

Vergide Gündem

Tax Agenda

Ocak / January 2023

Yeni yılda yeni vergi; "Konaklama Vergisi"

M. Fatih Köprü

Borsada işlem gören hisse senetlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi

Tamer Türkyılmaz - Fatma Şeker

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



Building a better
working world

Yeni yılda yeni vergi; “Konaklama Vergisi”

“Konaklama vergisi”, 1 Ocak’tan itibaren hayatımıza giriyor. Aslında 7193 sayılı yasa olarak TBMM Genel Kurulunda 21 Kasım 2019’da kabul edilmişti. Ama termik santrallerle ilgili 50. maddesi Cumhurbaşkanı tarafından veto edilmiş ve Kanun bu madde çıkarıldıktan sonra 5 Aralık 2019’da TBMM Genel Kurulu’nda tekrar kabul edilerek (7194 Kanun numarasıyla) iki gün sonra da Resmî Gazete’de yayımlanmıştı.

Bu yasayla; dijital hizmet vergisi, konaklama vergisi ve değerli konut vergisi adında üç adet yeni vergi ihdas edilmişti. Konaklama vergisi hariç diğer ikisi geçtiğimiz dönemlerde uygulanmaya başlanmıştı. Yasanın ilk halinde konaklama vergisinin de 1 Nisan 2020’de yürürlüğe girmesi öngörülmüş olmasına rağmen bu düzenlemenin uygulama süresi birkaç kez uzatılmıştı. Son uzatmada yürürlük tarihi 1 Ocak 2023 olarak belirlendi.

Bu yasal düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 14 Aralık’ta yayınlanan bir tebliğle belirlendi. Yasaya paralel şekilde 1 Ocak’ta yürürlüğe girecek olan bu tebliğ aslında yeni bir uzatma yapılmayacağını, uygulamanın 1 Ocak 2023 tarihi itibarıyla başlayacağını da gösteriyor.

Geceleme hizmetleri

Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetleri bu verginin konusunu oluşturuyor. Ancak sadece konaklama hizmetleri değil, bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler de verginin konusuna giriyor. Örneğin yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi hizmet bedelleri de konaklama hizmetiyle beraber satılmak şartıyla konaklama vergisine tabi oluyor.

Misafirhaneler

Her ne ad altında ve sürede olursa olsun kamu ya da özel sektörün tasarrufunda olan yerlerde personelin konaklaması için ayrılan (lojman olarak tahsis edilenler hariç) misafirhane, konukevi, dinlenme tesisi, kamp gibi tesisler, uygulama otelleri ile turizm işletmesi belgesi ve/veya işyeri açma/işletme belgesi olup olmadığına bakılmaksızın geceleme hizmeti sunan diğer tüm tesislerde verilen geceleme hizmetleri ve bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler verginin kapsamına giriyor.

Kampingleler

Kampinglelerde, konaklayanların geceleme ihtiyaçlarını kendi imkânlarıyla karşılayıp karşılamaması veya geceleme için işletmeye ait olsun olmasın çadır, çadır-araba, çekme karavan, motokaravan, bungalov gibi ünitelerde yapılması halinde de geceleme kabul ediliyor ve vergiye tabi tutuluyor.

Konaklama olmadan verilen hizmetler

Konaklama tesisinde, konaklama olmaksızın verilen hizmetler (örneğin dışarıdan gelip otelde akşam yemeği yenmesi, kokteyl, toplantı, kongre, sempozyum ve benzeri organizasyon hizmetleri gibi) üzerinden ise konaklama vergisi alınmıyor.

Tesis dışındaki hizmetler

Tesis bünyesi dışındaki hizmetleri de kapsayacak şekilde yapılan (örneğin; ulaşım, transfer, gezi, rehberlik, müzelere giriş ve benzeri hizmetleri içeren) konsept satışlarda, bu hizmetler konaklama vergisine tabi değildir. Ancak bunun için her bir hizmetin mahiyeti ve tutarının açıkça gösterilmesi suretiyle konaklayana tesis bünyesi dışında sunulan hizmetler için ayrıca fatura düzenlenmesi veya bu hizmetlere ilişkin bedellerin konaklama hizmeti nedeniyle düzenlenecek faturada ayrıca gösterilmesi gerekiyor.

Öğrenci yurtları ve diplomatik istisna

Öğrenci yurtları, pansiyonları ve kamplarında öğrencilere ve karşılıklılık esasında Türkiye'deki diplomatik temsilcilikler, konsolosluklar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları ile uluslararası anlaşmalarda vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve mensuplarına verilen hizmetlerden konaklama vergisi alınmıyor.

Vergiyi doğuran olay

Konaklama vergisinde vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren hizmetlerin sunulması ile meydana geliyor. Bedelin bir kısmının veya tamamının hizmetin sunumundan önce veya sonra tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin vergiyi doğuran olaya etkisi olmuyor. Vergi hizmetin sunulması aşamasında doğduğundan, hizmetin sunulmasından önce fatura veya benzeri belgeler düzenlenmesi durumunda vergi hesaplanmıyor.

Verginin matrahı

"Matrah" üzerinden vergi hesaplanan tutar anlamına geliyor. Konaklama vergisinin matrahı, verginin konusuna giren hizmetler karşılığında, her ne suretle olursa olsun alınan veya bu hizmetler için borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır. KDV matrahına dahil değil. Yani konaklama vergisi, KDV hariç hizmet bedeli üzerinden hesaplanıyor.

Sunulan konaklama hizmetlerine ilişkin vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin de matrahına dâhil edilmesi gerekiyor.

Konaklama hizmetine ilişkin düzenlenen faturada ayrıca gösterilen ticari teamüllere uygun iskontolar ise konaklama vergisi matrahından indirilebiliyor.

Verginin oranı

Verginin konusuna giren hizmetleri sunanlar tarafından konaklama vergisi %2 oranında hesaplanacak. KDV hariç hizmet bedeli üzerinden hesaplanan bu verginin faturada ayrıca gösterilmesi de gerekiyor.

Dövizli işlemlerde vergi

Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte geçerli olan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevriliyor. Merkez Bankası'nın Resmî Gazete'de ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kurun esas alınması gerekiyor.

Örneğin;

Otele giriş tarihi	10.07.2023
Çıkış tarihi	15.07.2023
Fatura tarihi	15.07.2023
KDV hariç fatura bedeli (Oda-kahvaltı)	250 Euro
Fatura tarihindeki TCMB döviz alış kuru (1 Euro-Varsayım)	20 TL
KDV hariç fatura bedeli (250 * 20)	5.000 TL
Hesaplanan konaklama vergisi (5.000 * %2)	100 TL
Hesaplanan KDV (5.000 * %8)	400 TL
Tahsil edilecek tutar (5.000 + 100 + 400)	5.500 TL

İlk beyan şubatta

Vergilendirme dönemi, birer aylık dönemler olarak belirlenmiş durumda. Beyannamenin, vergilendirme dönemini takip eden ayın 26. günü akşamına kadar KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmesi ve aynı sürede ödenmesi gerekiyor. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ise beyannamelerini tesisin bulunduğu yer vergi dairesine verecekler.

Buna göre konaklama vergisi beyannamesinin ilk olarak 2023/ Ocak dönemi için 27 Şubat 2023 Pazartesi (26 Şubat hafta sonuna geldiği için) günü sonuna kadar verilmesi, verginin de aynı sürede ödenmesi gerekiyor.

Bu yazı Ekonomist dergisinin 25 Aralık 2022 tarihli 2022/26. 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 değiştiği ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapıları nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.



Borsada işlem gören hisse senetlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi

1. Giriş

Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK) verilerine göre 2022 yılı içerisinde Türkiye’de borsa ile tanışan yatırımcı sayısının 1.2 milyonun üzerinde olduğu belirtiliyor. Bunun önemli bir kısmının, hali hazırda yatırım hesabı sahibi olup fon, tahvil vb. sermaye piyasası araçlarına yatırım yapmakta iken artan risk iştahıyla birlikte borsada da işlem yapmaya başlayan yatırımcılardan oluştuğunu (755 bin kişi), ancak ilk defa yatırım hesabı açarak hisse senedi alımına başlayan yatırımcıların sayısının da önemli boyutlara ulaştığı anlaşılıyor (451 bin kişi). Yeni gelen yatırımcılarla birlikte hem kadın yatırımcı sayısının hem de 20-29 yaş arası genç yatırımcıların sayısının arttığı MKK tarafından yayımlanan verilerden görülebiliyor. Yatırımcı sayısının artması, yatırımcı profilindeki değişiklikler, Z kuşağının yatırım tercihleri elbette analiz edilmesi ve üzerine düşünülmesi gereken hususlar, ekonomi bilimiyle ilgilenenlerin halihazırda bu hususlara ilişkin değerlendirmeler yaptıklarını da görebiliyoruz. Ancak borsada işlem yapan yatırımcıların amaçlarının gelir elde etmek olduğu düşünüldüğünde, ister istemez konunun vergi boyutu da düşünmeye değer bir husus olarak ortaya çıkıyor.

Genel olarak vergi konusu, gelir vergisi mevzuatımızın gerçek kişilere pek fazla vergi ödevi yüklemeyen yapısı nedeniyle midir bilinmez, kişilerin çok fazla üstüne düşünmediği konulardan bir tanesi. Oysa verginin, elde edilen kazancı azaltıcı bir unsur, bir tür maliyet olduğu değerlendirildiğinde, yatırım kararı alınmadan önce göz önünde bulundurulması gereken bir husus olduğunu söyleyebiliriz.

Bu çalışmamızda Borsa İstanbul’da (BİST) ve yurt dışındaki diğer borsalarda işlem gören hisse senetlerine ilişkin banka ve aracı kuruluşlar aracılığıyla yapılan alıŖ satıŖ işlemlerinden doğan ve Gelir Vergisi Kanunu’nda, “diğer kazanç ve iratlar” başlığı altında “değer artış kazancı” olarak ele alınan kazançlar ile söz konusu hisse senetlerinin elde tutulmasından dolayı elde edilen ve Gelir Vergisi Kanunu’nda “menkul sermaye iradı” olarak nitelendirilen temettü gelirlerinin vergilendirilmesi konusunu inceleyeceğiz.

2. Temettü hisse senedi mi, büyüme hisse senedi mi?

Hisse senedi yatırımcılarının portföylerini oluştururken karşı karşıya kaldıkları sorulardan biri yapacakları yatırımları büyüme hisse senetlerine mi, yoksa temettü hisse senetlerine mi yapacakları sorusudur. Genel olarak, ortaklarına daha az kâr payı dağıtan veya kâr payı dağıtmayan, bunun yerine bu değeri yapacağı yatırımlara kaynak olarak kullanan ve yatırımların dönüşüyle birlikte de ciddi büyüme potansiyeli sunan şirketlerin hisse senetlerini “büyüme hisse senedi”; yatırım dönemini tamamlamış, iyi bir şekilde kâr eden ve kârını düzenli olarak ortaklarına dağıtan, ancak sınırlı büyüme gerçekleştiren şirketlerin hisse senetlerinin ise “temettü hisse senedi” olarak anıldığını biliyoruz.

Hisse senedi alım satımından doğan kazançların “değer artış kazancı”; şirketlerin, hisse senetlerini elinde bulunduran kişilere yaptığı kâr payı dağıtımının (temettü) ise kişiler açısından “menkul sermaye iradı” olarak nitelendirildiğini ifade etmiştik. Dolayısıyla temelde portföyünü büyüme hisse senetlerinin alım satımını yaparak büyütmeye çalışan kimselerin ağırlıkla değer artış kazancı elde edeceklerini, öte yandan portföyünü temettü hisse senetleri biriktirerek oluşturan ve satıştan ziyade yıl içerisinde dağıtılan temettülerden gelir elde eden kimselerin ise ağırlıkla menkul sermaye iradı elde

edeceklerini söyleyebiliriz. Dolayısıyla her ne kadar yatırım tavsiyesi niteliğinde olmasa da vergisel açıdan hangisinin avantajlı olacağını anlayabilmek adına hisse senedi alış - satışından elde edilen kazançlar ile temettü gelirlerinin nasıl vergilendirileceğini bilmekte fayda olacağını düşünüyoruz.

3. Borsada işlem gören hisse senetlerinin alış - satışından elde edilen kazançların vergilendirilmesi

3.1 BİST'te işlem gören hisse senetlerinin alış - satışından elde edilen kazançlar

Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senetlerinin alış satışından doğan kazançlar, söz konusu işlemin yapıldığı banka veya aracı kuruluşlar tarafından gelir vergisi stopajına konu edilmektedir. 1 yıl ve daha kısa süre elde tutulan Menkul Kıymet Yatırım Ortaklığı (MKYO) hisse senetlerinde uygulanan gelir vergisi stopajı oranı yüzde 10 (1 yıldan uzun süre elde tutulması halinde stopaj yapılmaz) iken diğer hisse senetlerinin satışından elde edilen kazançlarda ise gelir vergisi stopajı yüzde 0 olarak uygulanmaktadır. Burada teknik bir ayrıntı olarak, mevcut uygulamada tam mükellef kurumlara (kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar) ait olup BİST'te işlem gören hisse senetlerinin bir yıldan fazla elde tutulması halinde yapılacak satış işlemlerinde gelir vergisi stopajı olmadığını ve bu kazançların Kanun'un genel hükümlerine (Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesi ile 85 ve 86. maddeleri) göre de vergilendirilmeyeceğini söyleyebiliriz (31.12.2025'e kadar geçerli). Gelir vergisi stopajının yüzde 0 olmasıyla hiç mevcut olmamasının fiili durumda aynı sonucu doğuruyor olmasına rağmen teknik açıdan birbirinden ayrıldığını söyleyebiliriz; örneğin birinde gelir vergisi mevcutken ve yürütme organınca oranı yüzde 0 olarak belirlenmişken, diğer vergiye tabi değildir; yüzde 0 oranı yürütme organınca hızlı bir şekilde değiştirilebilecekken, vergiye tabi olmayan kazancın vergiye tabi olabilmesi, yasama organının çalışmasını ve bir kanun değişikliği yapmasını gerektirecektir.

Bu noktada, Gelir Vergisi Kanunu'nda menkul kıymetlerin vergilendirilmesine ilişkin iki ayrı stopaj düzenlemesi bulunduğunu hatırlatmakta fayda olduğu düşüncesindeyiz. Bunlardan ilki 94. maddede düzenlenen, Kanun'un asli stopaj uygulaması niteliğinde olan ve stopajın bir tür ön vergileme olarak kullanıldığı, ancak Kanun'un 85 ve 86. maddelerindeki hükümler nedeniyle gelirin belirli hadleri aşması halinde kişilerin ayrıca yıllık beyanname ile bu gelirlerini beyan ederek ilave vergi ödemesini öngören uygulamadır. Diğerisi ise 2006 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinde düzenlenmek suretiyle hayatımıza girerek (mevcut durumda 31.12.2025 yılına kadar geçerli), ön vergilemeden ziyade nihai vergileme niteliği taşıyan bir stopaj uygulamasıdır. Geçici 67. madde kapsamında stopaja konu edilen kazançları kişiler yıllık beyanname ile beyan etmiyor ve ilave vergi ödemiyorlar. Mevcut durumda menkul kıymetlerden elde edilen kazançlara ilişkin vergilemede Gelir Vergisi Kanunu'nda bazı gelirlerin 94. maddeye göre ve bazı gelirlerin de geçici 67. maddeye göre stopaja konu ediliyor olması nedeniyle ikili bir yapının bulunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu nedenle menkul kıymetlerden elde edilen kazançların hangi madde kapsamında ele alınması gerektiğini kontrol etmek yanlış bir vergi uygulaması yapılmaması adına fayda sağlayacaktır.

