

Kurumlar
Vergisi
Beyannamesi
Düzenleme
Kılavuzu

2011 Yılı Kazançları

Nisan 2012

Önsöz

Kurumlar vergisi mevzuatımızda köklü değişiklikler getirmiş olan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu esas alınarak ilkinin 2007 yılı kurum kazançlarına ilişkin olarak hazırlanmış ve sevk etmiş olduğumuz *KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME KILAVUZU*, mevzuatımızdaki değişikliklere paralel olarak her yıl güncellenmiş şekliyle yeniden bilgilerinize sunulmaktadır.

Kurumlar vergisine yönelik olarak yapılacak dönem sonu işlemleri kaçınılmaz olarak yeterli ve doğru bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmektedir. Elektronik bilgi iletişim araçları ve özellikle internet yoluyla bilgiye ulaşmak çok kolaylaşmış olmakla birlikte, sınıflandırılmamış ve süzgeçten geçirilmemiş bilgi kaynaklarının hatalara da yol açabildiği de bir gerçektir. İşte tüm bunlar göz önüne alınarak, müşterilerimizin 2011 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi çalışmalarına olabildiği ölçüde yardımcı olması amacıyla ilkinin 2007 yılı kazançlarına yönelik olarak hazırlanan bu Kılavuz kurumlar vergisi mevzuatında 2008 ile Nisan/2012 yılları arasında gerçekleşmiş değişikliklere paralel olarak gözden geçirilmiş ve güncellenmiş bulunmaktadır.

Kanunu, bakanlar kurulu kararları, tebliğleri, sirküleri, muktezalari, yargı kararları ve diğer yan mevzuatı ile çok geniş bir bilgi küpü olan kurumlar vergisi mevzuatının tüm yönlerine (birleşme, bölünme, tasfiye vb) dar kapsamlı bir kılavuzda değinilmesi mümkün olmamıştır. Kılavuzda daha ziyade Tam Mükellefiyete tabi şirketlerin kurumlar vergisi beyannamesine yönelik hususlara başlıklar halinde, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım konularına ise biraz daha detaylı olarak değinilmeye çalışılmıştır.

Çok olumlu tepkiler aldığımız önceki yıllar kılavuzlarımızın güncellenmiş devamı olan bu kılavuzumun da kurumlar vergisine yönelik dönem sonu işlemlerinizi ve beyanname düzenleme safhalarında yararlı olacağını umuyoruz.

Saygılarımızla

ÖNER BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.

06.04.2012

Kurumlar Vergisi Mevzuatında 2011 Yılında Gerçekleşen Başlıca Değişiklikler Ve Gelişmeler

Kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin mevzuatımızda (Kanun, BKK, tebliğ, sirküler, Anayasa Mahkemesi kararları) **2012 yılının Nisan ayına kadar** gerçekleşen sınırlı sayı ve nitelikteki değişiklikler ile gelişmeler kılavuzun ilgili bölümlerine işlenmiştir. Ancak belirtmek isteriz ki, 2011 yılında kurumlar vergisine yönelik düzenlemelerde kayda değer bir gelişme olmamıştır. Kanun maddelerinde yapılan çok önemli olmayan birkaç değişiklik yapılmıştır. 2011 yılında herhangi bir yeni bir KV tebliği yayınlanmamış, 2012/Ocak ayında bir adet tebliğ yayınlanmıştır. Önemli bir BKK ve Sirküler yayınlanmamıştır. Gelişmeler aşağıdakiler ile sınırlıdır;

- 1) **Yatırım indiriminde** kazanılmış hakların kullanılmasına dair GVK'nun geçici 69. maddesi, 1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6009 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiş ve herhangi bir yılda yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarlarının, o döneme ilişkin kazanç tutarının % 25'ni aşamayacağı şeklinde bir sınırla getirilmiş bulunmaktaydı. Ancak Kazanılmış yatırım indirimi haklarının kullanımını sınırlandırmaya yönelik bu yasa hükmü de daha öncekiler gibi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edildi ve yürürlüğü durduruldu. Anayasa Mahkemesi 9.2.2012 günlü, E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararlar, yatırım indiriminin kullanımını kazancın % 25'i ile sınırlayan GVK'nun geçici 69. maddesindeki cümleyi iptal ettiği gibi 18 Şubat 2012 gün ve 28208 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kararıyla yürütmesini de durdurmuştur. Konu hakkında daha ayrıntılı bilgi için Büromuzun [2012/10 sayılı vergi Sirkülerine bakılabilir.](#)

İptal Kararı 2012 yılında yayımlanmıştır. Ancak yayın tarihi itibarıyla 2011 yılına ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresi henüz başlamamış olduğundan, kararın 2011 yılı yatırım indirimi açısından da geçerli olacağını düşünmekteyiz. Nitekim GİB internet sitesinde e-beyanname programı ile ilgili olarak yaptığı 16.03.2012 tarihli duyuruda görüşümüze paralel bir açıklama yapmıştır. Duyuru metni şöyledir: *"Anayasa Mahkemesinin 09/02/2012 tarihinde vermiş olduğu Esas No: 2010/93 sayılı karar gereği (Yürürlüğü Durdurma) 2011 dönemi için Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi'nde Yatırım İndiriminden faydalanmak isteyen mükelleflerimizin yeniden düzenlenmiş Beyanname Düzenleme Programı'nı Gerekliliği Programlar bölümünden indirip kurmaları gerekmektedir. Bu tarihe kadar Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesini vermiş ve beyannamesinde Yatırım İndirimi bulunan mükelleflerimiz Düzeltme beyannamesi vereceklerdir."* Böylelikle 2011 yılına ilişkin Kurumlar vergisi beyanında da % 25 sınırı olmaksızın yatırım indiriminden yararlanabileceği netleşmiştir.

- 2) Kurumlar vergisi mevzuatında doğrudan bir değişikliğe yol açmamakla birlikte, 2010 ve sonraki yıllar kurumlar vergisi matrahlarını doğrudan etkilemekte olduğu için 25 Şubat 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6111 sayılı Kanunun *"Matrah Artırımı"* hükümlerine değinme gereği bulunmaktadır. Şöyle ki; Kanun'un 6. maddesi kapsamında matrah artırımında bulunan kurumların, matrah artırımında buldukları yıllara ait zarar tutarlarının % 50'sinin 2010 ve izleyen yıllarda mahsubu olanaklı değildir. Dolayısıyla, 2006-2009 yıllarının tamamı veya bazıları için matrah artırımında bulunulması halinde, artırım yapılan yıla ilişkin zarar tutarının % 50'si 2011 yılı beyannamesinde indirim konusu yapılmayacak, mahsup kalan % 50 ile sınırlı olarak yapılacaktır.
- 3) 29.06.2011 tarihinde yayımlanan 2011/1854 sayılı BKK ile, Kanunun 15 inci ve 30 uncu maddelerinde yer alan tevkifat oranlarında düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemeyle,

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden, tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından ve diğer menkul kıymetlerden faiz geliri elde edecek olan kurumlarca faizlerden yapılacak vergi kesintileri, tahvillerin/kira sertifikalarının vadelerine göre % 10 ile % 0 arasında kademelendirilmiştir.

- 4) 19.01.2012 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan *5 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği*'nde özetle, türev ürünlerden (Forward, Swap, Opsiyon, Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası ile Aracı kuruluş varantları işlemlerinden) elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmış olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümlerde de değişiklikler yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Genel Şablonu

1. (+ -) Ticari Bilanço Karı ya da Zararı

2. (+) Ticari Bilanço Karına (Zararına) İlaveler

(=) KAR (ZARAR) VE İLAVELER TOPLAMI (+)(-)

3. (-) Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar ve Yapılacak İndirimler

(=) KAR (ZARAR) (+)(0)(-)

4. (-) Zarar Mahsubu

(=) İNDİRİMLERE ESAS TUTAR (+)(0)

5. (-) Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisnalar ve Yapılacak İndirimler

(=) DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI) (+)(0)

(=) HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (MATRAH * % 20) (+)(0)

6. (-) Mahsup Edilecek Vergiler

(=) ÖDENMESİ YA DA İADESİ GEREKEN KURUMLAR VERGİSİ (+)(0)(-)

Dönem Sonu İşlemleri Kontrol Listesi

Genel Kesin Mizan (GKM) Kontrolleri

1) GKM'na yansımayan gelir, maliyet ve giderler olup olmadığının kontrolü;

- Satılan mal / hizmet maliyeti tahakkuklarının kontrolü
- 730-740-750-760-770-780 hesaplarının Gelir Tablosu ya da bilanço hesaplarına yansıtma kontrolü
- Banka bakiyelerinin kontrolü
- Müşteri ve satıcı cari hesap mutabakatlarının kontrolü
- Fiili stok sayımı yapıp yapılmadığının, yapılmış ise kaydi stoklar ile uyumlu olup olmadığının kontrolü,
- Kasa, alacak senedi ve çek sayımı yapıp yapılmadığı, yapılmış ise sayım tutanaklarında yer alan tutarlar ile kaydi tutarların birbiriyle uyumlu olup olmadığının kontrolü
- 180, 280, 380, 480 hesaplarının gider / gelir hesaplarına virman kontrolü
- Amortisman tahakkuku kontrolü
- Kur değerlemelerinin kontrolü
- Kanuni süresinde ödenmemiş olan sosyal sigorta primlerinin olup olmadığının kontrolü
- Vadesi bir sonraki döneme sarkan vadeli mevduat / repo kıst gelir tahakkukları kontrolü
- Vadesi bir sonraki döneme sarkan kredi faiz kıst gider tahakkukları kontrolü
- Yıllara yaygın inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet işlerinde GEÇİCİ KABULÜ yapılan ya da fiilen biten işler olup olmadığının kontrolü
- Bankalardan gelir vergisi stopaj yazılarının temin edilip edilmediğinin ve yazılardaki tutarlarla 193 hesapta yer alan tutarların uyumlu olup olmadığının kontrolü,
- 193 hesaptan 371 hesaba aktarılan tutarın vergi karşılığı ile uyumlu olup olmadığının kontrolü,
- 373-Maliyet Gider Karşılığı hesabının doğruluğunun kontrolü
-gibi

2) Mizan hesap bakiyelerinin Gelir Tablosuna ve Bilanço'ya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü

- GKM borç ve alacak taraf genel toplamlarının birbirine denkliğinin kontrolü
- GKM borç ve alacak bakiyelerinin Gelir Tablosuna aktarımının kontrolü
- GKM borç ve alacak bakiyelerinin Bilanço'ya aktarımının kontrolü

3) Yurt içi ve yurt dışı iştirak edilen kurumların kontrolü, şayet var ise;

- KV beyannamesi eki "KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER" formunun düzenlenip düzenlenmediğinin kontrolü
- KVK'nun 7. maddesinde tanımlanan Kontrol Edilen Yabancı Kurum (CFC) kapsamına giren yurtdışı iştiraklerin olup olmadığı, şayet var ise;
 - CFC'lerin cari hesap dönemi içinde kar dağıtımı yapıp yapmadıklarının kontrolü,
 - CFC'lerin cari dönem mali tablolarının temin edilip edilmediğinin kontrolü,
 - CFC'ler kar dağıtımı yapmamış olsa dahi kurum kazancına ilavesi gereken tutarların tespit ve kontrolü

4) Kurum kazancına ilavesi gereken KKEG'lerin tespit ve kontrolü;

- Kurum ortakları ve "İlişkili Kişi" tanımına girenler ile KVK'nun 13. maddesinde tanımlanan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı konusuna giren alım, satım, imalat, inşaat,

kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri olup olmadığının kontrolü, şayet var ise;

- ✓ Transfer fiyatlandırması dosyasının oluşturulup oluşturulmadığının kontrolü,
- ✓ İşlemlerin “Emsallerine Uygun İlkesine” göre saptanan fiyat ve bedellere göre gerçekleşip gerçekleşmediğinin ve hangi fiyat tespit yöntemlerinin esas alınıp alınmadığının tespit ve kontrolü,
- ✓ KV beyannamesi eki “Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler”, “İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler” İle “Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler” formlarının düzenlenip düzenlenmediği ve doğruluklarının kontrolü,
- ✓ “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunun” düzenlenip düzenlenmediği ve doğruluğunun kontrolü,
- ✓gibi
- ☑ Kurum ortakları ve “İlişkili Kişi” tanımına girenler ile KVK’nun 12. Maddesinde tanımlanan Örtülü Sermaye konusuna giren borçlanma işlemlerinin olup olmadığının kontrolü, Şayet var ve **borçlanan kurum isek;**
 - ✓ Borçlanılan tutarların dönem başı öz sermayemizin 3 katını geçip geçmediğinin kontrolü,
 - ✓ Borç verenlere faiz, vade farkı ya da benzeri adlarla ödeme yapılıp yapılmadığının tespit ve kontrolü,
 - ✓ Yabancı para cinsinden borçlanmalar için kur farkı gider ya da gelirinin oluşup oluşmadığının tespit ve kontrolü,
 - ✓ Borçlanılan tutarlardan örtülü sermaye sayılan kısma tekabül eden faiz, kur farkı gider ya da gelirleri ile diğer giderlerin tespiti ve kontrolü,
 - ✓ “Örtülü Sermayeye Uygulamasına İlişkin Bilgiler Formunun” düzenlenip düzenlenmediği ve doğruluklarının kontrolü

Şayet borç veren kurum isek;

- ✓ Borç verdiğimiz kurumun cari dönemde kurum matrahında kendiliğinden örtülü sermaye düzeltilmesi yapıp yapmadığının kontrolü, şayet yapmış ise;
- ✓ Düzeltme konusu yaptığı tutarların ve kendi bünyemizde yapmamız gereken düzeltmelerin tespiti (örneğin faiz düzeltilmesi yapmış ise, faiz gelirlerinin İştiraklerden Temettü Gelirleri hesabına yansıtılması ve Beynamede istisna kazanç olarak dikkate alınması gibi)
- ☑ 689, 760, 770 gibi hesaplara kayıtlı KKEG’nin tespiti ve kontrolü
- ☑ Yasal defterlere kayıtlı KKEG arasında gerçekten KKEG niteliğinde olmayan giderlerin olup olmadığının tespit ve kontrolü,
- ☑ KKEG’ler arasında kurum kazancından beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecek “Sponsorluk harcamaları” ile “bağış ve yardımların” bulunup bulunmadığının tespiti ve kontrolü,

5) Kurum kazançları arasında, zarar olsa dahi indirilebilecek istisna gelirlerinin olup olmadığının tespit ve kontrolü, Şayet var ise;

- ☑ Kazançların KVK’ nun 5. maddesinde belirlenen istisna şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit ve kontrolü,
- ☑ Önceki dönemde KKEG gider yazılarak kurum kazancına ilave edilen cari dönem gelirlerinin (2009 yılına ilişkin vadeli çek reeskont (ikinci kırdırma) giderlerinin cari dönemde iptalinden kaynaklanan reeskont gelirleri gibi) tespit ve kontrolü
- ☑gibi

6) Kurum kazancından mahsubu gereken MALİ ZARARLARIN tespit ve kontrolü;

- Mali zararların KVK' nun 9. maddesinde belirlenen mahsup edilebilirlik şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit ve kontrolü,
- Cari dönem mali zararlarından KV'den İSTİSNA KAZANÇLARA tekabül eden kısımlarının (Serbest Bölge, Teknoloji Geliştirme Bölgesi faaliyet kazançları gibi) tespiti (mahsup edilemez-KKEG olarak kurum kazancına dâhil edilmelidir)
- Önceki yıllardan devreden mali zararların *Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi Tasdik Raporu* ile uyumlu olup olmadığının kontrolü,
- Yurtdışı faaliyet zararlarına ilişkin olarak o ülke mevzuatına göre rapora bağlatılıp bağlatılmadığının ve tercüme ettirilip ettirilmediğinin kontrolü
-gibi,

7) Kazancın bulunması halinde Beyanname üzerinde indirilecek istisnaların ve yapılacak diğer indirimlerin tespiti ve kontrolü;

- ArGe, sponsorluk harcamaları, bağış ve yardımlar olup olmadığının kontrolü,
- Anılan harcama, bağış ve yardımların KVK' nun 10. Maddesinde belirlenen indirilebilirlik şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit ve kontrolü,
- Önceki yıllardan devreden yararlanılabilir yatırım indirimi tutarları olup olmadığının ve endekslemenin doğru yapılıp yapılmadığının tespiti ve kontrolü,
- 08.04.2006 tarihinden önce başlayan yatırımlarla ilgili olarak cari yılda yapılan harcama olup olmadığının tespiti ve kontrolü,
-gibi

8) Hesaplanan kurumlar vergisinden indirilebilir vergilerin tespiti ve kontrolü,

- Tahakkuk eden geçici vergilerin ödenip ödenmediğinin kontrolü,
- GVK' nun 42-44. maddeleri kapsamına giren yıllara yaygın inşaat işlerinden cari yılda bitenlere ilişkin stopajların tespit ve kontrolü,
- Kurum kazancına dâhil edilen yurtdışı kazançlara ilişkin olarak kaynak ülkelerde ödenen vergilerin tespit ve kontrolü,
-gibi

9) Enflasyon düzeltmesine ilişkin fark hesaplarının kontrolü;

- VUK' nun mükerrer 298. ve geçici 25. maddelerine göre 2003 ve 2004 yılı bilançolarının enflasyona göre düzeltilmesinden kaynaklanan Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları ile Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan karların ve Bilançonun pasifinde yer alan diğer fark hesaplarının bir önceki yıl bilançosunda yer alan tutarlarla kontrolü,
- Bilançonun pasifinde yer alan enflasyon düzeltmesi farklarının işletmeden çekilip çekilmediğinin ya da başka hesaplara aktarılıp aktarılmadığının kontrolü,
- Öz sermaye hesaplarının enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan farkların yine enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan zararlara mahsubu ve sermayeye ilavesi dışında kullanılıp kullanılmadığının kontrolü (Kullanılmış ise, cari dönem zararlı olsa dahi, ayrıca beyanı ve üzerinden vergi ödeneceği unutulmamalıdır)

Detaylar -Örnekler -Dikkat Edilecek Hususlar

1. Ticari Bilanço Karı (Zararı)

1.a)	Ticari Bilanço Kar ya da Zararı Kurumun, Tekdüzen Hesap Planına göre düzenlenen Gelir Tablosunda yer alan vergi öncesi kar ya da zararır.	+(-)
(=)	TOPLAM TİCARİ BİLANÇO KARI YA DA ZARARI	+(-)

2. Kurum Kazancına İlaveler

Beyanname üzerinde Ticari bilanço kar ya da zararına aşağıdakiler ilave edilir.

1)	TOPLAM TİCARİ BİLANÇO KARI YA DA ZARARI	+(-)
2.1)	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	+
2.2)	Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu	+
2.3)	İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları	Bağımsız vergilendirilir
=	KAR (ZARAR) VE İLAVELER TOPLAMI	+(-)

2.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

2.1.1. Genel Nitelikteki KKEG - Örnekler

Kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecek genel nitelikteki genel giderler, Gelir Vergisi Kanununun 40. ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddelerinde sayılmıştır. Anılan hükümler ve diğer bazı kanunlardaki özel düzenlemeler (MTV Kanunu gibi) çerçevesinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacak giderlere ilişkin bazı örneklere aşağıda yer verilmiştir.

- 1) Vergi sistemimizdeki “Dönemsellik İlkesi” gereğince bir önceki yıl kurum kazancı ile ilgili giderler (uygulamada 681 hesaba kaydedilen giderler)
- 2) Kanunen kabul edilmeyen genel yönetim, pazarlama satış, hizmet üretim maliyeti giderleri
 - Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa ekli I. III ve IV Sayılı Listelerde yer alan araçlara (Örneğin binek otomobillere ilişkin) motorlu taşıtlar vergisi
 - Ticari örf, adet ve teamüllere göre belgesi temin edilmesi mümkün olmayanlar (köprü geçiş, minibüs, belediye otobüsü ücretleri gibi) hariç olmak üzere belgesiz giderler,
 - Telefon faturaları üzerindeki Özel İletişim Vergisi,
 - Trafik para cezaları,
 - Kanuni süresinde ödenmeyen sosyal sigorta primleri (kanuni süresinden sonra ödenenler, ödendiği dönemde gider yazılırlar)
 - Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katılan giderler (rüşvet giderleri) (1 Nolu KVK GT Bölüm 11.12)
 -gibi

- 3) Özellikle, hisse senetleri İMKB’de işlem gören şirketlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ya da Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uyarınca mali tablolarına yansıtıkları bazı giderler veya zararlar
- VUK’daki karşılık ayırma ile ilgili hükümlerdeki şartları taşımayan karşılık giderleri (kıdem tazminatı karşılıkları, menkul kıymet değer düşük karşılığı, şüpheli alacaklar karşılığı gibi)
 - Vadeli çek reeskont giderleri,
 -gibi

2.1.2. Kazancı Vergiden İstisna Faaliyetlere İlişkin Giderler ve Zararlar - Örnekler

- 1) Serbest Bölge şubesi faaliyet giderleri ve zararları,
- 2) Teknoloji Geliştirme Bölgesi faaliyet giderleri ve zararları,
- 3) İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere KVK’ nun 5. maddesinde sayılan kurumlar vergisinden istisna kazançlara ilişkin cari dönem giderleri ve zararları (yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmet faaliyet zararları gibi)
- 4)gibi

2.1.3. Kazancı Vergiden İstisna Olduğu İçin Pasifleştirilen Kazançlar - Örnekler

- 1) Yasal kayıtlarda FON hesabına alınan gayrimenkul ve iştirak hissesi kazançları
- 2) Yasal kayıtlarda yasal yedek akçeler hesabına alınan Emisyon Primleri
- 3)gibi

10

2.1.4. Kurumlar Vergisi Kanunu İle Özel Olarak Belirlenen KKEG- Örnekler

Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinde belirlenen giderlerin ya da zararların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kapsamda olmak üzere konunun önemine binaen özellikle Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı ile Örtülü Sermaye konularına ayrıntılı olarak değinilecektir.

2.1.4.1.KVK 11. Maddesinde Sayılan KKEG

- 1) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- 2) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- 3) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- 4) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- 5) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,
- 6) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar (emisyon zararları) ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.

- 7) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,
- 8) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri,
- 9) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- 10) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. (Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir) 1 Nolu Tebliğin her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin kurum kazancından indirimini düzenleyen 11.10. bölümünde 2 Nolu Tebliğ ile yapılan değişiklik ile; 4207 sayılı *Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunun* 4/11. maddesi dayanak gösterilmek suretiyle, 19.5.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı ile bu faaliyetle iştigal edenlerin her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik olarak spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan reklam harcamalarının da kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı (kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı) açıklaması yapılmıştır. **ANCAK, Danıştay 4. Daire Başkanlığının 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas No.lu kararı ile Tebliğin bu düzenlemelerinin önce yürürlüğü durdurulmuş, sonrasında da 25.10.2010 tarih ve Esas No:2008/3758, Karar No: 2010/5217 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.**

2.1.4.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen/Hesaplanan Faiz, Kur Farkı Ve Benzeri Giderler

- 1) Örtülü sermaye sayılan borçlanmalardan kaynaklı aşağıdaki giderler KKEG sayılacaktır;
 - Borç faizleri
 - Dövizli borçlar kur farkı giderleri (kur farkı geliri oluşması halinde ise, bu gelir kurum kazancından düşülecektir)
 - Borca ilişkin diğer masraflar (sözleşme damga vergisi, teminat mektubu komisyonu gibi)
- 2) Örtülü sermaye *EŞİĞİNİN* saptanmasında dikkate alınacak borçlanmalar şunlardır;
 - Şirketin ortaklarından (ortaklık payı oranının önemi yoktur) yapılan borçlanmalar,
 - Şirket ortakları ile "*ilişkili kişi*" sayılan kişi ve kurumlardan yapılan borçlanmalar. İlişkili kişi tanımının kapsamı ise şöyledir.
 - ✓ Şirket ortağının doğrudan ya da dolaylı olarak en az % 10 oranında (sermaye/oy hakkı/ kar payı) ortağı olduğu diğer kurumlar,
 - ✓ Şirket ortağı kurumun ortağı diğer kurum ve kişiler (doğrudan ya da dolaylı olarak en az % 10 oranında sermaye/oy hakkı/ kar payı burada da geçerlidir)

- **ÖRNEK:** Borçlanan Şirketin;
 - Ortağı A.Ş.'den,
 - AŞ'nin % 11'ne sahip (G) kişisinden,
 - AŞ'nin % 12'ne sahip olduğu Holding'den,
 - Holding'in % 91'ne sahip olduğu LTD'den (AŞ'nin dolaylı sahiplik oranı % 10'dan ($12 \times 91 = 10,9$) büyük olduğu için)

yaptığı borçlanmalar örtülü sermaye SAYILACAKTIR.

