DUYURU

DUYURU: 31.10.2016/76

02.10.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ***"293 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği"***nde, şirketimizce hazırlanan 02.09.2016/9 sayılı Tamim'de detaylı olarak açıklanan *"6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"* ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere ilişkin uygulama usul ve esasları açıklanmıştır.

Bu kapsamda, 6728 sayılı Kanunda yer alan;

- Yurtdışına hizmet veren işletmelerde istihdam edilenler için sağlanan ücret gelir vergisinden yapılacak olan indirimin uygulanmasına,
- Tek primli yıllık gelir sigortalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde yapılan değişikliklere,
- Ekonomi Bakanlığı'ndan alınan izin gereği faaliyet gösteren bölgesel yönetim merkezlerinde istihdam edilenler için sağlanan ücret gelir vergisi istisnasına,
- Bankalar, sigorta şirketleri, borsalar, ticaret ve sanayi odaları gibi kurumlar veya bunların personellerince oluşturulan emekli ve yardım sandıklarından alınan aylık ve tazminatların vergilendirilmesine

yönelik açıklamalar yapılmıştır.

I- 293 SERİ NO.LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

A- YURT DIŞINA HİZMET VEREN İŞLETMELERİN İSTİHDAM ETTİKLERİ HİZMET ERBABININ ÜCRETLERİNE İLİŞKİN İNDİRİM UYGULAMASI:

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89/1-13. ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 10/1-ğ. maddeleri gereğince;

"Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si"

gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınabilmektedir.

6728 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın mülga 33.maddesinde yapılan düzenleme ile, yukarıda belirtilen indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının gelir vergisi tarifesinin I. gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarının mahsup edilebilmesi imkanı getirilmiştir.

Ücret istisnasının uygulanmasında, yukarıda belirtilen hizmetlerden sadece birisinin veya şartları taşımak kaydıyla birden fazlasının verilmesinin herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Bununla birlikte, yıl içinde elde edilen toplam hasılatın %85 veya fazlasının söz konusu hizmetlerin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesinden kaynaklanması şarttır.

Ücretler için sağlanan indirimin hesaplanmasında, **münhasıran indirim kapsamında bulunan faaliyetlerde istihdam edilen ve fiilen bu işleri ifa eden** hizmet erbabına ilişkin ücretler esas alınacak olup, fiilen bu işlerde istihdam edilmeyenler ile destek personeline ait ücretler dolayısıyla indirimden yararlanılamayacaktır.

İndirim tutarı, asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan vergi tutarından mahsup edilecek ve her bir hizmet erbabı için ayrı ayrı olmak üzere her bir yıl için şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olarak hesaplanacaktır.

Sözü edilen indirimden, gerekli şartların gerçekleşmesi halinde, faaliyetin yapıldığı takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle yararlanılacaktır.

İndirim uygulamasına konu hak kazanılmış tutarların herhangi bir sebeple muhtasar beyanname üzerinden mahsup edilememesi durumunda mahsup edilemeyen tutarların, **takip eden vergilendirme dönemlerinde de** muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsubu mümkündür.

- ✓ **%85 ORANINDAKİ YURT DIŞI HASILATIN TESPİTİ:**

Yukarıda sayılan alanlarda faaliyette bulunan işverenlerin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması gerekmektedir. Toplam hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olduğu, **her hesap dönemi sonundaki gelir tablosunda yer alan yurt içi ve yurt dışı net satışlara ilişkin tutarlar** esas alınarak tespit edilecektir. İlgili faaliyet alanları için yurt dışından elde edilen hasılatın toplam hasılatın içindeki oranı %85'in altında kalan işletmelerin indirimden yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak hasılatın tespiti açısından, kayıtların ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir.

✓ **BİLDİRİM VE BEYAN:**

Yurt dışına hizmet veren işletmelerden indirim şartlarını taşıyanlarca, indirim tutarının hesaplaması amacıyla istihdam ettikleri hizmet erbabının (destek personeli hariç) bilgileri ile hizmet erbabının ücretleri, tevkif edilen vergi ve indirim tutarına ilişkin bilgilerin yer aldığı **"Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Uygulamasına İlişkin Bildirim"** (Ek:1) doldurulacaktır.

Yukarıdaki bildirimin, gelir vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı yılı takip eden yılın Mart ayında verilecek muhtasar beyanname (üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan ayında), kurumlar vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı hesap dönemini takip eden yılın dördüncü ayında verilecek muhtasar beyanname ekinde, ebeyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kağıt ortamında yetkili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

İndirilecek tutarlar, aylar itibarıyla söz konusu bildirimin "Mahsup Edilecek Tutara İlişkin Bilgiler" bölümünde gösterilecektir. Bu bölümün son sütununda yer alan genel toplam tutarı, muhtasar beyannamenin "Matrah ve Vergi Bildirimi" Tablosunun "Mahsup Edilen Vergiler" bölümünün 25 numaralı "GVK'nun 33. maddesi kapsamında mahsup edilecek kesinti tutarı" satırına aktarılacaktır.

✓ **YÜRÜRLÜK TARİHİ:**

Yukarıda belirtilen kanun düzenlemesi ve ilgili açıklamalar 01.01.2017 tarihi itibariyle yürürlüğe girecektir.