Bu kısa izahattan sonra, Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senetlerinin alış satışından doğan kazançların geçici 67. madde kapsamında olduğunu, bu nedenle söz konusu banka veya aracı kuruluş tarafından uygulanan stopajın nihai vergi niteliğinde olduğunu, söz konusu gelirlerin tutarlarından bağımsız olarak ayrıca beyan edilmeyeceğini ve ilave vergi ödenmeyeceğini söyleyebiliriz.

3.2 Yurt dışı borsalarda işlem gören hisse senetlerinin alış - satışından elde edilen kazançlar

Yurt dışı borsalarda işlem göre hisselerin de Türkiye'deki banka ve aracı kuruluşlar vasıtasıyla alınıp satılması mümkün olabilmektedir. Ancak, bu tür hisse senetlerinden kaynaklanan değer artış kazancının, BİST'te işlem gören hisse senetlerinden elde edilenlerden farklı olarak geçici 67. madde kapsamında stopaja konu edilmediğini belirtmekte fayda var. Stopaj uygulaması olmadığından, söz konusu gelirlerin Kanun'un genel hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir. Bu tür bir gelir için belirlenen bir beyan sınırı, istisna tutarı mevcut olmadığından söz konusu kazançların değer artış kazancı olarak yıllık gelir vergisi beyanname ile beyanı gerekecektir.

Bu tür işlemlerde dikkat edilmesi gereken bir husus, söz konusu hisse senedinin işlem gördüğü borsanın yer aldığı ülke mevzuatına göre, o ülkede de vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Her ne kadar, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kural olarak bu tür kazançlarda vergilendirme hakkını işlemi yapan kişilerin yerleşik olduğu devlete veriyorsa da genellikle alış satış arasında geçen sürenin 1 yılı geçmediği durumlarda kaynak ülkeye de vergileme hakkı tanındığı görülmektedir.

Örneğin çok işlem yapılan ülkelerden biri olan ABD ile Türkiye arasında akdedilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 13/5. maddesinin de bu şekilde düzenlendiği görülmektedir. Kural olarak ABD borsalarında işlem gören hisse senetlerinin alış satışından kaynaklanan kazançlarda vergileme hakkı alış ve satış işlemleri arasında geçen sürenin 1 yılın üzerinde olduğu durumda yalnızca Türkiye'ye, diğer durumda hem ABD'ye hem de Türkiye'ye ait olacaktır. Yani ABD'de bu gelirin stopaj veya başka bir yolla vergilendirilmesi Türkiye'nin vergilendirme hakkını ortadan kaldırmıyor. Arada bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması ise verginin basit bir şekilde yalnızca bir ülkede ödeneceği, diğer ülkenin bunu dikkate alarak hiçbir vergileme yapmayacağı anlamına gelmiyor. Zira aynı anlaşmanın 23. maddesinde Türkiye, çifte vergiyi önleme metodunu "yabancı vergilerin mahsubuna ilişkin Türk vergi mevzuatı hükümleri saklı kalmak üzere" ABD'de ödenen verginin Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilmesi şeklinde belirlemiş. Bunun uygulanabilmesi için Gelir Vergisi Kanunu'nun 123. maddesine göre hareket edilmesi, yani varsa ABD'de ödenen verginin ABD makamlarından alınacak, ABD'deki Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek ve yeminli tercüman aracılığıyla Türkçeye çevrilecek bir belge ile tevsik edilmesi gerekecektir. Dolayısıyla, bu örnekten de anlaşılacağı üzere işlem yapmadan önce varsa ilgili ülke ile Türkiye arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının incelenmesi, lokal vergi uygulamalarının iyi anlaşılması önem arz edecektir.

Yurt dışında ödenen vergi durumunu bir yana bırakırsak, yurt dışı borsalarda işlem gören hisselerin alınıp satılması yoluyla elde edilen kazançların tutarlarından bağımsız olarak

Türkiye’de vergilendirileceğini belirtmiştik. Elde edilen gelire ilişkin hesaplamanın Türk lirası cinsinden yapılması gerekecektir. Türk lirası cinsinden hesap yapılırken elde edilen döviz gelirinin satış tarihinde TL’ye çevrilmesi şeklinde değil; alış tarihindeki ve satış tarihindeki TL değerinin ayrı ayrı bulunması yoluyla kazancın TL cinsinden tespit edilmesi şeklinde yapılması gerekeceğini söyleyebiliriz. Bu işlemlerde ise, söz konusu alış ve satış tarihleri için geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kurunun kullanılması gerekecektir. Yani TL’deki değer kaybı nedeniyle döviz cinsinden bir kazanç sağlanmamış olmasa bile TL cinsinden gelir elde edilmesi, dolayısıyla beyana tabi bu kazancın beyan edilmesi ve gelir vergisi ödenmesi söz konusu olabilecektir.

Ancak öte yandan, geride bıraktığımız dönemde Türkiye’de enflasyonun etkili olduğunu göz önünde bulundurduğumuzda, çoğu işlemde TL cinsinden belirlenen alış fiyatının, satış tarihindeki değerini bulmak, yani aslında enflasyondan arındırılmış gerçek kazancı tespit edebilmek endeksleme yapılmasının da mümkün olabileceğini söyleyebiliriz. Endeksleme işleminin yapılabilmesi için Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde (Yİ - ÜFE) yüzde 10’un üzerinde bir artış olması gerekecektir. Hisse senetlerinin alış ve satış tarihlerinden önceki ayların Yİ - ÜFE değerleri dikkate alınarak, endeksteeki artış oranının yüzde 10’u aşım yapılmadığı kontrol edilebilir.

4. Temettü gelirlerinin vergilendirilmesi

Şirketler tarafından dağıtılan kâr paylarının, yani temettülerin menkul sermaye iradı olarak vergilendirildiğini yukarıda belirtmiştik. Değer artış kazancı yönünden değerlendirme yaparken, bu değerlendirmeyi “BİST’te işlem gören hisselerden elde edilenler” ve “Yurt dışı borsalarda işlem gören hisselerden elde edilenler” şeklinde iki kategoriye ayırarak yapmıştık. Bunun nedeni özel bir stopaj uygulaması içeren geçici 67. maddenin uygulamayı bu şekilde düzenlemesi, işlemlerin yapıldığı banka ve aracı kurumlara stopaj ödevi yüklemesidir. Öte yandan, temettü konusu ise geçici 67. maddenin kapsamı dışında kalmaktadır, dolayısıyla buradaki stopaj uygulaması Kanun’un asli stopaj uygulamasını düzenleyen 94. maddesi kapsamındadır. Bu nedenle hem stopaj bir ön vergi niteliği taşır, her durumda nihai değildir; hem de yurt dışında yerleşik (Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan) şirketlerin Türk vergi idaresine karşı bir stopaj yapma yükümlülüğü mevcut değildir. Dolayısıyla, bu noktada kategorileri “Türkiye’de yerleşik (Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan) şirketlerin dağıttığı temettülerin vergilendirilmesi” ve “Yurt dışında yerleşik şirketlerin dağıttığı temettülerin vergilendirilmesi” şeklinde ele almak daha uygun olacaktır. Zira yurt dışında yerleşik kurumların hisse senetlerinin de BİST’te işlem görmesi söz konusu olabilecektir.

4.1 Türkiye’de yerleşik şirketlerin dağıttığı temettüler

Yukarıda da kısaca bahsettiğimiz üzere Türkiye’de yerleşik şirketler, gerçek kişi ortaklarına dağıttıkları temettüler üzerinden stopaj yapmakla yükümlüdürler. Stopaj kural olarak, dağıtılan kâr payının tamamına uygulanıyor. Gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr payları (temettü) üzerinden yüzde 15 oranında stopaj yapılmakta iken, 22 Aralık 2021 tarihi itibarıyla bu oran yüzde 10 olarak uygulanmaktadır.

Her ne kadar stopaj, temettü tutarının tamamı üzerinden yapılırsa da Türkiye’de yerleşik şirketlerden elde edilen temettü gelirinin

yarısı gelir vergisinden istisnadır. Stopajın, bu tür bir kazanç için ön vergi niteliğinde olduğunu belirtmiştik, zira vergiye tabi gelir toplamının “gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı” aşması halinde ayrıca yıllık beyanname ile beyanı gerekmektedir. “Tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar” ifadesi tarifenin her yıl güncellenmesi nedeniyle her yıl değişen bir tutarı ifade ediyor, örneğin 2022 yılı için bu tutar 70.000 TL iken 2023 yılı için 150.000 TL olarak belirlenmiştir. Bir diğer dikkate değer ifade ise “vergiye tabi gelir toplamı” ifadesidir. Türkiye’de yerleşik bir şirketten temettü geliri elde eden gerçek kişilerin bu kazancı beyan edip etmeyeceklerine bakarken, istisna tutarı dikkate alınmadan bu hesabı yapmaları, ancak varsa vergiye tabi diğer kazançlarını da toplamak suretiyle hesaplama ilave etmeleri gerekecektir. Bu hesaplamanın basit bir hesaplama olmadığını belirtmekte fayda var, ancak etrafında pek çok tartışma olsa da gelir idaresinin bu hesaplama için belirlediği bir yön mevcut. İdare kendi anlayışına göre, bu tespit yapılırken ücret gelirlerinin bu hesabın dışında tutulacağını, ancak varsa diğer beyana tabi kazançların (veya benzer şekilde bu haddi aşması halinde beyana konu edilecek olan kazançlar; örneğin Eurobond faizleri, iş yeri kira geliri vb.) dikkate alınacağını belirtiyor. Yani beyana tabi ücret geliriniz varsa onun tutarından bağımsız olarak bu tespiti yapmak mümkünken, beyana tabi diğer gelir unsurlarının bulunduğu hallerde, söz konusu tutarların temettü kazancıyla birlikte dikkate alınması durumunda tarifenin ikinci gelir diliminde tutarın aşılması hali ortaya çıkıyorsa, temettü gelirinin de vergilendirilmesi gerekecektir. Örneğin, 2022 yılında brüt 100.000 TL temettü geliri olan bir kişinin, başkaca beyana tabi bir geliri bulunmaması halinde tutarın yarısının istisna olduğunu göz önünde bulundurduğumuzda istisna dışında kalan 50.000 TL’nin de 2022 için beyan sınırı olan 70.000 TL’nin altında kalması nedeniyle beyanname vermesine gerek olmayacağını ve hali hazırda kendisinden yapılan 10.000 TL’lik vergi kesintisinin nihai vergi olacağını söyleyebiliriz. Ancak aynı kişinin ayrıca, beyana tabi 50.000 TL’lik mesken kira geliri olduğunu düşünürsek, iki gelirin toplamı beyan sınırının üzerine çıkacağından temettü gelirinin de beyan edilmesi gerekecek, halihazırda temettü üzerinden kâr dağıtan kurumca yapılan stopaj tutarı olan 10.000 TL’nin ise beyan işlemi sırasında hesaplanacak olan vergiden mahsup edilmesi mümkün olacaktır. Gerek gelirin beyan sınırını aşım yapıldığına bakarken, gerekse beyan işlemine konu edilirken dikkate alınacak temettü kazancının banka hesabınıza yatan net tutar olmadığını, stopaj tutarının da bu tutarın üstüne ilave edilerek brüt kazancın bulunması gerekeceğini belirtmekte fayda olduğunu düşünüyoruz.

4.2 Yurt dışında yerleşik şirketlerin dağıttığı temettüler

Yukarıda da belirttiğimiz üzere yurt dışında yerleşik şirketlerin Türkiye’de kişiler adına stopaj yapması, Türk vergi idaresine bunları ödemesi mümkün değildir. Dolayısıyla, bu tür kazançların kişilerce vergi dairesine beyan edilmesi gerekecektir. Ancak, stopaja ve istisna uygulamasına tabi olmayan menkul sermaye iratlarında bir beyan sınırı mevcuttur, bu sınır 2022 yılında 3.800 TL olarak uygulanmakta iken 2023 için 8.400 TL olarak belirlenmiştir. “Stopaja ve istisna uygulamasına tabi olmayan” menkul sermaye iratlarının hepsinin bir arada değerlendirilerek bu sınırın aşılmadığının kontrol edilmesi gerekecektir. Bu gelirlere; alacak faizleri, yurt dışındaki bankalardan elde edilen mevduat faizleri, yurt dışı tahvil / bonoların kupon ödemeleri, yurt dışında yerleşik şirketlerin dağıttığı temettüler gibi çeşitli örnekler verilebilir (geçici 67. kapsamında stopaja tabi tutulan

tutarlar burada dikkate alınmaz. Örneğin; Türkiye'de yerleşik bankalardan elde edilen mevduat faizleri). Bu tür kazançların döviz cinsinden elde edilmiş olması durumunda, elde edildikleri tarih için geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kurunun kullanılması suretiyle Türk lirası değerlerinin bulunması gerekecektir. Toplam stopaja ve istisnaya tabi olmayan menkul sermaye iradı tutarının beyan sınırını aşması halinde, yurt dışında yerleşik şirketlerden elde edilen temettü gelirlerinin beyan edilmesi ve hesaplanan verginin ödenmesi gerekecektir. Üstelik Türkiye'deki şirketlerden elde edilen temettü kazançlarında uygulanan istisnanın yurt dışındaki şirketlerin dağıttığı kar paylarına uygulanmayacağını da hatırlatalım.

Öte yandan, yurt dışında yerleşik kurumların dağıttıkları temettüleri üzerinden kendi ülkelerinde, kendi ülke mevzuatına göre stopaj yapmalarının söz konusu olabileceğini belirtelim. Yapılan bu stopajın, şirketlerin kendi ülke vergi idarelerine ödenmek üzere yapıldığını ve Türkiye'deki beyan yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağını da ilave edelim. Dolayısıyla, çalışmamızın 3.2. bölümünde ifade ettiğimiz gibi işlem yapmadan önce varsa ilgili ülke ile Türkiye arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının incelenmesi, lokal vergi uygulamalarının iyi anlaşılması burada da önem arz edecektir.

5. Dar mükellef gerçek kişilerin durumu

Çalışmanın buraya kadar olan kısımdaki yorumlarımız aslında Türkiye'de tam mükellef (Türkiye'de yerleşik) olarak değerlendirilen kişileri kavramaktadır. Bahsi geçen bütün ödevler tam mükellef kişilerin bu tür kazançları için nasıl bir vergilemeye konu olacaklarına ilişkindir.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler Gelir Vergisi Kanunu açısından "dar mükellef" olarak kabul edilmektedir. Yurt dışında çalışma ve oturma izni alarak yurt dışında ikamet etmekte olan Türk vatandaşları da vergi uygulamaları bakımından "dar mükellef" olarak kabul edilebilmektedirler. Ancak mukimliğe ilişkin tespitlerin yapılabilmesi için bazı durumlarda hem lokal mevzuatların dikkatle incelenmesi hem de çifte mukimlik durumunda kişilerin hangi ülkede mukim sayılacağını (tam mükellef), hangi ülkede mukim sayılmayacağına (dar mükellef) ilişkin değerlendirmenin yapılabilmesi için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının da göz önünde bulundurulması gerekebiliyor. Vergi dairesinin kendince yaptığı bir ön tespit bulunmadığından kişilerin kendi mukimlik durumlarını gözden geçirmeleri ve buna göre vergisel ödevlerinin tespit edilmesi gerekecektir.

Dar mükellefler Türkiye'de, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Dolayısıyla, çalışmamızın 3.2. bölümünde incelediğimiz, yurt dışı borsalarda işlem gören hisse senetlerinin alış - satışından elde edilen kazançlar ile 4.2. bölümünde ele aldığımız yurt dışında yerleşik şirketlerin dağıttığı temettüleri açısından Türkiye'de elde edilen bir kazançtan bahsetmek mümkün olmayacağından Türkiye'de ödenecek bir vergiden de bahsedemeyiz.

Öte yandan, çalışmamızın 3.1. bölümünde değerlendirdiğimiz BİST'te işlem gören hisse senetlerinin alış - satışından elde edilen kazançların geçici 67. madde kapsamında stopaja tabi olduğunu, ayrıca 4.1. bölümünde üzerinde durduğumuz Türkiye'de yerleşik şirketlerin dağıttığı temettülerinin de 94. madde kapsamında stopaja konu edildiğini; dar mükellef gerçek kişilerin Türk gelir vergisi uygulamasında stopajla ödedikleri verginin nihai vergi niteliği taşıdığını göz önünde bulundurduğumuzda dar mükelleflerin bu tür gelirleri için bir beyan yükümlülüğü bulunmadığını söyleyebiliriz.

6. Sonuç

Çalışmamıza, 2. bölümde sorduğumuz, vergi uygulamaları açısından "Temettü hisse senedi mi, büyüme hisse senedi mi?" sorusuyla başlamıştık. Bu sorunun cevabını ararken, Türk vergi sisteminde borsada işlem gören hisse senetlerinin alış - satışından kaynaklanan kazançların ve bu hisse senetlerini elinde tutan kişilerin elde ettiği temettü gelirlerinin nasıl vergilendiğine değinmiş olduk.

Yukarıda yer verdiğimiz bilgiler ışığında, vergi sistemimizin büyüme hisse senetlerinden yana bir tavır takındığını söylemek yanlış olmayacaktır. Zira temettü gelirleri elde edenlerin günün sonunda az veya çok vergi ödedikleri bir vergi sistemimiz mevcut.

Ancak buna ek olarak vergi sistemimizin doğal bir refleksle, Türkiye'de yerleşik gerçek kişi yatırımcının BİST'te işlem gören ve Türkiye'de yerleşik şirketlerin hisse senetlerinden elde ettiği kazançlara belirli istisnalar tanıyarak düşük oranlı veya yüzde 0 oranlı vergilemeye tabi tutarken; yurt dışı borsalarda işlem gören şirket hisse senetlerinin alış - satışından kaynaklı kazançlara veya yurt dışında yerleşik şirketlerin dağıttığı kâr paylarına herhangi bir istisna uygulamadan olağan gelir vergisi tarifesi uyarınca vergilediğini vurgulamakta da fayda olacağını düşünüyorum.

Kaynaklar:

- Anadolu Ajansı - Merkezi Kayıt Kuruluşu (MKK) Genel Müdürü Dr. Ekrem Arıkan söyleşi: <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/borsayla-bu-yil-tanisan-yatirimcinin-ortalama-portfoy-buyuklugu-100-bin-lira/2772259>
- Vergi gündem - Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi 2022 Rehberi: [https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2022/feb/mkgv/files/downloads/2022.02.22\(MSI\)-Yayin.pdf](https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2022/feb/mkgv/files/downloads/2022.02.22(MSI)-Yayin.pdf)
- Gelir Vergisi Kanunu
- 311 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması



New tax for new year; “Accommodation Tax”

“Accommodation Tax” is introduced applicable as of January 1. In fact, it was accepted by the General Assembly of the Grand National Assembly of Turkey on December 5, 2019 (with law number 7194) and published in the Official Gazette two days later. Although the law stipulates that the accommodation tax will enter into force on April 1, 2020, the implementation period of this regulation has been extended several times. The effective date of the last extension has been established as January 1, 2023.

Overnight services

Overnight services provided in accommodation facilities such as hotels, motels, holiday villages, pensions, apart hotels, guesthouses, camping, chalets, highland houses are the subject of this tax. However, not only accommodation services, but also all other services offered within the accommodation facility by being sold together with this service are subject to tax. For example, service fees such as food, beverage, activity, entertainment services and the use of pool, sports, thermal and similar areas are also subject to accommodation tax, provided that they are sold together with the accommodation service.

Tax generating event

The tax generating event in the accommodation tax occurs with the provision of services that fall under the subject of the tax. The fact that some or all of the price is collected before or after the service is rendered, or not collected at all, has no effect on the tax generating event. Since the tax arises during the provision of the service, the tax is not calculated if an invoice or similar documents are issued before the service is provided.

Tax base

“Base” means the amount on which tax is calculated. The base of the accommodation tax is the sum of the benefits, services and values that can be represented by money, provided in money, goods and other forms of money received or owed for these services in return for the services falling under the subject of the tax. VAT is not included in the tax base. In other words, the accommodation tax is calculated over the service fee excluding VAT.

Various incomes such as maturity difference, price difference, foreign exchange difference, interest and premium related to the accommodation services offered should also be included in the assessment.

Tax rate

Tax rate is established as 2%. Such tax is required to be separately demonstrated on the invoice based of service fee excluding VAT.

First declaration is in February

Taxation shall be made on a monthly basis. The declaration must be submitted to the tax office to which you are affiliated in terms of VAT until the evening of the 26th day of the month following the taxation period and must be paid within the same period.

Accordingly, the accommodation tax return must first be submitted for the 2023/January period until the end of Monday, February 27, 2023 (since February 26 is the weekend), and the tax must be paid within the same period.

This is the summary of the article published in the Economist magazine's issue 2022/26, dated

Taxation of income generated from stocks traded on the stock market

Nowadays we are going through an era in which the number of stock market investors has reached historical levels. Surely, the aim of investors in the stock market is to make income from their investments. This brings up the issue of taxation.

Income generated by individual investors from stock transactions made in Borsa Istanbul (BIST) is subject to withholding tax by the bank or intermediary institution. The withholding tax rate applicable is 10% on earnings generated from security investment trusts (MKYO) (no withholding is applied on those held for more than one year), and 0% on income generated from transactions of other stocks. Withholding tax is the final tax for such earnings.

On the other hand, it is also possible to trade in foreign exchanges through banks and brokers. Since there is no withholding tax on the income generated as a result of the purchase and sale transactions made in this way, it will be individual's liability to declare such income to Turkish tax office. In this case, even if the transactions are in foreign currency, the income must be determined in TL by calculating the TL value of the shares on the purchase and sale dates separately. It is also possible to make an inflation adjustment if the inflation (D-PPI index) between the buying and selling transactions exceeds 10%. It may be possible such income may be also taxable in the country that transactions are made, therefore it would be beneficial to examine both the tax rules of the relevant country and the provisions of the double taxation agreement before commencing to trade.

Investors may also receive dividend income due to the stocks they hold. Previously 15% withholding tax was applied on the dividends distributed to individual shareholders by companies which are resident in Turkey. As of December 22, 2021, the rate of this withholding has been reduced to 10%. However, please note that this taxation may not be a final tax. Half of the gross amount of dividend income is exempt from income tax. Hence, the remaining half will need to be declared if the declaration limit is exceeded along with the other taxable

income. The entire withholding tax applied by the company during distribution of dividend can be credited from the income tax calculated on tax return. The declaration limit has been determined as TRY 70,000 for 2022 and TRY 150,000 for 2023.

However, please note that there is no withholding tax applicable in Turkey on dividends distributed by companies which are resident abroad and also no exemptions are applied on such income. If dividends received from foreign entities exceeds declaration limit determined for such income, it should be declared to Turkish authorities through annual income tax return. The declaration limit applicable is TRY 3,800 for 2022 and TRY 8,400 for 2023. When determining whether this limit is exceeded, similar income obtained from movable assets and not subject to withholding tax in Turkey should be considered together (for example, interest on deposits from foreign banks). It may be possible for companies which are resident abroad to withhold tax on their dividends in accordance with their local tax legislation, therefore, it would be beneficial to examine both the tax rules of the relevant country and the provisions of the double taxation agreement before commencing to trade.

Our explanations above mainly cover individual who are regarded as tax-resident in Turkey. Individuals who are considered as non-tax resident in Turkey are not required to declare the above-mentioned income in Turkey.



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.

Aralık ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen başlıca gelişme 2023 yılında uygulanacak gümrük mevzuatında düzenlenen bazı bedellerin, Çevre Kanunu uyarınca verilecek idari para cezalarının ve geri kazanım katılım payı tutarları belirlenmesi olmuştur. İlaveten, Aralık ayında, döviz cinsi faturaya istinaden Türk lirası cinsinden ödemenin yapıldığı durumlarda yapılacak işlemler hakkında bir yazı da yayımlanmıştır.

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

1. K.K.T.C. ile yapılan ihracatlarda bedellerin TL olarak tahsil edilmesinin zorunlu olduğuna dair yazı yayımlandı.

Ticaret Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğü tarafından 12.12.2020 tarihinde yayımlanan yazı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 04.11.2022 tarihli 1648361 sayılı yazısı doğrultusunda TCMB İhracat Genelgesi'nin "Türk lirası İhracat" başlıklı 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrası değiştirildiği belirtilmiştir. Bu değişiklik ile K.K.T.C. ile yapılan ihracatta, ihracata ilişkin bedelin TL ile tahsili zorunlu kılınmıştır.

Bu düzenleme ile;

- ▶ K.K.T.C.'nin resmi para biriminin TL olduğundan dolayı, K.K.T.C.'li ithalatçıların TL dışı dövizlerde meydana gelen kur farkının ortadan kalkarak TL'nin ile ithalatın diğer ülkelerden yapılan ithalata nazaran daha fazla tercih edilmesine ve Türkiye'den yapılan ihracatın artacağı,
- ▶ Ayrıca K.K.T.C. iç piyasasında ithal ürünlerin satış fiyatlarına arttırıcı yönde yansımalarını önleyerek K.K.T.C.'de kısa vadede fiyat istikrarına yardımcı olacağı,

belirtilerek TL'nin kullanımının yaygınlaştırılmasına katkı sağlanması amaçlanmıştır.

2. Döviz cinsi faturaya istinaden Türk lirası cinsinden ödemenin yapıldığı durumlarda yapılacak işlemler hakkında yazı yayımlandı.

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 30.11.2022 tarih ve 8047953 sayılı yazısı doğrultusunda, Türk Parasının Kıymetinin Korunması Hakkında 32 sayılı Karara ilişkin 2008-32/34 sayılı Tebliğ'in "Döviz Cinsinden ve Döviz Endeksli Sözleşmeler" başlıklı 8'inci maddesinin 9'uncu fıkrasında yer alan sözleşme konusu ödeme yükümlülüklerinin Türk parası cinsinden yerine getirilmesi ve kabul edilmesi zorunluluğunun; döviz cinsinden düzenlenen ancak ödemesi Türk Lirası olarak yapılan ithalat işlemlerinde eşyanın beyan edilecek gümrük kıymetinde KDV ve KKDF açısından tereddüte yol açtığı belirtilmiştir.

Bu tereddütün giderilmesi amacıyla beyanname konusu eşya bedeline ilişkin;

Faturanın döviz cinsinden, ödemenin ise Türk lirası cinsinden yapıldığı durumlarda; İthal eşyasının gümrük kıymetine esas olacak değeri ile faturada yer alan döviz tutarının, Gümrük Kanunu'nun 30'uncu maddesinde belirtildiği şekilde gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru karşılığı Türk lirası olarak beyan edilmesi gerektiği,

KKDF kesintisi doğmaması açısından; faturada yer alan eşya bedelinin ödemenin yapıldığı tarihteki karşılığı Türk lirasının beyanname tescil tarihi dahil bu tarihten önceki

bir tarihte transfer edildiğinin TBF ID ile 2014/18 sayılı Genelge kapsamı ithalatta ise banka yazısı, dekont, swift vb. belgelerle gümrük idarelerine sunulması gerektiği, belirtilmiştir.

Bu işlemlere ek olarak, eşya bedelinin ödendiği tarihteki kur ile serbest dolaşıma giriş beyannamesinin tescil edildiği tarihteki kur farklarının, eşyanın gümrük kıymeti ve ithalatta KDV matrahı açısından önemi bulunmamaktadır.

3. Atık Elektrikli ve Elektronik Eşyaların Yönetimi Hakkında Yönetmelik yayımlandı.

26.12.2022 tarihli Resmî Gazete’de Atık Elektrikli ve Elektronik Eşyaların Yönetimi Hakkında Yönetmelik yayımlanmış ve 02.05.2012 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Atık Elektrikli ve Elektronik Eşyaların Kontrolü Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır.