Buna karşın;

- A.Ş'nin % 9'na sahip (R) kişisinden,
- R'nin % 50'ne sahip olduğu LTD'den,
- AŞ'nin % 9,99'na sahip olduğu Holding'den,
- Holding'in 99'na sahip olduğu LTD'den (AŞ'nin dolaylı sahiplik oranı % 10'dan ($9,99 \times 99 = 9,9$) KÜÇÜK olduğu için)

yaptığı borçlanmalar örtülü sermaye SAYILMAYACAKTIR.

- İlişkili bankalardan temin edilen kredilerin % 50'si
 - Sadece ilişkili şirketlerine finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar,
 - Her ne ad altında ya da amaçla alınmış olur ise olsun ortaklardan ya da ilişkili kişilerden alınan mal/hizmet teslimine yönelik sipariş avansları,
 - Piyasa koşullarına ve ticari teamüllere uygun düşmeyen sürelerde ödenen ortaklardan ya da ilişkili kişilerden yapılan vadeli mal alımlarından kaynaklanan borçlanmalar (vade farkı hesaplansa dahi)
- 3) Örtülü sermaye SAYILMAYACAK borçlanmalar ise şunlardır;
- Kurum ortaklarının ya da ilişkili kişilerinin GAYRİ NAKDİ teminatları,
 - Kurum ortaklarının ya da ilişkili kişilerinin banka, finans kurumu ya da sermaye piyasalarından sağladığı ve teminindeki aynı şartlarla (faiz, süre gibi) kısmen veya tamamen diğer grup şirketlerine aktardığı borçlanmalar,
 - İlişkili bankalardan temin edilen kredilerin % 50'si,
 - Ortaklarından ya da ilişkili kişilerden sağlanan ancak işletmede kullanılmaksızın ve sağlanan şartlarda (oran, vade gibi) hiçbir değişiklik yapılmaksızın diğer ilişkili ya da ilişkisiz bir kuruma aktarılan borçlar,
 - Piyasa koşullarına ve ticari teamüllere uygun olarak ortaklardan ya da ilişkili kişilerden yapılan vadeli mal alımlarından kaynaklanan borçlanmalar (vade farkı hesaplansa dahi)
- 4) Örtülü sermaye sayılan borçlanma EŞİĞİ şu şekilde saptanacaktır;
- Yukarı da tanımı yapılan borçlanmaların örtülü sermaye sayılabilmesi için, dönem içerisinde yapılan borçlanmaların herhangi bir tarihte ulaştığı en yüksek bakiye tutarları toplamının (dikkat borçlanmaların toplamı değil), şirketin dönembaşı özsermayesinin 3 katını aşmış olması gerekmektedir.
 - **ÖRNEK:**
 - ✓ Şirketin 01.01.2011 tarihli öz sermayesi 1.000.000 TL'dir.
 - ✓ Şirketin ortağından yaptığı borçlanmalar ve geri ödemeleri şöyledir.

Tarih	Açıklama	Tutar (TL)	Bakiye (TL)
11.05.2011	Alınan borç	1.500.000	1.500.000
20.05.2011	Borç geri ödemesi	(500.000)	1.000.000
18.06.2011	Alınan borç	1.800.000	2.800.000
30.06.2011	Faiz Tahakkuku	50.000	2.850.000
31.12.2011	Borç geri ödemesi	(700.000)	2.150.000

- ✓ Ortaktan yapılan borçlanmaların toplam tutarı (1.500.000 + 1.800.000 =) 3.300.000 TL olması ve dönem başı öz sermayesinin 3 katını (3 * 1.000.000) aşmış olmasına karşın, DÖNEM İÇİNDE HERHANGİ BİR TARİHDEKİ EN YÜKSEK BAKİYE TUTARI (2.850.000 TL) öz sermayenin 3 katını aşmamış olduğundan, yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacak ve dolayısıyla 50.000 TL tutarındaki faiz gideri kurum kazancından düşülebilecektir.
 - ✓ Birden fazla ortak ya da ilişkili kişiden borçlanılması halinde, örtülü sermaye eşliğinin tespitinde borçlar toplamının dikkate alınması gerektiği gözden kaçırılmamalıdır.
- 5) Örtülü sermaye EŞİĞİNİ aşan borçlanmalardan, aşan kısma tekabül eden faiz, kur farkı ve diğer giderler (vade farkı gibi) KKEG olarak dönem kazancına ilave edilir.
 - 6) Örtülü sermaye EŞİĞİNİ aşan borçlanmalardan eşığı aşan kısma tekabül eden kur farkı gelirleri ve diğer gelirler (vade farkı gibi) dönem kazancından düşülecektir.
 - 7) Örtülü sermaye EŞİĞİNİ aşan borçlanmalardan eşığı aşan kısma tekabül eden kur farkları hariç faizler ile diğer giderler, hesap dönemi sonu tarihi itibarıyla dağıtılmış NET KAR PAYI sayılır. Kurumlar Vergisine tabi tam mükellef kurumlara dağıtılmış sayılan kar payı hariç olmak üzere, net kar payı cari stopaj oranına (% 15) göre brütleştirilerek (Net Kar Payı / 0,85) üzerinden borçlanan kurumca GVK 94/6-b KVK 15 / 2. maddelerine göre gelir / kurumlar vergisi stopajı ödenir.
 - 8) Borç veren ortak ya da ilişkili kurumun elde etmiş olduğu faiz geliri ya da diğer gelir iştirak kazancı niteliğine dönüşür ve borç verenler nezdinde daha önce yapılan vergilendirme, gelirin iştirak kazancı niteliğine göre düzeltilir (KVK 5/1-a-1'e uygun düşen iştirak kazançları istisna olarak kurum kazancından düşülür ve vergilendirme buna göre düzeltilir)
 - 9) Borç verenler nezdinde oluşan kur farkları ise şu şekilde işleme tabi tutulur:
 - Kur farkı geliri oluşmuş ise, kurum kazancından düşülür,
 - Kur farkı gideri oluşmuş ise, kurum kazancına KKEG olarak ilave edilir.
 - 10) Borç verenler nezdinde yapılacak vergilendirme düzeltmesi için, borcu kullanan kurum nezdinde örtülü sermaye gideri reddi şeklinde yapılacak ek vergi tarhiyatlarının kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekir. ANCAK, borcu kullanan kurumun örtülü sermaye durumunu cari dönemde re'sen göz önünde bulundurarak, örtülü sermaye gider ya da gelirlerini cari dönem kurum kazancının tespitinde dikkate alması halinde, borç veren kurumlarda cari dönem kurum kazançlarını örtülü sermaye durumuna göre re'sen düzeltme hakkına sahip olacaklardır.
 - 11) Ortak ya da ilişkili kişilerden örtülü sermaye kapsamına girecek borçlanmalar yapılmasına rağmen, borç alınan kuruma faiz ödenmemesi ya da kur farkı gider veya geliri oluşmaması halinde, borcu kullanan kurum ya da kullandıran ortak ve ilişkili kişiler nezdinde yapılacak bir işlem olmayacağı yanılığına kesinlikle düşülmemelidir. Bu durumda da, KVK' nun *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü*

Kazanç Dağıtım hükümleri devreye girmekte ve vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilmektedir.

12) ÖRNEK

- *Borçlanan A.Ş.*'nin 01.01.2011 tarihli **Aktif Toplamı** : 4.500.000 TL
- *Borçlanan A.Ş.*'nin 01.01.2011 tarihli **Kısa Ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı** : 3.500.000 TL
- *Borçlanan A.Ş.*'nin 01.01.2011 tarihli **Özsermayesi** : 1.000.000 TL
- *Ortak Holding A.Ş.*'den 2011 yılı içerisinde yapılan borçlanmalar (TL)

Tarih	Açıklama	Tutar (TL)	Bakiye (TL)
11.05.2011	Alınan borç	1.500.000	1.500.000
20.05.2011	Borç geri ödemesi	(500.000)	1.000.000
18.06.2011	Alınan borç	1.800.000	2.800.000
30.06.2011	Faiz Tahakkuku	50.000	2.850.000
11.07.2011	Borç geri ödemesi	(600.000)	2.250.000
15.12.2011	Borç geri ödemesi	(300.000)	1.950.000
31.12.2011	Faiz Tahakkuku	40.000	1.990.000

- *Ortak (G)* kişisinden 2011 yılı içerisinde yapılan borçlanmalar (USD)

Tarih	Açıklama	USD	Kur	Tutar (TL)	Bakiye (TL)
01.10.2011	Alınan borç	1.000.000	1,20	1.200.000	1.200.000
20.10.2011	Borç geri ödemesi	(500.000)	1,25	(750.000)	450.000
15.11.2011	Alınan borç	2.000.000	1,24	2.480.000	2.930.000
30.11.2011	Borç geri ödemesi	(2.400.000)	1,26	3.024.000	(94.000)
30.11.2011	Kur farkı gideri			94.000	0
31.12.2011	Emsal Faiz Tahakkuku	20.000	1,27	25.400	25.400
31.12.2011	Kur Farkı Gideri	(120.000* 1,27 – 25.400)	1,27	127.000	152.400

- **30.09.2011** tarihine kadar yapılan borçlanmalarda, borçlanılan tutarlar hiçbir tarihte öz sermayenin 3 katını (3.000.000 TL) geçmemektedir. Bu durumda 30.06.2011 tarihli faiz tahakkuku olan 50.000 TL kurum kazancından indirilebilecektir.
- Borçlanmaların öz sermayenin 3 katını (3.000.000 TL) geçtiği tarih aralıkları ise şöyledir;

Dönemler	<i>Ortak Holding A.Ş.</i>	<i>Ortak (G) Kişisi</i>	Borç Bakiye (TL)	Örtülü Sermaye Sayılan Borç (TL)
01.10.2011-19.10.2011	2.250.000	1.200.000	3.450.000	450.000
20.10.2011-14.11.2011	2.250.000	450.000	2.700.000	0
15.11.2011-29.11.2011	2.250.000	2.930.000	5.180.000	2.180.000
30.11.2011-14.12.2011	2.250.000	0	2.250.000	0
15.12.2011-30.12.2011	1.950.000	0	1.950.000	0

- Borçlanmaların öz sermayenin 3 katını (3.000.000 TL) geçtiği tarih aralıklarına isabet eden faiz ve kur farkı giderleri şöyle olmaktadır;

Dönemler	Ortak Holding A.Ş.		Ortak (G) Kişisi		Örtülü Sermaye Dönemlerine Ait Toplam
	Faiz ¹	Kur Farkı	Faiz ²	Kur Farkı	
01.10.2011-19.10.2011	4.371	0	5.522	25.000 ³	34.893
15.11.2011-29.11.2011	9.617	0	12.148	68.000 ⁴	81.765
TOPLAM	13.988	0	17.670	93.000	116.658

- Her bir ortağa tekabül eden örtülü sermaye tutarı şöyledir;
 - 1 Seri Nolu KVK Tebliğine göre hesaplama FORMÜLÜ:

Her Bir Ortağa Tekabül Eden Örtülü Sermaye Tutarı	=	Ortağın Verdiği Borç Tutarı	X	Toplam Örtülü Sermaye Tutarı
		ÖS Hesabında Dikkate Alınacak Toplam Borç Tutarı		

- Her bir ortağa tekabül eden örtülü sermaye tutarı hesaplaması;

Dönemler	Ortak Holding A.Ş.	Ortak (G) Kişisi	Örtülü Sermaye Tutarı
01.10.2011-19.10.2011	$((2.250.000 / 3.450.000) * 450.000) = 293.478 \text{ TL}$	$((1.200.000 / 3.450.000) * 450.000) = 156.522 \text{ TL}$	450.000
15.11.2011-29.11.2011	$((2.250.000 / 5.180.000) * 2.180.000) = 946.911 \text{ TL}$	$((2.930.000 / 5.180.000) * 2.180.000) = 1.233.089 \text{ TL}$	2.180.000
TOPLAM	1.240.389	1.389.611	

- 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği ile belirlenen esasa göre; örtülü sermayeye tekabül eden, dolayısıyla borç verenlere dağıtılmış ÖRTÜLÜ KAZANÇ tutarları ile NET KAR payı olarak kabul edilecek FAİZ GIDERLERİ tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Ortak Holding AŞ** için Hesaplama

Dönemler	Faiz Gideri	Kur Farkı Gideri	KKEG
01.10.2011-19.10.2011	$((293.478 / 2.250.000) * 4.371) = 570 \text{ TL}$	0	570
15.11.2011-29.11.2011	$((946.911 / 2.250.000) * 9.617) = 4.047 \text{ TL}$	0	4.047
TOPLAM KKEG		4.617	4.617

- Ortak (G) Kişisi** için hesaplama

¹ $((40.000 / 183) * \text{Dönem Gün Sayısı})$ formülüne göre hesaplanmıştır. Adat hesabına göre tespiti de mümkündür.

² $((25.400 / 92) * \text{Dönem Gün Sayısı})$ formülüne göre hesaplanmıştır. Adat hesabına göre tespiti de mümkündür.

³ $500.000 \text{ USD} * (1,25 - 1,20) = 25.000 \text{ YTL}$

⁴ $(500.000 \text{ USD} * (1,26 - 1,20) = 30.000 \text{ YTL}) + (1.900.000 \text{ USD} * (1,26 - 1,24) = 38.000 \text{ YTL})$

Dönemler	Faiz Gideri	Kur Farkı Gideri	KKEG
01.10.2011- 19.10.2011	$((156.522 / 1.200.000) * 5.522) = 720 \text{ TL}$	$((156.522 / 1.200.000) * 25.000) = 3.260 \text{ TL}$	3.980
15.11.2011- 29.11.2011	$((1.233.089 / 2.930.000) * 12.148) = 5.113 \text{ TL}$	$((1.233.089 / 2.930.000) * 68.000) = 28.618 \text{ TL}$	33.731
TOPLAM KKEG	5.833	31.878	37.711

- TOPLAM KKEG

Dönemler	Toplam Faiz Gideri	Toplam Kur Farkı Gideri	Toplam KKEG
01.10.2011 – 19.10.2011	1.290	3.260	4.550
15.11.2011- 29.11.2011	9.160	28.618	37.778
TOPLAM KKEG	10.450	31.878	42.328

- 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği ile belirlenen esasa ve 15.2. kısmında verilen örneğe göre; örtülü sermayeye tekabül eden, dolayısıyla Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak kurum kazancına ilavesi gereken faiz ve kur farkı giderlerinin KÜMÜLÂTİF esasa göre şu şekilde hesaplanması da mümkün olup, sonuç değişmemektedir.

DÖNEMLER	Kur Farkı Gideri	Faiz Gideri	TOPLAM KKEG
01.10.2011- 19.10.2011	$((450.000 / 3.450.000) * 25.000) = 3.260 \text{ TL}$	$((450.000 / 3.450.000) * 9.893) = 1.290 \text{ TL}$	4.550
15.11.2011- 29.11.2011	$((2.180.000 / 5.180.000) * 68.000) = 28.618 \text{ TL}$	$((2.180.000 / 5.180.000) * 21.765) = 9.159 \text{ TL}$	37.778
TOPLAM KKEG	31.878	10.450	42.328

- *Borçlanan A.Ş., Ortak (G) gerçek kişisine* dağıtılmış sayılan NET kar payını brütletirmek suretiyle $(5.833 / 0,85) * \% 15 = 1.029 \text{ TL}$ kar dağıtım stopajı hesaplayacak ve beyan edecektir. (*Ortak Holding A.Ş.* kurumlar vergisinden muaf olmayan tam mükellef kurum statüsünde olduğundan, A.Ş'e dağıtılmış sayılan kar payı üzerinden stopaj yapılmayacaktır)
- *Ortak Holding A.Ş.* açısından; 4.617 TL kar payı İŞTİRAK KAZANCI sayılacak ve KVK 5/1-a-1 gereği kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum yasal kayıtlarında faiz gelirleri (642 hesap) olarak yer alan bu tutarı 2011 yılı yasal kayıtlarında “İştiraklerden / Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri” hesabına yansıtacak ve istisna kazanç olarak KV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.
- *Ortak Holding A.Ş.* bünyesinde herhangi bir kur farkı gider ya da geliri oluşmadığından bu konuda yapılacak bir işlem olmayacaktır. Şayet verilen borçlardan kaynaklanan kur farkı gider ya da geliri oluşmuş olsa idi, faiz gelirlerine benzer şekilde örtülü sermaye ye tekabül eden kısımlar

hesaplanacak ve oluşan kur farkı geliri ise, KV beyannamesinde indirim konusu yapılacak, oluşan kur farkı gideri ise KKEG olarak ilave edilecekti.

- Ortak (G) tarafından elde edildiği varsayılan (5.833 / 0,85 =) 6.862 TL Menkul Sermaye İradı ise, GVK' nun 75/6, 75/1, 23/2, 86 /1-c, 94 maddeleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

- 13) Son cümle olarak örtülü sermaye konusunda yukarıda yer verilen bilgilerin özet niteliğinde olduğunun göz önünde bulundurulmasını ve konuya ilişkin daha ayrıntılı bilgiler için 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliğinde 11 ve 12. bölümlerindeki açıklamalar ile 2 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinin formlarla ilgili ekine ve 1 sıra numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirkülere bakılması gereğini hatırlatmak isteriz.

2.1.4.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

KVK'nun 01.01.2007 tarihinden itibaren işlerlik taşımaya başlayan *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı* hükümleri uyarınca;

- 1) Dağıtılan örtülü kazanç beyanname üzerinde (Geçici Vergi beyannameleri dahil) KKEG olarak kurum kazancına ilave edilecektir.
- 2) Transfer fiyatlandırması; **Kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmasıdır.**
- 3) Transfer fiyatlandırması yönünden, İlişkili kişi sayılanlar şunlardır.
 - Kurumların kendi ortakları,
 - Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar (kurum çalışanları, eşler, çocuklar, şirket avukatları, şirket denetçileri gibi)
 - Kurumların veya ortaklarının, idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
 - Kurumların veya ortaklarının, idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
 - Kurum ortaklarının eşleri,
 - Kurum ortaklarının veya eşlerinin üstsoy (ana, baba, dede) ve altsoyu (çocuklar, torunlar) ile üçüncü derece dâhil yansoy (kardeş, hala, teyze ve bunların çocukları) ve kayın hısımları
 - Bakanlar Kurulu'nca ilan edilecek ülkeler ya da bölgelerdeki (Vergi Cennetleri) kişi ve kurumlar
 - 2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliği ile oldukça ilginç bir ilişkili kişi örnekleme yapılmıştır. Buna göre; yurtdışında yerleşik kurumların ürünlerinin ithal ve satış hakkını elinde bulunduran Türkiye'deki kurumlar, yurt dışında bulunan şirketin Türkiye pazarında bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım-satım faaliyetinde bulunup

bulunmadığına ve aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın ilişkili kişi kapsamına alınmışlardır.

- 4) Transfer fiyatlandırmasına konu olabilecek işlemler şunlardır.
- Alım, satım işlemleri
 - İmalat işlemleri
 - İnşaat işlemleri
 - Kiralama ve kiraya verme işlemleri
 - Ödünç para alınması ve verilmesi
 - İkramiye, ücret ve benzeri ödemeler
- 5) KV Kanunu ve 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliği ile belirlenmiş olan; işlemin mahiyeti de göz önünde bulundurularak mükelleflerce emsallerine uygun fiyat belirlemede kullanılabilecek yöntemler şunlardır;
- **Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi:** İlişkili kişiler arasında gerçekleşen karşılaştırılabilir nitelikteki mal ya da hizmetlerin emsallere uygun satış fiyatının, aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder (Var ise İç Emsal Fiyatı, yok ise Dış Emsal Fiyatı)
 - **Maliyet Artı Yöntemi:** Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet (genel yönetim gider payları dâhil) maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.
 - **Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi:** Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.
 - **Kar Bölüşüm Yöntemi:** İlişkili işlemlere ilişkin toplam faaliyet karının üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüşürülmesini ifade eder.
 - **İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi:** Doğrudan ve dolaylı maliyetlerin indirilmesinden sonra elde edilen faaliyet karının satışlara, maliyetlere, varlıklara ve benzeri mali büyüklüklere oranlanması suretiyle uygulanır.
 - **Diğer Yöntemler:** İşlemin özelliği gereği emsallere uygun fiyatın yukarıdaki yöntemlere göre saptanması olanağı yok ise, mükellefler daha doğru sonuç vereceğini düşündükleri diğer bir yöntem de belirleyebileceklerdir.
 - **Maliye Bakanlığı GİB İle Anlaşma (Peşin Fiyatlandırma Anlaşması) Usulü:** Mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde emsal fiyat yöntemini MB GİB ile birlikte saptamalarıdır. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması olarak da adlandırılan bu yöntem 3 yıl geçerli olacak ve bu süre sonunda revize edilecektir. 2008/13490 Sayılı BKK ile yapılan değişikliklere ve 2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, **Bu yöntemden aşağıdaki kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.**

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasından Yararlanabilecek Mükellefler	Yöntemden Yararlanılabilecek İşlem Türü	Uygulamanın Başlangıç Tarihi
Büyük Mükellefler Vergi Dairesine kayıtlı mükellefler	Yurtiçi – Yurtdışı- Serbest Bölge ilişkili kişi işlemleri	01.01.2008
Serbest Bölgede faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri	Yurt içi ilişkili kişi işlemleri	01.01.2009
Tüm kurumlar vergisi mükellefleri	Yurtdışı ve Serbest Bölge ilişkili kişi işlemleri	01.01.2009

6) **Transfer fiyatlandırmasında işin ESASI VE ÖZETİ:** Birbirleri ile doğrudan/dolaylı sermaye, yönetim ve akrabalık ilişkisi bulunan kişi ya da kurumların birbirleri aralarında yaptıkları karşılaştırılabilir nitelikteki (kontrol altındaki) işlemlerde (alım, satım, imalat, hizmet, kiralama, ücret, borçlanma gibi) uyguladıkları fiyat ve bedellerin, birbirleri ile aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında gerçekleşen (kontrol dışı) işlemlerde uygulanan fiyat ve bedellere yani “Emsallere Uygunluk İlkesine” uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Aksi halde, işlem ilişkili kişiler arasında örtülü kazanç aktarımı sayılacak ve daha önce yapılan vergilendirmeler buna göre düzeltilecektir. Basit ÖRNEKLERLE belirtmek gerekirse, aşağıda değinilen Karşılaştırılabilirlik Analizine göre düzeltmeler yapılarak;

- Şirket, sahip olduğu bir gayrimenkulü, bir grup şirketine kiralar iken, kira bedelini, bir 3.kişiye kiralar gibi piyasa emsallerini araştırarak belirlemelidir,
- Elindeki fonları bir grup şirketine kullanırken, faiz oranını, vade süresini de dikkate alarak bankacılık sistemi tarafından uygulanan faiz oranlarını esas alarak belirlemelidir,
- Aynı zamanda şirket ortağı olan genel müdüre ödenecek ücret, bu kişi şirket ortağı olmasa idi ödenecek ücret gibi belirlenmelidir,
- Aynı özelliklere sahip bir ürünün, grup şirketlerine ve 3. kişilere satımında aynı fiyatların esas alınması gerekmektedir,
- İlişkili kişilere sunulan bir hizmetin fiyatlandırılmasında, 3. kişilere uygulanan makul kar oranı esas alınmalıdır,

7) Transfer fiyatlandırmasında **Hazine Zararı İlkesi:** Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerde 2008 yılında önemli bir gelişme gerçekleşmiştir: Şöyle ki Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımını düzenleyen 13. maddesine 5766 sayılı Kanunla eklenen (7) nolu fıkra ile, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü için bu işlemlerden **Hazine zararının doğması şartına bağlanmış** olmasıdır. Buna göre, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve

bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken **her türlü vergi** (kurumlar, gelir, katma değer, özel tüketim vb) toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

8) 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliğinde yer verilen **Emsallere Uygunluk İlkesine** ilişkin bazı örnekler aynen aşağıya alınmıştır;

- Türkiye'de yerleşik tam mükellef (A) Kurumu, çelik sanayinde kullanılmak üzere ürettiği makineleri sadece Almanya'da ilişkili olduğu (B) Kurumuna; diğer taraftan, benzer nitelikteki makinelerin üreticisi olan Türkiye'de tam mükellef (C) Kurumu da söz konusu makineleri yine Almanya'da yerleşik ilişkisiz (D) Kurumuna satmaktadır.

