

Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması

VERGİ

Dr. Metin Duran
Ortak, Vergi

İstanbul
8 Ocak 2008

Transfer Fiyatlandırması Nedir?

- **Transfer Fiyatlandırması:** malların hizmetlerin ya da gayri maddi hakların ilişkili kişiler arasında el değiştirmesinde uygulanan fiyat olarak tanımlanabilir.

Transfer Fiyatlandırmasının Uluslararası Alanda Uygulanması (1)

- Transfer fiyatlandırması genellikle uluslar arası ticarete ilişkili şirketlerin aralarında yaptıkları alışverişlerde gündeme geldiğinden birden fazla ülkeyi ilgilendiren bir konudur.
- Ancak Türkiye’de Kurumlar Vergisi Kanunu ilişkili şirketler arasındaki alışverişlerde ülke içi ya da uluslar arası ayrımı yapmamıştır.

Transfer Fiyatlandırmasının Uluslar arası Alanda Uygulanması (2)

- Ülkelerin transfer fiyatlandırmasını uygulamaması durumunda büyük bir çifte vergilendirme riski doğabilir.
- Transfer fiyatlandırması OECD forumu kanalıyla uluslar arası alanda tanınması,
- OECD transfer fiyatlandırmasını ilk olarak model vergi anlaşması ile tanımıştır.

Emsallere Uygunluk Prensiplerinin Gelişimi

- OECD'nin transfer fiyatlandırması bakışı emsallere uygunluk ilkesine dayanmaktadır.
- Emsallere uygunluk ilkesi OECD model anlaşmasının 7'nci maddesindeki faaliyet karı ve 9'ncü maddedeki ilişkili şirket kavramlarında yer almaktadır.

5520 sayılı Kanuna Göre TRANSFER FİYATLANDIRMASI

5520 Sayılı KVK'na Göre Tanımlar

Transfer Fiyatlandırması:

- Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.

İşlemlerin Kapsamı:

- **Mal ve hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilen işlemler:**
 - Alım,
 - satım,
 - imalat ve inşaat işlemleri,
 - kiralama ve kiraya verme işlemleri,
 - ödünç para alınması ve verilmesi,
 - ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İlişkili Kişi

- İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder.
- Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.
- Vergi Cennetleri:
 - Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Emsallere Uygunluk İlkesi

- Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.
- Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır.
- Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.

Karşılaştırılabilirlik Analizi

- Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.
- Mal veya hizmetlerin nitelikleri,
- İşlev analizi
- Ekonomik Koşullar
- İş stratejileri

TF Uygulanacak Yöntemler

- Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:
- En iyi yöntem
- Yöntemler arasında hiyerarşi
 - Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,
 - Maliyet Artı Yöntemi,
 - Yeniden Satış Yöntemi
 - Kar Bölüşüm Yöntemi
 - İşleme Dayalı Net Kar Yöntemi
 - Diğer Yöntem

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi:

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method) (CUP):
- Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (CUP):

- **Prensip olarak bu en iyi yöntemdir.**
 - Şirketiniz aynı malları, aynı piyasada ilişkisiz şirketlerle ticaretini yapar,
 - Ya da; Aynı piyasada ve piyasanın aynı seviyesinde, aynı malların ticaretini yapan bir şirket vardır, ve bu şirketin uyguladığı fiyatları kendi şirketinize uygularsınız.
 - Karşılaştırılabilir fiyatları ilişkili şirketlerle olan ticaretinize uygularsınız.

Maliyet Artı Yöntemi (Cost Plus Method-CPLM) :

- *Maliyet artı yöntemi (Cost Plus Method- CPLM):*
 - Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.
 - Bu yöntemin yaygın olarak kullanıldığı alanlar:
 - Grup içi alışverişleri bulunan üretim şirketleri,
 - Grup şirketlerine temel hizmetleri sağlayan hizmet işletmeleri,
 - Deniz aşırı ülkelerde küçük şubeler şeklinde çalışan gruplar,

Maliyet Artı Yönteminin Zorlukları

- **Maliyetler İstikrarsız olabilir**
- **Faaliyetler özü itibariyle karmaşık ve riskli olabilir- bu durumda ticari olarak bir tarafın diğer tarafın maliyetine katlanması normal olmayabilir.**
- **Kötü Yönetim- Genel olarak ilişkili şirketin kötü yönetilmesinin maliyetinin size yansıtılmasını istemezsiniz.**
- **Masraf dağıtımı grup içi anlaşmalarla çarpıtılmış olabilir.**

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi:

- Yeniden satış fiyatı yöntemi:
- Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.
- Bu yöntem daha çok dağıtımla uğraşan şirketlerin analizinde kullanılır

Diğer Yöntemler

- Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.
 - İşlemsel Kar Yöntemleri: (Transactional Profit Methods)
 - Kar Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method)
 - İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi (Transactional Net Margin Method)

Kar Bölüşüm Yöntemi

- Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

- Kâr bölüşüm yönteminin uygulanmasında aşağıdaki faktörler dikkate alınır:
- Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
- Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,
- İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler

İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi (TNMM-CPM)

- İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir

APA (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları)

- Peşin fiyat anlaşmaları – peşin fiyat sözleşmeleri olarak da adlandırılmaktadır.
- İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşılarak belirlenebilir.
- Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı mükellefler 1.1.2008 diğer kurumlar vergisi mükellefleri ise 1.1.2009 tarihinden itibaren peşin fiyat anlaşması yapmak için başvuru yapabilirler.

Belgelendirme

- **KVK madde 13/3:**
- **Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.**
- **Belgelerin İçeriği**
- **Belgelerin İbrazi**
- **Belgelemeye ilişkin olarak uygulamanın nasıl olacak.**

Yıllık Belgelendirme

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir takvim yılı içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak “**TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM**”u doldurmaları ve yıllık beyanname ekinde bağlı bulunulan vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Yıllık Belgelendirme (2)

- **Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu:**
- **Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.**

Yıllık Belgelendirme (3)

- **Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi;**
- **Gelir vergisi mükellefleri de ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlere ilişkin olarak aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekmektedir.**

Yıllık Belgelendirme (4)

- Kurumun faaliyetlerinin tanımı ve organizasyon yapısı, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkileri,
- Kurumun fonksiyonları ve sahip olduğu riskleri içeren tüm bilgiler,
- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ve fatura bilgileri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

Yıllık Belgelendirme (5)

- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.
- İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur

Transfer Fiyatlarının Emsallere Uygun Olmaması

- Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.
- Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir.
- Düzeltme yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.
- Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri (1)

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.
- Düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri (2)

- Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kâr payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir.
- Düzeltme yapılabilmesi için ilgili tutarın örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu tutar ödendikten sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellefin bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekmektedir.

Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması:

- Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, 13 üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır

Gayri Maddi Haklar

- **Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.**

Gayri Maddi Haklar (2)

- Bir gayri maddi hakkın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir
- Ancak karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunamadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür.

Grup İçi Hizmetler

- Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir.
- 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.
- Tebliğe göre grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi”nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir.

Cezai Yaptırımlar

- Türk vergi mevzuatı ilişkili kişilerle olan alışverişlerde emsallere uygun olmayan fiyat uygulanması halinde farklı bir ceza öngörmemiştir.
- Dokümantasyona ilişkin hükümlere uyulmaması
- VUK' da yer Alan Genel Ceza Hükümleri,
- Vergi Ziyai Cezası
- Usulsüzlük Cezaları



İletişim Bilgileri

Dr. Metin Duran

Ortak, Vergi

+90 212 317 74 50

metinduran@kpmg.com

www.kpmg.com.tr

www.kpmgvergi.com

Transfer Fiyatlandırmasının Gümrük İşlemlerine Yansıması

VERGİ

Dr. Mehmet Yıldırım
Direktör, Vergi

İstanbul
8 Ocak 2008

Gümrükte Transfer Fiyatlandırması

- **Gümrük mevzuatımızda transfer fiyatlandırması:**

Dış ticarete konu mal hareketinde alıcı ve satıcı konumunda olan kişiler arasındaki ilişki ve bu ilişkinin gümrük kıymetine yansımaları çerçevesinde ele alınmıştır.

- **Maliyenin yaklaşımından farkı:**

Transfer fiyatlandırma, doğrudan verginin matrahını küçültmeye yönelik örtülü kazanç dağıtım yaklaşımındaki Maliyenin makro bakış açısından farklı olarak, Gümrükte, işlem başına ithalden alınan verginin matrahını küçültülmesi olarak ele alınmıştır.

- **Benzerliği:**

Ancak her iki idarenin de aradığı nokta; ilişkili kişilerle yapılan ticarete uygulanan fiyat veya bedellerin, aynı koşullarda ilişkisiz kişilerle yapılan ticarete uygulanan fiyat veya bedellere uygun olmasına dayanmaktadır. Bunun için de çeşitli yöntem, hesap ve belgelendirme mekanizması öngörülmektedir. Genel hatlarıyla hesaplama yöntemleri benzerlik taşımaktadır.