Yönetmelik’te öne çıkan konular aşağıdaki gibidir:

- ▶ Kapsama giren ürün listesi değiştirilmiştir; ancak 01.01.2024 tarihine kadar eski liste ile uygulamaya devam edilecek ve yeni kapsam 01.01.2024 tarihinden itibaren uygulanacaktır. Kapsamdaki ürün listesine bakıldığında ise, kapsama giren ürünlerin genel olarak aynı olduğu, sadece ürün gruplamasında farklılaştırma yapıldığı görülmüştür.
- ▶ Depozito uygulamasına yer verilmiş olup, usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenecektir.
- ▶ Türkiye’de yerleşik olmayan üreticiler tarafından Türkiye’de piyasaya arz edilecek EEE’ler için Yönetmelikteki yükümlülüklerin sağlanması için yetkili temsilci atanması zorunlu hale getirilmiştir.
- ▶ AEEE toplama hedefleri
 - a) 2025 yılı için %40.
 - b) 2025 yılından itibaren toplama hedefi her yıl %5 oranında artırılarak 2030 yılı da dâhil olmak üzere %65.
 - c) 2030 yılı sonrasında yeni toplama hedeflerinin Bakanlıkça belirlenmemesi durumunda %65 olarak belirlenmiştir.
- ▶ Üreticiler veya yetkili temsilcilerin, yurt içinde elektrikli ve elektronik eşya piyasaya arz etmeden önce EEE bilgi sistemine kayıt olmaları ve kayıt ve raporlamaya ilişkin Yönetmelik ekindeki (Ek-4) bilgileri sağlamaları zorunlu kılınmıştır.
- ▶ Bildirim ve beyanların doğruluğu ve kayıtlarına ilişkin yeminli mali müşavire ve/veya bağımsız denetim kuruluşlarının incelemesi ve inceleme raporu oluşturulmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır.
- ▶ Kullanılmış veya yenileştirilmiş EEE’lerin ithalatında, ithal edilecek ürünlerin Ek-5 listesinde yer alan şartları sağlanması gerektiği belirtilmiş ve AEEE olmadığı kanıtlanan kullanılmış veya yenileştirilmiş EEE’lerin ithalatının, Ticaret Bakanlığının ithalat izinlerine ilişkin düzenlemeleri doğrultusunda gerçekleştirileceği düzenlenmiştir. AEEE’lerin ithalatına ilişkin iş ve işlemlerde ise Atık Yönetimi Yönetmeliğinde belirlenen atık ithalatına yönelik hususlar çerçevesinde hareket edileceği düzenlenmiştir.

Bu yönetmelik 1 Şubat 2023 tarihinde yürürlüğe girecektir.

4. 2023 yılında geçerli olacak usulsüzlük cezası, çalışma ücretleri ve Gümrük Yönetmeliği’nde yer alan kimi tutarlar yeniden belirlendi.

17.12.2022 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Tebliğ ile, gümrük mevzuatındaki bazı tutarlar güncellenmiştir.

	Eski tutar	Yeni tutar
4458 sayılı Gümrük Kanunu		
m.241/1 Usulsüzlük cezası	235,00 TL	523,00 TL
4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar		
m.122/1-a Fazla çalışma ücreti	21,83 TL	48,67 TL
m.122/1-a Diğer işlemler	50,99 TL	113,67 TL
m.122/1-b Türk plakalı kamyonlar için kamyon başına ihracat işlemlerinde	50,99 TL	113,67 TL
m.122/1-b Diğer işlemler	80,14 TL	178,66 TL
Gümrük Yönetmeliği		
m.500/1-a Gümrük müdürlüklerinin yetkili olduğu geri verme veya kaldırma işlemleri	742.000,00 TL’ye kadar	1.654.000,00 TL’ye kadar
m.500/1-b Gümrük ve dış ticaret bölge müdürlüklerinin yetkili olduğu geri verme veya kaldırma işlemleri	7.429.000,00 TL’ye kadar	16.561.000,00 TL’ye kadar
m.500/1-c Bakanlığın yetkili olduğu geri verme veya kaldırma işlemleri	7.429.000,00 TL üzeri	16.561.000,00 TL üzeri

Tebliğ, 01.01.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5. 2023 yılında uygulanacak geri kazanım katılım payı tutarları belirlendi.

Bilindiği üzere, 10 Aralık 2018 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7153 sayılı “Çevre Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 8’inci maddesiyle, 2872 sayılı Çevre Kanunu’na “Geri Kazanım Katılım Payı” başlıklı ek 11’inci madde eklenmiştir.

Özetle bu madde kapsamında, yurt içinde piyasaya arz edilen bazı ürünlerden poşetler için satış noktalarından, diğer ürünler için piyasaya süren/ithalatçılardan geri kazanım katılım payı tahsil edilmektedir. Hangi ürünlerin kapsama girdiği ve ödenmesi gereken geri kazanım katılım payı tutarları ise ilk olarak Kanun’a ekli liste ile belirlenmiştir.

6615 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına ekli listede yer alan ürünlerden tahsil edilecek geri kazanım katılım payı tutarlarının, 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aynı listede belirtildiği gibi tespit edilmesine, Çevre Kanunu’nun ek 11’inci maddesi uyarınca karar verilmiştir.

Buna göre 1 Ocak 2023-31 Aralık 2023 tarihleri arasında uygulanacak olan geri kazanım katılım payı tutarlarının yer aldığı tablo aşağıda dikkatinize sunulmuştur.

Ürün cinsi	01.01.2022-31.12.2022 tarihleri arasında uygulanan geri kazanım katılım payı tutarı	01.01.2023-31.12.2023 tarihleri arasında uygulanacak geri kazanım katılım payı tutarı
Plastik poşet (Plastik alışveriş torbaları)	25 kr./adet	38,5 kr./adet
Lastik (Binek araç)	2,8 TL/adet	6 TL/adet
Lastik (Otobüs, kamyon, kamyonet, yükleyici ve kazıcı lastikleri ve diğerleri)	5,8 TL/adet	12,9 TL/adet
Lastik (İş makinası lastikleri)	14,8 TL/adet	32 TL/adet
Dolgu lastikler	7 TL/adet	15 TL/adet
Akümülatör (Kurşun asitli olanlar)	28 kr./kg	60 kr./kg
Akümülatör (Nikel kadmiyumlu olanlar)	70 kr./ kg	150 kr./ kg
Akümülatör (Diğerleri)	7 kr./kg	15 kr./kg
Çinko karbon piller	2,8 TL/kg	6 TL/kg
Alkali silindirik piller	2,8 TL/kg	6 TL/kg
Alkali düğme piller	4,3 TL/kg	9,5 TL/kg
Düğme piller çinko-hava ve gümüş oksitli	14,8 TL/kg	32 TL/kg
Lityum düğme piller	14,8 TL/kg	32 TL/kg
Lityum silindirik şarjlı ve primer pil çeşitleri (Araç bataryaları hariç)	7 TL/kg	15 TL/kg
Otomotiv pilleri (Kurşun içerenler hariç)	21 TL/kg	46 TL/kg
Lityum içeren araç bataryaları	21 TL/kg	46 TL/kg
Diğer şarjlı piller	7 TL/kg	15 TL/kg
Madeni yağ	70 kr./kg	150 kr./kg
Bitkisel yağ	14,8 kr./kg	32 kr./kg
Elektrikli ve elektronik eşya: Televizyon/Monitör	28 kr./kg	60 kr./kg
Elektrikli ve elektronik eşya: Bilişim telekomünikasyon ekipmanları (Televizyon ve monitörler hariç)	28 kr./kg	60 kr./kg
Elektrikli ve elektronik eşya: Aydınlatma ekipmanları	14,8 kr./adet	32 kr./adet
Elektrikli ve elektronik eşya: Küçük ev aletleri ve diğerleri	28 kr./kg	60 kr./kg
Elektrikli ve elektronik eşya: Beyaz eşyalar (Buzdolabı/Soğutucular/ İklimlendirme cihazları hariç)	36 kr./kg	80 kr./kg
Elektrikli ve elektronik eşya: Buzdolabı/Soğutucular/ İklimlendirme cihazları	43 kr./kg	95 kr./kg
İlaç	1,48 kr./kutu veya şişe	3,2 kr./kutu veya şişe

Ürün Cinsi	01.01.2022-31.12.2022 tarihleri arasında uygulanan geri kazanım katılım payı tutarı		01.01.2023-31.12.2023 tarihleri arasında uygulanacak geri kazanım katılım payı tutarı	
	Kg başına alınan tutar (Kr.)	Adet başına alınan tutar (Kr.)	Kg başına alınacak tutar (Kr.)	Adet başına alınacak tutar (Kr.)
PLASTİK AMBALAJ				
0,33 litreye kadar		1,48		3,2
0,3301-0,75 litre arası		2,8		6
0,7501-1,5 litre arası		4,3		9,5
1,501 litre üzeri		5,8		12,9
Diğerleri (Poşet Hariç) (kg)	58		129	
METAL AMBALAJ				
İçecek Ambalajları (Adet)		4,3		9,5
Diğerleri (kg)	70		150	
KOMPOZİT AMBALAJ				
Kâğıt-Karton Ağırlıklı Kompozit İçecek Ambalajları (Adet)				
0,25 litreye kadar		1,48		3,2
0,2501-0,5 litre arası		2,8		6
0,501 litre üzeri		5,8		12,9
Diğerleri (kg)	70		150	
KAĞIT KARTON AMBALAJ (kg)	28		60	
CAM AMBALAJ				
İçecek Ambalajları (Adet)				
0,25 litreye kadar		1,48		3,2
0,2501-0,5 litre arası		2,8		6
0,501-1 litre arası		4,3		9,5
1,01-5 litre arası		7		15
5,01 litre üzeri		14,8		32
Diğerleri (kg)	28		60	
AHŞAP AMBALAJ				
AHŞAP AMBALAJ (Adet)		14,8		32

6. 2023 yılında 2872 Sayılı Çevre Kanunu uyarınca verilecek idari para cezalarına ilişkin tebliğ yayımlandı.

2872 sayılı Çevre Kanunu'nun ek 11'inci maddesi kapsamında, geri kazanım katılım payı yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere Çevre Kanunu'nun 20'nci maddesinin (g) fıkrası uyarınca idari para cezası verilmektedir.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinin yedinci fıkrasında idari para cezalarının her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı ve bu şekilde yapılacak hesaplamalarda bir Türk lirasının küsurunun dikkate alınmayacağı hükmü yer almaktadır.

Bu minvalde, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 24.11.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 542) uyarınca 2022 yılı için yeniden değerlendirme oranı %122,93 olarak tespit ve ilan edilmiştir.

2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 20'nci maddesi uyarınca, geri kazanım katılım payı beyan ve ödeme yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere ilişkin 1 Ocak 2023 yılından itibaren uygulanacak idari para cezaları aşağıda dikkatinize sunulmuştur.

Çevre Kanunu'nun 20'nci maddesi (g) ve (bb) bentleri uyarınca,

"g) 12'nci maddede öngörülen bildirim ve bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere 73.243 TL idari para cezası verilir.

bb) Bu Kanun'da geri kazanım katılım payına tabi olan Ek 1 sayılı listede yer alan ürünlere yönelik olarak;

- 1) Plastik poşetleri ek 13'üncü maddeye aykırı olarak ücretsiz verdiği veya Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslara aykırı olarak plastik poşet verdiği tespit edilen satış noktalarına depo alanı hariç kapalı satış alanının her metrekaresi için 50,23 Türk lirası, elektronik ortamda satış yapanlara ise 9.108 Türk lirasından 91.089 Türk lirasına kadar,*
- 2) Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslara aykırı olarak plastik poşetleri üreten, tedarik edene; üreticinin Türkiye dışında olması halinde, üretici tarafından yetkilendirilen temsilciye ve/veya ithalatçıya 45.544 Türk lirası,*
- 3) Geri kazanım katılım payına ilişkin belirlenen esaslara uymayanlara 4.554 Türk lirası"*

idari para cezası verilir.



Sosyal güvenlikte son gelişmeler

Aralık ayında iş ve sosyal güvenlik alanında yaşanan gelişmeler şu şekilde olmuştur.

A. EYT düzenlemesinde son gelişmeler

EYT ile ilgili olarak 28 Aralık'ta yapılan açıklamalardan sonra son durum şu şekildedir.

- 1- EYT düzenlemesinin Ocak 2023'te yasalaşması beklenmektedir.
- 2-08.09.1999 öncesi ilk defa uzun vadeli sigorta kolları kapsamında sigortalı olanlar EYT'li kabul edilmektedir.
- 3-Yaş şartı uygulanmayacaktır. Yaş şartı olmadan emekliliğe imkân sağlayacak düzenleme eski sistemdeki SSK, BAĞKUR, Emekli Sandığı ayrımı olmaksızın mevcut yapıdaki herkes için geçerli olacak.
- 4- 4/b -4/c ye tabi (Bağ-Kur ve memur) 08.09.1999 öncesi sigortalı olanlardan; kadın ise 20 tam yıl, erkek ise 25 tam yıl prim ödemeleri (4/b için borcunun olmaması) şartıyla emekli olunabilecektir.
- 5- 4/a'ya tabi işçi statüsünde hizmet akdiyle çalışanlar için yaş şartı kalktı, sigortalılık süresi kadında 20, erkekte 25 yıl olarak netleşti. Ancak prim gün sayısı konusunda hala netlik bulunmamaktadır. 5.000 gün yeterli olacak mı? Yoksa 4447 sayılı Kanun ile getirilen işe giriş tarihine göre değişen ve en çok 5975 gün aranan kademeli gün sayısı mı aranacak?
İkinci seçenek ağırlıklı olsa da bu konuda detaylı açıklama yapılması veya tasarının meclise sunulması ile konu netleşecektir.
- 6- Düzenleme ile yaklaşık 2 milyon 250 bin kişi ilk etapta emekli olma hakkına kavuşacak.
- 7- Sadece EYT kapsamında emekli olup, çalışma hayatına devam edecekler için işverenlerin ödediği SGDP'ye 5 puan indirim uygulanacak.
- 8- Kişilerin düzenlemeden faydalanmaları için bir hak düşürücü süre olmayacaktır. Şartları zamanla tamamlayanalar da aynı şekilde tamamladıkları tarihte emeklilik için başvuru yapma hakkı elde edeceklerdir.
- 9- Prim gün sayısı eksik olanların askerlik, doğum, yurt dışı borçlanma haklarından faydalanabilecektir. Faydalanmak isteyenlerin 31.12.2022 tarihine kadar mutlaka SGK birimlerine dilekçe ile başvurmaları, asgari ücret artışından kaynaklanan ilave prim yükünden etkilenmemelerini sağlar.
- 10- İlk defa sigortalı olunan tarihten önce yapılan askerlik borçlanmaları işe giriş tarihini geriye çekebilecektir. Mevcut düzenleme devam edecektir.
- 11- Çıraklık sigortası başlangıç sayılmayacak.
- 12- Oluşacak kıdem tazminatı yükü için işverenlere yönelik bir finansman kolaylığı/ desteği sağlanacaktır.

Not: EYT kapsamında bireysel ve kurumsal olmak üzere iki raporlama hizmetimiz bulunmaktadır.

B. 6111 sayılı sigorta prim teşviki uzatıldı

29.12.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca 4447 sayılı Kanun'un geçici 10. maddesinde yer alan 6111 sayılı sigorta prim teşviki 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır. Bu teşvik Genç, Kadın ve Mesleki Belge Sahibi Olanların İstihdamına Yönelik Teşvik olarak da bilinmektedir.

Yararlanma şartları:

- Çalışanın 01.03.2011 - 31.12.2023 tarihleri arasında işe alınmış olması,
- İşe alındığı tarihten önce herhangi bir iş yerinden 6 aylık dönemde verilen aylık prim ve hizmet belgesinde 4/a sigortalısı olarak kayıtlı olmaması,
- Sigortalının, son altı aylık ortalama sigortalı sayısına ilave olarak çalıştırılması beklenmektedir.
- İşletmenin yasal ödeme süresi geçmiş prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcunun bulunmaması,
- Aylık prim ve hizmet belgelerinin Sosyal Güvenlik Kurumu'na yasal süresi içerisinde gönderilmesi ve tahakkuk eden sigorta primlerinin yasal süreler dahilinde ödenmesi.