Söz konusu ürünün, hem (A) hem de (C) Kurumu tarafından aynı ülkede bulunan ilişkili (B) ve ilişkisiz (D) Kurumlarına ihraç edilmesi nedeniyle karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tespiti mümkün bulunmaktadır. Bu örnekte (A) ve (B) Kurumları arasında yapılan işleme iç emsal olabilecek nitelikte bir işlem bulunmadığından dolayı, (C) ve (D) arasında uygulanan fiyat olan dış emsal kullanılabilir (**Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi**)

- Merkezi İstanbul'da bulunan, otomotiv, gıda, tekstil ve inşaat alanlarında faaliyetleri bulunan (A) Holding Şirketinin Almanya'da 1, Türkiye'de 3 bağlı şirketi bulunmaktadır. Grup şirketlerinden Bursa'da bulunan (B) şirketine üretilen iplik, İzmir'de bulunan (İ) şirketine ve Almanya'da bulunan (C) şirketine satılmaktadır.

(A) Holding Şirketi bünyesinde bu ürüne ilişkin olarak ilişkisiz şirketlere satış işlemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla holding bünyesinde bulunan şirketler arasındaki iplik satışına ilişkin olarak kullanılacak emsallere uygun fiyatın tespitinde, iç emsal olmadığından dış emsal araştırılmalıdır. Yapılan araştırmalar sonucu Türkiye'de (A) Kurumu ile ilişkisi bulunmayan bir şirketin ilişkili firmalarına aynı ürünü sattığı tespit edilmiştir. Bu durumda söz konusu işlem de ilişkili kişiler arasında gerçekleştiğinden dış emsal olarak kabul edilemeyecektir. Örneğimizde ancak dış emsalin bulunması şartıyla karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir (**Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi**)

- Türkiye'de yerleşik (B) iştiraki ile yurtdışında mukim ve markanın lisans hakkına sahip otomotiv firması olan (A) firması arasında bir lisans sözleşmesi imzalanmıştır. (A) firmasına lisans (telif hakkı) bedeli olarak Türkiye'deki net satışların % 6'sı kadar yıllık ödeme yapılmaktadır. Otomotiv piyasasında faaliyet gösteren (C), (D) ve (E) şirketlerinin incelenmesinden, bu firmaların da yurtdışında yerleşik lisans sahibi ana firmalarına % 3 - % 5 arasında net satışlara oranlı lisans hakkı bedeli ödediği tespit edilmiştir. Bu durumda (B) firmasının yapmakta olduğu ödemeler ile piyasada mevcut lisans hakkı ödemeleri karşılaştırılmalı ve karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklılıklar var ise bunlar düzeltilmelidir. Dolayısıyla, lisansın kullanım dönemi, coğrafi olarak kullanım alanı ve ödeme vadeleri ile kullanım koşulları benzer ya da mevcut farklılıklar düzeltilebiliyor ise (A) firmasına yapılan ödemeler ile ilgili olarak (C), (D) ve (E) şirketlerinin işlemleri (dış

emsal) kullanılabilir (Gayrimaddi Hak Bedelleri Yönünden Emsallere Uygunluk İlkesi)

- Türkiye'de tam mükellef (A) Kurumu, Türkiye'de bulunan ilişkisiz (B) Kurumuna ekmek kızartma makinasını % 11 kâr marjı ile satmakta, yine her ikisi de Türkiye'de yerleşik (C) Kurumu ilişkili (D) Kurumuna ürettiği blenderları % 8 kâr marjı ile satmaktadır. Küçük ev aletleri sektöründe ekmek kızartma makinası ve blender için geçerli olan kâr marjı % 10'dur. Ancak, (A) Kurumunun üretim maliyeti 60 TL/birim iken, (C) Kurumunun üretim maliyeti 50 TL/birimidir.

Kâr marjları karşılaştırılan, üretici (A) ve (C) Kurumlarının üretim maliyetleri ve buna bağlı olarak satış fiyatlarının farklı olmasından dolayı her iki ürün için karşılaştırma yapmak mümkün olmayacaktır. Bunun sebebi, (A) Kurumunun üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 10 yıl üzerinden amortisman ayırırken, (C) Kurumunun ise üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 5 yıl üzerinden amortisman ayırmakta olmasıdır. Dolayısıyla, (C) Kurumunun ilişkili kurumu (D)'ye uygulayacağı fiyatın tespitinde, maliyetlerin bileşenlerinin incelenmesi ve muhasebeden kaynaklanan farklılığın gerekli düzeltimi sonucu maliyet artı yöntemi uygulanabilecektir. Diğer bir ifadeyle, ilişkili kişiler arasındaki transfer fiyatının tespitinde, amortisman ayırma sürelerinden kaynaklanan maliyet farklılıklarının düzeltilmesi sonucu küçük ev aletleri sektöründe geçerli olan kâr marjı kullanılarak transfer fiyatı tespit edilecektir (**Maliyet Artı Yöntemi**)

- (A) firması, toptan satışı yapılan saatler için zamanlama mekanizması üretmekte olup, bu ürününü yurt dışındaki ilişkili kuruluşu (B)'ye satmaktadır. (A) firması, bu faaliyetinden % 5 oranında brüt kâr elde etmektedir. (X), (Y) ve (Z) firmaları, (A) firması ile aynı pazarda, aynı nitelikte zamanlama mekanizması üreten ve birbirleri ile ilişkisi bulunmayan diğer firmalardır. (X), (Y) ve (Z) firmaları, ürettikleri ürünlerini yurt dışındaki, kendileri ile herhangi bir ilişkisi bulunmayan diğer yabancı firmalara satmaktadır. (X), (Y) ve (Z), bu faaliyetlerinden % 3 - 5 oranlarında brüt kâr elde etmektedir. (A) firması, yönetim, denetim ve genel giderlerini faaliyet giderleri olarak izlemekte, dolayısıyla üretilen malın maliyeti ile ilişkilendirmemektedir. (X), (Y) ve (Z) firmalarında ise üretilen malın maliyetleri içinde yönetim, denetim ve genel giderler de yer almaktadır. Bu durumda, maliyet artı yönteminin uygulanmasında, muhasebeleştirme tutarlılığı açısından brüt kâr oranları düzeltim tabii tutulmak zorundadır (**Maliyet Artı Yöntemi**)

- İtalya'da bulunan (A) şirketi, Türkiye'deki ilişkili şirketi (B)'ye otomobil satmakta olup, işleme ilişkin açıklamalar şöyledir: (B) şirketi, (A) şirketinin Türkiye'deki tek dağıtıcısı konumundadır. Söz konusu otomobillerin Türkiye'deki satış fiyatı 50.000 TL'dir. Türkiye'de benzer nitelikteki otomobilleri ithal eden dağıtım şirketlerinin ortalama kâr marjı satış fiyatı üzerinden % 10'dur. Bu kâr marjına dağıtıcı tarafından üstlenilen reklam ve garanti hizmeti maliyetleri dahil değildir. Türkiye'deki dağıtıcı (B)'nin reklam ve garanti hizmetleri karşılığında üstlenilen maliyetin 2.000 TL olduğu belirlenmiştir. (A) şirketinin (B) şirketine uygulayacağı transfer fiyatı, (B)

şirketinin yeniden satış fiyatından kâr marjı ile reklam ve garanti hizmetlerine ilişkin maliyetlerinin düşülmesi sonucu şu şekilde hesaplanacaktır: $[50.000/(1+ 0.10)] - 2.000 = 43.455$ TL. Kurumların ilişkili şirketten aldığı mallara ilave bir değer katmadan ilişkisiz kişilere sattığı durumlarda, ilişkili şirketler arasındaki transfer fiyatı, ilişkisiz kişilere uygulanan satış fiyatından uygun bir kâr marjı ve gerekli ayarlamalar düşüldükten sonra tespit edilecektir (**Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi**)

- (A) şirketi, kendisinin de bağlı olduğu grubun üyelerinden (C), (D) ve (E) şirketleri adına sözleşme bazında grup içi hizmet kapsamında bir imalat faaliyeti sürdürmektedir. Üretici (A) şirketi, ne tür ürünleri imal edeceği ve bu ürünlerin kalitesinin ve miktarının ne olacağı konularında (C), (D) ve (E) şirketlerinden ayrıntılı birtakım talimatlar almaktadır. Üretici şirket (A), böyle bir durumda düşük bir risk oranına maruz kalmakta ve ürün kalitesine ilişkin koşulları yerine getirmesi şartıyla, ürettiği tüm ürünlerin satın alınacağı konusunda (C), (D) ve (E) şirketlerince kendisine bir güvence sağlanmaktadır. Böyle bir durumda, üretici (A) şirketi hizmet sağlayıcısı olarak kabul edilecek olup, yapmış olduğu imalat faaliyetine ilişkin fiyatı, karşılaştırılabilirlik analizi sonucu bu yukarıda belirtilen ve işlemin mahiyetine en uygun yöntemi kullanarak belirleyebilecektir (**Grup İçi Hizmetler Yönünden Emsallere Uygunluk İlkesi**)
- 9) Her bir işlemin mahiyetine uygun olarak yukarıda sayılan yöntemlerden her hangi birisinin uygulanması mümkündür. Bir kurum, emsallere uygun işlem fiyatını, mal satışlarında Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemine, hizmet satışlarında ise Maliyet Artı Yöntemine ya da işlemin mahiyetine uygun diğer bir yöntemle göre saptama olanağına sahiptir.
 - 10) Seçilen yöntem ya da yöntemler ne olur ise olsun, emsal fiyat ya da emsal fiyat aralığının tespitinde öncelikle mal ya da hizmetlerin karşılaştırılabilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Bunun içinde; karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasına ihtiyaç vardır. **Karşılaştırılabilirlik analizi**: mal ya da hizmetlerin nitelik farklılıklarının, kullanılan varlıkların ve katlanılan risklerin (pazar riski, finansal riskler), arzın gerçekleştiği pazarın ekonomik koşullarının, iş ve pazar stratejilerinin, markanın ve fiyatı etkileyen diğer unsurların bir arada değerlendirilmesini ve böylece mal ya da hizmetler arasındaki farklılıkların düzeltilebilir nitelikte olması zorunlu kılmaktadır. Bu analizler ve gerekli düzeltmeler yapılmadan, mal ya da hizmetler için transfer fiyatlandırması hükümlerinin uygulanması mümkün olmayacaktır.
 - 11) Vergisiz alanlarda (*Serbest Bölge, Teknoloji Geliştirme Bölgesi* gibi) ilişkili şirketi ya da şubesi bulunan işletmelerin, bu bölgelerle gerçekleştirdikleri işlemlerde transfer fiyatlandırması hükümlerini dikkate almalarını özellikle hatırlatmak isteriz.
 - 12) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, gerek dağıtan gerek ise kazancı elde eden kurum ya da kişilerde yapılacak vergi düzeltmesi örtülü sermaye kısmında açıklanan şekilde olacaktır.

2.1.4.4. CFC, Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Olarak Beyanname Ekinde Verilmesi Gereken Formlar

1) 1 ve 2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Genel Tebliği uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinden, CFC kazançları, örtülü sermayeye ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemleri bulunanlar Kılavuzun 1 nolu ekinde yer alan (e-beyanname olarak veren kurumlar, KV beyannamesinin “Eklere” kulakçığında yer alan) **Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formu** dolduracaklardır. Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamına giren işlemi olmayan kurumlar, bu formları doldurmayacak ve beyanname ekinde de vermeyeceklerdir ya da kapsama giren işlemlerden sadece bir kısmı bulunanlar yalnız ilgili formları vereceklerdir. Örneğin, ilgili yılda sadece örtülü sermaye kapsamına ilişkin işlemi olan bir mükellef, yalnız “Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler Formu” nu vereceklerdir. Formların doldurulmasında GİB tarafından yayınlanan 1 sıra numaralı *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Sirkülerde* yapılan açıklamalardan yararlanılması mümkündür.

Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form aşağıdaki alt formlardan oluşmaktadır

- Kurumun Yurtdışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler Formu
- Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler Formu
- Transfer Fiyatlandırmasına Konu İşlemlerde Kullanılan Yöntemler Formu
- İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına Konu İşlemler Formu
- Mali İşlemler Ayrıntı Formu
- Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler Formu

2) Kurumlar vergisi beyanname verme döneminin yaklaşmış olduğu göz önünde bulundurulduğunda, ortak ya da ilişkili kişilerinden borçlanan müşterilerimizin formda yer verilecek bilgilere ilişkin (ilişkili kişi tanımına giren kurum ya da kişiler listesi, ilişkili kişilere ait muavin hesaplar, kesilen faiz faturaları, kur farkı hesaplamaları gibi belgeleri içeren) bir çalışma dosyasını şimdiden hazırlamalarını, bu çalışmalarını son günlere bırakmamalarını ve çalışma dosyasını 5 yıl süreyle muhafaza etmelerini öneririz.

3) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin 3 adet formun doldurulmasında özellikle aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

- Formlardaki tutarlar toplamları birbirine denk olmalıdır
- İlişkili kişilerle bu güne kadar gerçekleşen işlemlerde, her hangi bir yöntem uygulanmamış ise, işlemler sınıflandırılarak ve mahiyetine en uygun yöntem satırına yazılmasına dikkat edilmelidir. Örneğin, holding firmalarca temin edilerek aynı bedelle grup şirketlerine yapılan hizmet aktarımlarında, aynı hizmeti grup şirketinin Holding’den bağımsız olarak aynı fiyatla temin edebilecek olması halinde, Holding’in piyasa rayiçlerini esas aldığı kabul edilmeli ve “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi” satırına yazılmalıdır.
- İlişkili kişilere satılan/alınan mal ya da hizmetlerde, elde etme maliyetine belirli bir kar oranı ekleniyor ise, bu tür işlemler *Maliyet Artı Yöntemi* satırına yazılmalıdır.

- Bir ilişkili şirkete satılan mal ya da hizmetleri, satın alan kurumda üzerine, makul bir kar oranı ekleyerek satıyor ve ilk firma 3. Kişilere satış fiyatından makul bir kar oranı kadar indirim yapıyor ise, bu işlemler *Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi* satırına yazılmalıdır. Örneğin, araç ithalatçısı kurum, ithal ettiği (X) marka araçları hem doğrudan hem de ilişkili dağıtıcı firma kanalıyla bayilerine 30.000 TL'na satıyor ise, dağıtıcı firmaya satışlarında makul bir kar oranı (Örneğin % 3 olarak varsayalım) kadar indirim yaparak bayilerine 30.000 TL'na sattığı aracı, dağıtıcı firmaya 29.100 TL'na satar ise, dağıtıcı firmaya yapılan satışlar *Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi* satırına yazılmalıdır.
- Emsallerine uygun fiyat hakkında önceden net bir çalışma yapılmamış ve yöntem belirlenmemiş ise, diğer bir ifadeyle ilişkili kişilerle gerçekleşen işlemlerdeki fiyatlar işlem tarihindeki koşullara göre her seferinde farklı bir şekilde belirleniyor ise, formun doldurulmasında **Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin** esas alınmasının ileride karşılaşılabilecek izah ve belgelendirme sıkıntılarını bir miktar önleyeceğini düşünmekteyiz.

4) **Bahsi geçen formların verilen bir örneğe uygun olarak doldurulmuş şekli Kılavuzun 1 numaralı ekinde yer almaktadır.**

2.1.4.5. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Ve Yıllık Belgelendirme

- 1) Aşağıda sayılan mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin olarak bir örneği 1 Seri Nolu *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Genel Tebliğinin* 3 numaralı (Bu kılavuzun 4 numaralı) ekinde yer almakta olan formata uygun olarak **“YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU”**NU KV beyanname süresi sonuna kadar (**25 Nisan tarihine kadar**) hazırlamak ve talebi halinde İdare'ye ya da vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz etmek zorundadırlar. Raporun Beyanname ile birlikte Vergi Dairesine ibrazı söz konusu değildir.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlama Zorunluluğu Bulunan Mükellefler	Raporda Yer Verilmesi Gereken İlişkili İşlemler	Uygulamanın Başlangıç Tarihi
Büyük Mükellefler Vergi Dairesine kayıtlı mükellefler	Yurtiçi – Yurtdışı-Serbest Bölge ilişkili kişi işlemleri	01.01.2008
Serbest Bölgede faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri	Yurt içi ilişkili kişi işlemleri	01.01.2008
Diğer kurumlar vergisi mükellefleri	Yurtdışı ve Serbest Bölgelerdeki ilişkili kişi işlemleri	01.01.2008

- 2) *Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu* hazırlama zorunluluğu bulunan mükellefler dışındaki mükellefler ise yıllık belgelendirme yapmak zorundadırlar. Diğer bir ifadeyle Rapor hazırlama zorunluluğu bulunmamakla birlikte yıllık belgelendirme kapsamına giren mükelleflerin kapsamı aşağıdakilerden oluşmaktadır.

Yıllık Belgelendirme Yapma Zorunluluğunda Bulunan Mükellefler	Raporda Yer Verilmesi Gereken İlişkili İşlemler	Uygulamanın Başlangıç Tarihi
Serbest Bölgede faaliyet	Yurtdışı ilişkili kişi	01.01.2008

gösteren kurumlar vergisi mükellefleri	işlemleri	
Diğer kurumlar vergisi mükellefleri	Yurtiçi ilişkili kişi işlemleri	01.01.2008

3) *Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu* hazırlama zorunluluğu bulunmayan ancak transfer fiyatlandırmasına konu yukarıdaki işlemleri olan müşterilerimizin aşağıdaki bilgi ve belgeleri içeren bir **Transfer Fiyatlandırmasına Konu İşlemler Dosyası** hazırlamaları gerekmektedir. Dosya içeriği aşağıdaki bilgi ve belgelerden oluşmalıdır;

- Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler
- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- İşlem konusuyla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- İşlem konusuyla ilişkin üretim maliyetleri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.
- İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.
- Yukarıda belirtilen Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere düzenlenecek raporda yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgeler istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilecektir.

4) Kurumlar vergisi beyanname verme döneminin yaklaşmış olduğu göz önünde bulundurulduğunda, raporlama yapma zorunluluğunda bulunan mükelleflerin *yıllık transfer fiyatlandırması raporunu* hazırlamalarını, bu raporu hazırlama zorunluluğu bulunmamakla birlikte *yıllık belgelendirme* yapma zorunluluğu bulunan mükelleflerin ise transfer fiyatlandırmasına konu işlemler dosyasını gecikmeden hazırlanmalarını, bu çalışmaların son günlere bırakılmamasını ve çalışma dosyasının 5 yıl süreyle muhafaza edilmesini öneririz.

- 5) Son olarak, transfer fiyatlandırması konusunda yukarıda yer verilen bilgilerin özet nitelikte olduğunun göz önünde bulundurulmasını ve konuya ilişkin daha ayrıntılı bilgiler ve örnekler için **1 ve 2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliğler ile kurumlar vergisi eki formların doldurulması hususunda** 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Sirkülerine bakılması gerektiğini hatırlatmak isteriz.

2.1.5. Kontrol Edilen Yabancı Kurum (CFC) Kazançları

KVK' nun 7. maddesinde tanımlanan yurtdışında yerleşik *Kontrol Edilen Yabancı Kurumların (CFC)*, henüz kar dağıtımını yapmamış olmaları nedeniyle cari dönem mali tablolarına (İştiraklerden/Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri olarak) alınmamış olan kazançların da ticari bilanço kar ya da zararına KKEG olarak ilave edilmesi gerekmektedir. CFC tarafından henüz dağıtım kararı alınmamış olmakla birlikte aşağıdaki esaslara göre kurum kazancına dâhil edilmesi gereken **CFC kazançları gerçek anlamda bir KKEG olmamakla birlikte, Kurumlar Vergisi Beyannamesinde bu kazançların dâhil edilebileceği bir satır olmaması nedeniyle, zorunlu olarak KKEG olarak kurum kazancına dahil edileceklerdir.** Oysa bu kazançlar için, Beyannamede Ticari Bilanço Karı ya da Zararının hemen altında ayrı bir satır yaratılması gerekmektedir. Zira CFC kazançlarının KKEG olarak kurum kazancına ilavesi, mahiyeti ile hiçbir şekilde uyumsuzdur.

Tam mükellef kişi ve kurumların; doğrudan veya dolaylı, ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının ya da oy kullanma hakkının en az % 50'ne sahip olduğu yabancı iştiraklerinin kazançları DAĞITILSIN YA DA DAĞITILMASIN (karın CFC tarafından sermayeye ilave edilmiş olması dâhil) aşağıdaki şartların varlığı halinde kurum kazancına dahil edilmelidir.

- a) CFC' nin gayrisafi hasılatının % 25 ya da fazlası PASİF nitelikteki gelirlerden oluşmalıdır,
 - b) CFC' nin efektif vergi yükü % 10'dan az olmalıdır,
 - c) CFC' nin o yıldaki gayrisafi hasılatı 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmelidir.
- 1) Konuya ilişkin belli başlı hususlar ise şunlardır;
- Yabancı bir iştirakin CFC olarak kabulünde, yıl içerisinde her hangi bir tarihte kontrol oranının % 50'i geçmesi yeterlidir. Yılsonundaki oranın önemi yoktur.
 - Muvazaalı elden çıkarmalar hariç, beyannameye dahil edilecek kazancın tespitinde yılsonundaki iştirak oranı esas alınacaktır.
 - Maddedeki şartların sağlanması halinde, yurtdışı kurum kar dağıtımını yapmamış ya da karını sermayeye ilave etmiş olsa dahi, hisseye tekabül eden kar (**(CFC Kazancı – Geçmiş Yıl Zararları) * İştirak Oranı**) formülüne göre hesaplanır ve kurum kazancına dahil edilir. Geçmiş yıllar zararları nedeniyle CFC' nin dağıtılabilir kazancının oluşmaması halinde, kurum kazancına dahil edilecek bir kazanç söz konusu olmayacaktır.
 - CFC' nin zarar etmesi halinde ise, bu zararların yurt içi kurum kazancından indirilebilmesi mümkün değildir.
 - CFC tarafından henüz dağıtılmadığı halde KVK Md. 7 gereği, kurum kazancına dahil edilen CFC kazançlarının daha sonra dağıtılması halinde yasal kayıtlara

“İştiraklerden / Bağlı Ortaklıklar Temettü Gelirleri” olarak kayıtlanacağı ve mükerrer vergilendirilmesinin önlenmesi için kurum kazancından “Diğer İndirim ve İstisnalar” olarak indirileceği şüphesizdir.

- Kurumun var ise istisna ve zararlarının, bu kazancı da içeren toplam kazançtan indirim konusu yapılacağı şüphesizdir.

2) Yurtdışı iştirakleri bulunan mükellefler, kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde (e-beyanname olarak veren kurumlar, KV beyannamesinin “Ekler” kulakçığında yer alan) *Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formun* alt formu niteliğindeki “**Kurumun Yurtdışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler Formu**” nu vermek zorundadırlar.