Gümrükte Transfer Fiyatlandırması

- **4458 sayılı Gümrük Kanununun 24 maddesinde;**

ithal eşyasının gümrük kıymeti: eşyanın satış bedelidir.

Satış bedelinin ise, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan bir satışta, gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra, alıcının ithal eşyası için satıcı veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemeler toplamıdır.

- **Satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi için, alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin bulunmaması gerekir.**

- **Burada iki hususun altının çizilmesi gerekir.**

- Birincisi gümrük mevzuatına göre hangi durumların bir ilişkinin/münasebetin varlığı olarak kabul edildiği,
- ikincisi ise ilişkinin fiyata yansımından ne anlaşılması gerektiğidir.

Alıcı İle Satıcı Arasında Bir İlişkiden:



İlişkinin Varlığı Halinde Gümrük Uygulaması

1. Her ithalatta: **İthal Eşyasına Ait Gümrük Kıymet Bildirimi** doldurulur. Burada münasebetin olup olmadığı, varsa fiyatı etkileyip etkilemediği, emsal kıymetlerden birine yakın olup olmadığına deklere edilir.
2. Gümrük mevzuatımız, satıcı ile alıcı arasındaki ilişkinin varlığını satış bedelinin reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden olarak görmemiştir. Bu beyanla ilişkinin varlığını öğrenen gümrük idaresi, satış sözleşmesini, kendi veri bankasındaki emsal/referans kıymetleri de göz önünde bulundurarak satışa ilişkin koşulları inceler, **ilişkinin fiyatı etkilemediği sonucuna varılırsa faturalanan satış bedeli kabul edilir.**

İlişkinin Varlığı Halinde Gümrük Uygulaması-II

1. Gümrük idaresi yazılı olarak beyan sahibine bildirerek **15 günlük cevap hakkı verir.**
2. Bu durumda **ithalatçı:**
beyan edilen faturadaki satış bedelinin aynı veya yakın tarihte gerçekleşen:
 - Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan aynı veya benzer eşyanın birbiriyle hiçbir ilişkisi bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasındaki satış bedelinden,
 - Aynı veya benzer eşyanın indirgeme yöntemi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymetinden,
 - Aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymetinden,
birine çok yakın olduğunu ispatlaması gerekmektedir.
- Bu noktada, ithalatçı, son düzenlemeler çerçevesinde vergi dairesi için hazırladığı raporu, fiyatın emsallere uygun olduğuna gümrük idaresini ikna etmede kullanabilir.

Gümrük İdaresi İkna Olmazsa

- Bu kıyaslamada, gümrük idaresi izahı yetersiz görürse ithal eşyasının kıymetinin belirlenmesinde satış bedeli yöntemi terk edilerek, mevzuatta öngörülen diğer kıymet tespit yöntemlerine geçilir.

Bunlar:

- Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi,
 - Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi,
 - İndirgeme yöntemi,
 - Hesaplanmış kıymet yöntemi,
 - Son yöntem
- Eşyanın gümrük kıymetinin tespitine yönelik bu yöntemler sırasıyla uygulanmak durumundadır

TF Kapsamında Yıl Sonunda Yapılan Ödemeler

- Firma transfer fiyatlandırmasını dönemsel veya yıl sonuna doğru royalti-lisans ödemesi veya hasıllattan pay verme şeklinde, gümrük kıymetine ilavesi gereken ödeme şeklinde yapıyorsa:

Bu durumda:

- gümrük kıymetine ilave edilmesi gereken bu tür royalti & lisans veya hasıllattan pay verme gibi ödemelerin miktarı, çoğunlukla mal gümrükten çekilip, satıldıktan veya kullanıma sunulduktan sonra belli olmaktadır.
- Veya fiyatın sonradan gözden geçirilmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Bu iki durumda da, alıcı ile satıcı arasında yapılacak satış sözleşmesinde açıkça belirtilmesi gerekir.

TF Kapsamında Yıl Sonunda Yapılan Ödemeler-II

1. Gümrük idaresine, **basitleştirilmiş kıymet usulünden** yararlanmak üzere başvurulur. Sözleşmenin örneği ve onaylı çevirisi gümrüğe verilir.
2. **Vergi tahakkuku mevcut belgelerde** belirtilen kıymet üzerinden hesaplanır.
3. **Tamamlayıcı Beyan, eksik kıymet unsurlarının mahiyet ve tutar itibariyle gerçekleştiği ayı takip eden ayın ilk üç günü** içinde verilir.
4. Gözden geçirilmiş kıymetin daha yüksek olması halinde **ek vergi tahakkuku** yapılır ve isabet eden vergilerinin de aynı süre içinde ödenmesi gerekir.
5. Daha düşük olması halinde ise, farka isabet eden kıymetin iade alındığının belgelenmesi halinde **iade işlemi** yapılır.

Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar

Firma, dönem veya yıl sonunda royalti veya hasılatтан pay verme şeklinde yaptığı ödemelerde, KDV'yi 2 no.lu beyannameyle vergi dairesine yatırdığı durumlarda, gümrüğe karşı sorumluluğu devam etmekte midir? Cezaya muhatap kalabilir mi?

1. Eğer eşya Gümrük Vergisine tabi ise tartışmasız tamamlayıcı beyannamenin verilmesi ve isabet eden vergilerin ödenmesi gerekir.
2. Eğer sadece KDV'ye tabi ise bu durumda ne yapılması gerekir.
 - İdarenin ve denetim elemanlarının bu konudaki yaklaşımı; daha sonra ödense dahi royalti&lisans ödemelerinin ithal anındaki eşya kıymetinin bir parçası olduğu, dolayısıyla konuya eşya kıymetinin noksan beyan edilmesi çerçevesinde bakıldığı; KDV nin başka kanalla ödeniyor olmasının gümrük kıymetinin noksan beyan edildiği gerçeğini değiştirmeyeceğinden, gümrük mevzuatı çerçevesinde KDV'nin ve para cezalarının tahsil edilmesi gerektiği yönündedir.

Uygulamanın Gerekçesi

Gümrük mevzuatımıza göre yükümlülükler gümrük beyannamesinin tescil edilmesiyle başlamaktadır. Bu yükümlülük:

- Ticaret politikası önlemlerine tabi olmak,
 - Mevzuatın aradığı işlem ve formalitelerin yerine getirmek.
 - İthalden alınan vergi ve resimleri ödemektir.
- Dolayısıyla bunlardan birinin eksik yapılması, devletin vergi kaybı olmasa dahi ithalatçının gümrük yükümlülüğünü tam olarak yerine getirdiği kabul edilmemekte, ceza işlemleri uygulanmaktadır.
 - Buna göre de Gümrük kanununun 234 ncü maddesine göre eksik ödenen KDV'den ayrı olarak 3 kat para cezası istenecektir. Bilindiği gibi gümrük cezalarında, eylemde bulunanların kasıtlı olup olmadıkları aranmamaktadır.

Yapılması Gereken

Gümrük idaresinin ve denetim elemanlarının yaklaşımı ve uygulaması farklı olsa da, bizim düşüncemiz bu konuda boşluk olduğu yönündedir.

Bu nedenle firmaların bu tür cezalarla muhatap kalmaması için olayın başında;

- Sözleşmenin hazırlanması noktasında anlaşma şartlarının mevzuata uygun olarak oluşturulması,
- İthal aşamasında basitleştirilmiş kıymet beyanından yararlanılması,
- Süresi içerisinde tamamlayıcı kıymet beyanının yapılması ve bu süre içerisinde KDV ve diğer vergilerin ödenmesi,
- bu noktalarda profesyonel destek alınması mevzuata aykırı düşmeyi önleyecektir.



İletişim bilgileri

Dr. Mehmet Yıldırım

Direktör, Vergi

+90 212 317 74 50

myildirim@kpmg.com

www.kpmg.com.tr

www.kpmgvergi.com

Dönem Sonu İşlemleri

VERGİ

Servet Özkök
Direktör, Vergi

İstanbul
8 Ocak 2008

Envanter Çıkarmak

Bilanço günündeki

- Mevcutları,
- Alacakları,
- Borçları;

Saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek
Suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı
Olarak tespit etmektir.

Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.

- Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.
- Tespit, mükelleflerce VUK'nunda yer alan değerleme ölçüleri kullanılarak yapılan değerlendirme işlemi,
- Takdir ise, mutad değerlendirme ölçüleri kullanılarak değerlendirme yapılamadığı takdirde idare tarafından yapılan işlemdir.

Değerleme Ölçüleri

- ✓ Maliyet Bedeli
- ✓ Borsa Rayici
- ✓ Tasarruf Değeri
- ✓ Mukayyet Değeri
- ✓ İtibari Değer
- ✓ Vergi Değeri
- ✓ Rayiç Bedel
- ✓ Emsal Bedeli Ve Ücreti

Vadeli Mevduatların İşlemiş Faizlerine İsbet Eden Stopajlar

- ✓ 2002/2 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi İç Genelgesi;
“.....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 edilmiş olan verginin, beyannameye ithal edilen gelire isbet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.”