B- TEK PRİMLİ YILLIK GELİR SİGORTALARINDAN ELDE EDİLEN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİ:

✓ **TEK PRİMLİ YILLIK GELİR SİGORTALARINDAN YAPILAN ÖDEMELERE İLİŞKİN İSTİSNA:**

Sigorta süresi **en az on yıl veya ömür boyu olan** tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Sigorta süresi on yıldan daha az olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemeler ise gelir vergisi istisnası kapsamı dışındadır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından **on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde** yapılan ödemelere gelir vergisi istisnası uygulanmayacak, söz konusu ödemeler üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Tevkifat ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden yapılacak ve irat tutarı; varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek hesaplanacaktır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından **vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle** on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde ise irat tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

✓ TEK PRİMLİ YILLIK GELİR SİGORTALARINA YAPILAN AKTARIMLARDA GEÇERLİ İSTİSNA:

Tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketlerinden, on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlar ile bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlar kendilerine yapılan ödemeleri **sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırdıkları takdirde**, bu sigortalar için yatırılan kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları (bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil) **gelir vergisinden ve irat üzerinden yapılacak olan vergi tevkifatından** müstesna olacaktır.

Aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarı;

- Sigorta poliçelerinden yapılan aktarımlarda varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek hesaplanacak,

- Bireysel emeklilik sisteminden yapılan aktarımlarda ise, hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek hesaplanan tutar olacaktır.

Tevkifat yapılmaması için aktarım yapılan tek primli yıllık gelir sigortasının sigorta süresinin on yıl ve üzeri veya ömür boyu olması gerekmektedir.

Aktarım sonrasında tek primli yıllık gelir sigortalarından on yıl tamamlanmadan ödeme alarak ayrılma halinde, istisna edilen tutarlar üzerinden, sigorta poliçelerinden yapılan aktarımlarda %15, bireysel emeklilik sisteminden yapılan aktarımlarda ise % 10 oranında tevkifat yapılacaktır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde ise söz konusu irat tutarları üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

✓ GEÇİŞ DÖNEMİNDEKİ UYGULAMA:

Tek primli yıllık gelir sigortalarına ilişkin yukarıda belirtilen düzenlemelerin yürürlüğe girdiği 09.08.2016 tarihinden önce akdedilen tek primli yıllık gelir sigortası sözleşmelerine yukarıda belirtilen değişikliklerden önceki hükümler uygulanacaktır.

Dolayısıyla, 09.08.2016 öncesinde akdedilmiş olan bu türdeki sözleşmeler için yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesna olacaktır.

C- <u>BANKALAR, SİGORTA ŞİRKETLERİ, BORSALAR, TİCARET VE/VEYA SANAYİ ODALARI VEYA BUNLARIN PERSONELLERİ TARAFINDAN KURULAN SANDIKLARA TABİ OLARAK ÇALIŞAN KİŞİLERE YAPILAN ÖDEMELER İÇİN GEÇERLİ GELİR VERGİSİ İSTİSNASINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİK:</u>

6728 sayılı Kanun ile GVK'nın 23/1-11. ve 25/1-3. maddelerinde yapılan değişikliğe göre;

- 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara tabi olarak çalışanlara ödenen ücretler (ile emekli ikramiyeleri ve tazminatların), çalışılan süre esas alınarak, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek emekli, maluliyet, dul ve yetim aylık tutarı (emekli ikramiyeleri ve tazminatlar için en yüksek tazminat, yardım ve toptan ödeme tutarı) kadar olan kısmı gelir vergisinden istisna edilecektir.

- Bu tutarlardan fazla ödenen kısım ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer yandan, 6728 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye göre yukarıda belirtilen istisna tutarının hesaplanmasında, 30 yıldan aşağı olmamak üzere prim yatırılan süreler dikkate alınacaktır. Buna göre, istisna tutarının hesabında, en yüksek Devlet memuruna 30 yıl dikkate alınarak yapılan en yüksek ödeme tutarı dikkate alınacak, katılımcının 30 yıldan daha fazla süre ile prim yatırmış olması halinde ise fiilen prim yatırılan süreye bağlı olarak yapılan ödeme tutarı istisnanın hesaplanmasında esas alınacaktır.

Yukarıda belirtilen kanun düzenlemesi ve ilgili açıklamalar **<u>09.08.2016</u>** tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

D- <u>BÖLGESEL YÖNETİM MERKEZLERİNDE İSTİHDAM EDİLENLERE ÖDENEN ÜCRETLERE TANINAN GELİR VERGİSİ İSTİSNASI:</u>

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/1-14. maddesine eklenen (b) bendine göre, *"Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığı'ndan alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler"* gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Söz konusu istisna hükmünün uygulanabilmesi için;

- *İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de kanuni ve iş merkezinin bulunmaması (Türkiye'de kanuni ve iş merkezi bulunmayan kurumların ise tam mükellef oldukları Devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır),*

- *Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı (ücretli) ve yapılan ödemenin ücret olması,*

- *Dar mükellef kurumun ücret ödemesi yaptığı hizmet erbabının Ekonomi Bakanlığı'ndan alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde faaliyet izni kapsamında istihdam edilmesi,*

- *Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması,*

- *Ücretlerin döviz olarak ödenmesi*

gerekmektedir. Söz konusu düzenleme **01.09.2016** tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Saygılarımızla,

EK: YURT DIŞINA HİZMET VEREN İŞLETMELERDE İNDİRİM UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLDİRİM