

2009

KURUMLAR  
VERGİSİ  
BEYANNAMESİ  
DÜZENLEME  
KILAVUZU  
2008 YILI KAZANÇLARI

İrfan Sarıkaya  
ÖNER BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.  
14.04.2009



# ÖNSÖZ - 2008 YILINDA KURUMLAR VERGİSİ MEVZUATINDA GERÇEKLEŞEN BAŞLICA DEĞİŞİKLİKLER

---

Kurumlar vergisi mevzuatımızda köklü değişiklikler getirmiş olan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu esas alınarak 2007 yılı kurum kazançlarına ilişkin olarak hazırlanmış ve sevk etmiş olduğumuz KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME KILAVUZU, 2008 yılı kurum kazançları yönünden kanun, kararname ve tebliğler ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde güncelleştirilmiş şekliyle yeniden bilgilerinize sunulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda 2008 yılında 5746 ve 5766 sayılı kanunlar ile değişiklikler yapılmış, Kanuna ilişkin olarak 2008/13490 sayılı kararname çıkarılmış, 2 ve 3 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği ile 10, 11, 12, 13, 14 numaralı Kurumlar Vergisi Sirküleri ve 1 numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküleri yayınlanmıştır. Bahsi geçen bu düzenlemelerle kurumlar vergisi mevzuatımızda 2008 YILINDA GERÇEKLEŞEN DEĞİŞİKLİKLERİN VE İLAVELERİN BAŞLICALARI ŞUNLARDIR:

- 1) Kanununun 10/a maddesinde 5746 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle; mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarına ilişkin Ar-Ge İNDİRİMİ oranı % 40'dan % 100'e yükseltilmiştir.
- 2) 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 **Hazine zararının** doğması şartına bağlanmıştır.
- 3) Kanununun dar mükellefiyette vergi kesintisini düzenleyen 30. maddesinin 9.fıkrasında 5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile, vergisi kesinti yoluyla alınmış olsa dahi dar mükellefiyete tabi kurumların TİCARİ VE ZİRAİ kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmeleri hususuna açıklık getirilmiştir.
- 4) 2008/13490 sayılı Kararname ile, 2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kararı'nda değişiklikler yapılmıştır.
  - a) Kararın 15. maddesinde yapılan değişiklikle; peşin fiyatlandırma anlaşması için Maliye Bakanlığına başvurabilecek mükelleflerin kapsamı 1.1.2009 tarihinden itibaren genişletilerek, daha önce sadece Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükelleflerine ve yurt dışı ilişkili işlemlerle sınırlı olarak diğer kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanan bu hak, tüm kurumlar vergisi

mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleriyle ve serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleriyle ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemler için de sağlanmıştır.

- b) Kararın 19. Maddesine eklenen ikinci fıkra ile Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilecek ilişkili işlemlerin kapsamı 1.1.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere genişletilmiştir. Buna göre; daha önce Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı **yurt içi ve yurt dışı** işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı **yurt dışı** işlemlerini Rapora dahil edilmesi zorunluluğu bulunmakta iken, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin de Rapora dahil edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.
- c) Yine Kararın 19. Maddesine eklenen ikinci fıkra ile Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu düzenlemek zorunda bulunan mükelleflerin kapsamı 1.1.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere genişletilmiştir. Buna göre; daha önce Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı **yurt içi ve yurt dışı** işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı **yurt dışı** işlemlere ilişkin olarak Rapor düzenleme zorunluluğu bulunmakta iken, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de ilişkili kişilerle yaptıkları **yurt içi** işlemlerine ilişkin olarak Rapor düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.
- 5) 2 seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliği (RG: 22.04.2008-26855) ile 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde değişiklikler yapılmıştır.
- a) Tebliğin yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muafiyet şartlarını açıklayan 4.13.2.bölümde yapılan değişiklik ile; Bu kooperatiflerin muafiyetten yararlanma şartlarından birisi olan yapı ruhsatının ve arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliğine ait olması şartının, henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan, dolayısıyla işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için aranmayacağı açıklaması getirilmiştir. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.
- b) Tebliğin her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin kurum kazancından indirimini düzenleyen 11.10. bölümünde yapılan değişiklik ile; 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunun 4. 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 işgal 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 yürürlüğü durdurulmuştur.

- 6) 3 seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliği (RG: 20.11.2008-27060) ile 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliğinde değişiklikler yapılmıştır.
- a) Kanunun 5/1-e maddesi uyarınca, mükelleflerin aktifine kayıtlı taşınmazların, iştirak hisselerinin, kurucu ve intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için Kanunda öngörülen şartlardan birisi de anılan kazançlardan istisnaya tekabül eden kısmının satışın yapıldığı yıl izleyen 5. yılsonuna kadar bir fon hesabında tutulması gereğidir. Konuya ilişkin olarak 1 nolu Tebliğde yapılan açıklamalarda 3 nolu Tebliğ ile yapılan değişiklik ve ilave açıklamalara göre; 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 yansiyacak 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 ziyai cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.
- b) Ar-Ge indirimine ilişkin 10.2.9.2.1. bölümünde yapılan değişiklik ile; İndirimden yararlanılabilmesi için Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak 1 seri nolu Tebliğin 1 nolu ekini oluşturan yer alan formata uygun olarak hazırlanacak raporun, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilmesi koşulunda esneklik getirilerek, bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaların da Ar-Ge indiriminden yararlanılabileceği açıklaması yapılmıştır. Öte yandan Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvuruların değerlendirmeye alınmayacağı da açık bir şekilde ifade edilmiştir.
- c) Yine Ar-Ge indirimine ilişkin 10.2.9.2.1. bölümünde yapılan değişiklik ile TUBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış projelere ilişkin olarak indirimden yararlanılabilmesi için, YMM tasdik raporlarına Ar-Ge Değerlendirme Raporunun eklenmesi yeterli görülürken, sadece TUBİTAK' dan alınan destek karar yazısının eklenmesi de yeterli görülmüştür.
- d) 1 nolu Tebliğin kurum kazancından indirimi kabul edilmeyen giderlere ilişkin açıklamaların yer aldığı 11. Bölümüne eklenen 11.12.bölüm ile rüşvet ve rüşvetle ilgili her türlü giderin kurum kazancından indirilemeyeceği açık bir şekilde ifade edilmiştir.

- e) 1 nolu Tebliğin dar mükellef kurumlarda yıllık beyannameye dahil edilmesi zorunlu olan ve olmayan kazançlara ilişkin açıklamaların yer aldığı 30.6. bölümünde yapılan değişiklik ile, Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek yıllık ya da özel beyannamelere dahil edilmesi zorunluluğuna yönelik mevcut uygulamaya yönelik tereddütler giderilerek, dar mükellef kurumların hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılan ve esasen mahiyeti itibariyle ticari kazanç olan birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlarının da kurumlar vergisi beyannamelerine dahil edilmesi gerektiği hususu açık bir şekilde ifade edilmiştir.
- 7) 2 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği ile (RG: 22.04.2008-26855) ile 1 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde değişiklikler yapılmıştır.
- a) Tebliğin 3.1.3. bölümüne eklenen bir örnek ile, yurtdışında yerleşik kurumların ürünlerinin ithal ve satış hakkını elinde bulunduran Türkiye'deki kurumlar da, 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. Öte yandan, Türkiye'deki kurum ile bayileri bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- b) Tebliğin yıllık belgelendirmeyi konu alan 7.1. bölümüne eklenen yeni bir fıkraya göre, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 1.1.2008 tarihinden itibaren yurt dışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca Rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.
- 8) Yıllık kurumlar vergisi beyanı ile diğer önemli hususlardan biride, 4325 sayılı Kanunla getirilen kurumlar vergisi indirim uygulamasının 31.12.2007 itibariyle sona ermiş olması nedeniyle, bu Kanun kapsamında istihdam edilen işçi sayısına bağlı olarak yapılan kurumlar vergisi indiriminden 2008 yılı kazançlarına ilişkin olarak yararlanılamayacağıdır.
- 9) Önemli bir diğer husus ise, kazanç yetersizliği nedeniyle önceki yıllarda yararlanılamayıp devreden yatırım indirim hakları en son 2008 yılı kazançları için kullanılabilir.

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 2008 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi çalışmalarına olabildiği ölçüde yardımcı olması amacıyla

ilki 2007 yılı kazançlarına yönelik olarak hazırlanan bu Kılavuz yukarıda bahsi geçen mevzuat değişiklikleri de göz önünde bulundurulmak suretiyle güncellenmiş bulunmaktadır.

Kanunu, bakanlar kurulu kararları, tebliğleri, sirkülerleri, muktezaları, yargı kararları ve diğer yan mevzuatı ile çok geniş bir bilgi ambarı 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.

Saygılarımızla

ÖNER BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.

# KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

## 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. ( - ) 4325 S. Kanun Kapsamında İndirilecek Kurumlar Vergisi

(2008 yılında mülga hale gelmiştir. Bu Kılavuzda hatırlatma amaçlı olarak yer verilmiştir)

( = ) İNDİRİM SONRASI KURUMLAR VERGİSİ ( + ) ( 0 )

---

### 7. ( - ) Mahsup Edilecek Vergiler

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

---

# DÖNEM SONU İŞLEMLERİ KONTROL LİSTESİ

---

## Genel Kesin Mizan (GKM) Kontrolleri

### ✚ 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
- 180-380 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

### ✚ Mizan hesap bakiyelerinin Gelir Tablosuna ve Bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü

### ✚ Yurt içi ve yurt dışı iştirak edilen kurumların kontrolü, şayet var ise;

- "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 dağıtımını yapıp yapmadıklarının kontrolü,
  - ✓ CFC'lerin cari dönem mali tablolarının temin edilip edilmediğinin kontrolü,
  - ✓ CFC'ler kar dağıtımını yapmamış olsa dahi kurum kazancına ilavesi gereken tutarların tespit ve kontrolü



✚ **Kurum kazancına ilavesi gereken KKEG'lerin tespit ve kontrolü;**

- ☑ Kurum ortakları ve "İlişkili Kişi" tanımına girenler ile KVK'nun 13. Maddesinde tanımlanan TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ AKTARIMI konusuna giren alım, satım, imalat, inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri olup olmadığının kontrolü, şayet var ise;
  - ✓ Transfer fiyatlandırması dosyasının oluşturulup oluşturulmadığının kontrolü,
  - ✓ İşlemlerin "Emsallerine Uygun İlkesi" ne göre saptanan fiyat ve bedellere göre gerçekleşip gerçekleşmediğinin ve hangi fiyat tespit yöntemlerinin esas alınıp alınmadığının tespit ve kontrolü,
  - ✓ "TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER", "İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER" ile "TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER" formlarının düzenlenip düzenlenmediği ve doğruluklarının kontrolü,
  - ✓ "YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU" nun 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 İSEK;**
  - ✓ 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 gelirin oluşup oluşmadığının kontrolü,
  - ✓ Borçlanılan tutarlardan örtülü sermaye sayılan kısma tekabül eden faiz, kur farkı gider ya da gelirleri ile diğer giderlerin tespiti ve kontrolü,
  - ✓ Toplam 5 alt formdan oluşan TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORMUN düzenlenip düzenlenmediği ve doğruluklarının kontrolü  
**Şayet var ve BORÇ VEREN KURUM İSEK;**
  - ✓ Verdiğimiz kurumun cari dönemde kurum matrahında kendiliğinden örtülü sermaye düzeltmesi yapıp yapmadığının kontrolü, Şayet yapmış ise;
  - ✓ Düzeltme konusu yaptığı tutarların ve kendi bünyemizde yapmamız gereken düzeltmelerin tespiti (örneğin faiz düzeltmesi yapmış ise, faiz gelirlerinin İştiraklerden Temettü Gelirleri hesabına yansıtılması ve Beyannamede istisna kazanç olarak dikkate alınması gibi)
- ☑ Yasal defterlere kayıtlı KKEG arasında gerçekten KKEG niteliğinde olmayan giderlerin olup olmadığının tespit ve kontrolü,

✚ **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 (2007 yılına ilişkin vadeli çek reeskont giderlerinin cari dönemde iptalinden kaynaklanan reeskont gelirleri gibi) tespit ve kontrolü
- .....gibi

✚ **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,

✚ **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,
- 01.01.2006 tarihinden önce başlayan yatırımlarla ilgili olarak cari yılda yapılan harcama olup olmadığının tespiti ve kontrolü,
- .....gibi

✚ **Hesaplanan kurumlar vergisinden indirilebilir vergilerin tespiti ve kontrolü,**

- Tahakkuk eden geçici vergilerin ödenip ödenmediğinin kontrolü,
- Vadeli mevduat, repo ve fon gelirlerine ilişkin banka yazılarının temin edilip edilmediğinin ve bu yazılardaki tutarlarla yasal kayıtlardaki (193, 642, 645 hesaplardaki) tutarların uyumlu olup olmadığının 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

✚ **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 VE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

## 1. TİCARİ BİLANÇO KARI ( ZARARI )

1.a)	<b>Ticari Bilanço Kar ya da Zararı</b> Kurumun, Tekdüzen Hesap Planına göre düzenlenen Gelir Tablosunda yer alan vergi öncesi kar ya da zararıdır.	+(-)
1.b)	<b>CFC Kazançları ( Bakınız 2.1.5. Bölümdeki açıklamalara)</b>	
(=)	<b>TOPLAM TİCARİ BİLANÇO KARI YA DA ZARARI</b>	+(-)

## 2. KURUM KAZANCINA İLAVELER

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

1)	TOPLAM TİCARİ BİLANÇO KARI YA DA ZARARI	+(-)
2.1)	<b>Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler</b>	+
2.2)	<b>Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu</b>	+
=	<b>KAR (ZARAR) VE İLAVELER TOPLAMI</b>	+(-)

### 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.

- ✚ Vergi sistemimizdeki “Dönemsellik İlkesi” gereğince bir önceki yıl kurum kazancı ile ilgili giderler (uygulamada 681 hesaba kaydedilen giderler)
- ✚ 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 katlanılan giderler (rüşvet giderleri)
- ✓ .....gibi

Özellikle, hisse senetleri İMKB’de işlem gören şirketlerin Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ya da Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uyarınca mali tablolarına yansıttıkları 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

---

- ✚ Serbest Bölge şubesi faaliyet giderleri ve zararları,
- ✚ Teknoloji Geliştirme Bölgesi faaliyet giderleri ve zararları,
- ✚ 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)
- ✚ .....gibi

### 2.1.3. Kazancı Vergiden İstisna Olması Nedeniyle Pasifleştirilen Kazançlar - Örnekler

---

- ✚ Yasal kayıtlarda FON hesabına alınan gayrimenkul ve iştirak hissesi kazançları
- ✚ Yasal kayıtlarda yasal yedek akçeler hesabına alınan Emisyon Primleri
- ✚ .....gibi

### 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

- ✚ Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- ✚ Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- ✚ Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- ✚ Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- ✚ 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,

- ✚ 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.
- ✚ 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,
- ✚ Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri,
- ✚ Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- ✚ 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 Kanununun 4. 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 yürürlüğü durdurulmuştur.

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

- ✚ 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)
  - ✓ Borçlanmaya ilişkin diğer masraflar (sözleşme damga vergisi, teminat mektubu komisyonu gibi)
- ✚ Örtülü sermaye EŞİĞİNİN saptanmasında dikkate alınacak borçlanmalar;
  - ✓ 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.
  - 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 hesaplınsa dahi)

- ✚ Örtülü sermaye SAYILMAYACAK borçlanmalar;
  - ✓ Kurum ortaklarının ya da ilişkili kişilerinin GAYRİ NAKDİ teminatları,
  - ✓ Kurum ortaklarının ya da ilişkili kişilerinin banka, finans kurumu ya da sermaye piyasalarından sağladığı ve teminde sağladığı 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 hesaplınsa dahi)
- ✚ Örtülü sermaye sayılan borçlanma EŞİĞİ;
  - ✓ Yukarı da tanımı yapılan borçlanmaların örtülü sermaye sayılabilmesi için, DÖNEM İÇERİSİNDE YAPILAN BORÇLANMALARIN HERHANGİ BİR TARİHTE ULAŞTIĞI EN YÜKSEK BAKİYE TUTARLARI TOPLAMININ (Dikkat borçlanmaların toplamı değil), ŞİRKETİN DÖNEMBAŞI ÖZSERMAYESİNİN 3 KATINI AŞMIŞ OLMASI GEREKMEKTEDİR.
  - ✓ **ÖRNEK:**
    - Şirketin 01.01.2008 tarihli öz sermayesi 1.000.000 TL'dir.

- Şirketin ortağından yaptığı borçlanmalar ve geri ödemeleri şöyledir.

Tarih	Açıklama	Tutar (TL)	Bakiye (TL)
11.5.08	Alınan borç	1.500.000	1.500.000
20.5.08	Borç geri ödemesi	(500.000)	1.000.000
18.6.08	Alınan borç	1.800.000	2.800.000
30.6.08	Faiz Tahakkuku	50.000	2.850.000
31.12.08	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, 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.
- ✚ Örtülü sermaye EŞİĞİNİ aşan borçlanmalardan, aşan kısma tekabül eden faiz, kur farkı ve diğer giderler (vade farkı gibi) KKEG olarak dönem kazancına ilave edilir.
- ✚ Örtülü sermaye EŞİĞİNİ aşan borçlanmalardan eşığı aşan kısma tekabül eden kur farkı gelirleri ve diğer gelirler (vade farkı gibi) dönem kazancından düşülecektir.
- ✚ 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.
- ✚ 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)
- ✚ 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.
- ✚ 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.**
- ✚ 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 FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI** hükümleri devreye girmekte ve vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilmektedir.

#### ÖRNEK

- BORÇLANAN A.Ş.'nin 01.01.2008 tarihli AKTİF TOPLAMI : **4.500.000 TL**
- BORÇLANAN A.Ş.'nin 01.01.2008 tarihli KISA VE UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI : **3.500.000 TL**
- BORÇLANAN A.Ş.'nin 01.01.2008 tarihli ÖZ SERMAYESİ : **1.000.000 TL**
- ORTAK HOLDİNG A.Ş.'den 2008 yılı içerisinde yapılan borçlanmalar (TL)

Tarih	Açıklama	Tutar (TL)	Bakiye (TL)
11.5.08	Alınan borç	1.500.000	1.500.000
20.5.08	Borç geri ödemesi	(500.000)	1.000.000
18.6.08	Alınan borç	1.800.000	2.800.000
30.6.08	Faiz Tahakkuku	50.000	2.850.000
11.7.08	Borç geri ödemesi	(600.000)	2.250.000
15.12.08	Borç geri ödemesi	(300.000)	1.950.000
31.12.08	Faiz Tahakkuku	40.000	1.990.000

- ORTAK (G) kişisinden 2008 yılı içerisinde yapılan borçlanmalar (USD)

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

- ✓ 30.09.2008 tarihine kadar yapılan borçlanmalarda, borçlanılan tutarlar hiçbir tarihte öz sermayenin 3 katını (3.000.000 TL) geçmemektedir. Bu durumda 30.06.2008 tarihli faiz tahakkuku olan 50.000 TL kurum kazancından indirilebilecektir.
- ✓ Borçlanmaların öz sermayenin 3 katını (3.000.000 TL) geçtiği tarih aralıkları

Dönemler	ORTAK HOLDİNG A.Ş.	ORTAK (G) KİŞİSİ	BORÇ BAKİYE (TL)	ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILAN BORÇ (TL)
1.10.08 – 19.10.08	2.250.000	1.200.000	3.450.000	450.000
20.10.08-14.11.08	2.250.000	450.000	2.700.000	0
15.11.08-29.11.08	2.250.000	2.930.000	5.180.000	2.180.000
30.11.08-14.12.08	2.250.000	0	2.250.000	0
15.12.08-30.12.08	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

Dönemler	ORTAK HOLDİNG A.Ş.		ORTAK (G)		ÖRTÜLÜ SERMAYE DÖNEMLERİNE AİT TOPLAM
	Faiz <sup>1</sup>	Kur Farkı	Faiz <sup>2</sup>	Kur Farkı	
1.10.08 – 19.10.08	4.371	0	5.522	25.000 <sup>3</sup>	<b>34.893</b>
15.11.08-29.11.08	9.617	0	12.148	68.000 <sup>4</sup>	<b>81.765</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>13.988</b>	<b>0</b>	<b>17.670</b>	<b>93.000</b>	<b>116.658</b>

- ✓ Her bir ortağa tekabül eden faiz örtülü sermaye tutarı  
 ➤ 1 Seri Nolu KVK Tebliğine göre hesaplama FORMÜLÜ:

Her Bir Ortağa Tekabül Eden Örtülü Sermaye Tutarı	=	<b>Ortağın Verdiği Borç Tutarı</b> ----- <b>ÖS Hesabında Dikkate Alınacak Toplam Borç Tutarı</b>	X	Toplam Örtülü Sermaye Tutarı
---------------------------------------------------	---	--------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	------------------------------

- Her bir ortağa tekabül eden örtülü sermaye tutarı hesaplaması

DÖNEMLER	ORTAK HOLDİNG A.Ş.	ORTAK (G)	ÖRTÜLÜ SERMAYE TOPLAMI
1.10.08 – 19.10.08	$((2.250.000 / 3.450.000) * 450.000) = 293.478 \text{ TL}$	$((1.200.000 / 3.450.000) * 450.000) = 156.522 \text{ TL}$	<b>450.000</b>
15.11.08-29.11.08	$((2.250.000 / 5.180.000) * 2.180.000) = 946.911 \text{ TL}$	$((2.930.000 / 5.180.000) * 2.180.000) = 1.233.089 \text{ TL}$	<b>2.180.000</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>1.240.389</b>	<b>1.389.611</b>	

- 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 GİDERLERİ tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

▪ **ORTAK HOLDİNG AŞ için hesaplama**

DÖNEMLER	FAİZ GİDERİ	KUR FARKI GİDERİ	KKEG
1.10.08 – 19.10.08	$((293.478 / 2.250.000) * 4.371) = 570 \text{ TL}$	0	<b>570</b>
15.11.08-29.11.08	$((946.911 / 2.250.000) * 9.617) = 4.047 \text{ TL}$	0	<b>4.047</b>
<b>TOPLAM KKEG</b>		<b>4.617</b>	<b>4.617</b>

▪ **ORTAK (G) KİŞİSİ için hesaplama**

DÖNEMLER	FAİZ GİDERİ	KUR FARKI GİDERİ	KKEG
1.10.08 – 19.10.08	$((156.522 / 1.200.000) * 25.000)$	$((156.522 / 1.200.000) * 25.000)$	<b>3.980</b>

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

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

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

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

	5.522) = <b>720 TL</b>	) = <b>3.260 TL</b>	
15.11.08-29.11.08	$((1.233.089 / 2.930.000) * 12.148) = 5.113 TL$	$((1.233.089 / 2.930.000) * 68.000) = 28.618 TL$	<b>33.731</b>
<b>TOPLAM KKEG</b>	<b>5.833</b>	<b>31.878</b>	<b>37.711</b>

■ TOPLAM KKEG

DÖNEMLER	TOPLAM FAİZ GİDERİ	TOPLAM KUR FARKI GİDERİ	TOPLAM KKEG
1.10.08 – 19.10.08	1.290	3.260	<b>4.550</b>
15.11.08-29.11.08	9.160	28.618	<b>37.778</b>
<b>TOPLAM KKEG</b>	<b>10.450</b>	<b>31.878</b>	<b>42.328</b>

- 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
1.10.08 – 19.10.08	$((450.000 / 3.450.000) * 25.000) = 3.260 TL$	$((450.000 / 3.450.000) * 9.893) = 1.290 TL$	<b>4.550</b>
15.11.08-29.11.08	$((2.180.000 / 5.180.000) * 68.000) = 28.618 TL$	$((2.180.000 / 5.180.000) * 21.765) = 9.159 TL$	<b>37.778</b>
<b>TOPLAM KKEG</b>	<b>31.878</b>	<b>10.450</b>	<b>42.328</b>

- BORÇLANAN AŞ, Ortak (G) gerçek kişisine dağıtılmış sayılan NET kar payını brütletmek suretiyle  $(5.833 / 0,85) * \% 15 = 1.029$  TL kar dağıtımı stopajı hesaplayacak ve beyan edecektir. (ORTAK HOLDİNG A.Ş. kurumlar vergisinden muaf olmayan tam mükellef kurum statüsünde olduğundan, A.Ş'e dağıtılmış sayılan kar payı üzerinden stopaj yapılmayacaktır)
- ORTAK HOLDİNG 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 2008 yılı yasal kayıtlarında "İştiraklerden / Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri" hesabına virmanlayacak ve istisna kazanç olarak KV Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.
- ORTAK HOLDİNG 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.