Reeskont (VUK 281-285)

- ✓ Senede bağlı alacak ve borçlar (poliçe ve bono) reeskont işlemine tabi tutulabilmektedir.
- ✓ Reeskont işlemi ihtiyaridir.
- ✓ Banka, banker ve sigorta şirketlerinin, senede bağlı olsun olmasının vadesi gelmemiş tüm alacak ve borçlarını reeskont işlemine tabi tutmaları gerekmektedir.
- ✓ Alacak senetlerini reeskonta tabi tutanlar, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar (VUK 285).
- ✓ Geçici vergi döneminde reeskont yapılması, müteakip geçici vergi dönemlerinde veya yıllık kazancın hesaplanmasında reeskont yapılmasını zorunlu kılmamaktadır (GVK GT 217).

Reeskont Uygulaması

- ✓ Kısmi reeskont işlemi yapılamaz.
- ✓ Hatır senetleri için reeskont hesaplanamaz.
- ✓ Vadeli çekler için reeskont hesaplanamaz.
- ✓ Yıllara sari inşaat dolayısıyla alınan senetler için reeskont hesaplanamaz.
- ✓ Vadesi olan senetsiz alacak ve borçlar için reeskont hesaplanamaz.
- ✓ Vadesi olmayan senetler için reeskont hesaplanmaz.
- ✓ Bankalara teminata verilen senetler reeskonta tabi tutulabilir (MBÖ).
- ✓ KDV tutarını da içeren senet bedelinin toplam bedel üzerinden reeskonta tabi tutulması mümkündür (MBÖ).
- ✓ Müşterilerden alınan avans niteliğindeki senetler şirket portföyünde olsalar da bu senetlerin reeskonta tabi tutulması mümkün değildir (1993/1 sayılı VUK İç Genelgesi).

Reeskont Oranı ve Yöntemi

- ✓ Reeskont işleminde mükelleflerin, senetlerin üzerinde yazılı faiz oranını kullanmaları gerekmektedir.
- ✓ Ancak senedin üzerinde faiz oranı bulunmaması durumunda, YTL cinsinde senetlerde TC Merkez Bankasının kısa vadeli avans işlemlerinde uyguladığı faiz oranı (yıllık % 27), yabancı para cinsinden senetlerde Londra bankalar arası faiz oranı (LIBOR) kullanılmalıdır.
- ✓ Banka, banker ve sigorta şirketleri reeskont hesaplamaları sırasında, Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddini veya muamelelerinde uyguladıkları faiz oranını kullanmaları gerekmektedir.

Stoklar (VUK 274)

Emtia maliyet bedeliyle değerlenir.

Stok Değerleme Yöntemleri;

- ✓ Spesifik (fiili) Maliyet
- ✓ Ortalama Maliyet
- ✓ Son Giren İlk Çıkar (LIFO)
- ✓ İlk Giren İlk Çıkar (FIFO)

4008 sayılı Kanunla uygulanmasına izin verilen LIFO yöntemi 5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Satın Alınan Emtiada Maliyet Bedeli

- ✓ Emtianın satın alma bedeli (İthalatta CIF Bedeli)
- ✓ Emtianın işyerine getirilmesi için yapılan nakliye ve sigorta giderleri,
- ✓ İthalatta gümrük vergisi, diğer vergi, resim ve harçlar,
- ✓ Gümrük komisyonu, ekspertiz giderleri ve malın çekilmesi için yapılan diğer giderler,
- ✓ Akreditifler için bankalara ödenen faiz, komisyon ve diğer giderler,
- ✓ İthalat teminatları için yapılan giderler,
- ✓ Limanda yapılan giderler ve antrepo giderleri
- ✓ Satın alma komisyonları,

Özellikli Konular

GİDERİN TÜRÜ	STOKLARA ALINDIĞI TARİHE KADAR	STOKLARA ALINDIĞI TARİHTEN SONRA
KREDİ FAİZLERİ VE KOMİSYONLAR	İhtiyari	İhtiyari
KUR FARKLARI	Maliyet	İhtiyari

Özellikli Konular

- ✓ Alış İskontoları, malın alımı sırasında peşin veya büyük miktarlarda alımı özendirmek amacıyla verildiğinden, doğrudan satın alınan malın maliyetinden düşülmek suretiyle dikkate alınmalıdır.
- ✓ Alınan primler, işletmenin yıl içindeki performansının değerlendirilmesi sonucu verildiği ve doğrudan satın alınan mal maliyeti ile ilişkisi kurulamadığı için doğrudan gelir olarak dikkate alınmalıdır.

Özellikli Konular

- ✓ Çalınan malların vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkün değildir.
- ✓ Çalınan malların alış sırasında ödenen katma değer vergisinin, diğer mal satışlarından hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi mümkün değildir.
- ✓ Son kullanım tarihi dolan ürünler, doğrudan gider yazılamaz. Emsal bedelle takdir komisyonu tarafından değerlendirilmesi gerekir (MBÖ).
- ✓ Zayi olan mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen KDV indirilemeyecektir. Bu mallara ilişkin vergi indirilmişse değerlemenin yapıldığı dönemde düzeltilmesi gerekmektedir.
- ✓ Belli bir ekonomik değeri olan imalat artıkları emsal bedelle değerlendirilir.

Stok Sayım Farkları

- ✓ Stok sayım fazlalıkları ve noksanlıkları birbiriyle netleştirilemezler.
- ✓ Stok sayım işlemi sonunda ortaya çıkan sayım fazlalıklarının gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir.
- ✓ Stok sayım noksanları mali karın tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.
- ✓ Stok sayım noksanlarının emsal bedel ile işletmeden çekiş olarak değerlendirilmesi ve emsal bedel üzerinden KDV'nin hesaplanarak, stok sayım noksanının olduğu döneme ilişkin KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Fireler

- ✓ Emtianın üretim, taşınma ve depolama vb. İşlemlere tabi tutulması aşamasında fiziken yok olması veya kullanılamaz olması durumundan kaynaklanan fireler işletme için gider niteliğindedir.
- ✓ Firelerin ekonomik ve teknik icaplara uygun olması gerekir.
- ✓ Ticaret ve Sanayi Odaları tarafından belirlenen fire oranının gerçekleşen fire oranı ile kıyaslanması gerekmektedir.

Değeri Düşen Mallar (VUK 278)

- ✓ Yangın, deprem, su basması gibi doğal bir afet,
- ✓ Ticari faaliyetin normal akışı içinde bozulma, çürüme, çatlama, kırılma, paslanma gibi haller,
sonucunda iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile;
- ✓ Maliyetlerin hesaplanması mutat olmayan hurdalar, döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar,
emsal bedelle değerlenir.

Emsal Bedel (VUK 267)

- ✓ Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedel sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.
 - Birinci Sıra (Ortalama fiyat esası)
 - İkinci Sıra (Maliyet bedeli esası)
 - Üçüncü Sıra (Takdir esası)

Emsal Bedel Tespiti

Tabii afetler neticesinde bir deęer dūřuklūęu meydana geldięinde;

1- Meydana gelen olaya ilişkin kanıtlar ortadan kalkmadan mahkeme, itfaiye veya benzeri makamlardan olayın tespit ettirilmesi,

2- Tespit belgesi ile beraber olayın meydana geldiği dōnem içinde bağlı olunan vergi dairesine başvurularak değer tespit ettirilmesi,

gerekmektedir.

ęürūme, kırılma, ęatlama, paslanmak gibi nedenlerle deęeri dūřen mallar ięin takdir komisyonunun takdir kararı yeterlidir.

Karşılıklar (VUK 288)

Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.

Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur.

Karşılıklar

- Vergi Usul Kanunu'nun ... 288. maddesi, sınırsız bir şekilde karşılık ayrılmasına ve ayrılan karşılıkların gider yazılmasına imkân vermemektedir. Söz konusu maddede karşılıklarla ilgili genel bir tanım yapılmış, mali kârın tespitinde dikkate alınacak karşılığın ayrılabilceği haller hakkında ise Vergi Usul Kanunu'nda sabit kıymetler, alacak ve sermaye için, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sigorta şirketleri için, Bankalar Kanunu'nda bankalar için özel hükümler yer almıştır. Üstelik bu maddeye istinaden karşılık ayrılabilmesi için ortaya çıkan ve olması beklenen bir borcun bulunması ve bu borcunda ilgili döneme ait bir gider (zarar) niteliği taşıması gerekmektedir (1998 yılında alınmış Bakanlık Onayı).

