

# Vergide Gündem

Tax Agenda

Mart / March 2023

## Şirket birleşmelerine süper vergi teşviki

Abdulkadir Kahraman

## Maliyet Katılım Anlaşmalarının (MKA) transfer fiyatlandırması açısından incelenmesi

M. Akif Tunç - Zeynep Çelen

## 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

## Şirket birleşmelerine süper vergi teşviki

Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne 27 Ocak 2023'te "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi" sunuldu. Gerekçesi ne? "... vatandaşların kamuya olan yükümlülüklerini hafifleterek ödeme kolaylığı getirmek suretiyle yatırım, üretim ve ihracat faaliyetlerine odaklanmalarını sağlamak amacıyla bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına imkân sağlamak." Teklif özünde "vergi affı" ve kapsamı önceki yıllarda çıkarılan vergi aflarına paralel.

Farklılık ne? Kanun teklifinde ilginç vergi düzenlemeleri de var. Bunlarda biri de Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki ("KVK") "devir işlemlerinde, iştirak hissesi ve pay alımıyla ilgili finansman giderlerinin devir sonrasına isabet eden kısmının devralan şirkette indirim konusu" yapılabilmesi.

Bunun için KVK'nın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası, "kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez. Şu kadar ki iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri, Kanun'un 19'uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasına isabet edenler de dâhil olmak üzere, kurum kazancından indirilebilir" şeklinde değiştiriliyor. Böylece, "bir şirkete iştirak eden kurumun iştirak ettiği şirketi veya iştirak edilen şirketin iştirak eden şirketle birleşmesi (devir) durumlarında, iştirak hissesi alımı dolayısıyla yapılan ve devir sonrasına tekabül eden finansman giderleri devralan şirkette indirim konusu yapılabilecek. Düzenleme 1 Ocak 2023 sonrasında elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere yayım tarihinde uygulanabilecek.

Ayrıca TBMM'ye sunulan Kanun teklifindeki geçici 1'inci maddesinin 1'inci fıkrası ile "geçmiş dönemlerde gerçekleşen bu tür birleşmeler ile finansman giderlerini indirim konusu yapan mükelleflere yönelik bir inceleme ve tarhiyat yapılmaması, yaşanan ihtilaflar sonlandırılması" planlanmıştı. Ancak söz konusu düzenleme TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından teklif metninden çıkarıldı.

### Mevcut düzenleme nasıl?

KVK'nın mevcut hali, bir şirketin başka şirketi devralması işlemini kazancın realize olmaması nedeniyle vergilendirmemekte, devrolan kurum devralan kurum bünyesinde varlığını sürdürdüğünden devir vergisiz gerçekleştirilmektedir. KVK'daki teşvike paralel olarak diğer vergi kanunlarında da işlem teşvik edilmektedir. Bu teşviklere rağmen, uygulamada ortaya çıkan özel durumlar nedeniyle birleşmelerde vergileme sorunları oluşmaktadır. Bunlardan biri de iştirak edilen şirketin devralınmasından sonra yatırımcı şirketin iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderlerinin, devir sonrası safi kurum kazancının belirlenmesinde gider kabul edilmemesidir.

Vergi idaresi ve vergi denetim kurulu özellikle iştirak edilen şirket nezdinde birleşmede iştirak eden şirketin birleşmesi nedeniyle, iştirak eden şirketin bu satın alma nedeniyle yüklendiği finansman giderlerinin "iştirak edilen şirkete kredi indirme" ("debt push down") işlemini, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaylara ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır" usul hükmü sayesinde reddetmektedir. Gelir İdaresi, verdiği özgelelerin bazılarında bu gerekçeyi açıklamamıştır. Gerekçe açıklanan bir özgelgede, KVK'nın 19'uncu maddesinde devir sonrasında devrolan kurumla devralan kuruma aktarılan finansman giderlerini,

safi kurum kazancının belirlenmesinde dikkate alınmasını düzenleyen bir hüküm olmamasına dayandırarak, bu giderleri kazancın tespitinde dikkate alınmayacağını açıklamıştır. Vergi yargısının yaklaşımı da farklı değildir. Yargıya taşınan bir uyuşmazlıkta mahkeme, "söz konusu vergisiz birleşmenin asıl amacının, birleşilen şirketin kurumlar vergisi matrahını düşürmeye yönelik işlem olarak dikkate alınmış olması gerekçesine" ile idare lehine karar vermiştir.

Dolayısıyla bu tür birleşmeler yapılırsa bile birleşme (devir) sonrasında faaliyetine devam eden kurum, iştirak hissesi edinimine ilişkin finansman giderleri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmamakta veya ihtirazi kayıtlı beyanname verilerek; konu yargı mercilerine taşınmaktadır.

## **İştirak edilen şirkete kredi indirme ("debt push down")**

Öncelikle "iştirak edilen şirkete kredi indirme" ("debt push down") işleminin ne olduğuna bakalım. "İştirak edilen şirkete kredi indirme" özünde, özsermaye yerine krediyle satın alınan bir şirkete iştirak ederek, iştiraki satın almada kullanılan kredinin kazanç elde eden iştirak nezdine birleşme (devir) suretiyle indirilmesidir. Üst şirket, bir ülkenin ihaleye katılmada şirket kurma zorunluluğu gibi nedenlerle kurulabilmekte ve kredi önce bu şirkete (Özel amaçlı şirket, "SPV") sağlanmaktadır. Ancak bu kredinin geri ödenmesi, satın alınan faal şirketin üst şirkete kâr payı aktarmasına bağlıdır ve iştirakteki kurumlar vergisi ne kadar az olursa yatırımın getirisi / geri dönüş süresi o kadar yüksek olur. İşte bu nedenle, SPV iştirak edilen şirkete devredilir ve kredi faizi bu şirkete gider yazılır.

OECD'nin "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma" Projesindeki "faiz sınırlama kuralı" (BEPS 4) işte bu şekilde aşırı borçlandırma yoluyla kaynak ülke vergi tabanının agresif vergi planlamaları ile aşındırılmasına karşı geliştirilen bir önlemdir. Vergi idareleri, kaynak ülke olarak bir çok uluslu şirketin vergi tabanını aşındırmaması için bu tür kredi aktarımlarına karşı önlem olarak iç mevzuatlarına "genel / özel vergiden kaçınma kuralları" ile "faiz sınırlamaları" eklemektedir. İç mevzuatta bu tür faiz sınırlamalarının olmaması, yatırımcıları kaynak ülkelere aşırı borç / kredi aktarması riskini artırmaktadır. Ülkemizde de "finansman gider kısıtlaması" aynı işlevle KVK'da yer alır.

## **Yeni düzenlemenin olası etkileri**

Teklif ile "iştirak edilen şirkete kredi indirme" ("debt push down") işlemi, kanunun TBMM'de onayı ile 1 Ocak 2023'ten sonra elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girecek. Diğer taraftan, kanun teklifindeki yer alan geçici 1'inci madde ile geçmiş dönemlerde gerçekleştirilen "şirket birleşme ve devirlerinin desteklenmesi amacıyla iştirak hissesi alımı nedeniyle yüklenilen finansman giderlerinin devir sonrası da indirimine imkân" verilmesi düzenlemesi TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından teklif metninden çıkarıldı.

Akla gelen bir başka soru "iştirak edilen şirkete kredi indirme" ("debt push down") düzenlemesi Türkiye'nin hangi vergi sorununa çözümdür? OECD'nin "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma" projesiyle "faiz sınırlama kuralı" ülkelerin yerel "faiz sınırlamaları" arasında yerini almış iken bu tür bir düzenleme hangi "yatırım, üretim ve ihracat" faaliyetine odaklanmaya nasıl

katkı verecek? Bu düzenleme sonrasında ne kadar doğrudan yabancı yatırımcı Türkiye'ye gelecek? OECD'nin %15 küresel asgari kurumlar vergisi uygulaması sonrasında Türkiye'nin almadığı vergi hangi ülkeye bırakılacak?

***Bu yazı Ekonomist dergisinin 5 Şubat 2023 tarihli 2023/03. sayısında yayınlanmıştır.***



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

# Maliyet Katılım Anlaşmalarının (MKA) transfer fiyatlandırması açısından incelenmesi

MKA, gayri maddi varlıkların, menkul varlıkların veya hizmetlerin ortak olarak geliştirilmesindeki katkı ve risklerin işletmeler tarafından, bu gayri maddi varlıkların, menkul varlıkların veya hizmetlerin her bir katılımcının bireysel faaliyetlerine menfaat sağlayacağı beklentisiyle, paylaşılması için yapılan akdi anlaşmadır.

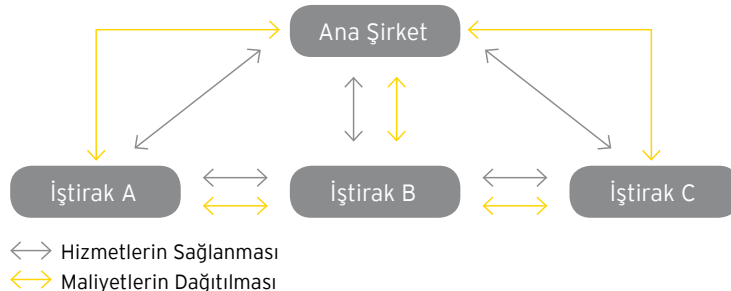
MKA, mutlaka tüm katılımcılara dair bir tüzel kişilik ya da sabit bir işyeri değil, daha ziyade akdi bir anlaşma niteliğindedir. MKA, katılımcılarının örneğin faaliyet sonucu ortaya çıkan gayri maddi varlıkların ortak kullanımı veya gelir veya kârların paylaşımı için operasyonlarını birleştirmelerini gerekli kılmaz. Bunun yerine, MKA katılımcıları MKA faaliyet sonuçlarından kendilerine düşen paylardan kendi işletmeleri aracılığıyla faydalanabilirler. Transfer fiyatlandırması konuları, katılımcılar arasındaki mali ve ticari ilişkiler ile söz konusu faaliyet sonuçlarını gerçekleştirmek üzere yaratılan olanakları sağlayan katılımcıların yaptığı katkılara odaklanmaktadır.

Akdi anlaşma fiiliyattaki işlemin belirlenmesinde başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Bu bağlamda, bir transfer fiyatlandırması analizi açısından bir MKA ile aynı işlemin işlev analizi aracılığıyla belirlendiği şekliyle sorumlulukların, risklerin ve beklenen sonuçların paylaşımının düzenlendiği bir akdi düzenleme arasında fark yoktur.

MKA'nın temel bir özelliği, katkıların paylaşılmasıdır. Emsallere uygunluk ilkesine göre, MKA'ya dâhil olduğu sırada her bir katılımcının toplam katkı içindeki payının oranı, anlaşma kapsamında beklenen tahmini toplam getiriden elde edeceği payının oranıyla uyumlu olmalıdır. Ayrıca MKA'ların gayri maddi veya maddi varlıkların geliştirilmesi, üretimi veya edinilmesine ilişkin olması durumunda her bir katılımcıya MKA kapsamındaki faaliyetten doğan her türlü gayri maddi veya maddi varlıklar üzerinde bir sahiplik menfaati veya bunları kullanma ya da faydalanma hakkı sağlanmış olur. Hizmetlere yönelik MKA'lar açısından; her bir katılımcı MKA kapsamındaki faaliyetten doğan hizmetleri alma hakkına sahiptir.

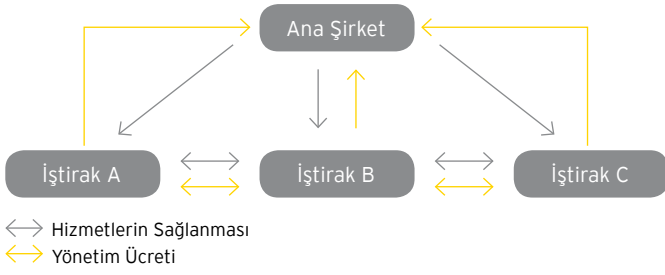
Uygulamada, maliyet havuzları da dahil olmak üzere (paylaşılan) grup içi hizmetler ile fikri mülkiyet oluşturmayan hizmetlerde MKA'lar arasında ayırım yapmak bazen zor olabilmektedir. Aşağıdaki tablo, gözden geçirenlerin iki kavram arasında ayırım yapmasına yardımcı olmayı amaçlamaktadır<sup>1</sup>.

### Maliyet Katılım Anlaşmaları



<sup>1</sup> EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP) ,7 Haziran 2012

## Grup-İçi Hizmetler



Fikri mülkiyet oluşturmaman hizmetlerde maliyet katılım anlaşmaları	Grup-İçi hizmetler
Tüm katılımcıların nakdi veya aynı katkıda bulunduğu durumlarda maliyetleri, riskleri ve faydaları paylaştığı anlaşmadır.	Grup içi hizmetler, MNE Grubu üyeleri tarafından bir hizmetin sağlanması veya satın alınmasıyla sınırlıdır. Hizmetin başarılı ve verimli bir şekilde sağlanamaması riski genellikle hizmet sağlayıcıya aittir.
Katılımcılar bir MKA'ya katılır veya bir MKA'dan ayrılırsa, hisseler emsallere uygunluk ilkesine göre ayarlanmalı/yeniden dengelenmelidir.	Hizmet sözleşmesinin feshedilmesi veya diğer katılımcılar tarafından uzatılmasının genellikle diğer hizmet alıcıları üzerinde bir etkisi yoktur.
Vergi idareleri tarafından MKA'nın kabul edilmesi veya tanınması nedeniyle yazılı anlaşmalar şiddetle tavsiye edilir. Hatta bazı üye ülkelerde zorunludur. MKA'nın uygulanmasını/ performansını inceleyen vergi inceleme elemanları için yazılı bir anlaşma ve/veya uygun belgeler önemlidir.	Uygulamada, resmi sözleşmeler her zaman mevcut değildir. Anlaşma genellikle, sağlayıcı ile hizmetin alıcısı arasındaki doğrudan ilişki ile sınırlıdır. Sağlayıcı açısından hizmetin sunulduğunu ve alıcı açısından hizmetin ticari konumunu güçlendirmek için ekonomik veya ticari değer sağladığını göstermek mümkün olmalıdır.
Tüm katılımcılar ortak bir faaliyete katkıda bulunduğundan ve maliyetleri paylaştığından ve katkılar beklenen faydaları yansıttığından, katkılar genellikle maliyetler üzerinden değerlendirilmektedir.	Hizmetin sağlayıcısı tarafından ücretlendirilen kar unsuru, sağlayıcı karı alıcılarla paylaşmayacağından, genellikle kilit bir unsurdur.
Maliyetlerin dağıtımı, MKA'dan her katılımcı için beklenen faydalara dayanmaktadır.	Dağıtım anahtarı, her bir şirketin hizmet talep etme/alma veya hizmeti almaya hak kazanma kapsamına bağlıdır.

## MKA türleri

Genellikle iki tür MKA ile karşılaşmaktadır: gayri maddi veya maddi varlıkların ortak bir şekilde geliştirilmesi, üretilmesi veya edinilmesi için oluşturulanlar ("geliştirme MKA'ları") ve hizmet alımı için oluşturulanlar ("hizmet MKA'ları"). Her ne kadar her bir MKA'nın kendi özel mahiyet ve koşulları itibariyle değerlendirilmesi gerekse de; bu iki tür MKA arasındaki en önemli fark, geliştirme MKA'larının genellikle katılımcılar için geleceğe yönelik faydalar yaratırken hizmet MKA'larının sadece cari menfaatler sağlamasıdır.

Geliştirme MKA'ları, özellikle gayri maddi varlıklara ilişkin olarak, sıklıkla belirsiz ve gelecekteki faydalarla ilgili önemli riskleri içermektedir; buna karşın hizmet MKA'ları çoğunlukla daha

kesin ve daha az riskli faydalar sağlamaktadır. Bu ayrımların bilinmesi faydalıdır çünkü aşağıda belirtildiği üzere geliştirme MKA'larının karmaşıklığı, özellikle katkıların değerlendirilmesi konusunda hizmet MKA'larına göre daha ayrıntılı kılavuz düzenlemeler gerektirebilmektedir. Bununla birlikte, bir MKA'nın analizi kulaktan dolma ayrımlara dayandırılmamalıdır; bazı durumlarda cari hizmet edinimine ilişkin bir MKA, süregelen ve belirsiz faydalar sağlayan bir gayri maddi varlık yaratabilir veya geliştirebilir, buna karşın MKA kapsamında geliştirilen bazı gayri maddi varlıklar, kısa vadeli ve nispeten kesin nitelikte faydalar sağlayabilmektedir.

## Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması

MKA'nın koşullarının emsallere uygunluk ilkesine uygun olması için katılımcıların katkılarının değeri, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir durumlarda anlaşmadan doğmasını bekledikleri toplam tahmini faydadan alacakları payla orantılı olarak yapmayı kabul edecekleri katkı miktarıyla uyumlu olmalıdır. Bir MKA'ya yapılan katkıları diğer grup içi varlık ve hizmet transferlerinden ayıran şudur ki; katılımcıların almayı planladıkları karşılığın bir kısmı veya tamamı, kaynaklar ve yeteneklerin ortak bir havuzda toplanmasından elde edilmesi beklenen karşılıklı ve oransal faydadır. Ayrıca özellikle geliştirme MKA'larında katılımcılar, tahmini MKA sonuçlarının gerçekleştirilmesiyle bağlantılı risklerin olumlu ve olumsuz sonuçlarını paylaşmayı kabul etmektedirler.

Sonuç olarak; örneğin lisans sahibinin geliştirmeye ilişkin riskleri kendi başına üstlenip karşılığını gayri maddi varlığın geliştirilmesi tamamlandığında alacağı lisanslama ücreti üzerinden beklediği durumda oluşan bir gayri maddi varlığın grup içi lisanslaması ile tüm tarafların katkı sağlayıp gayri maddi varlığın geliştirilmesiyle ilgili risklerin sonuçlarını paylaştığı ve her birinin bu katkılar üzerinden gayri maddi varlık üzerinde bir hak elde edilmesi konusunda anlaştığı bir geliştirme MKA'sı arasında farklılık vardır.

Karşılıklı ve orantılı fayda beklentisi, bağımsız işletmelerin risklerin sonuçlarının paylaşımı ve kaynak ve yeteneklerin toplanıp ortak bir havuzda toplanmasını içeren bir anlaşmayı kabul etmeleri açısından önemlidir. Bağımsız işletmeler, her bir katılımcının düzenlemeye yaptığı katkının oransal payının, katılımcının düzenleme çerçevesinde ortaya çıkması beklenen toplam faydadan elde edeceği oransal payla uygun olmasını talep edeceklerdir. Bu nedenle, bir MKA'ya emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için ön koşul, düzenlemenin tüm taraflarının makul bir fayda beklentisi içinde olmalarıdır. Bir sonraki adım, her bir katılımcının ortak faaliyete katkısının hesaplanması ve MKA katkılarının (katılımcılar arasında yapılan dengeleyici ödemelere göre düzeltilmiş hali itibariyle) dağılımının beklenen faydalardan elde edilecek paylarla orantılı olup olmadığının belirlenmesidir. Bu belirlemelerin, özellikle geliştirme MKA'larına ilişkin olarak belli oranda belirsizlik içermesinin muhtemel olduğu bilinmelidir. Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak ölçülmesi sonucunda, katkıların MKA katılımcıları arasındaki dağılımının, vergilendirilebilir kârların bazı ülkelerde eksik, bazı ülkelerde fazla beyan edilmesine yol açması potansiyeli vardır. Bu nedenle vergi mükellefleri, MKA ile ilgili iddialarının dayanağını kanıtlamaya hazır olmalıdırlar.

## Katılımcıların belirlenmesi

Karşılıklı fayda kavramı MKA açısından temel teşkil ettiğinden, MKA faaliyeti amaçlarından, örneğin MKA kapsamındaki gayri maddi veya maddi varlıklara ilişkin menfaat ve haklardan veya hizmet imkânlarından, istifade edeceğine dair makul bir beklentisi olmayan bir taraf (ilgili faaliyet konusunun kısmen veya tamamen gerçekleştirilmesinin yanı sıra), katılımcı olarak değerlendirilmeyebilmektedir. Bu nedenle bir katılımcıya MKA'ya konu gayrimenkuller, menkul varlıklar veya hizmetler üzerinden bir menfaat veya hak tesis edilmeli ve onun bu menfaat veya haklardan bir fayda elde edebileceğine dair makul bir beklentisi olmalıdır. Sadece MKA'ya konu faaliyetlerden birini yerine getiren, örneğin araştırma faaliyetleri yapan, ancak MKA sonuçlarından bir fayda elde etmeyen bir işletme, MKA katılımcısı değil hizmet sağlayıcısı olarak kabul edilmektedir.

Bu nedenle de sağladığı hizmetlerin karşılığını MKA dışında, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde almalıdır. Taraflardan biri, MKA'nın getirilerinden kendi faaliyet özelinde herhangi bir şekilde faydalanmadığında da bir MKA katılımcısı olarak kabul edilemez.

Taraflardan biri, MKA çerçevesinde üstlendiği belirli riskler üzerinde kontrol sahibi değilse ve bu riskleri karşılayacak finansal kapasiteye sahip değilse; bu taraf, gerçekleştirdiği fonksiyonlara dayanarak MKA'nın amaçladığı getiriler üzerinde pay sahibi olamayacağından, gene katılımcı olarak değerlendirilmeyecektir.

Bu çerçevede bir MKA katılımcısı;

- (i) MKA'ya katılımın sağlayacağı risk içeren olanaklara ilişkin riskleri üstlenmek, ertelemek veya bunları almama kararları verme kapasitesine sahip olmalı ve bu karar verme fonksiyonunu fiili olarak yerine getirmelidir.
- (ii) (ii) Sağlanan olanağın getirdiği risklere karşılık verip vermeyeceğine veya nasıl karşılık vereceğine dair konularda karar verme kapasitesine sahip olmalı ve bu fonksiyonu fiili olarak yerine getirmelidir.

MKA katılımcılarının tüm MKA faaliyetlerini kendi kadrolarıyla gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Dışarıdan temin edilen fonksiyon üzerinde MKA katılımcılarından en azından birinin kontrol sağlaması, bu gerekliliklerdendir. MKA faaliyetlerinin dışarıdan sağlandığı durumlarda, MKA katılımcılarına hizmet ve diğer katkılar sağlayan işletmeye emsaline uygun bir ödeme yapılması gerekmektedir. İşletmenin MKA katılımcılarından bir veya daha fazlasının ilişkili işletmesi olması durumunda, emsaline uygun bedel, yerine getirilen fonksiyonlar, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskleri de kapsayan genel prensiplerin yanı sıra hizmetlere ve/veya herhangi bir gayri maddi varlığa ilişkin emsale uygun bedeli etkileyen hususlar çerçevesinde belirlenmektedir.

## MKA'dan beklenen faydalar

Beklenen faydalara ilişkin tarafların payları, elde edilmesi beklenen ek gelir veya maliyet tasarrufları veya her bir katılımcının anlaşma sonucu elde etmeyi beklediği diğer faydalara dayanarak tahmin edilebilmektedir. Uygulamada özellikle hizmet MKA'ları için sıklıkla kullanılan bir yaklaşım; beklenen faydalardaki paylarını katılımcılara, geçerli bir dağıtım anahtarı kullanarak yansıtmaktır. Muhtemel dağıtım anahtarları; satışlar (ciro), kârlar, kullanılan veya üretilen ya da satılan birimler, çalışan sayıları, vb. olabilmektedir.

Çoğunlukla geliştirme MKA'larında olmak üzere, bir MKA faaliyetinin faydalarının kısmen veya tamamen sadece maliyetlerin oluştuğu yıl değil, gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesi durumunda; katkıların dağılımında, söz konusu faydalardan katılımcıların alacakları paylara ilişkin tahminler hesaba katılır. Tahminlerin kullanımı, vergi idareleri açısından tahminlerin dayandırıldığı varsayımların teyit edilmesine ve tahminlerin fiili sonuçlardan önemli ölçüde farklılık arz ettiği durumlara ilişkin olarak problemlere yol açabilmektedir. MKA faaliyetlerinin, beklenen faydaların fiilen gerçekleşmesinden yıllar önce sona ermesi durumunda, bu sorunlar daha da ağırlaşabilmektedir. Özellikle faydaların gelecekte gerçekleşmesinin beklendiği durumlarda bir MKA'da; nispi katkı payı oranlarının, tarafların nispi faydalarındaki değişimle sonuçlanan durumlardaki değişimi yansıtmak şeklinde MKA'nın yürürlük süresi boyunca kademeli olarak güncellenmesinin sağlanması uygun olabilmektedir. Fiili fayda paylarının tahminlerden önemli ölçüde farklılık arz ettiği durumlarda, yapılan tahminlerin karşılaştırılabilir durumlardaki bağımsız işletmeler tarafından kabul edilebilir olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin vergi idarelerince araştırılması uygun olabilmektedir; bu araştırma güncel veriler itibarıyla değil, katılımcılar tarafından geçmişte öngörülebilir tüm gelişmeler dikkate alınarak gerçekleştirilmelidir.