2.1.6. Kurum Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınan Ancak Beyanname Üzerinde Kazançtan İndirilebilecek Giderler ve Harcamalar- Örnekler

Gerçek anlamda bir KKEG olmamakla birlikte, Kurumlar Vergisi Kanununun “Diğer İndirimler” başlıklı 10. maddesinde yer alan; **Sponsorluk Harcamaları ile Bağış ve Yardımlar**, kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla ve Kanundaki sırasıyla kurum kazancından indirilebilecektir. Ancak, bu kalemler yasal defter kayıtlarına gider olarak yansıtıldığı için Kurumlar Vergisi Beyanname tekniği gereği Kurum Kazancının tespitinde önce KKEG olarak kurum kazancına ilave edilecek, indirimde esas bir tutarın kalması şartıyla kurum kazancından indirilecektir. (Bakınız Bölüm 5-KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK İNDİRİMLER)

27

2.2. Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu

Finansman Fonu müessesesi 5520 sayılı Kanunda yer almamaktadır. 5422 Sayılı Kanundan da 1999 yılında kaldırılmıştır. Ancak, GVK’ nun geçici 50. Maddesi uyarınca 1.1.1999 tarihinden önce alınan Teşvik Belgeleri kapsamında yapılacak yatırımlar için finansman fonu ayrılabilir. Bu kapsamda bir önceki yıl ayrılan finansman fonunun cari dönem matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

2.3. İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları

Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298 ve geçici 25. maddelerinde yer alan düzenlemelere göre, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, **bu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, işlemin yapıldığı dönemde vergiye tabi tutulmaktadır.** Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltme farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup veya sermayeye ilave edilebilmekte, bu işlemler de kar dağıtımı sayılmamaktadır.

Düzenlemeye göre, işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farkları, **dönem kazancından bağımsız olarak, dönemin zararları kapanmış olması veya geçmiş yıl zararları ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı doğmasa dahi vergilenecektir.**

Bakanlığın e-beyanname programındaki kurumlar vergisi beyannamesinin “*Kazanç ve İlaveler*” kısmında, 2011 yılında işletmeden çekilen enflasyon düzeltme farklarının yazılacağı bir satır bulunmaktadır. Buna karşın bu farklar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin gösterileceği ayrı bir satıra yer verilmemiştir. Farklar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, olağan kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanan vergiye otomatik olarak ilave olmaktadır.

ÖRNEĞİN, 2011 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde olağan faaliyetlerinden 3.000.000 TL mali zararı bulunan bir işletme, bu yıl içinde 1.000.000 TL tutarlı enflasyon düzeltme farkını ortaklarına dağıtmış ise, mali zararı 2.000.000 TL’na düşmemekte, mali zarar yine 3.000.000 TL olarak kalmakta, ancak 1.000.000 TL enflasyon farkı üzerinden 200.000 TL kurumlar vergisi hesaplanması ve ödenmesi gereği ile karşı karşıya kalınmaktadır.

3. Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar Ve Yapılacak İndirimler

=	KAR (ZARAR) VE İLAVELER TOPLAMI	+(-)
3.1)	<i>Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar</i>	(-)
3.2)	<i>Zarar Olsa Dahi Yapılacak Diğer İndirimler</i>	(-)
=	KAR (ZARAR)	+(-)

3.1. Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar

1) Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları istisnası (KVK 5/1-a)

- Kurumların diğer **Tam Mükellef** kurumlara iştirakten elde ettikleri temettü gelirleri (kar payları) vergiden istisnadır.
- Kurucu senetleri ile intifa senetlerinden elde edilen kar payları da istisnadır
- Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları ise VERGİYE TABİDİR.
- *Tam Mükellef* kurumların elde ettikleri temettü gelirleri kurumlar vergisi kesintisine de tabi değildir.

2) Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (KVK 5/1-b)

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlara iştirakten elde edilen temettü gelirleri aşağıdaki **şartların hep birlikte** sağlanması halinde Türkiye’de vergilendirilmez.

- İştirak edilen yabancı kurum *Anonim/Limited* şirket niteliğinde olmalıdır,
- İştirak oranı, yurtdışı kurumun ödenmiş sermayesinin EN AZ % 10’u olmalıdır
- Kazancın elde edildiği tarih itibariyle, % 10 iştirak payı **en az bir yıldır kesintisiz olarak** elde tutuluyor olmalıdır
- Yurt dışı iştirakin katıldığı efektif vergi yükünün; faaliyet konusu, finansal kiralama, finansman temini, sigortacılık ya da menkul kıymet yatırımı şirketlerinde EN AZ % 20, diğer kurumlarda **en az** % 15 olmalıdır.
- Temettü geliri, elde edildiği hesap dönemine ilişkin KV beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmelidir (TL’e çevrilme zorunluluğu yok)
- ... Kısmen transfer halinde, transfer edilen kısma ait istisnadan yararlanılır
- ... Geçici vergi açısından, kazancın Türkiye’ye transferinin gerçekleştiği tarihin içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren istisnadan yararlanılır
- Yerli kurumların, yurtdışı inşaat işleri için yurtdışında ayrı bir şirket kurmak durumunda kalmaları ve sadece bu amaç doğrultusunda faaliyet göstermeleri halinde yukarıdaki **şartlar aranmaksızın** temettü gelirleri vergiden istisnadır.

3) Tam mükellef kurumların yurtdışı iştirak hisseleri satış kazançları istisnası (KVK 5/1-c)

Tam mükellef bir kurumun, sahibi bulunduğu yabancı kurum iştirak paylarının satışlarından elde etmiş oldukları kazançlar, aşağıdaki koşulların HEP BİRLİKTE gerçekleşmesi koşuluyla KV’den istisnadır.

- Yerli kurum A.Ş. olmalıdır.

- İştirak edilen kurum yurt dışında bulunmalıdır
- İştirak edilen kurum, A.Ş. ya da LTD. olmalıdır
- İştirak satış kazancının elde edildiği tarih itibariyle; yerli kurum bilançosunun nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının en az %75'nin aralıksız olarak en az 1 yıldır, her birine en az % 10 iştirak oranını içeren yabancı finansal duran varlıklardan oluşmalıdır
- Satışı yapılan iştirak hisseleri en az **İki Tam** yıldır (730 gün) aktifte kayıtlı bulunmalıdır.
- Yukarıdaki şartların sağlanması halinde % 10'dan küçük yabancı iştiraklerin satışı da istisnadan yararlanır (1 Nolu KV Genel Tebliği)

4) Emisyon Primi istisnası (KVK 5/1-ç)

Anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

5) Yatırım fonları ve ortaklıkları portföy işletmeciliği kazanç istisnası (KVK 5/1-d)

Aşağıdaki fon veya ortaklıkların kazançları, Türkiye'de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisnadır.

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de Kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

6) Taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazanç istisnası (KVK 5/1-e, f)

- Kazancın tamamı değil % 75'i istisnadır.
- Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile Kurucu / İntifa Senetleri ya da Rüçhan Haklarına **En Az İki Tam Yıldır** (730 gün) sahip olunmalıdır.
 - ... Tapuya geç tescil edilmiş olan taşınmazlarda, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığıнын, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir. Örneğin OSB'lerinde Tahsis Belgesi ile kullanılan arsaların tapuya geç tescil edilmesi gibi haller.
 - ... Nakden veya iç kaynaklardan yapılan sermaye artırımlarından İTİBARİ DEĞERİ ile elde edilen iştirak hisselerinde 2 yıllık sürenin hesabında, iktisap tarihi olarak ESKİ iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.
 - ... Devir ve bölünme yoluyla edinilen taşınmaz ve iştirak hisselerinde, devir olan veya bölünen kurumda geçen sürelerde 2 yıllık süreninin hesabında dikkate alınır.

- ... Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanamayan, fiilen kullanma imkânı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.
- ... Bizzat kurum tarafından inşa yoluyla edinilen ve tapuya tescil edilen binalarda, iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.
- Satış kazancının istisnadan yararlanacak kısmı, satışın yapıldığı yılı izleyen yılın başından itibaren 5 yıl süreyle **Özel Bir Fon Hesabında** tutulmalı ya da fon bu süre içerisinde sermayeye ilave edilmelidir.
- Fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi, geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır (2 Nolu Tebliğ)
- Satış bedelinin tamamı, satışı izleyen **ikinci takvim yılı sonuna kadar** tahsil edilmelidir
 - ... Satış vadeli olarak yapılmış olsa dahi, istisnadan **tahsilatın yapıldığı değil satışın yapıldığı dönemde yararlanılır.** (1 Nolu KVGİT)
 - ... Satış bedelinin **tamamı** 2 yıl içerisinde tahsil edilmese dahi, tahsil edilen kısma isabet eden kazanç için istisnadan yararlanılabilir (1 Nolu KVGİT)
 - ... Başlangıçta kazancın **tamamı** için istisna uygulanır ise, 2 yıl içerisinde tahsil edilemeyen kısma isabet eden vergiler cezalı ve faizli olarak ödenir.
 - ... Bu nedenle, satış anında bu durum belli ise, bu kısım için istisnadan yararlanılmamalıdır.
- Kurum, bölünme ve devir halleri hariç **5 yıl süreyle tasfiye edilmemelidir** (aksi halde istisna dolayısıyla ödenmeyen vergiler cezalı ve faizli olarak ödenir)
- Kurumun faaliyet konusu, menkul kıymet ya da taşınmaz ticareti ve kiralaması olmamalıdır. ANCAK Kurum, taşınmaz ticareti ile uğraşsa dahi, faaliyetlerinde kullandığı taşınmazların (örneğin İdari bina olarak kullandığı) satışından elde ettiği kazançlar istisnadan yararlanabilir.
- Taşınmaz satışında kuruma nakdi girdi sağlanmalı ya da borçlar azalmalıdır. Taşınmazın bir diğer taşınmaz ile takası sonucu oluşan kazançta istisna uygulanmaz (5520 S. Kanun Gerekçesi-1 Nolu KVGİT)
- Satış bedelinin, altın, devlet tahvili, hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri ve tahvil ve bonolar şeklinde tahsil edilmesi ve bunların 2 yıl içerisinde elden çıkarılması halinde de istisna uygulanabilecektir (1 Nolu KVGİT)
- Satılan taşınmaz ile aynı niteliklere sahip yeni bir taşınmaz alınması halinde istisna uygulanmaz (5520 S. Kanun Gerekçesi)

- Satışın kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında işletmeye nakit girişi olmaksızın yapılması halinde istisna uygulanmaz. Örneğin Taşınmazların ya da iştirak hisselerinin sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere bağlı ortaklığa devredilmesi halinde istisnadan yararlanılmayacaktır. (5520 S. Kanun Gerekçesi)
- Gayrimenkul Satış Vaatlerinde, kesin satış yapıncaya kadar istisna uygulanmaz (1 Nolu KVGİ)
- Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, kur farkları ve vade farkları için istisna uygulanmaz (1 Nolu KVGİ)
- Mükelleflerin kazancın belli bir kısmı için istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan bu kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir (1 Nolu KVGİ)

7) Bankalara ve TMSF'e borçlu kurumların taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazanç istisnası (KVK 5/1- f)

- İstisnadan Bankalara borçları nedeniyle İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre kanunî takibe alınmış (taşınmazın devrinden önce kanuni takip başlamamış ise istisnadan yararlanılması mümkün olmayacaktır) veya TMSF'na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefilleri ve ipotek verenler yararlanacaktır
- İstisna kapsamına giren değerler: Taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarıdır
- İstisnanın kapsamı, yukarıdaki değerlerin bankalara veya TMSF'na devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmı ile sınırlıdır.
- Bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetleri satış kazancıda istisnadır
- İstisnanın oranı; devreden açısından, devirden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmı isabet eden kazançların % 100, bankalar açısından ise söz konusu kıymetleri satış kazancının %75'i.
- 5 / 1-e ile farklılıkları şunlardır
 - ... En az 2 yıldır aktifte bulunma şartı aranmamaktadır.
 - ... İstisnaya tekabül eden kazancın özel bir fon hesabına alınma şartı aranmamaktadır.
 - ... Devreden şirket açısından istisna oranı % 75 ile sınırlandırılmamış, kazancın TAMAMI istisna edilmiştir.
- 5/e ve 5/f'deki istisnalardan birlikte yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşımaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir (1 Nolu KVGİ)

8) Yurtdışı şube kazançları istisnası (KVK 5/1-g)

Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları K.V.'den istisnadır.

- Kazancın en az % 15 oranında (Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda en az % 20 oranında) toplam vergi yükü taşıması,

- Kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması

9) Yurtdışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası (KVK 5/1-h)

Yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, **herhangi bir koşula bağlanmaksızın** kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

- Belirli bir efektif vergi yükü taşıması şartı yoktur.
- Kazancın belirli bir tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı yoktur.
- Diğer bir yabancı şirket ile ortaklık şeklinde yapılması halinde, asgari bir iştirak oranı şartı yoktur.
- ANCAK; Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler;
 - ... İnşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olsa dahi, kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı,
 - ... Ya da teknik hizmetler için yurt dışında bir iş yeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda istisnadan yararlanamaz (5520 S. Kanun Gerekçesi- 1 Nolu KVGT)
- Kazancı **herhangi bir koşula bağlanmaksızın** vergiden istisna olan, yurtdışı inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmet faaliyetlerinden ZARAR edilmesi halinde, bu zararlar istisna dışı kurum kazancından indirilemez.
- Yurt dışı inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra Türkiye'den ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, istisna dışı kurum kazancından indirilebilecektir (1 Nolu KVGT)
- Yurt dışı inşaat işlerinde, merkezden yurtdışına ya da yurtdışından merkeze yapılan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan dövizli alacak ve borçlar değerlendirilerek suretiyle lehe ya da aleyhe oluşan kur farkları dönem kazancının tespitinde dikkate ALINIRLAR. (1 Nolu KVGT)
- **Buna karşın** yurt dışı inşaat işlerinde mal ve hizmet hareketine dayanmayan diğer para hareketlerinden kaynaklanan dövizli borç ve alacakların kur değerlemesine tabi tutulmasına gerek bulunmamaktadır. (1 Nolu KVGT)
- Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına GEÇİCİ olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilecek makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir. (1 Nolu KVGT)
- Türkiye'deki merkez genel giderlerinden, yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi gerekiyor ise yurt dışında gider kaydedilen bu payların Türkiye'de gider kaydedilmesi mümkün olmayacaktır. (1 Nolu KVGT)

10) Özel okullar ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnası (KVK 5/1-ı)

- İstisna 5 yıllık süre ile sınırlıdır,
- İstisnanın başlangıcı, anılan kurumların faaliyete geçtikleri hesap dönemidir.

11) Kooperatif risturn İstisnası (KVK 5/1-i)

12) Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Ürün Senetleri Kazanç İstisnası(GVK Geç. 76)

- 5904 sayılı Kanunla (RG: 3.7.2009 – 27277) Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 76. Madde uyarınca, 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31.12.2014 tarihine kadar gelir/kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
- Konu hakkındaki ayrıntılı açıklamalar, büromuzun 2009/25 sayılı sirkülerinde yer almaktadır.
- Konu hakkında 4 seri numaralı (RG: 13.8.2009 – 27318) Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de açıklamalar yapılmıştır.

13)KV, GVK ve VUK dışındaki Kanunlarda yer alan istisna ve muafiyetler KV bakımından geçersizdir (Md.35) ANCAK, 01.01.2007 TARİHİNDEN ÖNCE, diğer kanunlarda yer verilmiş istisna ve muafiyetler geçerli olmaya devam eder. (Geçici 1 / 9) Bu kapsamda aşağıdaki kazançlarda vergiden istisnadır.

1) Serbest bölge kazançları (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Geç.3.Md.)

- 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış olanların, bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin sonuna kadar,
- Bölgede üretim yapanların ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarının tarihine bakılmaksızın Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirilme dönemi sonuna kadar,

kurumlar vergisinden müstesnadır.

2) Teknoloji Geliştirme Bölgesi faaliyet kazançları (4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Geç.2.Md.)

Kanuna göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren kurumların, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

3) Türk Uluslar arası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar (4490 S. Türk Uluslar arası Gemi Sicili Kanunu Md.12)

Bu Kanun uyarınca oluşturulan *Türk Uluslararası Gemi Siciline* kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.

14) İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere; Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin cari dönem giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan cari dönem zararları, istisna dışı kurum kazancından indirilemez.

- İstisna şartlarını taşıyan taşınmaz / iştirak hissesi satışından zarar edilmesi halinde, zararların (giderlerin) %75'i, KKEG sayılacak, Kalan %25'i ise matrahtan indirilebilecektir (TARTIŞMALI). Tartışmasız olan ise, iştirak hissesi ve taşınmaz alımına ilişkin giderlerin (Tapu Harcı, aracılık komisyonu gibi) istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceğidir.

- Kazancı belirli koşullar altında vergiden istisna olan yurt dışı şube faaliyetlerinden ZARAR edilmesi halinde, bu zararlar istisna dışı kurum kazancından indirilemez (TARTIŞMALI)
- Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlar vergiden istisna olduğundan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde bu zararlar kurumun diğer faaliyet kazançlarından indirilemez - KKEG (1 Nolu KVGİ)
- Kazancı vergiden istisna olan Serbest Bölge ve Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki faaliyetlerden kaynaklanan zararlar kurumun diğer faaliyet kazançlarından indirilemez - KKEG (1 Nolu KVGİ)
- İstisna kazançlara ilişkin zarar ve giderler bir şekilde kurum kazancından indirilmiş iseler KKEG olarak kurum kazancına ilave edilmelidirler.

3.2. Zarar Olsa Dahi Yapılabilecek Diğer İndirimler

- 1) Örtülü sermayeye tekabül eden kur farkı **gelirleri**,
- 2) Giderleştirildiği bir önceki hesap döneminde KKEG olarak kurum kazancına ilave edilen giderler
 - Vadeli çek reeskont gider iptalleri
 - Kıdem tazminatı karşılığı iptalleri
 - Vadesinde ödenmediği için KKEG olarak matraha ilave olunan SSK primlerinden cari dönemde ödenenler
- 3) GÖTÜRÜ GİDER- ihracat, yurtdışı inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinden kazanılan döviz hasılatının BİNDE 5'i (Kur Farkları Hariç) (Ayrıntılar için 194 Nolu GVGİ'ne bakınız)
- 4) Gibi

4. Zarar Mahsubu

=	KAR (ZARAR)	+ ise
4.1)	Devreden Geçmiş Yıllar Mali Zararları	(-)
4.2)	Yurt dışı Faaliyet Zararları	(-)
4.3)	Devralınan / Tam Bölünen Kurum Mali Zararları	(-)
=	İNDİRİMLERE ESAS TUTAR (KAR)	+ 0

- 1) Son 5 yıla ilişkin yurt içi faaliyet MALİ zararları;
Geçmiş yıllar zararları için Beynamede “İstisnadan Kaynaklanan Zararlar” ve “Diğer Zararlar” olarak iki ayrı satır yer almakla birlikte, böyle bir ayırımın bu gün için pratik anlamda bir değeri bulunmaktadır. Zira her iki zarar nevi’de mahsup edilebilir niteliktedir.
 - Mahsup konusu yapılacak zarar, TİCARİ BİLANÇO ZARARLARI değil, önceki yıllar Beyannameleri üzerindeki MALİ ZARARLARDIR (Ticari Kar Zarar + KKEG-Zarar Olsa Dahi İndirilebilecek İstisnalar ve İndirimler),
 - Kazancı vergiden istisna faaliyetlere ilişkin mali zararlar (Serbest Bölge faaliyet zararları gibi) mahsup edilemez,
 - 5 yıldan fazla devreden zararlar mahsup konusu yapılamaz,
- 2) Son 5 yıla ilişkin yurtdışı faaliyet zararları;
 - Bu zarar vergiden istisna kazançlara ilişkin ise mahsup edilemez.
 - Her yıla ilişkin faaliyet sonuçları (karlı dönemler dahil) , yetkili denetim kuruluşlarına rapora bağlatılmalıdır,
 - Ülkede yetkili denetim kuruluşu yok ise, vergi beyannameleri Türk elçilik veya konsolosluklarına, yok ise Türk menfaatlerini koruyan temsilcilerine onaylatılmalıdır,
 - Raporun, beyannamelerin ve mali tabloların tercüme edilmiş bir örneği vergi dairesine sunulmalıdır
- 3) Devir Alınan veya Tam Bölünen münfesih kurumun zararları,
 - Mahsup edilebilecek zarar tutarı, devralınan kurumun devir tarihindeki öz sermayesi ile sınırlıdır. Öz sermayeyi aşan zararlar mahsup edilemez.
 - Son 5 yıla ilişkin KV beyannamelerinin zamanında verilmiş olması gerekmektedir.
 - Devralan kurumun en az 5 yıl daha faaliyetine devam etmesi gerekmektedir,
 - Mahsup sırası yönünden diğer zararların en sonunda yer alır.
- 4) 25 Şubat 2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6111 sayılı Kanun’un 6. maddesi kapsamında matrah artırımında bulunan kurumların, matrah artırımında buldukları yıllara ait zarar tutarlarının % 50’sinin 2010 ve izleyen yıllarda mahsubu olanaklı değildir. Dolayısıyla, 2006-2009 yıllarının tamamı veya bazıları için matrah artırımında bulunulması halinde, artırım yapılan yıla ilişkin zarar tutarının % 50’si 2011 yılı beyannamesinde indirim konusu yapılmayacak, mahsup kalan % 50 ile sınırlı olarak yapılacaktır.
- 5) Geçmiş yıllar zararlarının kurum kazancından mahsup edilebilmesi için beyanname üzerinde gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle her yılın beyannamesinde mahsup edilebilir mali zararların beyanname üzerinde yıllar itibariyle tutarlarının ayrıntılı ve doğru olarak gösterilmesine özen gösterilmelidir.

5. Kazancın Bulunması Halinde Beyanname Üzerinde Yapılacak İndirimler

=	İNDİRİME ESAS TUTAR (KAR)	+ ise
5.1)	<i>ArGe İndirimi</i>	(-)
5.2)	<i>Sponsorluk Harcamaları</i>	(-)
5.3)	<i>Bağış ve Yardımlar</i>	(-)
5.4)	<i>Yatırım İndirimi</i>	(-)
=	DÖNEM SAFİ KAZANCI (KV MATRAHI)	+ 0

- 1) **Beyanname üzerinde yukarıdaki sıraya** göre kazançtan indirilirler,
- 2) İndirim, kazanç var ise yapılır, aksi takdirde yapılamaz,
- 3) Sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar sadece cari yılda indirim konusu yapılabilir, indirilemeyen tutarlar sonraki yıllara devretmez,
- 4) İndirimler kazanç ile sınırlı olduğundan, zararı artırıcı bir unsur olarak kullanılamazlar (Özel kanunlarında “GİDER” yazılacağı belirlenen bazı bağış ve yardımlar hariç-Bakınız izleyen 5.3/v kısımdaki açıklamalar)

5.1. ArGe İndirimi

- 1) İşletme bünyesinde gerçekleştirilen münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik harcamalar ArGe harcaması sayılır
 - İlk madde ve malzeme giderleri
 - Personel giderleri
 - Genel giderler
 - Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
 - Vergi, resim ve harçlar
 - Amortisman ve tükenme payları
 - Finansman giderleri
- 2) İndirim oranı: harcamaların % 100
- 3) Sadece DOĞRUDAN harcamalar indirilebilir: GYG ve tamamen ArGe’de kullanılmayan sabit kıymetlerin amortismanları indirim konusu edilemez.
- 4) Yararlanma usullerinin ayrıntısı için 1 ve 2 Nolu KV Genel Tebliğlerine bakılmalıdır

5.2. Sponsorluk Harcamaları İndirimi

- 5) **Sponsor;** sportif bir gösteri, müsabaka, şov gibi bir etkinliğin masraflarını kendi adının anılması koşulu ile üstüne alan kişilerin veya kuruluşların ortak adıdır.
- 6) Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 16.6.2004 tarih ve 25494 sayılı RG’ de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir.
- 7) Sponsorluk harcamalarının kapsamı, kurum ile spor kulübü arasında yapılacak YAZILI bir sözleşme ile belirlenmelidir. Sözleşmenin bir örneği vergi dairesine verilmelidir.
- 8) Yönetmelik gereği, vergi borcu bulunanlar, sponsor olamayacaklarından, bu indirimden yararlanmaları da söz konusu olmayacaktır.
- 9) İndirim Oranı: AMATÖR spor dallarında % 100, PROFOSYONEL spor dallarında % 50

10) Kayıtlarda KKEG olarak izlenir, beyanname üzerinde indirim konusu yapılır.

