

Dönem Sonu İşlemleri.

16 Ocak 2009

Swissotel the Bosphorus, İstanbul



Dönem Sonu İşlemleri

Gündem

13:45 – 13:55	Açılış konuşması Ertan Özdemir , Deloitte Türkiye Vergi Hizmetleri Ortağı
13:55 – 14:45	Dönem Sonu Envanter İşlemlerinde Özellikli Konular I Sebahattin Erdoğan , Deloitte Türkiye Vergi Hizmetleri Ortağı
14:45 – 15:00	Kahve arası
15:00 – 16:00	Dönem Sonu Envanter İşlemlerinde Özellikli Konular II Yaşar Durusoy , Deloitte Türkiye Vergi Hizmetleri Ortağı
16:00 – 16:20	Örtülü Sermaye Uygulamaları Bican Çiltepe , Deloitte Türkiye Vergi Hizmetleri Ortağı
16:20 – 16:40	Kahve arası
16:40 – 17:10	Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları Güler Hülya Yılmaz , Deloitte Türkiye Vergi Hizmetleri Ortağı
17:10 – 17:25	Dış Ticaret ve Gümrük Uygulamaları Cahit Gökçelik , DRT Solmaz Kıdemli Müdürü
17:25 – 17:45	Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulamaları Ahmet Cangöz , Deloitte Türkiye Vergi Hizmetleri Ortağı

Dönem Sonu İşlemleri.

Ertan Özdemir

16 Ocak 2009

Swissotel the Bosphorus, İstanbul



Dönem Sonu İşlemleri.

Dönem Sonu Envanter İşlemlerinde Özellikli Konular I

Sebahattin Erdoğan

16 Ocak 2009

Swissotel the Bosphorus, İstanbul



Kasa ve Banka

- Türk lirası cinsinden kasa ve banka mevcutları itibari değeri (üzerinde yazılı değerleri) ile değerlenir.
- Kasada yer alan yabancı para mevcutları ile bankalarda döviz tevdiat hesaplarında bulunan yabancı para mevcutları Maliye Bakanlığı'nın yıl sonunda tebliğ ile ilan ettiği kurlar ile çarpılmak suretiyle değerlenir.
- Kasa sayım noksan veya fazlaları tespit edildiğinde önce bunun sebebi araştırılır. Sebep bulunursa gerekli düzeltme kaydı yapılır. Kasa sayım noksanının nedeni tespit edilemezse fark kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilir. Kasada fazlalık durumunda bunun nedeni bulunamazsa fark gelir olarak dikkate alınır.

Kasa ve Banka (devamı)

Dönem sonu kasa bakiyesinin çok büyük meblağlarda olması halinde bu paranın kasada olamayacağı ve ortaklar tarafından kullanılmış olduğu gerekçesiyle örtülü kazanç dağıtımı sayılarak cezalı tarhiyata muhatap olunabilir. Bu nedenle dönem sonu kasa bakiyesinin işletmenin büyüklüğüne iş hacmine ve kasa işlemlerinin yoğunluğuna uygun bir tutar olması gerektiğine dikkat edilmelidir.

Diğer yandan dönem içindeki yüksekliğin uzun süre devam etmiş olması halinde de bu tutarın aynı anlayış doğrultusunda adetlendirilerek gelir yazılması gerekmektedir.

Vadeli Mevduat Hesaplarının Değerlenmesi

- Vadeli mevduatta faiz prensip olarak tahakkuk ettiği (tutar olarak kesinleştiği) dönemde gelir yazılırdı.
- Ancak bakanlık tahakkuk esasını dikkate alan bu uygulamayı 67 nolu KVK GT ile değiştirdi ve dönemselik esasını dikkate alan uygulamayı benimsedi.
- Tebliğe göre değerlendirme günü itibariyle işlemiş faizin dönemselik ilkesi gereği ilgili döneme gelir yazılması gerektiği açıklandı.
- Danıştay DDGK' u bu görüş çerçevesindeki uygulamayı iptal etti. Ama....

Vadeli Mevduat Hesaplarının Değerlenmesi (devamı)

- Bunun üzerine sözkonusu uygulama 2004 yılında 5281 sayılı yasa ile VUK md.281'de yapılan değişiklik çerçevesinde kanun hükmü haline getirildi.
- VUK md. 281'de yapılan değişiklikle ticari işletmelere dahil vadeli mevduat hesapları için değerlendirme gününe kadar oluşan faiz tutarı işletmenin ilgili kapanan dönem geliri olarak dikkate alınmaya başlandı.
- Ticari işletmeler aktifine kayıtlı repo hesapları için de aynı şekilde işlem yapacaklardır. (67 seri no.lu KVK G.T.)

Vadeli Mevduat Hesaplarının Değerlenmesi (devamı)

Vadeli Mevduatların İşlemiş Faizlerine İsbet Eden Stopajların Mahsubu

- Vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve ticari kazancın tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tevkif suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye ithal edilen gelire isbet eden kısmı hesaplanan yıllık vergiden mahsup edilebilecektir.

Vadeli Mevduat Hesaplarının Değerlenmesi (devamı)

- Buna göre; vadesi değerlendirme gününden (31 Aralık 2008) sonra, ancak beyanname verme tarihinden önce (25 Nisan) dolan mevduat hesaplarında kıst olarak hesaplanıp gelir yazılan işlemiş faizlere isabet eden gelir vergisi stopajı mahsuba konu edilebilecektir.
- Vadesi beyanname verme süresinden sonra (gelir vergisinde izleyen yıl 25 Mart, kurumlar vergisinde izleyen yıl 25 Nisan) dolan mevduat hesaplarında ise stopajın tamamı faiz ödemesinin yapıldığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergilerden yapılacaktır.

Alacak ve borçların değerlenmesi



Alacak ve Borçların Değerlenmesi

- Alacakların (müşteriler hs.) bakiye mutabakatının yapılması gerekir. Bu yazılı olarak, mümkünse ıslak imzalı olarak gerçekleştirilmelidir.
- Borçların (satıcılar hs.) bakiye mutabakatlarının da aynı şekilde gerçekleştirilmesi gerekir.
- Ba ve Bs formlarının doldurulması sırasında zaman zaman yapıldığı görülmektedir.
- Alacaklarda oluşan mutabakatsızlıkların sebebi araştırılmalı. Araştırma sonucu tespit yapılırsa gereken düzeltme yapılır. Tespit yapılamıyor ise fark gelir veya gider olarak kayıtlara alınarak düzeltme tamamlanır. Gider yazılan tutar KV beynamesinde KKEG olarak dikkate alınır.

Alacak ve Borçların Değerlenmesi (devamı)

Yabancı Para Cinsinden Senetli veya Senetsiz Alacak ve Borçlar

- Yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacaklar da mukayyet (kayıtlı) değerle değerlendirilir.
- Ancak alacak ve borç tutarları Maliye Bakanlığı'nın yıl sonunda tebliğ ile ilan ettiği döviz kurlarıyla çarpılmak suretiyle düzeltilir. Oluşan kur farkları gelir veya gider olarak sonuç hesaplarına yansıtılır.

Dövizli veya Dövizle Endeksli Düzenlenmiş Faturaların Tahsili Sırasında Oluşan Kur Farklarının Faturalanması ve KDV'si

- Dövizli veya dövizle endeksli olarak düzenlenen faturalar dolayısıyla 31.12.2008 tarihi itibarıyla oluşan kur farkları gelir veya gider yazılır.
- Söz konusu fatura bedelleri tahsil edildiğinde tahsilat tarihi itibarıyla kesinleşen kur farkı tutarı için KDV'li fatura düzenlenmesi gerekir.
- Kur farkı tutarları; her bir fatura için yapılan tahsilata göre ayrı ayrı hesaplanarak faturalanması gerekir. (Dönem içi aylık işlemlerde aynı)
- Son zamanlarda bu tür kur farkları için ortada herhangi bir mal veya hizmet ifası olmadığı gerekçesi ile fatura düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek olmadığı yönünde görüşler oluşmaya başlamıştır.

Alacak ve Borçların Değerlenmesi (devamı)

Senetli Alacak ve Borçlar İçin Reeskont Uygulaması

- Reeskont uygulaması alacak ve borçların değerlendirme günündeki (31.12.2008 tarihindeki) değerini tespit etme işlemidir. Vergi Usul Kanunu'na uygun reeskont işlemi değerlendirme gününde senede bağlanmış olan borç ve alacaklar için yapılabilir.
- Senetli alacaklarını reeskonta tabi tutan işletmeler borç senetlerini de aynı
- şekilde reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.
- Reeskont işlemi iç iskonto yöntemine göre gerçekleştirilir.

$$X = A \times n \times t / 360 + (n \times t)$$

n : faiz oranı

t: vadeye kadar gün sayısı

A = Senedin Nominal Değeri

X = Reeskont Gider/Geliri

Alacak ve Borçların Değerlenmesi (devamı)

Senetli Alacak ve Borçlar İçin Reeskont Uygulaması (devamı)

- Reeskont uygulamasında esas alınacak faiz oranı, senet üzerinde belli edilmiş orandır. Eğer senet üzerinde belirtilmiş oran mevcut değilse, T.C. Merkez bankasının resmi iskonto haddi esas alınır. (%27)
- Yabancı para cinsinden olan senede bağlı alacak ve borçlarda esas alınacak faiz oranı senette gösterilmemişse değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınacaktır.

Alacak ve Borçların Değerlenmesi (devamı)

Senetli Alacak ve Borçlar İçin Reeskont Uygulaması (devamı)

- Reeskonta tabi tutulan senede bağlı borç-alacak daha önce işletmenin sonuç hesaplarına (gelir veya gider yada maliyet olarak) etki etmiş bir alacak veya borç olması gerekir.
- Vadesiz senetler için reeskont uygulaması yapılamaz. Aynı şekilde, vadesi belli olan ancak senede bağlanmayan alacak ve borçlar da reeskonta tabi tutulamaz
- 31.12.2008 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş senetler için reeskont ayrılamaz.
- Avans olarak alınan (özellikle kampanyalı satışlarda) alacak senetleri için reeskont ayrılamaz (1993/1 s. VUK İç Genelgesi).
- Hatır senetleri ve Çekler için reeskont uygulanamaz.

Alacak ve Borçların Değerlenmesi (devamı)

Senetli Alacak ve Borçlar İçin Reeskont Uygulaması (devamı)

- Teminata verilen senetler ile tahsile verilen senetler üzerinde mükellefin hakkı devam ettiğinden bu senetlerin reeskonta tabi tutulması mümkündür (Bakanlık muktezası ve Danıştay K.).
- Tahsile verilen senetler de reeskonta konu olur (DKK).
- Vadeli çekler için reeskont ayrılamaz. SPK uyarınca, SPK'ya tabi şirketler, vadeli çekleri reeskonta tabi tutmak zorundadır (Seri XI, No: 1 SPK Tebliği). Ancak bu işlemin mali kârı etkilemesi söz konusu değildir (Danıştay V.D.D.G.K.K.).

Alacak ve Borçların Değerlenmesi (devamı)

Senetli Alacak ve Borçlar İçin Reeskont Uygulaması (devamı)

- Alacak senedinin KDV'ne isabet eden kısmı için de reeskont ayrılabilir.
- GVK md.42 kapsamındaki senetler, işin bittiği yıl itibariyle reeskonta tabi tutulabilirler.
- Önceki yılda gider yazılan alacak senetleri reeskontlarının cari yılda ters kayıtlarla kapatılarak gelir yazılması gerekir.
- Önceki yılda gelir yazılan borç senetleri reeskontlarının cari yılda ters kayıtlarla kapatılarak gider yazılması gerekir.

Şüpheli Alacak Karşılıkları

- Bilanço esasında defter tutulması ve ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;
 - dava ve icra safhasında bulunan alacaklar,
 - yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar,

şüpheli alacak sayılır.

- Şüpheli alacağın teminatsız kısmı için pasifte karşılık ayrılabilir. Teminatlı alacaklar şüpheli alacak uygulamasına konu olmazlar (Danıştay K.).
- Kamu idare ve müesseselerinden olan alacağın tahsil edilememesi ve bu yüzden bir zararın oluşması ihtimali olmadığından bu tür alacaklar için prensip olarak şüphelilikten bahsedilemez

Şüpheli Alacak Karşılıkları (devamı)

- Aciz vesikasına bağlanan alacaklar için de şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Ancak bu alacakların değersiz alacak olduğundan bahsedilmez.
- Şüpheli alacağın sonradan tahsil edilen miktarı tahsil edildiği dönemde gelir olarak dikkate alınır.
- Alacak şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilir. (Bu konuda tersi yönde yargı kararları da mevcuttur.)
- Şüpheli hale gelen verilen avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.
- KDV alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.

Şüpheli Alacak Karşılıkları (devamı)

- Kampanyalı satışlarda dönemi gelmeyen erken (peşinat olarak) alınmış senetler için karşılık ayrılamaz.
- İcra takibi ciddi olmalıdır (Danıştay K.).

Değersiz Alacaklar

- Bir mahkeme kararına veya kanaat verici bir belgeye göre tahsil edilmesine imkan kalmayan alacaklar işletme açısından değersiz alacak sayılır ve muhasebe kayıtlarındaki değeri ile zarara geçirilerek yok edilirler.
- Şüpheli alacak uygulamasının aksine bütün mükellefler değersiz alacak uygulamasından yararlanabilir. İşletme esasında defter tutan mükellefler değersiz alacakları doğrudan gider kaydederler. Değersiz alacak olarak gider yazılan bir alacak ileride tahsil edilirse doğrudan gelir yazılması gerektiği unutulmamalıdır.

Değersiz Alacaklar (devamı)

- Kanaat verici vesika, alacağın tahsilinin imkansızlığını gösteren ve herkes tarafından kabul edilebilecek nitelikte bir delil olmalıdır. Şu belgeler kanaat verici vesika olarak kabul edilebilir.
 - konkordato anlaşmaları (**anlaşma ile alacaklının borçluyu ibra ettiği tutar**),
 - borçlunun yurtdışına kaçtığını ve **haczi kabil malı olmadığını** gösteren belgeler,
 - borçlu hakkında verilmiş gaiplik kararı,
 - borçlunun ölümü ve mirasçılarının mirası red kararı,
 - alacaktan vazgeçildiğini gösteren sulh anlaşması (**mahkeme tutanağı**).

Vazgeçilen Alacaklar

- Konkordato veya sulh yoluyla tahsilinden vazgeçilen alacaklar borçlu işletme tarafından özel bir fon hesabına (vazgeçilen alacak karşılığı) alınır ve gelir olarak kaydedilmez.
- Bu fon borcun tahsilinden vazgeçildiği yıl sonundan başlayarak üç yıl süre ile borçlunun bilanço pasifinde zararlar itfa edilmek üzere bekletilir. Bu süre içerisinde zararlar itfa edilemeyen fon tutarı üçüncü yıl sonunda gelir yazılır.
- Alacaklı işletme vazgeçtiği alacağını gider yazamaz. Bu tutar KKEG'dir.

Ortaklardan Alacaklar

- Ortaklardan olan alacakların adlandırılarak faizlendirilmesi gerekir.
- Faiz oranı olarak işletmenin kullandığı krediler varsa bu krediler için katlandığı faiz maliyetleri esas alınır.
- Diğer durumlarda %27 reeskont faizi dikkate alınabilir.
- Ortaklardan olan alacaklara hesaplanacak faiz tutarlarının işletme tarafından ilgili ortağa faturalanması ve fatura üzerinde KDV hesaplanması gerekir.
(Aksi yöne görüşlerde mevcuttur.)

Geçici aktif - pasiflerin değerlenmesi



Geçici Aktif-Pasiflerin Değerlenmesi

Peşin Ödenen Giderler

- Kira, sigorta primi vb. gibi gelecek aylara ya da yıllara ilişkin olarak şimdiden peşin olarak yapılan giderlerin dönemsellik ilkesi gereğince cari yıla ait olan kısmının tespit edilerek geri kalan kısmının giderler arasından çıkarılması (ya da aktifleştirilmiş ödemenin cari yıla isabet eden kısmının giderlere atılması) gerekmektedir.

Geçici Aktif-Pasiflerin Değerlenmesi (devamı)

Verilen Avanslar

- Türk lirası cinsinden verilen avanslar mukayyet (muhasabede kayıtlı) değerleriyle değerlendirilir.
- Yabancı para cinsinden verilen avanslar Maliye Bakanlığı'nın yıl sonunda tebliğ ile ilan ettiği kurlar ile çarpılmak suretiyle değerlendirilir.

Geçici Aktif-Pasiflerin Değerlenmesi (devamı)

Alınan Avanslar

- Alınan avanslar mukayyet (muhasabede kayıtlı) değerleriyle değerlendirilir.
- Yabancı para cinsinden alınan avansların da yıl sonunda Maliye Bakanlığı'nın tebliğ ile ilan ettiği kurlarla değerlendirilmesi esastır. Bir kısım görüşlere göre değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farkı giderleri dönem gideri olarak dikkate alınmaz. Söz konusu kur farkları aktifleştirilerek avansla ilgili işin bitimine kadar aktifte bekletilir. İşin bittiği yılda biten işle ilgili kur farkı gideri olarak dikkate alınır.

(Bu konuda tersi yönde yargı kararlarının da bulunduğunu uygulama sırasında göz ardı etmemek gerekir.)

Geçici Aktif-Pasiflerin Değerlenmesi (devamı)

Kıdem Tazminatı Karşılığı

- İşletmede mevcut çalışanların tamamının işten çıkarılması halinde işletmenin karşı karşıya kalacağı mali yükü belirtmek üzere hesaplanan ve gider yazılan kıdem tazminatı karşılıkları Vergi Usul Kanunu açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.
- Fiilen gerçekleşen işten çıkarılmalar dolayısıyla yapılan tazminat ödemeleri ise gider yazılabilir.

Stokların değerlenmesi



Stokların Değerlenmesi

Mal stoklarının değerlendirilmesi

- Satın alınan emtianın maliyet bedeli, emtianın stoklara fiili giriş tarihine kadar yapılan tüm masrafları kapsar. Bu masraflar:
 - satın alma bedeli
 - ithal edilen mallarda CIF bedeli
 - malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye, yükleme, boşaltma, hamaliye
 - sigorta giderleri
 - varsa ödenen alış komisyonları
 - ithal edilen mallara ilişkin gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer ithalat giderleri
- Emtianın stoklara girişinden sonra ortaya çıkan (malın muhafazası için yapılan depo kira gideri veya amortisman tutarı, ambar memurunun ücreti vb. giderlerini kapsamaz.

Stokların Değerlenmesi (devamı)

Prim ve İskontolar

- Dönem içinde satın alınan emtia için (sipariş edilen mal partisi bazında) satıcı tarafından yapılan mal alış iskontoları, emtia maliyeti ile ilişkilendirilir. Dönem sonu emtia stoklarının maliyetinin tespitinde bu alış iskontoları emtianın maliyet bedelini düşüren bir unsur olarak dikkate alınır.
- Bir yıl içinde alınan toplam emtia kıymeti üzerinden yapılan iskontolar (ciro primleri gib) ise maliyetle ilişkilendirilmez. Doğrudan gelir yazılır.
- Ciro primine karşılık bedelsiz mal gönderilmesi halinde ciro primi gelir yazılır, bu tutar aynı zamanda bedelsiz alınan malın alış bedeli olarak kaydedilir. Söz konusu mallar işletme aktifinde bu bedelle gösterilir.

Stokların Değerlenmesi (devamı)

Emtia Stokları İle İlgili Vade Farkları

- Mal alımları ile ilgili alış sırasında hesaplanan vade farklarının mal maliyetine ilave edilmesi gerekir. Mal alındıktan sonra ödeme gecikmesine bağlı olarak doğan vade farkları ise finansman gideri mahiyetinde olduğundan alınacak fatura ile doğrudan gider yazılabilir.

Stokların Değerlenmesi (devamı)

Emtia Stokları İle İlgili Kredi Faizleri

- İşletmeler yıl içinde kullandıkları kredi faizlerinden mal stoklarına pay vermek zorunda değildir (VUK G.T.238). Ancak dileyen mükellefler stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete alabilirler. (Diğer giderlere dikkat!!!)
- Bu durum daha çok ilgili yılda zarar eden şirketler açısından (söz konusu kredi faizleri nedeniyle) oluşan bir kısım zararın sonraki yıla aktarılarak daha uzun süre devredilme şansı yaratılması açısından avantaj yaratır.
- İthal edilen emtiaya ilişkin olarak ortaya çıkan kur farklarından emtianın işletme stoklarına girdiği ana kadar olan kısmın ise ilgili emtia maliyetine dahil edilmesi zorunludur.
- Emtia maliyetinin tespiti açısından bedelin ödenmesi önem taşımamaktadır.

Stokların Değerlenmesi (devamı)

Emtia Stokları İle İlgili Kur Farkları

- İthal edilen emtianın maliyet bedeli, ithal edilen malın döviz değeri ile fiili ithalinin yapıldığı tarihteki merkez bankası döviz alış kurunun çarpımı sonucu bulunur.
- İthalat bedelinin daha sonra ödenmesi dolayısıyla ortaya çıkacak kur farkları ise doğrudan gider yazılabilir veya maliyete eklenebilir.

Stokların Değerlenmesi (devamı)

Çalışılmayan Kısım Amortismanları ve Giderleri

- İmal edilen mamulun üretimi ile ilgisi bulunmayan giderlerin maliyet hesaplarından çekilerek çalışılmayan kısım giderlerine atılması gerekir.
- Bu tip giderlere örnek;
 - Grev, lokavt, bakım vb. nedenlerle üretimin kısmen veya tamamen durduğu dönemlere ilişkin tüm giderler,
 - Yıl içinde üretimde kısmen veya tamamen kullanılmayan sabit kıymetlerin amortismanları,
 - Hesap döneminin sonunda aktifleştirilen ve işleme alınan sabit kıymetlerin amortisman ve diğer giderleri

gösterilebilir.

Stokların Değerlenmesi (devamı)

Yurtdışından Gelen İskontolar, Fiyat Farkları

- Yurtdışından gelen yıl sonu iskontoları veya fiyat farkları (ciro primi benzeri) doğrudan gelir yazılır. Ayrıca bu tutarlar için KDV'li fatura düzenlenmesi gerektiği yolunda idarenin görüşü bulunmaktadır. (Bu konuda KDV hesaplanmayacağı yönünde mükteza da vardır)
- Yurtdışından işletme lehine gelen fiyat farkları bire bir ithal edilen mallarla ilişkilendirilebiliyor ise doğrudan gelir yazılmak yerine ilgili malların maliyetinden düşülür. Bu durumda işletmenin bu fiyat farkları için fatura düzenlemesi ve KDV hesaplaması gerekmez.

Stokların Değerlenmesi (devamı)

Kaybolan, Çalınan Mallar

- Kaybolan veya çalınan malların maliyet bedelleri, kaybolma veya çalınma olayının polis raporu veya benzeri belgelerle kanıtlanması halinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınır.
- Kaybolma veya çalınma olayının polis raporu veya benzeri belgelerle kanıtlanamaması durumunda sözkonusu mallar işletmeden çekilmiş kabul edilir ve fatura düzenlenerek emsal bedellerinin hasılat yazılması gerekir. (sıradan stok sayım noksanlığı durumu hariç)
- Kaybolan, çalınan malların sigortalı olması halinde maliyet bedeli ile alınacak sigorta tazminatı arasındaki olumsuz fark kanunen kabul edilmeyen gider yazılır. Olumlu fark gelirdir.
- Kaybolan çalınan malın KKEG yazılan maliyet kısmına ilişkin KDV indirim konusu yapılamaz, KKEG yazılır.

Stokların Değerlenmesi (devamı)

Değeri Düşen Mallar

- Yangın, deprem, su baskını gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, paslanmak, modasının geçmesi ve teknolojik eskime gibi haller neticesinde kıymetini kısmen veya tamamen kaybeden mallar maliyet bedeli yerine emsal bedelle değerlenir.
- Bir emtianın değeri düşen mal olarak değerlenebilmesi için emtiada yukarıda tanımlanan türden ve ticari faaliyetin normal icapları çerçevesinde meydana gelmiş kıymet kaybından bahsedilebilmesi lazımdır.

Stokların Değerlenmesi (devamı)

Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

- Emtiadaki değer düşüklüğü takdir komisyonunca hesap dönemi sonunda belirlenir. Bunun için takdir komisyonundan (emsal bedeli) kıymet takdiri talebinde bulunulması gerekir.
- Değeri düşen emtia yıl içerisinde (emsal bedeline-piyasa fiyatına uygun olarak) satılırsa takdir komisyonu kararına gerek yoktur. *(mali idare yıl içinde satışa rağmen takdir komisyonu kararının olması gerektiğini iddia edebilir)*
- Kıymeti düşen emtianın maliyet bedeli emtia hesabından çıkarılarak kıymeti düşen mallar hesabına alınır. Takdir edilen değer düşüklüğü kadar karşılık ayrılarak gider yazılır.

Stokların Değerlenmesi (devamı)

Fire Oranlarının Tespiti ve Geçerli Oranlara Uygunluğu

- İşletmenin gerek üretim ve gerekse ticari fire oranlarının (yada randıman oranlarının) tespitinin yapılması gerekir. Bu oranlar üretimde (imalat maliyet sisteminden kaydi-fiili miktar dengelerine göre) ve ticarete (kaydi-fiili miktar dengeleri kontrol edilmek suretiyle) tespit edilir.
- Fiili fire oranları şirketteki imalatın yapısına, benzer sektörlerdeki nispetlere, kapasite raporundaki prensiplere ve varsa Sanayi ve Ticaret odası kriterlerine uygun olmalı, (varsa) mevcut resmi fire oranlarını aşmamalıdır. Aksi halde uygulanan firelerin iktisadi ticari ve teknik icaplara uygun olduğunun izahı gerekebilir.
- **Makul oranlardaki fireler dönem sonuç hesaplarında gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir.**

Stokların Değerlenmesi (devamı)

Hurdaların-Üretim Artıklarının Durumu

- Hurdalardan-üretim artıklarından belli değer içerenler yıl sonunda emsal bedelle değerlenerek dönem sonu stoklarında gösterilir.
- Belli bir değer içeren üretim artıklarının emsal bedelinin takdir komisyonu tarafından tespit edilmesi gerekir.
- Takdir edilen emsal bedellerin üretim maliyetinden çıkılarak stoklara alınması gerekir.

Stokların Değerlenmesi (devamı)

Stok Sayım Farkları ve Yapılacak İşlemler

- Dönemsonu stok sayımında fiili stokların kayıtlı stoklardan eksik veya fazla çıkması halinde bu noksanlık veya fazlalığın nedenlerinin araştırılması gerekir.
- Stok sayımında fark çıkmasının bir çok sebebi olabilir. (fiili sayım yanlış yapılmış olabilir, stok kayıtları yanlış tutulmuş olabilir, fire oranları dikkate alınmamış veya olduğundan farklı dikkate alınmış olabilir, çeşitli nedenlerle kayıplar kayıtlara geçmemiş olabilir, vb.)
- Farkın sebebi bulunduğu anda sebebin niteliğine göre işlem yapılması gerekir.
- Sayım noksan ve fazlalarına ilişkin **197 – Sayım ve Tesellüm Noksanları** ve **397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları** hesapları birbirinden mahsup edilemez. Söz konusu fazlalar **679 – Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabına gelir kaydedilir, noksanlar ise gider olarak dikkate alınamaz.**

Sabit kıymetlerin değerlenmesi



Sabit Kıymetlerin Değerlenmesi

Sabit Kıymetler Maliyet Bedeli ile Değerlenir

- Sabit kıymetin alımı veya değerinin arttırılması nedeniyle yapılan ödemelerle, bunlara ilişkin tüm giderler sabit kıymetin maliyet bedelini oluşturur.
- Maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler, iktisadi işletmeye dahil olan:
 - Gayrimenkuller (Ayrıca Gayrimenkullere ek olarak Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, Tesisat ve Makinalar, Gemiler ve Diğer taşıtlar, Gayrimaddi Haklar)
 - Özel maliyet bedelleri
 - Demirbaş eşya
 - Emtia

Sabit Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka, aşağıdaki giderler girer:

- Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve ÖTV ile emlak alım vergisinin sabit kıymet maliyetine ilavesi veya genel giderlerde gösterilmesi serbesttir.
(Binek oto KDV)

Sabit Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Sabit Kıymetlerde Maliyet Bedelini Arttıran Giderler

- Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.
- Bir aracın iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, kapasite, fonksiyon özelliklerini genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.
- Sabit kıymetin maliyetine eklenen maliyet arttırıcı giderler ilgili sabit kıymetin kalan amortisman süresi içerisinde eşit taksitler halinde itfa edilir.

Sabit Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Sabit Kıymetlerle ilgili Kredi Faizleri ve Kur Farkları

- Sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemin sonuna (31.12.2008 tarihine) kadar oluşan, sabit kıymetlerle ilgili, kredi faiz ve kur farklarının maliyet bedeline dahil edilmesi zorunludur.
- Sabit kıymetin aktife alınmasından sonraki dönemlerde doğan kur farkları ve faizlerin ise aktifleştirilmesi ihtiyaridir.
- Yukarıda açıklanan hususlar kur farklarının maliyet azaltıcı etki yapması halinde de geçerlidir.
- Sonraki yıllarda aktifleştirme işlemi yapılması bu uygulamanın daha sonraki yıllarda da sürdürülmesini gerektirmez. (Danıştay da bu görüşte olmakla birlikte Maliye idaresi tersi görüştedir.)

Sabit Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Binek Otolarda KDV ve ÖTV'nin Durumu

- Binek oto alımlarında ödenen KDV, hasılat KDV'den indirilemez. Binek oto alımında indirilemeyen bu KDV binek otonun maliyet bedeline dahil edilir veya gider yazılır.
- Binek oto alımlarında ödenen ÖTV binek otonun maliyet bedeline dahil edilir veya gider yazılır.

Sabit Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Sabit Kıymetlerin Aktifleştirme ve Amortisman Başlangıç Zamanı

Sabit kıymetler

- envantere alındıkları veya
- işletmede kullanılmaya başlandıkları ya da
- kullanıma hazır hale geldikleri, yılda aktifleştirilir.

Sabit Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Envantere dahil olmayla ilgili olarak şu hususlar özellik arz eder:

- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışlarda amortisman mülkiyet sahibince ayrılır,
- Kiralamalarda amortisman (mal sahibi) kiralayan tarafından ayrılır,
- Finansal kiralamada amortisman hakkı kiracıya aittir.
- Reklam panoları başkasının mülkü üzerinde de bulursa işletme tarafından envantere alınır ve amortismanına konu edilir.

Sabit Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Yenileme Fonu

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde satıştan elde edilen kar, ilgili kıymetin yenilenmesinin finansmanı için pasifte "yenileme fonu" adı altında geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir.
- Bu sürede kullanılmamış fon, kârâ ilave edilip vergilendirilir. (2006 YILI FONLARI GELİR YAZILMALIDIR)
- Yenileme fonu tesisi için kıymetin yenilenmesinin zaruri olması veya yöneticilerce bu yönde karar alınmış olması gereklidir.
- Satıştan doğan kar gelir hesaplarına alınmaksızın doğrudan yenileme fonu hesabına alınır. Dönem kar-zararı ile ilişkilendirilmez.

Sabit Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Yenileme Fonu (devamı)

- Yeni alınacak kıymetin hiç kullanılmamış olması yenileme fonu kullanımını için şart değildir. Yalnız alınan kıymetin cins ve vasıf olarak satılan kıymetle aynı olması zorunludur.
- Yenileme fonu üç yıl içinde yeni alınan kıymetin amortismanına mahsup edilir.
- Yeni kıymet alınmış dahi olsa mali idarenin görüşü uyarınca üç yıl içinde kullanılmayan yenileme fonu üçüncü yılın sonunda gelir yazılmalıdır. (Aksi görüşler mevcuttur.)

Amortismanlar



Amortismanlar

- İşletmede envantere kayıtlı olup birden fazla yıl kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadî kıymetler, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri amortismanına tabidir.
- İşletmede kullanılan ve değeri (2008 yılı için) 600 Yeni Türk Lirasını aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir.
- VUK'da normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılması öngörülmüştür.

Amortismanlar (devamı)

- Normal amortisman yönteminde amortisman her yıl eşit tutarda ayrılır. Azalan bakiyelerde ise amortisman oranı her yıl kalan net değer üzerinden normal amortisman oranının iki katı oran uygulanmak suretiyle ayrılır. (Azalan bakiyelerde bu şekilde dikkate alınan amortisman oranı %50'yi geçemez)
- İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arzeden üniteler için aynı amortisman yöntemi kullanılmalıdır.

Amortismanlar (devamı)

- Amortisman uygulamasında Bakanlıkça ilan edilmiş oranlar kullanılmalıdır.
- Herhangi bir yılda amortisman ayrılmaması nedeniyle toplam amortisman süresi uzatılamaz. Sonraki yıllarda ki amortisman uygulamasına, ilgili yılda ayrılmış gibi hesaplama yapılarak devam edilir.
- Ancak 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için amortisman 5024 SK öncesi yürürlükte bulunan eski hükümlere göre ayrılmaya devam edilecektir. Bu kıymetlerin amortismanına esas tutulacak bedelleri 31.12.2004 tarihli bilançodaki düzeltilmiş değerleri olacaktır.

Amortismanlar (devamı)

- 5024 sayılı yasa ile faydalı ömür ilkesi benimsenmiş ve amortisman oranları bakanlıkça sektörler ve kıymetler itibariyle ayrıntılı olarak tespit edilmiştir. Belirlenen oranlar VUK'nun 333, 339, 365 ve 389 numaralı genel tebliğleri ile ilan edilmiştir.

Amortismanlar (devamı)

Kıst Amortisman Uygulamaları

- Tasfiye Edilen, Devredilen veya Birleşen Kurumda:
 - **Tasfiye, devir, birleşme ve nevi değişikliği hallerinde faaliyetin son bulduğu tarihe kadar kıst amortisman hesaplanır.**
- Devralınan, Birleşilen ya da Nevi Değişikliğinde Yeni Kurumda:
 - **Devir ve nevi değişikliği hallerinde devralınan sabit kıymetler için kıst amortisman,**
 - **Bölünme halinde yıllık amortisman hesaplanır.**
- Adi Ortaklıkta Ortak Değişikliği:
 - **İki ayrı kıst dönem halinde amortisman ayrılır.**

Amortismanlar (devamı)

Kıst Amortisman Uygulamaları (devamı)

- Binek Otomobilleri:
 - Binek otomobilinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır.
 - Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değeri itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.
 - Azalan bakiyeler usulünde, ATİK'in toplam maliyetinden kıst amortismanı düşüldükten sonra, izleyen yılda kalan tutar üzerinden iki kat amortisman oranı uygulanmaya devam edilir.

Amortismanlar (devamı)

Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri İle Peştemallıkların Amortismanı

- Kuruluş ve örgütlenme giderleri (KÖG) ile peştemallıklar beş yılda eşit miktarlarda itfa edilir.
- KÖG için amortisman ayırma işlemi kuruluşun işletme dönemine başladığı yılda başlanır.
- Peştemallıklar ile ilgili faydalı ömür esasına göre tebliğde ayrı bir belirleme (15 yıl) bulunmaktadır. Ancak kanunda bu durum açık olarak belirtildiği için kanun hükmü dikkate alınması gerekir.

Amortismanlar (devamı)

Özel Maliyetler bedelleri

- Gayrimenkulün kiracısı tarafından yapılan ve sözkonusu gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak arttıran giderler özel maliyet bedelleridir.
- Kira süresi boyunca eşit tutarlarda itfa edilir. Kira süresi belli değilse itfa süresi beş yıl olarak alınır.
- Kira süresi dolmadan kiralanan gayrimenkulün boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş özel maliyetler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır.

Amortismanlar (devamı)

Sabit Kıymetlerin (Enf. Muh. Kaynaklanan) Reel Olmayan Finansman

Maliyetlerinin Giderleştirilmesi

- VUK Geç.25 madde çerçevesinde 31.12.2003 tarihi itibariyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş ancak amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış kısmının, 2004 ve sonraki dönemlerde, beş yılda ve eşit taksitte dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.
- Bu şekilde 2004, 2005, 2006 ve 2007 yıllarında ilk dört taksidi giderleştirilen reel olmayan finansman maliyeti tutarlarının 2008 yılı sonu itibariyle son taksidi giderleştirilecektir.

Menkul kıymetlerin değerlenmesi



Menkul Kıymetlerin Değerlenmesi

- Menkul kıymetler; faiz geliri veya kâr payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak kâr elde etmek amacı ile geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi finansal araçlardır.
- VUK'nun 279'uncu maddesi gereğince, bir kısım menkul kıymetler **borsa rayıcı**, bir kısım menkul kıymetler **alış bedeli** ile bir kısmı ise **kıst getiri hesaplanarak** değerlendirilmektedir.

Menkul Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Hisse Senetleri

- Hisse senetleri alış bedeli ile değerlenir. (VUK md.279)
- Hisse senedinin alımı dolayısıyla yapılan giderler alış bedeline dahil değildir.
- Bu çerçevede hisse senedi alımı dolayısıyla ödenen faiz ve kur farkları doğrudan gider yazılır.

Menkul Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Yatırım Fonu Katılım Belgeleri

- Fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle değerlendirilir.
- Hisse senetleri ile yukarıdaki şartları sağlamayan yatırım fonlarına ait katılma belgeleri ise varsa borsa rayici yoksa kıst gelir esası veya ilgili fon yönetimince 31.12.2008 tarihi itibarıyla açıklanmış değerleri ile değerlendirilmesi gerekir

Menkul Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Devlet Tahvilleri-Hazine Bonoları ve Euro Bondlar

- Devlet tahvili ve hazine bonoları 31.12.2008 tarihi itibariyle mevcut ise borsa rayici ile mevcut değil ise; menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi (kıst yapılmak) suretiyle hesaplanacaktır.
- Türkiye cumhuriyeti tarafından çıkarılan ve uluslararası dolaşımda bulunan eurobondlar da kıst getiri esasına göre değerlendirilir.

Menkul Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Repo Gelir Reeskontları

- Repo işlemleri vadeli mevduatta olduğu gibi dönemsellik esasında vadesinde elde edilecek gelirin, ilgili döneme (2008 yılına) isabet eden kısmı dikkate alınarak değerlendirilir.

Menkul Kıymetlerin Değerlenmesi (devamı)

Diğer Menkul Kıymetler

- Kar zarar ortaklığı belgeleri alış bedeli ile,
 - Özel sektör tahvilleri
 - Finansman bonoları
- Varlığa dayalı menkul kıymetler ise kıst getiri yöntemine göre değerlendirilir.

Gelir tahakkukları



Gelir Tahakkukları

Mal Satış Hasılatı

- Mal satış hasılatını tespit ederken işletmenin teslimini gerçekleştirdiği mallara ilişkin satış bedellerinin dikkate alınmış olması gerekmektedir.
- İşletmenin teslimini gerçekleştirmemiş olduğu fakat faturasını düzenlediği işlemlere ilişkin fatura üzerinde gösterilen satış bedellerini dönem satış hasılatı olarak dikkate alması gerekmez.
- Tersî durumda ise (Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen teslimden sonraki yedi gün içerisinde fatura düzenlenir hükmü gereğince) teslim yapılmış olmasına rağmen fatura düzenlenmemiş olsa bile bu satış teslimlerine ilişkin satış bedellerinin hasılat olarak dikkate alınması (tahakkuk ettirilmesi) gereklidir.

Gelir Tahakkukları (devamı)

Kira Gelirleri

- İşletmenin kiraya vermiş bulunduğu kıymetleri ile ilgili kapanışı yapılan döneme isabet eden kira gelirin (ilgili kira sözleşmelerinden tespit edilerek) tahsil edilmemiş ve fatura düzenlenmemiş olsa bile tahakkuk ettirilmesi gerekir.

Gelir Tahakkukları (devamı)

Faiz Gelirleri

- İşletmenin verdiği borçlar dolayısıyla (sözleşme düzenlenmiş olsun olmasın, faiz hesaplama dönemi kapanış tarihine rastlasın veya rastlamasın) taraflarca belirlenen faiz oranına göre kapanışı yapılan döneme ilişkin faiz gelirlerinin tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

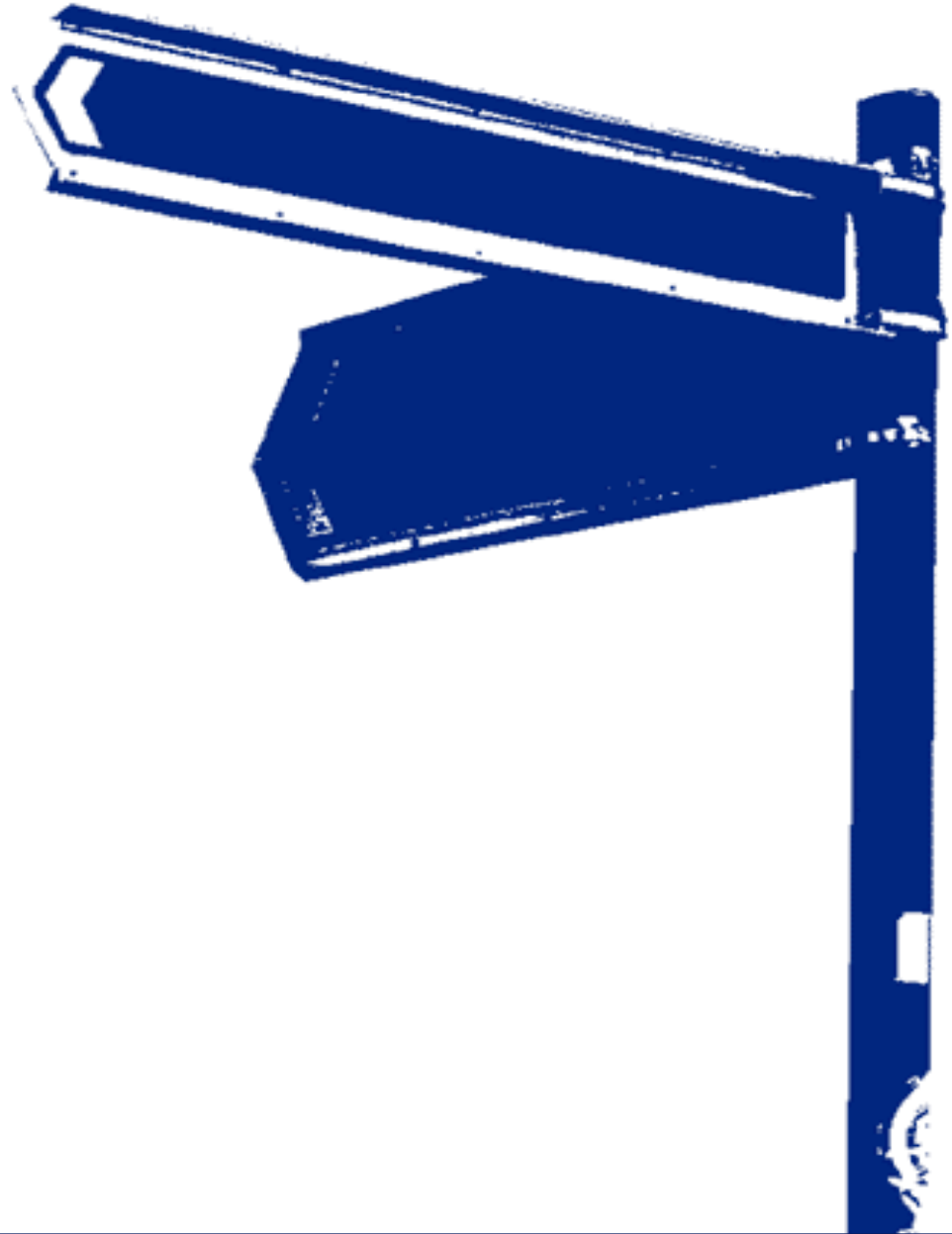
Gelir Tahakkukları (devamı)

Kredi Faizi, Elektrik, Su, Telefon Vb. Gider Yansıtılmaları

- İşletme tarafından ödenen kredi faizi, elektrik, su, telefon vb. hizmet bedellerinden, sözkonusu hizmetlerden başka kişi veya firmaların yararlanması halinde onlara düşen gider paylarının yansıtılarak kayıtlarda gelir olarak tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

(İlgili firmalarında gider tahakkuku yapmaları gerektiği tabiidir.)

Gider tahakkukları



Gider Tahakkukları

Kira Giderleri

- İşletmenin kiralamış olduğu kıymetler dolayısıyla yapmış olduğu sözleşmelere göre borçlandığı fakat henüz ödemedede bulunmadığı kiralar dolayısıyla kapatılan döneme ilişkin gider tahakkuklarının yapılması gerekir.
- Söz konusu kira gider tahakkuklarının sözleşmelerde yer alan kiralama süreleri ve kira bedelleri gözönünde bulundurularak dönemsellik ilkesi çerçevesinde hesaplanması gerekmektedir.

Gider Tahakkukları (devamı)

Faiz, Vade Farkı vb. Giderler

- İşletmelerin kullanmış olduğu yabancı kaynaklar dolayısıyla doğan faiz, vade farkı gibi giderlerden kapatılan döneme isabet eden kısımların tahakkuk ettirilerek gider yazılması gerekmektedir.
- Söz konusu giderlerin karşı işletmeler tarafından sözleşme gereği kapanış tarihi itibariyle hesaplanmaması ve bunlar için faturalama yapılmaması, dönemsonu itibariyle tahakkuk etmiş bu finansman giderlerinin gider yazılmasına engel değildir.

Gider Tahakkukları (devamı)

Elektrik, Su, Telefon Vb. Giderleri

- Genellikle dönem sonundan sonra gelen elektrik, su, telefon vb. gibi faturaları dolayısıyla kapatılan döneme isabet eden giderler için tahakkuk yapılması gerekir. Sözkonusu tahakkuk hesaplamalarının isabetli olması için sayaçların dönemsonu itibariyle okunması, önceki dönemlere göre tahmin yapılması uygundur. Yapılan tahakkuklar kurumlar vergisi beyannamesi verilme tarihine kadar gerçekleşme durumuna göre gerekirse düzeltilmelidir.