## Her bir katılımcının katkısının değeri ve dengeleyici ödemeler

Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca her bir katılımcının katkısı, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir durumlarda sağlayacağı katkı değeriyle uyumlu olmalıdır. Başka bir ifadeyle emsallere uygunluk ilkesinin karşılanması amacıyla; katkıların değerlendirilmesi genellikle, ortak paylaşılan riskler ve MKA'daki katılımcıların ortak faydalarının mahiyeti ve derecesi de göz önünde bulundurulmak suretiyle yapıldıkları andaki değerleriyle yapılmalıdır. Dengeleyici ödemeler, katılımcılar tarafından nispi katkılarının beklenen nispi faydalarından düşük olması durumunda, aradaki farkı kapatmak amacıyla yapılmaktadır. Bu tür ayarlamalar, katılımcılar tarafından MKA'ya dâhil olma esnasında öngörülebileceği gibi, beklenen faydalardan elde edecekleri payları ve/veya katkılarının değerine ilişkin periyodik yeniden değerlemelerin bir sonucu olarak da ortaya çıkabilmektedir.

## Örneğin;

A Şirketi ve B Şirketi, bir ÇUİ<sup>2</sup> grubunun birer üyesidir ve bir MKA'ya katılmaya karar verirler. A Şirketi Hizmet 1, B Şirketi de Hizmet 2 sunmaktadır. A ve B Şirketlerinin her ikisi de her iki hizmetin "tüketicisi" konumundadır (yani, A Şirketi B Şirketinin sunduğu Hizmet 2'den, B Şirketi de A Şirketinin sunduğu Hizmet 1'den faydalanmaktadır).

Hizmetlerin maliyetleri ve değerlerinin aşağıda gösterildiği şekilde olduğu varsayalım:

Hizmet 1'in sağlanmasının maliyeti (A Şirketinin üstlendiği maliyet)	Birim başına 100
Hizmet 1'in değeri (A Şirketinin B Şirketinden Hizmet 1 için talep edeceği emsal bedel)	Birim başına 120
Hizmet 2'nin sağlanmasının maliyeti (B Şirketinin üstlendiği maliyet)	Birim başına 100
Hizmet 2'nin değeri (B Şirketinin A Şirketinden Hizmet 2 için talep edeceği emsal bedel)	Birim başına 105

Yıl 1 ve takip eden yıllarda A Şirketi gruba 30 birim Hizmet 1 sağlamakta, B Şirketi ise 20 birim Hizmet 2 sağlamaktadır. MKA çerçevesinde maliyet ve faydaların hesaplanması şu şekildedir:

A Şirketinin hizmet sağlamanın maliyeti (30 birim * 100):	3.000 (Toplam maliyetin %60'ı)
B Şirketinin hizmet sağlamanın maliyeti (20 birim * 100):	2.000 (Toplam maliyetin %40'ı)
Gruba toplam maliyet	5.000

A Şirketince yapılan katkıların değeri (30 birim * 120):	3.600 (Toplam katkının %63'ü)
B Şirketince yapılan katkıların değeri (20 birim * 105):	2.100 (Toplam katkının %37'si)
MKA çerçevesinde yapılan toplam katkılar	5.700

A ve B Şirketlerinin her biri 15 birim Hizmet 1 ve 10 birim Hizmet 2 tüketmektedir.

A Şirketine sağlanan fayda:	
Hizmet 1: 15 birim * 120 birim başına	1.800
Hizmet 2: 10 birim * 105 birim başına	1.050
Toplam	2.850 (5.700'lük toplam miktarın %50'si)

B Şirketine sağlanan fayda:	
Hizmet 1: 15 birim * 120 birim başına	1.800
Hizmet 2: 10 birim * 105 birim başına:	1.050
Toplam	2.850 (5.700'lük toplam miktarın %50'si)

<sup>2</sup> Çok Uluslu İşletme

MKA çerçevesinde A ve B Şirketlerinin katkılarının değeri beklenen faydadaki oransal paylarıyla, yani %50, uyumlu olmalıdır. MKA kapsamındaki katkıların toplam değeri 5.700 olduğundan, bu her iki tarafın da 2.850'lik bir katkıda bulunması gerektiği anlamına gelir. A Şirketinin aynı katkısının değeri 3.600, B şirketinin aynı katkısının değeri 2.100'dür. Bu durumda B Şirketinin A Şirketine 750'lik bir dengeleyici ödemesi yapması gerekmektedir. Bu durum, B şirketinin katkısını 2.850'ye yükseltirken; A şirketinin katkısını da aynı miktara indirecektir.

Katkıların, değer değil de maliyetler üzerinden ölçülmesi durumunda, A ve B Şirketlerinin her ikisi de toplam faydanın

%50'sini elde ettiklerinden, toplam maliyetlerin %50'şerlik kısmı veya her biri 2.500 birimi kadar katkıda bulunmak durumunda olacaktır. Yani B Şirketi, A Şirketine (750 yerine) 500'lük bir dengeleyici ödeme yapacaktır.

MKA'nın yokluğunda A Şirketi 10 birim Hizmet 2'yi emsal fiyat olan 1.050'den satın alacak, B Şirketi de 15 birim Hizmet 1'i emsal fiyat olan 1.800'den satın alacaktır. Bu durumda da net sonuç, B Şirketinin A Şirketine 750'lik bir dengeleyici ödeme yapmasıdır. Yukarıda görülebileceği üzere bu emsallere uygun sonuç, sadece katkıların değer üzerinden ölçülmesi durumunda elde edilebilmektedir<sup>3</sup>.



<sup>3</sup> OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2022

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



## Super tax incentive for company mergers

"Bill of Law on Restructuring of Certain Receivables and Making Amendments on Certain Laws" has been presented to Grand National Assembly of Türkiye on January 27, 2023. The above bill of law is substantially a "tax amnesty" and parallel to other tax amnesties introduced in previous years.

There are interesting tax regulations in the bill of law. One of these is that the portion of the financing expenses related to participation shares and share purchases in transfer transactions can be subject to deduction in the transferee company in the Corporate Tax Law ("CTL").

For this purpose, paragraph 3 of Article 5 of the CTL is amended as follows: "It is not accepted to deduct the expenses of corporations regarding their income exempted from corporate tax or the losses arising from their activities within the scope of the exemption from the non-exempt corporate income. In so far, the financing expenses related to the purchase of participation shares, including those incurred after the transfer transactions made within the scope of Article 19 of the Law, can be deducted from the corporate income." Thus, "in cases where a company that participates in a company participates or merges (transfer) with the participating company (transfer), the financial expenses incurred due to the purchase of participation shares and corresponding to the transfer, can be deducted at the transferee company.

In essence, "debt push down to the participated company" is, in essence, the deduction of the credit used in the acquisition of the subsidiary by a merger (transfer) by participating in a company purchased with credit instead of equity. The parent company can be established for reasons such as the obligation of a jurisdiction to form a company to participate in the tender, and the credit is first provided to this company (special purpose company, "SPV"). However, the repayment of this loan is dependent on the operating company's transfer of dividends to the parent company, and the lower the corporate tax in the subsidiary, the higher the return on investment / payback period. That's why the SPV is transferred to the participating company and the loan interest is charged to that company.

With the bill of law, the "debt push down" process with the bill of law will enter into force on the date of publication in the Official Gazette, to be applied to the income and earnings obtained after January 1, 2023, with the approval of the law by the Parliament.

*This is the summary of the article published in the Economist magazine's issue 2023/03, dated 05.02.2023.*

# Examination of Cost Contribution Arrangements (CCAs) in terms of transfer pricing

A CCA is a contractual arrangement among business enterprises to share the contributions and risks involved in the joint development, production or the obtaining of intangibles, tangible assets or services with the understanding that such intangibles, tangible assets or services are expected to create benefits for the individual businesses of each of the participants.

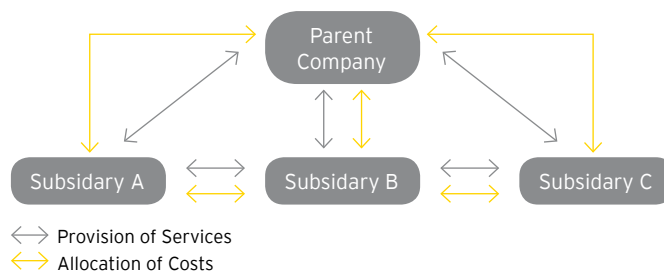
A CCA is a contractual arrangement rather than necessarily a distinct juridical entity or fixed place of business of all the participants. A CCA does not require the participants to combine their operations in order, for example, to exploit any resulting intangibles jointly or to share the revenues or profits. Rather, CCA participants may exploit their interest in the outcomes of a CCA through their individual businesses. The transfer pricing issues focus on the commercial or financial relations between the participants and the contributions made by the participants that create the opportunities to achieve those outcomes.

The contractual agreement provides the starting point for delineating the actual transaction. In this respect, no difference exists for a transfer pricing analysis between a CCA and any other kind of contractual arrangement where the division of responsibilities, risks, and anticipated outcomes as determined by the functional analysis of the transaction is the same.

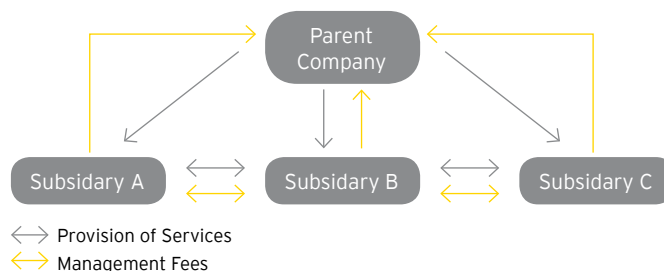
A key feature of a CCA is the sharing of contributions. In accordance with the arm's length principle, at the time of entering into a CCA, each participant's proportionate share of the overall contributions to a CCA must be consistent with its proportionate share of the overall expected benefits to be received under the arrangement. Further, in the case of CCAs involving the development, production or obtaining of intangibles or tangible assets, an ownership interest in any intangibles or tangible assets resulting from the activity of the CCA, or rights to use or exploit those intangibles or tangible assets, is contractually provided for each participant. For CCAs for services, each participant is contractually entitled to receive services resulting from the activity of the CCA.

In practice it is sometimes difficult to differentiate between (shared) intra-group services - including cost pools - and CCAs on services not creating IP. The following figures is intended to help reviewers to differentiate between the two concepts.<sup>1</sup>

## Cost Contribution Arrangements



## Intra-group Services



CCAs on services not creating IP	Intra-group services
Agreement to share costs, risks and benefits where all participants contribute in cash or in kind.	Intra-group services are limited to the provision or acquisition of a service by members of the MNE Group. The risk of not successfully and efficiently providing the service is generally borne by the service provider.
If participants join or leave a CCA, shares should be adjusted/rebalanced in accordance with the ALP <sup>2</sup> .	Terminating or extending the service agreement to other participants has generally no implication on other service recipients.
Written agreements are highly recommended for reasons of having the CCA accepted or recognised by tax administrations. They are even compulsory in some MS. A written agreement and/or appropriate documentation is important for the reviewer when examining the implementation/performance of the CCA.	In practice, formal contracts are not always available. The agreement often is limited to the direct relationship between the provider and the recipient of the service. It should be feasible to demonstrate that from the perspective of the provider the service has been rendered and from the perspective of the recipient the service provides economic or commercial value to enhance his commercial position.
As all participants are contributing to a common activity and share costs and the contributions reflect the expected benefits, contributions are usually valued at costs.	The profit element charged by the provider of the service is usually a key element as the provider will not share profits with the recipients.
The allocation of the costs is based on the expected benefits for each participant from the CCA.	The allocation key is based on the extent each company has requested/received or is entitled to the service.

<sup>1</sup> EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP), 7 Haziran 2012

<sup>2</sup> Arm's Length Principle

## Types of CCAs

Two types of CCAs are commonly encountered: those established for the joint development, production or the obtaining of intangibles or tangible assets (“development CCAs”); and those for obtaining services (“services CCAs”). Although each particular CCA should be considered on its own facts and circumstances, key differences between these two types of CCAs will generally be that development CCAs are expected to create ongoing, future benefits for participants, while services CCAs will create current benefits only.

Development CCAs, in particular with respect to intangibles, often involve significant risks associated with what may be uncertain and distant benefits, while services CCAs often offer more certain and less risky benefits. These distinctions are useful because the greater complexity of development CCAs may require more refined guidance, particularly on the valuation of contributions, than may be required for services CCAs, as discussed below. However, the analysis of a CCA should not be based on superficial distinctions: in some cases, a CCA for obtaining current services may also create or enhance an intangible which provides ongoing and uncertain benefits, and some intangibles developed under a CCA may provide short-term and relatively certain benefits.

## Applying the arm’s length principle

For the conditions of a CCA to satisfy the arm’s length principle, the value of participants’ contributions must be consistent with what independent enterprises would have agreed to contribute under comparable circumstances given their proportionate share of the total anticipated benefits they reasonably expect to derive from the arrangement. What distinguishes contributions to a CCA from any other intra-group transfer of property or services is that part or all of the compensation intended by the participants is the expected mutual and proportionate benefit from the pooling of resources and skills.