Karşılıklar

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 288 inci maddesinde karşılıkların genel olarak tanımı yapılmış olup, sadece bu maddeye dayanarak karşılık ayrılmasına olanak bulunmamaktadır. Çeşitli vergi kanunlarında, ayrılacak karşılıklar tek tek sayılmıştır. Dolayısıyla, doğması muhtemel herhangi bir zarar nedeniyle karşılık ayrılabilmesi için mutlaka bir kanun hükmüne ihtiyaç vardır. Kaldı ki, Kanun maddesinde hasıl olan veya husulü beklenen "zarar"lardan bahsedilmiş olup, garanti kapsamında yapılacak tamir, bakım ve değiştirme giderleri zarar kapsamına girmemektedir. Ayrıca garantili olarak satılan mallar için ileride ne tür ve ne miktarda bir gider yapılacağı belli olmadığı gibi, henüz tahakkuk etmiş bir giderden de bahsetmek mümkün değildir (Danıştay 4. Daire K. 1999/2238, E.1999/730).

Dönemsellik ve Tahakkuk Esası

- ✓ Bir gider unsurunun ilgili dönem kazancının tespitinde olumsuz unsur olarak dikkate alınabilmesi için bu giderin de ilgili döneme ait olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile ilgili hesap döneminde yazılacak giderlerin o dönemin gelirlerinin sağlanması ile doğrudan ilgili olması gerekmektedir.
- ✓ Tahakkuk, gelirin ve giderin mahiyetinin ve miktarının kesinleşmesi ve kişiselleşmesiyle birlikte, hukuken istenebilir duruma gelmeyi sağlayan işlemin ve olayın gerçekleşmesidir. Mahiyeti ve tutarı itibarıyla kesinleşme, taraflar arasında mevcut ticari ilişkide edinimlerin eksiksiz yerine getirilmesi suretiyle karşılıklı mutabakatla belirlenen bedele hak kazanılması ve bu bedelin belirginleşerek kesinleşmesini ifade eder (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı).

İkramiyelerin Gider Yazılacağı Dönem

- ✓ Kurum personeline ödenen temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibariyle ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler içinde geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabidir (KV GT 1).

Ciro Primi

Dönemsellik ilkesi gereğince ciro primleri ait olduğu dönemin gelir ve giderlerine intikal ettirilmelidir.

Ciro primlerine ilişkin fatura izleyen dönem düzenleniyorsa, söz konusu tutarlar tahakkuk ettirilerek ait oldukları yıllarla ilişkilendirilmelidir.

Genellikle yıl sonu itibariyle hesaplanan ve hesaplanması zaman alan ciro primlerine ilişkin faturaların yıl kapandıktan sonraki tarihlerde düzenlenmesi dolayısıyla belgeleme yeni yılda gerçekleşmektedir. Belgeleme yeni yılda olmakla birlikte, elde eden yönünden hasılat, sağlayan yönünden gider kapanan yıla ait olduğundan, gelir ve gider hesaplanarak ait olduğu yılda gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Şüpheli Alacaklar (VUK 323)

- ✓ Sadece ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili alacaklar
- ✓ Bilanço esasına göre defter tutanlar ayırabilir.
- ✓ Alacağın tahsili şüpheli hale gelmelidir.
 - ✓ Dava veya icra safhasında bulunmalıdır.
 - ✓ Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olması veya dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olmalıdır.
 - ✓ Teminatsız olmalı veya teminat yetersiz olmalıdır.

Özellikli Durumlar

- ✓ Katma değer vergisini de içeren alacaklarda alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve KDV nin beyan edilmesi koşulu ile katma değer vergisi dahil bedel üzerinden karşılık ayrılabilir (VUK GT 334).
- ✓ Avans mahiyetindeki alacaklar için karşılık ayrılamaz.
- ✓ Hatır senetleri için karşılık ayrılamaz.
- ✓ İşletmeye ait paranın çalınması veya gasp edilmesi durumunda bir alacak söz konusu olmadığından karşılık ayrılması da mümkün değildir.
- ✓ Hacizli mal ya da alınan teminat mektubu paraya çevrilmemiş olsa dahi bu kısım için karşılık ayrılamaz.
- ✓ Döviz endeksli veya döviz cinsinden olan şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasına karar verilmesi halinde, bu alacağa bağlı olarak ortaya çıkan kur farkları da şüpheli alacak kabul edilerek karşılık ayrılır.

Değersiz Alacaklar (VUK 322)

- ✓ Alacağın tahsil imkanı kalmadığının kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya dayanması gerekir.
 - ✓ Konkordato ve alacağı ortadan kaldıran sulh anlaşması (noter onaylı)
 - ✓ Aciz vesikası
 - ✓ Alacaktan vazgeçildiğine dair mahkeme tutanak ve kararları
 - ✓ Borçlunun yurt dışına çıktığına, geri dönmeyeceğine ilişkin resmi belgeler (vatandaşlıktan çıkarılma)
 - ✓ Borçlunun borcunu ödemeyeceğine ilişkin resmi belgeler
- ✓ Alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekir.

Özellikli Konular

- ✓ Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için hukuki yolların tüketilmiş olması gerekir.
- ✓ Borçlunun iflas etmiş olması tek başına değersiz alacak yazmak için yeterli değildir.
- ✓ Değersiz alacaklar daha sonra tahsil edilirse tahsil edildiği yıl gelir yazılır.
- ✓ Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler değersiz hale gelen alacaklarını değersiz hale geldikleri yıl mukayyet değerleri ile zarara geçirerek, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise defterlerine gider kaydederek yok ederler.

Vazgeçilen Alacaklar

- ✓ Vazgeçilen Alacak; Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, alacaklı yönünden değersiz alacak sayılır. Ancak, borçlu defter kayıtlarına vazgeçilen alacak tutarını özel bir alacak karşılık hesabına kaydeder. Borçlu yönünden kar niteliğinde olan vazgeçilen alacak, vazgeçilen yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmezse, kara alınmak suretiyle vergilendirilir.

Duran Varlıkların Değerlemesi

Maliyet bedeli ile değerlenir (VUK 269).

Satın alma bedeline aşağıda belirtilen giderler eklenir.

- ✓ Makine ve tesisata ait gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- ✓ Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler,

Satın alma bedeline aşağıda belirtilen giderlerin eklenmesi ihtiyaridir.

- ✓ Tapu Harcı, Özel Tüketim Vergileri ile Çevre Fonu ve Eğitime Katkı Payları,
- ✓ Binek Otomobil alımında ödenen katma değer vergisi

Özellikli Konular (VUK GT 163 – 334)

GİDERİN TÜRÜ	AKTİFLEŞTİRİLDİĞİ DÖNEMİN SONUNA KADAR	AKTİFLEŞTİRİLDİKTEN SONRAKİ DÖNEM
KREDİ FAİZLERİ VE KOMİSYONLAR	Maliyet	İhtiyari
KUR FARKLARI	Maliyet	İhtiyari

Amortisman Ayırma Koşulları

- ✓ İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması,
- ✓ Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,
- ✓ Envantere dahil olması,
- ✓ İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması (2007 yılı için 560 YTL), (2008 yılı için 600 YTL)

Amortisman Ayırmada Dikkat Edilecek Hususlar

- ✓ Boş arsa ve araziler için amortisman ayrılamaz. Ancak, üzerinde inşaat ve tesisat bulunan arsalar ile tarım tesisleri (fidanlık v.b.) Yollar v.b. Amortismanına tabidirler.
- ✓ İktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için, işletmenin tasarrufunda olması ve aktife alınması yeterli olup, fiilen işletmede kullanılmış olması gerekmez.
- ✓ İşletmede kullanılsa dahi envantere alınmayan kıymetler için amortisman ayrılamaz.
- ✓ Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle ayrılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.
- ✓ Binek otomobiller aktife girdiği hesap dönemi için, ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir (VUK 320).

Amortisman Ayırmada Dikkat Edilecek Hususlar

- ✓ Normal usulden azalan bakiyeler usulüne geçiş; mümkün değildir.
- ✓ Azalan bakiyeler usulünden normal usule geçiş; mümkündür.
- ✓ Sonradan aktifleştirilen kredi faizleri ve kur farkları, iktisadi kıymetin kalan ömründe itfa edilir.
- ✓ Mükellefler ilk defa aktife aldıkları kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usul ve oranını yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar (GVK GT 217).

Sabit Kıymet Yenileme Fonu (VUK 328-329)

İşletmeye dahil ATİK'lerin gerektiğinde yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satış kar veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile muhafaza edilmesidir.

- ✓ Bilanço esasına göre defter tutulmalıdır.
- ✓ Elden çıkarılan kıymetin ATİK olması gerekir.
- ✓ Elden çıkarılan kıymetin yenilenmesi zorunlu olması veya yenilenmesi konusunda karar verilmiş olmalıdır.
- ✓ Yeni iktisadi kıymet, elden çıkan iktisadi kıymetle aynı nitelikte olmalıdır.
- ✓ Ayrılan Fon, yeni alınan ATİK'in amortismanlarında kullanılır.
- ✓ Yenileme fonu 3 yıl içinde kullanılmalıdır.

Özellikli Konular

- ✓ Boş arsaların amortismanına tabi tutulmaması sebebiyle, arsanın elden çıkartılmasından doğan kazanç yenileme fonuna aktarılamaz (MBÖ).
- ✓ Kamyonet satışından doğan kârın forklift alımında kullanılması mümkün bulunmamaktadır (MBÖ).
- ✓ İki adet taşıt aracının satılmasından doğan karın, sabit kıymet yenileme fonuna alındıktan kısa bir müddet sonra üç adet taşıt aracının alınmasına tahsis edilmesi..... mümkündür (MBÖ).