Gider Tahakkukları (devamı)

Factoring Giderleri

- Factoring, işletmenin alacaklarının factor olarak adlandırılan aracı kuruma satılması işlemidir. Normal bir alım satımda olduğu gibi işletmelerin alacaklarını factoring şirketine kesin olarak satmaları halinde alacak bedeli ile satış bedeli arasında oluşan olumsuz farkın (ki bu factoring ücreti olarak adlandırılır) gider yazılması tabiidir.
- Bu çerçevede factoring işlemleri dolayısıyla ödenen factoring ücretlerinin ödendiği dönemde gider yazılması gerektiği yönünde görüşler olmakla birlikte bu tutarların dönemsel bazda giderleştirilmesi yönünde görüşlerde mevcut olup, kanımızca doğru olanıdır.

Gider Tahakkukları (devamı)

Tahakkuk Eden Kredi Faizlerinin Gider Yazılması

- Vadesi sonraki yıla sarkan kredi faizlerinin cari yılda geçen süreye isabet eden kısmı gider yazılabilir.
- Bu konu uzun süre inceleme elemanlarınca ihtilaf konusu yapılmış ve bu konuda yargı birbiriyle çelişen birden çok karar vermiştir.
- Son olarak konu Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca ele alınarak bu konuda Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daire kararları arasındaki aykırılığın, Danıştay Üçüncü Daire kararları doğrultusunda giderilerek, banka ve finans kurumlarından temin edilen ve vadesi kullanıldığı yılı izleyen yıla sarkan kredinin faiz tutarının cari yıla isabet eden kısmının kurum kazancının tespitinde karşılık ayırmak suretiyle gider yazılabileceği yönünde içtihadın birleştirilmesine karar verilmiştir.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı gerek vergi yargısını gerekse vergi idaresini bağlayan, uyulması zorunlu nitelikteki kararlardandır.

Diğer Hususlar

İhracat Gelirlerine %05 Götürü Gider Uygulaması

- İhracatçılar, yurt dışında inşaat, onarma ve montaj faaliyetlerinde bulunan firmalar, yurtdışı satışlarından döviz olarak elde ettikleri hasılatın %05' ini aşmamak şartıyla, yurtdışında bu işlerle ilgili yapmış oldukları giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider yazabilirler.
- Ancak bu hakkın kullanımı için sözkonusu gider tutarının işletme varlıklarından çıkmış olması, diğer bir anlatımla böyle bir harcamanın belgesiz dahi olsa dönem içinde yapılmış olması ve kayıtlara yansıtılması gerekmektedir. Eğer böyle bir harcama sözkonusu değilse sözkonusu işletmenin götürü gider hakkından yararlanması mümkün değildir.

(bu konuda tersi yargı kararları da mevcuttur)

Diğer Hususlar

Bağış ve Yardımların Gider Yazılması

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı gider yazılabilir.
- Bu tür bağışların, dönem kurum kazancı var ise beyannamede gider olarak düşülmesi mümkündür.
- Bağış makbuz karşılığı yapılmalıdır.

Diğer Hususlar

Bağış ve Yardımların Gider Yazılması (devamı)

- İşletmeye dahil olmayan mallar, KDV dahil malın maliyet bedeli ile indirim olarak dikkate alınır. Mala ait daha önce indirilmiş olan KDV, cari dönem KDV beyannamesine eklenerek düzeltilir.
- Bağış ve yardım, beyanname üzerinde düşülmelidir..
- İndirim; “Zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar” üst sınır olarak kabul edilerek hesaplamalıdır.

Diğer Hususlar

Bağış ve Yardımların Gider Yazılması (devamı)

- Yukarıda sayılan (sadece) kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı beyanname üzerinde düşülebilir.

Diğer Hususlar

Bağış ve Yardımların Gider Yazılması (devamı)

% 100 MATRAHTAN İNİDİRİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR		Dayanağı yasa maddesi
Bağış yapılacak kurum ve kuruluşlar	Bağışın konusu	
Genel ve Özel bütçeli kamu idareleri, İl Özel idareleri, Belediyeler,Köyler	(Okul,sağlık tesisi,en az 100 yatak kapasiteli öğrenci yurdu veya çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzur evi, bakım ve rehabilitasyon merkezi)' nin inşaaı dolayısıyla yapılan harcamalar, veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmek için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı.	GVK 89/5, KVK 10/1,ç
Genel ve Özel bütçeli kamu idareleri, İl Özel idareleri, Belediyeler,Köyler,kamu yararına çalışan dernekler,vergi muafiyeti tanınan vakıflar,bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar	Yanda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan yada Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenmesi uygun görülen GVK 89/7 a,b,c,d,e,f,g,h,i,j bendinde sayılan faaliyetler	GVK 89/7 a,b,c, d,e,f,g,h,i,j KVK 10/1,d
Amatör spor kulüpleri	Sponsorluk harcamaları	GVK 89/8 KVK mük 10/1,b
Ana sözleşmelerinde Gıda bankacılığı faaliyeti bulunan dernek ve vakıflar	Gıda bankacılığı kapsamında yapılan gıda,temizlik,giyecek,yakacak maddeleri bağışı	GVK 89/6 KVK (GVK/40)

Diğer Hususlar

Bağış ve Yardımların Gider Yazılması (devamı)

BEYAN EDİLECEK GELİRİN % 5'İNİ AŞMAYAN MAKBUZ MUKABİLİ BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Bağış yapılacak kurum ve kuruluşlar	Bağışın konusu	Dayanağı yasa maddesi
Genel ve Özel bütçeli kamu idareleri, İl Özel İdareleri,	konu sınırlaması yok	GVK 89/4
Belediyeler,Köyler,kamu yararına çalışan dernekler, vergi muafiyeti tanınan vakıflar		KVK 10/1,c

YAPILAN BAĞIŞIN % 50 SİNİN İNDİRİMİ KABUL EDİLENLER

Bağış yapılacak kurum ve kuruluşlar	Bağışın konusu	Dayanağı yasa maddesi
Profesyonel spor kulüpleri	Sponsorluk harcamaları	GVK 89/8 KVK 10/1,b

Diğer Hususlar

Bağış ve Yardımların Gider Yazılması (devamı)

ÖZEL KANUNLARI UYARINCA YAPILAN BAĞIŞLAR (bağışın tamamı vergiden indirilecektir)

Bağış yapılacak kurum ve kuruluşlar	Dayanağı yasa maddesi
Atatürk Kültür,Dil ve tarih Yüksek kurumu	2876/101
Sosyal Y.ve Dayanışmayı Teşvik Fonu	3294/9
Üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri	2547/56
TÜBİTAK	278/13
Silahlı Kuvvetler Güçlendirme vakfı	3388/3
Çocuk esirgeme kurumu	2828/20,b
Afetler mahalli yardım komiteleri	7269/44,45
İlk öğretim kurumları	222/76
Milli ağaçlandırma ve erozyon kanuna göre yapılanlar	4122/12
Sekiz yıllık kesintisiz eğitim kurumlarına	4306/7,1
Emekli sandığı kanunu hükümlerince	5434/Ek 44
Gülhane Tıp Akademisi	2955/46,b

Diğer Hususlar

Zararların İndirimi

- Her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların malî bilançolarına göre meydana gelen zararlar beyanname üzerinde gösterilen kurum kazancından indirilir.
- Zarar İndiriminde dikkat edilmesi gereken husus; indirilebilecek zararın mali zarar olmasıdır. Mali zararlar önceki yıllar kurumlar vergisi beyannamelerinde ortaya çıkan zararlar olup aynı dönemlerde beyanname ekinde verilen ticari bilançolarda gözüken ticari zararlardan farklıdır.

Diğer Hususlar

İstisna kazançlara ait gider ve zararlar

- Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kurum kazançlarından indirimi mümkün değildir.

Devir alınan kurum zararları

- Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarlarını geçmeyen zararları,
- Tam bölünme halinde bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararları indirilebilir.

Diğer Hususlar

Kapanış tasdikleri

- Türk Ticaret Kanunu uyarınca yasal defterlerin delil olarak kullanılabilmesi için;
 - yevmiye defterinin kullanıldığı dönemi takip eden Ocak ayı içerisinde,
 - envanter defterinin dönemi izleyen Mart ayı içerisinde

kapanış tasdiklerinin yapılması gerekir.

Diğer Hususlar

%5 SGK İşveren payı indirimi

Hazinece karşılanacak bu kısmın muhasebesel uygulaması

- Farkın doğrudan gelir yazılması
- İndirimli tutar üzerinden tahakkuk yapılarak, bu tutarın imalatçı işletmelerde maliyete dahil edilmesi

Diğer Hususlar

Beyanname üzerinde yapılacak işlemler

- İlaveler
- Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler
- Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler

Beyanname Düzenleme Programı

Dosya Kayıtlar Paketleme Yardım

Beyanname1 - KURUMLAR_8

Vergi Bildirimi Genel Bilgiler

Düzenleme Bilgileri Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları

Eker

Mali Bilgiler Kazanç ve İlaveler

Ticari Bilanço Karı

Ticari Bilanço Zararı

İLAVELER

Türü	Tutarı
------	--------

TOPLAM

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

Türü	Açıklama	Tutarı
------	----------	--------

TOPLAM

Kar ve İlaveler Toplamı

Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı

ZARAR

KAR

Diğer Geçmiş Yıl Zararları

İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları

Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları

İndirime Esas Tutar

KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

Türü	Açıklama	Tutarı
------	----------	--------

TOPLAM

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

e-Beyanname
Beyanname Düzenleme Programı

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

e-Beyanname

start

Inbox - Micro...

:::Gelir İdaresi ...

Copy of DON...

Shortcut to b...

Beyanname ...

TR

10:56

Lütfen İstisna veya İndirim Türü'nü Seçiniz

kod	acıklama
301	İştirak Kazançları (K.V.K Mad. 5/1-a)
317	Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b)
318	Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)
319	Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)
302	Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletmeciliği Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d)
320	Taşınmaz ve İşt. His. İle Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-e)
321	Bankl. veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. Ve İşt. His. İle Kur. Sen., İnt. Sen. ve R.Hakları Sat. Kaz. (K....
322	Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-g)
304	Yurt Dışı İnşaat Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h)
305	Eğ. ve Öğ. Kur. İle Rehabilitasyon Mrk. Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)
308	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar
310	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar
315	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Sağlanan Kazançlar
350	Diğer İndirimler ve İstisnalar

Seç

Vazgeç

TOPLAM

Kar ve İlaveler Toplamı

Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı

ZARAR

KAR

Diğer Geçmiş Yıl Zararları

İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları

Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları

İndirime Esas Tutar

KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

Türü	Açıklama	Tutarı

GELİR İDARE BAŞKANLIĞI

eyann
e Düzenle

GELİR İDARE BAŞKANLIĞI

Beyanname1 - KURUMLAR_8

Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri	Ekler	Mali Bilgiler
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler
Ticari Bilanço Karı			

Lütfen İstisna veya İndirim Türü'nü Seçiniz

kod	açıklama
401	Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-i)
409	AR_GE İndirimi (Kurumlar Vergisi Kanununa Göre)
410	AR_GE İndirimi (5746 Sayılı Kanuna Göre)
405	Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)
402	Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)
403	Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatına İlişkin Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç)
404	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-d)
408	BKK Uyarınca Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-e)
406	Gerçekleşen Yatırım Harcaması İndirimi
407	Öngörülen Yatırım Harcaması İndirimi
450	Diğer İndirimler

Seç

Vazgeç

Kar ve İlaveler Toplamı	
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	
ZARAR	
KAR	
Diğer Geçmiş Yıl Zararları	
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları	
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	
İndirime Esas Tutar	

KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTISNA VE İNDİRİMLER

Türü	Açıklama	Tutarı
TOPLAM		

Ar-ge İndirimi – KVK'na göre

Kimler yararlanır:

- Tüm kurumlar vergisi mükellefleri

Teşvik Unsurları:

- % 100 oranında kurumlar vergisi indirimi

Başvuru Zamanı:

- Harcama yapılmaya başlandığında.

Arge İndirimi – 5746 Sayılı Kanuna Göre

Kimler Yararlanabilir:

- teknoloji merkezleri,
- en az 50 ve üzeri tam zamanlı ARGE personeli çalıştıranlar vd.

Teşvik Unsurları:

- Arge İndirimi
- Gelir Vergisi Stopaj Teşviki
- Sigorta Primi Desteği
- Damga Vergisi İstisnası
- Tekno Girişim Sermayesi Desteği

Deloitte.

Kahve molası



Dönem Sonu İşlemleri.

Dönem Sonu Envanter İşlemlerinde Özellikli Konular II

Yaşar Durusoy

16 Ocak 2009

Swissotel the Bosphorus, İstanbul



Yatırım İndirimi

Zarar Mahsubu Sırası

Bilindiği gibi geçmiş yıl zararlarının mahsubu konusu yakın zamana kadar 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "indirilecek giderler" başlıklı 14'üncü maddesinde düzenlenmişti. Bu nedendir ki geçmiş yıl mali zararları bir gider unsuru olarak "zarar olsa dahi indirilebilecek istisna ve indirimler"den sonra mahsuba konu edilmekteydi. Bu anlayış 5520 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile de korunmuş, ancak zarar mahsubu diğer indirimlerden ayrı bir madde olan 9'uncu maddede düzenlenmiştir. Diğer indirimleri düzenleyen 10'uncu maddede, bu maddede öngörülen indirimlerin yine maddede belirtilen sıra dahilinde yapılacağı hükmüne bağlandığı halde zarar mahsubuna yönelik böyle bir hüküm yoktur.

Yatırım İndirimi

Zarar Mahsubu Sırası

Yatırım indirimi ise GVK'nun içinde düzenlenmiş olup, kurumların da bu indirimden yararlanacağı GVK'nun ilgili maddesinde hükme bağlanmıştır. GVK'nun geçici 69'uncu maddesine istinaden yapılacak yatırım indirimi uygulaması açısından da bu durum geçerlidir. Görüldüğü gibi, yatırım indirimi ile zarar mahsubundan hangisinin öncelikle uygulanacağına yönelik herhangi bir yasal düzenleme yoktur. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Formatındaki yönlendirme, geçmişte olduğu gibi öncelikle geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönündedir. Maliye İdaresinin görüşü de aynı yöndedir.

Yatırım İndirimi

Zarar Mahsubu Sırası

Bu konuda verilmiş yakın tarihli muktezalar da vardır. Örneğin;

Büyük Mükellefler VD muktezasında: “Buna göre, indirilebilecek yatırım indirimi tutarları ile geçmiş yıl zararlarının bulunması halinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde, Kurumlar Vergisi Beyannamesinin 50 no.lu satırında yer alan “Kar” tutarına ulaşıncaya kadar öncelikle her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların mahsup edilmesi gerekmektedir. **Geçmiş yıl zararlarının mahsubunda en eski yıla öncelik verilecek, aynı yıla ilişkin zarar mahsubunda ise istisnadan kaynaklanan zarar tutarı öncelikle mahsup edilecektir. Zarar mahsubu sonunda kalan bir tutarın bulunması halinde yatırım indiriminden yararlanabileceğiniz tabiidir.**“ denilmektedir.

Yatırım İndirimi

Zarar Mahsubu Sırası

Yatırım indiriminin beş yıldan fazla devretme hakkının bulunduğu eski dönemlerde bu anlayış mükellef lehine olduğu için uygulanmıştır. Ancak GVK'nun geçici 69'uncu maddesi ile bu indirimin 3 yıl ile sınırlandırılmasının ardından mükellef aleyhine sonuç verebilecektir.

Bu nedenle, bu durumda olan mükelleflerin 2008 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamelerini İhtirazi Kayıtlarla vermelerini ve 30 gün içinde dava açmalarını öneriyoruz.

Cash Pooling Uygulamaları

Cash Pooling, grup şirketlerinden bazılarının nakit fazlalıklarını bazılarının nakit eksikliklerinin tamamlaması için kullandıkları bir sistemdir (kredi havuzu). Dışarıdan kredi almak yerine nakit fazlalığı olan şirketler nakit açığı olan şirketlerin açığını tamamlar. Bu tamamlama işlemi günlük, haftalık veya aylık olabilir. Yani günlük, haftalık veya aylık birbirlerine kredi kullanırabilir.

Görüleceği üzere, Cash Pooling özünde, grup şirketleri arasında borç verme/alma işlemidir. Özellikle yabancı ortaklık şirketlerde uygulanmaktadır. Özünde borç verme/alma işlemi olduğu için, yurt dışından borç alma ve yurt dışına borç verme olarak değerlendirilmek durumundadır. İşlemin iki ayağı vardır.

Cash Pooling Uygulamaları

- **Yurt dışından borç alma;**
 - Borç alma işlemleri %3 KKDF ye tabidir. (1 yıldan az vadeli)
 - Örtülü sermaye açısından değerlendirilmelidir. (ve kar payı stopajı)
 - Yüksek faiz uygulaması varsa Transfer Fiyatlaması açısından değerlendirilmelidir.
 - Dar mükellef stopajı açısından değerlendirilmelidir. (hem kar payı hem de alacak faizi stopajı kıyaslanmalıdır. Aldığınız borç örtülü sermaye niteliğinde ise dar mükellef alacak faizi stopajı yapılmamalı, yıl sonunda kar payı stopajı yapılmalıdır. Eğer yanlışlıkla yapıldı ise, alacak faizi stopajı yıl sonunda yapılacak kar payı stopajından mahsup edilmelidir)
 - Sorumlu sıfatıyla KDV açısından değerlendirilmelidir. (örtülü sermaye niteliğinde ise kar payı olarak KDV uygulanmamalıdır)

Cash Pooling Uygulamaları

- **Yurt dışına borç verme;**
 - Kambiyo mevzuatı açısından bu işlem serbest bırakılmıştır
 - Transfer Fiyatlaması açısından değerlendirilmelidir.
 - Sunulan finansman hizmetinden yurt dışında yararlanılacağı için KDV hesaplanmamalıdır. (26 nolu tebliğ)

Zarar Telafi Fonu (Sermaye Tamamlama Fonu) Uygulamaları

- Türk Ticaret Kanunu'nun 324'üncü maddesine göre, şirket son yıllık bilançosuna göre, şirket esas sermayesinin (nominal sermaye) yarısının karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, idare meclisi derhal toplanarak durumu genel kurula bildirir.
- Şirketin aciz halinde bulunduğu (borcunu ödeme güçlüğüne düştüğü) şüphesini uyandıran emareler mevcutsa idare meclisi aktiflerin satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilanço hazırlar. Nominal sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, genel kurul (limited şirketlerde ortaklar kurulu) bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile iktifaya (yetinmeye) karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır.
- Şirket aktiflerinin borçları karşılamaya yetmemesi halinde durum yönetim kurulunca mahkemeye bildirilir. Şirket durumunun düzeltilmesi mümkün görülürse, alacaklı ya da ortaklardan birinin talebi üzerine mahkeme iflas kararını erteleyebilir.
- Uygulamada **teknik iflas** olarak tanımlanan bu durumun ortaya çıkmaması için ortaklar genelde zarar karşılama akçesi olmak üzere şirkete kaynak enjekte ederler ya da mevcut alacaklarını yedeğe dönüştürürler.

Zarar Telafi Fonu (Sermaye Tamamlama Fonu) Uygulamaları

- Bir şirketin sermayesinin artırılabilmesi için söz konusu şirket sermayesinin en az 1/3'ünün korunuyor olması gerekir. Ortaklarca oluşturulan bu yedekler zor duruma düşen şirketin sermaye artırımını da kolaylaştırır.
- Ayrıca belirtelim ki yetersiz öz kaynak ortakların şirkete verdiği borçlarının örtülü sermaye sayılmasına neden olur. Faiz ve kur farkları gider yazılamaz. Kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilir. **(bu fon örtülü sermaye bazını yani öz sermayeyi yükselttiği için bu konuda gelecek yıl planlaması olarak yıl sonunda karar verilmelidir)**
- Teknik iflas durumunun tespiti için öz sermaye tutarının, ödenmiş sermayenin 1/3 ünün altına düşüp düşmediğine bakılır. Altında ise veya öz sermaye sıfır yada negatif ise teknik iflas durumu var demektir. Bu durumdan kurtulmanın iki yolu mevcuttur. Ya sermaye azaltılacaktır ve eşzamanlı sermaye arttırılacaktır yada sermaye tamamlama **(zarar telafi fonu)** adı altında para enjekte edilecek (veya alacaktan vazgeçilecektir)

Zarar Telafi Fonu (Sermaye Tamamlama Fonu) Uygulamaları

- Şirketler sermaye azaltımının getirdiği formalitelerden kurtulmak için bu yolu kullanmaktadırlar.
- Bu fon özsermayenin bir unsuru olarak 500 lü hesaplarda tutulmak durumundadır.
- Zarar telafi fonu uygulaması için mutlaka genel kurul kararı alınması ve ortaklar tarafından gönderilen para dekontuna zarar telafisi için ibarelerinin yazılması tavsiye edilir.
- Zarar telafi uygulaması yapıldıktan sonra karşımıza iki sorun çıkmaktadır.
 - **Bu tutar işletmeden çekilebilir mi, yani teknik iflas durumundan çıktıktan sonra ortaklara iade edilebilir mi?**
 - **Bu tutar doğrudan gelir olarak mı kayıtlara alınmalıdır?**

Zarar Telafi Fonu (Sermaye Tamamlama Fonu) Uygulamaları

- **Zarar telafi fonunun işletmeden çekilmesi**

Örnek Mukteza da: Şirketiniz ortaklarının geçmiş dönemlerde Türk Ticaret Kanunu'nun 324'üncü maddesi kapsamında özsermayenin düzeltilmesi ve ticari zararlarınızın karşılanması için döviz olarak zarar telafi fonu (tamamlama akçesi) gönderdiği ve fonun şirketiniz hesaplarına intikal ettirildiği tarih itibariyle geçerli olan kur üzerinden Türk Lirasına çevrildiği, **cari dönem faaliyetleri sonucu özsermaye hesaplarında iyileşmeler olduğu ve bu fonlara ihtiyaç duyulmadığı belirtilerek ilgili fonların geçmiş yıllar ticari zararlarına mahsup edilmeyerek ortaklara geri ödenmesinin işletmeden çekiş olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda**, bu tutar işletmeden çekiştir olarak değerlendirilmiştir.

Bu görüş zarar telafi fonunun atık öz sermayenin bir unsuru olduğu ve çekilemeyeceği gerekçesine dayanmaktadır. Muktezada bu çekişin KDV ve kar dağıtım stopajı karşısındaki durumuna yer verilmemekle birlikte her iki açıdan da risk taşıdığını belirtmekte fayda vardır. Ancak mutlaka ya bu açılardan da sorulmalı veya ihtirazi kayıtla beyan yolu seçilmelidir.

Zarar Telafi Fonu (Sermaye Tamamlama Fonu) Uygulamaları

- **Zarar telafi fonunun gelir yazılması**
 - İlaç sektörü incelemelerinde karşımıza çıkmaktadır ve inceleme elemanları tarafından zarar telafi fonu uygulandığı dönemde gelir yazılmadığı ve KDV hesaplanmadığı için eleştiri konusu yapılmaktadır.
 - Zarar telafi fonu zarar eden ve zarar (sürekli) dolayısıyla teknik iflasa düşen şirketin aslında zarar etmediğini, zarar telafi fonu adı altında gelen (vazgeçilen) paranın aslında; **mükellef kurumun ana firmasına verdiği pazar payının arttırılması ve tutundurma hizmetlerinin karşılığı** olduğu iddia edilmektedir.
 - Raporlarda kullanılan argümanlar:
 - Şirketlerin süreli zarar ettiği,
 - Zarar telafi fonunun gönderilme yetkisinin yurt dışında olduğu ve yıl içinde bazen birden fazla yapılması kullanılmış.
 - Basiretli tacir gibi hareket edilmesi gerektiği
 - Zarar telafi fonunu yedek akçe gibi görüp yedek akçe de kardan ayrılır kar da edilmediğine göre aslında gelen bu para gelirdir.

Zarar Telafi Fonu (Sermaye Tamamlama Fonu) Uygulamaları

- Raporlarda başkasının (başka şirketlerin) evet bu bir gelirdir ifadesi delil olarak kullanılmıştır
- TTK'nın öngördüğü (hatta zorunlu tuttuğu) bir uygulamanın vergi kanunları açısından eleştirilmesi ilginçtir. Paranın gelir olduğuna dair muvazaalı geldiğine dair bir tespit ve ispat yoktur.
- Raporlarda kullanılan argümanlar (basiretli tacir gibi hareket edilmediği, sürekli zarar edildiği) esasen transfer fiyatlaması argümanlarıdır. Dolayısıyla zararın nedeni transfer fiyatlaması yönünden sorugulanmalı ve tespit yapıldıktan sonra zarar telafi fonu ek delil olarak sunulmalıdır. (kayıt dışı satış yapan bir şirketin kayıt dışı satış tutarı tespit edildikten sonra bu tuturun örneğin ortak adına açılan banka hesaplarına ilgisiz yatan paralarla ispat edilmesi gibi)

Enflasyon Farklarının Durumu

- Burada temel sorun 2003 yılı enflasyon düzeltmesi ile oluşan olumlu ve olumsuz farkların ileriki dönemlerde;
 - Birbirine mahsubu,
 - Kardan mahsubu,
 - İşletmenin tasfiyesi gibi ortaya çıkmakta ve genellikle kar dağıtımlarında kendini göstermektedir.
- Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak olumlu farkların olumsuz farklara mahsubunun yapılabileceğini düşünüyoruz.(iki sanal fark)
- Ancak özellikle geçmiş yıl karlarının dağıtımlarında geçmiş yıl karlarının içindeki enflasyon farklarının bulunması önem arz etmektedir. Aksi takdirde enflasyon farkını da dağıtmış oluruz ki bu da başlı başına vergilenmesi gereken matrah yaratır.
- Yine tasfiye ve işletmeden çekiş hallerinde bu farklar kurum zararda olsa dahi başlı başına vergilenmesini gerektiren unsur yaratır. Bu sebeple olumlu farkların öncelikle sermayeye eklenmesi yerinde olacaktır.

Enflasyon Farklarının Durumu

- Örnek Muktezalar:
 - Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının (dolayısıyla 502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farklarının da) düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.
 - Düzeltmesi sonucunda oluşan geçmiş yıl kârlarının, sermaye düzeltmesi olumsuz farkı ile mahsup edilebilmesi veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilmesini engelleyici bir hüküm bulunmamaktadır.
 - Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarından düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarını mahsup ettikten sonra kalan bakiyenin ticari faaliyetten kaynaklanan zarara mahsubu mümkün değildir.

Enflasyon Farklarının Durumu

- **Sermaye azaltımı yapılması halinde**, öncelikle şirket ortakları tarafından nakit olarak konulan sermayenin değil, sermayeye eklenen enflasyon düzeltme farkları ile geçmiş yıl kârlarının işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmektedir. Bu nedenle, daha önce sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltme farklarının, şirketin sermaye azaltımı yapması nedeniyle işletmeden çekilmiş sayılması ve işletmeden çekilen bu tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.
- Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan farkların ve **şirketin tasfiyeye edilmesi** sebebiyle ortaklara dağıtılması halinde, işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.(tasfiyede zarar çıkarsa bile ba zarardan enf. farklarının mahsubu kurum kazancıyla ilişkilendirmeksizin dediği için mümkün kılınmıyor)

Kar Dağıtımında Karşılaşılan Hususlar

- Kar dağıtımlarında ucu açık karar alma (örneğin kesin bir tarih belirtmeksizin 31.12.2009 a kadar dağıtılacaktır şeklinde) kar dağıtım stopajı yönünden bazen eleştiri konusu yapılmaktadır. Vergi kanunlarımız uyarınca stopajı doğuran olay nakden veya hesaben ödeme olarak sayılmış, hesaben ödeme de GVK nun 96. maddesinde “vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder” şeklinde açıklanmıştır. Bu durumda karşı tarafı alacaklandırıcı kayıt atılmadığı veya herhangi bir işlem yapılmadığı sürece ucu açık karar da alırsa stopajın doğmaması gerekmektedir.
- Önerimiz bu tür eleştirilere karşı karı dağıtacağınız ayı ya net olarak belirtmeniz ve o ayda dağıtmanız veya kar dağıtım kararını karı dağıtmaya karar verdiğiniz anda almanızdır. Dağıtıma kadar karşı tarafı alacaklandırıcı kayıt atmadığınız, herhangi bir işlem yapmadığınız veya bunu belirten herhangi bir belge düzenlememenizdir.

Kar Dağıtım Stopajı

Kar Dağıtımının Stopaja Tabi Olup Olmadığı	
Dağıtılan Karın Kaynağı	Kar Dağıtım Stopajı
1998 ve önceki yıllara ait istisna kaynaklı olan veya olmayan karlar	Yok
1999-2002 yıllarına ilişkin istisna kaynaklı kazançlar ile 2003 ve müteakip yıllarda % 19,8 stopaja uğramış kazançlar	Yok
1999-2002 yıllarına ilişkin kurumlar vergisine tabi tutulmuş kazançlar ile 2003 ve sonraki yılların kazançları	Kar payını alan Türk Kurumlar Vergisi mükellefi ise stopaj yok. Değilse, % 15 stopaj var. (Yabancılara ödenen kar paylarında vergi anlaşmaları bu oranı etkileyebilir.)

Personel İkramiye Bonus Karşılıkları

- Örneğin 2008 yılı kazançlarınız üzerinden çalışanlarınız (2008 yılı performanslarına göre) için ikramiye (prim) karşılığı ayırıp, bunu 2009 yılı Şubat ayı içerisinde ödeyeceksiniz. Burada ortaya çıkan sorun;
 - Bu gider hangi yılın gideridir (2008 veya 2009)
 - Ücret olarak değerlendirilecek bu tutardan stopaj ne zaman doğar.
- Maliye eskiden beridir verdiği görüşlerde bu giderin 2008 yılı gideri olduğu (2008 yılı kurumlar vergisi beyannamesi verilene kadar ödenen) ve stopajın karşılık ayrılıp bu karşılığın gider yazıldığı tarihte değil ödendiği veya hakettiği dönemde doğacağını ifade etmiştir. Ancak son dönemlerde verilen görüşlerde bu giderin 2008 yılı gideri olduğu tekrarlanmakta ancak stopajın (hesaben ödemenin) karşılık ayrılıp (tahmini bile olsa) gider yazıldığı dönemde doğacağı söylenmektedir.

Personel İkramiye Bonus Karşılıkları

- Bu görüş kabul görürse, örneğin 2008 yılı için tahmini bir tutar üzerinden karşılık ayırdınız. (adam başı belli değil) Adam başı belli olmadığı için hangi tarife dilimine göre vergilenecektir. Maliye İdaresinin görüşlerinde bunlara cevap verilmemiştir.
- Bu durumda eğer tahmini tutar üzerinden karşılık ayırıp gider yazmak istiyorsanız tavsiyemiz.
 - **İlk önce bir Yönetim Kurulu kararı alın.** Çalışanların 2008 yılı performanslarına göre sonra değerlendirilmek ve adam başı tutar belli edilmek üzere TL karşılık ayrılmasına karar verilmiştir **deyin. Değerlendirme kriter ve makamlarınız belirtin.**

Personel İkramiye Bonus Karşılıkları

- Değerlendirmeniz bittiği, adam başı tutar belli olduğu ve ödeyeceğiniz dönemde tekrar bir yönetim kurulu kararı alıp kesin tutarın belli olduğunu ve ... tarihinde ödeneceğini belirtin. O tarihte ödemenizi yapın ve stopaja tabi tutun. (ödemenin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği döneme kadar yapmanız gerekmektedir)
- Tahmin edip karşılık ayırdığınız tutar ile dağıttığınız tutar aynı olduğu zaman aslında bu dağıtım baştan yapıldı gibi eleştiriler olabilir. Bu durumda tahmin ettiğiniz tutarın dağıttığınız tutarın biraz altında olması olumlu olacaktır.
- Ancak baştan tahmini tutar üzerinden stopaj doğar (hesaben ödeme şeklinde) eleştirisi unutulmamalıdır.

Avanslarda şüpheli alacak

- Bilindiği üzere VUK'nun 323. maddesi uyarınca “ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartı ile, dava ve icra safhasında bulunan alacaklar” için karşılık ayrılıp, gider yazılabilir. Şüpheli alacak müessesesinde öteden beri uygulama;
 - Alacağın teminatsız olması,
 - Kamu idare ve müesseselerinden olmaması,
 - Alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilceği,
 - İcra takibinin ciddi yapılması gerektiği,
 - En önemlisi de alacağın daha önceden gelir karşılığı olması (örneğin hatır senetlerinden oluşan alacak için karşılık ayrılamaz) yani gelir olarak kayıtlara intikal etmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

Avanslarda Şüpheli alacak

- Bu kapsamda öteden beridir görüş, Şüpheli hale gelen verilen avanslar için Şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz yönündedir. Ancak Maliye İdaresinin verdiği bir görüşte;

“demir tedariki için ödendiği belirtilen sipariş avansı niteliğindeki ödemeleriniz, ticari faaliyetinizin devamı için yapılması Şartıyla, ticari alacak niteliği kazanacağından, bu alacaklar için anılan Kanunun 323 üncü maddesinde belirtilen Şartların yerine getirilmesi halinde karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.” denmektedir. Bu görüş uyarınca alacağın daha önce gelir yaratıcı işlemden oluşmuş olması kriterinden vazgeçilmiş ve alacağı ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması yeterli görülmüŐtür.

Avanslarda değerleme

- Avanslarda değerleme öteden beridir tartışılan bir konu olup, ne yargı kararları uyarınca ne de Maliye İdaresince netliğe kavuşturulmamıştır. Değerlenebileceği yönünde de değerlenemeyeceği yönünde de karar ve görüşler mevcuttur.
- Esas sorun avansların bir borç/alacak olup olmadığından kaynaklanmaktadır. Bilindiği üzere VUK nda avans değerlemesine ilişkin bir hüküm bulunmadığı için ancak borç/alacak sayılması durumunda değerlenmesi gerekmektedir.
- SPK uygulamalarında avansın karşılığının bir mal veya hizmet olması durumunda değerlenmemesi gerektiği çünkü avansın artık mal veya hizmete dönüştüğü, avansın bir mal veya hizmet karşılığı olmayıp cari hesap avansı şeklinde olması durumunda ise borç/alacak olarak değerlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Avanslarda değerleme

- SPK uygulamaları için geliştirilen bu yöntem vergi kanunları açısından da uygulanabilir.
- Ancak biraz önce avanslarda şüpheli alacak uygulamaları bölümünde verdiğimiz karadan da göreceğiniz üzere avanslar artık VUK uyarınca da alacak olarak sayıldığına göre değerleme açısından da alacak/borç sayılması yerinde olacaktır.
- Avansların (ticari teamüllere uygun vadeyi aşan) rtl sermaye uygulamaları açısından borç sayıldığı unutulmamalıdır.

Şirket Değerleme Farkının (good will) Sermayeye İlavesi

- TTK nun 324. maddesinde sayılan Teknik İflas durumundan kurtulabilmenin bir yolu da şirket aktiflerinin değerlemesi (rayiç bedele getirilmesi), kayıtlı değerle rayiç bedel arasındaki farkın öz sermaye kalemi altında izlenmesidir. Bu durumda şirketlerin öz sermayesi yükselecek ve şirketler teknik iflas konumuna düşmeyeceklerdir. Aktiflerin değerlemesi genellikle Ticaret Mahkemelerine açılan değer tespit davası ile mahkemenin atayacağı bilirkişi raporu sonucu yapılır.
- Bu durumda aktifler veya aktiflerden bir kısmı (örneğin gayrimenkul) rayiç bedele getirilmekte ancak henüz bir elden çıkarma (satış) olmadığı için vergileme yapılmamaktadır.
- Bu değerlendirme farkı VUK uyarınca amortismanına tabi tutulamaz.

Şirket Değerleme Farkının (good will) Sermayeye İlavesi

- Öz sermaye kalemleri arasındaki bu fark ise sermayeye eklenebilir mi?
 - Vergi Dairesi bu farkın sermayeye ilavesini işletmeden çekiş görmüş ve sermayeye ilave edilmeyeceğini belirtmiştir. Örnek mukteza:

“ortaklarınız arasındaki ihtilaf nedeniyle Konya 1. Sulh Hukuk Hakimliğinden tüm malvarlıklarınız için değer tespiti istediğinizi, bilirkişi raporuyla yapılan değer tespitiyle şirketiniz bilanço değerleri arasında ilave fark oluştuğunu, bu ilave farkı sermayenize dahil etmek istediğinizi belirterek, söz konusu ilave sonucu adınıza vergi doğup doğmayacağı hususunda görüş istemektesiniz ; bilirkişi raporuyla yapılan değer tespiti 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ölçüleri arasında sayılmadığından bilirkişi raporuyla yapılan değer tespitiyle şirketiniz bilanço değerleri arasındaki farkın sermayenize ilavesi mümkün bulunmamaktadır. “
- Görüleceği üzere vergi idaresi bu işlemi gelir yaratıcı bir işlem olarak görmektedir.

Serbest Bölgelere Teslim ve ÖTV İhracat İstisnası

- Serbest bölgeye ihraç kayıtlı teslim yapan bir mükellefin ÖTVK madde 5 ve 8 kapsamında ihracat istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı dava konusu edilmiştir. Vergi İdaresi serbest bölgeleri yurt dışı saymamış, ÖTVK'nunda KDVK'ndaki gibi açıkça serbest bölge teslimleri de ihracattır demediği için serbest bölgeye ihraç kayıtlı teslim edilen mal için terkin işlemi yapmayarak mükellef adına ödeme emri düzenlemiştir. Vergi İdaresinin gerekçesi yukarıda da belirttiği üzere;
 - Serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulamasında yurt içi kabul edilir,
 - Serbest bölgeye yönelik teslimler için KDVK'nundaki gibi açık bir istisna hükmü yoktur.
- Ancak gerek serbest bölgeler kanununda gerekse dış ticaret mevzuatında serbest bölgeler yurt dışı sayılmış olduğundan, ÖTVK'nunda serbest bölge teslimlerinin özel olarak sayılmasına gerek olmadığı gerekçesi ile dava edilmiş (ödeme emri iptali davası açılmış) mahkeme;

Serbest Bölgelere Teslim ve ÖTV İhracat İstisnası

- ÖTVK nun 5. maddesinde (ihracat istisnası) serbest bölgeler açıkça sayılmamakla birlikte konuya aynı kanunun 7/7 maddesi açısından değerlendirerek, burada sayılmasa bile ÖTV Kanunu'nun "diğer istisnalar" başlıklı 7/7. maddesinde "4458 sayılı Gümrük Kanunu"nun transit, gümrük antrepo, dahilde isleme, gümrük kontrolü altında isleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar vergiden istisnadır" demiştir.
- Bu madde gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, serbest bölgelere ithal edilen mallar ile serbest bölgede serbest dolaşımda mallara yönelik bulunmakla birlikte mahkemenin yaklaşımı ilginçtir.

Serbest Bölgelere Teslim ve ÖTV İhracat İstisnası

- Karar temyiz aşamasında olup, aynı gerekçe ile olumlu karar verilirse serbest bölge teslimleri için yeni bir dönem başlamaktadır.
- Bu arada, 25.11.2008 tarihli resmi gazetede yayımlanan “Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair 5810 sayılı Kanun”un 9. maddesi ile, 4458 sayılı Gümrük kanununa eklenen geçici 7. maddede, “ *Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için 4760 sayılı Kanuna göre tarhiyat yapılmaz, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir.*” hükmü getirilmiştir.
- Bu hükmünde bir af niteliğinde olup olmadığı tartışmalıdır. Bir görüş bu maddenin serbest bölgelere tüketilmek için giren veya serbest dolaşımda bulunan malları (serbest bölgeye ithal edilen) kapsadığını, bir görüşte maddenin tedvin tarzından ihraç mallarını da kapsadığını iddia etmektedir.

İlan Reklam Giderleri ile İlgili Yürütmeyi Durdurma Kararı

- 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda yapılan değişiklik ile, GVK nun 41. maddesinin 7 numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir. Bu konu ile ilgili yayımlanan 2 nolu KV genel tebliği'nin 6. bölümünde de, alkol ve tütün reklam, ilan giderlerinin, logo taşıyan sponsorluk harcamalarının gider yazılamayacağına yönelik açıklamalar yapılmıştır.
- Bilindiği üzere bu gider kısıtlaması öteden beridir Gelir ve Kurumlar vergisi mevzuatımızda mevcut olup, Bakanlar Kurulu yetkisi dahilinde kısıtlama oranını sıfır ilan ettiği için kanun değişikliğe kadar bu tip giderler kanunen kabul edilmektedir.

İlan Reklam Giderleri ile İlgili Yürütmeyi Durdurma Kararı

- Ancak tütün ve tütünden mamul maddelerin zararlarının önlenmesine ilişkin bir kanunda alkole yönelik böyle bir düzenleme yapılması ilginçtir. Bu sebeple 2 nolu tebliğin ilgili bölümüne (6 numaralı bölüm 4 ve 6. paragraf) karşı karşı Danıştay da yürütmenin durdurulması ve tebliğin ilgili bölümün iptali davası açılmış, Danıştay 4. Dairesi ;

“Kanunun tütün zararlarının önlenmesine yönelik bir kanun olduğu, amacının tütün mamullerinin tanıtım ve reklamlarının azaltılması olduğu, böyle biz özel kanunda alkol ve alkollü içkilere ilişkin düzenleme yapılamayacağı” gerekçesi ile 2 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 6. bölümünün 4 ve 6. paragraflarında yere alan düzenlemenin alkol ve alkollü içkilere ilişkin ilan ve reklam giderleri yönünden yürütmesinin durdurulmasına karar vermiştir.

Management Fee İncelemeleri

Yabancı ortaklı şirketlerde genellikle yıl sonlarında management fee faturaları gelmektedir. Bu faturalar yabancı ortağın yerli şirketle yaptığı bir yönetim anlaşması karşılığı yönetim ücreti olarak gönderilmektedir. Genellikle o yılki cironun belli bir yüzdesi olarak belirtilen bu ücretlerin durumu öteden beridir tartışmalıdır. Bu faturalar:

- Transfer fiyatlaması açısından değerlendirilmelidir. Hatta KKEG olarak bile değerlendirilmesi mümkün olup, Transfer Fiyatlaması tebliğinde Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;
 - Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
 - Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,
 - Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Management Fee İncelemeleri

- Ciro üzerinden belli bir yüzde şeklinde olduğu için (royalti gibi) gayrimaddi hak ödemesi olarak stopaja tabi tutulması istenebilmektedir. Bu ücretler anlaşma gereği genellikle ticari kazanç veya serbest meslek kazancı olarak görüldüğü, serbest meslek ödemelerinde de ÇVÖA uyarınca 183 gün kuralı aşılmadığında stopaja tabi tutulmamaktadır. (Danıştay'da maalesef bu davalar kaybedilmiştir)
- Danıştay'ın üzerinde durduğu bir diğer husus ise, yönetim anlaşmalarında bulunan, “Şirketinin ticari, teknik, sınai ve idari yönetim teknikleri alanında geniş bilgi ve deneyimlere sahip olduğu ve bu özel bilgi ve deneyimlerden bir bütün olarak davacının faydalanmasının sağlanacağı, taraflarca sağlanan bilgilerin gizli tutulacağına belirtildiği, sözleşme kapsamında sunulacak hizmetler incelendiğinde kapsamlı şekilde bilgi birikimi ve deneyiminden yararlandırmanın söz konusu” olduğu gibi kavramlardır. Bu nedenle G.M. Hak sayılabilmektedir.
- Hizmetten Türkiye'de yararlanıldığı için sorumlu sıfatıyla KDV ye tabi tutulmalıdır.

Geç Gelen Faturalar

- 2008 yılı kapandıktan sonra 2008 tarihli geçen faturalar için:
 - KDV indirimini sıkı sıkıya deftere kaydedilmeye bağlandığı için KDV indirimini yapılamaz.
 - Gider kurumlar vergisi beyannamesi verilene kadar kullanılabilir. (KDV dahil tutar gider/maliyet yazılabilir)
 - Defter kapanış tasdikinden sonra gelen faturalar kapanış tasdikin ardından girilebilmelidir. Kanunda bunu engelleyen bir hüküm yoktur.

Deloitte.

Dönem Sonu İşlemleri.

Örtülü Sermaye Uygulamaları

Bican Çiltepe

16 Ocak 2009

Swissotel the Bosphorus, İstanbul



Örtülü Sermaye (KVK md.12)

- Kurumların, **ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden** doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek **işletmede kullandıkları** borçların, hesap dönemi içinde **herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan** kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

Örtülü Sermaye (devam)

- **Yeni düzenleme ile örtülü sermaye uygulamasında netleşen noktalar;**
 - Borç / öz sermaye oranı,
 - Ortakla ilişkili kişi/kişiler,
 - Öz sermaye

Örtülü Sermaye (devam)

Ortak

- Doğrudan ortaklardan kullanılan kredilerin diğer şartların yerine gelmesi halinde örtülü sermaye sayılır.
- **Ortaklık ilişkisi**, bir kurumun **hem kendisinin ortak olduğu** kurumlarla olan ilişkisini, **hem de kendisine ortak olan** gerçek kişi ve kurumlar ile olan ilişkisini kapsamaktadır.
- Bu ilişkide herhangi bir ortaklık payı **sınırı bulunmamaktadır**.
- Bunun tek istisnası İMKB'de işlem gören hisselerin elde bulundurulması halidir. Bu hisselerin ait olduğu kurumlardan yapılan borçlanmalarda örtülü sermayenin oluşabilmesi için hisselerin sağladığı ortaklık payının $> \%10$ olması gerekir.

Örtülü Sermaye (devam)

Ortakla İlişkili Kişi

- Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında **ortağı olduğu** veya
- En az bu oranda **oy veya kar payı** hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da
- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.
- Görüldüğü üzere, ortakla ilişkili sayılan kişi ve kurumların, en az %10 oranında sermaye payı veya oy ya da kâr payı hakkı aranmaktadır. Gerçek kişi veya kurumların, borç kullanan kurumlara, dolaylı olarak %10 oranından daha az sermaye, oy veya kâr payı hakkı bulunması halinde, ortakla ilişkili kişi sayılmaları söz konusu olmayacaktır.

Örtülü Sermaye

İlişkili Kişi Örnek (devamı)

- A Kurumunun;
 - Ortak (B) Kurumunun doğrudan en az %10 oranında ortağı olduğu (D) Kurumundan,
 - Ortak (B) Kurumunun dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu (E) Kurumundan,
 - Ortakla ilişkili (E) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (BB) Kurumundan,
 - Ortakla ilişkili (E) Kurumunun en az %10 hissesini dolaylı olarak elinde bulunduran (BC) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
 - Ortakla ilişkili (E) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (BA) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
 - Ortak (B) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (F) Gerçek Kişisi veya Kurumundan,
 - Ortak (B) Kurumunun en az %10 hissesini doğrudan elinde bulunduran (G) Kurumundan,
- yapmış olduğu borçlanmalar da örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınacaktır.

Örtülü Sermaye (devam)

- **Öz Sermaye** (öz kaynaklar toplamını ifade etmektedir), hesap dönemi başındaki Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilen öz sermayesini ifade etmekte olup bu oranlar;
 - Borç veren ana ortaklar ve
 - Ana ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için **topluca** dikkate alınacaktır.
 - Hisseleri İMKB’de işlem gören şirketlerden veya bu şirketle ilişkili sayılanlardan borçlanması halinde, bu borçların örtülü sermaye hesabında dikkate alınabilmesi için bu İMKB şirketinde en az % 10 ortaklık payına sahip olmak gerekir.

Örtülü Sermaye (devam)

- Borcun devamlı veya uzun süreli kullanılması şartı kaldırılmıştır. Yeni düzenleme ile hesap dönemi içinde **herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmın**, sözü edilen hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması benimsenmiştir
- Kur farkı hariç olmak üzere, örtülü sermaye üzerinden yapılan **faiz, komisyon ve benzeri diğer ödemeler ve hesaplanan tutarlar** örtülü kazanç mahiyetinde olup, elde edenler açısından, şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle **dağıtılmış kar payı** (dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar) olarak **kabul edilecektir**

Örtülü Sermaye (devam)

Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

- Ortakların veya ortakların ilişkili olduğu kişilerin sağladığı **gayri nakdi teminatlar karşılığında** üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar
- Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, **banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla** kısmen veya tamamen kullandıkları borçlanmalar
- Bankaların bizzat kendileri tarafından yapılan borçlanmalar ile
- Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansmanı (mortgage) kuruluşlarının kendi faaliyetleri ile ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar

Örtülü Sermaye (devam)

- Örtülü sermaye uygulamasının özellikleri
 - Örtülü sermaye tespitinde dikkate alınacak özsermaye; kurumun VUK'na göre tespit edilmiş dönembaşı öz kaynaklarıdır.
 - Borcun dolaylı olarak temin edilmesi örtülü sermaye sayılmasına engel değildir
 - Vadeli mal ve hizmet alımlarında, vade farkı hesaplanırsa bile, doğan borçlar için vade piyasa koşulları ve ticari teamüllere uygun ise örtülü sermaye sözkonusu olmaz.
 - Bankalardan, finans kurumlarından ve sermaye piyasasından temin edilen borcun aynı şartlarla başka bir kuruma aktarılmasında örtülü sermaye oluşmaz.
 - Örtülü sermayeden kaynaklanan kur farkı gelirleri ve giderleri her iki tarafta da matrahla ilişkilendirilmez
 - Borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınacaktır.
 - Ortaklardan veya ilişkili kişilerden olan borç ve alacaklar netleştirilmez.

Örtülü Sermaye

- **Örtülü sermaye uygulamasının özellikleri (devam)**
 - Avanslar örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır
 - Düzeltme geçici vergi dönemlerinde de yapılacaktır
 - Düzeltme işleminde vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının anlamı, zaman aşımı sorunu (**Borç kullanan kurumun zamanaşımı içerisinde düzeltme talebinde bulunması halinde kesinleşme ve ödenme şartıyla karşı tarafça da süreye bakılmaksızın düzeltme yapılabilecektir**)
 - Borç verenin tam mükellef olması halinde kar dağıtımı ve kur farklarının durumu,(iştirak kazancı istisnası ve kur farklarının tenzili durumu)
 - Örtülü olarak sermayeye isabet eden kur farkı geliri vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Örtülü Sermaye (devamı)

- **Örtülü sermaye uygulamasının özellikleri (devam)**
 - Borç verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması hali ve brütleştirme
 - Dar mükelleflere ödenen faizlerden yapılan kesinti (Alacak faizi stopajı%10) kar payı kesintisinden mahsup edilebilir
 - Ödenmemiş faizler için kar payı stopajı yapılamaz
 - Yurt dışına ödenen alacak faizleri alacağın sonradan örtülü sermayeye bürünmesi halinde, alacak faizleri üzerinden yapılan stopaj düzeltme sonucu kar payı sayılan aynı tutarlar üzerinden yapılacak stopajdan mahsup edilebilecektir.

Örtülü Sermaye Faizinde KDV

- Örtülü Sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı, KDV'ye tabi tutulacak ise borç alan kurum tarafından KDV'nin indirim veya iade/mahsup yoluyla alınıp alınamayacağı konusunda, BMVDB tarafından verilmiş 9.6.2008 tarihli bir mukteza mevcut.

Örtülü Sermaye Faizinde KDV (devam)

Müktezada;

- Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.
- Daha önceden yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir.
- Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.” hükmüne yer verilmiştir.

Örtülü Sermaye Faizinde KDV (devam)

Yasal dayanaklar;

- KDVK md.1/1'e göre; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabidir.
- KDVK md.24/c'ye göre; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler Katma Değer Vergisi matrahına dahil unsurlar olarak hüküm altına alınmıştır.
- KDVK md.35; *“Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.”* hükmü yer almaktadır.

Örtülü Sermaye Faizinde KDV (devam)

Kanun koyucu bir örtülü sermaye sayılması için şu şekilde kriterler öngörmüştür.

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması,

Görüldüğü üzere bazı işlemlerin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı zamana bağlı bir durumdur. Yani bir işlemin örtülü sermaye durumu işlemin yapıldığı tarihte kesin olarak tespit edilebildiği gibi tespiti mümkün olmayabilir. Tespiti mümkün olmayan durumlarda yapılan işlemlerin genel vergileme prensipleri doğrultusunda yapılacağı ve üzerinden hesaplanan faizler için KDV hesaplanacağı açıktır.

Örtülü Sermaye Faizinde KDV (devam)

5520 sayılı KVK'nun 12. maddesine göre, Borçlanma niteliğindeki işlemler örtülü sermaye sayıldığında, vergilendirme işlemleri, örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilir. Bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. Bu işlemlerin örtülü sermaye sayılması ise işlemlerle ilgili vergilendirmenin farklı kurallarla yapılacağı anlamına gelmektedir.

Örtülü Sermaye Faizinde KDV (devam)

- Dolayısıyla daha önceden borç alacak ilişkisi nedeniyle ödenen faizler örtülü sermaye durumu ortaya çıktıktan sonra sermaye üzerinden ödenen faizler anlamına gelecektir ki bu da kar payı niteliğine dönüşmüş bir ödeme demektir.
- örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. (iştirak kazancı veya kar payı)

Örtülü Sermaye Faizinde KDV (devam)

- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.
- Bu nedenle örtülü sermaye sayılan borçlanmalara ilişkin (kar payı sayılan) faizler katma değer vergisine tabi olmaması gerekir.
- Borçlanmanın örtülü sermaye olduğu daha sonradan anlaşıldığı durumlar da ise daha önceden faizler üzerinden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının KDVK md.35 gereği ilgili oldukları dönemler itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir.

Eski ve Yeni Örtülü Sermaye Uygulamalarının Karşılaştırılması

5422 Sayılı Kanun (Eski K.V.K.)	5520 Sayılı Kanun (Yeni K.V.K)
İlişkili kişilerden alınan borçlar örtülü sermayedir	İlişkili kişilerin kapsamı belirlenmiştir (kıstas: %10'luk oy veya kar payı hakkı)
Borcun sürekliliği esası mevcut idi.	Borcun sürekliliği esası kaldırıldı, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte şartın sağlanması örtülü sermaye riski oluşturuyor artık.
Faiz giderleri tamamı KKEG idi.	Faiz giderleri hem KKEG olarak kurumlar vergisine tabi hem de kar payı olarak temettü stopajına tabi.
Kur farkları durumu ihtilafli idi.	Kur farkı giderleri KKEG olarak kurumlar vergisine tabi, ancak kar payı sayılmıyor.
Borç veren açıdan bir düzeltme yoktu.	Kar dağıtım stopajına tabi tutulma ve vergide düzeltme esası getirilmiştir.
İştirak kazancı istisnası uygulaması tartışmalı idi.	İştirak kazanç istisnası uygulaması imkanı getirildi.

Eski ve Yeni Örtülü Sermaye Uygulamalarının Karşılaştırılması (devam)

5422 Sayılı Kanun (Eski K.V.K.)	5520 Sayılı Kanun (Yeni K.V.K)
Örtülü sermaye sayılmayacak haller tanımlanmamış idi.	Örtülü sermaye sayılmayacak haller 12. Maddenin (6) numaralı fıkrasında açıkça belirtilmiştir.
Borç / Özkaynak oranı hakkında objektif belirleme yoktu.	Borç/Özkaynak Oranı = 3:1 (İlişkili kuruluşlardan) = 6:1 (İlişkili banka ve finansal kuruluşlardan borçlanmalarda)
Örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde borcun tamamına ilişkin faiz KKEG sayılıyordu ve kur farkları konusunda farklı değerlendirmeler vardı.	Yıl içinde herhangi bir tarihte ilişkili kişilerden belirlenmiş borç / özsermaye oranını aşan borçlanmalara ilişkin ödenen / hesaplanan faizler, kur farkları ve benzeri giderler KKEG olarak değerlendirilmektedir.
Borç / Özsermaye oranı tesbitinde özsermayenin tanımında belirsizlik vardı.	Borç / Özsermaye oranı tesbitinde esas alınacak özsermaye, Kurumun V.U.K. Uyarınca tesbit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesi olarak tanımlanmıştır.

Deloitte.

Kahve molası



Dönem Sonu İşlemleri.

Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları

Güler Hülya Yılmaz

16 Ocak 2009

Swissotel the Bosphorus, İstanbul



Giriş

İlgili Ana Yerel Mevzuat

- **KVK Madde 13 “Transfer Fiyatlandırması (TF) Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” (1.1.2007)**
- KVK Madde 13 – Gerekçe
- KVK Madde 11/(1) c) **“Kabul Edilmeyen İndirimler” (1.1.2006)**
- GVK Madde 41/ 5. **“Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” (1.1.2007)**
- **“TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği (Seri No: 1)” (R.G. 18.11.2007)**
- **2007/12888** sayılı BKK (R.G. 6.12.2007)
- **2008/13490** sayılı BKK (R.G. 13.04.2008)
- **“TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği (Seri No: 2)” (R.G. 22.04.2008)**
- 24.04.2008 Tarihli TF Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 No.'lu Sirküler

Bağlantılı Yerel Mevzuat

- KDV Kanunu Madde 27 “Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti”
- VUK Madde 267 “Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti”
- VUK Kanuni-İdari süreler, Bilgi Verme, Ceza Hükümleri (Md. 14, 148, 341, 344, 351-356)

İlgili Uluslararası Mevzuat

- Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (“OECD”) tarafından yayımlanmış **“Çokuluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi”**
- OECD Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli – 9. Madde **“Bağımlı Teşebbüsler”**

Giriş

Ele Alınacak Özellikli Konular:

- Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri ve cezalar
- Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye İlişkisi
- “Hazine Zararı” Konusunun Değerlendirilmesi
- Grup içi Hizmetler – dikkat edilecek hususlar
- Transfer fiyatlandırması düzeltmeleri KDV’ye tabi olacak mı?
- Yıllık transfer fiyatlandırması belgelendirme raporu hazırlama süreci – dikkat edilecek hususlar



Transfer Fiyatlandırması (TF) Belgelendirme Yükümlülükleri ve Cezalar



Yıllık Belgelendirme Yükümlülüğü (Kurumlar Vergisi Mükellefleri)



Yıllık Belgelendirme Zamanlama İle İlgili Önemli Kurallar ve Yaptırımlar

- 1) **EK 2 Formu tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurulup kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vergi dairesine verilmek zorundadır.** Bu form hiç verilmediği veya eksik verildiği halde ilk aşamada II. Derecede usulsüzlük cezası kesilmesine sebep olabilir. Bu cezanın miktarı çok düşük (2009 yılı için 50 YTL) olmakla birlikte esas yaptırım incelemeye sevk edilme halinde tarh edilebilecek örtülü kazanç dağıtımı üzerinden hesaplanacak vergi farkı ve vergi ziyaı cezasıdır.
- 2) **Yıllık TF belgelendirme raporunun KV beyanı ekinde vergi dairesine verilme zorunluluğu yoktur.** Ancak, bu rapor KV beyanı verileceği tarihe kadar hazırlanmış olmalıdır. Bu tarihten itibaren her an vergi dairesi tarafından ibrazı istenebilir.
- 3) **Özel hesap dönemi 2007 yılı içinde biten (Örneğin: 31/03/2007, 30/06/2007, 30/09/2007'de özel hesap dönemi olanlar) ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesine (BMVD) kayıtlı mükelleflerden de 2007 yılı için TF belgelendirme raporlarının ibrazı istenmektedir.**

Yıllık Belgelendirme Zamanlama İle İlgili Önemli Kurallar ve Yaptırımlar

- 4) BMVD Başkanlığı Vergilendirme Müdürlüğü'nden gönderilen yazılı tebligatın teslim alındığı (tebellüğ edildiği) tarihten itibaren 15 gün içinde yıllık TF belgelendirme raporunun BMVD'ne ibraz edilmesi gerekmektedir. Raporun hem kağıt, hem de CD ortamında ibrazı talep edilmektedir.
- 5) **VUK Md. 148** çerçevesinde yazılı tebligat ile istenen rapor 15 gün içinde ibraz edilmezse **V.U.K. Mükerrer Madde 355** çerçevesinde özel usulsüzlük cezası (2008 yılı için 1.490 YTL; 2009 yılı için 1.600 TL) kesilecek ve mükellef vergi incelemesine sevk edilecektir.
- 6) **V.U.K. Madde 14** çerçevesinde, 15 günlük süre, mükellefe ibraz için tanınmış minimum süredir. 2008 yılında B.M.V.D'nden 2007 yılı TF raporu ibrazı için tebligat almış mükelleflerin, ilk tebligat kabul tarihinden itibaren 15 günlük süre içinde yazılı başvuru yaparak ek süre talep etmeleri ve almaları mümkün olmuştur.
- 7) BMVD'ne kayıtlı KV mükelleflerinden bazılarında da ayrıca Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da yazılı tebligat gönderilerek 2007 yılına ilişkin TF raporunun en kısa sürede ibraz edilmesi istenmektedir. “En kısa süre” den kastedilen gene 15 gündür.

Kimler Yıllık TF Raporu Hazırlayacak ?

Mükellef	İlişkili İşlem Türü	TF Raporu Hazırlama Tarihi
BMVD.'ne kayıtlı KV Mükellefleri	Hesap dönemleri içindeki yurt içi ve yurt dışı ilişkili işlemleri için	2008 için: 25 Nisan 2009 <i>(2007 yılı TF raporlarına yurt dışı şube ve serbest bölge şube işlemleri ile serbest bölgedeki ilişkili kişi ile işlemler dahil edilmeyecek)</i>
Serbest Bölgedeki K.V. Mükellefleri	2008 yılından başlayarak ve müteakip hesap dönemleri içindeki yurt içi ilişkili işlemleri için	2008 için: 25 Nisan 2009
Diğer K.V. Mükellefleri	Hesap dönemleri içindeki sadece yurt dışı ilişkili işlemleri için	2008 için: 25 Nisan 2009 <i>(2007 yılı TF raporlarına yurt dışı şube ve serbest bölge şube işlemleri ile serbest bölgedeki ilişkili kişi ile işlemler dahil edilmeyecek)</i>
G.V. Mükellefleri	Yıllık TF raporu hazırlama zorunluluğu yoktur.	Yıllık TF raporu hazırlama zorunluluğu yoktur.

Belgelendirme Yükümlülükleri – Sıkça Sorulan Bazı Sorular

- ***1/1/2007 Öncesinde Yapılan İşlemlerle İlgili Geriye Yönelik TF İncelemesi Olabilir mi?***

Her halükarda, 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde inceleme riski vardır. Yeni KVK'nun 11 Maddesinin 01/01/2006 tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle mesela 2006 vergilendirme dönemi için de TF incelemesi yapılabilir. Ancak, 1.1.2007'den önceki "ilişkili kişi" işlemlerine eski KVK (5422 s. Kanun) Madde 17 ("Örtülü Kazanç") hükümleri uygulanacaktır.

- ***TF yöntemleri arasında öncelik sıralaması var mıdır?***

TF yöntemleri arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası yoktur. Uygulama kistası "**işlemin niteliğine en uygun yöntem**" dir (KVK Md. 13 – Gerekçesi).

Belgelendirme Yükümlülükleri – Sıkça Sorulan Sorular

- ***Türkiye’de yerli veri tabanları yok, emsal araştırmalarında Avrupa bazlı yabancı veri tabanları esas alınabilir mi?***

Kanunda, ilgili Kararname ve Tebliğlerde bunu engelleyen açık bir hüküm yoktur. Avrupa bazlı yabancı veri tabanlarının kullanılabilceği mümkün görölmekte ve uygulamalarda da bu veri tabanları kullanılmaktadır.

- ***Rakip firmaların fiyat bilgilerine ulaşmak mümkün değil, o zaman nasıl emsal bulup rapor hazırlayacağız?***

Fiyat bilgileri yabancı veri tabanlarında da bulunmamaktadır. Yurt dışındaki uygulamalarda da mükellefler zaten kendi piyasaları ile ilgili rakiplerinin fiyatlarına doğru olarak ulaşma imkanına sahip değillerdir. Vergi tabanlarında çeşitli sektör ve faaliyet kollarında çalışan şirketlere ait mali tablo bilgileri ve genel açıklamalar yer almaktadır. Önemli olan kural, **halka açık verilerin kullanılması gerekliliğidir**. “Gizli emsal” kullanımı OECD TF Rehberinde yer alan ilkelere aykırıdır.

TF – Örtülü Sermaye İlişkisi



TF – Örtülü Sermaye İlişkisi

- 1) Örtülü sermaye şartları sağlanıyor mu?
- 2) Örtülü sermaye sayılan borç var mı? Tutarı?
- 3) Örtülü sermaye sayılan borç üzerinden faiz ödemesi var mı?
- 4) Örtülü sermaye sayılan borç üzerinden yapılan faiz ödemesi üzerinden – ödeme yurt dışında ilişkili kuruluşa yapılmışsa – KV tevkifatı yapılmış mı?
- 5) Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ile TF yoluyla örtülü dağıtılan kazanç, örtülü sermaye / TF yoluyla örtülü dağıtılan kazanç hakkında şartların gerçekleştiği **hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı** olarak vergilendirilecektir. Elde edenin statüsüne göre kar payı stopajı uygulanması halinde, faiz ödemesi üzerinden önceden yapılan KV tevkifatı (%10), kar payı stopajına (%15) mahsup edilebilecektir.

TF – Örtülü Sermaye İlişkisi

Olası Durum	Değerlendirme
1. <u>Örtülü Sermaye şartı sağlanmıyor. Faiz ödemesi ve kur farkı var.</u>	<ul style="list-style-type: none">• Örtülü sermaye dolayısıyla KKEG faiz yok.• Borç faizi TF açısından emsallerine uygun mu, diye incelenecektir.• Borç faizi emsallerin üzerinde ise aradaki fark örtülü kazanç dağıtımı olarak vergilenecektir.• Kur farkı, borcun fiyatı olmadığı için TF inceleme kapsamı dışındadır, gider yazılabilecektir.
2. <u>Borç, Örtülü sermaye sınırı üstünde. Emsalinden yüksek faiz ödemesi ve ayrıca kur farkı var.</u>	<ul style="list-style-type: none">• Örtülü sermaye dolayısıyla KKEG hesaplanmalıdır.• Emsal faiz oranına göre örtülü dağıtılan kazanç tesbiti yapılmalıdır.• Hem örtülü sermaye faiz gider kısıtlaması, hem de TF yoluyla örtülü kazanç dolayısıyla kabul edilmeyen faiz (varsa) tesbit edilecektir.• <u>Hangisi Öncelikli uygulanmalı?</u><ul style="list-style-type: none">a) Önce emsal faizi bulup TF düzeltmesi mi yapmalı ? Yoksa,b) Önce örtülü sermayeye isabet eden faiz mi bulunmalı ?
3. <u>Borç Örtülü sermaye sınırı üstünde. Emsaline uygun faiz ödemesi ve ayrıca kur farkı var.</u>	<ul style="list-style-type: none">• TF yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yoktur.• Doğrudan örtülü sermaye faiz gider kısıtlaması nedeniyle KKEG faiz hesaplanacaktır.

Örnek:

A Firmasının İngiltere’de mukim ana ortağından 2008’de aldığı borç ile ilgili detaylar şöyledir.

Ana Ortaktan Alınan Borç	4.500 YTL
Dönem Başı (1.1.2008) Özsermaye	1.000 YTL
Dönem Sonu (31.12.2008) Özsermaye	1.500 YTL
Emsal Faiz Oranı Aralığı	% 5 – %10
Emsal Faiz Oranına Göre Hesaplanan	
Faiz Tutarı (%10 esas alınarak)	450 YTL

1. Alternatif (Hiç faiz ödenmemesi)

A Firması bu borç üzerinden **herhangi bir faiz ödememektedir.**

2008 yılı kur farkı gideri 600 YTL’dir.

Örnek:

2. Alternatif (Emsalin üzerinde faiz ödemesi)

A Firması 2008 yılında bu borç üzerinden **810 YTL faiz ödemiştir**. Ayrıca bu tutar brütleştirilerek üzerinden %10 KV tevkifatı yapılmıştır. Ödenen KV tevkifatı 90 YTL'dir.

3. Alternatif (Emsaline uygun faiz ödemesi)

A firması 2008 yılında bu borç üzerinden 450 YTL faiz ödemiştir. Ayrıca bu tutar brütleştirilerek %10 KV tevkifatı yapılmıştır. Ödenen KV tevkifatı 50 YTL'dir.

Örnek:

Alternatif	Örtülü Sermaye Açısından	TFAçısından
1. Hiç faiz ödenmemesi hali.	<ol style="list-style-type: none">1) Örtülü Sermaye = 1.500 YTL.2) Hiç faiz ödenmediği için KKEG faiz hesaplanmasına gerek yoktur.3) KKEG Kur farkı = 200 YTL [[1.500/4.500) * 600]	<ol style="list-style-type: none">3) Borç üzerinden hiç faiz ödenmemesi ana ortak (borcu veren) için TF açısından sorun yaratabilir.4) Ana ortağın mukim olduğu İngiltere’de TF kuralları olduğundan ana ortak nezdinde faiz geliri için tarhiyat riski vardır. Böyle bir durumda, Türkiye – İngiltere Ç.V.Ö.A. çerçevesinde Türkiye’deki A Firmasının da düzeltme yapması gerekebilir.5) İngiltere tarafından talep gelmedikçe Türk Mali İdaresi faiz ödemesi yapılmamasını eleştirmez.6) Borcun fiyatı faizdir. Kur farkı borcun fiyatı olmadığı için TF kapsamı dışındadır.