In addition, particularly for development CCAs, the participants agree to share the upside and downside consequences of risks associated with achieving the anticipated CCA outcomes. As a result, there is a distinction between, say, the intra-group licensing of an intangible where the licensor has borne the development risk on its own and expects compensation through the licensing fees it will receive once the intangible has been fully developed, and a development CCA in which all parties make contributions and share in the consequences of risks materialising in relation to the development of the intangible and decide that each of them, through those contributions, acquires a right in the intangible.

The expectation of mutual and proportionate benefit is fundamental to the acceptance by independent enterprises of an arrangement for sharing the consequences of risks materialising and pooling resources and skills. Independent enterprises would require that the value of each participant’s proportionate share of the actual overall contributions to the arrangement is consistent with the participant’s

proportionate share of the overall expected benefits to be received under the arrangement. To apply the arm’s length principle to a CCA, it is therefore a necessary precondition that all the parties to the arrangement have a reasonable expectation of benefit. The next step is to calculate the value of each participant’s contribution to the joint activity, and finally to determine whether the allocation of CCA contributions (as adjusted for any balancing payments made among participants) accords with their respective share of expected benefits. It should be recognised that these determinations are likely to bear a degree of uncertainty, particularly in relation to development CCAs. The potential exists for contributions to be allocated among CCA participants so as to result in an overstatement of taxable profits in some countries and the understatement of taxable profits in others, measured against the arm’s length principle. For that reason, taxpayers should be prepared to substantiate the basis of their claim with respect to the CCA.

## Determining participants

Because the concept of mutual benefit is fundamental to a CCA, it follows that a party may not be considered a participant if the party does not have a reasonable expectation that it will benefit from the objectives of the CCA activity itself (and not just from performing part or all of the subject activity), for example, from exploiting its interest or rights in the intangibles or tangible assets, or from the use of the services produced through the CCA. A participant therefore must be assigned an interest or rights in the intangibles, tangible assets or services that are the subject of the CCA and have a reasonable expectation of being able to benefit from that interest or those rights. An enterprise that solely performs the subject activity, for example performing research functions, but does not receive an interest in the output of the CCA, would not be considered a participant in the CCA but rather a service provider to the CCA.

As such, it should be compensated for the services it provides on an arm’s length basis external to the CCA. Similarly, a party would not be a participant in a CCA if it is not capable of exploiting the output of the CCA in its own business in any manner.

A party would also not be a participant in a CCA if it does not exercise control over the specific risks it assumes under the CCA and does not have the financial capacity to assume these risks, as this party would not be entitled to a share in the output that is the objective of the CCA based on the functions it actually performs.

In particular, this implies that a CCA participant must have;

- (i) the capability to make decisions to take on, lay off, or decline the risk-bearing opportunity presented by participating in the CCA, and must actually perform that decision-making function and
- (ii) the capability to make decisions on whether and how to respond to the risks associated with the opportunity and must actually perform that decision-making function.

It is not necessary for the CCA participants to perform all of the CCA activities through their own personnel. Such requirements include exercising control over the outsourced functions by at least one of the participants to the CCA. In cases where CCA activities are outsourced, an arm's length charge would be appropriate to compensate the entity for services or other contributions being rendered to the CCA participants. Where the entity is an associated enterprise of one or more of the CCA participants, the arm's length charge would be determined including inter alia consideration of functions performed, assets used, and risks assumed, as well as the special considerations affecting an arm's length charge for services and/or in relation to any intangibles, (including the guidance on hard-to-value intangibles).

## Expected benefits from the CCA

The relative shares of expected benefits might be estimated based on the anticipated additional income generated or costs saved, or other benefits received by each participant as a result of the arrangement. An approach that is frequently used in practice, most typically for services CCAs, would be to reflect the participants' proportionate shares of expected benefits using a relevant allocation key. The possibilities for allocation keys include sales (turnover), profits, units used, produced, or sold; number of employees, and so forth.

To the extent that a material part or all of the benefits of a CCA activity are expected to be realised in the future and not solely in the year the costs are incurred, most typically for development CCAs, the allocation of contributions will take account of projections about the participants' shares of those benefits. The use of projections may raise problems for tax administrations in verifying the assumptions based on which projections have been made and in dealing with cases where the projections vary markedly from the actual results. These problems may be exacerbated where the CCA activity ends several years before the expected benefits actually materialise. It may be appropriate, particularly where benefits are expected to be realised in the future, for a CCA to provide for possible adjustments of proportionate shares of contributions over the term of the CCA on a prospective basis to reflect changes in relevant circumstances resulting in changes in relative shares of benefits. In situations where the actual shares of benefits differ markedly from projections, tax administrations might be prompted to enquire whether the projections made would have been considered acceptable by independent enterprises in comparable circumstances, taking into account all the developments that were reasonably foreseeable by the participants, without using hindsight.

## The value of each participant's contribution and balancing payments

Under the arm's length principle, the value of each participant's contribution should be consistent with the value that independent enterprises in comparable circumstances would have assigned to that contribution. That is, contributions must generally be assessed based on their value at the time they are contributed, bearing in mind the

mutual sharing of risks, as well as the nature and extent of the associated expected benefits to participants in the CCA, in order to be consistent with the arm's length principle. Balancing payments may be made by participants to "top up" the value of the contributions when their proportionate contributions are lower than their proportionate expected benefits. Such adjustments may be anticipated by the participants upon entering into the CCA or may be the result of periodic re-evaluation of their share of the expected benefits and/or the value of their contributions.

### For example;

Company A and Company B are members of an MNE group and decide to enter into a CCA. Company A performs Service 1 and Company B performs Service 2. Company A and Company B each "consume" both services (that is, Company A receives a benefit from Service 2 performed by Company B, and Company B receives a benefit from Service 1 performed by Company A).

Assume that the costs and value of the services are as follows:

Costs of providing Service 1 (cost incurred by Company A)	100 per unit
Value of Service 1 (i.e. the arm's length price that Company A would charge Company B for the provision of Service 1)	120 per unit
Costs of providing Service 2 (cost incurred by Company B)	100 per unit
Value of Service 2 (i.e. the arm's length price that Company B would charge Company A for the provision of Service 2)	105 per unit

In Year 1 and in subsequent years, Company A provides 30 units of Service 1 to the group and Company B provides 20 units of Service 2 to the group. Under the CCA, the calculation of costs and benefits are as follows:

Cost to Company A of providing services (30 units * 100 per unit)	3,000 (60% of total costs)
Cost to Company B of providing services (20 units * 100 per unit):	2,000 (40% of total costs)
Total cost to group	5,000
Value of contribution made by Company A (30 units * 120 per unit):	3,600 (63% of total contributions)
Value of contribution made by Company B (20 units * 105 per unit):	2,100 (37% of total contributions)
Total value of contributions made under the CCA	5,700

<sup>3</sup> Multinational Enterprises

Company A and Company B each consume 15 units of Service 1 and 10 units of Service 2:

Benefit to Company A:

Service 1: 15 units * 120 per unit	1,800
Service 2: 10 units * 105 per unit	1,050
<b>Total</b>	<b>2,850 (50% of total value of 5,700)</b>

Benefit to Company B:

Service 1: 15 units * 120 per unit	1,800
Service 2: 10 units * 105 per unit	1,050
<b>Total</b>	<b>2,850 (50% of total value of 5,700)</b>

Under the CCA, the value of Company A and Company B's contributions should each correspond to their respective proportionate shares of expected benefits, i.e., 50%. Since

the total value of contributions under the CCA is 5,700, this means each party must contribute 2,850. The value of Company A's in-kind contribution is 3,600 and the value of Company B's in-kind contribution is 2,100. Accordingly, Company B should make a balancing payment to Company A of 750. This has the effect of "topping up" Company B's contribution to 2,850; and offsets Company A's contribution to the same amount.

If contributions were measured at cost instead of at value, since Companies A and B each receive 50% of the total benefits, they would have been required contribute 50% of the total costs, or 2 500 each, i.e., Company B would have been required to make a 500 (instead of 750) balancing payment to A.

In the absence of the CCA, Company A would purchase 10 units of Service 2 for the arm's length price of 1,050 and Company B would purchase 15 units of Service 1 for the arm's length price of 1,800. The net result would be a payment of 750 from Company B to Company A. As can be shown from the above, this arm's length result is only achieved in respect of the CCA when contributions are measured at value<sup>4</sup>.



<sup>4</sup> OECD Transfer Pricing Guideline, 2022

*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.*

Şubat ayı "Gümrükte Gündem"i belirleyen başlıca gelişme ülkemizde yaşanan deprem felaketi nedeniyle yurtdışından gönderilen yardımlara yönelik muafiyetlerin belirlenmesi olmuştur. İlaveten, Şubat ayında, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karara İlişkin Tebliğ'de değişiklikler yapılmıştır.

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

## 1- Yurt dışından gönderilen yardım malzemelerinin vergi muafiyeti

Ticaret Bakanlığınca yayımlanan duyuruda ifade edildiği üzere, deprem nedeniyle zarar gören kişilere ücretsiz olarak dağıtılmak veya kullanımlarına sunulmak üzere yurt dışından gönderilen temel ihtiyaç maddeleri ile diğer eşyanın;

- ▶ Kamu kurum ve kuruluşlarına
- ▶ Kamu yararına çalışan derneklere
- ▶ Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara

gönderilmesi durumunda gümrük vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın ithal edilmesi mümkün bulunmaktadır.

İlgili Bakanlıklarca koordinasyonun düzenli yapılabilmesini teminen bu kapsamda gelen eşyanın aşağıda sayılan kurum/kuruluşlardan herhangi birinin adına gönderilmesi gerekmektedir.

- ▶ AFAD
- ▶ Ankara Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı
- ▶ Şanlıurfa Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı
- ▶ Kahramanmaraş Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı
- ▶ Adıyaman Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı
- ▶ Adana Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı
- ▶ Hatay Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı
- ▶ Diyarbakır Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı

Söz konusu eşyanın gümrük işlemlerinin yapılabilmesi için;

- ▶ Varsa taşıma belgesinin,
- ▶ Eşya listesinin (aşağıdaki örneğe uygun olarak)

geldiği gümrük idaresine sunulması yeterlidir.

## KRİZ HALİNDE ZARAR GÖRENLERE GÖNDERİLEN EŞYAYA AİT LİSTE

VASITA İLE İLGİLİ BİLGİLER	GELEN YÜK İLE İLGİLİ BİLGİLER		
Kamyon ise Ülkesi, Plakası; Gemi ise Adı ve Acentesi; Uçak ise Sefer Sayısı;	Eşyanın;		
	Cins ve nevi	Adedi	Ağırlığı

### 2- Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008- 32/34)'de değişiklik yapıldı.

23.02.2023 tarihli Resmî Gazete'de Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)'de değişiklik yapılmasına dair tebliğ yayımlanmıştır. Tebliğ ile yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir:

- ▶ Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2008-32/34)'in 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesi yürürlükten kaldırılmış,
- ▶ İlgili Tebliğ'de ikinci fıkradan sonra gelmek üzere 3 no'lu fıkra eklenmiş,
- ▶ Tebliğ'in mevcut 3'üncü fıkrasında ise "dahil" ibaresi "hariç", yedinci fıkrasında yer alan "20" ibaresi "40", "kıymetli maden" ibaresi "altın veya 200 kilogramı aşmamak üzere standart işlenmemiş gümüş" şeklinde değiştirilmiştir.

Anılan 3'üncü fıkra uyarınca, standart dışı işlenmemiş kıymetli madenlerin ithalinde Gümrük İdarelerine ayar raporu ibraz edilmesi zorunlu olup, bu ayar raporları yalnızca Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğüne düzenlenebilmektedir. Ancak; Dahilde İşleme Rejimi Kararı kapsamında gerçekleştirilen ve 5 kilograma kadar olan standart dışı kıymetli maden ithalat işlemlerinde özel ayar evlerince düzenlenen ayar raporları Bakanlık tarafından belirlenecek usul ve esaslar dahilinde kabul edilebilecektir.

Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.



## Sosyal güvenlikte son gelişmeler

Şubat ayında iş ve sosyal güvenlik alanında yaşanan gelişmeler aşağıda özetlenmiştir:

### A. EYT, TBMM'de kabul edildi.

Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi 30/01/2023 tarihinde TBMM'ye sunulmuş idi. Yaşanan deprem felaketi nedeniyle ertelenen meclis çalışmalarına yeniden başlandı. 28/02/2023 tarihindeki ilk oturumda da tüm partilerin oy birliğiyle ve küçük bir değişiklikle kanun teklifi kabul edildi. Kanun'un bu ay içinde Resmî Gazete'de yayımlanması ile yürürlüğe girmesi beklenmektedir.