Özel Maliyet Bedeli (VUK 327)

- ✓ Gayrimenkul kiralanmış olmalıdır.
- ✓ Kiralanan gayrimenkul için harcamalar kiracı tarafından yapılmalıdır.
- ✓ Harcamalar gayrimenkulün genişletilmesi veya iktisadi kıymetinin arttırılması amacıyla yada kiracının faaliyetini yürütebilmesi için gerekli tesisata ilişkin olmalıdır.
- ✓ Harcamalar gayrimenkulde değer azalışına neden olmaksızın ayrılamıyor olmalıdır.
- ✓ Harcamalar normal bakım ve tamir gideri olmamalıdır.
- ✓ Kira veya işletme hakkı, süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmelidir.

- 1- Kira Süresi Bir Yıl İse
- 2- Kira Süresi Belli Değilse
- 3- Kira Süresi Dolmadan Kiralanan GM Boşaltılması
- 4- Kira Süresinin Sonradan Değişmesi
- 5- Kiralanan GM Kiracı Tarafından Satın Alınması

Özelge ve Danıştay Kararları

- ✓ Kurumun kiracı konumunda olduğu binanın satın alınması halinde bu bina için yapılarak özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen giderlerin halen itfa edilmemiş olan kısmının muhasebe kayıtlarına doğrudan gider olarak intikal ettirilmesi gerekir (MBÖ).
- ✓ Gayrimenkulün kira süresi dolmadan boşaltılması halinde, henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır (MBÖ).
- ✓ Kira sözleşmesi süresinin bir yıl olduğu taraflar arasında uyuşmazlık konusu yapılmadığı gibi, feshi ihbar olmadıkça kira süresinin uzamasının kira sözleşmesinin bir yıl süreli olmasına etkisi bulunmadığından yapılan giderlerin, tamamının yapıldığı yılda gider olarak yazılmasında kanuna aykırılık yoktur (DK).

Özel Maliyet Bedelinin İtfası

- ✓ VUK'nun 327 inci maddesinde eşit yüzdelerle itfa edileceği açıklandığından azalan bakiyeler yöntemi kullanılamaz (MBÖ).
- ✓ Kiracı tarafından gayrimenkul üzerinde yapılan değişikliklerin kiralayana devrinde 2 ayrı teslim söz konusudur.

KİRACI

Gayrimenkule
İlaveler

KİRALAYAN



Kira Geliri

Kiracı: İşletme

Özel Maliyet bedeline konu kıymetin devri emsal bedelle KDV tabidir. GVK 72 göre bedelsiz teslim Kiralayan için GMSİ olduğundan netten brüte gidilerek %20 stopaj yapılacaktır.

Kiralayan: Gerçek Kişi

İktisadi işletmelere tabi olmayan gayrimenkullerin kiralınması istisnadır (KDVK Md 17).

Kiracı: İşletme

Özel Maliyet bedeline konu kıymetin devri emsal bedelle KDV tabidir.

Kiralama işlemi ticari kazanç olduğundan tevkifat yapılmayacaktır.

Kiralayan: İşletme

Trampa kapsamında karşılıklı KDV hesaplanarak fatura kesilecektir.



İletişim bilgileri

Servet Özkök

Direktör, Vergi

+90 212 317 74 50

sozkok@kpmg.com

www.kpmg.com.tr

www.kpmgvergi.com

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Değerlemesi

VERGİ

Abdulkadir Kahraman
Ortak, Vergi

İstanbul
8 Ocak 2008

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Değerlemesi

- Hisse senetleri ile portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri değerlendirme ölçüsü: “alış bedeli”
- Bunlar dışında kalan menkul kıymetlerin değerlendirme ölçüsü: “borsa rayici”
 - Borsa rayici yoksa veya
 - Borsa rayici muvazaalı olarak oluşursa,
 - Borsa rayici yerine menkul kıymetin alış bedeline, değerlendirme gününe kadar oluşan gelirin eklenmesi suretiyle bulunacak tutar esas alınır

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Değerlemesi

● Hisse senetlerinde değerlendirme

- Hisse senetleri değerlendirme ölçüsü: alış bedeli
- Hisse senedi (iştirak hissesi) alımıyla ilgili finansman giderleri aktifleştirilmeden doğrudan gider yazılmalı
- 31/12/2003 tarihi itibarıyla aktifte yer alan hisse senetlerinin (iştirak hisseleri) 31/12/2003 tarihli düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmamalı

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Değerlemesi

- **Bedelsiz edinilen hisse senetlerinde değerlendirme**
 - Bedelsiz edinimin kaynağına bağlı olarak (ihraççının sermaye artış kaynağı) olarak değerlendirilmeli
 - Kar yedeklerinden (yasal statü ve olağanüstü yedekler ile özel fonlar gibi) kaynaklanan hisse senetleri itibari (nominal) değerle değerlendirilmeli
 - Sermaye yedeklerinden kaynaklanan hisse senetleri aktifte herhangi bir artışa neden olmamalı, daha önceden iktisap edilen hisse senetlerinin adedi/miktarı üzerinde değişikliğe neden olmalı

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Değerlemesi

● Vadeli mevduat hesaplarında değerlendirme

- Mevduat sözleşmelerine dayalı alacaklar (faiz) değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır
- **Örnek:** 2007 hesap döneminde X GYO A.Ş.'nin (Z) Bankasına 01/10/2007 tarihinde 5 ay vadeli (29/2/2008) mevduat hesabı açtırması halinde, mevduat sözleşmesinden kaynaklanan faiz geliri 31/12/2007 kadar hesaplanacak faiziyle birlikte dikkate alınır
- Bu durumda, vadesi 31/12/2007 tarihinden sonra olan vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, 31/12/2007 gününe kadar tahakkuk eden ve 2007 hesap dönemi kazancına dahil edilen faiz tutarları üzerinden, 2007 yılı beyan süresinin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire ait kısmı hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Değerlemesi

● Repo ve ters repo işlemlerinde değerlendirme

- Repo ve ters repoya konu edilen menkul kıymetler daima menkul kıymeti geri almakla yükümlü olan tarafından değerlendirilir
- Ancak vadesi değerlendirme gününün sonrasına sarkan repo ve ters repo işlemlerinde, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden faiz tutarları, repoya taraf olanlarca ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili hükümlere göre gelir veya gider olarak dikkate alınacak
- Bu durumda, vadesi 31/12/2007 tarihinden sonra olan repo ve ters repo işlemlerine ilişkin olarak, 31/12/2007 gününe kadar tahakkuk eden ve 2007 hesap dönemi kazancına dahil edilen gelir üzerinden, 2007 yılı beyan süresinin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire ait kısmı hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Değerlemesi

● Yatırım fonu katılma belgelerinde değerlendirme

- Fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri “alış bedeli” ile değerlendirilir
- Bu niteliği taşımayan yatırım fonlarına ait katılma belgeleri, ilgili fon yönetimince 31/12/2007 tarihinde açıklanmış fiyatlar ile değerlendirilir
- Bu durumda, 31/12/2007 tarihinden sonra ve fakat 2007 yılı beyannamesinin verilmesi gereken süreden önce elden çıkarılan yatırım fonu katılma belgelerine ilişkin olarak, 31/12/2007 tarihli değerlemeye göre hesaplanan ve 2007 hesap dönemi kazancına dahil edilen gelir tutarları üzerinden, 2007 yılı beyan süresinin sonuna kadar kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire ait kısmı hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek?