Örnek:

Alternatif	Örtülü Sermaye Açısından	TF Açısından
2. Emsalinin Üzerinde Faiz Ödenmesi hali.	<p>1) Örtülü Sermaye = 1.500 YTL</p> <p>2) Örtülü sermaye sayılan borca isabet eden faiz =</p> $[(1.500/4.500) * 810] =$ <p>Reddedilen : 270 YTL</p> <p>Kabul Edilen: 540 YTL</p> <p>Örtülü Sermaye - KKEG Faiz = 270</p> <p>Örtülü Sermaye KKEG – Kur Farkı = 200</p>	<p>3) Borç üzerinden emsallerine göre fazladan ödenen faiz tutarı: 360 YTL</p> <p>TF Hükümlerine Göre Örtülü dağıtılan kazanç = 360 YTL</p> $(810 - 450 = 360)$ <p>4) Emsal faiz gideri = 450 YTL</p> <p>5) Emsaline uygun faiz oranı uygulandığı takdirde tesbit edilen örtülü kazanç aktarımı dolayısıyla kabul edilmeyecek faiz = 90 YTL (= 540 – 450)</p> <p>TF Hükümünden KKEG - Faiz= 90 YTL</p> <p>TF Hükümünden KKEG – Kur Farkı: Sözkonusu değil.</p>

Örnek:

Alternatif	Örtülü Sermaye Açısından	TF Açısından
<p>3. Emsaline Uygun Faiz Ödenmesi Hali</p> <p>Toplam KKEG Faiz :150 YTL</p>	<p>1) Örtülü Sermaye = 1.500 YTL</p> <p>2) Örtülü Sermaye sayılan borca isabet eden faiz</p> <p>$[(1.500/4.500) * 450] =150$</p> <p>Reddedilen : 150 YTL</p> <p>Kabul Edilen : 300 YTL</p> <ul style="list-style-type: none">• Örtülü Sermaye Hükmünden KKEG Faiz = 150 YTL• Örtülü Sermaye Hükmünden KKEG Kur Farkı = 200 YTL	<p>3) Ödenen faiz emsaline uygundur.</p> <p>4) Örtülü Kazanç dağıtımı yoktur.</p> <ul style="list-style-type: none">• TF Hükmünden KKEG Faiz = 0• TF Hükmünden KKEG Kur Farkı= 0

Örtülü Sermaye Bulunması ve Ödenen Faizin Emsalin Üstünde Olması Halinde

TF/Örtülü Sermaye Kısıtlamaları Uygulama Sırası	KKEG Faiz Tutarı
1. Önce Örtülü Sermaye KKEG Hesabı, daha sonra TF emsal çalışmasından gelen fark dikkate alınır; (Mükellef lehine / Vergi İdaresi aleyhine)	360
2. Önce TF Uygulanıp Emsal Faiz Düzeltmesi yapıldıktan sonra Örtülü Sermaye KKEG hesabı yapılır (Mükellef aleyhine / Vergi İdaresi lehine)	510
Fark (=Emsal faiz tutarının örtülü sermayeye isabet eden kısmı)	150

Hazine Zararı



“Hazine Zararı”

KVK Madde 13 / (7) (2008 yılı kazançlarından başlamak üzere)

“Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri ve daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığıının 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 toplamının eksik veya geç tahakkuk** ettirilmesidir.

“Hazine Zararı” – Genel Kurallar

Tanım: Vergi toplamında azalma

Verginin eksik/geç tahakkuk ettirilmesi

1) 2007 yılı için aranmayacak, **2008 ve sonraki yıllarda** hazine zararı doğup doğmadığına bakılacak.

2) Hangi ilişkili kişiler arasında?

a) İki tam mükellef kurum arasında

b) Yabancı kurumların Türkiye’deki işyerlerinin (yabancı kurumların şubeleri) kendi aralarında

c) Tam mükellef kurum ile yabancı kurumun Türkiye’deki şubesi arasında

- Tam mükellef kurumların ve yabancı kurumların Türkiye’deki şubelerinin gerçek kişiler (şahıslar, şahıs şirketleri, adi ortaklıklar) ile gerçekleştirecekleri yurt içindeki ilişkili işlemler hazine zararı aranmaksızın incelemeye konu olacaktır.
- İki gerçek kişi arasındaki ilişkili yurt içi işlemde de Hazine zararı doğup olmadığına bakılmayacaktır.

“Hazine Zararı” – Her Türlü Vergi?

1) Sadece gelir üzerinden alınan vergiler kastedilmektedir...?

Düzenleme KVK'da yer almaktadır. KDV ve Diğer Vergi Kanunları (ÖTV, ÖİV, BSMV, Damga Vergisi vb.) açısından da uygulanabilmesi için ilgili Kanunlarda hüküm bulunması gerekir.

Eski KVK Madde 17 Örtülü Kazanç dağıtımına ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen kararlarda da “Hazine zararı” kavramı sadece KV açısından ele alınmıştır.

*“..... Aynı holding bünyesinde yer alan şirketler arasında, finans kaynaklarını holding amacı doğrultusunda işbirliği içinde kullanmak, **finans ihtiyacı karşılanan şirketlerin de KV mükellefi olmaları ve vergi kaybına neden olmamaları halinde** örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmez.”*

*“..... Aynı holdinge bağlı şirketlerden **biri lehine hesaplanan faiz, diğerinin giderini teşkil etmesi ve kurumlar vergisinin artan oranlı olmaması nedeniyle,** şirketler arasında faizsiz kredi aktarma örtülü kazanç dağıtımı değildir.”*

“Hazine Zararı” – Her Türlü Vergi?

2) KV ve GV Yanı Sıra Diğer Vergiler de kastedilmektedir...?

KVK Madde 13’e eklenen hükmün (7. fıkra) gerekçesinde “**gelir, kurumlar ve her türlü vergi**” den bahsedilmektedir. Bu durumda resim ve harçlar hariç diğer vergiler (KDV, ÖTV, BSMV, Damga Vergisi vb.) kapsama girmektedir.

Eğer tüm TF düzeltmeleri KDV’ye tabi tutulacaksa zaten her halükarda KV kaybı olmasa bile mutlaka KDV kaybı nedeniyle Hazine zararının neredeyse tüm işlemlerde doğmuş olacağı iddia edilebilir.

Eğer tüm vergiler dikkate alınırsa; KV açısından Hazine zararı oluşmayıp mesela KDV açısından Hazine zararı meydana gelmesi durumunda örtülü kazanç dağıtımı olduğu kabul edilebilecektir.

2. görüş daha kuvvetlidir. “Her türlü vergi” konusu mutlaka vergiler itibariyle açıklığa kavuşturulmalıdır.

Diğer Vergiler İtibariyle “Hazine Zararı” Nasıl Oluşabilir?

KDV

- 1) İlişkili her iki tarafın da “ödenecek” ya da “devreden” KDV’si bulunması halinde KDV açısından Hazine zararı doğmayacaktır.
- 2) Ödenecek KDV’si olan bir taraftan, ilişkili diğer kuruma verilen hizmetin emsaline göre olması gerekenden daha düşük bir bedelle faturalanması ve diğer kurumun da devreden KDV’sinin olması halinde KDV açısından Hazine zararı doğacaktır.

Diğer Vergiler İtibariyle “Hazine Zararı” Nasıl Oluşabilir?

BSMV

- 1) Eğer bir BSMV mükellefi hizmet bedelini emsaline göre olması gerekenden düşük gösterirse BSMV açısından Hazine zararı doğacağı iddia edilebilir.
- 2) BSMV, Gider Vergileri Kanunu ile düzenlendiği için KDV Kanunu'ndan daha farklı bir uygulama sözkonusudur. KDV Kanunu'nda yer alan, emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerektiğine dair kural, BSMV'yi düzenleyen Gider Vergileri Kanunu'nda yoktur. BSMV'nin matrahı “lehe kalan para” dır, bu da kağıt üzerinde gösterilen tutardır. Buradan hareketle, BSMV'de Hazine zararını ispatlamaya çalışmak KDV'ye nazaran daha zor olacaktır.

Damga vergisi

Damga vergisi açısından, kağıt (örn. sözleşme) üzerinde belirtilen rakam, ister emsal olsun ister olmasın önemli değildir. Belirtilen rakam ne ise, damga vergisi onun üzerinden alındığı için bu vergi türünde Hazine kaybından söz edilemeyecektir.

Hazine Zararı Hesabı

Emsal Hizmet Bedeli = 150 TL

Emsalin Altında Fiyat = 100 TL

Emsalin Üstünde Fiyat = 200 TL

Alan / Satan İşlem ~~Hizmetli~~ Tam Mükellef Kurum
Yurt İçi İşlem

1. Alıcı / Satıcı - Karlı Olma Hali (Hazine Kaybı yok)						
	Emsalin Altında İşlem			Emsal Fiyatı Uygulaması		
	Satıcı	Alıcı	Toplam	Satıcı	Alıcı	Toplam
Mali Kar	300	300	600	300	300	600
Hizmet Faturalaması	100	-100	0	150	-150	0
KV Matrahı	400	200	600	450	150	600
KV	80	40	120	90	30	120
2. Alıcı / Satıcı – Zararda Olma Hali (Hazine kaybı cari dönemde yok, ancak gelecek dönemlerdeki etkisi?)						
	Emsalin Altında İşlem			Emsal Fiyatı Uygulaması		
	Satıcı	Alıcı	Toplam	Satıcı	Alıcı	Toplam
Mali Zarar	-300	-300	-	-300	-300	-
Hizmet Faturalaması	100	-100	0	150	-150	0
KV Matrahı	-200	-400	-	-150	-450	-
KV	0	0	0	0	0	0

Hazine Zararı Hesabı

3. Alıcı Zararda / Satıcı Karda – Emsal Fiyatın Altında İşlem (Hazine kaybı doğuyor)

	Emsalin Altında İşlem			Emsal Fiyatı Uygulaması		
	Satıcı	Alıcı	Toplam	Satıcı	Alıcı	Toplam
Mali Kar	300	-200	100	300	-200	100
Hizmet Faturalaması	100	-100	0	150	-150	0
KV Matrahı	400	-300	100	450	-350	100
KV	80	0	80	90	0	90

4. Alıcı Karda / Satıcı Zararda- Emsal Fiyatın Üstünde İşlem (Hazine kaybı doğuyor)

	Emsalin Üstünde İşlem			Emsal Fiyat Uygulaması		
	Satıcı	Alıcı	Toplam	Satıcı	Alıcı	Toplam
Mali Zarar / Kar	-300	500	200	-300	500	200
Hizmet Faturalaması	200	-200	0	150	-150	0
KV Matrahı	-100	300	200	-150	350	200
KV	0	60	60	0	70	70

Grup İçi Hizmetler – Dikkat Edilecek Hususlar



Grup İçi Hizmetler

Grup Őirketlerinde Masraf Paylaşımı

[K.V.K. Madde 22/(3)]

- Dar mükellef kurum kazancının tesbitinde; dar mükellef statüsünde olan yabancı bir kurumun Türkiye'deki Őubesinin, ana merkezinin veya Türkiye dışındaki Őubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ödediği paylar kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir.
- **Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar** ise kurumlar vergisi imatrahı tesbitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Grup İçi Hizmetler

- Grup içi hizmetler
 - Harici olarak temin edilebilen hizmetler (mesela, hukuk veya muhasebe hizmetleri)
 - Şirketin olağan faaliyetlerinin bir bölümü şeklinde dahili hizmetler (mesela, merkezi denetim, finansal danışmanlık veya personel eğitimi)
- **Grup içi hizmetlerle ilgili olarak belirlenmesi gerekenler:**
 - Grup içi hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
 - Söz konusu hizmete/hizmetlere, hizmetin faturalandığı şirketin ihtiyacı olup olmadığı,
 - Hizmetin alınmış olması halinde, hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığı.

Grup İçi Hizmetler

- **Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı:**

Sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığında ödeme yapılmış olması ve/veya ödemenin “yönetim gideri” olarak tanımlanmış olması, hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir (1 Seri No.’lu TF Tebliği-Bölüm 11.2. – OECD TF Rehberinden alınmıştır).

- **Fayda Testi (“benefit test”):**

- Şirket hizmeti ilişkili kurumdan almasaydı bedel karşılığı başkasına yaptırır mıydı?

- **Emsallere uygun hizmet bedeli nasıl tespit edilir?**

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

- Maliyet Artı Yöntemi

- Doğrudan belirleme

- Dolaylı yoldan belirleme

- Hizmetten faydalanma oranını yansıtan dağıtım anahtarıyla

Grup İçi Hizmet Masraf Paylaşımı

Paylaşım Konusu Masrafların Türleri

- A) Doğrudan Giderler:** Bazı durumlarda grup içi şirketlerden birine özel bir hizmet veriliyor olabilir. Bu durumda giderin doğrudan yansıtılması daha uygundur.
- B) Dolaylı Giderler:** Çeşitli hizmetlerin tüm grup içi şirketlere verilmesi halinde, hizmeti veren merkez tarafından katlanılan toplam hizmet maliyetinin, grup içindeki şirketlerin hizmetten faydalanma oranlarına göre dağıtılması gereklidir. Dağıtılan maliyet üzerine belli bir kar marjı konulabilir. Bu kar marjının **emsal kar marjı** olması gerekir.
- C) Ortakların Hissedarlıkları Dolayısıyla Meydana Gelen Masraflar (“Stewardship Expenses”):** Tamamiyle ortakların kendi faaliyetleri ile ilgil olan giderlerin diğer grup şirketlerine yansıtılması kabul edilemez. Bu tip giderler yansıtıldıkları takdirde “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak değerlendirilir. (Örn: ana şirketin hisse senedi basım masrafları, ana şirketin genel kurul toplantı masrafları vb..)

Grup İçi Hizmet Masraf Paylaşımı

Masraf Paylaşımında Kullanılabilecek Örnek Dağıtım Anahtarları

A) Doğrudan Giderler için: Personel zaman çizelgeleri

B) Dolaylı Giderler için:

- Genellikle satış rakamlarının toplam grup satışlarına oranına göre dağıtım yapılır.
- Hizmet çeşitlerine göre, masraflar veya personel sayısı da esas alınabilir.
- Hizmetlerin çeşitlerine göre en uygun anahtarı belirleyip ona göre dağıtım yapılmalıdır.

C) Gayr-i maddi hak kullanımları varsa masraf paylaşımı dışında ayrıca faturalanmalı ve bu işlemlere ilişkin TF politikası da ayrıca belirlenmelidir, zira gayr-i maddi hak kullanımı TF metodolojisi açısından tamamiyle farklı bir işlem olarak incelenir (bu husus, ayrıca Stopaj uygulaması açısından da önemlidir).

Grup İçi Hizmet - Masraf Paylaşımında Tavsiye Edilen Dökümantasyon

- Yazılı masraf Paylaşım Anlaşması (“Cost Sharing/Cost Contribution Agreement”)
- Masraf dağıtım anahtarları ile ilgili açıklamalar (hizmet türleri itibariyle)
- Hizmetleri veren ana merkezin fonksiyon analizi
- **Fayda Testi (Benefit Test):** Hangi hizmetlerden hangi grup şirketleri gerçek anlamda faydalanıyor? Verilen hizmetin ilgili grup şirketinin satışlarını ve karını artırıcı bir etki yaratması beklenir. Bu husus test edilmelidir.
- Masraf yansıtmada eklenen kar marjının emsal kar marjı olduğunu ispatlayan belge ve bilgiler.
- Hizmetlerin faturaları
- Ana merkezin verdiği hizmetlere ilişkin katlandığı masrafların bir bağımsız denetim şirketi tarafından denetlenip denetim raporunun hazırlanması.

TF Düzeltmeleri
KDV'ye Tabi
Olacak mı?



KVK Md. 13 / (6) Düzeltme Hükümü

*“Tamamen veya kısmen TF yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu Maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla **DAĞITILMIŞ KAR PAYI** veya dar mükellefler için **ANA MERKEZE AKTARILAN TUTAR** sayılır.”*

- TF düzeltmesinde bir mal teslimi veya hizmet ifası yoktur. Hasılat düzeltmesi değil, kar düzeltmesi sözkonusudur.
- KDV uygulaması açısından TF düzeltmesine açıktan satış muamelesi yapılması teknik olarak hatalıdır.
- Kar payı dağıtımı KDV'ye tabi değildir.

Mali İdare'nin Görüşü

- 1) Vergi İdaresi, örtülü olarak dağıtılan kazanç üzerinden KV tarhiyatı yanında emsal bedeli üzerinden ayrıca KDV tarhiyatı yapılması gerektiği görüşündedir. Ancak bu görüş bugüne kadar daha ziyade borç alıp verme işlemlerine ilişkin olarak ileri sürülerek uygulanmıştır. Yeni TF kuralları çerçevesinde, yıl sonunda TF politikasına uygunluk sağlamak için yapılan kar düzeltmelerinde KDV olup olmayacağı hususu tekrar değerlendirilmelidir.
- 2) Vergi İdaresinin yakın zamanda ilaç şirketlerine yazdığı bazı vergi inceleme raporlarında, Türkiye'deki şirketlere TTK Madde 324 çerçevesinde getirilen ve hukuken "Tamamlama Akçesi" olarak tanımlanan zarar telafi fonlarını bile KDV'ye tabi tutma eğiliminde olması, TF düzeltmelerini de KDV'ye tabi işlem olarak göreceği ihtimalini artırmıştır. Ancak bu görüşe katılmıyoruz. **Maalesef TF düzeltmeleri İdare tarafından hep "muvazaalı işlem" olarak addedildiği için KDV açısından yanlış değerlendirmeler yapılmaktadır. Halbuki benimsenen TF politikasına uyum sağlamak için yıl sonlarında veya belli dönemler itibariyle TF düzeltmeleri yapılması gerekmektedir.**
- 3) Şu ana kadar Vergi İdaresi tarafından TF düzeltmelerinin KDV'ye tabi olup olmayacağı yönünde kesin olarak verilmiş resmi yazılı bir görüş (mukteza v.b.) yoktur.

KDV Mevzuatındaki Emsal Bedel Tespiti ile TF Mevzuatındaki Emsal Bedel Tespiti Farklıdır!

- 1) TF mevzuatında KVK Madde 13 ve OECD TF rehberinde yer alan kural ve ilkeler çerçevesinde uluslararası uygulamalar da dikkate alınarak emsal bedel tespiti yapılmaktadır.
- 2) KDV açısından ise, KDV Kanunu Madde 27–(“Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti”) de belirtilen kurallar kullanılmaktadır.

KDVK Madde 27/3.

“Emsal bedel ve emsal ücreti V.U.K. Hükümlerine göre tespit olunur”.

KDV açısından, V.U.K. Madde 267 esas alınmak durumundadır. Halbuki TF mevzuatına göre emsal bedel, VUK Md. 267 değil, KVK Madde 13, ilgili TF Tebliği ve OECD TF Rehberindeki genel ilkeler çerçevesinde tespit edilmektedir.

KDV Mevzuatındaki Emsal Bedel Tespiti ile TF Mevzuatındaki Emsal Bedel Tespiti Farklıdır!

- 3) KDV mevzuatına göre VUK Md. 267'ye dayalı saptanan emsal bedel, KVK 13. maddesinde belirtilen TF yöntemleri kullanılarak belirlenmediği için TF incelemelerinde emsal bedel olarak kullanılamaz. Aynı şekilde, KVK Md. 13'e göre TF yöntemleri ile belirlenen emsal bedeli de KDV Kanunu Madde 27'de nasıl belirleneceği belirtilen emsal bedelinden farklı olacağı için KDV açısından kullanılamayacaktır.
- 4) Mevcut mevzuata göre; KDV tarhiyatına esas bedel TF uygulamasını düzenleyen KVK Madde 13'e göre değil, bir değerlendirme hükmü olan VUK Madde 267'ye göre tespit edilmek durumundadır.
- 5) Ancak, TF tarhiyatına esas alınan emsal bedelin tespitinde kullanılan TF yöntemi eğer VUK Madde 267'de belirtilen yöntemlerle uyuyorsa ancak o zaman TF açısından emsal bedeli KDV açısından da dikkate alınabilir.

Örnek TF Düzeltmesi – “True – Up”

TF Yöntemi: İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

Esas Alınan Kar Düzey Göstergesi = Net Maliyet Artı Marjı

Net Maliyet Artı Marjı = Faaliyet Karı / (Satışların Maliyeti + Faaliyet Giderleri)

Emsal Marj Aralığı = % 1.05 - % 6.16

Firmanın Uyguladığı Marj (TF Politikası) = % 5

	<u>Mevcut Durum</u>	<u>Gerekli TF Düzeltmesi (“True – up”)</u>	
Satışlar	1.000	- Mevcut Faaliyet Karı	80
Satışların Maliyeti	(700)	- Olması Gereken Faaliyet Karı	46
Brüt Kar	300	- TF Faaliyet Karı Düzeltmesi	34
Faaliyet Giderleri	(220)		
Faaliyet Karı	80	Debit Note Tutarı =	34 TL
Net Maliyet Artı Marjı	% 8.70	34TL KDV'ye tabi olacak mı? Gümrük mevzuatı?	

Dikkat: Hasılat veya gider kalemi değil, faaliyet karı düzeltiliyor/emsaline getiriliyor.