Mart ayında yapılacak emeklilik başvurularında ilk maaşlar ise Nisan ayından itibaren ödenecektir. Emekli maaşlarında özellikle bazı iller bakımından yoğunluktan kaynaklı maaş hesaplama gecikmeleri söz konusu olabilir. Ancak önemli olan açıklanan başvuru kanallarından başvurunun yapılması olup, hak edilen maaşlar iler ki aylarda (ola ki gecikme oldu) toplu olarak hak sahiplerine ödeniyor olacaktır.

Temel olarak EYT düzenlemesini içerecek kanuna ilişkin hükümler şu şekildedir:

*"MADDE 1- 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.*

*"GEÇİCİ MADDE 95- Bu maddenin yürürlük tarihinden sonra aylık bağlanması için talepte bulunanlardan 17/7/1964 tarihli ve 506 sayılı Kanun'un geçici 81'inci maddesinin birinci fıkrasının (B) bendi, 2/9/1971 tarihli ve 1479 sayılı Kanun'un geçici 10'uncu maddesinin ikinci fıkrası, 17/10/1983 tarihli ve 2925 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesinin (B) bendi ve 8/6/1949 tarihli ve 5434 sayılı Kanun'un geçici 205'inci maddesi hükümlerine göre yaşlılık veya emekli aylığı bağlanacak olanlar, söz konusu hükümlerde yaş dışındaki diğer şartları taşımaları halinde yaşlılık veya emekli aylığından yararlanırlar. Bu fıkra esas alınarak geriye dönük herhangi bir ödeme yapılmaz ve geriye dönük hak talep edilemez.*

*Birinci fıkra kapsamında yaşlılık veya emekli aylığı talebinde bulunarak ilk defa yaşlılık veya emekli aylığı bağlanarlardan, yaşlılık veya emekli aylığı talebi nedeniyle işten ayrılış bildirgesi verilenlerin işten ayrılış tarihini takip eden 30 gün içerisinde en son çalışılan özel sektör işyerinde sosyal güvenlik destek primine tabi çalışmaya başlamaları halinde, sosyal güvenlik destek primine tabi çalışmaya başladığı tarihten itibaren bu Kanun'un geçici 14'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen sosyal güvenlik destek primi işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazinece karşılanır. Sosyal güvenlik destek primi işveren hissesi indiriminden yararlanan sigortalının işten ayrılması halinde, söz konusu sigortalıdan dolayı bu indirimden tekrar yararlanılamaz. Bu fıkroda yer alan indirimden, bu Kanun'un 81'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan diğer şartları sağlanmak kaydıyla yararlanılır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Bakanlık ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından müştereken belirlenir."*



TBMM'de kabul edilen Kanun ile;

**1.** 8/9/1999 (dahil) tarihinden önce malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası kapsamında çalışmaya başlayanlar ve 9/9/1999 (dahil) tarihinden sonra malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası kapsamında çalışmaya başlamalarına rağmen sigortalılık başlangıç tarihini geriye götürmeye imkân tanıyan ilgili mevzuat hükümlerine göre yapmış oldukları borçlanmalar ile sigortalılık başlangıç tarihi 8/9/1999 (dahil) öncesi olacak şekilde geriye götürülenler EYT'li kabul edilmektedir. Bu kişilerden sigortalılık süresi ve prim ödeme gün sayılarını tamamlayanlar yaşa bakılmaksızın, başvurmaları halinde emekli olabileceklerdir.

**2.** Sigortalılık süresi kadında 20, erkekte 25 yıl olarak uygulanacak olup, 4447 sayılı yasa ile 4/a sigortalılar için işe giriş tarihine göre değişen ve en çok 5975 gün aranan kademeli gün sayısına ilişkin tablo aşağıdadır:

Erkek Sigortalı için;		
İlk defa sigortalı olunan tarih	Sigortalılık süresi	Prim gün sayısı
24.11.1980 öncesi	25	5000
24.11.1980 - 23.05.1982	25	5075
24.05.1982 - 23.11.1983	25	5150
24.11.1983 - 23.05.1985	25	5225
24.05.1985 - 23.11.1986	25	5300
24.11.1986 - 23.05.1988	25	5375
24.05.1988 - 23.11.1989	25	5450
24.11.1989 - 23.05.1991	25	5525
24.05.1991 - 23.11.1992	25	5600
24.11.1992 - 23.05.1994	25	5675
24.05.1994 - 23.11.1995	25	5750
24.11.1995 - 23.05.1997	25	5825
24.05.1997 - 23.11.1998	25	5900
24.11.1998 - 23.05.1999	25	5975

Kadın Sigortalı için;		
İlk defa sigortalı olunan tarih	Sigortalılık süresi	Prim gün sayısı
24.05.1985 öncesi	20	5000
24.05.1985 - 23.05.1986	20	5075
24.05.1986 - 23.05.1987	20	5150
24.05.1987 - 23.05.1988	20	5225
24.05.1988 - 23.05.1989	20	5300
24.05.1989 - 23.05.1990	20	5375
24.05.1990 - 23.05.1991	20	5450
24.05.1991 - 23.05.1992	20	5525
24.05.1992 - 23.05.1993	20	5600
24.05.1993 - 23.05.1994	20	5675
24.05.1994 - 23.05.1995	20	5750
24.05.1995 - 23.05.1996	20	5825
24.05.1996 - 23.05.1997	20	5900
24.05.1997 - 23.05.1998	20	5975
24.05.1998 - 23.05.1999	20	5975
24.05.1999 - 08.09.1999	20	5975

**3.** Kısmi emeklilik (1999 öncesindeki 15 yıl sigortalılık süresi 50/55 yaş ve 3600 gün ile emeklilik) ETY kapsamına alınmamıştır. 1999 yılındaki düzenleme öncesi 3600 prim günü ve 15 yıl sigortalılık süresiyle kadınlar 50 yaş ve üstü, erkekler 55 yaş ve üzerinde kısmi emekli olabiliyordu. Bu kapsamdaki kişiler mevcut düzenlemede kadınlar 58 erkekler 60 yaşında emekli olabilecekler.

**4.** Staj sigortasının başlangıç sayılmasına ilişkin teklifte bir husus yer almamaktadır.

**5.** Prim gün sayısı eksik olanlar hizmet borçlanması veya hizmet ihyası (4/b hizmet ihyası, topluluk sigortası ihyası) ile eksik günlerini tamamlama imkanına sahip olacaklardır.

**6.** EYT kapsamında emekli olup, işten ayrılış bildirgesi verilenlerin işten ayrılış tarihini takip eden 30 gün içerisinde en son çalışılan özel sektör işyerinde SGDP'ye tabi olarak çalışmaları halinde 5 puanlık indirim hakları olacaktır. Ancak emekli olduktan sonra farklı bir işyerinde çalışmaya başlanması veya 30 günlük süreden sonra aynı işyerinden yapılacak işe girişlerde 5 puanlık indirim söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca sosyal güvenlik destek primi işveren hissesi indiriminden yararlanan sigortalının işten ayrılması halinde, söz konusu sigortalıdan dolayı bu indirimden tekrar yararlanılamaz. Bilindiği gibi, uzun vadeli sigorta kolları kapsamına giren sigortalıları istihdam eden özel sektör işverenlerine 1/10/2008 tarihinden itibaren malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası işveren hissesinden beş puanlık indirim uygulanmaktadır. İşverenler, mevcut uygulamada sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanları için bu indirimden yararlanamamaktadır.

**7.** 8 Eylül 1999 ve öncesi Bağ-Kur'lu kadın çalışanlar 7200 (20 yıl) prim gün sayısını, erkek çalışanlar 9000 prim günü (25 yıl) tamamladıklarında yaş şartı aranmadan EYT düzenlemesinden yararlanabilecekler.

**8.** 8 Eylül 1999 ve öncesi sigortalı olan Emekli Sandığı'na bağlı memurlardan kadınlar 7200 prim gün sayısını (20 yıl), erkekler de 9000 prim günü (25 yıl) tamamladıklarında düzenlemeden yararlanıp emekli olabilecek.

**9.** Kanunun Mart ayında Resmi Gazete'de yayımlanması, 2023/ Mart ayı içerisinde başvuru yapan hak sahiplerinin ilk maaşlarını Nisan ayında alabilmeleri mümkün olacaktır.

## **B. Deprem felaketi nedeniyle bazı illerde prim borçlarının ödenme ile SGKya verilmekle yükümlü olunan bilgi, belge ve beyannamelerin verilme süreleri ertelendi.**

Meydana gelen deprem felaketi tarihi itibarıyla **Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa, Elazığ illeri ve Sivas/ Gürün ilçelerinde** faaliyet gösteren işyerleri ile bu illerde çalışan veya ikamet eden sigortalılar 06/02/2023 ila 31/07/2023 tarihleri arasında 5510 sayılı Kanun'un 91'inci maddesi kapsamına (mücbir sebep hali) alınmıştır.

Buna göre mücbir sebep kapsamına alınan yerler için;

- a) 06/02/2023 ila 30/04/2023 tarihleri arasında, 5510 sayılı Kanuna göre vermekle yükümlü olunan her türlü bilgi, belge ve beyannamelerin (iş kazaları ile meslek hastalıkları bildirimleri dahil) 26/05/2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) Kuruma verilmesi halinde yasal süresi içinde verilmiş sayılacaktır.
- b) 06/02/2023 tarihinden önce ödeme süresi dolmuş mevcut prim borçları ile 2023 yılı Ocak, Şubat, Mart, Nisan, Mayıs, Haziran, aylarına ait prim borçları 5510 sayılı Kanun'un 89'uncu maddesinde belirtilen gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanmaksızın 31/08/2023 tarihine (bu tarih dahil) kadar ertelenecektir.
- c) Ödeme vadesi geçmiş borçları çeşitli kanunlar uyarınca yeniden yapılandırılmış veya 6183 sayılı Kanun uyarınca tecil ve taksitlendirilmiş olup, kapsama alınan illerdeki yerler için 06/02/2023 tarihi itibarıyla yapılandırma/taksitlendirme işlemleri bozma koşuluna girmemiş işveren, sigortalı ve hak sahiplerinin ödeme vadesi 06/02/2023 ila 31/07/2023 tarihleri arasında sona eren taksitlerini 31/08/2023 kadar ödemeleri halinde yasal süresi içinde ödenmiş sayılacaktır.
- d) Borçlanma ve ihya kapsamındaki borçlardan son ödeme tarihi 06/02/2023 ila 31/08/2023 tarihleri arasında olanlar için son ödeme tarihi 31/08/2023 olarak dikkate alınacaktır.
- e) Kontrol muayenesine tabi olanlardan kontrol muayene tarihleri 01/02/2023 ila 31/08/2023 tarihleri arasında olanların, kontrol muayene tarihleri 31/08/2023 olarak belirlenmiştir.
- f) Fazla veya yersiz ödemeler ve kamu zararlarından kaynaklanan kurum alacaklarından 06/02/2023 tarihi itibarıyla yapılandırma/taksitlendirme işlemleri bozma koşuluna girmemiş ve ödeme süresi dolmuş mevcut alacaklar ile 31/08/2023 tarihine kadar tahakkuk edecek olan alacakların son ödeme tarihi ilgili mevzuatı gereği gecikme zammı uygulanmaksızın 31/08/2023 tarihine (bu tarih dahil) ertelenecektir.

### C. Meslek mensuplarına ilişkin erteleme

06/02/2023 tarihinde meydana gelen Kahramanmaraş ili merkezli deprem felaketi nedeniyle işyeri deprem bölgesinde olmamakla birlikte hizmet aldığı meslek mensubu deprem bölgesinde faaliyet gösteren işverenler ile ilgili olarak Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından önce 23/02/2023 tarih ve 2023/08 sayılı "Meslek Mensuplarına İlişkin Erteleme" hakkında Genelge, ardından aynı kapsamda Malatya ili içinde 24/02/2023 tarih ve 2023/9 sayılı Genelge yayımlanmıştır.

Özetle;

18/02/2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliği'nin (Sıra No:1) 8'inci maddesine göre, MUHSGK'nın "SGK Bildirimleri" kısmının Kuruma verilmesinde işverenler yerine meslek mensuplarının aracı kılındığı, bir nevi işverenlerin bildirim yükümlülüğünün meslek mensuplarına devredildiği belirtilmiştir.

Aracılık yetkisi almış meslek mensupları ile mükellefler arasında düzenlenmiş olan "elektronik beyanname aracılık ve sorumluluk sözleşmesi/elektronik beyanname aracılık sözleşmesine" göre meslek mensupları beyannamenin doldurulması, elektronik ortamda gönderilmesi ve karşılığı tahakkuk fişlerinin alınmasından mükellefe, vergi dairesi ve SGK'ya karşı sorumlu olmuştur.