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Değerlemesi

- Kar zarar ortaklığı belgelerinde değerlendirme
 - Kar zarar ortaklığı belgelerinden elde edilen kar/gelir, belgeyi ihraç eden kurumun kar ve zararına bağlı olarak olduğundan değerlendirme günü itibariyle söz konusu kar ve zarar bilinmemektedir
 - Bu nedenle “kar zarar ortaklığı belgeleri” “alış bedeli” ile değerlendirilir

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Değerlemesi

- Hisse senetleri ile portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulu şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri dışında kalan sabit getirili menkul kıymetler “borsa rayıcı” ile değerlendirilir
 - Borsa rayıcı yoksa veya
 - Borsa rayıcı muvazaalı olarak oluşursa,
 - Borsa rayıcı yerine menkul kıymetin alış bedeline, değerlendirme gününe kadar oluşan gelirin eklenmesi suretiyle bulunacak tutar esas alınır
- **Sabit getirili menkul kıymetlere örnekler;**
 - Hazine bonoları ve devlet tahvilleri
 - Eurobondlar
 - Özel sektör tahvilleri
 - TCMB likidite senetleri
 - Finansman bonoları,
 - Varlığa dayalı menkul kıymetler

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Değerlemesi

- Eurobondlar 16/4/2007 tarihinden itibaren İMKB Yabancı Menkul Kıymetler Piyasası Uluslararası Tahvil Pazarında (UTP) işlem görüyor
 - Böylece, envantere dâhil olan ve İMKB UTP’nda işlem gören eurobondların borsa rayıçları, 2007 hesap döneminin üçer aylık geçici ve yıllık kurum kazancının belirlenmesi sırasında kullanılmalı
 - Ancak, sonradan yapılacak vergi incelemeleri ile borsada oluşturulan rayicin muvazaalı olduğu anlaşılırsa cezalı tarhiyatların yapılabilecek

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Değerlemesi

- **Türev ürünler ile ilgili değerlendirme**

- Türev ürünler genel olarak şarta bağlı borç olarak addolunur
- Ancak düzenleyici kurumlarca yapılan açıklamalara göre bu ürünlerle ilgili sözleşmelerinden doğan kar veya zarar mali tablolara yansıtılabilir. Bu açıklamalara göre, bilanço dışı hesaplarda izlenen türev finansal araçlar ilgili Türkiye Muhasebe Standardı hükümleri çerçevesinde değerlemeye tabi tutulur (borsa rayici ile bilanço'ya yansıtılır)
- Yapılan değerlendirme sonucu ortaya çıkan fark, işlem gerçekleşene kadar (vadesine kadar) vergi hesaplamasında dikkate alınmaz
- Bunlar için yatırılan teminatların nemaları kurum kazancına dahil edilir

Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Değerlemesi

- **Ödünç işlemleri ile ilgili değerlendirme**

- Alış bedeli ile değerlendirilenler hariç, “menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının” ödünç işlemlerine konu olması halinde, söz konusu kıymetler portföy içinde değerlendirildiğinden, ödünç işlemine konu olan ve ödünç alanın da değerlendirme günü itibarıyla elden çıkarmamış olduğu “menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının” değerlendirilmesi portföy sahibince yapılmalıdır

- **Teminat işlemleri ile ilgili değerlendirme**

- Alış bedeli ile değerlendirilenler hariç, “menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının” teminat gösterilmesi olması halinde, söz konusu kıymetler portföy içinde değerlendirildiğinden bu menkul kıymetlerin değerlendirilmesi de portföy sahibince yapılmalıdır



İletişim bilgileri

Abdulkadir Kahraman

Ortak, Vergi

+90 212 317 74 50

akahraman@kpmg.com

www.kpmg.com.tr

www.kpmgvergi.com

Araştırma ve Geliştirme Teşvikleri, Sponsorluk Harcamaları, Bağış ve Yardımlar

VERGİ

Ferrah Sefer
Ortak, Vergi

İstanbul
8 Ocak 2008

Araştırma ve Geliştirme Teşviki

VERGİ TEŞVİKİ OLARAK ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME HARCAMALARI İNDİRİMİNE İLİŞKİN KURALLAR VE MUHASEBESİ

Yasal Düzenleme (K.V.K. 10/a)

- “Mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40’i oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi”

beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılır.”

- Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Ar-Ge Nedir?

Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge);

Bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmalarını ifade etmektedir.

Hangi Faaliyetler Ar-Ge Faaliyeti Kapsamındadır?

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin /teknolojilerin araştırılması.

Hangi Faaliyetler Ar-Ge Faaliyeti Değildir?

- Pazar araştırması yada satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş yada mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (şekil, renk, dekorasyon vb. gibi estetik ve görsel değişiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım vs, üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları,
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

Ar-Ge Harcamaları Nelerdir?

Ar-Ge Harcamaları: Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan, Tebliğ kapsamında Ar-Ge harcaması olarak kabul edilen ve doğrudan veya amortisman yoluyla gider olarak kaydedilen harcamalardır.

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- Personel Giderleri
- Genel Giderler
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- Vergi, Resim ve Harçlar
- Amortisman ve Tükenme Payları
- Finansman Giderleri

Ar-Ge Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi

- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)
- Tekdüzen Hesap Planına (THP)
- 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Açısından

AR-GE maliyetlerinin yapıldıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi temel ilkedir. Ancak geliştirme maliyetlerinden gelecek dönemlerde ekonomik yararlar elde edilmesi bekleniyorsa bu maliyetler aktifleştirilebilirler.

- Araştırma maliyetleri olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmeli ve izleyen dönemlerde aktifleştirilmemelidir.
- Geliştirme maliyetleri eğer gelecek dönemde ekonomik fayda elde edilmesi bekleniyorsa aktifleştirilebilecektir.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Açısından

Araştırma faaliyetlerini içeren örnekler;

- Yeni bilgi edinme amacına yönelik faaliyetler,
- Araştırma bulgularının uygulanmasına yönelik faaliyetler,
- Ürün ya da üretim süreci ile ilgili seçeneklerin araştırılması,
- Yeni ürün tasarımı ya da var olan ürünü veya üretim yöntemlerini geliştirme seçeneklerinin araştırılması.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Açısından

Geliştirme faaliyetlerini içeren örnekler;

- Var olan ürün ve üretim yöntemlerini geliştirme faaliyetleri,
- Yeni ürün modellerinin tasarımı, imal edilmesi ile deneme üretimlerinin yapılması,
- Yeni teknoloji ile ilgili alet, edevat ve kalıpların tasarımlarının araştırılması,
- Ticari üretim yapma amacı olmayan bir fabrikanın tasarımı, yapımı ve faaliyete geçirilmesi.

Tek Düzen Hesap Planına Göre

- THP'e göre Ar-Ge giderleri yapıldığı dönemde gider kaydedilir. Ancak yapılan harcamalardan gelecek dönemlerde fayda elde edileceği bekleniyorsa bu tür giderlerin aktifleştirilmesi gerekir.
- Tek Düzen Hesap Planı araştırma ve geliştirme harcamalarını birbirinden ayırmamakta, bu nitelikteki giderlerden aktifleştirilen kısmının 263 numaralı "Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında izlenmesi, aktifleştirilemeyen giderler ile aktifleştirilmiş olanlardan ilgili döneme isabet eden itfa paylarının ise 630 numaralı "Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında izlenmesi öngörülmektedir.

Tek Düzen Hesap Planına Göre

260 HAKLAR

261 ŞEREFİYE

262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

264 ÖZEL MALİYETLER

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN VARLIKLAR

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine Göre

- Gayri maddi hakka yönelik olarak yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamı aktifleştirilmelidir.
- Gayri maddi hakka yönelik olmayan harcamalar ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine Göre

- Ar-Ge projesi sonucu bir gayri maddi hak çıkması halinde, aktifleştirilen bu tutarlar amortisman yoluyla itfa edilecektir.
- Projeden vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan bu tutarlar doğrudan gider yazılabilecektir.

Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri

- Henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin, başka bir kuruma satılması halinde, projeyi devralan kurum sadece bu projeye ilişkin yaptığı ilave harcamalar dolayısıyla Ar-Ge indiriminden faydalanabilecektir.
- Tamamlanmış bir projenin satılması halinde ise, projeyi devralan kurumun Ar-Ge indiriminden yararlanması mümkün değildir.

Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

- Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin harcamaların doğru tespiti açısından işletmelerin;
 - ✓ Ar-Ge departmanı kurmaları,
 - ✓ Bu harcamaları ayrıca muhasebeleştirilmeleri,

gerekmektedir.

- İşletmeler, Ar-Ge harcamalarının % 40'ı oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesinin “Tablo 5- Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünün ilgili satırına yazmak suretiyle indirebilecektir.
- Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başlandığı tarihten itibaren geçici vergi beyannamelerinde de uygulanabilecektir.

AR-GE Proje Sahibi

“AR-GE Projesi Raporu” Hazırlanması
(1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği’nde belirtilen formata uygun olarak hazırlanmalıdır.)

AR-GE Projesi Raporu Gelir İdaresi Başkanlığı’na Teslim Edilir
(Ar-Ge indiriminin uygulandığı ilk GV beyannamesinin verildiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar)

AR-GE Projesi Raporu Gelir İdaresi tarafından TÜBİTAK veya üniversiteler ile araştırma yapılan konudan uzmanlaşmış kuruluşlara gönderilir.

AR-GE Projesini İnceleyen Kuruluş
(TÜBİTAK veya üniversiteler ile araştırma yapılan
konuda uzmanlaşmış kuruluş)



**1 Seri Nolu KVK Tebliği EK:2’de yer alan formata uygun
olarak “AR-GE Projesi Değerlendirme Raporu” düzenler.**



**Raporun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığı’na, bir
örneğini de proje sahibi kuruma gönderir.**

Ar-Ge Projesi

SONUÇ VE TALEP:

“..... konusundaki projemiz, 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (10.2.2) bölümünde belirtilen faaliyetler niteliğinde olup münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik Ar-Ge faaliyetidir. Bu proje çerçevesinde yapacağımız harcamalarla ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca Ar-Ge indiriminden yararlanabilmemiz amacıyla projemizin incelenerek tarafımıza ve bağlı bulunduğumuz vergi dairesine bilgi verilmesini arz ederiz. “

Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu

V- SONUÇ:

- **(olumlu olması halinde)**

..... nin konusundaki Ar-Ge projesinin incelenmesi neticesinde, yapılan / yapılacak olan Ar-Ge faaliyetinin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 1 seri nolu Genel Tebliğinin 10.2.2. bölümünde belirtilen..... amacını sağladığı ve münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik bir Ar-Ge faaliyeti mahiyetinde olduğu sonuç ve kanaatine varılmıştır.