5.3. Bağış ve Yardım İndirimi

- 11) Bağışların kurum kazancından indirilebilmesi için mutlaka MAKBUZ ile belgelendirilmesi gerekmektedir.
- 12) Bağış ve yardımın karşılıksız olması gerekmektedir (Örneğin bir ihaleye katılma ön koşulu olarak, ihaleyi açan kuruma yapılan bağışlar gibi olanlar indirilemez)
- 13) İndirim miktarı, kurum kazancı ile sınırlıdır. Kazanç yok ise indirimde yapılamaz. Bağışlar nedeniyle kurum zararı arttırılmaz (Özel kanunlarında "GİDER" yazılacağı belirlenen bazı bağış ve yardımlar hariç-Bakınız izleyen kısımlardaki açıklamalara)
- 14) Kazancın belirli bir yüzdesinin indirimine izin verildiği hallerde İndirilebilecek BAĞIŞ VE YARDIM tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı : **[Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)]** tutardır.

i. Genel nitelikteki bağışlar

- Devlete, kamuya yararlı dernek ve vergi muafiyetli vakıflara yapılanlar
- Kurum kazancının (Kar-Geçmiş Yıl Zararı-İştirak Kazançları İstisnası) % 5'i ile sınırlıdır

ii. Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağışlar

- Devlete, okul, hastane, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşa etmek, inşası ya da mevcutların devamını sağlamak için nakdi veya aynı yardımlardır.
- Harcamanın TAMAMI (%100'ü) yapıldığı yılda indirilebilir

iii. Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar

- Somut veya somut olmayan kültürel mirasın korunmasına yönelik çalışmaları (kazılar, restorasyon, katalog yayını gibi) desteklemeye yönelik bağışlardır.
- Bağışın TAMAMI (%100'ü) yapıldığı yılda indirilebilir.

iv. Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar

- BK'nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılmalıdır.
- Bağışın TAMAMI (%100'ü) yapıldığı yılda indirilebilir

v. Türkiye Kızılay Derneğine yapılan bağışlar

- Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı (% 100) gelir/kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilecektir.
- 5904 sayılı Kanunla getirilen bu düzenleme, 3 Temmuz 2009 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla, % 100'lük indirim ancak bu tarihten sonra yapılan bağış ve yardımlar için geçerli olacaktır.
- Derneğe yapılacak aynı bağış ve yardımlar ise kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar kapsamında değerlendirilecektir.
- Derneğin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.
- Konu hakkındaki ayrıntılı açıklamalar, büromuzun 2009/25 sayılı sirkülerinde yer almaktadır.

vi. Diğer Kanunlara göre indirilebilir bağış ve yardımlar

- Atatürk Kültür, Dil Ve Tarih Yüksek Kurumuna yapılanlar,
- 3294 Sayılı Sosyal Yard. ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Kanununa göre yapılanlar,
- Üniversiteler Ve İleri Teknoloji Enstitülerine yapılanlar,
- TÜBİTAK'a yapılanlar
- Silahlı Kuvvetler Güçlendirme Vakfı'na yapılanlar,
- Çocuk Esirgeme Kurumu'na yapılanlar,
- Afetler Mahalli Yardım Komitelerine yapılanlar,
- İlk Öğretim Kurumları'na yapılanlar,
- 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma Ve Erozyon Önleme Kanuna göre yapılanlar
- Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim Kurumlarına yapılanlar,
- Emekli Sandığı Kanuna göre yapılanlar,
- Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanuna göre yapılanlar,
- 5904 sayılı Kanunla (RG: 3.7.2009 – 27277) 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin ikinci cümlesinde yer alan "nakdi" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Bu değişiklikle birlikte, Kanunun yayım tarihinden (3.7.2009) itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynı veya nakdi bağış ve yardımların tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Anılan Kanunların bazılarında (Örneğin Atatürk Türk Dil ve Tarih Kurumu ile Afetler Mahalli Yardım Komitelerine yapılan bağışlar gibi) bağışların **GİDER YAZILABİLECEĞİ** hükmü yer almaktadır. Bu nedenle bu tür bağış ve yardımlar beyanname üzerinde değil, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınırlar. Dolayısıyla da, bağış ve yardımların sadece kurum kazancı olduğunda indirim konusu yapılması yönündeki sınırlama söz konusu olmaz. Zararı artırıcı bir nitelik de taşıyabilirler.

5.4.- Yatırım İndirimi

Yatırım indiriminde yıl sınırlaması getiren GVK'nun geçici 69. Maddesindeki “sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait” ibare ile 1.1.2006 ile 8.4.2006 tarihleri arasındaki yatırımların indirimden yararlanmasını engelleyen 5479 sayılı Kanunun 15. maddesinin (2) numaralı bendindeki “2” rakamı ibaresini iptal eden 15.10.2009 gün, 2009/144 Karar ve 2006/95 Esas sayılı gerekçeli Kararı, 8 Ocak 2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Böylelikle, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri, kazanılmış yatırım indirimi haklarını, 2009 yılından itibaren, hiçbir yıl sınırlaması olmaksızın ve yararlanabilecekleri indirim tutarına ulaşmaya kadar kullanabilir hale gelmişlerdir.

Diğer yandan Yatırım indiriminde kazanılmış hakların kullanılmasına dair GVK'nun geçici 69. maddesi, 1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6009 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiş ve herhangi bir yılda yararlanılabilecek yatırım indirimi tutarlarının, o döneme ilişkin kazanç tutarının % 25’ni aşamayacağı şeklinde bir sınırla getirilmiş bulunmaktaydı. Ancak Kazanılmış yatırım indirimi haklarının kullanımını sınırlandırmaya

yönelik bu yasa hükmü de daha öncekiler gibi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edildi ve yürürlüğü durduruldu. Anayasa Mahkemesi 9.2.2012 günlü, E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararla, yatırım indiriminin kullanımını kazancın % 25'i ile sınırlayan GVK'nun geçici 69. maddesindeki cümleyi iptal ettiği gibi 18 Şubat 2012 gün ve 28208 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kararıyla yürütmesini de durdurmuştur. Konu hakkında daha ayrıntılı bilgi için Büromuzun [2012/10 sayılı vergi Sirkülerine bakılabilir.](#)

İptal Kararı 2012 yılında yayımlanmıştır. Ancak yayın tarihi itibarıyla 2011 yılına ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresi henüz başlamamış olduğundan, kararın 2011 yılı yatırım indirimi açısından da geçerli olacağını düşünmekteyiz. Nitekim GİB internet sitesinde e-beyanname programı ile ilgili olarak yaptığı 16.03.2012 tarihli duyuruda görüşümüze paralel bir açıklama yapmıştır. Duyuru metni şöyledir: “*Anayasa Mahkemesinin 09/02/2012 tarihinde vermiş olduğu Esas No: 2010/93 sayılı karar gereği (Yürürlüğü Durdurma) 2011 dönemi için Yıllık Gelir Vergisi Beynamesi'nde Yatırım İndiriminden faydalanmak isteyen mükelleflerimizin yeniden düzenlenmiş Beyanname Düzenleme Programı'nı Gerekli Programlar bölümünden indirip kurmaları gerekmektedir. Bu tarihe kadar Yıllık Gelir Vergisi Beynamesini vermiş ve beyanamesinde Yatırım İndirimi bulunan mükelleflerimiz Düzeltme beyanamesi vereceklerdir.*” Böylelikle 2011 yılına ilişkin Kurumlar vergisi beyanında da % 25 sınırı olmaksızın yatırım indiriminden yararlanabileceği netleşmiştir.

Bu gelişmeler doğrultusunda 2011 ve sonraki yıllara dair uygulama usul ve esaslarını aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

- 31.12.2005 tarihinden devreden yatırım indirimi tutarlarının indirimine herhangi bir yıl sınırlaması olmaksızın devam edilecektir.
- 1 Ocak ile 8 Nisan 2006 tarihleri arasında başlanılan yeni yatırımlar için de yatırım indiriminden yararlanılabilecektir.
- 24.04.2003 tarihine kadar yapılmış müracaatlara göre düzenlenen Teşvik Belgeleri kapsamında 1.1.2006'dan sonra yapılan yatırımlar harcamaları da % 100 oranında indirim konusu yapılacaktır. Ancak GVK geçici 61. maddesi uyarınca %19,8 stopaja tabidir. Bu kazançların dağıtımı ayrıca stopaja (%15) tabi olmayacaktır. Devreden yatırım indirimi tutarları *Yeniden Değerleme Oranında* endekslenecektir. (2009: 2,2 - 2010: % 7,7 - 2011: 10,26)
- 24.04.2003 den itibaren GVK md 19 uyarınca yapılan yatırımlar % 40 oranında indirim konusu yapılacaktır. 08.04.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla teknik ve iktisadi bütünlük taşıyan 1.1.2006 tarihinden sonraki yatırım harcamaları da indirimden yararlanacaktır. % 19,8 oranındaki stopaja tabi değildir. Bu kazançların dağıtımı stopaja (%15) tabi olacaktır. Devreden yatırım indirimi tutarları ÜFE ile endekslenmektedir (2009: 5,93-2010: % 8,87 -2011: 13,33)
- Yatırım indirimi tutarının o dönemdeki “*ilgili kazancın*” % 25’ni aşamayacağı şeklindeki düzenleme, iptal kararı sonrasında uygulanmayacaktır. Yani kazancın tümü yatırım indirimine konu edilebilecektir. Diğer yandan 276 seri numaralı GVK Genel Tebliğine göre “...İlgili dönemde yatırım indirimi istisnası uygulanacak kazanç ise yatırım indirimi uygulanmadan önceki zarar mahsubu ile tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonraki tutar olacaktır.”
- Yatırım indiriminden yararlanılır ise, kalan kazanç, o an yürürlükteki vergi oranı (kurumlar vergisinde, değişiklik olmadığı sürece % 20) üzerinden vergilendirilecektir.

- Stopaja tabi olan ve olmayan yatırım indirimi haklarından hangisine öncelik verileceği yönünde mükelleflere tercih hakkı verilmiştir. Bunda bir değişiklik yoktur.
- Vergi oranı konusundaki değişiklikle beraber (kurumlar vergisinde, indirimden sonra kalan kazancın % 30 değil, o an yürürlükteki vergi oranı üzerinden vergilendirilmesi) indirimden yararlanma yönündeki tercihin (yararlanma veya yararlanmama) ilk Geçici Vergi beyannamesinde yapılmış olması gerektiği yönündeki Bakanlık açıklaması (7.8.2006 tarih ve 3 Nolu 5520 sayılı KVK Sirküleri), anlamı yitirmektedir. Zira yeni düzenlemeye göre, yatırım indiriminden yararlanılması halinde, kalan kazanç eskisinden farklı olarak daha yüksek oranda değil, o an yürürlükteki vergi oranı üzerinden vergilendirilecektir.
- 1.1.2006–8.4.2006 tarihleri arasında yeni başlamış yatırımlar içinde indirimden yararlanılabilecektir. Ancak buna ilişkin 276 seri numaralı GVK Genel Tebliğinde yapılan açıklama “.....1/1/2006-8/4/2006 tarihinde başlamakla birlikte bu süre içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 8/4/2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.” şeklindedir. Büromuzun 2010/9 ve 2010/34 sayılı sirkülerinde ayrıntılı olarak değinilen yatırım indirimine ilişkin Anayasa Mahkemesi iptal kararının gerekçelerine göre Tebliğde yapılan bu açıklamaya katılmamız mümkün değildir. Görüşümüze göre 1.1.2006-8.4.2006 tarihleri arasında başlayan yatırımın devamı olarak (teknik ve iktisadi bütünlük taşıyan) 8.4.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamaları da indiriminden yararlanabilmelidir. Bu kapsamda yatırım harcaması olan mükelleflerin Geçici/gelir/kurumlar vergisi beyanlarının ihtirazi kayıtlı yapılarak konunun yargıya intikal ettirilmesi halinde, davaların mükellefler lehine sonuçlanması olasılığının yüksek olduğunu düşünmekteyiz.
- Yukarıda özetlenen Yatırım İndirimi uygulamasındaki gelişmeler hakkındaki ayrıntılı açıklamalar için, 276 seri numaralı GVK Genel Tebliğine ve [Büromuzun internet sitesinden ulaşılabilir olan](#) 2009/39, 2010/9, 2010/34 ve 2010/41, 2012/10 sayılı Sirkülerlerine bakılmalıdır.

6. Hesaplanan Ve İndirilecek Kurumlar Vergisi

=	DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (ZARARI)	+ ise
6.1)	Kurumlar vergisi % 20 oranında hesaplanır (GVK Geçici 69. maddesine göre yatırım indiriminden yararlanılmış olması hali dahil)	(x)
6.2)	KVK 32/A, Geçici 4 ve 5 maddelerine göre İNDİRİMLİ ORAN üzerinden hesaplanır	(x)
6.3)	Mali zarar oluşmuş ise, zarar gelecek yıllara devreder	•
=	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ	+ 0

6.1. Kurumlar Vergisi Oranı

Olağan kurumlar vergisi oranı % 20'dir.

GVK Geçici 69. Maddesinde 6009 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önce, yatırım indiriminden yararlanılmış olması halinde kurumlar vergisi % 30 oranından hesaplanmaktaydı. Değişiklik sonrasında, yatırım indiriminden yararlanılmış olması halinde dahi olağan kurumlar vergisi oranı % 20 uygulanmaktadır.

6.2. İndirimli Kurumlar Vergisi

6.2.1 – Kalıcı İndirimli Kurumlar Vergisi

- 1) Kurumlar Vergisi Kanununa 5838 sayılı Kanunla (RG: 28.02.2009 – 27155) eklenen 32/A maddesi ile yatırım yapan işletmelerin **kurumlar vergisini indirimli olarak ödemelerine olanak sağlanmıştır.** Düzenlemeye göre;
 - Finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar ve iş ortaklıkları ile 4283 sayılı *Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun* ve 3996 sayılı *Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun* kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar, indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacaktır.
 - Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.
 - **Yatırıma katkı tutarı**, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisini ifade etmektedir.
 - **Yatırıma katkı oranı** ise yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ifade etmektedir.
 - Bu kapsamda, Bakanlar Kuruluna % 90 kadar varan oranda indirimli kurumlar vergisi uygulama ve her bir il grubu için yatırıma katkı oranını % 25'i (5904 sayılı Kanunun Geçici 2 inci maddesine göre 31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için %60'i), yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 45'i (5904 sayılı Kanunun Geçici 2 inci maddesine göre

31.12.2010 tarihine kadar başlayan yatırımlar için %70'i) geçmemek üzere belirleme yetkisi verilmiştir.

- Düzenlemeyle verilen yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu;
 - ... [2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda](#) (RG: 16.07.2009-27290) istatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri dört gruba ayırmış ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemiştir.
 - ... [2011/1597 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar](#) (RG: 14.04.2011 – 27905) ile değişik, sözü geçen 2009/15199 sayılı BKK'na göre yatırıma katkı ve vergi indirim oranları şöyle olmaktadır.
 - 5904 sayılı Kanununun (RG: 3.7.2009 – 27277) Geçici 2. maddesiyle yapılan düzenleme kapsamında 2009/15199 sayılı BKK'nda **31.12.2010 tarihine kadar başlanılan yatırımlar için** yatırıma katkı ve indirim oranları, şu şekilde belirlenmiştir.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

43

- **31.12.2011 tarihine kadar başlanılan yatırımlar için** 2011/1597 BKK ile belirlenen yatırıma katkı ve indirim oranları şöyledir.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	15	50	25	50
II	25	60	35	60
III	35	80	45	80
IV	55	90	65	90

- **1 Ocak 2012 tarihinden itibaren başlanılacak yatırımlar için** katkı ve indirim oranları şu şekilde belirlenmiştir.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60

IV	25	80	45	80
----	----	----	----	----

... 2009/15199 sayılı BKK'da arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanına tâbi olmayan diğer harcamaların indirimli vergi uygulamasından yararlanamayacağını kararlaştırmıştır.

- Bakanlar Kurulu Kararını takiben Hazine Müsteşarlığı tarafından 2009/1 sayılı [Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliği](#) (RG: 28.07.2009- 27302) yayımlanarak 2009/15199 sayılı BKK'nun uygulama usul ve esasları açıklanmıştır.

- 2) KVK'nun 32/A maddesinde indirimli kurumlar vergisine ilişkin uygulama usul ve esaslarını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. ANCAK Bakanlık tarafından indirimli kurumlar vergisinin usul ve esaslarının belirlendiği bir Tebliğ yayımlanmamıştır. Buna karşın Bakanlığın e-beyanname sistemindeki kurumlar vergisi beyannamesinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına olanak sağlandığı görülmektedir.
- 3) Konu hakkındaki ayrıntılı açıklamaların, büromuzun 2009/11, 2009/25, 2009/31 sayılı sirkülerlerinde yer aldığını hatırlatarak, 2009/31 sayılı sirkülerimizde de yer almakta olan örnek uygulamayı aşağıda aynen aktarıyoruz.

ÖRNEĞİN, İSTANBUL ilinde, *büro, muhasebe ve bilgi işlem makineleri imalatı* konusunda komple yeni yatırım amacıyla 2009 yılı içerisinde yatırıma başlayan ve Yatırım Teşvik Belgesi alan bir Anonim Şirket, arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar hariç olmak üzere 5 Milyon TL yatırım harcaması gerçekleştirmiştir. Yatırım 15.11.2009 tarihinde tamamlanarak işletmeye geçmiştir.

Şirketin yaptığı yatırım harcaması büyük ölçekli yatırımlar kapsamına girmediğinden bölgesel yatırım desteklerinden yararlanacaktır. Yatırım yeri olan İSTANBUL, 1. Bölge kapsamında olduğundan ve yatırıma 31.12.2010 tarihinden önce başladığından şirketin yararlanacağı vergi indirim ve yatırıma katkı oranları şöyle olacaktır.

- Yatırıma Katkı Oranı : % 20
- Kurumlar İndirim Oranı : % 50

Buna göre, şirketin vergi indirimi yoluyla yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı (5.000.000 TL x % 20 =) 1.000.000 TL olacak ve indirimli kurumlar vergisi yoluyla elde edebileceği destek tutarı bu tutarı aşamayacaktır.

Şirketin yıllara göre kurumlar vergisi matrahları ile yararlanacağı yatırıma katkı tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

	1	2	3 = 1 x 2	4 = 2 - (2 x % 50)	5 = 1 x 4	6 = 3 - 5
Yıllar	Vergi Matrahı (TL)	Normal KV Oranı	Normal Kurumlar V. Tutarı (TL)	İndirimli Kurumlar V. Oranı	İndirimli Kurumlar V. Tutarı (TL)	Yatırıma Katkı Tutarı (TL)
2009	Zarar	% 20	0	% 10	0	0
2010	1.000.000	% 20	200.000	% 10	100.000	100.000
2011	2.000.000	% 20	400.000	% 10	200.000	200.000
2012	5.000.000	% 20	1.000.000	% 10	500.000	500.000
2013	Zarar	% 20	0	% 10	0	0
2014	4.000.000	% 20	800.000	% 10	400.000	200.000 (*)

2015	10.000.000	% 20	2.000.000	Uygulanmaz	2.000.000	0
TOPLAM	14.000.000		4.400.000		3.200.000	1.000.000

(*) Şirketin 2014 yılı yatırıma katkı tutarı 400.000 TL olmakla birlikte, yararlanabileceği katkı tutarı 1.000.000 TL'ni aşamayacağından yararlanabileceği katkı tutarı 200.000 TL olacaktır.

6.2.2 –Bazı Sektörlerdeki Üretim Tesislerinin Bakanlar Kurulunca Belirlenecek İllere Naklinde Beş Yıl Süreli İndirimli Kurumlar Vergisi

- 1) Kurumlar Vergisi Kanununa 5838 sayılı Kanunla (RG: 28.02.2009 – 27155) eklenen ve daha sonra 5904 sayılı Kanunla (RG: 3.7.2009 – 27277) değişikliğe uğrayan geçici 4. maddeye göre, üretim tesislerini belirlenecek illere taşıyanlar, taşıdıkları illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için geçici bir süre için geçerli olmak üzere **indirimli kurumlar vergisi** ödeyeceklerdir. Düzenlemeye göre;
- Bu olanaktan, münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunan üretim tesisleri yararlanabilecektir.
 - Uygulamadan yararlanacak illeri (üretim tesisinin bulunduğu mevcut il – nakil yapılacak il) belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na ait bulunmaktadır.
 - Naklin **31.12.2010** tarihine kadar yapılması gerekmektedir.
 - Asgari 50 kişilik istihdam sağlanması gerekmektedir.
 - İndirimli oran taşınılan ildeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için geçerli olacaktır.
 - İndirimli oran nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren **beş yıl süreyle** geçerli olacaktır.
 - Kurumlar vergisi oranının % 75'i geçmemek üzere hangi oranda indirimli uygulanacağı hakkında karar almaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.
 - Uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili bulunmaktadır.

6.2.3– KOBİ Birleşmelerinde Geçici Süreli İndirimli Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi Kanununa 5904 sayılı Kanunla (RG: 3.7.2009 – 27277) eklenen Geçici 5. ile 7. maddelerle, geçici bir süre için uygulanmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 19. ve 20. maddelerinde düzenlenen vergisiz devir hükümlerine bir alternatif olarak, sadece KOBİ'LER için geçerli olmak üzere vergisiz birleşmeye ilave olarak indirimli kurumlar vergisi gibi önemli bir avantaj da yaratılmak suretiyle birleşme olanağı getirilmiştir. Bu vergi avantajlarından **31.12.2009** tarihine kadar birleşme işlemini gerçekleştiren, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) yararlanabileceklerdir. Düzenlemeye göre;

- Birleşme işlemi 31.12.2009 tarihine kadar yapılmalıdır.
Birleşme: Tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ'nin KVK'nun 18 inci maddesi uyarınca birleşerek yeni bir sermaye şirketi oluşturmalarını ya da tam mükellef bir veya birkaç KOBİ'nin tam mükellef olan ve sermaye şirketi statüsündeki diğer bir KOBİ'ye devrolunmasını ifade etmektedir.
- Birleşen kurumlar KOBİ statüsünde olmalıdır.
Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ): 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde kurulmuş olup 2008 yılının Aralık ayına ilişkin olarak verilen sigorta

bildirgesine göre 10 ila 250 işçi çalıştıran ve 2008 hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışlar toplamı 25 milyon Türk Lirasını geçmeyen veya aktif toplamı 25 milyon Türk Lirasından az olan ticari işletmeleri ifade etmektedir

- Birleşen kurumlar sermaye şirketi (anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit) olmalıdır.
- Birleşilen kurum tarafından münfesihi kurumun birleşme tarihindeki sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi gerekmektedir.
- Birleşmeden doğan kazançların tamamının birleşme tarihi itibarıyla birleşilen şirketin sermayesine eklenmelidir.
- Birleşilen kurumun, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini; münfesihi kurumun, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhünameyle taahhüt etmesi gerekmektedir.
- Birleşme sonrasında üç yıl süreyle aylık ortalama bazda birleşilen kurum ile münfesihi kurum tarafından, 1.4.2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanmalıdır.
- Birleşen kurumlara Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek olan % 75'e kadar indirimli (normal kurumlar vergisi oranı olan % 20 yerine % 5'e kadar indirilen) kurumlar vergisi uygulanma desteği öngörülmüş bulunmaktadır.
- 2009/15386 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında (RG: 05.2010.2009 tarih ve 27340) indirimli kurumlar vergisi oranları şu şekilde belirlenmiş bulunmaktadır.
 - ... Birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlarından % 20 yerine % 5 oranında kurumlar vergisi alınacaktır.
 - ... Birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, **üç hesap döneminde** elde ettiği kazançlarından **% 20 yerine % 5** oranında kurumlar vergisi alınacaktır.
- Yayınlanan 4 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği (RG:13.08.2009 – 27318) ile KOBİ birleşmelerine ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığı tarafından ayrıntılı bir şekilde belirlenmiş bulunmaktadır.
- Bakanlığın e-beyanname programındaki kurumlar vergisi beyannamesinde KOBİ birleşmelerine ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulamasına olanak sağlandığı görülmektedir.
- İzleyebildiğimiz kadarıyla ülkemizdeki bürokratik gerçekler nedeniyle birleşmeye ilişkin yasal süre çok kısadır. Bu nedenle 31.12.2009 tarihine kadar birleşme işlemi gerçekleştiren KOBİ sayısı oldukça sınırlı olmuştur. Çok sınırlı bir uygulama alanı bulan kurumlar vergisi indirimli KOBİ birleşmelerine bu kılavuzda daha fazla yer verilmesi anlamlı bulunmamaktadır. Konu hakkında büromuzun 2009/25 ve 2009/34 sayılı sirkülerlerine ve 4 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğine bakılmalıdır.