Açıklanan gerekçelerle;

- a. Mücbir sebep ilan edilen Adıyaman, Hatay, Kahramanmaraş ve Malatya illerinde faaliyet gösteren meslek mensupları ile 6/2/2023 tarihi itibarıyla aracılık ve sorumluluk sözleşmesi bulunan ve mücbir sebep ilan edilen yerler dışında işyeri bulunan işverenlerin, 2023/Ocak, Şubat ve Mart ayına ilişkin muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin "SGK Bildirimleri" kısmının 26/05/2023 tarihine kadar verilmesi, tahakkuk edecek prim borçlarının da 31/05/2023 tarihine kadar ödenmesi halinde yasal süresi içinde yerine getirilmiş sayılacaktır.
- b. Uygulama kapsamında bulunan işyerlerine ilişkin söz konusu erteleme işlemleri Gelir İdaresi Başkanlığından alınan bilgilere istinaden herhangi bir talep olmaksızın SGK tarafından otomatik olarak yapılacaktır.
- c. Otomatik olarak yapılan erteleme dışında kalan ancak bu Genelge kapsamında olduğunu iddia eden işverenler, ilgili vergi dairesinden erteleme kapsamında olduklarına dair belge alarak bağlı olunan SGM'ye başvurmaları ve bu kapsamda oldukları anlaşılması halinde erteleme işlemleri işveren intra-işveren-terkin ve ertelemeler-dönem bazında borç erteleme menuyu vasıtasıyla gerçekleştirilecektir.

### D. Deprem bölgesinde çalışma hayatı ile ilgili yeni düzenlemeler yapıldı.

22/02/2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan "Olağanüstü Hal Kapsamında Çalışma ve Sosyal Güvenlik Alanına İlişkin Alınan Tedbirlere Dair 125 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararı" ile işveren ve çalışanları ilgilendiren çok önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Düzenlemeler Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa illerinde geçerli olacaktır. Elazığ ve Sivas'ın Gürün ilçesi bu düzenleme kapsamı dışındadır.

#### 1. Deprem bölgesine özel "Kısa çalışma" uygulaması getirildi.

Olağanüstü hal ilan edilen illerde olağanüstü hal süresince depremlerin etkilerinden kaynaklı bölgesel kriz gerekçesi ile işverenlerin Türkiye İş Kurumuna yaptıkları kısa çalışma başvuruları için, depremden etkilenme durumuna göre çalışma ve sosyal güvenlik bakanlığınca belirlenecek il/ilçelerde bulunan işyerleri ve/veya deprem sebebiyle yıkık, acil yıkılacak, ağır veya orta hasarlı olduğunu belgeleyen işyerleri için iş müfettişi uygunluk tespiti beklenilmeksizin işverenlerin 4447/ Ek-2 madde kapsamındaki başvurusuna istinaden kısa çalışma ödeneği verilecektir. İşverenlerin hatalı bilgi ve belge vermesi nedeniyle yapılan fazla ödemeler ise yasal faizi ile geri alınacaktır.

## 2. İstihdamın korunması: Fesih yasağı

Olağanüstü hal (OHAL) ilan edilen illerde her türlü iş veya hizmet sözleşmesi 22/02/2023 tarihinden itibaren OHAL süresince 4857 sayılı İş Kanunu'nun 25/II maddesi ile diğer kanunların ilgili hükümlerinde yer alan ahlak ve iyiniyet kurallarına uymayan haller ve benzeri sebepler, belirli süreli iş veya hizmet sözleşmelerinde sürenin sona ermesi, işyerinin herhangi bir sebeple kapanması ve faaliyetinin sona ermesi, ilgili mevzuatına göre yapılan her türlü hizmet alımları ile yapım işlerinde işin sona ermesi halleri dışında işveren tarafından feshedilemeyecektir.

Yukarıda sayılan haller dışında iş sözleşmesini fesheden işveren veya işveren vekiline, sözleşmesi feshedilen her işçi için fiilin işlendiği tarihteki 4857 sayılı Kanun'un 39'uncu maddesine göre aylık brüt asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanır.

## 3. Deprem bölgesine özel "Nakdi ücret desteği" getirildi.

Olağanüstü hal ilan edilen illerde, 6/2/2023 tarihi itibarıyla iş sözleşmesi bulunan işçilerden, işvereni tarafından; 4447/ek-2 madde kapsamında, depremin etkilerinden kaynaklı bölgesel kriz gerekçesiyle yapılan kısa çalışma başvurusuna istinaden yeni bir hak sahipliği oluşmayanlar ile 6/2/2023 tarihi ve sonrasında depremin etkilerinden kaynaklı işyerinin kapanması veya kapatılması sebebiyle iş sözleşmesi feshedilen ve aynı 4447 sayılı Kanun kapsamında yeni bir işsizlik ödeneği hak sahipliği oluşmayanlara, herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşundan aylık aylığı almamak kaydıyla ve varsa daha önce başlatılabilecek durumda olan hak sahipliklerinden kalan süreler tamamlandıktan sonra, kısa çalışma uygulanan dönemde veya işsiz kaldıkları süre kadar olağanüstü hal süresini geçmemek üzere İşsizlik Sigortası Fonundan günlük 133,44 Türk lirası nakdi ücret desteği verilecektir. Yapılan ödemelerden damga vergisi hariç herhangi bir kesinti yapılmayacaktır.

İşverenlerin gerçeğe aykırı bilgi ve belge vermeleri nedeniyle yapılan fazla ödemeler yasal faizi ile işverenden geri alınacaktır.

NÜD'ten faydalananlardan GSS sigortalısı veya GSS sigortalısının bakmakla yükümlü olduğu kişi kapsamına girmeyenler, primleri işsizlik fonundan karşılanmak üzere ayrıca SGK sağlık hizmetlerinden 5510/60-g kapsamında faydalandırılacaklardır.

## 4. Diğer hususlar

18/10/2012 tarihli ve 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu kapsamındaki yetki tespitlerinin verilmesi, toplu iş sözleşmelerinin yapılması, toplu iş uyuşmazlıklarının çözümü ile grev ve lokavta ilişkin süreler olağanüstü hal ilan edilen illerde 6/2/2023 (bu tarih dâhil) tarihinden itibaren olağanüstü hal süresince uzatılmıştır.

Olağanüstü hal ilan edilen illerdeki işyerleri bakımından, 4857 sayılı Kanun'un 38'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan bir aylık süre (ücret kesme cezalarının 1 y içinde bakanlık hesabına yatırılması) olağanüstü hal süresince uzatılmıştır.



**19.09.2022 tarihli ve 38418978-125[5746-18/1]-42350 sayılı  
özelge (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı)**

**Konu:** Siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin yapılan harcamaların 5746 sayılı kanun kapsamında değerlendirilmesi.

**Özet:** İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- ▶ Şirketin Ar-Ge merkezinin bulunduğu ve ...Başkanlığı için sipariş usulüne göre Ar-Ge projeleri gerçekleştirdiği,
- ▶ Bu projelere ilişkin bazı işlerin ... Başkanlığı sözleşmesinde belirtilen alt yüklenicilerden tedarik edilebildiği,
- ▶ Alt yüklenicilerin de bu faaliyetlerini ayrıca Ar-Ge indirimine konu edebildiği belirtilmiş olup,
- ▶ Şirketin ... Başkanlığına yapmış olduğu siparişe dayalı Ar-Ge faaliyetlerinin bir kısmının, ...Başkanlığı ile şirket arasında imzalanan siparişe dayalı Ar-Ge sözleşmesinde belirtilen alt yüklenicilere yaptırılmasının, şirket ve alt yüklenici nezdinde siparişe dayalı Ar-Ge faaliyeti kapsamında mı, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler ya da ilk madde malzeme temini kapsamında mı değerlendirileceği,
- ▶ ... Başkanlığı ile yapılan siparişe dayalı Ar-Ge sözleşmesinde, Ar-Ge faaliyetinin yüklenicilerinin ve alt yüklenicilerinin bahse konu sözleşmede belirtilmiş olmasının ve/veya alt yüklenici firmaların yapmış olduğu Ar-Ge faaliyetlerinin fikri ve sınai mülkiyet haklarının ... Başkanlığına verilmesinin siparişe dayalı Ar-Ge mevzuatının değerlendirmesi açısından farklılık yaratıp yaratmayacağı,
- ▶ Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarının yarısının siparişi veren şirket olarak tarafınızdan indirim konusu yapılabilmesi durumunda, Ar-Ge harcamalarına ilişkin yazılı bildirim ne şekilde yapılacağı,
- ▶ Alt yükleniciden siparişe dayalı Ar-Ge sözleşmesi çerçevesinde alınacak olan prototip, araç, gereç gibi malzemelerin ilk madde ve malzeme gideri olarak; teknik destek, teknik analiz, risk analizi ve raporlama gibi hizmetlerin ise dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet olarak ayrıca Ar-Ge indiriminde dikkate alınıp alınamayacağı konularında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

5746 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin;

- ▶ Birinci fıkrasında, "Ar-Ge ve tasarım indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre kurum kazancının ve

31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır..."

- Dokuzuncu fıkrasında, "Bu Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri tasarım faaliyetleri bu maddede belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir. Ancak Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim olarak dikkate alınabilir.

Bu oranları ayrı ayrı veya birlikte iki katına kadar artırmaya veya kanuni oranlarına kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Sipariş verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir. Sipariş verenler, Ar-Ge veya tasarım indirimi ile sipariş verilmesine ilişkin kâğıtlara ait damga vergisi istisnası dışındaki teşvik ve destek unsurlarından yararlanamaz."

hükümleri yer almaktadır.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin;

- "Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının kapsamı" başlıklı 7'nci maddesinin birinci fıkrasında, "Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda yer almaktadır:

a) İlk madde ve malzeme giderleri:

- 1) Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre amortismanına tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.
- 2) Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.

b) Amortismanlar:

- 1) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.

- 2) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.

...

- d) Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan alınan; mesleki veya teknik destek, test, laboratuvar ve analiz hizmetleri, hukuki veya bilimsel danışmanlık hizmetleri ile bu mahiyetteki diğer hizmet alımları kapsamında yapılan ödemelerdir. Bu şekilde alınan hizmetlere ilişkin harcamalar, proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının yüzde ellisini geçemez.

- "Siparişe dayalı Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri" başlıklı 14'üncü maddesinde,

- " (1) Kanun kapsamında Ar-Ge merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım merkezlerinin sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürüttükleri tasarım faaliyetleri Kanunda belirtilen indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanabilir.

- (2) Ar-Ge veya tasarım merkezleri tarafından siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge veya tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların sadece yüzde ellisi bu merkezler tarafından, bu harcamaların kalan yüzde ellisi ise siparişi veren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, Ar-Ge ve tasarım indirimi olarak dikkate alınabilir.

- (3) Bu uygulama, 1/3/2016 tarihinden sonra verilen siparişler dolayısıyla ortaya çıkacak Ar-Ge ve tasarım indirimleri için geçerlidir.

- (4) Sipariş verenin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin olmaması halinde Ar-Ge veya tasarım harcamasının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından indirilebilir. Bu kapsamda, Türkiye'de verilen gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde Ar-Ge ve tasarım indirim hakkına sahip olmayan kişilerce verilen sipariş üzerine yapılan projelerde, indirim hakkının tamamı Ar-Ge veya tasarım merkezi tarafından kullanılır. Sipariş verenler, Ar-Ge ve tasarım indirimi ile sipariş verilmesine ilişkin kâğıtlara ait damga vergisi istisnası dışında kalan bu Kanun kapsamındaki diğer teşvik ve destek unsurlarından yararlanamaz.

- (5) Her bir geçici vergilendirme ve hesap dönemi itibarıyla yararlanılabilecek toplam Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarının yarısı, Ar-Ge merkezi veya tasarım merkezi tarafından beyanname verme sürelerinin başlangıcından önce siparişi verene yazılı olarak bildirilir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- ▶ ... Başkanlığı ile yapılmış olunan sözleşme kapsamında, doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı siparişe dayalı olarak yapılan Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla, 5746 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin dokuzuncu fıkrası kapsamında indirim, istisna, destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabileceği mümkündür.
- ▶ Alt yüklenicilerin, doğabilecek tüm gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde şirkete ait olacak şekilde yaptığı siparişe dayalı Ar-Ge faaliyetleri, 5746 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin dokuzuncu fıkrası kapsamında değerlendirilmekle birlikte, gayri maddi hakların şirketin dışında üçüncü taraflara ait olacağı işlerin, şirketin dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet olarak dikkate alınması ve bu işlere ilişkin tutarın bahsi geçen Yönetmelikle belirlenen sınırlar kapsamında şirketin Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkündür.
- ▶ İlk madde ve malzeme alımları, Yönetmelik'in 7/1-a maddesi kapsamında; teknik destek, teknik analiz, risk analizi ve raporlama hizmetleri ise, Yönetmelik'in 7/1-d maddesi kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilebilecektir. Gayri maddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde şirkete ait olacağı şekilde yapılan prototip alımları, edinilen gayri maddi hakkın bir unsuru olarak değerlendirilecek; bunun dışındaki prototipe ilişkin giderler, ilk madde ve malzeme gideri olarak dikkate alınmıştır.
- ▶ Siparişe dayalı projelerde her bir geçici vergilendirme ve hesap dönemi itibarıyla yararlanılabilecek toplam Ar-Ge indirimi tutarının yarısı, beyanname verme sürelerinin başlangıcından önce siparişi verene, Ar-Ge faaliyetini gerçekleştiren Ar-Ge merkezi tarafından yazılı olarak bildirilecek olup bu yazılı bildirimle ilişkin özel bir şekil şartı söz konusu değildir.