Teşvik süresi:

Çalışanın yaş aralığı ve Mesleki Yeterlilik Belgesi sahibi olup olmadığına göre 6 ila 54 ay aralığında değişen süreler için bu teşvikten yararlanılabilmektedir.

Şöyle ki;

- 18 yaşından büyük ve 29 yaşından küçük erkekler ile 18 yaşından büyük kadınlardan;
 - Mesleki yeterlik belgesi sahipleri için kırksekiz ay süreyle,
 - Mesleki ve teknik eğitim veren orta veya yüksek öğretimi veya Türkiye İş Kurumunca düzenlenen işgücü yetiştirme kurslarını bitirenler için otuzaltı ay süreyle,
 - (1) ve (2) numaralı alt bentlerde sayılan belge ve niteliklere sahip olmayanlar için yirmi dört ay süreyle,
- 29 yaşından büyük erkeklerden (a) bendinin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde sayılan belge ve niteliklere sahip olanlar için yirmi dört ay süreyle,
- (a) ve (b) bentleri kapsamına girenlerin Türkiye İş Kurumuna kayıtlı işsizler arasından işe alınmaları halinde ilave olarak altı ay süreyle,
- 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında çalışmakta iken, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra mesleki yeterlik belgesi alanlar veya mesleki ve teknik eğitim veren orta veya yüksek öğretimi bitirenler için oniki ay süreyle,
- 18 yaşından büyüklerden bu fıkranın (a), (b) ve (ç) bentlerine girmeyenlerin Türkiye İş Kurumuna kayıtlı işsizler arasından işe alınmaları halinde altı ay süreyle,

uygulanır.

Özel sektör işverenlerine, 01/03/2011 - 31/12/2023 tarihleri arasında işe aldıkları sigortalılar için, sigorta primine esas kazançları üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren payının tamamı İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanmaktadır.

C. 2023 yılı asgari ücret desteği

Asgari ücret desteğinin 2023 yılı Ocak-Haziran dönemi için 250 TL olarak uygulanması için önerilmiştir.

Yerleşmiş bir uygulama haline gelen söz konusu desteğin 2023 yılı tatbikine ilişkin detaylar konu ile ilgili mevzuat yayımlanınca paylaşılabilecektir.

D. Yemek, ısınma ve yurt dışı ücret ödemelerindeki istisnaları düzenleyen 322 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlandı

SGK-Bordro süreçlerini de yakından ilgilendiren;

İşverenlerce hizmet erbabına verilen yemek bedeline ilişkin istisna, yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinde istisna ile elektrik, doğalgaz ve benzeri ısınma giderleri karşılığı olarak çalışanlara yapılan ödemelerde gelir vergisi istisnasının uygulamasına ilişkin usul ve esaslara ilişkin açıklamaların yer aldığı 322 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği 30.12.2022 tarihli 2. mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

1. Hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde istisna uygulaması

1.1. Hizmet erbabına nakit ödeme yapılmaksızın yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde:

- İşverenlerce, hizmet erbabına iş yerinde veya müstemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın,
- İşverenlerce, hazır yemek hizmeti veren mükelleflerden satın alınan yemeğin, iş yerinde veya müstemilatında hizmet erbabına verilmesi durumunda sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın,
- İşverenlerce, iş yerinde veya müstemilatında yemek verilmeyip, yemek hizmeti veren işletmelerde bu hizmetin sağlandığı durumlarda, bu işletmelere yapılan ödemelerin her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını (2023 yılı için 110 TL) aşmayan kısmı,
- İşverenlerce, iş yerinde veya müstemilatında yemek verilmediği ve yemek hizmetinin, yemek kartı ve/veya yemek çeki hizmeti veren işletmelerin yemek kartlarına yükleme yapılmak veya yemek çeki satın alınmak suretiyle verildiği durumlarda, her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını (2023 yılı için 110 TL) aşmayan kısmı gelir vergisinden istisnadır.

1.2. İşverenlerce hizmet erbabına nakit olarak verilen yemek bedelinde istisna

- İşverenlerce, hizmet erbabına iş yerinde veya müstemilatında

yemek verilmeyen durumlarda, yemek bedelinin nakit olarak verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır.

- b) Hizmet erbabına nakit olarak ödenen yemek bedelinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;
- ▶ İşverenler tarafından iş yerinde veya müstemilatında yemek verilmemesi,
 - ▶ Günlük yemek bedelinin 51 TL'yi (2023 yılı 110 TL) aşmaması,
 - ▶ Fiilen çalışılan günlere ilişkin olması,

gerekmektedir.

Ayrıca nakit olarak yapılan yemek bedeli ödemelerinin, 08.11.2008 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelik'te belirlenen ödeme usulüne göre yapılması gerekmektedir.

Örnek 1: İşveren (A), 1/12/2022 tarihinden itibaren yemek bedeli ödemelerini hizmet erbabının banka hesaplarına yatırmaktadır. İşveren (A), her bir hizmet erbabına bir günlük yemek bedeli olarak 51 TL ödemektedir.

İşveren (A), hizmet erbabı (B)'ye Aralık ayında 22 gün çalışması karşılığında yemek bedeli olarak (51 TL x 22 gün=) 1.122 TL ödemiştir.

Buna göre hizmet erbabına, fiilen çalıştığı günlere ilişkin yapılan ve bir günlük tutarı 51 TL'yi aşmayan yemek bedeli ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, işveren (A) tarafından hizmet erbabı (B)'ye yapılan 1.122 TL'lik yemek bedeli ödemesinin tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir. (4) Hizmet erbabına yapılan ve günlük tutarı 51 TL'yi aşan yemek bedeli ödemelerinin, bu tutarı aşan kısmı istisna kapsamında değildir.

Örnek 2: İşveren (C), 1/12/2022 tarihinden itibaren yemek bedeli ödemelerini hizmet erbabının banka hesaplarına yatırmaktadır. İşveren (C), her bir hizmet erbabı için çalışılan gün sayısını da dikkate alarak bir günlük yemek bedeli olarak 100 TL ödemektedir. İşveren (C), Aralık ayında 26 gün çalışılan hizmet erbabı (Ç)'ye yemek bedeli olarak (100 TL x 26 gün=) 2.600 TL ödemiştir.

Buna göre, hizmet erbabının fiilen çalıştığı günlere ilişkin bir günlük tutarı 51 TL'yi aşmayan yemek bedeli ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, işveren (C) tarafından hizmet erbabı (Ç)'ye yapılan yemek bedeli ödemesinin (51 TL x 26 gün=)1.326 TL'si gelir vergisinden istisna edilecek, kalan (2.600 TL - 1.326 TL=) 1.274 TL ise vergiye tabi olacaktır.

1.3. İşverenlerce hizmet erbabına nakit olarak verilen yemek bedelinin tamamının, istisna kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir. İstisna kapsamındaki yemek bedeli ödemelerinin vergi matrahına dahil edilmeyeceği tabiidir.

1.4. İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın istisnaya isabet eden kısmı (2023 yılı için 110 TL) damga vergisinden de istisnadır.

2. Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinde istisna

2.1. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmalarını karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak 01.12.2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

2.2. Hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

- a) Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışması,
- b) Hizmetin hizmet erbabınca fiilen yurt dışında verilmesi,
- c) Hizmet erbabına yapılacak ödemenin yurt dışı kazançlardan karşılanması,

gerekmektedir.

2.3. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerle ilgili olmak ve fiilen yurt dışında bulunarak hizmet verilmesi kaydıyla yönetim, idare, muhasebe ve benzeri hizmetlerde çalışanlar da söz konusu istisnadan faydalanabilecektir.

2.4. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri tevkifata tabi tutulmayacağı gibi gelir vergisinden istisna edilen bu gelirler için hizmet erbabınca yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Örnek 3: Merkezi Türkiye'de olan (D) Şirketi, yurt dışında bir inşaat işi üstlenmiş ve söz konusu işte çalıştırmak üzere Türkiye'den 40 hizmet erbabı götürmüştür. Hizmet erbabının ücretleri (D) Şirketinin yurt dışı şubesi tarafından ödenmektedir. Bu durumda, söz konusu hizmet erbabına yurt dışındaki inşaat işinde fiilen çalışmaları karşılığı olarak yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, bu gelirler için hizmet erbabı tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

2.5. Yurt dışında çalışan hizmet erbabının ücretlerinin yurt dışı şube adına Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu durumda, Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı gibi söz konusu ücret gelirleri için hizmet erbabı tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Örnek 4: Merkezi Türkiye'de olan (E) Şirketi, yurt dışında üstlenmiş olduğu inşaat işi için şirketin yurt dışı şubesinde çalıştırmak üzere Türkiye'den 50 işçi götürmüştür. Yurt dışı 4 şubede çalışan işçilerin ücretleri yurt dışı şube kazançlarından karşılanmak suretiyle merkez tarafından ödenmektedir. Bu durumda, merkez tarafından yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve bu ücret gelirleri için hizmet erbabı tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

2.6. Hizmet erbabının hem yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışması hem de Türkiye'deki şirkette (merkezde) çalışması durumunda, sadece fiilen yurt dışında bulunarak çalışması karşılığı yapılan ücret ödemeleri istisnaya konu edilebilecek, yurt içindeki çalışmalarını karşılığı yapılan ücret ödemeleri ise vergilendirilecektir.

Örnek 5: Merkezi Türkiye'de olan (F) Şirketi, yurt dışında onarım işi üstlenmiş ve söz konusu iş için Türkiye'den 30 hizmet erbabı götürmüştür. Türkiye'deki merkezde çalışan 5 hizmet erbabı ise söz konusu işin belirli kısımlarında çalışmak üzere bazı dönemlerde yurt dışına götürülmüştür. Bu durumda, yurt dışındaki onarım işinde çalışmak üzere götürülen ve fiilen yurt dışında çalışan 30 hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilecektir.

Hem Türkiye'deki merkezde hem de yurt dışındaki şubede çalışan 5 hizmet erbabının ise fiilen yurt dışındaki çalışmalarına isabet eden ücret gelirleri gelir vergisinden istisna edilecek, merkezdeki çalışmalarını karşılığı yapılan ücret ödemeleri ise vergilendirilecektir.

2.7. Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerle ilgili olsa dahi Türkiye'den verdiği hizmetler karşılığı elde ettiği ücret gelirleri istisnaya konu edilemeyecektir.

Örnek 6: Merkezi Türkiye'de olan (G) Şirketi yurt dışında bir teknik hizmet işi üstlenmiş ve söz konusu iş için Türkiye'den 10 hizmet erbabı götürmüştür. Söz konusu teknik hizmet işine 5 hizmet erbabı da Türkiye'den teknik destek vermektedir. Bu durumda, yurt dışındaki teknik hizmetlerde çalışmak üzere yurt dışına götürülen ve fiilen bu hizmetlerde çalışan 10 hizmet erbabının ücretleri gelir vergisinden istisna edilecektir. Söz konusu teknik hizmetler için Türkiye'den hizmet veren 5 hizmet erbabının ücretleri ise istisna kapsamına girmediğinden vergiye tabi tutulacaktır.

2.8. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, gerek şube gerekse şube adına merkez tarafından ödenen ücretler yurt dışı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacak olup Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından gider olarak dikkate alınamayacaktır.

2.9. İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır.

3. Elektrik, doğalgaz ve benzeri ısınma giderleri karşılığı olarak çalışanlara yapılan ödemelerde gelir vergisi istisnası

Bu maddenin yürürlüğe girdiği 09.11.2022 tarihinden itibaren işverenler tarafından çalışanlara elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere 30.06.2023 tarihine kadar (bu tarih dâhil) mevcut ücretlerine/prime esas kazançlarına ilave olarak yapılan aylık 1.000 Türk lirasını aşmayan ödemeler, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na göre prime esas kazançta dâhil edilmez ve bu tutar üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gelir vergisi hesaplanmaz.

İşverenler tarafından hizmet erbabına bu şekilde yapılan

ödemelerin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu ödemelerin;

- 09.11.2022 tarihi ile 30.06.2023 tarihi (bu tarih dahil) arasında yapılması,
- Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılması,
- Aylık 1.000 TL'yi aşmaması,
- Mevcut ücretlerine ilave olarak yapılması, şarttır.

Örnek 7: Aylık brüt 13.000 TL ücret geliri elde eden hizmet erbabı (H)'ye işveren (I) tarafından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere, 9/11/2022 tarihinden itibaren mevcut ücretine ilave olarak aylık 1.000 TL tutarında ödeme yapılmaktadır. Bu durumda, işveren (I) tarafından hizmet erbabı (H)'ye 30/6/2023 tarihine kadar yapılan bu ödemelerin tamamı istisna kapsamında olup söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi hesaplanmayacaktır.

Örnek 8: Aylık brüt 10.000 TL ücret geliri elde eden hizmet erbabı (İ)'ye işveren (J) tarafından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere, 9/11/2022 tarihinden itibaren mevcut ücretine ilave olarak aylık 700 TL tutarında ödeme yapılmaktadır. Bu durumda, işveren (J) tarafından ücretli çalışanı hizmet erbabı (İ)'ye 30/6/2023 tarihine kadar yapılan bu ödemelerin tamamı istisna kapsamında olup söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi hesaplanmayacaktır.

İstisna, hizmet erbabının ücretine ilave olarak ödenen 1.000 TL ile sınırlı olup elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olsa dahi bu tutarın üzerinde bir ödeme yapılması halinde, aşan kısım ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Örnek 9: Aylık brüt 15.000 TL ücret geliri elde eden hizmet erbabı (K)'ye işveren (L) tarafından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere, 9/11/2022 tarihinden itibaren ücretine ilave olarak aylık 1.500 TL tutarında bir ödeme yapılmaktadır. Bu durumda, işveren (L) tarafından hizmet erbabı (K)'ye 30/6/2023 tarihine kadar yapılan bu ödemelerin aylık 1.000 TL'lik kısmı istisna kapsamında olup aşan kısım olan 500 TL üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır.

Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan 1.000 TL'ye kadar ödemelerin hizmet erbabının mevcut ücretine ilave olarak yapılması gerekmekte olup mevcut ücrette bir artış olmaksızın bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Aynı şekilde, mevcut ücret, mesai, prim ve sosyal yardım gibi ödemelerinin bir kısmının elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma gideri karşılığı olarak gösterilerek bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Örnek 10: Hizmet erbabı (M), aylık brüt 10.000 TL ücret geliri ve 1.000 TL de sosyal yardım ödemesi olmak üzere toplam 11.000 TL ücret geliri elde etmektedir. İşveren (N) tarafından hizmet erbabı (M)'ye elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere ücretine ilave olarak ayrıca 1.000 TL tutarında bir ödeme yapılmaya başlanılmıştır. Bu durumda işveren (N) tarafından hizmet erbabı (M)'nin sosyal yardım dahil 11.000 TL'lik ücretine ilave olarak yapılan 1.000 TL tutarındaki ödemenin tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

İşveren (N) tarafından ilave bir ödeme yapılmaksızın hizmet erbabı (M)'ye öteden beri yapılan sosyal yardım ödemesinin, elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olarak yapıldığı ileri sürülerek bu tutarın gelir vergisinden istisna tutulması ise mümkün olmayacaktır.