- ✚ 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

5520 Sayılı KVK'nun 01.01.2007 tarihinden itibaren işlerlik taşımaya başlayan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı hükümleri uyarınca;

- ✚ Dağıtılan örtülü kazanç Beyanname üzerinde KKEG olarak kurum kazancına ilave edilecektir.
- ✚ Transfer fiyatlandırması; **Kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmasıdır.**
- ✚ Transfer fiyatlandırması yönünden, ilişkili 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.
- ✚ 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

✚ KV Kanunu ve 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliğ ile belirlenmiş olan; işlemin mahiyeti de göz önünde bulundurularak mükelleflerce emsallerine uygun fiyat belirlemede kullanılabilecek yöntemler şunlardır;

- ✓ Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,
- ✓ Maliyet artı yöntemi,
- ✓ Yeniden satış fiyatı yöntemi,
- ✓ Kar bölüşüm yöntemi,
- ✓ İşleme dayalı net kar marjı yöntemi,
- ✓ Yukarıdaki yöntemler işlemin mahiyetine uygun düşmüyor ise, kurumun kendi belirleyeceği bir diğer yöntem,
- ✓ Maliye Bakanlığı GİB ile anlaşma (Peşin Fiyatlandırma Anlaşması) usulü

✚ **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 yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini 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 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 Dağıtımını 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
Tüm kurumlar vergisi mükellefleri	Yurtdışı ve Serbest Bölge ilişkili kişi işlemleri	01.01.2009
Serbest Bölgede faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri	Yurt içi ilişkili kişi işlemleri	01.01.2009

✚ **İŞİN ESASI VE ÖZETİ ŞUDUR:** 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 **“EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİNE”** 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 yapılırak;

- ✓ 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,

10) Transfer fiyatlandırmasında HAZİNE ZARARI İlkesi: Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerde 2008 yılında gerçekleşen en önemli gelişme, Kanunun 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 dağıtıldığı 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 dağıtıldığı 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.

✚ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliğinde yer verilen EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİNE 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 kullanılacaktır **(KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİ)**

- ✓ Merkezi İstanbul'da bulunan ve 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 kullanılacaktır **(KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİ)**

- ✓ 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 (GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ YÖNÜNDEN **EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ**)

- ✓ 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/birimdir.

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 (**MALİYET ARTI YÖNTEMİ**)

(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 düzeltme tabi tutulmak zorundadır (**MALİYET ARTI YÖNTEMİ**)

- ✓ 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 **(YENİDEN SATIŞ FİYATI YÖNTEMİ)**

- ✓ (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 İÇİ HİZMETLER YÖNÜNDE EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ)**
- ✚ 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.
- ✚ 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.
- ✚ 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.
- ✚ 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 ve 2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını 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 “Ekler” kulakçığında yer alan) TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN 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 numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Sirkülerde yapılan açıklamalardan yararlanması mümkündür.

*TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN 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*

✚ KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME VERME DÖNEMİNİN YAKLAŞMIŞ OLDUĞU GÖZ ÖNÜNDE BULUNDURULDUĞUNDA, ORTAK ya da İLİŞKİLİ KİŞİLERİNDEN BORÇLANAN MÜŞTERİLERİMİZİN FORMDA YER VERİLECEK BİLGİLERE İLİŞKİN ( İlişkili kişi tanımına giren kurum ya da kişiler listesi, ilişkili kişilere ait muavin hesaplar, kesilen faiz faturaları, kur farkı hesaplamaları gibi belgeleri içeren) BİR ÇALIŞMA DOSYASINI ŞİMDİDEN HAZIRLAMALARINI, BU ÇALIŞMALARINI SON GÜNLERE BIRAKMAMALARINI VE ÇALIŞMA DOSYASINI 5 YIL SÜREYLE MUHAFAZA ETMELERİNİ ÖNERİRİZ.

✚ **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.

- ✓ Önceden net bir çalışma yapılmamış ise, bu yıl Kâr Bölüşüm Yöntemi, İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi ve Mükellefçe Belirlenen Yöntem satırlarının boş bırakılmasının ileri de karşılaşılabilecek izah ve belgelendirme sıkıntılarını önleyeceğini düşünmekteyiz.

✚ **Bahsi geçen formaların verilen bir örneğe uygun olarak doldurulmuş şekli Kılavuzun 1 numaralı ekinde yer almaktadır.**

#### 2.1.4.5. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Ve Yıllık Belgelendirme

- ✚ Aşağıda sayılan mükelleflerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin olarak bir örneği 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını 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.

<b>YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU Hazırlama Zorunluluğu Bulunan Mükellefler</b>	<b>Raporda Yer Verilmesi Gereken İlişkili İşlemler</b>	<b>Uygulamanın Başlangıç Tarihi</b>
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

- ✚ Yukarıda bahsi geçen YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI 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.

<b>YILLIK BELGELENDİRME YAPMA ZORUNLULUĞUNDA BULUNAN Mükellefler</b>	<b>Raporda Yer Verilmesi Gereken İlişkili İşlemler</b>	<b>Uygulamanın Başlangıç Tarihi</b>
Serbest Bölgede faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri	<b>Yurtdışı</b> ilişkili kişi işlemleri	01.01.2008
Diğer kurumlar vergisi mükellefleri	<b>Yurtiçi</b> ilişkili kişi işlemleri	01.01.2008

✚ Bu nedenle YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU Hazırlama Zorunluluğu bulunmayan ancak transfer fiyatlandırmasına konu yukarıdaki işlemleri olan müşterilerimizin aşağıdaki bilgi ve belgeleri içeren bir TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU İŞLEMLER DOSYASI 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.

✚ KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME VERME DÖNEMİNİN YAKLAŞMIŞ OLDUĞU GÖZ ÖNÜNDE BULUNDURULDUĞUNDA, raporlama yapma zorunluluğunda bulunan mükelleflerin YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORUNU hazırlamalarını, bu raporu hazırlama zorunluluğu bulunmamakla birlikte yıllık belgelendirme yapma zorunluluğu bulunan mükelleflerin ise TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU İŞLEMLER DOSYASINI GECİKMEDEN HAZIRLANMALARINI, BU ÇALIŞMALARIN SON GÜNLERE BIRAKILMAMASINI VE ÇALIŞMA DOSYASININ 5 YIL SÜREYLE MUHAFAZA EDİLMESİNİ ÖNERİRİZ.

✚ 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 Dağıtım 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 olması 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 uyuşmamaktadır.

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.

- ✚ CFC' nin gayrisafi hasılatının % 25 ya da fazlası PASİF nitelikteki gelirlerden oluşmalıdır,
- ✚ CFC' nin efektif vergi yükü % 10'dan az olmalıdır,
- ✚ CFC' nin o yıldaki gayrisafi hasılatı 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmelidir.

✚ Konuya ilişkin belli başlı hususlar şunlardır;

- ✓ Yabancı bir iştirakin CFC olarak kabulünde, yıl içersinde 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.

✚ Yurtdışı iştirakleri bulunan mükellefler, kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde (e-beyanname olarak veren kurumlar, KV beyannamesinin "Ekler" kulakçığında yer alan) *TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN 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 İndirilecektir.(Bakınız 5-KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK İNDİRİMLER)

### 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.

### 3. ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNALAR VE YAPILACAK İNDİRİMLER

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

#### 3.1. Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar

##### ✚ 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.

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

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlara iştirakten elde edilen temettü gelirleri aşağıdaki ŞARTLARIN HEP BİRLİKTE sağlanması halinde Türkiye’de vergilendirilmez.

- ✓ İştirak edilen yabancı kurum ANONİM/LİMİTED şirket niteliğinde olmalıdır,
- ✓ İştirak oranı, yurtdışı kurumun ödenmiş sermayesinin EN AZ % 10’u olmalıdır
- ✓ Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla, % 10 iştirak payı EN AZ BİR YILDIR KESİNTİSİZ 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 ARANMAKSIZIN temettü gelirleri vergiden istisnadır.

#### ✚ 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 AŞ olmalıdır.
- ✓ İştirak edilen kurum yurt dışında bulunmalıdır
- ✓ İştirak edilen kurum, AŞ. 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 İKİ TAM Yıl'dır (730 gün) aktifte kayıtlı bulunmalıdır.
- ✓ Yukarıdaki şartların sağlanması halinde % 10'dan küçük yabancı iştiraklerin satışı da istisnadan yararlanır (1 Nolu KV Genel Tebliği)

#### ✚ Emisyon Primi istisnası ( KVK 5/1-ç)

Anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerinde 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.