6.3. Mali Zararların Gelecek Yıllara Devri

Bölüm 4'e bakınız.

7. Ödenecek Ya Da İade Alınacak Kurumlar Vergisi

=	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ	+ 0
7.1)	Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu	(-)
7.2)	Yurt içinde ödenen vergilerin mahsubu	(-)
	7.2.1) Kesinti yoluyla ödenen vergiler	
	7.2.2) Ödenen Geçici Vergiler	
=	ÖDENECEK YA DA İADE ALINACAK KURUMLAR VERGİSİ	+ (-)

7.1. Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu

- 1) Hesaplanan kurumlar ve geçici vergiden, yurt dışında ödenen vergiler indirilir. ANCAK bunun için, yurt dışında elde edilen gelirin beyan edilen matraha dâhil edilmiş olması gerekir.
- 2) Mahsup konusu yurt dışında ödenen vergiler şunlardır
 - Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler,
 - Kontrol edilen yabancı kurum (CFC) tarafından ödenen vergiler,
 - Tam mükellef kurumların en az % 25'ine sahip oldukları yabancı kurumlar tarafından dağıtılan ve Türkiye'de beyan edilen kar payları için, kaynak kazanç üzerinden ödenen vergilerden kar payına isabet eden kısmı,
- 3) Mahsup TUTARI, (yurt dışı kazanç x kurumlar vergisi oranı) tutarı ile sınırlıdır.
- 4) Mahsup için, yurt dışında ödenen vergi miktarının kaynak ülkedeki yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmek zorundadır.
- 5) Tevsikin en geç tarhiyat tarihinde yapılması gerekir.
- 6) Tevsik tarhiyat tarihinde yapılamaz ise, yurtdışı kazançlara tekabül eden Türkiye'de hesaplanan KV ertelenir. En geç 1 yıl içinde tevsik gerçekleşir ise, ertelenen vergi terkin edilir.
- 7) Mahsup edilecek ya da ertelenecek vergi tutarı YURT DIŞI KAZANÇ * % 20 (%30) şeklinde hesaplanacak tutarı aşamaz.
- 8) Tevsik, en geç 1 yıl içinde gerçekleşmez veya daha az tutarda gerçekleşir ise, vergi gecikme zamlı olarak ödenir.
- 9) Mahsup edilecek verginin hesabında, kazancın kayıtlara alındığı tarihteki yabancı para kuru esas alınır.
- 10) (Yurt dışı kazanç x kurumlar vergisi oranı) sınırını aşmamak koşuluyla, ilgili yılda indirilemeyen vergiler, izleyen 3 hesap döneminde mahsup edilebilir.
- 11) Yurt dışında ödenen vergiler, Türkiye'de ödenecek olandan fazla olur ise aradaki fark hiçbir şekilde mükellefe iade edilmez, ilgili dönemi üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir, indirim yapılamayan kısım ile ilgili hak düşer. (KVK 33/4)

7.2 .Yurt içinde ödenen (kesinti yoluyla ve geçici) vergilerin mahsubu

- 1) Hesaplanan KV / geçici vergiden, KVK 15 ve 30. İle GVK 94 ve Geç. 67. Maddelere göre kesinti yoluyla ödenen vergiler indirilir.

- 2) Mahsup için KV Beyannamesindeki “Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Liste”nin doldurulması yeterlidir. Stopaj yapan kişi ve kurumlardan tahakkuk ve ödeme belgelerinin teminine gerek bulunmamaktadır.
- 3) GVK geçici 67. Md. (2) ve (3) nolu fıkraları kapsamında yapılan vergi kesintilerinin, işlemde doğan kazancın tabi olduğu vergi kesinti oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.
- 4) “Vergi Cennetleri”ndeki kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemelerden 30. Maddeye göre kesilecek vergiler, (Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı * % 20(%30)) şeklinde hesaplanacak tutarı aşmayacak şekilde mahsup edilir.
- 5) Geçici verginin mahsup edilebilmesi için ÖDENMİŞ olması gerekir. Mahsup fazlası geçici vergi, mükellefin yazı başvurusuna gerek olmaksızın mükellefin diğer vergi borçlarına vergi dairesince re’sen mahsup edilir (ancak uygulamada bu mahsupların re’sen yapılmadığı gözlemlenmiş olup, yazılı başvuruda bulunulmasının uygun olacağı düşünülmektedir)
- 6) Mahsup edilecek vergiler, Hesaplanan KV’den fazla ise aradaki fark mükellefe iade edilir. İade için, Vergi Dairesi bildirim yazısından itibaren en geç 1 yıl içinde talepte bulunulması gerekir. (Bu konuda çok dikkatli olunmalıdır. Zira vergi daireleri bu yazılar ya hiç göndermemekte ya da çok geç göndermektedir). Yazı tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde başvurulması halinde mahsup fazlası vergiler mükelleflere nakden ya da mahsuben iade edilebilecektir. Bir yıllık süre hak düşürücü bir süre olup, mahsuben ya da nakden iade için bu sürede başvurulmaması halinde iade talep hakkı yitirilmiş olacaktır. Ancak, bu yazının gelmesi beklenilmeden de gerekli belgeler tamamlanarak nakden ya da mahsuben iade talebinde bulunulması mümkündür.
- 7) Mahsup sırası yönünden YURT DIŞINDA ödenen vergilerin önceliği bulunmaktadır.
- 8) Stopaj yoluyla ödenen vergilerden mahsubundan arta kalan kısmı, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın, teminat ve vergi inceleme raporu aranılmaksızın mükellefin muaccel ve müaccel vergi borçlarına mahsubu ile ortakları buldukları adi ortaklıkların ve kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu buldukları vergi borçlarına da mahsup edilebilecektir.
- 9) Stopaj yoluyla ödenen vergilerden mahsubundan arta kalan kısmının nakden iadesinin istenmesi halinde; 10 Bin TL’na kadarki iadeler teminat ve vergi inceleme raporu aranmaksızın, aşan kısmı ise teminat veya vergi inceleme raporuna göre yapılabilecektir. YMM ile süresinde Tam Tasdik Sözleşmesi yapmış bulunanların 100 Bin TL’na kadarki nakden iade talepleri YMM Raporu ile yerine getirilebilecektir.
- 10) Mahsup fazlası vergilerin nakden ya da diğer vergi borçlarına mahsuben iadesi hakkında daha ayrıntılı bilgi ve mahsup dilekçesi örnekleri için 252 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği’ne bakılmalıdır

Kapsamlı Örnek ve Beyanname

- 1) Normal hesap dönemine sahip mükelleflerin 2011 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini 01-25 Nisan 2012 tarihleri arasında vermeleri gerekmektedir.
- 2) Verilecek beyannameye göre, ödenmesi gereken bir kurumlar vergisinin çıkması halinde, ödenmesi gereken verginin TAMAMININ yine beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar (Normal Hesap Dönemine tabi olanlarda Nisan 2011 ayı sonuna kadar) ödenmesi gerekmektedir.
- 3) Verilecek beyannameye göre, iadesi gereken bir kurumlar vergisinin çıkması halinde yapılacak işlemler hakkında ise 7. Bölümdeki açıklamalara bakınız.
- 4) Bütün mükellefler Beyannameye, Temel Mali Tablolar olan Bilanço ve Gelir Tablosunu ekleyeceklerdir. Ek Mali Tabloların eklenmesi ise aşağıdaki net satışlar ve aktif toplamlarına bağlıdır;
 - 2010 yılı aktif toplamı, **10.805.800,- TL** ve net satışları **24.012.600,- TL**'nin altında kalanlar için Ek Mali tabloların eklenmesi söz konusu olmayacaktır,
 - Bu hadlerden her hangi birisini aşmış olanlar, beyannamelerine SADECE Kar Dağıtım Tablosu'nu ekleyeceklerdir. Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu gibi tabloların eklenmesine gerek yoktur.

I-VARSAYIMLAR – VERİLER - 2011

49

MAKİNA ÜRETİM AŞ'nin;

✚ TİCARİ BİLANÇO KARI (TBK)	: 3.225.000
✚ TBK'na dâhil Şirketin Tuzla Deri Serbest Bölgesi' Şubesi Faaliyet ZARARI	: (300.000)
▪ Şube Faaliyet Konusu :Türkiye'de üretilen malların ihracı	
▪ Faaliyet Ruhsat Tarihi : 01.10.2005	
▪ Faaliyet Ruhsat Süresi : 10 YIL	
✚ Yasal defterlere kayıtlı KKEG	: 1.000.000
▪ AMATÖR KLUP SPONSORLUK harcamaları	: 100.000
▪ Kamuya yararlı DERNEKLERE BAĞIŞ	: 200.000
▪ Faaliyetle ilgili DİĞER KKEG	: 700.000
✚ Şirketin % 55 paylı ortağı olduğu CFC'den payına düşen zarar sonrası vergi öncesi kazanç	: 200.000
▪ CFC katlandığı efektif vergi yükü	: % 8
▪ CFC karı dağıtmama kararı vermiştir.	
▪ CFC karından şirket payına düşen kazacın vergi yükü	: 17.400 TL
✚ Şirketin ORTAK TAM MÜKELLEF KURUM A'dan yaptığı borçlanmalar için ödediği ve GİDER YAZDIĞI FAİZLER	: 800.000
▪ Dönem başı Özsermaye	: 1.000.000
▪ Borçlanılan EN YÜKSEK tutar	: 5.000.000
✚ Şirket ürettiği (YY) Marka Tekstil Makinalarını Ortağı olduğu kuruma da satmıştır.	
▪ Satış adedi	: 5 Adet
▪ Ortak Kuruma ve 3. Kişilere satış koşulları TAMAMEN AYNI	

▪ 3. Kişilere satış fiyatı	:200.000 TL / Adet	
▪ Ortak Kuruma satış fiyatı	:150.000 TL / Adet	
▪ Şirket Emsallere Uygun Fiyat Tespit Yöntemi olarak Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemini Esas almaktadır.		
✚ TBK'na dâhil TamMK'dan İŞT.TEMETTÜ GEL(NET)		: 100.000
✚ TBK'na dâhil DarMK'dan İŞT.TEMETTÜ GEL(NET)		: 400.000
▪ Dar MK' AŞ niteliğindedir.		
▪ İştirak oranı % 8'dir.		
▪ İştirak hissesinin iktisap tarihi	: 2002 Yılı	
▪ Dar MK' un katlandığı efektif vergi yükü	: % 22	
▪ Kazanç Şubat 2011'da Türkiye'ye transfer edilmiştir.		
▪ Vergi yükünden kazanca isabet eden kısım	:112.000 TL	
✚ TBK'na dâhil TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI		: 300.000
▪ Taşınmaz peşin bedelle satılmıştır		
▪ İktisap tarihi 1985 yılıdır		
▪ Satış kazancının tamamı kurum ticari kazancına dahildir		
▪ YK, 5.2.2012 tarihinde kazancın 5 yıl süreyle FON hesabında tutulmasına karar vermiştir		
▪ Satışın yapıldığı kurum ile sermaye ve yönetim ilişkisi yoktur		
✚ TBK'na dâhil YURTDIŞI ŞUBE FAALİYET GEL		:
100.000		
▪ İngiltere'de katlandığı efektif vergi yükü	: % 19 (23.450 TL)	
▪ Kazanç Şubat 2011'da Türkiye'ye transfer edilmiştir.		
✚ GEÇMİŞ YILLAR MALİ ZARARLARI		:900.000
▪ 2004-2008 Yılları	: 600.000	
▪ 2004 Öncesi	: 300.000	
✚ Şirketin TUBİTAK onaylı ArGe projesine ilişkin DOĞRUDAN GİDER YAZDIĞI harcamalar		: 200.000
✚ DÖNEM İÇERİSİNDE ÖDENEN VERGİLER		:
752.850		
▪ Hesaplanan ve Ödenen Geçici Vergi	: 400.000	
▪ Faiz Gelirleri Vergi Kesintisi (GVK Geç. 67)	: 75.000	
▪ Repo Gelirleri Vergi Kesintisi (GVK Geç. 67)	: 25.000	
▪ Hazine Bonosu alım-satım kazancı Vergi Kesintisi ((GVK Geç. 67)	: 100.000	
- Yıllık NET KÜMÜLÂTİF Hazine Bonosu Alım Satım Kazancı	: 500.000	
▪ CFC karından şirket payına düşen kazancın vergi yükü	: 17.400	
▪ Dar MK' dan İŞT. TEMETTÜ GEL. Kaynak Ülkede Ödenen KV	: 112.000	
▪ YURTDIŞI ŞUBE FAALİYET GEL nedeniyle İngiltere'de katlandığı efektif vergi yükü	: 23.450	

II- KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

1) Ticari Bilanço Karı Ya Da Zararı

1.a)	TDHP'na göre düzenlenen Gelir Tablosunda yer alan vergi öncesi karı		3.225.000
1.b)	CFC Kazançları	CFC kazançları TBK'na ayrı bir satır olarak eklenmesi gerekirken, Beyannameye satırı bulunmadığı için KKEG olarak kurum kazancına dâhil edilmiştir (KKEG kısma bakınız)	
(=)	TOPLAM TİCARİ BİLANÇO KARI YA DA ZARARI		3.225.000

2) Kurum Kazancına İlaveler

1)	TOPLAM TİCARİ BİLANÇO KARI YA DA ZARARI		3.225.000
2.1)	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		2.087.400
	+ CFC Kazançları⁵	217.400	
	▪ Şirketin % 55 paylı ortağı olduğu CFC'den payına düşen vergi sonrası kazanç : 200.000 TL		
	▪ CFC efektif vergi yükü % 8 < % 10		
	▪ CFC karı dağıtmama kararı vermiştir.		
	▪ CFC karından şirket payına düşen kazancın vergi yükü : 17.400 TL		
	+ Serbest Bölge şubesi faaliyet zararları	300.000	
	+ Yasal Defterlere Kayıtlı KKEG	1.000.000	
	▪ Sponsorluk harcamaları	100.000	
	▪ Derneklere bağış	200.000	
	▪ Diğer KKEG	700.000	
	+ Örtülü Sermaye Faizi	320.000	
	▪ Alınan Borç : 5.000.000		
	▪ DB ÖzS * 3 : (3.000.000)		
	▪ Örtülü Sermaye : 2.000.000		
	▪ Ödenen Faiz : 800.000		
	▪ ÖS Faizi : $(2.000.000 / 5.000.000) \times 800.000$	320.000	
	+ Tr. Fiy. Yol. Örtülü Kazanç Akt.	250.000	
	▪ Makine Piyasa Fiyatı : 200.000		
	▪ Ortak Kuruma Satış Fiyatı : 150.000		
	▪ Satış Adedi : 5	250.000	
	▪ $(50.000 \text{ TL} * 5) = 250.000$		
2.2)	Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu		-
=	KAR (ZARAR) VE İLAVELER TOPLAMI		5.312.400

⁵ CFC kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmesi için Kanun (Md. 7) tarafından aranan tüm şartlar sağlanmış olduğundan TBK'na ilave edilmelidir. (200.000 + 17.400). CFC kazançları için kaynak ülkede ödenen 17.400 YTL vergi (217.400 * % 20=) 43.480 YTL'den KÜÇÜK olduğundan TAMAMI Hesaplanan KV'den mahsup edilebilecektir.

3) Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar Ve Yapılacak İndirimler

=	KAR (ZARAR) VE İLAVELER TOPLAMI		5.312.400
3.1)	Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar		(425.000)
	<ul style="list-style-type: none"> ✚ Tam M. Kurumdan Elde Edilen İştirak Temettü Gel. (100.000) ✚ Dar M. Kurumdan Elde Edilen İştirak Temettü Gel. (0) <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dar MK' AŞ niteliğindedir (EVET) ▪ İştirak oranı % 8 < % 10 (HAYIR) ▪ İştirak hisse. İktisap tarihi: 2002 Yılı (EVET) ▪ Dar MK' un efektif vergi yükü % 22 (EVET) ▪ Kazanç Şubat 2011'da Türkiye'ye transfer edilmiştir.(EVET) ▪ Vergi yükünden kazanca isabet eden kısım 112.000 TL <p>UYARI Yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilebilecek olsa idi, Ticari kazanca 400.000 TL değil, 512.000 TL dâhil edilecekti. (Md. 33 /3)</p>	<p>Dar M. kurumdan sağlanan NET 400.000 TL iştirak temettü gelirlerinin KV'den istisna olabilmesi için gereken DİĞER TÜM KOŞULLAR VAR olmakla birlikte, İŞTİRAK ORANININ % 10'DAN AZ OLMASI NEDENİYLE KV'den İSTİSNA OLAMAYACAKTIR.</p> <p>Yurt dışında ödenen 112.000 TL verginin (512.000 * % 20=) 102.400 TL kısmı Hesaplanan KV'den mahsup edilebilmelidir. ANCAK iştirak oranı % 25'den KÜÇÜK OLDUĞUNDAN MAHSUP YAPILAMAZ. (Md.33 /3)</p>	
	<ul style="list-style-type: none"> ✚ Taşınmaz Satış Kazancı (225.000) <ul style="list-style-type: none"> ▪ Taşınmaz peşin bedelle satılmıştır (EVET) ▪ İktisap tarihi 1985 yılıdır (EVET) ▪ YK kazancın 5 yıl süreyle fon hesabında tutulmasına karar vermiştir (EVET) ▪ Satışın yapıldığı kurum ile sermaye ve yönetim ilişkisi yoktur (EVET) ▪ Taşınmaz kazanç istisnası için KANUN (Md 5 / e) TARAFINDAN ARANAN TÜM ŞARTLAR SAĞLANMIŞ olduğundan kazancın % 75'i vergiden istisnadır. ▪ $300.000 * \% 75 = 225.000$ 	(225.000)	
	<ul style="list-style-type: none"> ✚ Yurt dışı Şube Kazancı (100.000) <ul style="list-style-type: none"> ▪ İngiltere'de efektif vergi yükü % 19 (EVET) ▪ Kazanç Şubat 2011'da Türkiye'ye transfer edilmiştir. (EVET) <p>Yurt dışı ŞUBE kazanç istisnası için kanun (md. 5/g) tarafından aranan tüm şartlar sağlanmış olduğundan kazancın TAMAMI vergiden istisnadır.</p>	(100.000)	
3.2)	Zarar Olsa Dahı Yapılacak Diğer İndirimler		(-)
=	KAR (ZARAR)		4.887.400

4) Zarar Mahsubu

=	KAR (ZARAR)		4.887.400
4.1)	Devreden Geçmiş Yıllar Mali Zararları	(600.000)	(600.000)
	✚ 2005-2008 Yılları : 600.000 (EVET)	(600.000)	
	✚ 2005 Öncesi : 300.000 (HAYIR)	5 yılı aştığından mahsup hakkı kaybolmuştur	
4.2)	Yurt dışı Faaliyet Zararları		(-)
4.3)	Devralınan / Tam Bölünen Kurum Mali Zararları		(-)
=	İNDİRİME ESAS TUTAR (KAR)		4.287.400

5) Kazancın Bulunması Halinde Beyanname Üzerinde Yapılacak İndirimler

=	İNDİRİME ESAS TUTAR (KAR)		4.287.400
5.1)	ArGe İndirimi		(200.000)
	✚ ArGe Harcaması : 200.000 TL		
	✚ Tamamı doğrudan gider yazılmıştır (indirimi engellememektedir)		
	✚ 2011 yılı için indirim oranı: % 100	(200.000)	
5.2)	Sponsorluk Harcamaları		(100.000)
	✚ Harcama tutarı : 100.000		
	✚ Tamamı Amatör Spor Kulübüne		
	✚ Kurum kazancı yeterli ve amatör kulübe olduğu için tamamı indirilebilir	(100.000)	
5.3)	Bağış ve Yardımlar		(126.250)
	✚ Kamuya yararlı derneğe bağış		
	✚ Bağış tutarı: 200.000 TL		
	✚ Ticari bilanço kârı [(iştiak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] X % 5 sınırına tabi		
	✚ $((3.225.000 - (100.000 + 600.000)) * \%5 = 126.250$ TL indirilebilir.	(126.250)	
5.4)	Yatırım İndirimi		(-)
=	DÖNEM SAFİ KAZANCI (KV MATRAHI)		3.861.150

53

6) Hesaplanan Kurumlar Vergisi

=	DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (ZARARI)		3.861.150
6.1)	Normal oran % 20'dir. $3.861.150 \times \% 20 = 772.230$	EVET	772.230
6.2)	KVK 32/A'dan yararlanılıyor ise indirimli orandan hesaplanır	HAYIR	-
6.3)	KVK Geçici 4'den yararlanılıyor ise	HAYIR	-

	<i>indirimli orandan hesaplanır</i>		
6.4)	KVK Geçici 5'den yararlanılıyor ise <i>indirimli orandan hesaplanır</i>	HAYIR	-
6.5)	Mali zarar oluşmuş ise, zarar gelecek yıllara devreder	HAYIR	-
=	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ		772.230

7) Ödenecek Ya Da İade Alınacak Kurumlar Vergisi

=	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ		772.230
7.1)	Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu <ul style="list-style-type: none"> ✚ Yurtdışı iştirak temettü gelirleri için kaynak ülkede ödenen vergiler (112.000 TL) ✚ Yurtdışı şube faaliyet geliri nedeniyle İngiltere'de katlandığı efektif vergi yükü (23.450 TL) (Kazancın tamamı KV'den istisna olduğundan ve bu nedenle KV matrahına dâhil edilmediğinden yurtdışında ödenen verginin MAHSUBU SÖZ KONUSU DEĞİLDİR.) 	(0) Dar Mkt'dan İşt. Temettü Gel. İstisna şartlarını taşımadığından KV matrahına dâhil edilmiştir. Yurtdışında ödenen vergi 112.000 TL'nin (512.000) x % 20 = 102.400 TL'lik KISMI mahsup edilebilmelidir. ANCAK iştirak oranı % 25'den KÜÇÜK OLDUĞUNDAN MAHSUP YAPILAMAZ. (Md. 33 /3)	0
7.2)	Yurt içinde ödenen vergilerin mahsubu <ul style="list-style-type: none"> ✚ Hesaplanan-Ödenen Geçici Vergi <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Ödenmiş olduğu için mahsup edilebilecektir</i> ✚ Faiz ve Repo Gelirleri Vergi Kesintisi <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Kurum kazancına BRÜT tutarları ile dâhil olduğundan TAMAMI mahsup edilebilir</i> ✚ Hazine Bonosu Alım-Satım Kazançları Vergi Kesintisi <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Her ne kadar yıl içerisinde kesilen vergi toplamı 100.000 TL olsa da yıllık toplam kazanç 500.000 TL olduğundan KVK Geç. 1 / 2 gereği KV'den mahsup edilecek tutar İşlemden Doğan Kazanç (500.000) x Kesinti Oranı (%10) = 50.000 ile sınırlıdır</i> ✚ CFC Karından Şirket Payına Düşen Kazancın Vergi Yüğü (17.400 TL) <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Matraha ilave edilen CFC kazancı nedeniyle yurtdışında ödenen vergi toplamı 17.400 TL, CFC Kazancı (217.400) x % 20 = 43.80 TL'den KÜÇÜK olduğundan TAMAMI mahsup edilebilir.</i> 	(400.000) (100.000) (50.000) (17.400)	(567.400)
=	ÖDENMESİ YA DA İADESİ GEREKEN KUR. VER.	ÖDENECEK	204.830

Kar Dağıtımı

- ✚ Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca, kar dağıtım kararı almaya yetkili kurul Anonim şirketlerde Genel Kurul, Limited şirketlerde ise Ortaklar Kuruludur (TTK 360, 536, 539)
- ✚ Ortaklara dağıtılabılır dönem karı (kar payı) şu şekilde saptanır (TTK 466-468,472)
 - VERGİ SONRASI SAFİ DÖNEM KARI
 - (-) Geçmiş Yıllar Zararları
 - (-) % 5 Birinci Yasal Yedek Akçe (Ödenmiş sermayenin 1/5'ni buluncaya kadar zorunlu, daha sonra ihtiyari)
 - (-) Safi kardan ortaklar için % 5 birinci temettü ayrıldıktan sonra dağıtılmasına karar verilen ikinci temettünün % 10'u oranında (İkinci temettü tutarı /11) İkinci Yasal Yedek Akçe
 - (-) Ana sözleşme hükümlerine göre ayrılacak İhtiyari Yedek Akçe (ihtiyari)
 - (-) Safi kardan çalışanlar için ayrılacak yardım akçesi (ihtiyari)
 - (-)Yönetim kurulu üyelerine temettü (ihtiyari)
 - (=) DAĞITILABİLİR DÖNEM KARI
 - (-) Kar Payı Stopajı (% 15)
 - (=) ORTAKLARA DAĞITILACAK NET KAR PAYI
- ✚ Şirket, yetkili organları tarafından dağıtılmasına karar verilen kar payından kurumlar vergisinden muaf olmayan tam mükellef kurumlara dağıtılanlar hariç olmak üzere % 15 oranında gelir veya kurumlar vergisi stopajı (GVK geçici 62 kapsamına giren kar payları hariç) yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorundadır. (GVK 94, KVK 15)
- ✚ Kurumun yine kurumlar vergisinden muaf olmayan tam mükellef kurum niteliğindeki ortaklarınca elde edilen kar payı KVK 5/a gereği kurumlar vergisinden istisnadır.
- ✚ Gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları GVK'nun 22/2, Geçici 62, 75 ve 86. Maddeleri hükümleri dahilinde Menkul Sermaye İradı olarak vergilendirilir.

Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formlar

- 1) *Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form* aşağıdaki alt formlardan oluşmaktadır

a) Alt Form 1 : Kurumun Yurtdışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler Formu

Bu form sadece yurt dışı kurumlara iştiraki bulunan kurumlarca düzenlenecektir. Forma iştirak oranı % 50'i geçsin ya da geçmesin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde mevcut tüm iştirakler yazılacaktır. Yurt dışı iştiraki olmayan kurumlar bu formu doğal olarak boş bırakacaklardır.

KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER FORMU				
	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1	İştirak (F) Sca	Fransa	% 2	500.000
2	İştirak (B) Slc	Belçika	% 15	8.000.000
3	İştirak (İ) C.	İngiltere	% 9	2.000.000
4GibiGibiGibiGibi

b) Alt Form 2 : Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler Formu

Bu form, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde aşağıda yer alan açıklamalar çerçevesinde doldurulacaktır.

- **Aktif Toplamı:** Kurumun hesap dönemi başında (1.1.2011 ya da 31.12.2010 tarihli) çıkartılmış olan bilançosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- **Toplam Borçlar:** Kurumun hesap dönemi başında (1.1.2011 ya da 31.12.2010 tarihli) çıkartılmış olan bilançosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- **Öz Sermaye Tutarı:** Kurumun öz sermayesi bu tabloda yer alan Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar dikkate alınarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12.1.5" bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacaktır.
- **Toplam Faiz Giderleri:** Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz giderlerinin toplamı yazılacaktır.
- **Toplam Kur Farkı Giderleri:** Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan kur farkı giderlerinin toplamı yazılacaktır.
- **Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı:** İlgili hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı yazılacaktır.

ÖRNEK

- Şirketin **31.12.2009** tarihli bilançosu aşağıdaki gibidir.

I	Dönen Varlıklar	2.000.000,- TL
II	Duran Varlıklar	2.500.000,- TL
AKTİF TOPLAMI		4.500.000,- TL
I	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	2.500.000,- TL
II	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	500.000,-TL
III	Özsermaye	1.500.000,-TL
PASİF TOPLAMI		4.500.000,-TL

- Şirketin **2011 yılı içerisinde ortaklarından ve ilişkili kişilerinden yaptığı borçlanmalara** ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

... *Ortak Holding A.Ş.*'den 2011 yılı içerisinde yapılan borçlanmalar (TL)

Tarih	Açıklama	Tutar (TL)	Bakiye (TL)
11.05.2011	Alınan borç	1.500.000	1.500.000
20.05.2011	Borç geri ödemesi	(500.000)	1.000.000
18.06.2011	Alınan borç	1.800.000	2.800.000
30.06.2011	Faiz Tahakkuku	50.000	2.850.000
11.07.2011	Borç geri ödemesi	(600.000)	2.250.000
15.12.2011	Borç geri ödemesi	(300.000)	1.950.000
31.12.2011	Faiz Tahakkuku	40.000	1.990.000

... *Ortak (G) kişisinden* 2011 yılı içerisinde yapılan borçlanmalar (USD)

Tarih	Açıklama	USD	Kur	Tutar (TL)	Bakiye (TL)
01.10.2011	Alınan borç	1.000.000	1,20	1.200.000	1.200.000
20.10.2011	Borç geri ödemesi	(500.000)	1,25	(750.000)	450.000
15.11.2011	Alınan borç	2.000.000	1,24	2.480.000	2.930.000
30.11.2011	Borç geri ödemesi	(2.400.000)	1,26	3.024.000	(94.000)
30.11.2011	Kur farkı gideri			94.000	0
31.12.2011	Emsal Faiz Tahakkuku	20.000	1,27	25.400	25.400
31.12.2011	Kur Farkı Gideri	(120.000* 1,27 – 25.400)	1.27	127.000	152.400

- Yukarıdaki verilere göre, şirketin ortaklarından yapmış olduğu borçlanmaların EN YÜKSEK TUTARA ULAŞTIĞI TARİH 15.11.2011, EN YÜKSEK TUTAR İSE (2.250.000,- TL + 2.930.000,- TL =) 5.180.000,- TL'dir.

ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER FORMU	
Aktif Toplamı	4.500.000 TL
Toplam Borçlar	3.000.000 TL
Öz Sermaye Tutarı	1.500.000 TL
Toplam Faiz Giderleri (50.000 + 40.000 + 25.400)	115.400 TL
Toplam Kur Farkı Giderleri (94.000 + 127.000)	221.000 TL
<i>Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı</i>	5.180.000 TL

c) Alt Form 3: Transfer Fiyatlandırması Kapsamında İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler Formu

Bu bölüme 1 ve 2 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ gereğince ilişkili kişi kapsamında değerlendirilen ve gerek yurt içinde gerekse yurt dışında bulunan gerçek kişi ve kurumlara ilişkin bilgiler yazılacaktır. Örneğin, bir şirketin hem yurt içinde hem

yurt dışında ilişkili olduğu gerçek kişi ve kurumlar bulunmasına rağmen ilgili hesap döneminde sadece yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle işlem yapmış olması durumunda, forma sadece yurt dışında bulunan ilişkili kişi adı ve ünvanı ile bulunduğu ülke yazılacaktır.

d) **Alt Form 4: İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler Formu**

Bu bölüme yer alan işlemlerin alım ve satımından kastedilen; alım satımın yapılması ya da hizmetin alınır verilmesi olarak anlaşılmalıdır. Örneğin, kiralama veya kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler mal veya hizmet alım ya da satımıdır.

ALIM sütununa, ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, SATIM sütununa ise ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacak olup, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri tüm işlemlerine ilişkin alım ve satım tutarlarının yazılması gerekmektedir. İşlemler KDV hariç tutarlarıyla yazılacaktır.

VARLIKLAR bölümünün 3 numaralı satırında yer alan Gayri Maddi Haklar/Varlıklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ve ticari bilgi birikimi (know how), ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

DİĞER İŞLEMLER bölümünün 2 numaralı satırında yer alan **Grup İçi Hizmetler**, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir.

e) **Alt Form 5: Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Yöntemler Formu**

Bu bölüme, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde kullanılan yöntemlere (*Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi vb*) ilişkin alım ve satım tutarları yazılacaktır.

- 2) *Transfer fiyatlandırmasına* ilişkin yukarıda yer alan 3 adet form, aşağıdaki ÖRNEK esas alınarak doldurulacaktır. Bu formların doldurulmasında DİKKAT edilmesi gereken en önemli husus formlarda yer verilen tutarların birbirini doğrulaması gereğidir. Formların doldurulması hakkında daha ayrıntılı bilgi için GİB tarafından yayınlanan 1 numaralı *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Sirkülerinde* yapılan açıklamalara bakılmalıdır.

3) **ÖRNEK: Mükellef A.Ş. 2011 yılında;**

- Ortağı olan **Holding A.Ş**den 800.000 TL grup içi hizmet almıştır (Holding AŞ, temizlik, güvenlik, elektrik, doğalgaz, kırtasiye gibi giderleri satın almakta ve belirli objektif kriterlere göre dağıtmakta ve % 1 hizmet payı ekleyerek grup firmalarına fatura etmektedir)
- Ortağı Holding AŞ'nin iştirak ettiği **İlişkili Ltd**den tamamen emsal fiyatlarla 5.000.000 TL tutarında kablo hammaddesi satın almış, ürettiği kabloların giydirilmiş maliyetine % 15 kar marjı eklemek suretiyle **İlişkili Ltd**e 2.000.000 TL tutarında mamul kablo satmıştır (Şirketin ortalama Brüt Gayrisafı Kar Oranı % 14'dür)
- Doğrudan kendisinin sermaye payına sahip **İştirak A.Ş**den emsal fiyatlarla 50.000 TL tutarında kira ödeyerek araç kiralaması yapmıştır,
- Ortağı (G) kişinin eşin olan **Bayan(G)**den emsal fiyatlarla 5.000 TL tutarında yazılım programları teknik destek hizmetleri almıştır,
- Ortağı (G) kişinin** doğrudan % 5 ortağı olduğu **İlişkili Kurum A.Ş.**'den 10.000.000 TL borç para kullanmış ve emsal faiz oranına göre 500.000 TL faiz ödemiştir,

- f) Şirket ortağı olan **Yönetim Kurulu Üyeleri** (A), (B),(C)'e eşit tutarlarda toplam 300.000 TL hakkı huzur ödenmiştir.
- g) **Şirket Çalışanı (Y)**'den piyasa rayiç değeri de 250.000 TL olan bir arsa satın almıştır.
- h) **Mükellef A.Ş.**, ürettiği kabloların bir kısmını ortalama % 14 brüt kar marjı ile doğrudan, bir kısmını ise % 99 payına sahip olduğu **Dağıtıcı Ltd.** aracılığı ile bayilerine satmaktadır. **Mükellef A.Ş.** ile **Dağıtıcı Ltd.**'nin bayilere satış fiyatı aynıdır. Diğer bir ifadeyle, müşteriler mamul kabloları her iki, şirketten de aynı fiyata satın almaktadır. **Mükellef A.Ş.**, tarafından **Dağıtıcı Ltd.**'e tanınan brüt kar marjı oranı % 5'dir. **Mükellef A.Ş.**,nin **Dağıtıcı Ltd.**'e yaptığı satışlar toplamı 4.000.000 TL'dir.
- i) **Mükellef A.Ş.**, Devlet ihalelerine giren **Grup Şirketi A.Ş.**'ne telefon kablosu döşeme hizmetleri vermiştir. Hizmet bedeli, hizmet maliyetine ihaleden elde edilen toplam net karın % 30 -% 70 olarak bölüşülmesi ve eklenmesi esasına göre belirlenmektedir. Bu kapsamda verilen hizmet bedelleri toplamı 1.000.000 TL'dir.
- j) **Mükellef A.Ş.**, % 22 payla ortağı olduğu Belçika'da yerleşik **Yabancı Sca**'ya, Belçika'daki emsal fiyatlara göre Türk Lirası karşılığı 2.000.000 TL olan mamul kablo ihracatı yapmıştır (Yurt içi satışlarını % 14 gayrisafi kar oranına yapan şirket, ihracat işlemlerinde yurt dışı Pazar koşullarını da esas alarak % 10 gayrisafi kar oranını esas almaktadır)
- ✓ Formda yer alan işlemlerin alım ve satımından kastedilen; alım satımın yapılması ya da hizmetin alınıp verilmesi olarak anlaşılmalıdır. Örneğin, kiralama veya kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler mal veya hizmet alım ya da satımıdır.

TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER FORMU				
	Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	Vergi Kimlik No	Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1	Ortak Holding A.Ş.	11111111111	Yabancı Sca	Belçika
2	İlişkili Ltd.	22222222222		
3	İştirak A.Ş.	33333333333		
4	Ortağın Eşi Bayan (G)	44444444444		
5	İlişkili Kurum A.Ş.	55555555555		
6	Yönetim Kurulu Üyesi (A)	66666666666		
7	Yönetim Kurulu Üyesi (B)	77777777777		
8	Yönetim Kurulu Üyesi (C)	88888888888		
9	Dağıtıcı Ltd	99999999999		
10	Şirket Çalışanı (Y)	12121212212		
11	Grup Şirketi A.Ş.	23232323232		

İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER FORMU			
	Alım (TL)	Satım (TL)	Açıklama
A- Varlıklar	5.300.000	8.000.000	
1	Hammadde-Yarı Mamul	5.000.000 (b)	2.000.000 (i)
2	Mamul-Ticari Mallar		6.000.000 (b, h)
3	Gayri maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)	250.000 (g)	
4	Kiralamalar	50.000 (c)	
5	Diğer (Belirtiniz)		
B- Hizmetler	5.000	1.000.000	
1	İnşaat-Onarım-Teknik	5.000 (d)	1.000.000 (i)
2	Araştırma ve Geliştirme		
3	Komisyon		
4	Diğer (Belirtiniz)		
C- Mali İşlemler	10.500.000		
1	Ödünç Para/Kredi- Faiz	10.500.000 (e)	
2	Gayri nakdi Krediler		

3	Mevduat/ Repo- Faiz			
4	Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)			
5	Menkul Kıymetler			
6	Sigorta			
7	Diğer (Belirtiniz)			
D- Diğer İşlemler		1.100.000		
1	İkramiye ve Benzeri Ödemeler	300.000 (f)		
2	Grup İçi Hizmetler	800.000 (a)		
3	Diğer (Belirtiniz)			
I- Yapılan İşlemlerin Toplamı		16.905.000	9.000.000	

İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER FORMU (MALİ İŞLEMLER AYRINTI) (*)				
	Alım Ana Para	Alım Faiz	Satım Ana Para	Satım Faiz
1- Ödünç Para/Kredi- Faiz	10.000.000 (e)	500.000 (e)		
2- Gayri nakdi Krediler				
3- Mevduat/ Repo- Faiz				
4- Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)				
4.1- Forward				
4.2- Futures				
4.3- Opsiyon				
4.5- Para Swapı				
4.6- Faiz Swapı				
5- Menkul Kıymetler				

(*) Mali İşlemler Ayrıntı Formu, İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler Formunun bir alt formudur.

TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER		
	Alım (TL)	Satım (TL)
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	16.105.000 (b, c, d, e, f, g)	2.000.000 (j)
Maliyet Artı Yöntemi		800.000 (a)
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi		4.000.000 (h)
Kâr Bölüşüm Yöntemi		1.000.000 (i)
İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi		
Mükellefçe Belirlenen Yöntem		
Toplam İşlem Tutarı	16.905.000	9.000.000

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu - İçerik

I- GENEL BİLGİLER

1) Mükellefin faaliyet alanı

Mükellefin organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler

2) Mükellefin gerçekleştirdiği işlevler

İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur.

Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılabilir.

Bu çerçevede, ilgili tarafların gerçekleştirdiği temel işlevlerin tanımlanması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırılmasında, ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunlu olacaktır.

3) Mükellefin üstlendiği riskler

İşlev analizi yapılırken, ilgili tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde, tarafların üstlendikleri riskler koşulları etkiliyorsa, işlev analizinde bu risklerin mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler arasında önemli farklılıklar varsa ve bunların düzeltimi mümkün değilse, karşılaştırılabilirlik söz konusu değildir.

Karşılaştırmaları etkileyen risklere, pazar riski (girdi maliyetleri ve çıktı fiyatlarındaki dalgalanmalar gibi), finansal riskler (faiz oranlarındaki ve döviz kurlarındaki dalgalanmalar, kredi riskleri gibi), araştırma ve geliştirme yatırımlarındaki başarısızlık riski, yatırımlarla, kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski ile kredi riski örnek olarak verilebilir.

4) Mükellefin sahip olduğu varlıklar

İşlev analizinde, kullanılan ya da kullanılacak olan varlıkların, bu varlıkların türünün (kullanılan fabrika ve tesis, gayri maddi varlıklar vb.) ve niteliğinin (kullanılan varlığın yaşı, piyasa değeri, yeri, mülkiyet hakkının sağladığı koruma vb.) de göz önüne alınmasını gerektirmektedir.

5) Mükellefin faaliyette bulunduğu dönemdeki genel ekonomik ve pazar koşulları

İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltilerle giderilebilir olması gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

Örneğin; Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu tarafından, (B) ülkesindeki ilişkili kuruma rekabet nedeniyle 100 TL’ye satılan bir ürün, Türkiye’deki ilişkisiz kuruma 150 TL’ye satılıyor ise, pazarın içinde bulunduğu şartların fiyat üzerindeki önemli etkisinin düzeltimi gerekmektedir. Aksi halde, yapılan işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır.

6) Mükellefin iş stratejileri

İş stratejileri, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biri olup, bu stratejiler arasında pazar payının artırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir.

Söz konusu iş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin; pazara girmeye veya pazar payını artırmaya çalışan şirket ile pazar payını korumaya çalışan şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir. Dolayısıyla karşılaştırmada bu hususun da dikkate alınması gerekecektir.

II- İLİŞKİLİ KİŞİLER HAKKINDAKİ BİLGİLER

- 1) İlişkili kişilerin vergi kimlik numaraları,
- 2) İlişkili kişilerin adresleri, telefon numaraları vb.
- 3) İlişkili kişilerin faaliyet alanı
- 4) İlişkili kişilerin faaliyet alanındaki ekonomik koşullar ve pazar koşulları
- 5) İlişkili kişilerin faaliyet alanındaki yasal düzenlemeler
- 6) İlişkili kişilerin iş stratejileri
- 7) İlişkili kişilerin gerçekleştirdiği işlevler
- 8) İlişkili kişilerin üstlendikleri riskler
- 9) İlişkili kişilerin sahip oldukları varlıklar

III- İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMİN AYRINTILARINA İLİŞKİN BİLGİLER

İlişkili kişiler arasındaki bütün işlemlere ve sözleşmelere ait ayrıntılı bilgiler

62

IV- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

- 1) **Karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin ayrıntılar ve karşılaştırılabilir işlemlerin seçiminde kullanılan kıstaslar, karşılaştırılabilirliğin tespitinde düzeltim yapılmış ise buna ilişkin ayrıntılı bilgiler**

Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.

Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemleri somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltmelerin yapılmasına bağlıdır. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır.

İşlemlerin ilişkili ve ilişkisiz kişiler arasında karşılaştırılmasında, söz konusu işlemlere ilişkin sözleşme koşullarının da (sağlanan garantinin kapsamı ve süresi, taşıma süreleri, kredi süreleri gibi) dikkate alınması gerekmektedir.

- 2) **Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin diğer yöntemlerle karşılaştırılarak bu yöntemin kullanılma gerekçeleri ile bu yöntemin en uygun yöntem olduğuna ilişkin bilgi, belge ve hesaplamalar**

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler.

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan **karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden** herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler işleme dayalı kâr yöntemleri olan **kâr bölüşüm yöntemi** ve **işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir**. Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır.

Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

3) Emsallere uygun fiyat/bedel veya kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalara ilişkin ayrıntılı bilgiler

- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan sözleşme örnekleri,
- İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler
- Ve benzeri

4) Emsal fiyat aralığı tespit edilmiş ise bu aralığa ilişkin hesaplamaları içeren ayrıntılı bilgiler

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilmektedir.

Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanı kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel kabul edilecektir. Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. **Örneğin,** (A) Kurumunun ilişkili kişilere sattığı (X) malının emsallere uygun fiyatının tespiti ile ilgili olarak farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanması sonucu 10, 40, 75 ve 100 olmak üzere dört fiyat bulunduğunu varsayalım. Bu durumda, söz konusu fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması nedeniyle, kurumun karşılaştırılabilirlik analizini veya kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılıkların düzeltisini yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, mükellef tarafından tespit edilen fiyatın emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, fiyat ya da bedel söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir.

V- SONUÇ

Yapılan karşılaştırılabilirlik ve işlev analizlerine göre, ilişkili şirketler ile gerçekleştirilen işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine göre gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine ve tercih edilen yöntemlere ilişkin olarak varılan sonuçlar.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu - Örnek⁶

Örnek Varsayımları

(a) tam mükellef kurumu, İngiltere’de yerleşik (A Ortak) firmasının iştirakidir ve ait olduğu grubun markasıyla çeşitli cins ve boyutta oto lastiği imal etmekte, ürettiği mamullerin bir kısmını Türkiye’de kurulu ve iştiraki olan (a Pazarlama) pazarlama firması vasıtasıyla Türkiye’de satmakta, bunun yanında başlangıçta yapılan anlaşma gereği, gruba dahil yurt dışındaki (A Müşteri) firması için üretim yapmakta ve ona ihraç etmektedir. Kurum, yine gruba dahil yurt dışında yerleşik (A Marka) firmasından marka kullanma ve üretim lisansı almış, (A Satıcı) firmasından, hammadde ve (A Hizmet) firmasından grup içi hizmet almaktadır. Grup, grup içi tüm ham ve mamul madde alım/satımlarında maliyet artı yöntemini ve % 5 kâr marjını kullanmaktadır. Anlaşmalı üretimde ise maliyet artı % 3 uygulanmaktadır. Grup içi hizmet alımlarında ücret, maliyet artı %10 olarak belirlenmektedir. Marka ve know-how gibi gayri maddi haklarla ilgili kullanım lisanslarının fiyatlandırmasında ise, karşılaştırılabilir fiyat yöntemini uygulamaktadır.

Rapor İçeriği Ve İlişkili Açıklamalar

A- Genel Bilgiler

Bu ayırımında; TF Raporu’nu düzenleyen (a) kurumunun faaliyet alanı, gerçekleştirdiği işlevler, üstlendiği riskler, sahip olduğu varlıklar, ekonomik koşulları ve iş stratejileri hakkında bilgi istenmektedir. Bunlara ayrı ayrı değinecek olursak:

1- Kurumun İşlevleri: Kurum, hammaddesinin bir kısmını ilişkili (A satıcı) firmasından temin etmekte diğer hammadde, yardımcı madde, enerji gibi diğer girdileri diğer satıcılardan kendisi bularak ve pazarlık ederek temin etmektedir. Ortalama olarak 15 günlük ham ve yardımcı madde stoku ile çalışmaktadır. Finansmanı kendi öz kaynaklarından ve kısmen bankalardan temin ettiği kredilerle sağlamaktadır. Tüm yurt içi ve dışı satışlar grup içi pazarlama firmalarıyla yapıldığından pazarlama ve satış departmanı yoktur, reklam faaliyetleri de onlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Ar-Ge faaliyetleri yurt dışında ilgili grup firmasınınca yürütülmektedir.