- **(olumsuz olması halinde)**

..... nin konusundaki Ar-Ge projesinin incelenmesi neticesinde, yapılan / yapılacak olan Ar-Ge faaliyetinin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 1 seri nolu Genel Tebliğinin 10.2.2. Kurumlar Vergisi Tebliğinin III-A bölümünde belirtilen amaçlardan herhangi birini sağlamadığı, veya kapsam dışında faaliyeti olduğu, münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik bir Ar-Ge faaliyeti mahiyetinde olmadığı sonuç ve kanaatine varılmıştır.

Bilimsel Raporun Olumsuz Sonuçlanması

- TÜBİTAK ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca Ar-Ge projesi olarak değeriendirilemeyen projeler nedeniyle daha önce haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften geri alınacaktır.

Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporu

- Ar-Ge indiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin **YMM Tasdik Raporunu** Haziran ayı içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekir.
- **Ar-Ge Proje Değerlendirme Raporlarının**, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de Ar-Ge indiriminden yararlanır.
- Değerlendirme Raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekir. Aksi durumda, Ar-Ge indiriminden yararlanılamaz.

Diğer Kurumlardan Sağlanan AR-GE Destekleri

Para-Kredi Koordinasyon Kurulunun 98/10 sayılı Araştırma–Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde;

- Ar-Ge niteliğine sahip olduğu tespit edilen projeler kapsamındaki giderlerin belli bir oranı hibe şeklinde karşılanmakta veya bu projelere geri ödeme koşuluyla sermaye desteği sağlanmaktadır.

Geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlananlar, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir.

Hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ise ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir.

- Maliyetleri sağlanan bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da, Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

TÜBİTAK Ar-Ge Desteği

- Usul ve esaslar, TÜBİTAK Sanayi Araştırma-Geliştirme Projeleri Destekleme Raporuna ilişkin Yönetmelik ile düzenlenmiştir
- Ar-Ge projesi bulunan kuruluş projenin konusu, amacı, bilimsel niteliği ile tahmini maliyeti içeren “Proje Öneri Formu” hazırlar ve TÜBİTAK’a sunar.
- Proje önerisi TÜBİTAK tarafından görevlendirilen bir hakem kurulu tarafından değerlendirilir.
- Değerlendirme sonucunda proje önerisi destek için uygun görülürse, projenin yürütücüsü ile (TÜBİTAK’a karşı projeden sorumlu kuruluş yetkilisi) TÜBİTAK arasında bir sözleşme düzenlenir ve bu tarihten sonra yapılan harcamalar destek kapsamında değerlendirilir.
- Halihazırda başlayan Ar-Ge projeleri için de destek başvurusunda bulunmak mümkündür. Ancak bu durumda başvurunun yapıldığı tarihten en fazla 3 ay öncesine kadar olan harcamalar destek kapsamında değerlendirilir.

Destek Süresi ve Oranı

- Ar-Ge proje dönemleri itibariyle destek talebinde bulunmak için, kuruluşların Ar-Ge Yardımı istek formu ile birlikte Yeminli Mali Müşavirlik ***Ar-Ge Harcamaları Değerlendirme Raporunu*** TÜBİTAK'a ibraz etmeleri gerekmektedir.
- Ar-Ge proje dönemleri, sözleşmede aksi belirtilmedikçe 01.01-30.06 ve 01.07.31.12 tarih aralığında kalan süreleri ifade etmektedir.
- Destek süresi, proje bazında en fazla 36 aydır.
- Harcama faturalarının proje süresi içinde kalması şartıyla, bu süreyi takip eden 6 ay içerisinde ödeme yapılması halinde de destekten yararlanmak mümkündür.
- Desteklenmesine karar verilen Ar-Ge proje giderlerine uygulanan en yüksek destek oranı % 60'dır.

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN TASARISINA İLİŞKİN AÇIKLAMA

Teşviğin Kapsamı

- Türkiye'deki teknoloji merkezi işletmeleri,
- Ar-Ge merkezleri,
- Ar-Ge projeleri,
- Rekabet öncesi işbirliği projeleri,
- Tekno-girişim sermayesi

Yeni Kavramlar

- **Ar-Ge merkezi:** Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri,
- **Rekabet öncesi işbirliği projeleri:** Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak suretiyle verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projeleri,

Yeni Kavramlar

- **Teknogirişim sermayesi:** Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğini,

Teşvik ve Destek Unsurları

- Ar-Ge İndirimi
- Gelir Vergisi Stopaj Teşviki
- Sigorta Primi Teşviki
- Damga Vergisi İstisnası
- Teknogirişim Sermaye Desteği
- Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerine Yönelik Teşvik

Ar-Ge İndirimi Teşviki

- Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı (%100) beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir.
- Ar-Ge Merkezlerinde (500 ve üzerinde Ar-Ge personeli istihdam eden) % 100 indirime ilave olarak, cari yılda yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yarısı da ayrıca indirim konusu yapılabilecektir.
- Kazancın yetersiz olduğu yıllarda indirilemeyip sonraki yıllara devredilen Ar-Ge indirim tutarları, VUK uyarınca yeniden değerlendirme oranında arttırılmaktadır.
- Ar-Ge harcamaları doğrudan gider yazılamayacak, Vergi Usul Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Gelir Vergisi Stopajı ile Sigorta Primi Teşviki

- Ar-Ge personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin doktoralı olanlar için % 90'ı, diğerleri için % 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden indirilmek suretiyle yok edilecektir.
- Ücretler üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı da, 5 yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konulan ödenekten karşılanacaktır.

Teknogirişim Sermaye Desteği

- Kck girişimciye, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerine bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksın 10.000.-YTL sermaye desteği verilecektir.
- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından verilecek bu destek tutarı, takip eden yıllarda her yıl için belirlenen yeniden değerleme oranında arttırılmak suretiyle uygulanacaktır.

Rekabet Öncesi İşbirliği Projelerine Yönelik Teşvik

- Birden fazla şirketin bir araya gelerek bir ürünü ya da parçayı proje bazlı olarak müştereken üretmek amacıyla işbirliğine yaptıkları katkılar, şirketlerden biri hesabına açılacak özel bir hesabında izlenecektir.
- Bu hesapta yer alan tutarlar ise, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan şirketin Ar-Ge harcaması olarak kabul edilecek ve proje dışında başka bir amaç için kullanılmayacaktır.

Ar-Ge Yardımları

- Kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ve uluslararası fonlar tarafından Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine verilen destekler özel bir fon hesabına alınması şartıyla vergi dışı bırakılmaktadır.
- Bu fonun beş yıl içinde sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmemesi ya da işletmeden çekilmemesi gerekmektedir. Aksi halde daha önce zamanında alınmayan vergiler cezalı olarak geri alınacaktır.

Uygulama Esasları

- Teşvikler, sigorta primi teşviki hariç 31.12.2023 tarihine kadar geçerlidir. Sigorta priminde teşvik, 31.12.2012'de sona ermektedir.
- 3 yıllık denetimler öngörülmektedir.
- Bu Kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananlar; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan teşvikten ayrıca yararlanamazlar.
- Kanunun uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak Yönetmelikle belirlenecektir.

VERGİ TEŞVİKİ OLARAK SPONSORLUK HARCAMALARI

Yasal Düzenleme (K.V.K 10/1-b)

“Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamaların;

- Amatör spor dalları için tamamı,
- Profesyonel spor dalları için % 50’si.”

kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

Kimler Sponsor Olabilir?

Sponsor; gençlik ve spor tesisleri ile organizasyonlarına, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine, sporculara aynı ve/veya nakdi desteklerle sponsorluk yapan gerçek ve tüzel kişilerdir.

- Genel ahlak ve adaba aykırı, zararlı ve kötü alışkanlıkları özendirici faaliyette bulunanlar,
- Kamu ihalelerine katılmaktan yasaklananlar
- Hileli iflas edenler
- Sponsorluk yapan ancak taahhüdünü yerine getirmeyen veya eksik yerine getirenler
- Vergi ve SSK borcu olanlar

sponsorluk yapamazlar.

Neler Sponsorluk Harcaması Sayılır?

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre;

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla;

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon ve tesis kira giderleri
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri
- Spor malzemesi bedeli
- Gençlik ve Spor Müdürlüğü'nün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetindeki ayni ve nakdi ödemeler,

gibi sponsorluk harcamalarıdır.

Neler Sponsorluk Harcaması Sayılır?