İşverenlerce hizmet erbabına elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olarak öteden beri ücretine ilave olarak bir ödeme yapılmış ve bu ödemenin de ücret bordrosunda yakıt, ısınma yardımı ve benzeri şekilde ayrıca gösterilmiş olması durumunda, 1.000 TL'lik sınırın aşılması kaydıyla 9/11/2022 ila 30/6/2023 tarihleri arasında yapılan bu ödemelerin de gelir vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

Örnek 11: İşveren (O) tarafından hizmet erbabı (Ö)'ye 9.000 TL brüt ücretine ilave olarak 2022 yılında aylık 500 TL ısınma gideri adı altında bir ödeme yapılmakta ve bu ödeme gelir vergisine tabi tutulmaktadır. İşveren (O) tarafından 9/11/2022 ila 30/6/2023 tarihleri arasında yapılan 500 TL'lik ısınma gideri ödemeleri istisna kapsamında değerlendirilecek ve bu ödemeler üzerinden gelir vergisi hesaplanmayacaktır.

İşverenlerce elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan ilave ödemelerin istisnaya konu edilebilmesi için hizmet erbabından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine ilişkin fatura veya herhangi bir belge talep edilmeyecektir.

Hizmet erbabının ücretine ilave olarak elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan ödeme, ücret bordrosunda gösterilecek ancak bu ödemenin 1.000 Türk lirasına kadar olan kısmı istisna kapsamında bulunduğundan gelir vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.

Bu kapsamda yapılan ödemelere ilişkin olarak damga vergisi istisnası bulunmamaktadır.

E. 2023 yılı bordro parametreleri belli oldu

2023 yılında uygulanacak olan asgari ücret tutarı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının (ÇSGB) internet sitesinden net 8.506 TL olarak duyurulmuştur.

Çalışma hayatında pek çok parametre asgari ücret üzerinden belirlendiğinden, bu minvalde hesaplanan bazı tutarlar aşağıda belirtilmiştir.

1. Temel parametreler

2023 Asgari Ücret Brüt	10.008,00 TL
SGK Primi %14	1.401,12 TL
İşsizlik Sigorta Primi %1	100,08 TL
Kesintiler Toplamı	1.501,20 TL
2023 asgari ücret net	8.506,80 TL

İşverene maliyeti:

Asgari Ücret	10.008,00 TL
SGK Primi %15.5 (İşveren Payı)	1.551,24 TL
İşveren İşsizlik Sigorta Primi %2 *	200,16 TL
İşverene toplam maliyet	11.759,40 TL

2. SPEK sınırları

1 Ocak 2023 ve 31 Aralık 2023 tarihleri arasında uygulanacak sigorta primi ve işsizlik sigortası primlerine esas günlük ve aylık kazançlarının alt ve üst sınırları

Günlük kazanç alt sınırı	333,60 TL
Aylık kazanç alt sınırı	10.008,00 TL
Günlük kazanç üst sınırı	2.502,00 TL
Aylık kazanç üst sınırı	75.060,00 TL

3. Prime esas kazançlardan istisna tutulacak yemek parası, çocuk zammı, aile zammı (yardımı) ve BES/özel sağlık sigortası tutarları

Yemek parası (333,60 TL x %23,65)	78,90 TL (Günlük)
Çocuk zammı (10.008,00 TL x %2)	200,16 TL (Aylık)
Aile zammı/yardımı (10.008,00 TL x %10)	1.000,8 TL (Aylık)
BES+özel sağlık sigortası (10.008,00 TL x %30)	3.002,4 TL (Aylık)

4. 5510 sayılı Kanun'un 41'inci maddesine göre yapılacak hizmet borçlanmalarında esas alınacak tutarlar ve ödenecek prim tutarı (askerlik-doğum)

5510 sayılı Kanun'un 41'inci maddesine göre yapılacak hizmet borçlanmalarında borçlanılacak günlük tutar, başvuru tarihindeki prime esas günlük kazanç alt ve üst sınırları arasında olmak üzere, sigortalıların kendilerince belirlenecek günlük kazancın %32'sidir.

Buna göre, 5510 sayılı Kanun'un 41'inci maddesine göre yapılacak hizmet borçlanmalarında hizmet borçlanılmasında, borçlanılacak her bir gün için tahakkuk ettirilecek borç tutarı üzerinden ödenecek prim tutarı:

Alt sınırı: 333,60 TL x %32	106,752 TL
Üst sınırı: 2.502,00 TL x %32	800,64 TL

Kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan sigortalıların, Kısmi süreli çalıştıkları aylara ait eksik kalan sürelerinin borçlandırılmasında 1 Ocak 2012 tarihinden itibaren kalan sürelerinde genel sağlık sigortalısı sayıldıklarından bu kişilerin genel sağlık sigortası prim borcu olması halinde %32 oranı üzerinden, borç bulunmaması halinde ise %20 oranı üzerinden hesaplama yapılacaktır.

Söz konusu kişilerin borçlanacakları her bir gün için tahakkuk ettirilecek borç tutarı üzerinden 2023 yılında ödenecek prim tutarı:

Alt sınırı: 333,60 TL x %20	66,72 TL
Üst sınırı: 2.502,00 TL x %20	500,4 TL

5. 3201 sayılı Kanun'a göre yurt dışında geçen sürelerin borçlandırılmasına esas tutarlar ve ödenecek prim tutarı

Yurt dışı borçlanmalarında borçlanılacak günlük tutar başvuru tarihindeki prime esas günlük kazanç alt ve üst sınırları arasında

olmak üzere, başvuru sahiplerince belirlenecek günlük kazancın %45'i dir. Buna göre, yurt dışı borçlanmalarında borçlanılacak her bir gün için tahakkuk ettirilecek borç tutarı üzerinden ödenecek prim tutarı:

Alt sınırı: 333,60 TL x %45	150,12 TL
Üst sınırı: 2.502,00 TL x %45	1.125,90TL

6. SGK idari para cezaları

5510 sayılı Kanun'da öngörülen yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere, aynı Kanun'un 102. maddesi gereğince, fiil tarihinde geçerli olan ve 16 yaşından büyük işçiler için tespit edilen aylık asgari ücret dikkate alınarak idari para cezası uygulanmaktadır.

Buna göre, 1/1/2023 ila 31/12/2023 tarihleri arasında işlenen fiiller için uygulanacak idari para cezaları 10.008,00 TL asgari ücret esas alınarak uygulanacaktır.

7. Kıdem tazminatı tutarı

01.01.2023 tarihinden itibaren işçilere ödenecek kıdem tazminatının alt sınırı brüt asgari ücret olup, 10.008,00 TL olarak belirlenmiştir. Kıdem tazminatı yıllık tavan tutarı ise 2023 yılı için T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından ilan edilecektir.

8. İşsizlik ödeneği miktarı

Günlük işsizlik ödeneği, sigortalının son dört aylık prime esas kazançları dikkate alınarak hesaplanan günlük ortalama brüt kazancının %40'ı olarak hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan işsizlik ödeneği miktarı, aylık asgari ücretin brüt tutarının %80'ini geçmemektedir. İşsizlik ödeneği damga vergisi (binde 7.59) hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz.

Bu kapsamda en düşük işsizlik maaşı 4.003,20 lira, en yüksek de 8.006,40 lira olarak ödenecek. Bu tutarlardan 0,00759 oranında damga vergisi kesilecektir. Buna göre de işsizlik maaşı yeni hesaplamalarla birlikte şu an net en düşük 3 bin 971 lira, en yüksek 7 bin 944 lira olarak uygulanacaktır.

F. Türkiye-İran Sosyal Güvenlik Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin İdari Anlaşma onaylandı

Türkiye-İran arasında 16.04.2016 tarihinde imzalanan Sosyal Güvenlik Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin İdari Anlaşma 15/12/2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Bu anlaşma ile birlikte sözleşmenin uygulanması aktif hale gelmiş oldu. SGK tarafından ayrıca Uygulama Genelgesi yayımlanması beklenilmektedir.

Anlaşmanın uygulanacağı mevzuat

A. Türkiye Cumhuriyeti bakımından:

- Hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar açısından uzun ve kısa vadeli sigorta kolları ve işsizlik sigortası,
- Hizmet akdine bağlı olmaksızın kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlar bakımından uzun ve kısa vadeli sigorta kolları,

- Kamu idarelerinde çalışanlar açısından uzun vadeli sigorta kolları.

B. İran İslam Cumhuriyeti bakımından:

- Sosyal Güvenlik Kanunu,
- Sosyal Güvenlik Kanunu değişikliği, 4. maddenin B fıkrası ve 3. notu,
- Halı ve Kilim Dokumacıları ile El Sanatları İşçileri İçin Sosyal Sigorta Kanunu,
- Kargo ve Şehirlerarası Yolcu Taşımacılığı Şoförleri İçin Revize Sosyal Sigorta Kanunu,
- İnşaat İşçileri Sosyal Sigorta Kanunu.



**Danıştay 4. Daire, 16.02.2022 tarihli ve E. 2018/4300 K.
2022/841 sayılı karar**

Konu: Davacı adına 2010 ilâ 2013 yılları arasında gayrimenkul satışından elde ettiği kazancı beyan etmediğinden bahisle takdir komisyonu kararına dayanılarak re'sen tarh edilen 2011/02, 03, 04, 05, 06, 08 dönemleri vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istenilmiştir.

Özet: Vergi Mahkemesince verilen kararda; arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi ile diğer belgelerin tetkikinden, davacı tarafından 16.02.1999 tarihinde satın alınan arsa üzerine, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden inşa edilen bağımsız bölümün davacı tarafından satışının yapılması sonucunda servetin değişimi suretiyle elde ettiği kazancın, ticari kazanç olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, gayrimenkul alım-satımı nedeniyle ticari kazanç elde edildiğinden bahsedebilmek için sadece satışta değil gayrimenkul alışında da devamlılık olmasının gerektiği, olayda, davacının arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine dayanılarak edildiği bağımsız bölüm haricinde başkaca taşınmazlar alıp sattığı yönünde somut tespitler bulunmadığından gayrimenkul alım-satımı işiyle devamlı uğraştığının kabulünün mümkün olmadığı, bu durumda, arsa payı karşılığı elde edilen bağımsız bölümün satışı nedeniyle adına yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bununla birlikte Bölge İdare Mahkemesince; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davalı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B. maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden hesaplanacağı, 37/1. maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların gelir vergisi yönünden ticari kazanç olduğu hükmüne yer verildikten sonra, bu Kanun'un uygulanması açısından ticari kazanç sayılacak faaliyetler yedi bent halinde sayılarak hangi tür faaliyetlerin ticari kazanç sayılacağındaki tereddütler bertaraf edilmiştir. Bu kapsamda 37/4. maddesinde de gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirileceği hükmüne yer verilmiş olup, buna göre, işlem sayısındaki çokluk ve işlemdeki istikrar, yapılan faaliyetin ticari mahiyette sayılması için yeterli olmaktadır. Öte yandan Danıştayın müstekar hale gelmiş içtihatlarında da, bir işlemin devamlılık taşıdığına göstergesinin, o işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olması gerektiği dolayısıyla, gayrimenkul alım, satım ve inşasından elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilebilmesi için maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda, kazanç doğuran işlemin

çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen en objektif ölçü olduğu, devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükelleflerine düşeceği kabul edilmiştir.

Bilindiği üzere, genellikle gayrimenkul edinimi kişisel gereksinim, servetin korunması veya satarak kazanç sağlama amaçlarından birine dayanmaktadır. Kişisel gereksinme nedeniyle gayrimenkul ediniminde sayının sınırlı olacağı ve servetin korunması amaçlı ediniminde de tekrar satış gerektirmeyeceği dikkate alındığında, bu iki nedenden birine dayanılarak edinilen gayrimenkullerin gereksinimin ortadan kalkması veya servetin nakde dönüştürülmesini haklı ve gerekli kılan nedenlerle kanıtlanmadığı takdirde işlem sayısındaki çokluk, kazanç sağlama amacının da göstergesi kabul edilmelidir.

Dosyanın incelenmesinden; davacının 2010 yılında bir, 2011 yılında on altı, 2012 ve 2013 yıllarında birer gayrimenkul sattığı, taşınmaz alım-satımı faaliyetinde devamlılık unsuru bir yılda birden fazla veya birbirini izleyen yıllarda bir veya birden fazla taşınmaz alım-satımı ile gerçekleşeceğinden, olayda devamlılık unsurunun oluştuğu ve yapılan satışların ticari mahiyette olduğu anlaşılabilir olup, uyumsuzluk konusu dönem ve sonraki dönemler dahilinde ticari nitelik taşıyacak sayıda gayrimenkul satışının söz konusu olması sebebiyle, ticari faaliyetin unsurları olan süreklilik ve çokluk arz edecek şekilde kazanç sağlamak için faaliyette bulunulduğu, yapılan bu faaliyetin ticari faaliyet olduğu dikkate alındığında vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anlaşıldığından elde edilen ticari kazançta yönelik hukuki değerle değerlendirme yapılması gerekirken aksi yöndeki Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Açıklanan sebeplerle; temyiz isteminin kabulüne, temyize konu Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin kararının BOZULMASINA, yeniden bir karar verilme üzere dosyanın Vergi Dava Dairesine gönderilmesine, 16.02.2022 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

Danıştay 4. Daire, 24.02.2022 tarihli ve E. 2018/918 K. 2022/1125 sayılı karar

Konu: Davacı şirketin, yabancı para üzerinden yapılan satışlara ilişkin olarak alınan çeklerin tahsilat tarihinde oluşan kur farkından kaynaklanan gelirin, katma değer vergisi matrahına dahil olup olmadığı hususunda talep edilen görüşe istinaden verilen özelge sebebi ile 2015/Eylül dönemi için ihtirazi kayıtlı beyan edilerek kısmen mahsup edilen, kısmen de nakden ödenen katma değer vergisinin kaldırılması istenilmiştir.