31

#### ✚ 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

#### ✚ 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 İKİ TAM YIL'dır (730 gün) sahip olunmalıdır.



- Tapuya geç tescil edilmiş olan taşınmazlarda, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, 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, satış yapıldığı yılı izleyen yılın başından itibaren 5 yıl süreyle ÖZEL BİR FON HESABINDA tutulmalı ya da fon bu süre içerisinde sermayeye ilave edilmelidir.
- ✓ Fon hesabına alınma işleminin, satış 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, satış yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak 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, satış izleyen İKİNCİ TAKVİM YILI SONUNA KADAR tahsil edilmelidir
  - Satış vadeli olarak yapılmış olsa dahi, istisnadan TAHSİLATIN YAPILDIĞI DEĞİL SATIŞIN YAPILDIĞI DÖNEMDE YARARLANILIR. (1 Nolu KVGT)
  - Satış bedelinin TAMAMI 2 yıl içerisinde tahsil edilmese dahi, tahsil edilen kısma isabet eden kazanç için istisnadan yararlanılabilir (1 Nolu KVGT)
  - Başlangıçta kazancın TAMAMI 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 YIL SÜREYLE TASFİYE EDİLMEMELİDİR (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 KVGT)
- ✓ 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 KVGT)
- ✓ 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 KVGT)
- ✓ Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, kur farkları ve vade farkları için istisna uygulanmaz (1 Nolu KVGT)
- ✓ 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 KVGT)

#### ✚ **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 / 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 KVGT)

#### ✚ 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

#### ✚ 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, HERHANGİ BİR KOŞULA BAĞLANMAKSIZIN 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 Gereğesi- 1 Nolu KVGT)
- ✓ Kazancı HERHANGİ BİR KOŞULA BAĞLANMAKSIZIN vergiden istisna olan, yurtdışı inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmet faaliyetlerinden ZARAR edilmesi halinde, bu zararlar istisna dışı kurum kazancısın 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 leyhe ya da aleyhe oluşan kur farkları dönem kazancının tespitinde dikkate ALINIRLAR. (1 Nolu KVGT)
- ✓ BUNA KARŞIN 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)

#### 🚧 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.

#### 🚧 Kooperatif risturn İstisnası ( KVK 5/1-i)

🚧 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.

- Serbest bölge kazançları ( 3218 S. Serb. Bölğ. K. Geç.3.Md.)
- Teknoloji Geliştirme Bölgesi faaliyet kazançları (4691 S. Tekn.Gel.Bölğ. K. Geç.2.Md.)
- Türk Uluslar arası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar (4490 S. Türk Uluslar arası Gemi Sicili Kanunu Md.12)

🚧 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 zararlarla sonuçlanması halinde bu zararlar kurumun diğer faaliyet kazançlarından indirilemez - KKEG (1 Nolu KVGT)
- ✓ Kazancı vergiden istisna olan Serbest Bölge ve Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki faaliyetlerden kaynaklanan zararlar kurumun diğer faaliyet kazançlarından indirilemez - KKEG (1 Nolu KVGT)
- ✓ 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

- Örtülü sermayeye tekabül eden kur farkı gelirleri,
- 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
- GÖTÜRÜ GİDER- ihracat, yurtdışı inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinden kazanılan döviz hasılatının BİNDE 5'i ( Kur Farkları Hariç) ( Ayrıntılar için 194 Nolu GVGT'ne bakınız)
- ..... Gibi

## 4. ZARAR MAHSUBU

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

- ✚ 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 ayrımın 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,
- ✚ 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
- ✚ Devir Alınan veya Tam Bölünen münfesi 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.

## 5. KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK İNDİRİMLER

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

- ✚ BEYANNAME ÜZERİNDE YUKARIDAKİ SIRAYA göre kazançtan indirilirler,
- ✚ İndirim, kazanç var ise yapılır, aksi taktirde yapılamaz,
- ✚ Sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar sadece cari yılda indirim konusu yapılabilir, indirilemeyen tutarlar sonraki yıllara devretmez,
- ✚ 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

- ✚ 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
- ✚ İndirim oranı : harcamaların % 100
- ✚ Sadece DOĞRUDAN harcamalar indirilebilir: GYG ve tamamen ArGe'de kullanılmayan sabit kıymetlerin amortismanları indirim konusu edilemez.
- ✚ Yararlanma usulleri 1 ve 2 Nolu KV Genel Tebliği ile belirlenmiştir

### 5.2. Sponsorluk Harcamaları İndirimi

- ✚ **Sponsor;** sportif bir gösteri, müsabaka, şov gibi bir etkinliğin masraflarını kendi adının anılması koşulu ile üstüne alan kişilerin veya kuruluşların ortak adıdır.
- ✚ Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı RG' de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir.
- ✚ Sponsorluk harcamalarının kapsamı, kurum ile spor kulübü arasında yapılacak YAZILI bir sözleşme ile belirlenmelidir. Sözleşmenin bir örneği Vergi dairesine verilmelidir.

- ✚ Yönetmelik gereği, vergi borcu bulunanlar, sponsor olamayacaklarından, bu indirimden yararlanmaları da söz konusu olmayacaktır.
- ✚ İndirim Oranı: AMATÖR spor dallarında % 100, PROFOSYONEL spor dallarında % 50
- ✚ Kayıtlarda KKEG olarak izlenir, beyanname üzerinde indirim konusu yapılır.

### 5.3. Bağış ve Yardım İndirimi

- ✚ Bağışların kurum kazancından indirilebilmesi için mutlaka MAKBUZ ile belgelendirilmesi gerekmektedir.
- ✚ Bağış ve yardımın karşılıksız olması gerekmektedir (Örneğin bir İhaleye katılma ön koşulu olarak, ihaleyi açan kuruma yapılan bağışlar gibi)
- ✚ 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)
- ✚ 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 Kaz. İst) % 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. 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,

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 indirimi 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kalktı ancak GVK geçici 69 madde uyarınca 2008 yılına kadar uygulanacaktır. Diğer bir ifadeyle yatırım indirimi uygulaması 2008 yılı kazançları için de uygulandıktan sonra sona erecektir.
- ✚ 31.12.2005 tarihinden devreden yatırım indirimi tutarlarının indirimine devam edilecektir.
- ✚ 24.04.2003 tarihine kadar yapılmış müracaatlara göre düzenlenen Teşvik Belgelerine istinaden 2006-2008 yıllarında yapılan yatırımlar % 100 oranında indirim konusu yapılacaktır. Ancak GVK geçici 61 uyarınca %19,8 stopaja tabidir. Devreden yatırım indirimi tutarları YDO ile endekslenmelidir. (2008 yılsonu = % 12,00)
- ✚ 24.04.2003 den itibaren GVK md 19 uyarınca %40 oranında hesaplanıyor. 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımların devamı olarak 2006-2008 yıllarında yapılan harcamalar indirimden yararlanıyor. Stopaj yoktur. Devreden yatırım indirimi tutarları ÜFE ile endekslenmektedir (2008 yılsonu = % 8,11)
- ✚ Yatırım indiriminden yararlanılır ise vergi oranı % 30 uygulanır ( GVK geç 69)
- ✚ Yeni bir yasal düzenleme yapılmadığı takdirde, yukarıda bahsedilen yatırım indirimleri en son 2008 takvim yılı kazançlarından indirim konusu yapılabilecektir. İndirilemeyen tutarlar sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır.
- ✚ 2007 yılına ilişkin tercihlerin (yararlanma veya yararlanmama) ilk Geçici Vergi beyannamesinde yapılmış olması gerekmektedir. Yapılan tercihin Kurumlar Vergisi beyannamesi yönünden değiştirilmesi mümkün bulunmamaktadır (3 Nolu KVK Sirküleri)

## 6. HESAPLANAN VE İNDİRİLECEK KURUMLAR VERGİSİ

=	DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (ZARARI)	+ ise
6.1)	Yatırım indiriminden yararlanmış ise % 30 oranında hesaplanır	(-)
6.2)	Yatırım indiriminden yararlanılmamış ise % 20 oranında hesaplanır	(-)
6.3)	Mali zarar oluşmuş ise, zarar gelecek yıllara devreder	➤
=	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ	+ 0

=	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ	+ ise
6.4)	4325 S. Kanun kapsamında önceki yıldan devreden indirilecek kurumlar vergisi	(-)
6.5)	4325 S. Kanun kapsamında cari yıl hesaplanan indirilecek kurumlar vergisi	(-)
=	İNDİRİMLER SONRASI KURUMLAR VERGİSİ	+ 0

4325 Sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde Ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması Ve Yatırımların Teşvik Edilmesi İle 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi aynen Kılavuzun 4 nolu ekinde yer almaktadır. Anılan hüküm uyarınca, 31.12.2007 tarihine kadar geçerli olmak üzere bölgede elde edilen kazançlara isabet eden kurumlar vergisinden, çalıştırılan işçi sayısına göre belli oranlarda indirim yapılmıştır. ANCAK, 4325 sayılı Kanunun bu hükmü 1.1.2008 tarihinden itibaren mülga hale geldiğinden, diğer bir ifadeyle geçerliliğini yitirmiş olduğundan 2008 yılına ilişkin olarak bu Kanun kapsamında hesaplanan kurumlar vergisinden bir indirim yapılması mümkün değildir. Zira GİB'nin güncellenen e-beyanname sisteminde de, 4325 sayılı Kanun ile ilgili indirim kısmı beyanname formatından çıkarılmıştır. Bu itibarla bu Kılavuz okuyucularının 4325 sayılı Kanunla ilgili olarak bu bölümde yapılan açıklamaların bir hatırlatma niteliği taşıdığını göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

## 7. ÖDENECEK YA DA İADE ALINACAK KURUMLAR VERGİSİ

=	HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ	+ 0
7.1)	<b>Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu</b>	(-)
7.2)	<b>Yurt içinde ödenen vergilerin mahsubu</b>	(-)
=	ÖDENECEK YA DA İADE ALINACAK KURUMLAR VERGİSİ	+ (-)

### 7.1. Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu

- ✚ 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.
- ✚ 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 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,
- ✚ Mahsup TUTARI, (yurt dışı kazanç \* kurumlar vergisi oranı (%20-30) ) tutarı ile sınırlıdır.
- ✚ 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.
- ✚ Tevsikin en geç tarhiyat tarihinde yapılması gerekir.
- ✚ 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.
- ✚ Mahsup edilecek ya da ertelenecek vergi tutarı YURT DIŞI KAZANÇ \* % 20 (%30) şeklinde hesaplanacak tutarı aşamaz.
- ✚ Tevsik, En geç 1 yıl içinde gerçekleşmez veya daha az tutarda gerçekleşir ise, vergi gecikme zamlı olarak ödenir.
- ✚ Mahsup edilecek verginin hesabında, kazancın kayıtlara alındığı tarihteki yabancı para kuru esas alınır.
- ✚ (Yurt dışı kazanç \* % 20 ) sınırını aşmamak koşuluyla, ilgili yılda indirilemeyen vergiler, izleyen 3 hesap döneminde mahsup edilebilir.
- ✚ 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 kısımla ilgili hak düşer. (KVK 33/4)

### 7.2. Yurt içinde ödenen vergilerin mahsubu

- ✚ Hesaplanan KV / geçici vergiden, KVK 15 ve 30. İle GVK 94 ve Geç. 67. Maddelere göre kesinti yoluyla ödenen vergiler indirilir.
- ✚ 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.
- ✚ 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.
- ✚ “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.
- ✚ 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)
- ✚ 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.
- ✚ Mahsup sırası yönünden YURT DIŞINDA ödenen vergilerin önceliği bulunmaktadır.
- ✚ 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.
- ✚ Stopaj yoluyla ödenen vergilerden mahsubundan arta kalan kısmının nakden iadesinin istenmesi halinde; 10 Bin TL’na kadarki iadeler teminat ve vergi inceleme raporu aranılmaksızın, 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.
- ✚ 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

# KAPSAMLI ÖRNEK - 2008

## I-VARSAYIMLAR - VERİLER

### 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 : 01.10.2002	
	▪ 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 kazancın 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 2009'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, 5.2.2009 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 2009'da Türkiye'ye transfer edilmiştir.		
✚ GEÇMİŞ YILLAR MALİ ZARARLARI		:900.000
▪ 2003-2007 Yılları	: 600.000	
▪ 2003 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 kazacın 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. TİCARİ BİLANÇO KARI YA DA ZARARI

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, Beynamede satırı bulunmadığı için KKEG olarak kurum kazancına dâhil edilmiştir (KKEG kısma bakınız)	
(=)	<b>TOPLAM TİCARİ BİLANÇO KARI YA DA ZARARI</b>		<b>3.225.000</b>

### 2. KURUM KAZANCINA İLAVELER

1)	<b>TOPLAM TİCARİ BİLANÇO KARI YA DA ZARARI</b>		<b>3.225.000</b>
2.1)	<b>Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler</b>		<b>2.087.400</b>
	✚ CFC Kazançları <sup>5</sup>	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		
	▪ $(50.000 \text{ TL} * 5) = 250.000$	250.000	
2.2)	<b>Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu</b>		-
=	<b>KAR (ZARAR) VE İLAVELER TOPLAMI</b>		<b>5.312.400</b>

<sup>5</sup> 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 DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNALAR VE YAPILACAK İNDİRİMLER

=	<b>KAR (ZARAR) VE İLAVELER TOPLAMI</b>		<b>5.312.400</b>	
3.1)	<b>Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar</b>		<b>(425.000)</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ <b>Tam M. Kurumdan Elde Edilen İştirak Temettü Gel.</b></li> <li>✚ <b>Dar M. Kurumdan Elde Edilen İştirak Temettü Gel.</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dar MK' AŞ niteliğindedir (EVET)</li> <li>▪ İştirak oranı % 8 &lt; % 10 ( HAYIR)</li> <li>▪ İştirak hisse. İktisap tarihi: 2002 Yılı (EVET)</li> <li>▪ Dar MK' un efektif vergi yükü % 22 (EVET)</li> <li>▪ Kazanç Şubat 2009'da Türkiye'ye transfer edilmiştir.(EVET)</li> <li>▪ Vergi yükünden kazanca isabet eden kısım 112.000 TL</li> </ul> </li> </ul> <p><b>UYARI</b> <b>Yurt dışında ödenen vergiler mahsup edilebilecek olsa idi, Ticari kazançta 400.000 TL değil, 512.000 TL dâhil edilecekti. (Md. 33 /3)</b></p>	(100.000)		
		(0)		
		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. 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)	(225.000)	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ <b>Taşınmaz Satış Kazancı</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Taşınmaz peşin bedelle satılmıştır (EVET)</li> <li>▪ İktisap tarihi 1985 yılıdır (EVET)</li> <li>▪ YK kazancın 5 yıl süreyle fon hesabında tutulmasına karar vermiştir (EVET)</li> <li>▪ Satışın yapıldığı kurum ile sermaye ve yönetim ilişkisi yoktur (EVET)</li> <li>▪ Taşınmaz kazanç istisnası için KANUN (Md 5 / e) TARAFINDAN ARANAN TÜM ŞARTLAR SAĞLANMIŞ olduğundan kazancın % 75'i vergiden istisnadır.</li> <li>▪ <math>300.000 * \% 75 = 225.000</math></li> </ul> </li> </ul>	(225.000)	(100.000)	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ <b>Yurt dışı Şube Kazancı</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ İngiltere'de efektif vergi yükü % 19 (EVET)</li> <li>▪ Kazanç Şubat 2009'da Türkiye'ye transfer edilmiştir. (EVET)</li> </ul> </li> </ul> <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)	<b>Zarar Olsa Dahı Yapılacak Diğer İndirimler</b>		<b>(-)</b>	
=	<b>KAR (ZARAR)</b>		<b>4.887.400</b>	



## 4. ZARAR MAHSUBU

=	<b>KAR (ZARAR)</b>		<b>4.887.400</b>
4.1)	<b>Devreden Geçmiş Yıllar Mali Zararları</b>	<b>(600.000)</b>	<b>(600.000)</b>
	✚ 2003-2007 Yılları : 600.000 ( EVET) ✚ 2003 Öncesi : 300.000 (HAYIR)	<b>(600.000)</b> 5 yılı aştığından mahsup hakkı kaybolmuştur	
4.2)	<b>Yurt dışı Faaliyet Zararları</b>		<b>(-)</b>
4.3)	<b>Devralınan / Tam Bölünen Kurum Mali Zararları</b>		<b>(-)</b>
=	<b>İNDİRİME ESAS TUTAR (KAR)</b>		<b>4.887.400</b>

## 5. KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK İNDİRİMLER

=	<b>İNDİRİME ESAS TUTAR (KAR)</b>		<b>4.287.400</b>
5.1)	<b>ArGe İndirimi</b>		<b>(200.000)</b>
	✚ ArGe Harcaması : 200.000 TL ✚ Tamamı doğrudan gider yazılmıştır (indirimi engellememektedir) ✚ 2008 yılı için indirim oranı: % 100	<b>(200.000)</b>	
5.2)	<b>Sponsorluk Harcamaları</b>		<b>(100.000)</b>
	✚ Harcama tutarı : 100.000 ✚ Tamamı Amatör Spor Kulübüne ✚ Kurum kazancı yeterli ve amatör kulübe olduğu için tamamı indirilebilir	<b>(100.000)</b>	
5.3)	<b>Bağış ve Yardımlar</b>		<b>(126.250)</b>
	✚ Kamuya yararlı derneğe bağış ✚ Bağış tutarı : 200.000 TL ✚ Ticari bilanço kârı [ (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] X % 5 sınırına tabi ✚ $((3.225.000 - (100.000+600.000)) * \%5 = 115.000$ TL'i indirilebilir.	<b>(126.250)</b>	
5.4)	<b>Yatırım İndirimi</b>		<b>(-)</b>
=	<b>DÖNEM SAFİ KAZANCI (KV MATRAHI)</b>		<b>3.861.150</b>

## 6. HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ

=	<b>DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (ZARARI)</b>		<b>3.861.150</b>
6.1)	Yatırım indiriminden yararlanılmış ise % 30 oranında hesaplanır	<b>HAYIR</b>	
6.2)	Yatırım indiriminden yararlanılmamış ise % 20 oranında hesaplanır $3.859.900 \times \% 20 = 771.980$	<b>EVET</b>	<b>772.230</b>
6.3)	Mali zarar oluşmuş ise, zarar gelecek yıllara devreder	<b>HAYIR</b>	
=	<b>HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ</b>		<b>772.230</b>

## 7. ÖDENECEK YA DA İADE ALINACAK KURUMLAR VERGİSİ

=	<b>HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ</b>		<b>772.230</b>
7.1)	Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu <ul style="list-style-type: none"> <li>✚ Yurtdışı iştirak temettü gelirleri için kaynak ülkede ödenen vergiler (112.000 TL)</li> <li>✚ 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.)</li> </ul>	(0) Dar Mk'dan İşt. Temettü Gel. İstisna şartlarını taşımadığından KV matrahına dâhil edilmiştir. Yurtdışında ödenen vergi 112.000 TL'nin $(512.000) \times \% 20 = 102.400$ TL'lik KISMI mahsup edilebilmelidir. ANCAK iştirak oranı % 25'den KÜÇÜK OLDUĞUNDAN MAHSUP YAPILAMAZ. (Md. 33 /3)	<b>0</b>
7.2)	Yurt içinde ödenen vergilerin mahsubu <ul style="list-style-type: none"> <li>✚ Hesaplanan-Ödenen Geçici Vergi  <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <i>Ödenmiş olduğu için mahsup edilebilecektir</i></li> </ul> </li> <li>✚ Faiz ve Repo Gelirleri Vergi Kesintisi  <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <i>Kurum kazancına BRÜT tutarları ile dâhil olduğundan TAMAMI mahsup edilebilir</i></li> </ul> </li> <li>✚ Hazine Bonosu Alım-Satım Kazançları Vergi Kesintisi  <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 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 <math>(500.000) \times</math> Kesinti Oranı <math>(\%10) = 50.000</math> ile sınırlıdır</li> </ul> </li> <li>✚ CFC Karından Şirket Payına Düşen Kazancın Vergi Yükü (17.400 TL)  <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Matraha ilave edilen CFC kazancı nedeniyle yurtdışında ödenen vergi toplamı 17.400 TL, CFC Kazancı <math>(217.400) \times \% 20 = 43.80</math> TL'den KÜÇÜK olduğundan TAMAMI mahsup edilebilir.</li> </ul> </li> </ul>	(400.000) (100.000) (50.000) (17.400)	<b>(567.400)</b>
=	<b>ÖDENMESİ YA DA İADESİ GEREKEN KUR. VER.</b>	<b>ÖDENECEK</b>	<b>204.830</b>

- ✚ Normal hesap dönemine sahip mükelleflerin 2008 takvim yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini 01-25 Nisan 2009 tarihleri arasında vermeleri gerekmektedir.

- ✚ 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 2009 ayı sonuna kadar) ödenmesi gerekmektedir.
- ✚ Verilecek beyannameye göre, iadesi gereken bir kurumlar vergisinin çıkması halinde yapılacak işlemler hakkında ise 7. Bölümdeki açıklamalara bakınız.
- ✚ Bütün mükellefler Beyannameye, Temel Mali Tablolar olan Bilanço ve Gelir Tablosunu ekleyeceklerdir. Ek Mali Tabloların eklenmesi ise aşağıdaki net satışlar ve aktif toplamlarına bağlıdır;
  - 2007 yılı aktif toplamı, 8.522.120 TL ve net satışları 18.937.978 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.

## KAR DAĞITIMI

---

- ✚ 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 dağıtılabilir 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
  - (-) Safi kardan çalışanlar için ayrılacak yardım akçesi
  - (-)Yönetim kurulu üyelerine temettü
  - (=) 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.

## Ek 1

# TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORMLAR

TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN 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

Formların doldurulması hakkında daha ayrıntılı bilgi için GİB tarafından yayınlanan 1 numaralı *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirkülerinde* yapılan açıklamalara bakılmalıdır.

### ❖ **Alt Form 1 : KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER 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.

52

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	İŞTİRAK (F) SCA	FRANSA	% 2	500.000
2	İŞTİRAK (B) SLC	BELÇİKA	% 15	8.000.000
3	İŞTİRAK (İ) C.	İNGİLTERE	% 9	2.000.000
4	.....GİBİ	.....GİBİ	.....GİBİ	.....GİBİ

### ❖ **Alt Form 2 : ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER 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 (1.1.2008 ya da 31.12.2007 tarihli) çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- **Toplam Borçlar:** Kurumun hesap dönemi başında (1.1.2008 ya da 31.12.2007 tarihli) çıkartılmış olan bilânçosunda 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 **31.12.2007** tarihli bilançosu aşağıdaki gibidir.

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

- Şirketin **2008 yılı içerisinde ortaklarından ve ilişkili kişilerinden yaptığı borçlanmalara** ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- ORTAK HOLDİNG A.Ş.'den 2008 yılı içerisinde yapılan borçlanmalar (TL)

Tarih	Açıklama	Tutar (TL)	Bakiye (TL)
11.5.08	Alınan borç	1.500.000	1.500.000
20.5.08	Borç geri ödemesi	(500.000)	1.000.000
18.6.08	Alınan borç	1.800.000	2.800.000
30.6.08	Faiz Tahakkuku	50.000	2.850.000
11.7.08	Borç geri ödemesi	(600.000)	2.250.000
15.12.08	Borç geri ödemesi	(300.000)	1.950.000
31.12.08	Faiz Tahakkuku	40.000	1.990.000

- ORTAK (G) kişisinden 2008 yılı içerisinde yapılan borçlanmalar (USD)

Tarih	Açıklama	USD	Kur	Tutar (TL)	Bakiye (TL)
1.10.08	Alınan borç	1.000.000	1,20	1.200.000	1.200.000
20.10.08	Borç geri ödemesi	(500.000)	1,25	(750.000)	450.000
15.11.08	Alınan borç	2.000.000	1,24	2.480.000	2.930.000
30.11.08	Borç geri ödemesi	(2.400.000)	1,26	3.024.000	(94.000)
30.11.08	Kur farkı gideri			94.000	0
31.12.08	Emsal Faiz Tahakkuku	20.000	1,27	25.400	25.400
31.12.08	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 15.11.2008, EN YÜKSEK TUTAR İSE ( 2.250.000,- TL + 2.930.000,- TL =) 5.180.000,- TL'dir.

<b>ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER FORMU</b>	
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
Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı	5.180.000 TL

❖ **Alt Form 3 : TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDA İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER FORMU**

❖ **Alt Form 4: İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER FORMU**

❖ **Alt Form 5 : TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER FORMU**

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER bölümüne 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.

II. İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER bölümünde 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.

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.

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.

III. "TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER" bölümüne, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde kullanılan yöntemlere ilişkin alım ve satım tutarları yazılacaktır.

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.

**ÖRNEK**

**MÜKELLEF A.Ş. 2008 YILINDA;**

- Ortağı olan HOLDİNG 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 İLİŞKİLİ LTD'den tamamen emsal fiyatlarla 5.000.000 TL tutarında kablo hammaddesi satın almış, ürettiği kabloların giydirilmiş maliyetine % 15 kar marjı

- eklemek suretiyle İLİŞKİLİ LTD'e 2.000.000 TL tutarında mamul kablo satmıştır (Şirketin ortalama Brüt Gayrisafi Kar Oranı % 14'dür)
- c) Doğrudan kendisinin sermaye payına sahip İŞTİRAK A.Ş'den emsal fiyatlarla 50.000 TL tutarında kira ödeyerek araç kiralaması yapmıştır,
- d) Ortağı (G) kişinin eşin olan BAYAN(G)'den emsal fiyatlarla 5.000 TL tutarında yazılım programları teknik destek hizmetleri almıştır,
- e) Ortağı (G) kişinin doğrudan % 5 ortağı olduğu İLİŞKİLİ 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 YÖNETİM KURULU ÜYELERİ (A), (B),(C)'e eşit tutarlarda toplam 300.000 TL hakkı huzur ödenmiştir.
- g) Şirket ÇALIŞANI (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 DAĞITICI LTD aracılığı ile bayilerine satmaktadır. MÜKELLEF A.Ş. ile DAĞITICI LTD'nin bayilere satış fiyatı aynıdır. Diğer bir ifadeyle, müşteriler mamul kabloları her iki, şirketten de aynı fiyata satın almaktadır. MÜKELLEF AŞ tarafından DAĞITICI LTD'e tanınan brüt kar marjı oranı % 5'dir. MÜKELLEF AŞ'nin DAĞITICI LTD'e yaptığı satışlar toplamı 4.000.000 TL'dir.
- i) MÜKELLEF A.Ş., Devlet ihalelerine giren GRUP ŞİRKETİ 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 YABANCI 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 HOLDİNG A.Ş.	11111111111	YABANCI SCA	BELÇİKA
2	İLİŞKİLİ LTD.	22222222222		
3	İŞTİRAK A.Ş.	33333333333		
4	ORTAĞIN EŞİ BAYAN (G)	44444444444		
5	İLİŞKİLİ KURUM A.Ş.	55555555555		
6	YÖNETİM KURULU ÜYESİ (A)	66666666666		
7	YÖNETİM KURULU ÜYESİ (B)	77777777777		
8	YÖNETİM KURULU ÜYESİ (C)	88888888888		
9	DAĞITICI LTD	99999999999		
10	Şirket ÇALIŞANI (Y)	12121212212		
11	GRUP ŞİRKETİ A.Ş.	23232323232		

İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER FORMU				
		Alım (TL)	Satım (TL)	Açıklama
<b>A- Varlıklar</b>		<b>5.300.000</b>	<b>8.000.000</b>	
1	Hammadde-Yarı Mamul	5.000.000 (b)	2.000.000 (j)	
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>B- Hizmetler</b>		<b>5.000</b>	<b>1.000.000</b>	
1	İnşaat-Onarım-Teknik	5.000 (d)	1.000.000 (i)	
2	Araştırma ve Geliştirme			
3	Komisyon			
4	Diğer (Belirtiniz)			
<b>C- Mali İşlemler</b>		<b>10.500.000</b>		
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)			
<b>D- Diğer İşlemler</b>		<b>1.100.000</b>		
1	İkramiye ve Benzeri Ödemeler	300.000 (f)		
2	Grup İçi Hizmetler	800.000 (a)		
3	Diğer (Belirtiniz)			
<b>I- Yapılan İşlemlerin Toplamı</b>		<b>16.905.000</b>	<b>9.000.000</b>	

<b>İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER FORMU</b>				
<b>(MALİ İŞLEMLER AYRINTI) (*)</b>				
	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.

<b>TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER</b>		
	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)	2.000.000 (b)
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi		4.000.000 (h)
Kâr Bölüşüm Yöntemi		1.000.000 (i)
İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi		
Mükellefçe Belirlenen Yöntem		
<b>Toplam İşlem Tutarı</b>	<b>16.905.000</b>	<b>9.000.000</b>

## YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU

---

### 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 düzeltimlerle 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

## 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 düzeltimlerin 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 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 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 olanını 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 bulduğunu 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 düzeltimini 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.

## YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU - Örnek<sup>6</sup>

### ÖRNEK VARSAYIMLARI

(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 İÇERİĞİ VE İLİŞKİLİ AÇIKLAMALAR

#### A- GENEL BİLGİLER

Bu ayırmada; 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 firmasıncaya 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 garantisi yoktur.

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- İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMİN AYRINTILARINA İLİŞKİN BİLGİLER

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

<sup>6</sup> 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.

Bunu örneğimize uygularsak, şu bilgilere bu ayırmada 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 itibariyle 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 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. Yılsonunda, gerçekleşen rakamlara göre düzeltme yapılmakta, bunu sağlamak için karşılıklı faturalaşmaktadır (Adı geçen anlaşma eklenmelidir).

### C- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

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 ayırımları), 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
<b>İşlevler</b>			
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

<b>Riskler:</b>			
Envanter değer düşüklüğü	X	X	
Aşırı/Noksan stok	X	X	X
Kur riski	X	X	
Tahsilat	X	X	
İadeler	X	X	
Nakliye ve stok kayıpları	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 YTL)	Bina-Arazi	Makine-Tech.	Depo	G.M.Haklar	<b>Toplam</b>
Satın alma değeri:	33,2	152,1	9,3	3	<b>197,9</b>
Net defter değeri:	21,5	133,3	5,4	2,5	<b>162,7</b>

**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 değerlendirmesinde 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 emsaline 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 iştigal 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 olmaz.
- **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 kullanılacaktır. 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 taktirde, belki, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması daha doğru olur. Biz burada emsal alınan işlemlerde, maliyet bazının hesaplanabildiği varsayımından hareketle, maliyet artı yöntemini kullanacağız.

#### Maliyet Paylaşımı Anlaşması

Kurum (A Hizmet) ilişkili kişisinden hizmet almakta olup bu hizmetin bedeli, hizmetlerin görülmesinde katlanılan maliyetin, hizmetlerden yararlanan firmalara belli anahtarlar dahilinde dağıtımından kuruma düşen paya %10 kâr marjı eklenerek hesaplanmaktadır. Tebliğ'in 11.4 ayırımında, 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 emsale 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 firmalar 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 ulaşılabilmesi halinde ise, tek yol, uluslararası 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 kapsamaması halinde; aralığın üst sınırının veya ona yakın bir oranın kullanılması; daha az risk ve/veya işlevi kapsamaması 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 bedellerin 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 uygulandığı 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 atıf yapılıyorsa, 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.

### Ek 3

## OLAĞANÜSTÜ HAL BÖLGESİNDE VE KALKINMADA ÖNCELİKLİ YÖRELERDE İSTİHDAM YARATILMASI VE YATIRIMLARIN TEŞVİK EDİLMESİ İLE 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNUNDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDAKANUN

*"Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası*

*Madde 3 -*

*a) Bu maddenin yürürlük tarihi ile 31.12.2000 tarihi arasında; Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasıran bu iş yerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu kazançlar hakkında; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendi hükümleri uygulanmaz.*

*b) (a) fıkrasında belirtilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin anılan fıkradaki istisna süresinin sonunda başlamak ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere, bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak on ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden aşağıda belirtilen oranlarda indirim yapılır.*

*İndirim oranı;*

*10 işçi çalıştıranlarda % 40,*

*51 ve daha yukarı işçi çalıştıranlarda % 60'dır.*

*11 ile 50 arasında (50 dahil) işçi çalıştıranlar için uygulanacak indirim oranı, % 40 oranına her bir işçi için 0.5 puan eklemek suretiyle bulunur. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kapsama dahil illerde işyeri bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 31.10.1997 tarihinden önce vermiş oldukları en son 4 aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak yeni işe aldıkları ve bu işyerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçi sayısının 10 ve daha yukarı olması halinde, 1.1.1998-31.12.2007 tarihleri arasında bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisine bu fıkra da belirtilen indirim oranları uygulanır. Bu fıkra kapsamına giren kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre tevkif edilecek gelir vergisi için de yukarıda belirtilen oranlarda indirim yapılır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."*

**ÖNER BAĞIMSIZ DENETİM  
VE YMM A.Ş.**

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

66

e-posta : [oner@onerymm.com.tr](mailto:oner@onerymm.com.tr)

*Sorumlu Ortaklarımız:*

YMM-Temel ÖNER

[toner@onerymm.com.tr](mailto:toner@onerymm.com.tr)

YMM-Salih ÇEÇEN

[scecen@onerymm.com.tr](mailto:scecen@onerymm.com.tr)

YMM- İrfan SARIKAYA

[isarikaya@onerymm.com.tr](mailto:isarikaya@onerymm.com.tr)