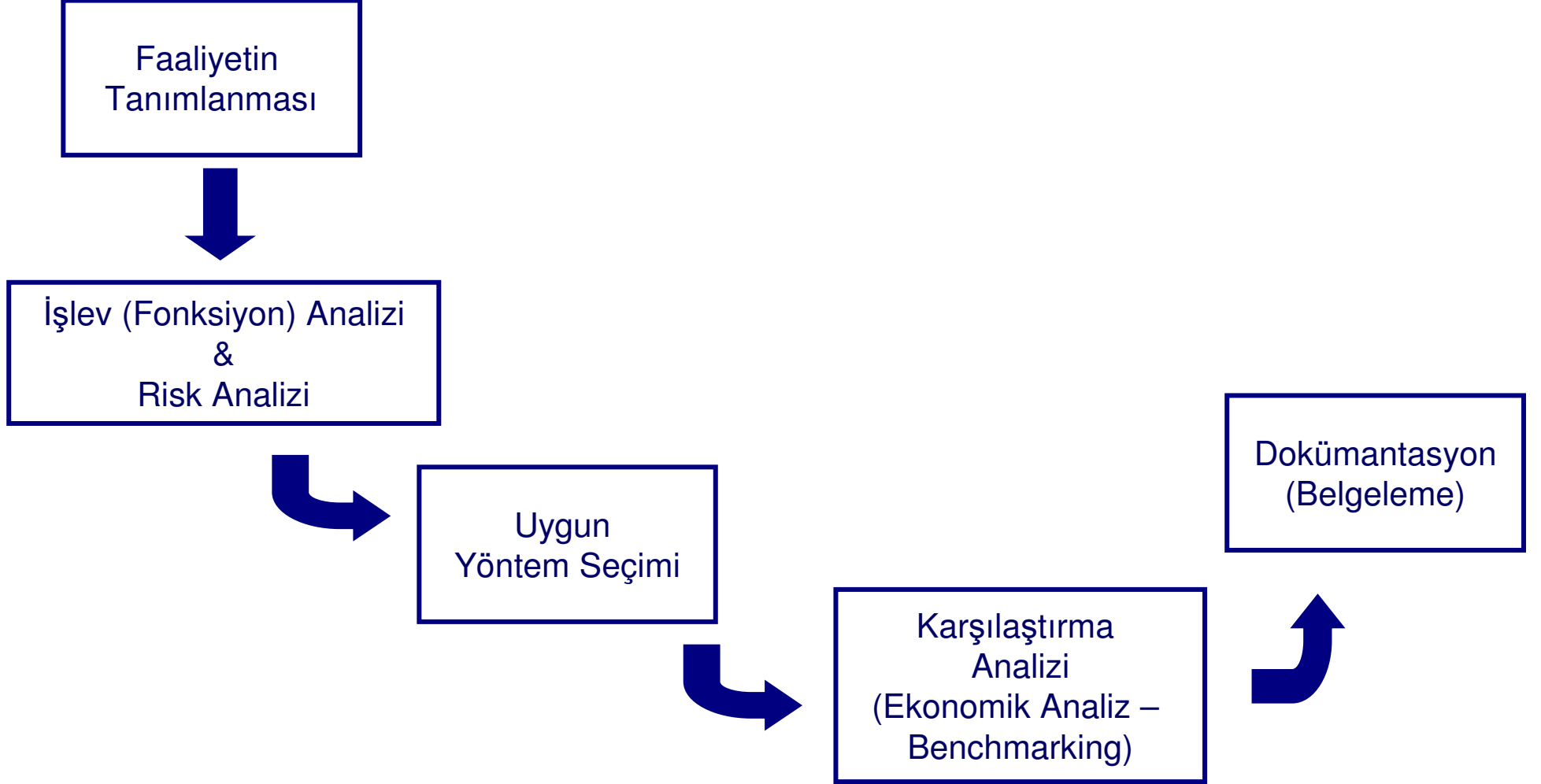
Yıllık TF Belgelendirme Raporu Hazırlama Süreci



Transfer Fiyatlandırması (TF) Raporu

- **Tipik bir TF raporu nasıl oluyor?**
 - TF belgelendirme raporları ilgili mükellef Kuruma ve ilişkili işlemlerin tip ve mahiyetlerine özeldir.
 - Şablon rapor kullanılamaz!
- **Tipik bir TF raporunun ana bölümleri:**
 - Giriş
 - Faaliyet Tanımı
 - Fonksiyon (ya da işlev) ve Risk Analizi
 - Transfer Fiyatlandırması Analizi (Ekonomik Analiz)
 - Sonuç
 - Rapora Ekler (1 no.'lu TF Tebliği – Bölüm 7.1)

TF Yıllık Rapor Hazırlanmasında Süreç



Örnek Yıllık TF Belgelendirme Raporu - İçerik

<u>I.</u>	<u>GİRİŞ</u>
<u>II.</u>	<u>FAALİYET TANIMI</u>
A.	<u>GENEL BİLGİLER</u>
B.	<u>ŞİRKET BİLGİLERİ</u>
C.	<u>ÜRÜNLER</u>
D.	<u>TEDARİKÇİLER</u>
E.	<u>MÜŞTERİLER</u>
F.	<u>FİYATLANDIRMA</u>
<u>III.</u>	<u>SEKTÖREL BİLGİLER</u>
A.	<u>XYZ SEKTÖRÜ</u>
B.	<u>PAZAR YAPISI VE REKABET DURUMU</u>
<u>IV.</u>	<u>İLİŞKİLİ KURULUŞLAR ARASI İŞLEMLER</u>
A.	<u>MAMUL ALIMLARI</u>
B.	<u>MASRAF YANSITMALARI</u>
<u>V.</u>	<u>İŞLEV ANALİZİ</u>
A.	<u>İŞLEVLER</u>
B.	<u>RİSKLER</u>
<u>VI.</u>	<u>TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZİ</u>
A.	<u>EMSALLERE UYGUNLUK PRENSİBİ VE UYGULAMASI</u>
B.	<u>GELENEKSEL İŞLEM YÖNTEMLERİ</u>
C.	<u>İŞLEME DAYALI KÂR YÖNTEMLERİ</u>
D.	<u>İŞLEMİN MAHİYETİNE EN UYGUN YÖNTEMİN SEÇİMİ</u>
E.	<u>İŞLEME DAYALI NET KÂR MARJİ YÖNTEMİNİN UYGULAMASI</u>
<u>VII.</u>	<u>SONUÇ</u>

Deloitte.

Dönem Sonu İşlemleri.

Gümrük ve Dış Ticaret Uygulamaları

Cahit Gökçelik

16 Ocak 2009

Swissotel the Bosphorus, İstanbul



Konu Başlıkları

- Debit Note/Credit Note Uygulamasının Gümrük Boyutu
- İstisnai Kıymetle Beyan
- 2009 İthalat Rejimi
- Onaylanmış Kişi Statüsü
- Gümrük Borçlarını Tecil ve Taksitlendirme İmkânı
- Dahilde İşleme İzin Belgeleri İçin Süre Uzatımı İmkânı
- Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği
- Ücretsiz Gümrük ve Dış Ticaret Check Up Programımız

Debit Note/Credit Note Uygulamasının Gümrük Boyutu

Debite ve Credit Note'lar, İthal Eşyası ile Alakalı İse Olayın Gümrük Boyutu vardır

Credit Note: İthal eşyası ile alakalı olarak satış ve ithalat sonrasında indirim uygulanması olarak tanımlanabilir.

Bu durum sözleşme hükümlerine göre önceden biliniyorsa gümrük idaresine **İstisnai Kıymet Yoluyla Beyan** yapılarak ödenmiş vergilerin iadesi mümkün hale gelebilir.

Debit Note: İthal eşyası ile alakalı olarak satış ve ithalat sonrasında ilave ödeme yapılması olarak tanımlanabilir.

Bu durum sözleşme hükümlerine göre önceden biliniyorsa gümrük idaresine **İstisnai Kıymet Yoluyla Beyan** yapılarak ödenmemiş vergilerin sonradan ödenmesi mümkün hale gelebilir.

Bu durum gümrük idaresince tespit edilirse, ödenmemiş vergilerin (KDV ve ÖTV de dahil olmak üzere) 3 katı ceza uygulaması gündeme gelir.

İstisnai Kıymetle Beyan

İthal eşyasının kıymet unsurlarına ithalat sonrasında ilave veya eksiltme yapılması gereken durumlar için istisnai kıymetle beyan yönetmi getirilmiştir.

- Gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken, ancak ihracatçı ve ithalatçı arasındaki sözleşme gereği söz konusu kıymet unsurları gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten sonra belli olacak eşya.
- Satış sözleşmesinde, fiyatın sonradan gözden geçirilmesini öngören hükümler içeren eşya.

İstisnai kıymet beyanlarında vergi tahakkuku mevcut belgelerde belirtilen kıymet esas alınarak yapılır. Gözden geçirilmiş kıymetin daha yüksek olması halinde ek vergi tahakkuku yapılır; Daha düşük olması halinde ise; fazla alınan vergiler iade edilir.

Eksik Kıymeti İdare Tespit Etmeden Bildirim

Noksan kıymetin eşyanın teslim edilmesinden sonraki aşamada yükümlüsünce bildirilmesi halinde yalnızca usulsüzlük yaptırımı uygulanarak eksik alınan vergiler tahsil edilir.

2009 İthalat Rejimi

2008 yılının 31 Aralık tarihli Mükerrer Resmi Gazetelerinde

- Gümrük Giriş Tarife Cetveli
- İthalat Rejim Kararı ve 23 İthalat Tebliği
- 20 İthalatta Standardizasyon Tebliği

yayımlanmıştır.

Firmaların ithal/ihraç ettikleri ürünler itibariyle yeni düzenlemeleri gözden geçirmelerinde yarar bulunmaktadır.

Standardizasyon Tebliğlerinde göze çarpan bir yenilik, Avrupa Birliği menşeli olmayan ürünlerin AB'de serbest dolaşımda bulunsa dahi Türkiye'ye ithalinde standardizasyon denetimine tabi tutulmasına başlanıyor olmasıdır.

Onaylanmış Kişi Statüsü

A Sınıfı Onaylanmış Kişi Statüsü kazanmak için sağlanması gerekenler:

- Bir önceki takvim yılı veya başvuru yılı içinde asgari 25 milyon FOB/ABD Doları tutarında fiili ihracat yapılmış olması,
- Bir önceki takvim yılı veya başvuru yılı içinde gerçekleştirilen ithalat ve ihracat toplamının asgari 100 milyon ABD Doları tutarında olması,

B Sınıfı Onaylanmış Kişi Statüsü kazanmak için sağlanması gerekenler:

- Bir önceki takvim yılı veya başvuru yılı içinde asgari 5 milyon FOB/ABD Doları tutarında fiili ihracat yapılmış olması,
- Bir önceki takvim yılı veya başvuru yılı içinde gerçekleştirilen ithalat ve ihracat toplamının asgari 20 milyon ABD Doları tutarında olması.

C Sınıfı Onaylanmış Kişi Statüsü kazanmak için sağlanması gerekenler:

- Bir önceki takvim yılı veya başvuru yılı içinde asgari 2 milyon FOB/ABD Doları tutarında fiili ihracat yapılmış olması,
- Bir önceki takvim yılı veya başvuru yılı içinde gerçekleştirilen ithalat ve ihracat toplamının asgari 8 milyon ABD Doları tutarında olması.

Gümrük Borçlarını Tecil ve Taksitlendirme İmkânı

06.01.2008 tarihli Gümrük Genel Tebliği ile gümrük idarelerinin tahsil ve takip ettiği Devlet borçları ile ilgili olarak süresi içinde ödenmemiş olanlarının yıllık %3 tecil faizi oranı ile ve 18 ay süresi ile tecil ve taksitlendirilmesine imkan sağlanmıştır.

Son başvuru tarihi **02.02.2009** mesai bitimine kadar

Dahilde İşleme İzin Belgeleri İçin Süre Uzatımı (İhracat 2008/15)

24.12.2008 tarihinden önce düzenlenmiş DİİB'leri için eksik ihracatın tamamlanması bakımından;

- Belge süresi sona erenler için 24.01.2009 tarihine kadar,
- Belge süresi sona ermemiş olanlar için sona ermesinden itibaren bir ay içinde

Başvurulması halinde, belge orjinal süresini aşmamak üzere 6 aya kadar ek süre verilecektir.

Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirliği

- **Özel antrepolara** her eşya giriş ve çıkış işleminin tespit edilmesi
- **Genel ve özel antrepodaki** stok kayıtlarının altışar aylık dönemlerle tespiti
- Genel ve özel antrepo başvuru dosyalarının ön incelemesine yönelik tespiti
- **Antreponun** devir işlemlerinin mevzuata uygunluğunun tespiti.
- **Onaylanmış ihracatçı** veya ihracatçı tarafından düzenlenen A.TR ve ihracat eşyanın tercihli menşeyini gösteren EUR.1 dolaşım sertifikalarını altı aylık dönemler itibariyle kontrolünü ve ilgili mevzuata uygunluğunun tespiti
- **Onaylanmış ihracatçı** yetkisi başvurusuna konu eşyaların menşeyinin tespiti
- **Geçici ithalat** kapsamında giren eşyanın süre uzatımları için tespit işlemi
- **Dahilde işleme** izni kapsamında süre uzatımına ilişkin talepler için tespit işlemi
- **Nihai kullanım** rejimine konu eşya için öngörülen tespit işlemleri
- **Tam muafiyet** ile geçici ithalat kapsamında getirilen özel nitelikli eşyadan üretilen mamullerin ihracatının tespit edilmesi
- **Gümrük kontrolü altında işleme** rejiminde ibra işlemine ilişkin tespit

Ücretsiz Gümrük ve Dış Ticaret Check Up Programımız

Gümrük ve Dış Ticaret İşlemleriyle ilgili olarak;

- Sorun yaşıyorsanız,
- İşlemlerinizin doğru yapıldığından şüphe duyuyorsanız,
- İşlemlerinizi geciktirdiğini düşündüğünüz prosedürler var ise,
- Cevabını bulamadığınız sorularınız var ise,
- Yeni uygulamalar bakımından uzman görüşüne ihtiyaç duyuyorsanız,

Tam Günlük ve Teşhis Amaçlı ücretsiz Check Up Programı için randevu alabilirsiniz.

Deloitte.

Dönem Sonu İşlemleri.

Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması

Ahmet Cangöz

16 Ocak 2009

Swissotel the Bosphorus, İstanbul



Kavram

- Kontrol Edilen Yabancı Kurum (Controlled Foreign Company – CFC) kavramı, transfer fiyatlaması ve örtülü sermaye kavramları gibi, bir başka vergi güvenlik önlemini ifade etmektedir. Ve bu rejimi benimseyen ülkelerin sayısı her geçen yıl artmaktadır.
- Bu vergi güvenlik mekanizmasının esas amacı, bir ülkede yerleşik olan kişi ve kurumların vergi oranının daha düşük olan diğer ülkelerde şirketler kurarak ya da satın alarak ödeyecekleri vergiyi azaltmalarını veya ertelemelerini önlemektir.
- Diğer vergi güvenlik önlemleri gibi CFC rejimi de Maliye idareleri açısından dikkatle kullanılması gereken bir araçtır. Adil, açık ve basit kurallar konulması uygulamada başarının temel koşuludur.
- Türkiye CFC kurallarını yeni kurumlar vergisi kanunu ile koyarak 2006 yılından itibaren bu rejimi Türk vergi sistemine dahil etmiştir.

Türkiye’de CFC

- Kurumlar vergisi mevzuatımızda iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, iştirakin kâr dağıtımını yapmasına bağılı olarak vergilendirilmektedir.
- Türkiye’de kurumların diğere tam mükellef kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır. Yurtt dışındaki kurumlardan elde edilen iştirak kazançları için bu olanaktan ancak belli koşulların yerine getirilmesi halinde yararlanılmaktadır.
- CFC mekanizması ile, belli nitelikteki yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak kârları, fiilen dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.

Mevzuat

- Mevzuatımızda kontrol edilen yabancı kurum kavramı, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin, kar payı veya oy kullanma hakkının %50'sine sahip olarak kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerini ifade etmektedir.
- “Kontrol Edilen Yabancı Kurum” kriterleri Kurumlar Vergisi Kanunumuzda ve ilgili tebliğinde açıklanmıştır.
 - **5520 sayılı KVK'nun 7.maddesi**
 - Yürürlük; 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006
 - **1 No.lu KVK Genel Tebliği'nin 7. Bölümü**
 - **193 sayılı GVK'nun 75/2. maddesinin 2. paragrafı**
 - Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007

CFC Kriterleri

- Yurt dışı iştirak tarafından elde edilen kazancın temettü olarak dağıtılmasa bile Türkiye'deki tam mükellefin kazancına eklenerek vergilendirilebilmesi için aşağıda belirtilen 4 kriterin tamamının birlikte gerçekleşmesi gerekir.
 - Kontrol Unsuru
 - Pasif Nitelikli Gelir
 - Avantajlı Vergi Yükü
 - Asgari Gayrisafi Hasılat Tutarı
- **Yurt dışındaki iştirakin elde ettiği kazancının niteliği ve tutarı bu kriterlerin tamamını karşılamıyor ise bu kazanç CFC kazancı sayılamaz ve Türkiye'de vergilendirilemez**

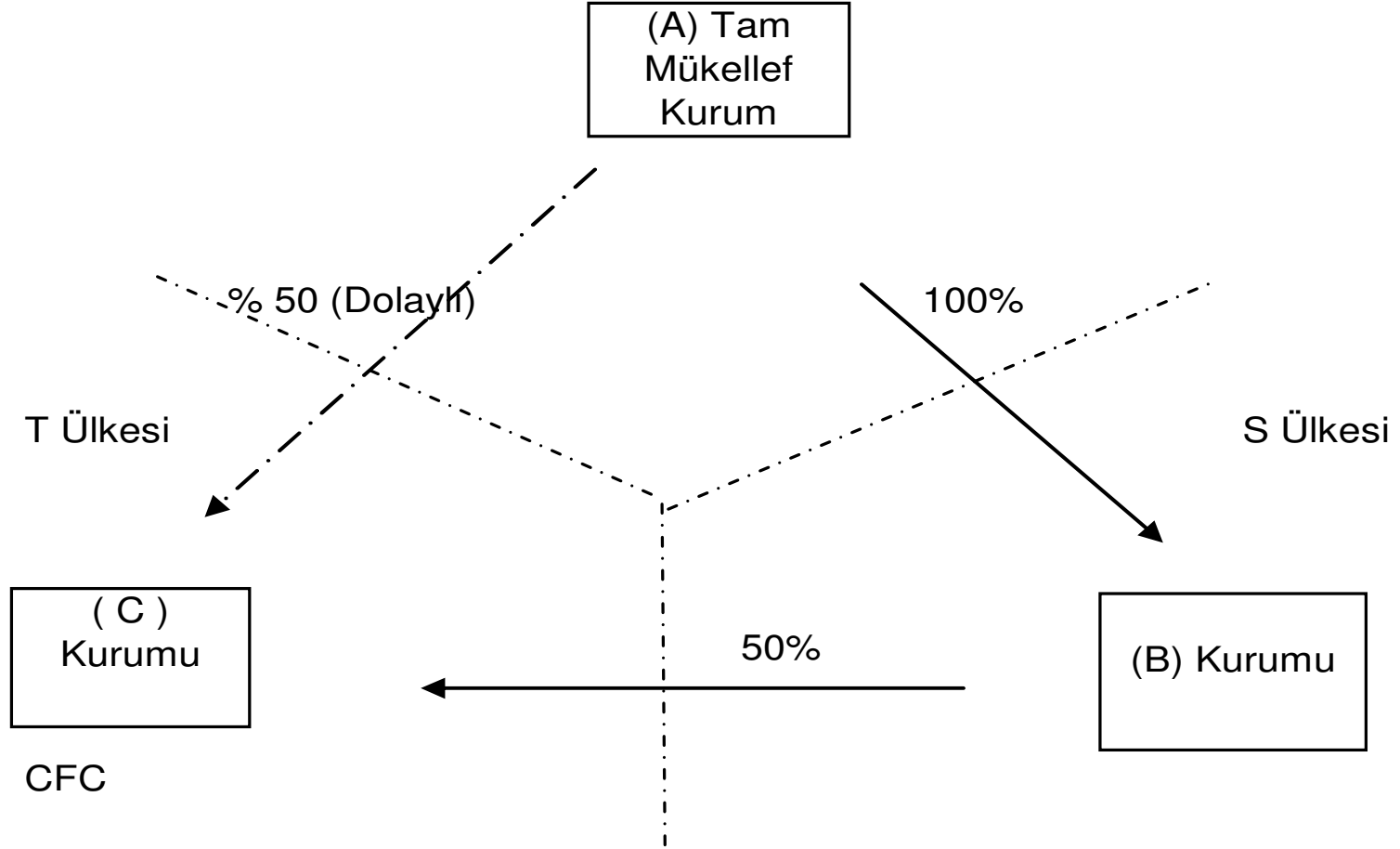
CFC Kriterleri

Yasal Dayanak	Konu		Eşit (=) Büyük(>) Küçük(<)	Yüzde / Tutar
KVK 7/1	Kontrol Oranı (İştirakteki)	Sermaye Kar Payı Oy Kullanma Hakkı	=, >	% 50
KVK 7/1-a	Pasif Nitelikli Gelirlerin TOplam Hasıllata Oranı		=, >	% 25
KVK 7/1-b	KEYK bilanço karı üzerindeki efektif vergi yükü		<	% 10
KVK 7/1-c	KEYK Toplam Gayri Safi Hasıllatı		>	100.000,00 YTL

1. Kontrol Unsuru

- Kontrol edilen yabancı kurum kavramı; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir.
- Maddede sözü edilen “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri ile yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaşılıp, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak kapsam dışına çıkılması engellenmektedir.

1. Kontrol Unsuru



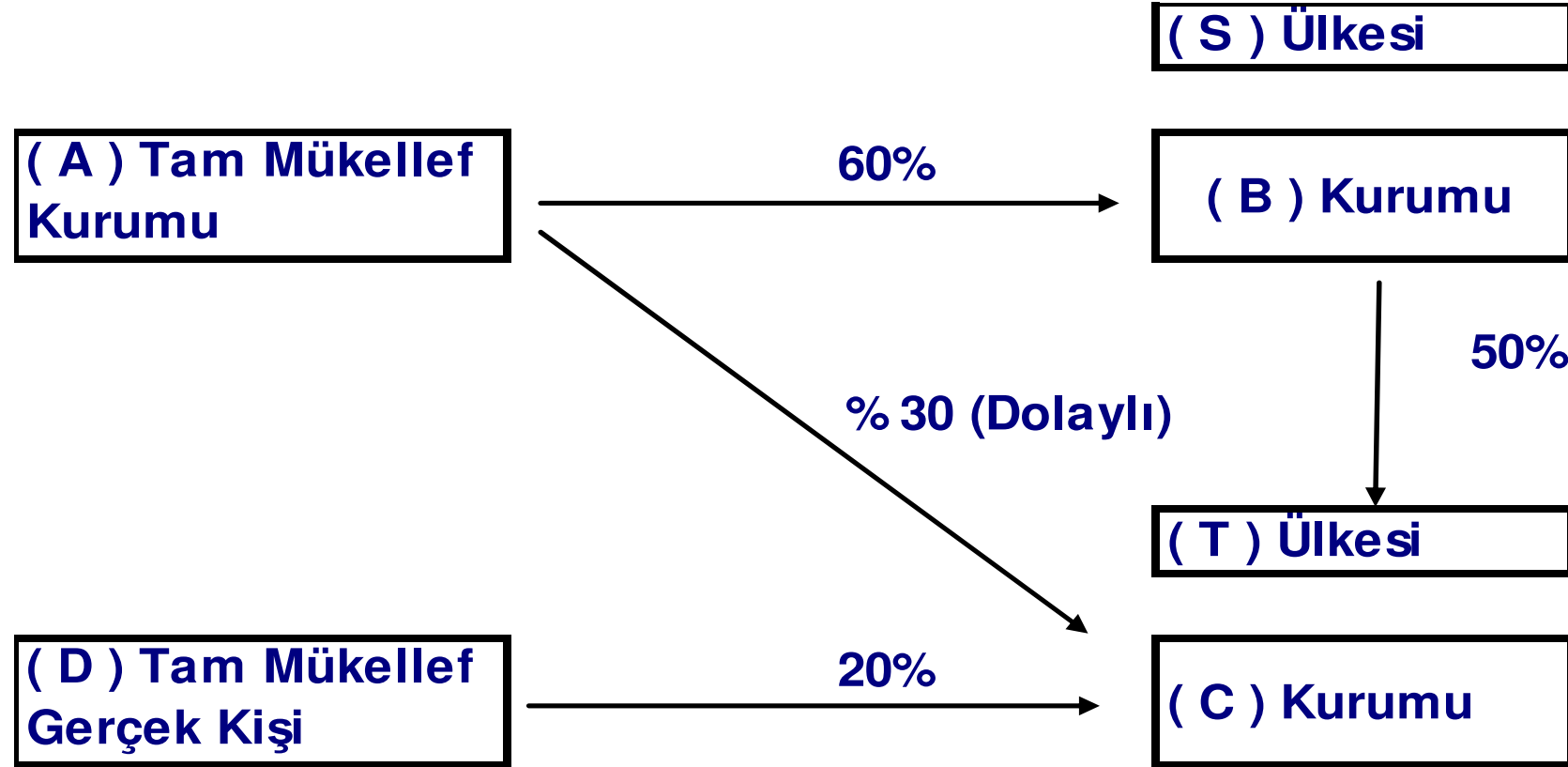
1. Kontrol Unsuru

- Türkiye'de tam mükellef olan (A) kurumu, (S) ülkesinde kurulu (B) kurumunun sermayesine %100 oranında iştirak etmektedir.
- (B) kurumu ise, (T) ülkesinde kurulu (C) kurumunun %50 hissesine iştirak etmekte olup, (A) kurumunun (C) kuruma iştirak oranı dolaylı olarak ($\%100 * \%50 =$) %50 hesaplanmaktadır.
- Bu durumda (C) kurumu diğer şartların da gerçekleşmesi halinde CFC olarak değerlendirilecektir.