Özet: Vergi Mahkemesince verilen kararda; bedelin döviz cinsinden ifade edildiği mal veya hizmet teslimlerinde yabancı para üzerinden alınan çekin tahsilatının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra yapılması durumunda, tahsilat nedeniyle ortaya çıkan kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi hukuka aykırı olduğundan, kur farkından dolayı hesaplanan katma değer vergisinde hukuka uyarlık görülmediği sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

Bununla birlikte Bölge İdare Mahkemesince; Katma değer vergisi bir mal veya hizmetin üretiminden nihai tüketimine kadar ki aşamalarda oluşan katma değerlerin vergilendirilmesini

amaçlayan, malların teslimi veya hizmetin ifası sırasında satış fiyatı üzerinden alınan ve her aşamada farklı oranlarda hesaplanan bir vergidir. Katma değer vergisinin konusu olan malın teslimi veya hizmetin ifası ile vergiyi doğurana olayın meydana geldiği, Verginin matrahının ise, vergi alacağına hesaplanmasına esas teşkil mal teslimi ya da hizmet ifası karşılığında alınan veya borçlanılan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı diğer bir ifadeyle ekonomik değerler ve tutarlar olduğu, vade farkı, fiyat farkı veya faiz gibi işlemler, mal veya hizmet karşılığının kısmen veya tamamen sonradan tahsil edildiği durumlarda bunların karşılığını oluşturan ve bedele dahil olan menfaatler arasında sayıldığı, kur farklarının da, bedelin yabancı para cinsinden tahsil edilmesi halinde ortaya çıkan ve işlevsel olarak vade farkı ve fiyat farkı gibi mal ve hizmetin karşılığını oluşturan bedele dahil ekonomik bir değer olduğu, kaldı ki, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/c maddesinde, kanun koyucunun vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi demek suretiyle benzerlerinin de matraha dahil edilmesi gerektiğini amaçladığı bu durumda, bedelin döviz cinsinden ifade edildiği mal veya hizmet teslimlerinde ödemenin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra yapılması durumunda, bu ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkı tutarı üzerinden fatura düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanması gerektiği açık olduğundan, dava konusu ihtirazi kayıtlı beyan edilip ödenen katma değer vergilerinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davalı idare istinaf başvurusunun kabulüne, Mahkeme kararının kaldırılmasına davanın reddine karar verilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin 3.fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı hükmüne yer verilmek suretiyle " verginin yasallığı ilkesi" benimsenmiş olup, bu ilkenin vergi hukuku açısından en önemli sonuçlarından biri verginin belirgin olması ilkesi diğeri ise kıyas yasağıdır. Verginin belirgin olması ilkesi gereğinin bir sonucu olarak vergi yasalarında; verginin yükümlüsü, konusu, matrahı, oranı, ödeme zamanı ve vergiyi doğuran olayın mutlaka yer alması gerekmektedir. Yasada yer almayan ancak nitelikleri ve koşulları ile üzerinden vergi alınacak ekonomik değere benzeyen bir değer üzerinden vergi alınması halinde kıyas yoluyla vergi alınmış olunacaktır ki bu da verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesi anlamına gelecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanacağı, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde ise, teslim ve işlemlerde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin ise, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade edeceği düzenlenmiş, anılan Kanun'un 24. maddesinin c bendinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu kurala bağlanmış ancak kur farkına bunlar arasında yer verilmemiştir. Yine 3065 sayılı Kanun'un 10. maddesinin (a) fıkrasında; "Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın

teslimi veya hizmetin yapılması" ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği belirtilmiş, 26. maddesinde de bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği, cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği, belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre, mal teslimi ve hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, bedelin döviz olarak hesaplanması halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği teslim tarihindeki cari kur üzerinden muhasebeleştirilerek gelir kaydedilmesi gerekmekte olup, dövizin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle oluşabilecek kur farklarının bu bedeli menfi veya müspet olarak etkilemesi düşünülemez. Nitekim, Kanun'un 20. maddesinde bedel kavramı açıkça tanımlanmış olmasına rağmen kanun koyucu aynı Kanun'un 24. maddesinin c bendinde vade farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğunu kurala bağlamış; ancak, kur farkına bunlar arasında yer vermemiştir. Bu durumda, döviz üzerinden yapılan satışlarda, ödemenin yapıldığı tarihte, malın teslimi ile oluşan vergiyi doğuran olay tarihine göre ortaya çıkan menfi veya müspet kur farklarının bedel kavramına dahil olmadığı, kur farkının Kanun'un 24/c maddesinde matraha dahil olduğu belirtilen unsurlar arasında da sayılmadığı açık olduğundan, katma değer vergisine tabi tutulmasına hukuken olanak bulunmamaktadır.

Öte yandan; 26.04.2014 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan ve 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin, "Matrah, Nispet ve İndirim" başlıklı 3'üncü bölümünün, "A- Matrah, 5. Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlığı altında düzenlenen "5.3. Kur Farkları" alt başlıklı bölümünde yer alan "Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir." şeklindeki düzenleme ile "B. Oran 1.2. Vade Farkı, Kur Farkı ve Matraha Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde Katma Değer Vergisi Oranı" başlığı altında düzenlenen "1.2.2. Kur Farkları" alt başlığında yer alan "Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir." şeklindeki düzenlemenin iptali istemiyle davacı tarafından açılan davanın reddine dair Danıştay Dördüncü Dairesinin 18.05.2017 gün ve E:2014/4834,

K:2017/4605 sayılı kararı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı ile bozulmuştur., Bu hukuki durum karşısında; vergi kanunlarının kendisine vergi bağlamadığı olay ya da durumlardan ötürü vergi alınması mümkün olmadığından davacı şirketin döviz cinsinden çek ile yaptığı tahsilat işleminde çekin alış tarihi ile çekin bankadan tahsil edildiği tarih arasındaki kur farkından kaynaklı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle; Temyiz isteminin kabulüne, temyize konu Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin kararının BOZULMASINA, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın Vergi Dava Dairesine gönderilmesine, 24.02.2022 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

11.11.2022 tarihli ve 62030549-125[30-2019/347]-1317756 sayılı özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Yurt dışında mukim firmadan sağlanan destek bedelinin, bir kısmının yurt dışındaki firmaya yansıtılması halinde, ödemelerden tevkifat yapıp yapılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesi neticesinde; Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından yayınlanan 2018/3 sayılı "Ülkemize Kruvaziyer Gemi ile Turist getiren (A) Grubu Seyahat Acentalarına Destek Sağlanması Hakkında Kararın Uygulama Usul ve Esaslarına Dair Tebliğ" hükümlerine göre ilgili şirkete sağlanan destek bedellerinin kurum kazancına dahil edildiği; tur programlarına Türkiye limanlarının dahil edilmesi ve sefer sayılarının artırılması karşılığında, Kültür ve Turizm Bakanlığında alınan desteğin bir kısmının yurt dışında yerleşik işletme tarafından şirkete talep edildiği belirtilerek, ilgili şirket tarafınca yurt dışındaki şirkete yapacakları bu kapsamdaki ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlık görüşü talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların dar mükellef esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmüne yer verilmiş, maddenin 3'üncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Aynı Kanun'un 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanun'un "Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi" başlıklı 30'uncu maddesinin birinci fıkrasında da dar mükellefiyete tabi kurumların maddede belirtilen kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış, maddenin alt bentlerinde ise hangi gelir unsurlarının tevkifata tabi oldukları sayılmıştır. Söz konusu maddede, ticari kazanç niteliğindeki ödemelerden tevkifat yapılacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Buna göre, yurt dışında mukim firmanın tur programlarına Türkiye limanlarının dahil edilmesi ve sefer sayılarının artırılması karşılığında ilgili şirkete verdiği aracılık hizmeti ticari kazanç kapsamında değerlendirileceğinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi hükmü uyarınca bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir.

KDV Kanunu yönünden:

3065 sayılı KDV Kanunu'nun;

- 1/1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/2'inci maddesinde ise her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu, 6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği, 9/1'inci maddesinde ise, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği, hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı (I/C-2.1.2.1.1.) bölümünün "Genel Olarak" başlıklı (I/C-2.1.2.1.1.) ayrımında;

"3065 sayılı Kanun'un 1'inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanun'un (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, "Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılarak hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir. KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkiyatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır." açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, yurt dışında yerleşik işletme tarafından, tur programlarına Türkiye limanlarının dahil edilmesi ve sefer sayılarının artırılması şeklinde gerçekleştirilen turist getirme hizmetinden Türkiye'de yararlandırdığından, yurt dışında yerleşik işletme tarafından verilen bu hizmet KDV'ye tabi tutulacaktır. Hizmeti veren işletmenin Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığı takdirde, bu hizmetin karşılığı olarak aktarılan destek bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin,

KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesi uyarınca ilgili şirket tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

04.02.2019 tarihli ve 97895701-155[2018/210]-E.108370 sayılı özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Süre uzatımına ilişkin düzenlenen kağıdın damga vergisi

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, ilgili şirket (borç alan) ile Alman ortağı ... şirketi (borç veren) arasında .../.../2015 tarihinde ... EURO bedelli ve 3 yıl süreli geri ödemeye dayanan borç sözleşmesinin düzenlendiği ve damga vergisinin ödendiği, .../.../2018 tarihinde ise ek sözleşme düzenlendiği söz konusu ek sözleşme ile ilk sözleşmenin borç ödeme süresinin 3 yıl uzatıldığı, asıl sözleşmenin diğer tüm hükümlerinin geçerliliğini koruduğu, bedelle ilgili hiçbir ibareye yer verilmediği belirtilerek ek protokolün damga vergisine tabi tutulup tutulmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 2'nci maddesinde, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin damga vergisine tabi olacağı; 3'üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 4'üncü maddesinde, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerindeki yazının tazammum ettiği hüküm ve manaya bakılacağı, mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınacağı; 10'uncu maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas olacağı, belli para teriminin, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği; 14'üncü maddesinde, belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktarın aynı nispette vergiye tabi olacağı, mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun "I- Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, mukavelenameler, taahhünameler ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede, mukavelename sürelerinin, ilk mukaveledeki işten ayrı olarak, yeniden bir iş veya taahhüdü icap ettirecek şekilde uzatılması halinde, artan belli ya da hesap edilebilir meblağ üzerinden nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Özelge talep formunun ekinde yer alan ... ile ilgili şirket arasında .../.../2018 tarihinde düzenlenen ".../.../2015 Tarihli Borç Sözleşmesine Ek Mutabakat" başlıklı kağıdın incelenmesinden, borcun geri ödeme süresinin Borç Sözleşmesinde öngörülen sürenin bitiminden itibaren 3 (üç) yıl süre için uzatılacağı,

bu Ek Mutabakat ile değişiklik yapılan hususlar dışında Borç Sözleşmesinin bütün hükümlerinin aynen geçerliliğini koruyacağı ibarelerinin yer aldığı anlaşılmıştır.

Buna göre, .../.../2018 tarihli ".../.../2015 Tarihli Borç Sözleşmesine Ek Mutabakat" başlıklı kâğıdın, aynı taraflar arasında ilk sözleşmede yer alan borcun ödeme süresini uzatmaya yönelik düzenlendiği, ilk sözleşme bedelini artıran bir hususa yer verilmediği dikkate alındığında, söz konusu ek sözleşme için damga vergisi aranılmaması gerekmektedir.

05.10.2022 tarihli ve E-11395140-105[VUK-1-63]-1128534 sayılı özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)

Konu: Gider kısıtlaması nedeniyle gider yazılamayan tutarın aracın maliyetine eklenip eklenilemeyeceği hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 28.12.2020 tarihinde alınmış olan binek aracın bedelinin 150.000 TL olduğu, özel tüketim vergisi (ÖTV)'nin 120.000 TL, katma değer vergisi (KDV)'nin 48.000 TL olduğu, binek araçlara getirilen kısıtlama ile ÖTV ve KDV'nin 140.000 TL'lik kısmının gider yazılabildiği, araca ait ÖTV ve KDV toplamının 140.000 TL'lik kısmının gider yazılması, gider kısıtlaması nedeniyle gider olarak dikkate alınamayan 28.000 TL'nin ise aracın maliyetine eklenmesi yönünde işlem tesis edilip edilemeyeceği ile söz konusu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlıktan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

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.

İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri; İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri; İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttir.); İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri; Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler de maliyet bedeline dahil edilir.

7338 sayılı Kanun'un 27'nci maddesinde "Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir." şeklinde açıklanmıştır. Aynı maddede "İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttir." ifadesi yer almaktadır.

269'uncu maddesinde, "İktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Bu Kanun'a göre; gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar gayrimenkuller gibi değerlendirilir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde, "Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir.

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.) (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına (310 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılında uygulanmak üzere 140.000 TL) kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar. (İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.) (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, (310 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılında uygulanmak üzere 160.000 TL) söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 250.000 Türk lirasını (310 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılında uygulanmak üzere 300.000 TL) aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)" hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 311 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Binek Otomobillere İlişkin Amortisman Giderleri" başlıklı 15'inci maddesinde, "(1) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2020 yılı için 160.000 TL, söz konusu vergilerin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2020 yılı için 300.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

213 sayılı Kanun hükümlerine göre, aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar

amortisman ayrılan ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerleri, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilebilen binek otomobiller için aktife alınan yılda gider konusu yapılamayan amortisman bedellerinin tamamı, itfa süresinin son yılında amortismana esas bedel uygulamasından bağımsız olarak safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Mükelleflerin aktiflerinde yer alan binek otomobiller için amortismana esas bedelden daha fazla tutar üzerinden amortisman ayırmaları halinde, genel hükümlere göre ayrılan amortisman tutarı ile amortismana esas bedel üzerinden ayrılan amortisman tutarı arasındaki fark, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak, o yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi kazancına ilave edilecektir. Söz konusu binek otomobillerinin mükellefler tarafından satışı halinde ise ilgili yıllarda amortisman ayırma aşamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanca ilave olunan tutarların toplamı mükelleflerce vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınacak ve bu tutar, gelir veya kurumlar beyannamesinde "Diğer İndirimler" satırında gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, binek otomobil iktisabına ilişkin ÖTV ve KDV toplamının 2020 takvim yılı için en fazla 140.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek olup, ödenmiş olan KDV ve ÖTV'yi tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınması durumunda, KDV ve ÖTV tutarlarının toplamı olan 168.000 TL'nin 2020 takvim yılı için azami 140.000 TL'si safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Söz konusu tutarı aşan 28.000 TL'nin ise maliyet bedeline ilavesi mümkün bulunmamakta olup, kanunen kabul edilmeyen gider olarak 2020 takvim yılı kazancına dahil edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, KDV ve ÖTV tutarlarını tercihen aracın maliyet bedeline eklenmesi durumunda, amortisman tabi tutarı 2020 takvim yılı için 300.000 TL'yi aşan binek otomobile ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutara isabet eden kısmının safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği tabiidir.



Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
135	31.12.2022	Engellilerin ÖTV'den istisna binek otomobil satın alabilmeleri için 2023 yılında uygulanacak parasal sınırlar açıklandı.
134	31.12.2022	2023 yılında veraset ve intikal vergisinden istisna olarak dikkate alınacak tutarlar ile vergi tarifesi açıklandı.
133	31.12.2022	Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan reeskont işlemlerinde kullanılan oran %10,75 olarak belirlendi.
132	31.12.2022	Meslek mensuplarınca (SM, SMMM ve YMM) 2023 yılında uygulanacak olan asgari ücret tarifesi yayınlandı.
131	31.12.2022	2023 yılında uygulanacak harç tutarları açıklandı.
130	31.12.2022	2023 yılında uygulanacak maktu damga vergisi tutarları açıklandı.
129	30.12.2022	VUK kapsamında 2023 yılında uygulanacak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile bazı parasal büyüklükler açıklandı.
128	30.12.2022	2022 yılında elde edilen bazı gelirlere uygulanacak enflasyon indirim oranı %677,67 olarak açıklandı.
127	30.12.2022	Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 2023 yılında uygulanacak bazı parasal büyüklükler açıklandı.
126	30.12.2022	2023 yılında elde edilen ücret ve ücret dışındaki gelirlere uygulanacak gelir vergisi tarifeleri açıklandı.
125	29.12.2022	İpotek finansmanı kuruluşlarınca ihraç edilen bazı menkul kıymetlerin gelirlerine uygulanan %5 oranlı stopajın süresi 30 Haziran 2023 tarihine kadar uzatıldı.
124	29.12.2022	Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile kira sertifikalarından elde edilen gelirlere uygulanan %0 oranlı stopajın süresi 30 Haziran 2023 tarihine kadar uzatıldı.
123	29.12.2022	Dövizli fonlar dışındaki yatırım fon gelirleri ile bankalarca ihraç edilen tahvil gelirlerinde uygulanan düşük oranlı tevkifatın süresi 30 Haziran 2023 tarihine kadar uzatıldı.
122	29.12.2022	Mevduat faizleri ile katılım bankalarınca ödenen kâr paylarına uygulanan düşük oranlı tevkifatın süresi 30 Haziran 2023 tarihine kadar uzatıldı.
121	22.12.2022	Sosyal güvenlik primine esas kazançların 2023 yılında uygulanacak alt ve üst sınırları.
120	22.12.2022	2023 yılında uygulanacak asgari ücret tutarı belirlendi.
119	22.12.2022	KDV beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri değiştirildi.
118	21.12.2022	Teknokent firmaları ile Ar-Ge/Tasarım Merkezleri tarafından girişimcilere sermaye konulmasına ilişkin süre yıl sonunda doluyor.
117	21.12.2022	Yerli ve yabancı film göstermeleri ile spor müsabakaları, at yarışları ve konserlerden alınan eğlence vergisinin oranı %0 olarak belirlendi.
116	21.12.2022	İmalatçılara yeni makine ve teçhizat teslimlerinde uygulanan KDV istisnasının süresi 31.12.2024 tarihine kadar uzatıldı.
115	21.12.2022	Cumhurbaşkanı, 2023 yılı motorlu taşıtlar vergisi tutarlarının hesaplanmasında kullanılan artış oranını %61,5 olarak belirledi.
114	20.12.2022	Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında Karar'da değişiklik yapıldı.
113	14.12.2022	Konaklama vergisine ilişkin usul ve esasları belirleyen Tebliğ Resmî Gazete'de yayımlandı.
112	14.12.2022	Antalya ilinin Demre, Finike ve Kumluca ilçelerinde meydana gelen sel felaketi nedeniyle bu ilçelerdeki mükelleflerin bazı vergisel yükümlülüklerinin süresi uzatıldı.
111	12.12.2022	Vergi Usul Kanunu ve ÖTV Kanunu'nda değişiklikler içeren 7423 sayılı Kanun Resmî Gazete'de yayımlandı.
110	05.12.2022	Tüm alış ve/veya satışları 5.000 TL'den az olan ya da elektronik belge olarak düzenlenen belgelerden oluşan mükelleflerin Ba-Bs formu verme yükümlülükleri kaldırılıyor.
109	01.12.2022	Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da bazı değişiklikler yapıldı.
108	24.11.2022	Gölyaka merkezli deprem nedeniyle Düzce ilindeki mükelleflerin bazı vergisel yükümlülüklerinin süresi uzatıldı.
107	24.11.2022	Bazı YMM tasdik raporlarının elektronik ortamda gönderilmesi zorunlu hale geliyor.
106	24.11.2022	2022 yılına ilişkin yeniden değerlendirme oranı %122,93 olarak açıklandı.
105	24.11.2022	Bazı binek otomobillerinin ÖTV oranlarına esas ÖTV matrahları artırıldı.

Vergi Takvimi

2023 Ocak ayı mali yükümlülükler takvimi

2 Ocak 2023 Pazartesi	Kasım 2022 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi 2023 yılında kullanılacak olan yasal defterlere ilişkin açılış tasdiki Kasım 2022 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi Kasım 2022 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi Kasım 2022 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi
10 Ocak 2023 Salı	16-31 Aralık 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
16 Ocak 2023 Pazartesi	Aralık 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2022 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2022 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2022 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi Aralık 2022 dönemi kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
20 Ocak 2023 Cuma	Aralık 2022 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
25 Ocak 2023 Çarşamba	1-15 Ocak 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
26 Ocak 2023 Perşembe	Aralık 2022 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi Ekim-Kasım-Aralık 2022 dönemi gelir vergisi tevkifatının (GVK geçici 67. madde) beyanı ve ödenmesi Aralık 2022 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi
30 Ocak 2023 Pazartesi	Aralık 2022 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
31 Ocak 2023 Salı	2023 yılı motorlu taşıtlar vergisi (MTV) 1. taksit ödemesi Aralık 2022 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi Yıllık harçların ödenmesi Aralık 2022 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Aralık 2022 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi Tasdik yenileme (2022 yılında kullanılan defterlerin 2023 yılında da kullanılmak istenmesi durumunda) Aralık 2022 dönemi dijital hizmet vergisinin (DHV) beyanı ve ödenmesi

Gelir Vergisi**Gelir vergisi tarifesi - 2023 (Ücretler)**

Gelir dilimi	Vergi oranı
70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
550.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 550.000 TL'si için 134.500 TL, fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 607.000 TL, fazlası	%40

Gelir vergisi tarifesi - 2023 (Diğer gelirler)

Gelir dilimi	Vergi oranı
70.000 TL'ye kadar	%15
150.000 TL'nin 70.000 TL'si için 10.500 TL, fazlası	%20
370.000 TL'nin 150.000 TL'si için 26.500 TL, fazlası	%27
1.900.000 TL'nin 370.000 TL'si için 85.900 TL, fazlası	%35
1.900.000 TL'den fazlasının 1.900.000 TL'si için 621.400 TL, fazlası	%40

Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2022-30.06.2022	34,00
01.07.2022-31.12.2022	51,00
01.01.2023-31.12.2023	110,00

Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)	
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)
01.01.2022-30.06.2022	17,00
01.07.2022-31.12.2022	25,50
01.01.2023-31.12.2023	56,00

Engellilik indirimi (2023)

Engellilik derecesi	Tutar (TL)
Birinci derece engelliler için	4.400
İkinci derece engelliler için	2.600
Üçüncü derece engelliler için	1.100

Konut kira geliri istisnası

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2021	7.000
2022	9.500
2023	21.000

Tevkifata tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında beyan sınırı

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2021	53.000
2022	70.000
2023	150.000

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

Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)
2021	2.800
2022	3.800
2023	8.400

Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2021	19.000
2022	25.000
2023	55.000

Arızı kazançlara ilişkin istisna

Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)
2021	43.000
2022	58.000
2023	129.000

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)
2021	6.000
2022	8.000
2023	17.000

Binek otomobili iktisabında gider yazılabilecek ÖTV ve KDV tutarı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	150.000
2022	200.000
2023	440.000

Binek otomobillerinde amortismanına tabi tutulabilecek iktisap bedeli

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
	ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli	ÖTV ve KDV dahil iktisap bedeli
2021	170.000	320.000
2022	230.000	430.000
2023	500.000	950.000

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi üst sınırı

Beyannamenin verildiği yıl	İndirim tutarı (TL)
2021	1.500.000
2022	2.000.000
2023	4.400.000

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 (%)
2020	9,11
2021	36,20
2022	122,93

Fatura düzenleme sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	1.500
2022	2.000
2023	4.400

Amortisman sınırı

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	1.500
2022	2.000
2023	4.400

Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları

Reeskont işlemlerinde	%9,75
Avans işlemlerinde	%10,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	%10,75

Not: Bu oranlar 31.12.2022 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kâğıt için)

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	3.534.679,90
2022	4.814.234,00
2023	10.732.371,80

Damga vergisi oran ve tutarları (2023)

Damga vergisine tabi kâğıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avans dâhil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	227,30 TL
Gelir tablosu	108,50 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	294,90 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	393,90 TL
Katma değer vergisi beyannameleri	194,60 TL
Muhtasar ve prim hizmet beyannameleri	230,70 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2023)

Evlatlıklar dâhil fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	1.015.747 TL
Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	2.032.742 TL
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	23.387 TL
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde	23.387 TL

Vergi tarifesi (2023)

Matrah dilim tutarları	Vergi oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 1.100.000 TL için	%1	%10
Sonra gelen 2.600.000 TL için	%3	%15
Sonra gelen 5.500.000 TL için	%5	%20
Sonra gelen 10.900.000 TL için	%7	%25
Matrahın 20.100.000 TL'yi aşan bölümü için	%10	%30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (TL)

Ödemeler / kesintiler	01.07.2022-31.12.2022	01.01.2023-31.12.2023
Brüt asgari ücret	6.471,00	10.008,00
Sosyal güvenlik primi işçi payı (%14)	905,94	1.401,12
İşsizlik sigortası primi işçi payı (%1)	64,71	100,08
Gelir vergisi matrahı	0,00	0,00
Hesaplanan gelir vergisi	0,00	0,00
Damga vergisi	0,00	0,00
Kesintiler toplamı	970,65	1.501,20
Net asgari ücret	5.500,35	8.506,80

Yıllık brüt asgari ücret

Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2021	42.930,00
2022	68.850,00
2023	120.096,00

Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları

Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.07.2022-31.12.2022	6.471,00	48.532,50
01.01.2023-31.12.2023	10.008,00	75.060,00

Income Tax	
Income tax tariffs - 2023 (Salaries)	
Income bracket	Tax rate
Up to TRL 70,000	15%
For TRL 150,000; for the first TRL 70,000, TRL 10,500, for above	20%
For TRL 550,000; for the first TRL 150,000, TRL 26,500, for above	27%
For TRL 1,900,000; for the first TRL 550,000, TRL 134,500, for above	35%
For more than TRL 1,900,000, for TRL 1,900,000, TRL 607,000, for above	40%
Income tax tariffs - 2023 (Other income)	
Income bracket	Tax rate
Up to TRL 70,000	15%
For TRL 150,000; for the first TRL 70,000, TRL 10,500, for above	20%
For TRL 370,000; for the first TRL 150,000, TRL 26,500, for above	27%
For TRL 1,900,000; for the first TRL 370,000, TRL 85,900, for above	35%
For more than TRL 1,900,000, for TRL 1,900,000, TRL 621,400, for above	40%
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)	
Period	Amount (TRL)
01.01.2022-30.06.2022	34.00
01.07.2022-31.12.2022	51.00
01.01.2023-31.12.2023	110.00
Daily transportation amount exempted from income tax (VAT excluded)	
Period	Amount (TRL)
01.01.2022-30.06.2022	17.00
01.07.2022-31.12.2022	25.50
01.01.2023-31.12.2023	56.00
Disability allowance (2023)	
Degree of disablement	Amount (TRL)
For 1 st degree disabled	4,400
For 2 nd degree disabled	2,600
For 3 rd degree disabled	1,100
Exemption for house rental income	
Year when the income is derived	Amount (TRL)
2021	7,000
2022	9,500
2023	21,000
Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are subject to withholding	
The year of income	Amount (TRL)
2021	53,000
2022	70,000
2023	150,000

Declaration limitation in terms of securities and immovable property income which are not subject to withholding		
The year of income	Amount (TRL)	
2021	2,800	
2022	3,800	
2023	8,400	
Exemption in capital gains (Except securities)		
Year when the gain is derived	Amount (TRL)	
2021	19,000	
2022	25,000	
2023	55,000	
Exemption in incidental income		
Year when the income is derived	Amount (TRL)	
2021	43,000	
2022	58,000	
2023	129,000	
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)	
2021	6,000	
2022	8,000	
2023	17,000	
SCT and VAT amount which can be recognized as expense for the acquisition of passenger car		
Year	Amount (TRL)	
2021	150,000	
2022	200,000	
2023	440,000	
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
2021	170,000	320,000
2022	230,000	430,000
2023	500,000	950,000
Tax reduction cap of tax compliant taxpayers		
Return submission year	Reduction amount (TRL)	
2021	1,500,000	
2022	2,000,000	
2023	4,400,000	

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 (%)
2020	9.11
2021	36.20
2022	122.93
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2021	1,500
2022	2,000
2023	4,400
Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2021	1,500
2022	2,000
2023	4,400
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	9.75%
In advance transactions	10.75%
In rediscount transactions under TPL	10.75%
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as of 31.12.2022.	
Stamp Duty	
Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2021	3,534,679.90
2022	4,814,234.00
2023	10,732,371.80
Stamp duty rates and amounts (2023)	
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 227.30
Income statement	TRL 108.50
Annual income tax return	TRL 294.90
Corporate tax return	TRL 393.90
Value added tax returns	TRL 194.60
Withholding and premium service returns	TRL 230.70

Inheritance and Transfer Tax		
Exemptions (2023)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse		TRL 1,015,747
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant		TRL 2,032,742
For transfers conducted without any consideration		TRL 23,387
For the lottery prizes won from contests and draws and game of chances organized based on money and goods		TRL 23,387
Tax tariff (2023)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 1,100,000	1%	10%
For the next TRL 2,600,000	3%	15%
For the next TRL 5,500,000	5%	20%
For the next TRL 10,900,000	7%	25%
For the tax base portion exceeding TRL 20,100,000	10%	30%
Minimum Wage and Social Security		
Minimum wage and withholdings (TRL)		
Payments / withholdings	01.07.2022-31.12.2022	01.01.2023-31.12.2023
Gross minimum wage	6,471.00	10,008.00
Social security premium employee's contribution (14%)	905.94	1,401.12
Unemployment insurance premium employee's contribution (1%)	64.71	100.08
Income tax base	0.00	0.00
Income tax calculated	0.00	0.00
Stamp duty	0.00	0.00
Total withholdings	970.65	1,501.20
Net minimum wage	5,500.35	8,506.80
Annual gross minimum wage		
Year	Amount (TRL)	
2021	42,930.00	
2022	68,850.00	
2023	120,096.00	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.07.2022-31.12.2022	6,471.00	48,532.50
01.01.2023-31.12.2023	10,008.00	75,060.00

EY | Daha iyi bir alışma dnyası 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 kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok, ye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. Kişisel Verileri Koruma Kanunu (KVKK) kapsamında; EY'in kişisel 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.

© 2023 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 yayının muhasebe, vergi veya diğer profesyonel hizmetler alanında geçerli bir kaynak olarak kullanılması amacıyla hazırlanmamıştır. Belirli bir konuya ilişkin olarak ilgili danışmana başvurulmalıdır.