## **02.09.2019 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-130[Özelge]-706983 sayılı özelge (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı)**

**Konu:** Yurt dışından gelen ya da yurt dışına giden yatlarla limanlarda verilen hizmetlerin Kanun'un 13/b maddesi kapsamında istisna olup olmadığı

**Özet:** 18.12.2017 tarih ve 2213829 evrak kayıt numaralı özelge talep formu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketin gemi ve yat acenteliği konusunda hizmet verdiği, şirket tarafından yurt dışından gelen ya da yurt dışına giden yatlarla limanlarda, seyirle ilgili her türlü belgenin ve seyir edecek olan yatlarda görevli personellerde (kaptan, aşçı, vb.) bulunması zorunlu belgelerin (gemi adamı belgesi vb.) hazırlanmasına ilişkin acentelik hizmeti verildiği belirtilerek, söz konusu hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlık görüşü talep edilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 13/b maddesinde, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/B-2.1. Kapsam" bölümünde;

"Bu hükme göre istisnanın uygulanması için hizmetin;  
- Liman ve hava meydanlarında,  
- Deniz ve hava taşıma araçları için,

yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla liman ve hava meydanlarında yapılmayan hizmetler deniz ve hava taşıma araçları için yapılsa bile istisnaya tabi olmazken; liman ve hava meydanlarında yapılmakla birlikte deniz ve hava taşıma araçları için yapılmayan hizmetlere de istisna uygulanması mümkündür.

İstisna kapsamına, liman ve hava meydanlarında yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dâhil olmak üzere, deniz ve hava taşıma araçları için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmet girmektedir. Bu kapsamda deniz ve hava taşıma aracına verilen temizlik, güvenlik gibi hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. İstisna kapsamındaki hizmetin nev'inin yanı sıra, hangi deniz veya hava taşıma aracı için verildiğinin faturada gösterilmesi şarttır.

İstisna kapsamındaki liman ve hava meydanlarının sınırları, alanları İdare tarafından belirlenmiş ve liman veya hava meydanı olarak tanımlanmış yerler olması gerekmektedir.

Bu kapsamda liman, sınırları İdare tarafından belirlenen, gemilerin güvence içinde yük ve yolcu alıp verebilecekleri veya yatabilecekleri, barınabilecekleri, rıhtım, iskele, şamandıra demir yerleri ve yaklaşma alanları ile kapalı ve açık depolama alanlarını, atık alım tesislerini, idari ve hizmet amacıyla kullanılan bina ve yapıları veya bunların bazı kısımları ve bu bölümlerin hepsine girişin kontrollü olduğu yerleri, diğer tüm yapıları, kullanımlı veya boş sahaları içine alan bölümleri içeren doğal ya da yapay deniz yerlerini ifade etmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 60 No.lu KDV Sirkülerinin "3.2.2. Deniz ve Hava Taşıma Araçları İçin Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetler" bölümünde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup, istisna kapsamına giren hizmetler Sirkülerin (3.2.2.1.) bölümünde, istisna kapsamına girmeyip vergiye tabi olan hizmetler ise (3.2.2.2.) bölümünde tanımlanmıştır.

Buna göre, şirket tarafından yurt dışından gelen ya da yurt dışına giden yatlarla limanlarda verilen seyirle ilgili her türlü belgenin ve seyir edecek olan yatlarda görevli personellerde (kaptan, aşçı, vb.) bulunması zorunlu belgelerin (gemi adamı belgesi vb.) hazırlanmasına ilişkin acentelik hizmeti Kanun'un 13/b maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

**23.02.2012 tarihli ve B.07.1.G  
İB.4.35.16.01-176300-240 sayılı özelge (İzmir  
Vergi Dairesi Başkanlığı)**

**Konu:** Sözleşmeye istinaden kesilen cezanın indirim konusu yapılması için fatura düzenlenmesinin şart olup olmadığı hk.

**Özet:** İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ..... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün .... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğu, ..... Genel Müdürlüğü .... İşletme Müdürlüğü ile yapılan palet alımına ilişkin sözleşmenin 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilen şartlara istinaden geciken mal bedeli üzerinden % 0,3 oranında ceza kesildiği, ilgili kurumun bu cezayı A4 kağıdına yazarak ödemelerden kesinti yapıldığını bildirdiği, bu kesinti miktarıyla ilgili adı geçen kurumdan fatura düzenlenmesi istenildiği halde kurumun böyle bir fatura düzenleyemeyeceklerini gönderilen kesinti belgesinin yeterli olduğunu bildirdiği belirtilerek, böyle bir belgeye istinaden gider yazılıp yazılamayacağı hususunda Başkanlık görüşü talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi yönünden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde safi kazancın tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup anılan maddenin (3) numaralı bendinde işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği, aynı Kanun'un 41'inci maddesinin (6) numaralı bendinde ise her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların (akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar ceza mahiyette tazminat sayılmaz.) gider olarak indirilmesinin kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, sözleşmede ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanların suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderlerinin gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz tarafından yapılan ödeme, sözleşmede ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlardan olduğundan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden bakılacak olursa, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükmüne, aynı Kanun'un 24'üncü maddesi ile de katma değer vergisi matrahına dahil olan unsurlara yer verilmiştir.

Bu itibarla, bir mal teslimi veya hizmetin karşılığını teşkil etmeyen veya buna bağlı olarak ortaya çıkmayan dolayısıyla malın süresinde teslim edilmemesi nedeniyle sadece sözleşme şartlarına uyulmaması sonucu ortaya çıkan tazminatlar katma değer vergisinin konusuna girmediğinden, tazminat tutarı üzerinden katma değer vergisi hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Vergi Usul Kanunu yönünden ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinde; bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, bu Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu hükme bağlanmış, 229'uncu maddesinde, fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmış, 232'nci maddesinde de fatura kullanmak mecburiyetinde olanlar sayılmıştır.

Aynı Kanun'un 242'nci maddesinde ise; "Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, .... Genel Müdürlüğü .... İşletme Müdürlüğü ile adı geçen şirket arasında düzenlenen palet alım sözleşmesinde belirtilen şartların yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde sözleşme hükmü gereğince adı geçen şirketten tahsil edilen cezai müeyyide, mal teslimi veya hizmet ifası kapsamında değerlendirilmese dahi tahsil edilen tutar için fatura düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, söz konusu ceza ödemesi karşılığında fatura düzenlenmemesi durumunda; bu ödemenin, söz konusu sözleşme, ödemeye dair makbuz, dekont vb. evrak ile tevsik edilmesi gerekmekte olup bu belgelerin muhafaza ve istenildiğinde ibraz edileceği tabiidir.

**Danıştay 4. Daire, 10.03.2022 tarihli ve  
2022/1519 sayılı karar**

**Konu:** Davacı şirketlerin oluşturduğu iş ortaklığı adına, takdir komisyonu kararlarına istinaden re'sen tarh edilen 2015 yılı vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile 2015/7-9, 10-12 dönemleri vergi ziyai cezalı geçici vergilerin kaldırılması ve tarhiyatların dayanağı olan takdir komisyonu kararlarının iptali istenilmiştir.

**Özet:** ... Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararda; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili maddeleri uyarınca iş ortaklıklarının ancak gerekli şartların varlığı ve mükelleflerce de talep edilmesi hâlinde kurumlar vergisi ve kurum geçici vergisi mükellefi olabilecekleri, davacı şirketlerce verilen 27/07/2015 tarihli "İşe Başlama Bildiriminde" kurumlar vergisi ile kurum geçici vergi mükellefiyetleri işaretlenmemesine rağmen, ilgili vergi dairesi müdürlüğü tarafından davacı şirketlerin oluşturduğu adı ortaklık adına re'sen kurumlar vergisi ve kurum geçici vergi mükellefiyeti tesis edildiği, takdir komisyonu tarafından somut verilere dayanılmaksızın ve yapılan taahhüt

işinin yıllara sâri olduğu hususu dikkate alınmadan matrah takdiri yapıldığından davacı iş ortaklığı adına tarh edilen vergi ve kesilen cezalarda hukukî isabet bulunmadığı, dava konusu cezalı tarhiyatların dayanağını oluşturan takdir komisyonu kararlarının iptali istemi hakkında ise, anılan kararların idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmaması nedeniyle incelenmesine olanak bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kısmen kabulüne, kısmen incelenmeksizin reddine karar verilmiştir.

**Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti:** 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.

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Karar sonucunda açıklanan nedenlerle; temyiz isteminin reddine, temyize konu ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:... K:... sayılı kararının onanmasına, temyiz giderlerinin istemde bulunan üzerinde bırakılmasına, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine, 10/03/2022 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.

#### **Danıştay 4.Daire, 07.03.2022 tarihli ve 2022/1293 sayılı karar**

**Konu:** Davacı şirket tarafından örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarı üzerinden hesaplanarak ihtirazi kayıtlı verilen 2016/5 dönemi katma değer vergisi beyannamesinde ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle ...sayılı tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen 846.029,74 TL tutarındaki katma değer vergisinin iptali ile fazladan tahakkuk ettirilen 846.029,74 TL tutarındaki katma değer vergisinin Vergi Usul Kanunu'nun 112/4 maddesine göre hesaplanacak faiziyle birlikte iadesi istenilmiştir.

**Özet:** İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: .... Vergi Mahkemesince verilen ...tarih ve E:..., K:...sayılı kararda; bir hesap dönemi içinde şirketin öz sermayesinin üç katını aşan borçlanmaların örtülü sermaye "sayılması", 2006 yılının başında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu vergi matrahının aşınmasını önleyici tedbir niteliğinde bir düzenlemedir. Mükelleflerin örtülü sermaye kapsamında ödedikleri faizlerin kâr payı sayılması Kanun'un açık ifadesi ile sadece gelir ve kurumlar vergisi uygulaması bakımından geçerli olduğu, her ne kadar Katma Değer Vergisi Kanunu 1. maddesinde kâr payı ve iştirak kazançları verginin konusu olarak sayılmasa da kanunda belirtilen söz konusu kâr payının,

kurumların doğrudan elde ettikleri başka bir deyişle ticari faaliyetleri sonucunda oluşan kârları olarak kabul edildiği, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler ise 3065 sayılı Kanun'a göre gerçek anlamda kâr payı olmayıp, söz konusu faizlerin Kanun hükmü uyarınca gelir ve kurumlar vergisi yönünden kâr payı sayılacağı, sadece kazanç vergileri için kâr payı olarak isimlendirileceği Kanun lafzından çıkan bir sonuç olduğu, kaldı ki örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin katma değer vergisi açısından da kâr payı olarak nitelendirileceği yönünde Katma Değer Vergisi Kanunu'nda herhangi bir düzenleme bulunmadığı, anılan Kanun uyarınca kâr payı ve iştirak kazançları katma değer vergisi konuları arasında yer almamakla birlikte, ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç para verme işlemleri, 3065 sayılı Kanun'un 1. maddesinin 1. fıkrasına göre finansman hizmeti niteliğinde olup, finansman temininin, bir hizmet türü olarak katma değer vergisinin konusuna girdiğinde duraksama bulunmadığı, bu durumda, davacının ortağı olduğu şirkete sunulan finansman hizmeti karşılığında elde edilen faiz geliri için yapılan tahakkuklarda hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın reddine karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesince; istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu ve davacı tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir.

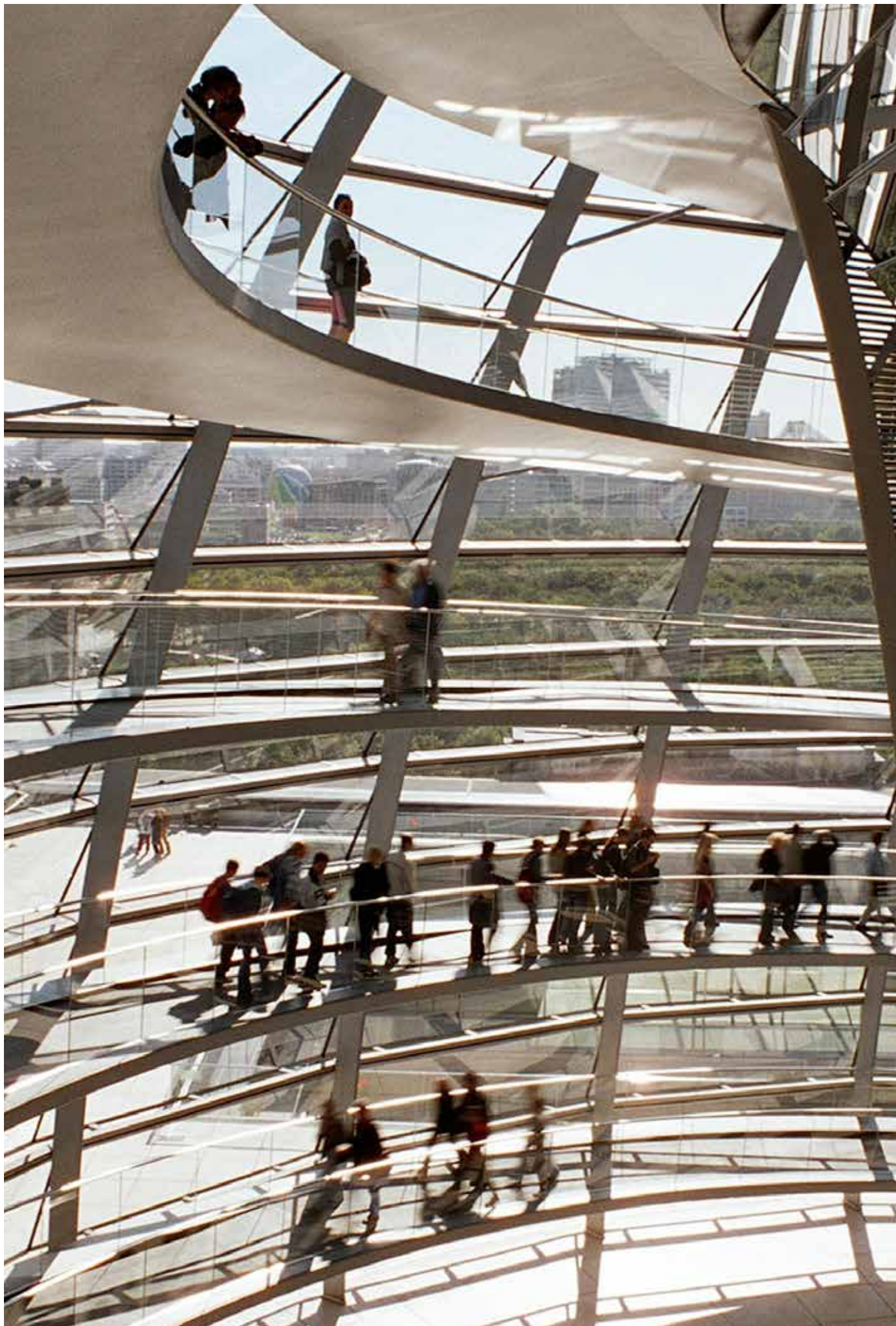
Davacı vekili tarafından, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizin kâr payı niteliğinde olduğu, KDV Kanunu'nda kâr payı üzerinden KDV alınabileceğine dair bir hüküm bulunmadığı, KDV Kanunu'nun 30. maddesinin gerekçesine göre indirim konusu yapılamayacak katma değer vergisinin, ticari kazançla ilgisi olmayan giderler için yüklenilen katma değer vergisinin anlaşılması gerektiği, kararın hukuka uygun olmadığı ve bozulması gerektiği ileri sürüldüğü anlaşılmaktadır.

Bölge idare mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı hâlinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; temyiz isteminin reddine, temyize konu ...Bölge İdare Mahkemesi .... Vergi Dava Dairesinin ...tarih ve E:..., K:...sayılı kararının onanmasına, temyiz giderlerinin istemde bulunan üzerinde bırakılmasına, 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (3) sayılı Tarife uyarınca, ...TL maktu karar harcından, varsa evvelce ödenen harcın mahsubundan sonra kalan harç tutarının temyiz eden davacıdan alınmasına, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine, 07/03/2022 tarihinde oybirliğiyle karar verilmiştir.





## Sirküler İndeks

No	Tarih	Konu
34	27.02.2023	Deprem nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki KDV iade uygulamasına ilişkin açıklamalar yapıldı.
33	23.02.2023	Deprem nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerler için 7256 ve 7326 sayılı yapılandırma yasalarındaki taksit süreleri yeniden belirlendi.
32	23.02.2023	31.12.2023 tarihine kadar yapılan prefabrik yapı ve konteyner teslimlerinde KDV oranı %1 olarak belirlendi.
31	20.02.2023	Deprem nedeniyle, kamu kurumları tarafından 31 Temmuz 2023 tarihine kadar yapılacak ödemelerde hak sahiplerinden vadesi geçmiş borç durumunu gösterir belge aranmayacaktır.
30	15.02.2023	Sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerine ilişkin olarak dağıtılmış kâr payı sayılan tutarlar üzerinden yapılması gereken tevkifatın oranı %0'a düşürüldü.
29	15.02.2023	Afetzedeler ve kamu kurumlarına 31.12.2023 tarihine kadar yapılan prefabrik yapı ve konteyner teslimlerinde KDV oranı %1'e indirildi.
28	14.02.2023	Deprem bölgesindeki akaryakıt teslimlerinde belge düzeni ve bedelsiz barınma hizmetlerindeki vergisel yükümlülükler.
27	13.02.2023	Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından deprem bağışlarının vergi mevzuatı karşısındaki durumuna ilişkin açıklamalar yapıldı.
26	13.02.2023	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.
25	08.02.2023	Borsada rayici olmayan yabancı paraların 31.12.2022 tarihi itibarıyla değerlendirilmesinde kullanılacak kurlar açıklandı.
24	08.02.2023	Deprem bölgesinde bulunan mükellefler için 31 Temmuz 2023 tarihine kadar mücbir sebep hali ilan edildi.
23	07.02.2023	Kahramanmaraş depremlerinde zarar gören afetzedeler için AFAD'ın açıkladığı banka hesaplarına yatırılan bağışların gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirimi.
22	31.01.2023	İade hakkı doğuran işlemlere ilişkin KDV iade talebinde bulunulabilecek asgari tutar 2.000 TL olarak belirlendi.
21	31.01.2023	1 Şubat'tan itibaren hasılat esasına göre vergilendirilecek mükellefler ve vergi oranı belirlendi.
20	30.01.2023	27 Ocak'ta TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin vergi mevzuatında değişiklikler içeren düzenlemeleri.
19	30.01.2023	27 Ocak'ta TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin "İşletme kayıtlarının düzeltilmesi"ne ilişkin düzenlemeleri.
18	30.01.2023	27 Ocak'ta TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin "Matrah ve vergi artırımı"na ilişkin düzenlemeleri.
17	28.01.2023	27 Ocak'ta TBMM'ye sunulan Kanun Teklifi'nin "Vergi alacaklarının yapılandırılması" ile ilgili düzenlemeleri.
16	27.01.2023	Bazı alacakların yeniden yapılandırılması, matrah artırımı ve işletme kayıtlarının düzeltilmesine ilişkin düzenlemeler içeren Kanun Teklifi TBMM Başkanlığına sunuldu.
15	26.01.2023	Kurumların yabancı paraları TL'ye dönüştürmelerinden elde ettikleri gelirler için geçerli olan istisna, 31.12.2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar için de uygulanacak.
14	18.01.2023	Ticaret siciline tescil edilen işlemler için mükelleflerin vergi dairesine bildirim yükümlülüğü kaldırılıyor.
13	16.01.2023	Motorlu araç ticareti yapan mükelleflerden teminat alınmasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
12	14.01.2023	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenenden farklı muhasebe tekniği kullanan kurumlarda yeniden değerlendirme değer artış fonu oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.
11	13.01.2023	7431 sayılı Kanun kapsamında yeniden belirlenen gelir vergisinden istisna yurt içi ve yurt dışı gündelik tutarları (01.01.2023-30.06.2023).
10	13.01.2023	7431 sayılı Kanun kapsamında yeniden belirlenen gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.01.2023-30.06.2023).
9	13.01.2023	7431 sayılı Kanun'la 2023 UEFA Şampiyonlar Ligi Finali'ne ilişkin KDV istisnası ile gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti getirildi.
8	11.01.2023	Finansal kiralama şirketlerinin yurt dışından sağladıkları kredilerde KKDF oranı %0 olarak belirlendi.
7	10.01.2023	2023 yılında uygulanacak yurt dışı gündelik tutarlarını belirleyen Cumhurbaşkanlığı Kararı yayımlandı.
6	05.01.2023	Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı ve çocuk yardımı tutarları (01.01.2023-30.06.2023).
5	02.01.2023	7420 sayılı Kanun'la getirilen ücret istisnalarının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.

## Vergi Takvimi

### 2023 Mart ayı mali yükümlülükler takvimi

10 Mart 2023 Cuma	16-28 Şubat 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
15 Mart 2023 Çarşamba	Şubat 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün mamulleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Tescile tabi olmayan motorlu taşıtlar) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2023 dönemi banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2023 dönemi özel iletişim vergisi (ÖİV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2023 dönemi kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
20 Mart 2023 Pazartesi	Şubat 2023 dönemi şans oyunları vergisi (ŞOV) beyannamesinin verilmesi ve verginin ödenmesi
27 Mart 2023 Pazartesi	1-15 Mart 2023 dönemi özel tüketim vergisi beyannamesinin (Petrol ve doğalgaz ürünleri) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2023 dönemi muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin (MPHB) verilmesi ve verginin ödenmesi
	Şubat 2023 dönemi damga vergisinin (DV) beyanı ve ödenmesi
	Şubat 2023 dönemi konaklama vergisinin beyanı ve ödenmesi
28 Mart 2023 Salı	Şubat 2023 dönemi katma değer vergisinin (KDV) beyanı ve ödenmesi
31 Mart 2023 Cuma	2022 yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi ve 1. taksit ödemesi
	Şubat 2023 dönemi haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi
	Şubat 2023 dönemi mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim formlarının (Form Ba-Bs) verilmesi
	Şubat 2023 dönemi sosyal güvenlik primlerinin (SGP) ödenmesi
	Şubat 2023 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

<b>Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)</b>	
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

<b>Gelir vergisinden istisna günlük ulaşım bedeli (KDV hariç)</b>	
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

**Arızî 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)
01.07.2022 - 31.12.2022	15.371,40
01.01.2023 - 30.06.2023	19.982,83

**Kurumlar Vergisi****Nakdi sermaye indirimi faiz oranları**

Uygulandığı yıl	Oran (%)
2020	19,62
2021	24,51
2022	13,47

**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
<b>Brüt asgari ücret</b>	<b>6.471,00</b>	<b>10.008,00</b>
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
<b>Net asgari ücret</b>	<b>5.500,35</b>	<b>8.506,80</b>

## 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 <sup>st</sup> degree disabled	4,400
For 2 <sup>nd</sup> degree disabled	2,600
For 3 <sup>rd</sup> 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)	
01.07.2022 - 31.12.2022	15,371.40	
01.01.2023 - 30.06.2023	19,982.83	
Corporate Tax		
Interest rates in terms of capital decrease in cash		
Year	Rate (%)	
2020	19.62	
2021	24.51	
2022	13.47	
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
<b>Gross minimum wage</b>	<b>6,471.00</b>	<b>10,008.00</b>
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
<b>Net minimum wage</b>	<b>5,500.35</b>	<b>8,506.80</b>

**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 çalışma dünyası oluşturmak

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

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

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

EY adı küresel organizasyonu temsil eder ve Ernst & Young Global Limited'in her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip olan, bir veya daha çok, üye firmasını temsil edebilir. Sınırlı sorumlu bir Birleşik Krallık şirketi olan Ernst & Young Global Limited müşteri hizmeti sunmamaktadır. 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](https://ey.com/tr_tr/privacy-statement) adresinden ulaşabilirsiniz. EY üye şirketleri yerel kanunların yasakladığı bölgelerde hukuk hizmeti sunmaz. Daha fazla bilgi için lütfen [ey.com](https://ey.com) adresini ziyaret edin.

© 2023 EY Türkiye.  
Tüm Hakları Saklıdır.

[ey.com/tr](https://ey.com/tr)  
[vergidegundem.com](https://vergidegundem.com)  
[facebook.com/ErnstYoungTurkiye](https://facebook.com/ErnstYoungTurkiye)  
[instagram.com/eyturkiye](https://instagram.com/eyturkiye)  
[twitter.com/EY\\_Turkiye](https://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.