1. Kontrol Unsuru

- Örneğin, Türkiye’de tam mükellef olan (A) kurumu, (S) ülkesinde kurulu (B) kurumunun sermayesine %60 oranında iştirak etmektedir.
- (T) ülkesinde kurulu (C) kurumunun ise %50 hissesi (B) kurumuna aittir. (C) kurumunun %20 hissesi ise yine Türkiye’de tam mükellef olan gerçek kişi (D) ye aittir.
- Bu durumda, (A) kurumu, (C) kurumuna dolaylı olarak ($\%60 \times \%50$) %30 oranında iştirak etmektedir.
- Gerçek kişi (D) nin de (C) kurumuna doğrudan %20 oranında iştirak ettiği dikkate alındığında, (A) kurumu ve gerçek kişi (D) nin, (C) kurumuna toplam iştirak oranı %50 olduğundan (C) kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.

1. Kontrol Unsuru



1. Kontrol Unsuru

- Örnekte (D) gerçek kişinin ilişkili kişi olup olmasının kontrol edilen yabancı kurum uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.
- Örnekte (A) ile (C) arasındaki ilişki dolaylı, (A) ile (D) arasındaki ilişki ise ayrı ayrı yada birlikte kavramı içerisinde değerlendirilmelidir.
- Kontrol edilen yabancı kurum tespiti yapılırken dolaylı iştirak ilişkisinin bir kaç kademeli olması halinde en sondaki iştirake kadar ortaklık ilişkileri dikkate alınacaktır. Yani ilişki kişi olmasa bile, (D) gerçek kişinin payı %50 lik oranın tespitinde dikkate alınacaktır. (D) Gerçek kişisinden haberdar olmanız gerekmektedir.
- Muvazaalı durumlar hariç yurt dışına yatırım yapan herkesin yatırım yaptığı şirketin ortaklık ve iştirak yapısından haberdar olması gerekmektedir.

1. Kontrol Unsuru

- Yurt dışındaki bir kurumun kontrol edilen yabancı kurum sayılabilmesi için bu kurumun sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sinin doğrudan veya dolaylı olarak, ayrı ayrı ya da birlikte tam mükellef gerçek kişi ve kurumlara ait olması gerekmektedir.
- **Burada sadece ortaklık payı ile yetinilmemiş olup, kar payı alma hakkı, oy kullanma hakkı gibi haklar da kontrol oranının tespitinde dikkate alınacaktır.**
- **Yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde; kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınacaktır.** (vergilemede ise, hesap dönemi sonundaki sermaye oranına isabet eden kazanç Türkiye'de vergilenecektir.)

1. Kontrol Unsuru

- Yurt dışı iştirake ilişkin iştirak hisselerinin tamamının, hesap döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmaksızın elden çıkartılmış olması halinde ilgili yurt dışı iştirak hakkında madde hükümleri uygulanmayacaktır. **(iştirak oranı %50 ve ya üstü iken yıl sonunda sıfıra düşmesi)** Muvazaa hükümlerinin Borçlar Kanunu ve VUK nun 3. maddesi çerçevesinde değerlendirileceği açıktır.
- Anılan kontrol oranının sağlandığı yurt dışı iştiraklerin, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında “Kontrol edilen yabancı kurum” olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla kontrol edilen yurt dışı iştiraklerin kurum kazançlarının, dağıtılsın veya dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için, aşağıdaki diğer şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

2. Pasif Nitelikli Gelir

- **Yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması;**
 - Yurt dışı iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının %25 veya fazlasının pasif nitelikli gelirlerden oluşması gerekmektedir.
 - Pasif nitelikli gelirler, yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki
 - faiz,
 - kâr payı,
 - kira,
 - lisans ücreti,
 - menkul kıymet satış geliri
 - gibi gelirlerden oluşmaktadır.

2. Pasif Nitelikli Gelir

- Yurt dışı iştirakin faaliyeti ile orantılı olmayan sermaye, organizasyon ve eleman istisdamı suretiyle elde edilen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler de pasif nitelikli gelir sayılacaktır. Burada, pasif nitelikli faaliyetlerin ticari, zirai ve mesleki faaliyetlere büründürölmesi engellenmeye çalışılsa da orantının ne olduğu belirtilmediğinden yoruma açıktır. Kazancın ticari veya mesleki olup olmadığı Türk vergi mevzuatına göre belirlenmelidir.

2. Pasif Nitelikli Gelir

Örneğin, yurt dışı iştirakin toplam 100 birim olan gayrisafi hasılatının bileşimi aşağıdaki gibi olsun;

- Ticari kazanç 30 birim
- Kâr payı 10 birim
- Faiz 50 birim
- Menkul kıymet alım satım kazancı 10 birim

2. Pasif Nitelikli Gelir

- Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin (Kâr payı + faiz + menkul kıymet alım satım kazancı) toplam gayrisafi hasıllara oranı $(70/100=)$ %70 olduğundan kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen şart sağlanmış olacaktır.
- Kontrol edilen yabancı kurumun pasif nitelikli gayrisafi hasıllarının niteliğinin belirlenmesinde, söz konusu şirketin iştiraklerinden elde edeceği kâr paylarının pasif nitelikli gelir vasfı değişmeyeceğinden, kontrol edilen yabancı kurumun iştiraklerinin aktif ticari faaliyetle uğraşmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. **(CFC nin kar payı elde etmesi durumu)**

3. Avantajlı Vergi Yüğü

Yurt dışı iştirakin taşınması gereken vergi yüğü;

- Yurt dışında kurulu iştirakin kurum kazancının %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yüğü taşınması gerekmektedir.
- Vergi yüğü Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilecektir. Anılan hüküm uyarınca vergi yüğü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. **(vergi/dağıtılabilir kurum kazancı+vergi)**
- Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem karından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler dağıtılabilir karın bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatına göre ayrılması zorunlu olan yedek akçelerde dağıtılabilir kar olarak vergilenecektir. Diğer taraftan KKEG fiilen yapılmış olup, dağıtılması mümkün olmadığından dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

3. Avantajlı Vergi Yüğü

- Örneğın, yurt dışı iştirakin ticari bilançosuna göre oluşan kurum kazancının 90 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutarın 10 birim olması durumunda, vergiye tabi kazanç 100 birim olacaktır. Bu kazancın yarısının vergiden istisna edilmiş olması ve ilgili ülkedeki kurumlar vergisi oranının da %15 olması halinde, hesaplanacak kurumlar vergisi ($100/2 \times \%15=$) 7,5 birim olacaktır. Bu verginin, dağıtılabılır kazanç ($90-7,5=$) 82,5 birim ile hesaplanan kurumlar vergisinin (7,5 birim) toplamı olan 90 birime oranlanması sonucunda ($7,5/90$) vergi yükü %8,33 olacaktır. KKEG dikkat edilirse dağıtılabılır kazançta eklenmemiőtir. Yani oran $7.5/100$ olarak hesaplanmamıőtır.

3. Avantajlı Vergi Yüğü

- Bu durumda, her ne kadar ilgili ÷lke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı %15 olsa da gerçek vergi yüğü %8,33 olduğundan, iştirak edilen şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi için gerekli olan %10'dan az vergi yüğü taşınması şartı gerçekleşmiş olacaktır.
- Yurt dışındaki iştirakin kazançları içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazançta istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.
- Örnek: Yurt dışı iştirakin ilgili ÷lkedeki kurum kazancı 150.000 birim, istisna kazancı 100.000 birim ise bu ÷lkedeki vergiye tabi matrah 50.000 birim olacaktır. Bu matrah üzerinden %10 oranında 5.000 birim vergi tahakkuk ettiği varsayıldığında, bu kazanç üzerindeki vergi yüğü $(5.000/150.000)$ %3,33 olacaktır.

3. Avantajlı Vergi Yüğü

- 150.000 birim kazancı olan kurumun, ilgili yılda uygulanacak istisna kazancının bulunmaması ancak, 100.000 birim geçmiş yıl zararının bulunması durumunda tahakkuk eden vergi yine 50.000 birim matrah üzerinden 5.000 birim olacak, ancak bu durumda vergi yükü (5.000/50.000) %10 olacaktır. Görüleceğı üzere, geçmiş yıl zararları vergi yükü oranının tespitinde lehe olarak dikkate alınmıştır. **(istisnalar aleyhte)**
- Vergi yükü hesaplanırken kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediğı veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye'ye transferinde ödenen vergilerin bu hesaplamağa dahil edilmemesi gerekmektedir.

3. Avantajlı Vergi Yüğü

- Kurum Kazancı 90 birim
- KKEG 10 birim
- Bu tutarın 50 birimlik bölümünün vergiden istisna edilmiş olması ve ilgili ülkedeki KV oranının da %15 olması halinde, hesaplanacak KV $[(100-50)*\%15]$ 7,5 birim olacaktır. Bu kurumun vergiden istisna edilmiş 50 birimlik kazancı üzerinden %5 oranında (2,5 birim) vergi kesintisi yapılmıştır. Hesaplanan KV ve vergi kesintisinin toplamının $(7,5+2,5=10)$, dağıtılabılır kazanç $(90-10=80)$ ve hesaplanan KV (10) nin toplamına oranı $(10/90=)$ sonucunda vergi yükü %11,1 olacaktır. Görüleceğı üzere, istisna kazançlar üzerinden yapılan tevkifat da veri yükü hesabında dikkate alınmıştır.

3. Avantajlı Vergi Yüğü

Görüleceği üzere, dağıtılabılır kurum kazancının vergi yükünün tespitinde;

- KKEG lehte (dağıtılabılır kurum kazancının tespitinde düşölür)
- Geçmiş yıl zararları lehte, (dağıtılabılır kurum kazancının tespitinde düşölür)
- İstisnalar aleyhte, (dağıtılabılır kurum kazancının tespitinde düşölmez)
- Yedek Akçeler aleyhte (dağıtılabılır kurum kazancının tespitinde düşölmez)

dikkate alınacak olup, bu şartlar tebliğle getirilmiş şartlardır. (tali şartlar)

4. Asgari Gayrisafi Hasılat Tutarı

Yurt dışı iştirakin asgari gayrisafi hasılat tutarı;

- Yurt dışındaki iştirakin Kurumlar Vergisi Kanununun uygulamasında “kontrol edilen yabancı kurum” olarak değerlendirilebilmesi için ilgili yıldaki gayrisafi hasılat tutarının 100.000 YTL karşılığı yabancı paranın üzerinde olması gerekmektedir. İlgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatı bu toplam hasılatın altında kalan iŐtirakler, diğer tüm koŐullar bulunsa dahi kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmeyecektir.
- Yurt dışındaki iştirakin hasılatının YTL karŐılıęının tespitinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kuru esas alınacaktır.

CFC Kazancının Beyanı

Tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahına dahil edilecek kontrol edilen yabancı kurum kazancı;

- **Madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten istisnalar düşülmeden önceki vergi öncesi kurum kazançları olacaktır.**
- Kontrol edilen yabancı kurumun geçmiş yıl zararları nedeniyle dağıtılabılır kârının olmaması durumunda Türkiye’de vergilendirilecek bir kazançtan söz edilemeyecektir.
- Yurt dışı iştiraktan elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı dikkate alınacaktır.
- **Kontrol oranının belirlenmesinde dönem içindeki en yüksek iştirak oranı dikkate alınırken, yurt dışı iştiraktan elde edilen kazancın hesaplanmasında ilgili hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı dikkate alınacaktır.**

CFC Kazancının Beyanı

- Kontrol edilen yabancı kurumun kârının sermayeye eklenmesi durumunda da söz konusu kazanç madde hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir. **(sermayeye ekleme bir kaçınma yolu olarak kullanılamıyor)**
- Tam mükellef kurumlar ile birlikte tam mükellef gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kuruma ortak olmaları halinde, gerçek kişilerin elinde bulunan hisse senetleri de yurt dışında kurulu şirketin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde dikkate alınacaktır. Bununla birlikte; söz konusu gerçek kişilerin kontrol edilen yabancı kurum üzerinden elde edecekleri kazançlar, bu madde kapsamında değerlendirilmeyecek, sadece tam mükellef kurum tarafından elde edilen kazançlar bu madde kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Gerçek kişiler ise GVK ndaki değişikliğe göre (MSİ-kar payı olarak) vergilenecektir.

CFC Kazancının Beyanı

- Kontrol edilen yabancı kurum şartlarının gerçekleşmesi halinde yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, söz konusu iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahlarına hisseleri oranında dahil edilecektir. Kontrol edilen yabancı kurumun ilgili ülkede oniki ayı kapsayan bir hesap döneminin bulunmaması halinde, yurt dışındaki şirketin hesap dönemi takvim olarak dikkate alınacaktır. **(Örneğin hesap dönemi 15 aydan oluşursa bu 15 ay bir takvim yılı olarak dikkate alınıp, 15. ayın sonuna göre işlem yapılacaktır. Özel hesap dönemleri de aynı şekilde)**
- **Öte yandan, kontrol edilen yabancı kurumun zararlarının söz konusu kuruma iştirak eden tam mükellef kurumların kazançlarının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmamaktadır.**
- Örneğin, yurt dışındaki (CFC) şirketinin 20/5/2007 tarihi itibarıyla ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir: **(dönem içerisindeki en yüksek oran)**

<u>Ortak</u>	<u>Ortaklık payı</u>
Tam mükellef gerçek kişi (A)	%40
Tam mükellef kurum (B)	%25
Dar mükellef gerçek kişi (C)	%35

CFC Kazancının Beyanı

- Anılan şirketin bulunduğu ülkede 1 Temmuz - 30 Haziran hesap dönemi kullanmaktadır. Şirketin hesap dönemi sonu itibarıyla kurum kazancı 200.000 ABD Doları olup, bu kazanç üzerinden bulunduğu ülkede ödemiş olduğu kurumlar vergisi ise 10.000 ABD Dolarıdır. Şirketin gayrisafi hasılatının tamamı pasif nitelikli gelirlere oluşmaktadır.
- Buna göre, tam mükellef gerçek kişi (A)'nın elinde bulunan %40'lık ortaklık payı ile tam mükellef kurum (B)'nin %25'lik ortaklık payı, CFC şirketinin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı hususunda birlikte değerlendirilecek olup, tam mükellef gerçek kişi (A) ile tam mükellef kurum (B)'nin CFC şirketine toplam iştirak oranı 20/5/2007 itibarıyla %65 (%50 üstü) olduğundan CFC şirketinin 1/7/2006-30/6/2007 hesap dönemi için kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.
- 30 Haziran 2007 tarihi (hesap döneminin kapandığı tarih) itibarıyla tam mükellef kurum (B)'nin aktifinde söz konusu CFC hisselerinin %5'i bulunmaktadır. (%25 ten %5 e düşmüş)
- CFC şirketinin tabi olduğu hesap döneminin kapandığı 30/6/2007 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (B)'nin aktifinde, anılan şirketin %5 hissesi olduğundan, bu tarih itibarıyla şirketin kazancının %5'i dağıtılsın veya dağıtılmasın tam mükellef kurum (B) tarafından elde edilmiş sayılacaktır.

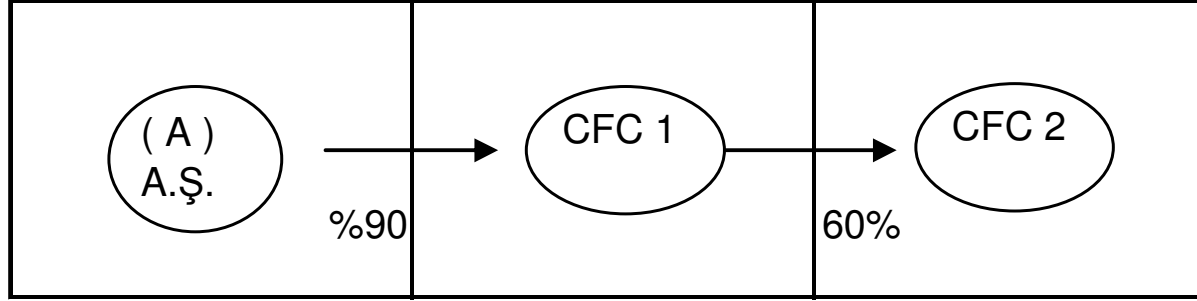
CFC Kazancının Beyanı

- Bu oran dahilinde hesaplanan ($200.000 \times \%5 =$) 10.000 ABD Doları, tam mükellef kurum (B) tarafından 30/6/2007 tarihi itibarıyla elde edilmiş kâr sayılacak ve ikinci geçici vergilendirme döneminin vergi matrahına dahil edilecektir. Söz konusu kazançta isabet eden [yurt dışı iştirakin faaliyette bulunduğu ülkede ödenmiş olan ($10.000 \times \%5 =$) 500 ABD Doları] vergi, Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinin beşinci fıkrasında yer alan hükümler çerçevesinde geçici vergi dönemi dahil Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. (10.000 Doların iştirak oranına isabet eden kısmı)
- 30/06/2007 tarihinde bu oran %5 değilde %0 olsaydı, muvazalı olup olmamasına göre vergileme değişecek, elden çıkarma muvazalı gerçekleşti ise, Türkiye’de vergilendirilecek oran %5 değil, 20.05.2007 deki %25 olabilecektir.
- Tam mükellef kurumların dolaylı iştirak ettiği kontrol edilen yabancı kurum kazançları da doğrudan iştirak ettiği yabancı kurum kazançları gibi tespit edilecektir. Türkiye’de kurulu tam mükellef bir kurumun doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği birden fazla CFC niteliğinde iştiraki olabilmektedir.

Geçici Vergi Hesabında Dikkate Alınır mı?

- Yukarıda yer alan örnek tebliğden alınmış olup, örnekte CFC kazancının geçici vergi dönemlerinde de dikkate alınacağı ve dolayısıyla geçici vergi matrahına dahil edileceği belirtilmiştir. Ancak kanun maddesinde ise, “kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir” denilmekte olup, buradan anlaşılan CFC kazançlarının geçici vergi hesabında dikkate alınmayacağıdır. (Bu husus tartışmalıdır)

Dolaylı İştirakin Durumu



- Örneğe göre, (A) A.Ş. nin iştirak ettiği her iki şirket de diğer şartların gerçekleşmesi durumunda CFC sayılacak ve her iki şirketin kazancı da Türkiye’de vergiye tabi tutulacaktır. (CFC 2) ile dolaylı iştirak oranı %54 olup, kontrol oranı gerçekleşmiştir.

Dolaylı İştirakin Durumu

- (CFC 1) aynı zamanda (CFC 2) nin de Kontrol Ettiği Kurum olup, eğer (CFC 1) in ülkesinde de Kontrol Edilen Kurum Kazancı uygulaması gündemde ise, (CFC 2) nin kazancı, hem (CFC1) ülkesinde hem de Türkiye’de vergilenecektir. Her iki şirketin kazancının da Türkiye’de vergiye tabi tutulmasından sonra, şirketler arasında kâr dağıtımı olması durumunda (Örneğin CFC 2’nin CFC 1’e kâr dağıtması durumunda); daha önce vergilenen CFC 2 kârının CFC 1 kârı olarak tekrar Türkiye’de vergiye tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

CFC Tarafından Ödenen Vergilerin Türkiye’de Mahsubu

İştirakin yurt dışında ödediği vergilerin mahsubu;

- Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesine göre, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.
- Bu hüküm mükerrer vergilemenin önlenmesi için getirilmiş olup, aynı maddeye göre; hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek yurtdışı vergilerin hiç bir surette yurtdışında elde edilen kazançlara KV oranının uygulanması suretiyle bulunacak tutardan fazla olamayacaktır. Bu kuralın CFC uygulaması içinde geçerli olması gerekmektedir. (yani mahsup edilebilecek yurt dışı vergilerin tutarı,yurt dışından getirilen kazançlara %20 oranının uygulanması ile bulunacak tutarı aşamayacaktır.)
- Ancak, kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, söz konusu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

CFC Tarafından Ödenen Vergilerin Türkiye’de Mahsubu

- Örneğin, (A) ülkesinde kurulu CFC Şirketinin kazancının Türkiye’de kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak vergilendirilmekte ve anılan şirketin kâr payı gelirleri dışında herhangi bir geliri bulunmamaktadır. Söz konusu CFC şirketinin iştiraki durumundaki Malta’da bulunan (Y) Şirketinden elde etmiş olduğu 100.000 ABD Doları kâr payı üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılmış ve 90.000 ABD Doları CFC’ye aktarılmıştır. CFC bu kazanç üzerinden (A) ülkesinde %5 oranında kurumlar vergisi ödemiş bulunmaktadır.
- Buna göre, CFC’nin Türkiye’de kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilecek kazancının 90.000 ABD Doları, bu kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek yurt dışında ödenen verginin ise $(90.000 * \%5 =)$ 4.500 ABD Doları **(Türkiye’de vergilendirilecek kazançta isabet eden vergi)** olarak dikkate alınması gerekmektedir. Malta da ödenen vergi indirim konusu yapılamamaktadır.

CFC Tarafından Ödenen Vergilerin Türkiye’de Mahsubu

- Maddeye göre yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum kazancı kapsamında Türkiye’de vergilendirilmiş kazancının, yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması halinde elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye’de vergilendirilmiş kısmı ayrıca vergilendirilmeyecektir.
- Ancak, daha sonraki yıllarda, kontrol edilen yabancı kurumun Türkiye’de vergiye tabi tutulmuş kazancından daha fazla kâr payı dağıtılması halinde, aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. (örneğin geçmiş yıl karları)

CFC ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Kontrol edilen yabancı kurum müessesesinin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları karşısındaki durumu;

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kontrol edilen yabancı kurum müessesesinin uygulanmasına engel oluşturmamaktadır. Ancak, söz konusu anlaşmalardaki kâr payı gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin hükümler kontrol edilen yabancı kurum müessesesinin uygulanmasında dikkate alınması gerekmektedir.
- Türkiye'de yerleşik bir şirketin yurt dışında bulunan bir şirkete iştirak etmesi dolayısıyla elde edeceği kâr payları Anlaşmaların "Temettüleri" e ve "Çifte Vergilemenin Önlenmesi" ne ilişkin madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Off-shore CFC'nin Durumu

- Yine KVK nun 34. maddesi uyarınca, CFC kurumlara yapılan ödemeler üzerinden KVK 30/7 uyarınca yapılan kesintiler (vergi cennetleri) bu şirketin Türkiye'de beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak KV nden mahsup edilebilecektir. (Vergi cennetlerinde kurulu CFC ler için geçerlidir)
- Ancak bu tutar CFC kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden KV ni aşamayacaktır.
- Bu durumda, vergi cennetinde mukim olması nedeniyle kendisine ödeme anında %30 tevkifat yapılan kurumun kazancının, aynı zamanda bu kurumun kontrol edilen yabancı kurum olması nedeniyle Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması; aynı kazanç üzerinden çifte vergilendirme yapılması manasına gelmektedir.

Soru / cevap



Deloitte.