Sponsorluk Yönetmeliğine göre, tebliğde belirtilen harcamalara ilave olarak;

- Kırtasiye harcamaları,
- Sağlık ve sigorta harcamaları,
- Reklam ve tanıtım harcamaları,
- Spor tesisi yapım, bakım ve onarımı,
- Genel Müdürlükçe uygun görülen organizasyonlarla ilgili harcamalar

sponsorluk harcamaları olarak kabul edilir.

Reklam Harcamaları Sponsorluk Harcamalarından Farklı mıdır?

Tebliğe göre sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili reklam harcamalarından farklıdır.

Buna göre;

- ✓ Spor sahalarına,
- ✓ Sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin,
- ✓ Spor araç ve gereçlerinin

üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtılmasının sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalardır.

Sponsorluk İçin Sözleşme Şart mıdır?

- Sponsorluk harcamalarının vergi teşvikinden yararlanabilmesi için sponsorluk alan ile sponsorlar arasında tarafların hak ve yükümlölüklerini içeren bir sözleşme yapılması zorunludur. Sözleşmede yer alması gereken bilgiler Yönetmelikte belirtilmiştir.
- Sözleşmenin bir örneği vergi dairesine verilmelidir.

Sponsorlukta Belge Düzeni Gerekli midir?

- Sponsorluk Yönetmeliğinde, ayni veya nakdi olarak yapılacak sponsorluk harcamaları neticesinde düzenlenecek belgelerin niteliği konusunda bir belirleme yapılmamıştır.
- Sponsorluk harcamaları neticesinde alınacak belgelerin ispat kabiliyetine haiz muteber belgeler olması gerekir. Buna ilişkin açıklamalar, 1 seri nolu KVK Genel Tebliğinde yapılmıştır.

1 seri Nolu Tebliğe Göre Belge Düzeni

Nakdi sponsorlukta:

- Sponsorluk bedeli sponsorluk alanın banka hesabına yatırılır. Bu tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun, tevsik edici belge olarak kabul edilmesi için makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.
- Nakdi desteğin, sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde, hizmeti alanlarca düzenlenen alındı makbuzu ispat edici belge olarak kabul edilecektir.

1 seri Nolu Tebliğe Göre Belge Düzeni

Aynı Sponsorlukta:

- İşletmeden çekilmesi halinde; hizmeti alanlar adına fatura düzenlenmesi, faturada teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan kıymetlere ilişkin bilgilere yer verilmesi,
- Dışardan temin edilmesi durumunda; hizmeti alanlarca alındı makbuzu düzenlenmesi, makbuzda kıymetlerin değerlerinin, cinslerinin, miktarlarına ilişkin bilgilere açık bir şekilde yer verilmiş olması gerekmektedir.

Sponsorluk Harcamalarının Beyannameye Gösterimi Zorunludur

- Sponsorluk harcamaları, harcamanın yapıldığı yılda önce kayıtlarda gider olarak gösterilecek, ancak beyanname üzerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Kazancın yeterli olması halinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir.
- Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili yılda indirilemeyen sponsorluk harcamaları, izleyen yıllarda indirim konusu yapılmayacaktır.

BAĞIŞ VE YARDIMLARIN VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMLARI

Yasal Düzenleme

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/c-ç-d-e bentleri
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/10 (Gıda Bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar)
- Bazı özel kanunlarda yer alan hükümler

K.V.K. 10. Md. Kapsamında Yapılacak Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardımları, iki ana grupta değerlendirmek mümkündür;

- Kurum kazancının % 5 ile sınırlanmış bağış ve yardımlar,
- % 5 oranı ile sınırlı olmaksızın tamamı indirilebilecek bağış ve yardımlar

Kurum Kazancının % 5 ile Sınırlandırılmış Bağış ve Yardımlar (K.V.K. 10/c)

Bağış ve Yardım Yapılabilecek Kurumlar:

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,
- İl özel idarelerine
- Belediyelere
- Köylere,
- Kamu yararına çalışan derneklere
- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara

makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait *kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı,*

İndirim İçin Gereken Şartlar

Bağış ve yardımların matrahtan indirim konusu yapılabilmesi için gereken şartlar;

- Kanunda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır.
- Bağış ve yardım makbuz karşılığında yapılmalıdır.
- Anılan kurum ve kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımın karşılıksız yapılması gerekmektedir.
- Bağış ve yardım, ancak ilgili dönem kazancı oluşması halinde indirim konusu yapılabilecektir.
- Bağış ve yardımın beyannamede ayrıca gösterilmesi zorunludur.

Bağış ve Yardımın Üst Sınırının Tespiti

- İndirim konusu yapılacak tutar, beyan edilen kurum kazancını % 5'i ile sınırlıdır.
- İndirilecek bağış ve yardım giderinin üst sınırının hesaplanmasında esas alınan kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra,indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar olacaktır.
- Ticari bilanço karı- (iştirak kazançları istisnası+geçmiş yıl zararları)

Örnek

1. Ticari Bilanço Karı	1.000.000
2. K.K.E.G.	450.000
Bağış ve Yardımlar	150.000
Diğer K.K.E.G.	300.000
3. İştirak Kazancı İstisnası	150.000
4. Gayrimenkul Satış Kazancı istisnası	50.000
5. Ar-Ge İndirimi	100.000
6. Kar ve İlaveler Toplamı (1+2)	1.450.000
7. Cari Yıla ait Zarar ve İndirimler Top. (3+4+5)	300.000
8. KAR (6-7)	1.150.000
9. Geçmiş Yıl Zararları	300.000
10. İndirime Esas tutar	850.000
11. % 5'e baz teşkil edecek rakam (1+2-(3-9))	1.000.000
12. İndirim Konusu Yapılabilecek % 5 Bağış Tutarı (11x%5)	50.000
13. Kurumlar Vergisi Matrahı	800.000

Kazançtan Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar

- Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar
- Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar
- Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar
- Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar

Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar (K.V.K. 10/ç)

Bu kapsamdaki bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için, aşağıdaki kamu idare ve kuruluşlarına yapılması gerekmektedir.

- ✓ Genel bütçeye dahil daireler,
- ✓ Özel bütçeli idareler,
- ✓ İl özel idareleri,
- ✓ Belediyeler,
- ✓ Köyler.

Kapsama Dahil Bağış ve Yardımlar

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi, yüz yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar,
- Bu tesislerin inşası için adı geçen kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardımlar.

Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (K.V.K 10/d)

Kültür ve sanatla ilgili faaliyetlerle ilgili harcamaların;

- Genel ve katma bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, vergi muafiyeti tanınan vakıflar, bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılması

VEYA

- Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen bir faaliyet olması gerekmektedir.

Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Md. 10/1-e)

“Bakanlar Kurulu’nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı”

kurum kazancı ile sınırlı olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar (G.V.K. 40/10)

- “Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin tamamı”
- Doğrudan gider yazılabilen bir bağış türüdür.

İndirim İçin Gereken Şartlar

- Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda maddesi, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri niteliğini taşıması gerekmektedir.
- Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak malzemesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir.
- Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak malzemesi yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Belge Düzeni

- **Bağışı Yapanlarca Düzenlenecek Belge:** Bağışa konu mal bedelinin, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecek fatura ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olması, ayrıca “İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.” ibaresinin de yer alması zorunludur.
- **Dernek ve Vakıflarca Düzenlenecek Belge:** Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir.

Özel Kanunlarda Yer Alan Bağış ve Yardımlar

- ✓ İlköğretim ve Eğitim Kanunu
- ✓ TÜBİTAK'ın kurulmasına dair kanun
- ✓ Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu
- ✓ Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu
- ✓ Atatürk, Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu
- ✓ Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu
- ✓ Emekli Sandığı Kanunu
- ✓ Yüksek Öğretim Kanunu



İletişim bilgileri

Ferrah Sefer

Ortak, Vergi

+90 212 317 74 50

fsefer@kpmg.com

www.kpmg.com.tr

www.kpmgvergi.com

TEŞEKKÜRLER ...

KPMG International bir İsviçre kuruluşudur. KPMG bağımsız şirketler ağının üye firmaları KPMG International'a bağlıdır. KPMG International müşterilere herhangi bir hizmet sunmamaktadır. Hiçbir üye firmanın KPMG International'ı veya bir başka üye firmayı üçüncü şahıslar ile karşı karşıya getirecek zorlayıcı yada bağlayıcı hiçbir yetkisi bulunmamaktadır. KPMG International'ında, aynı şekilde üye firmalar üzerinde zorlayıcı yada bağlayıcı hiçbir yetkisi yoktur. Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebe Mali Müşavirlik A.Ş., KPMG International'ın üyesi bir Türk şirkettir.

Bu dökümanda yer alan bilgiler genel içeriklidir ve herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin özel durumuna hitap etmemektedir. Sürekli doğru ve güncel bilgi sunumuna özen gösterilmesine karşın, bu bilgiler her zaman her durumda doğru olmayabilir. Hiç kimse, özel durumlarına uygun bir uzman görüşü almaksızın, bu dökümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir.