işlemleri sonucunda lehe alınan paraların BSMV yönünden vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapıldı.
94	10.10.2022	7 Ekim'de TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin, VUK ve diğer bazı kanunlara ilişkin düzenlemeleri.
93	10.10.2022	7 Ekim'de TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında değişiklikler içeren düzenlemeleri.
92	07.10.2022	Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında değişiklikler içeren Kanun Teklifi TBMM Başkanlığına sunuldu.
91	03.10.2022	Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'de değişiklikler yapıldı.
90	26.09.2022	2020 takvim yılı tam istisna kapsamındaki işlemler ile kısmi tevkifata tabi işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının talep süresi 31.12.2022 tarihi itibarıyla doluyor.
89	26.09.2022	2021 takvim yılı indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarının talep süresi 31.12.2022 tarihinde doluyor.
88	15.09.2022	Darphane sertifikalarından elde edilen kazançlar için stopaj oranı %0 olarak belirlendi.
87	06.09.2022	Gerçek faydalanıcıların bildirim uygulamasında gerçek faydalanıcının belirlenmesine ilişkin açıklamalar yapıldı.
86	17.08.2022	Menkul kıymetlerden 2022 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin güncellenen tablomuz.
85	09.08.2022	7417 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen "Varlık barışı" hükmünün uygulanmasına ilişkin esaslar belirlendi.
84	27.07.2022	Kurumların yabancı paraları TL'ye dönüştürmelerinden elde ettikleri gelirler için geçerli olan istisna, 30.06.2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar için de uygulanacak.
83	26.07.2022	KDV, MPHB ve damga vergisi beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri uzatıldı.
82	25.07.2022	Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları belirlendi.
81	25.07.2022	Yabancılar ve/veya Türkiye mukimi olmayan gerçek kişilerle yapılan işlemlere ilişkin tahsilat ve ödemelerin aracı finansal kurumlar kanalıyla yapılması zorunluluğu kaldırıldı.
80	21.07.2022	Yıllık tecil faizi oranı %24'e yükseltildi.
79	21.07.2022	Gecikme zammı oranı aylık %2,5'e yükseltildi.
78	20.07.2022	Yürütmenin durdurulması kararı alınabilmesi için teminat verilmesini öngören kanun düzenlemesi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edildi.
77	08.07.2022	Gelir vergisinden istisna günlük yemek ve ulaşım bedelleri 1 Temmuz'dan geçerli olmak üzere artırıldı.
76	05.07.2022	Gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.07.2022-31.12.2022).
75	04.07.2022	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.07.2022-31.12.2022).
74	04.07.2022	1 Temmuz 2022'de Meclis Genel Kurulunda kabul edilen 7417 sayılı Kanun'un "Varlık barışı" ile ilgili düzenlemeleri.
73	04.07.2022	7417 sayılı Kanun'un, nakdi sermaye artışında indirim uygulaması ile finans kurumlarının KV oranının yürürlük tarihinde değişiklikler içeren düzenlemeleri.
72	04.07.2022	2022 yılında mali tatil 1-20 Temmuz tarihleri arasında uygulanacaktır.
71	04.07.2022	Sadece elektrik motorlu olan binek otomobilleri için ÖTV oranına esas matrahlar ile yeni ÖTV oranları belirlendi.

Vergi Takvimi

2022 Kasım ayı mali yükümlülükler takvimi

10 Kasım 2022 Perşembe	16-31 Ekim 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
15 Kasım 2022 Salı	Ekim 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim 2022 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim 2022 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim 2022 dönemi kaynak kullanımı destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
17 Kasım 2022 Perşembe	2022 yılı 3. dönem (Temmuz-Eylül) geçici vergi beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
21 Kasım 2022 Pazartesi	Ekim 2022 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
25 Kasım 2022 Cuma	1-15 Kasım 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
28 Kasım 2022 Pazartesi	Ekim 2022 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim 2022 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi Ekim 2022 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
30 Kasım 2022 Çarşamba	Ekim 2022 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Veraset ve intikal vergisi (VİV) 2. taksit ödemesi Emlak vergisi ve çevre temizlik (konut dışı binalar için) vergilerinin 2. taksit ödemesi Ekim 2022 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi Ekim 2022 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi Ekim 2022 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi - 2022 (Ücretler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
32.000 TL'ye kadar	%15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	%20
250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	%27
880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL, fazlası	%35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL, fazlası	%40

Gelir vergisi tarifesi - 2022 (Diğer gelirler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
32.000 TL'ye kadar	%15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	%20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL, fazlası	%27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL, fazlası	%35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL, fazlası	%40

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2021-31.12.2021	25,00
01.01.2022-30.06.2022	34,00
01.07.2022-31.12.2022	51,00

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2021-31.12.2021	13,00
01.01.2022-30.06.2022	17,00
01.07.2022-31.12.2022	25,50

Engellilik indirimi (2022)

Engellilik derecesi	Tutar (TL)
Birinci derece engelliler için	2.000
İkinci derece engelliler için	1.170
Üçüncü derece engelliler için	500

Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2020	6.600
2021	7.000
2022	9.500

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2020	49.000
2021	53.000
2022	70.000

Tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2020	2.600
2021	2.800
2022	3.800

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2020	18.000
2021	19.000
2022	25.000

Arızî kazançlara ilişkin istisna

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2020	40.000
2021	43.000
2022	58.000

Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı

Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2022 - 30.06.2022	10.848,59
01.07.2022 - 31.12.2022	15.371,40

Kurumlar Vergisi

Nakdi sermaye indirimi faiz oranları

Uygulandığı yıl	Oran (%)
2019	12,02
2020	19,62
2021	24,51

Gider yazılabilecek binek otomobil aylık kira tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	5.500
2021	6.000
2022	8.000

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	140.000
2021	150.000
2022	200.000

Binek otomobillerinde amortismanına tabi tutulabilecek iktisap bedeli

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
	ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli	ÖTV ve KDV dahil iktisap bedeli
2020	160.000	300.000
2021	170.000	320.000
2022	230.000	430.000

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

Beyannamenin verildiği yıl	İndirim tutarı (TL)
2020	1.400.000
2021	1.500.000
2022	2.000.000

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
02.10.2019 - 29.12.2019	2,00
30.12.2019 - 20.07.2022	1,60
21.07.2022 tarihinden itibaren	2,50

Tecil faizi oranları (Yıllık)

Uygulandığı dönem	Oran (%)
25.10.2019 - 29.12.2019	19
30.12.2019 - 20.07.2022	15
21.07.2022 tarihinden itibaren	24

Yeniden değerlendirme oranları

Yıl	Oran (%)
2019	22,58
2020	9,11
2021	36,20

Fatura düzenleme sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	1.400
2021	1.500
2022	2.000

Amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	1.400
2021	1.500
2022	2.000

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	%14,75
Avans işlemlerinde	%15,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	%15,75

Not: Bu oranlar 31.12.2021 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	3.239.556,40
2021	3.534.679,90
2022	4.814.234,00

Damga vergisi oran ve tutarları (2022)

Damga vergisine tabi kâğıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avans dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	102,00 TL
Gelir tablosu	48,70 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	132,30 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	176,70 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	87,30 TL
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	103,50 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2022)

Evlatlıklar dâhil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	455.635 TL
Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	911.830 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	10.491 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde	10.491 TL

Vergi tarifesi (2022)

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 500.000 TL için	%1	%10
Sonra gelen 1.200.000 TL için	%3	%15
Sonra gelen 2.500.000 TL için	%5	%20
Sonra gelen 4.900.000 TL için	%7	%25
Matrahın 9.100.000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (TL)

Ödemeler / kesintiler	01.01.2022-30.06.2022	01.07.2022-31.12.2022
Brüt asgari ücret	5.004,00	6.471,00
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	700,56	905,94
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	50,04	64,71
Gelir vergisi matrahı	0,00	0,00
Hesaplanan gelir vergisi	0,00	0,00
Damga vergisi	0,00	0,00
Kesintiler toplamı	750,60	970,65
Net asgari ücret	4.253,40	5.500,35

Yıllık brüt asgari ücret

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2020	35.316,00
2021	42.930,00
2022	68.850,00

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2022-30.06.2022	5.004,00	37.530,00
01.07.2022-31.12.2022	6.471,00	48.532,50

Income Tax

Income tax tariffs - 2022 (Salaries)

Income bracket	Tax rate
Up to TRL 32,000	15%
For TRL 70,000; for the first TRL 32,000, TRL 4,800, for above	20%
For TRL 250,000; for the first TRL 70,000, TRL 12,400, for above	27%
For TRL 880,000; for the first TRL 250,000, TRL 61,000, for above	35%
For more than TRL 880,000, for TRL 880,000, TRL 281,500, for above	40%

Income tax tariffs - 2022 (Other income)

Income bracket	Tax rate
Up to TRL 32,000	15%
For TRL 70,000; for the first TRL 32,000, TRL 4,800, for above	20%
For TRL 170,000; for the first TRL 70,000, TRL 12,400, for above	27%
For TRL 880,000; for the first TRL 170,000, TRL 39,400, for above	35%
For more than TRL 880,000, for TRL 880,000, TRL 287,900, for above	40%

Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)

Period	Amount (TRL)
01.01.2021-31.12.2021	25.00
01.01.2022-30.06.2022	34.00
01.07.2022-31.12.2022	51.00

Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)

Period	Amount (TRL)
01.01.2021-31.12.2021	13.00
01.01.2022-30.06.2022	17.00
01.07.2022-31.12.2022	25.50

Disability allowance (2022)

Degree of disablement	Amount (TRL)
For 1 st degree disabled	2,000
For 2 nd degree disabled	1,170
For 3 rd degree disabled	500

Exemption for house rental income

Year when the income is derived	Amount (TRL)
2020	6,600
2021	7,000
2022	9,500

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are subject to withholding

The year of income	Amount (TRL)
2020	49,000
2021	53,000
2022	70,000

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are not subject to withholding

The year of income	Amount (TRL)
2020	2,600
2021	2,800
2022	3,800

Exemption in capital gains (Except securities)

Year when the gain is derived	Amount (TRL)
2020	18,000
2021	19,000
2022	25,000

Exemption in incidental income

Year when the income is derived	Amount (TRL)
2020	40,000
2021	43,000
2022	58,000

The upper limit of severance pay exempt from income tax

Period	Amount (TRL)
01.01.2022 - 30.06.2022	10,848.59
01.07.2022 - 31.12.2022	15,371.40

Corporate Tax

Interest rates in terms of capital decrease in cash

Year	Rate (%)
2019	12.02
2020	19.62
2021	24.51

Monthly rental fee of passenger car that can be recognized as expense

Year	Amount (TRL)
2020	5,500
2021	6,000
2022	8,000

SCT and VAT amount which can be recognized as expense for the acquisition of passenger car

Year	Amount (TRL)
2020	140,000
2021	150,000
2022	200,000

Acquisition fee which can be subject to depreciation in terms of passenger cars

Year	Amount (TRL)	
	Initial acquisition fee excluding SCT and VAT	Acquisition fee including SCT and VAT
2020	160,000	300,000
2021	170,000	320,000
2022	230,000	430,000

Tax reduction cap of tax compliant taxpayers

Return submission year	Reduction amount (TRL)
2020	1,400,000
2021	1,500,000
2022	2,000,000

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
02.10.2019 - 29.12.2019	2.00
30.12.2019 - 20.07.2022	1.60
Since 21.07.2022	2.50
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
25.10.2019 - 29.12.2019	19
30.12.2019 - 20.07.2022	15
Since 21.07.2022	24
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2019	22.58
2020	9.11
2021	36.20
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2020	1,400
2021	1,500
2022	2,000
Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2020	1,400
2021	1,500
2022	2,000
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	14.75%
In advance transactions	15.75%
In rediscount transactions under TPL	15.75%
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 31.12.2021.	
Stamp Duty	
Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2020	3,239,556.40
2021	3,534,679.90
2022	4,814,234.00
Stamp duty rates and amounts (2022)	
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 102.00
Income statement	TRL 48.70
Annual income tax return	TRL 132.30
Corporate tax return	TRL 176.70
Value added tax returns	TRL 87.30
Withholding and premium service returns	TRL 103.50

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2022)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse		TRL 455,635
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant		TRL 911,830
For transfers conducted without any consideration		TRL 10,491
For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods		TRL 10,491
Tax tariff (2022)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 500,000	1%	10%
For the next TRL 1,200,000	3%	15%
For the next TRL 2,500,000	5%	20%
For the next TRL 4,900,000	7%	25%
For the tax base portion exceeding TRL 9,100,000	10%	30%

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings (TRL)		
Payments / withholdings	01.01.2022-30.06.2022	01.07.2022-31.12.2022
Gross minimum wage	5,004.00	6,471.00
Social security premium employee's contribution (14%)	700.56	905.94
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	50.04	64.71
Income tax base	0.00	0.00
Income tax calculated	0.00	0.00
Stamp duty	0.00	0.00
Total withholdings	750.60	970.65
Net minimum wage	4,253.40	5,500.35
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2020	35,316.00	
2021	42,930.00	
2022	68,850.00	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2022 - 30.06.2022	5,004.00	37,530.00
01.07.2022 - 31.12.2022	6,471.00	48,532.50

EY | Daha iyi bir çalışma dünyası oluşturmak

EY olarak amacımız; müşterilerimiz, çalışanlarımız ve toplum için değer yaratırken aynı zamanda sermaye piyasalarında güvenin ve daha iyi bir çalışma dünyasının oluşmasına katkıda bulunmaktır.

Dünya çapında 150'den fazla ülkede, sahip olduğumuz veri ve teknoloji ile hizmet veren ekiplerimizle, denetimde güveni sağlarken müşterilerimizin gelişmesine ve dönüşmesine destek oluyoruz.

Bağımsız denetim, danışmanlık, hukuk, kurumsal finansman, strateji ve vergi hizmetlerimizle iş dünyasının karşılaştığı zorluklara yeni çözümler sunacak doğru soruları soruyoruz.

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiiliğe sahip olan, bir veya daha çok, ye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Kişiisel Verileri Koruma Kanunu (KVKK) kapsamında; EY'in kişiisel verileri nasıl topladığı, kullandığı ve bireylerin sahip olduğu haklara dair bilgilere ey.com/tr_tr/privacy-statement adresinden ulaşabilirsiniz. EY ye şirketleri yerel kanunların yasakladığı bölgelerde hukuk hizmeti sunmaz. Daha fazla bilgi için lütfen ey.com adresini ziyaret edin.

© 2022 EY Türkiye.
Tüm Hakları Saklıdır.

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

ISSN: 2148-4686

Sadece genel bilgi verme amacıyla sunulan bu yayın muhasebe, vergi veya diğer profesyonel hizmetler alanında geçerli bir kaynak olarak kullanılması amacıyla hazırlanmamıştır. Belirli bir konuya ilişkin olarak ilgili danışmana başvurulmalıdır.