2- Üstlenilen Riskler: Zamanında ham madde temin edememe ya da her zaman daha önce anlaşılan fiyattan temin edememe ihtimali vardır. Piyasa şartları gereği bundan kaçınma imkanı şimdilik yoktur. Yurt dışı alış ve satışlarda herhangi bir kur garantisizdir.

Pazarlama şirketlerine satış yapıldığından tahsilat riski yoktur.

3- Varlıklar: Fabrika ve makineler kurumun mülkiyetinde olup; imalatta kullanılan bütün program, marka, know-how gibi gayri maddi haklar yurt dışındaki grup firmalarına aittir ve lisans anlaşması altında kullanılmaktadır.

4- İş Stratejisi: Kurum, maliyetlerini düşürerek rekabet edebilir kalmayı ve piyasa payını korumayı planlamaktadır.

5- Ekonomik Koşullar: Kurum oldukça eski olduğundan belli bir piyasa payı vardır ve bunu yıllardan beri korumaktadır. Piyasa payını arttırmak yurt içi ve dışı rekabet nedeniyle oldukça güçtür. Özellikle uzak doğunun ve Doğu Avrupa fiyat rekabeti karşısında pazar payını korumak bile gittikçe zorlaşmaktadır. Girdi fiyatlarında ve özellikle enerji fiyatlarındaki artışlara rağmen satış fiyatları bu rekabet dolayısıyla baskı altındadır. Bu sektördeki ortalama ücret Türkiye’deki diğer sektörlerdeki ortalama ücretin oldukça üstündedir. Diğer taraftan, çevre koruma bilincinin artması yeni tedbirler nedeniyle üretim maliyetini arttırmaktadır.

B- İlişkili Kişiler Arasındaki İşlemin Ayrıntılarına İlişkin Bilgiler

Bu ayırımında, ilişkili kişiler arasındaki bütün işlemlere ve sözleşmelere ait ayrıntılı bilgiler istenmektedir.

Bunu örneğimize uygularsak, şu bilgilere bu ayırımında yer verilmesi gerekecektir:

1- (a Pazarlama) Şirketi ile ilişkiler; Tüm yerli satışlar bu şirket kanalıyla yapılmaktadır. Üretilen lastikler belli aralıklarla bu şirkete faturalanmakta ve bedeli 30 gün içinde tahsil edilmektedir. Toplam üretimim %55’i bu yolla ülke içinde satılmaktadır. Grubun fiyatlandırması gereği satış fiyatı, maliyet artı % 5 olarak belirlenmektedir. Bütçe rakamlarına göre yılbaşında belirlenen fiyatlar her üç ay sonunda geçen üç ayın gerçek maliyetleri dikkate alınarak yeniden belirlenmektedir.

2- (A Müşteri) firmasıyla yapılan anlaşmaya göre, yılda belli bir miktar lastiğin bu firma için üretimi anlaşması yapılmıştır. Bu ilişkide de uygulanan fiyatlandırma yöntemi, maliyet artı % 3’tür. Yine her yılbaşında, bütçe rakamlarına göre belirlenen fiyat üç aylık dönemler itibarıyla gerçek rakamlara göre düzeltilmektedir (Adı geçen anlaşma eklenmelidir).

3- (A satıcı) firmasından ham madde ve yarı mamul alınmakta, yukarıda belirtilen satımlarda olduğu gibi, bu alımlarda da maliyet artı % 3 uygulanmakta ve aynı şekilde üç ayda bir gerçek rakamlara göre düzeltme yapılmaktadır. Alım bedeli 30 içinde ödenmektedir.

4- (A Marka) firması grubun bütün gayri maddi haklarına sahip bulunmakta ve diğer grup firmalarına lisans vermektedir. Bu çerçevede kurum da, yaptığı anlaşmalarla, net satış hasılatının % 2’sini marka kullanma lisansı ve % 3’ünü de üretim lisansı karşılığı ödemektedir (Adı geçen anlaşmalar eklenmelidir).

5- Ayrıca kurum, grubun hizmet merkezi olan (A Hizmet) firmasıyla olan anlaşması çerçevesinde; insan kaynakları, muhasebe, satın alma, teknik ve idari destek gibi hizmetler karşılığı, hizmetin niteliğine göre personel sayısı veya net satışları

⁶ Bu örnek, bazı sadeleştirmeler ve değişikliklerle Sayın Erdoğan ÖCAL’ın Yaklaşım Dergisi’nin Mayıs 2008 (Sayı 185) sayısında yayınlanan YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU başlıklı makalesinden aynen aktarılmıştır.

esas alan dağıtım anahtarını kullanan maliyet paylaşımı esasına göre ödeme yapmaktadır. Masraf payı, yılın başında bütçe rakamlarına göre belirlenmekte ve üçer aylık aralıklarla faturalanmaktadır. Masraf payına %10 kâr marjı eklenmektedir. Yıllonunda, gerçekleşen rakamlara göre düzeltme yapılmakta, bunu sağlamak için karşılıklı faturalaşmaktadır (Adı geçen anlaşma eklenmelidir).

C- Transfer Fiyatlandırması Analizlerine İlişkin Bilgiler

Karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin ayrıntılar ve karşılaştırılabilir işlemlerin seçiminde kullanılan kıstaslar, karşılaştırılabilirliğin tespitinde düzeltme yapılmış ise buna ilişkin bilgiler, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin diğer yöntemlerle karşılaştırarak bu yöntemin kullanılma gerekçeleri ile bu yöntemin en uygun yöntem olduğuna ilişkin bilgi, belge ve hesaplamalar, emsallere uygun fiyat/bedel veya kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalara ilişkin ayrıntılı bilgiler, emsal fiyat aralığı tespit edilmiş ise bu aralığa ilişkin hesaplamaları içeren ayrıntılı bilgilere yer verilmelidir. Yine örneğimizi göz önünde bulundurursak:

Mamul ve Hammadde Alım/Satımları

İlişkili kişilerle yapılan alım-satımlarda (B-1,B-2,B-3 ve B-5 ayrımları), maliyet artı yöntemi uygulanmaktadır. Bilindiği gibi, bu yöntem, OECD kılavuzlarında ve 1 Sıra No.lu Tebliğ'de; özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde başvurulması önerilmektedir.

1- İşlev Analizi Özeti: Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, (a) esas olarak kendi sahip olmadığı know-how ve marka lisanslarını ilişkili kişilerden alarak üretim faaliyetinde bulunmakta ve ürettiği ürünleri yine ilişkili pazarlama firmasına satmaktadır. Firma ayrıca, yurt dışında yerleşik (A müşteri) ilişkili kişisine anlaşmalı üretim yapmaktadır. Gelirin miktarı üstlenilen risk, görülen işlevler ve kullanılan varlıkların seviyesine bağlı olarak değişecektir.

Bilindiği gibi üretim şekilleri, riskin ve hiç envanter yükünün olmadığı fason üretim; envanter yükü taşıyan anlaşmalı üretim ve tüm işlevlere sahip, gerekli gayri maddi hakları kendisi sağlayan ve girişim riski dahil tüm riskleri üstlenen tam kapsamlı üretim, olmak üzere 3 grupta toplanmaktadır.

2- Risk Analizi: Tedarik ve üretimle ilgili riskler firmaya yüklenilmektedir. Pazar ve tahsilat riski yoktur.

Söz konusu işlev ve riskleri dikkate alarak, kurumun yurt dışında yerleşik (A) müşteri ilişkili kişisine yaptığı anlaşmalı üretim ve Türkiye'de yerleşik (i) pazarlama firmasına yaptığı satışlar dolayısıyla, işlev ve riskler taraflar arasında aşağıdaki gibi dağılmaktadır:

İşlev ve Riskler	(a) Üretim Firması	(A) Müşteri Firması	(i) Pazarlama Firması
İşlevler			
Ürün araştırma			
Ve geliştirme	X		
Paketleme	X		
Hammadde	X		
Kalite kontrol	X		
Pazarlama ve tanıtım	X	X	
Satın alma	X		
Satış tahmini	X	X	X
Depolama ve dağıtım	X	X	
Fiyatlama	X	X	X
Yönetim	X	X	X
Riskler:			
Envanter değer düşüklüğü	X	X	
Aşırı/Noksan stok	X	X	X
Kur riski	X	X	
Tahsilat riski	X	X	
İadeler riski	X	X	
Nakliye ve stok kayıpları riski	X	X	
Üründen doğan sorumluluklar	X	X	

3- Varlık Analizi: Üretimle ilgili tüm maddi varlıklar firmaya aittir. Çalışma sermayesini kendi temin etmek zorundadır. Know-how ve marka gibi gayri maddi haklara sahip değildir.

(Milyon TL)	Bina-Arazi	Makine-Tech.	Depo	G.M.Haklar	Toplam
Satın alma değeri:	33,2	152,1	9,3	3	197,9
Net defter değeri:	21,5	133,3	5,4	2,5	162,7

4- Ekonomik Koşullar: Uzak doğunun rekabeti gittikçe zorlayıcı olmaktadır. Enerji ve hammadde fiyat artışları süreklilik kazanmıştır. Sektörel işçilik ücretleri ortalaması ülkenin en yükseğidir. Dünya piyasalarına paralel olarak genel bir talep azalması beklenmektedir.

En uygun yöntemin seçimi:

Analize konu işlemlerin emsale uygunluğunun değerlendirilmesinde en iyi sonucu verecek yöntemin seçiminde aşağıdaki kriterler dikkate alınmıştır:

1- Söz konusu işlemlerle emsal işlemlerin karşılaştırılabilirlik derecesi,

- 2- Emsal işlemlere ait bilgi ve varsayımların kalitesi,
- 3- Dikkate alınan yöntemlerin göreceli güvenilirlikleri.

Diğer yöntemlerin seçilmeme nedenleri;

- **Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi:** Bu yöntem, ilişkili kişilerle olan işlemlerin emseline uygun olup olmadığını, ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde kullanılan fiyatlarla karşılaştırarak sağlamaktadır. İnceleme konusu işlemlerle karşılaştırılabilir emsal işlemlere ait işlev, varlık ve risk analizleri bilgilerin elde edilmesi olanaksız olduğundan, bu yöntemin kullanılması uygun bulunmamıştır.
- **Yeniden satış fiyatı yöntemi:** Bu yöntem genellikle satın alındıktan sonra üründe önemli bir değişikliğe neden olacak bir katma değer eklenmeden doğrudan satılan ürünler için tavsiye edildiğinden ancak, söz konusu kurum üretimle iştiğal ettiğinden, uygun görülmemiştir.
- **Kâr bölüşüm yöntemi:** Bu yöntem, ilişkili kişilerle yapılan ve oldukça birbirini tamamlayan işlemlerde, ortak kâr veya zararın, ilişkili kişiler arasında emseline uygun olarak nasıl dağıtılacağını belirlemektedir. Olayımızdaki işlem, bu nitelikteki bir işlem olmadığı için, söz konusu yöntemin seçilmesi doğru olmazdı.
- **İşlevsel net kâr yöntemi:** Yeniden satış ve maliyet artı yöntemlerinden farkı, brüt kâr marjı yerine net kâr marjını dikkate almasıdır. Geleneksel yöntemlerin yeterli olmaması halinde kullanılması önerilen bir yöntemdir.

Seçilen yöntem;

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal ve hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır. Ancak, böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal kullanılabilir. Kurumların maliyetleri belirlenirken, mal veya hizmet üretilmesi için yapılan doğrudan ve dolaylı harcamalar dikkate alınacaktır. Brüt kâr marjının hesaplanması sırasında maliyet bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması gerekir. Eğer kontrol dışı işlemlerde maliyet bazının neleri kapsadığı bilinmiyor, fakat işletmenin net karı biliniyorsa, bu takdirde, belki, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması daha doğru olur. Biz burada emsal alınan işlemlerde, maliyet bazının hesaplanabileceği varsayımından hareketle, maliyet artı yöntemini kullanacağız.

Maliyet Paylaşımı Anlaşması

Kurum (A Hizmet) ilişkili kişisinden hizmet almakta olup bu hizmetin bedeli, hizmetlerin görülmesinde katılan maliyetin, hizmetlerden yararlanan firmalara belli anahtarlar dahilinde dağıtımından kuruma düşen paya %10 kâr marjı eklenerek hesaplanmaktadır. Tebliğ'in 11.4 ayrımında, ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda "**Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi**"nin kullanılacağı aksi halde, "**Maliyet Artı Yöntemi**"nin kullanılmasının uygun olacağı belirtilmektedir. Bizim olayımızda da maliyet artı yöntemi kullanılmaktadır.

Emsalin Seçimi

Emtia alım/satımında uygulanacak emsal bedeli:

Eğer, kurumun içsel emsal olabilecek ilişkili olmayan kişilerle yaptıkları benzer işlemleri yoksa ya da emsal olabilecek ölçüde değilse dışsal emsallere başvurulması kaçınılmaz olmaktadır.

Maliyete eklenecek, dışsal emsala göre, emsal gayri safi kârın ne olması gerektiği, transfer fiyatlaması analizinin hiç şüphesiz en zor kısmını oluşturmaktadır. Bu diğer ülkelerde de böyle olmakla birlikte, firmaların finansal tablolarına ulaşmanın imkansız olduğu, bilinen hemen hiç bir data veri tabanında firmaları ile ilgili bilgilerin yer almadığı, Türkiye için daha da büyük zorluklar yaratmaktadır. Zorunlu olmadıkça firmaların finansal tablolarını, ticari sırlarını korumak amacı ile yayınlamaktan kaçınmaktadırlar. Finansal tablolarına ulaşılabilenler BDDK denetimine tabi bankalar, sigorta şirketleri, SPK denetimine tabi firmalardan ibarettir. Eğer, TF analizine tabi tutulan kurumun faaliyet konusuyla aynı faaliyet konusuna sahip bir firmaya, bu kurumlar arasında rastlarsanız, şanslısınız demektir. Değilse, ne yapacaksınız? Emsal olabilecek firmaların yönetimlerinin izni ve haberi olmadan çeşitli kaynaklardan elde edilecek bilgilerin, hem etik olmayacağı ve hem de resmi makamlarca güvenilir bulunmayacağı için, kullanılmayacağını düşünüyoruz.

Geriye belki, sanayi ve ticaret, esnaf odalarının üyeleri arasında yaptıkları araştırma sonucunda ulaştıkları (eğer varsa) sektörel bazdaki ortalama kârlılık oranları ve çeşitli kaynaklarca hazırlanmış finansal analizler kalmaktadır. Bu çeşit bilgilerin olmaması veya ulaşamaması halinde ise, tek yol, uluslar arası firmalarca hazırlanmış veri tabanlarına (Amadeus, Standard & Poor's "**Market inside**", Bloomberg's online database, LaxisNexis online database gibi) başvurmak gibi gözükmektedir. Bu bilgiler herkese açık değildir, ancak üyeler yararlanabilir. Üyelik bedeli, tek bir firma veya müşavir için oldukça yüksektir. Ayrıca, milyonla ifade edilen sayıda firma hakkında bilgiyi kapsadığından, araştırma yapılması, doğru emsalin seçilmesi, özel bir uzmanlık ve birikim gerektirmektedir. Tebliğ'in 5.2 ayrımında: "**Kontrol dışı işlemin seçiminde, karşılıklı taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlemlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltmelerin yapılabilir olması gerekir.**" denilmektedir. Bu farklılıkların saptanmasının zorluğu yanında, gayri safi kâr marjına etkisinin ne olabileceğinin ölçülmesi başlı başına bir sorundur. Pratik bir çözüm olarak; belirlenecek bir fiyat aralığında, kontrol edilen işlemin göreceli olarak, emsal olarak seçilen kontrol dışı karşılaştırılabilir işlemlere göre, daha fazla risk taşıması ve/veya daha fazla işlevi kapsaması halinde; aralığın üst sınırının veya ona yakın bir oranın kullanılması; daha az risk ve/veya işlevi kapsaması halinde, bu defa alt sınırının ya da ona yakın bir oranın kullanılması düşünülebilir. Hangi kaynaktan nasıl elde edilirse edilsin, yeterli kanıt oluşturabilmesi için raporda, kaynağın ve seçilen emsal firmaların açıklanması gerekecektir.

Çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgilere göre, inceleme konusu firma ile benzer işlemlere, risk ve varlık yapısına sahip emsal firmaların son üç yıla ait brüt kâr marjları aşağıdaki gibidir (Rakamlar sadece açıklama yapmak amacıyla kullanılmakta olup, gerçeği yansıtmamaktadır):

Firmalar	Mali Yıl (-2) %	Mali Yıl (-1) %	Mali Yıl (0) %	Ortalama %
1	0,4	3,0	3,7	2,3
2	6,9	7,3	6,8	7,0
3	2,1	4,4	5,2	3,9
4	4,3	4,5	4,5	4,4
5	5,9	5,6	5,8	5,8
6	4,4	4,1	0,7	3,0
7	0,6	1,3	1,7	1,2
8	3,9	7,6	6,9	6,1
9	2,3	2,8	2,9	2,7
10	2,4	2,0	-0,4	1,3
11	5,9	4,5	5,2	5,2
12	3,4	4,0	3,8	3,7
13	0,7	1,2	1,4	1,1
14	9,9	7,6	9,8	9,1
15	2,4	2,7	3,1	2,7
16	7,5	7,4	7,6	7,5
17	4,3	3,3	3,8	3,8
18	4,2	4,3	5,0	4,5
19	2,6	2,3	2,6	2,5
20	7,9	8,4	8,3	8,2
21	2,3	2,4	2,4	2,4
22	10,0	10,5	10,8	10,4
23	-1,4	2,1	2,2	1,0
Median:	3,9	4,1	3,8	3,8
%25 (1. çeyrek)	2,3	2,4	2,4	2,4
%75 (3. çeyrek)	5,9	7,3	6,8	6,1

Note: Medyan: (Büyükten küçüğe doğru sıralanmış) Bir seriyi tam olarak ikiye bölen değer; 1. ve 3. çeyrek: Serinin ilk ve üçüncü çeyreklerine denk gelen değerler, olarak tanımlanmaktadır. Tekrardan kaçınmak için grup içi hizmetler için uygulanacak kâr marjının aynı şekilde yapılan bir emsal araştırması sonucunda %10 olarak bulunduğunu varsayıyoruz.

Gayri maddi haklar için emsal:

Gayri maddi haklar için en uygun yöntem olarak seçilen, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi çerçevesinde emsal işlemlerin seçilmesi ve değerlendirilmesinde yukarıdaki açıklamalar aynen geçerlidir. Yalnız burada, maliyet artı yönteminden farklı olarak, karşılaştırılabilir emsal fiyat belirlenecektir. Yine çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgilere göre, benzeri kontrol dışı işlemlerde uygulanan lisans bedellerinin aşağıdaki gibi olduğu saptanmıştır:

Firmalar	Marka Lisans Bedeli %	Know-How Lisans Bedeli %
1	1	3
2	2	2
3	1	6
4	0,5	2
5	1	3
Median: 1 3		
%25 (1. çeyrek)	1	2
%75 (3. çeyrek)	1	3

D- Raporun Sonuç Bölümü

En iyi yöntem kuralına göre; emtia alım/satımı için, maliyet artı yönteminin uygulanması, analiz konusu işlemlerin emsaline uygunluğunun ölçülmesinde en güvenilir yöntem olarak seçilmiştir. Bu yöntemle göre, değerlendirme günü itibarıyla, (a) Kurumunun imalat faaliyeti için emsal olmak üzere bulduğumuz gayri safi kâr marjı, %2,4 ile %6 arasındadır. Bu aralığı ilişkili kişiden alınan hammadde alışı, yurt dışına yapılan anlaşmalı üretim ve Türkiye pazarına pazarlanmak üzere pazarlama şirketine yapılan satışlar için kullanılabilir. Doğal olarak, anlaşmalı üretimin satışında kâr marjı bu aralığın alt sınırına daha yakın, fakat yurt dışından yapılan hammadde alımında ve pazarlama şirketine yapılan satışlarda kâr marjı aralığın üst sınırına yakın olması beklenir. Ayrıca, grup içinden alınan hizmetler için emsal işlemlerde maliyet artı %10 kâr oranı kullanıldığı saptanmıştır. Gayri maddi haklar için, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, en iyi yöntem olarak seçilmiştir. Bu yöntemle göre belirlenen emsal bedeli, marka lisansı için %1 ve üretim know-how'ı için % 2-% 3 aralığıdır.

Kurumun 2008 hesap dönemi içerisinde, ürün satımı ve hammadde alımı için maliyet artı % 5 ve anlaşmalı üretimde %3 kâr marjı; grup içi hizmet ödemeleri için maliyet artı %10 kullandığı; yıllık ciro üzerinden, marka lisansı için %1 ve üretim lisansı için % 3 uyguladığı dikkate alınarak; ilişkili işlemlerde uyguladığı fiyatların, emsaline uygun olduğu sonucuna varılmıştır (Tebliğ'in 4.2 Emsal Fiyat Aralığı başlığını taşıyan ayırımındaki açıklamadan, hesap dönemi içinde uygulanan fiyatın bu emsal fiyat aralığının içinde kalması halinde bir işlem yapılmayacağı, fakat; dışında kalınması halinde "... söz konusu aralık dikkate

alınarak aritmetik ortalama, mod (seride en çok tekrarlanan değer), medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir.” denilmektedir. Yukarıdaki fiyat aralığını (1 ve 3. çeyrekler arası fark) dikkate aldığımızda, %4,2 (ortalama) rakamının kullanılabilceği anlaşılmaktadır).

E- Ekler

Kararname'nin 17. maddesi ve Tebliğ'in 7.1 ayırımında, istenmesi halinde İdare'ye sunulacak bilgi ve belgelerin listesi bulunmaktadır. Biz, bu belgelerin tümünün raporun eki olarak sunulması gerektiği görüşünde değiliz. Tabii, rapor yazım tekniğine göre, ileri sürülen hususların dayanağı olan belgelerin (yabancı dilde olanların çevirilerinin de) rapora eklenmesi beklenir. Örneğin anlaşmalara atf yapıyorsa, söz konusu anlaşmalar eklenmelidir. Alıntı yapılan herhangi bir uzman görüşü, araştırma vs. varsa bunların da birer örneği eklenmelidir. Ancak, raporda kullanılmamasına rağmen sadece, Kararname ve Tebliğ de belirtiliyor diye, diğer bilgi ve belgelerin eklenmesi gerektiği görüşüne katılmıyoruz. Örneğin, yurt dışındaki ilişkili kişiye maliyet artı yöntemi ile mal satışı halinde, yapılan analizle hiç alakası olmaması nedeniyle, bu ilişkili kişiye ait finansal tabloların rapora eklenmesine gerek yoktur. Söylemeye gerek yoktur ki, İdare'nin yapılan inceleme dolayısıyla, gerekli gördüğü bilgi ve belgeleri talep etme hakkı her zaman vardır.

**ÖNER BAĞIMSIZ DENETİM
VE YMM A.Ş.**

www.onerymm.com.tr

Sedef Sokak
Ataşehir Residence
(B) Blok Kat :13 Daire: 55
34758 Ataşehir-Kadıköy-İstanbul

Tel : (0216) 580 95 10 (pbx)

Fax : (0216) 580 95 13

e-posta : oner@onerymm.com.tr

Sorumlu Ortaklarımız:

YMM-Salih ÇEÇEN

scecen@onerymm.com.tr

YMM- İrfan SARIKAYA

isarikaya@onerymm.com.tr