

TRANSFER FİYATLANDIRMASI
YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ
DAĞITIMI

NEXIA TÜRKİYE
As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.



NEXIA TÜRKiYE

denetim danışmanlık vergi

www.nexiaturkey.com.tr

NEXIA TÜRKiYE MERKEZ OFİS
Büyükdere Cad. No: 23 Kat: 5
34381 Şişli / İSTANBUL
Tel.: 0212 225 68 78
Faks: 0212 225 62 52

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

1.İLGİLİ MEVZUAT:

*Kurumlar Vergisi Kanunu Madde: 13 (5766 sayılı Kanunla değişiklik yapıldı)

*Kurumlar Vergisi Kanunu Madde: 11/1-c

*Gelir Vergisi Kanunu Madde: 41/5

* Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar (2007/12888)

(06.12.2007 tarihli Resmi Gazete)

*2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (2007/12888 sayılı Kararda değişiklik yapıldı.)

(13.04.2008 tarihli Resmi Gazete)

*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)

(18.11.2007 tarihli Resmi Gazete)

*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:2)

(1 Seri No'lu tebliğde değişiklik yapıldı.)

(22.04.2008 tarihli Resmi Gazete)

* Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24.04.2008 tarihli 1 No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküleri

2. YÜRÜRLÜK TARİHİ:

Vergi güvenliği sağlama amaçlı "örtülü kazanç" müessesesi, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "**transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı**" adıyla, uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (OECD) düzenlemeleri dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir.

Yeni hükümler 01 Ocak 2007 den geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

2007 ye kadar eski Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulandı.

3. TANIMI VE SONUÇLARI:

Kurumların ilişkili kişilerle yapmış olduğu mal ve hizmet alım satımında uygulanan bedel yada fiyatın EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİNE göre belirlenen bedel yada fiyata **aykırı olan kısmı** transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü örtülü olarak dağıtılmış kazanç sayılır.

İlişkili kişilerle gerek yurt içi ve gerekse yurt dışı faaliyetlerle ilgili; 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.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kurum kazancının tespitinde gider yada maliyet olarak kabul edilmemektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ilgili hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılır. Kar dağıtımı edenin elde edenin hukuki statüsüne bağlı olarak gelir vergisi yada kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekebilir. Elde eden tam mükellef kurumda ise vergiden istisna iştirak kazancı olarak değerlendirilecektir.

Ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri için de GVK nda benzer hükümler mevcuttur.

Örnek (1):

(A) kurumu ilişkili (B) kurumuna bir malı emsallerine uygunluk ilkesinde göre 100 YTL olması gerekirken,

150 YTL na satmışsa, $150 - 100 = 50$ YTL tutar, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış kazanç sayılır. Alıcı (B) kurumundan satıcı (A) kurumuna dağıtılan örtülü kazanç sözkonusudur.

Bu durumda, alıcı (B) kurumunda malın alış faturası 150 YTL gözükmekle beraber, bunun 100 YTL lik bölümü gider yada maliyet olarak dikkate alınacak, kalan 50 YTL lik bölümü ise kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

Öte yandan, alış faturasındaki KDV nin bu tutara isabet eden bölümü ($27 \text{ YTL} * 50/150 = 9$ YTL) da KDV beyannamesinde indirim konusu yapılamayacaktır.

(A) kurumu ise, 150 YTL mal satış hasılatı gözükmekle birlikte, maddedeki şartlar dahilinde bunun 50 YTL lik bölümünü iştirak kazancı istisnası olarak kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından indirecektir.

Örnek (2):

(A) kurumu ilişkili (B) kurumuna bir malı emsallerine uygunluk ilkesinde göre 100 YTL olması gerekirken,

80 YTL na satmışsa, $100 - 80 = 20$ YTL tutar, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış kazanç sayılır. Satıcı (A) kurumundan alıcı (B) kurumuna dağıtılan örtülü kazanç sözkonusudur.

Bu durumda satıcı (A) kurumu ise, 80 YTL mal satış hasılatı gözükmekle birlikte, ($100 \text{ YTL} - 80 \text{ YTL} = 20 \text{ YTL}$) 20 YTL ni kurumlar vergisi beyannamesinde matrahına ilave edecektir.

2008 YILINDAN İTİBAREN HAZİNE ZARARININ VARLIĞI DA ARAŞTIRILACAK:

06.06.2008 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5766 sayılı Kanun’la Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

"(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir."

Yeni hüküm 2008 ve sonraki yıllara ait kurum kazançları için uygulanacak olup, 2007 yılına etkisi bulunmamaktadır.

Kısaca özetlemek gerekirse (2008 yılından itibaren);

yurt içindeki ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyat yada bedel farkı bulunsa bile sonuçta Hazine zararı doğmuyorsa 13. maddeye aykırılık oluşmayacak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılmış sayılmayacaktır.

Hazine zararının varlığı ise, işlemdeki emsallere aykırı fiyat yada bedel nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken **her türlü vergi toplamının** eksik yada geç tahakkuk ettirilmesine bağlıdır.

Öte yandan, yurt dışındaki ilişkili kişilerle yapılan işlemler bu yeni düzenleme kapsamına dahil edilmemiştir.

4.KDV İNDİRİMİ SORUNU:

KDV Kanunu'nun 30/d maddesine göre gelir ve kurumlar vergisi açısından kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV indirilemez.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olacak fiyat yada bedel farkının kurum kazancından gider yada maliyet olarak indiriminin kabul edilmediği dikkate alındığında, bu kısma isabet eden KDV nin hesaplanan KDV den indirimi hususu yukarıdaki yasa maddesine göre sorun oluşturabilir.

5.BİR KURUM AÇISINDAN İLİŞKİLİ KİŞİ:

***Kurumların kendi ortaklarını,**

(doğrudan yada dolaylı, ortaklık oranının bir önemi yok.)

*** Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,**

(Kurumun ortak olduğu şahıs şirketlerinin ortakları, **ücret ilişkisi hariç** kurum çalışanları, doğrudan yada dolaylı iştirakleri, kurum ortağının eş ve ailesi ve hısımları, kurum ortağının ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunduğu gerçek kişiler, kurum ortağının doğrudan yada dolaylı ortağı olduğu kurum yada şahıs şirketleri)

***Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,**

(Örneğin; kurumun üst düzey yöneticileri, denetçileri, bunların akrabaları)

***Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,**

(Kurumun iktisadi ve ticari kararlarını doğrudan yada dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişkide bulunanlar.)

***Ortakların eşlerini, Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını**

(Boşanma olsa bile kayın hısımlık sürüyor.)

ifade etmektedir.

Örneğin;

- * Alış yada satışların önemli bir bölümünün sürekli olarak aynı kurumdan yapılması,
- * Fason hizmetin sürekli olarak sadece aynı kuruma verilmesi,
- * Bir bankanın kurumun kararlarına etki edecek ölçüde ve süreklilikte borç vermesi,

hallerinde nüfuzu altında bulundurma nedeniyle ilişkili kişi bağlantısı doğacaktır.

Örneğin, bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirket ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu kişilerle yapılan işlemleri ifade etmektedir.

Sadece bayilik ilişkisi ve sadece aynı derneğe üye olmak tek başına ilişkili kişi sayılmak için yeterli değil.

Ancak, yurt dışındaki bir firma ile Türkiye'deki dağıtıcısı (distribütörü) olan kurum bu bağlantı dolayısıyla ilişkili kişi sayılıyor.

Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin

mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir. Ayrıca bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişkili sayılan kurum veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebilecektir.

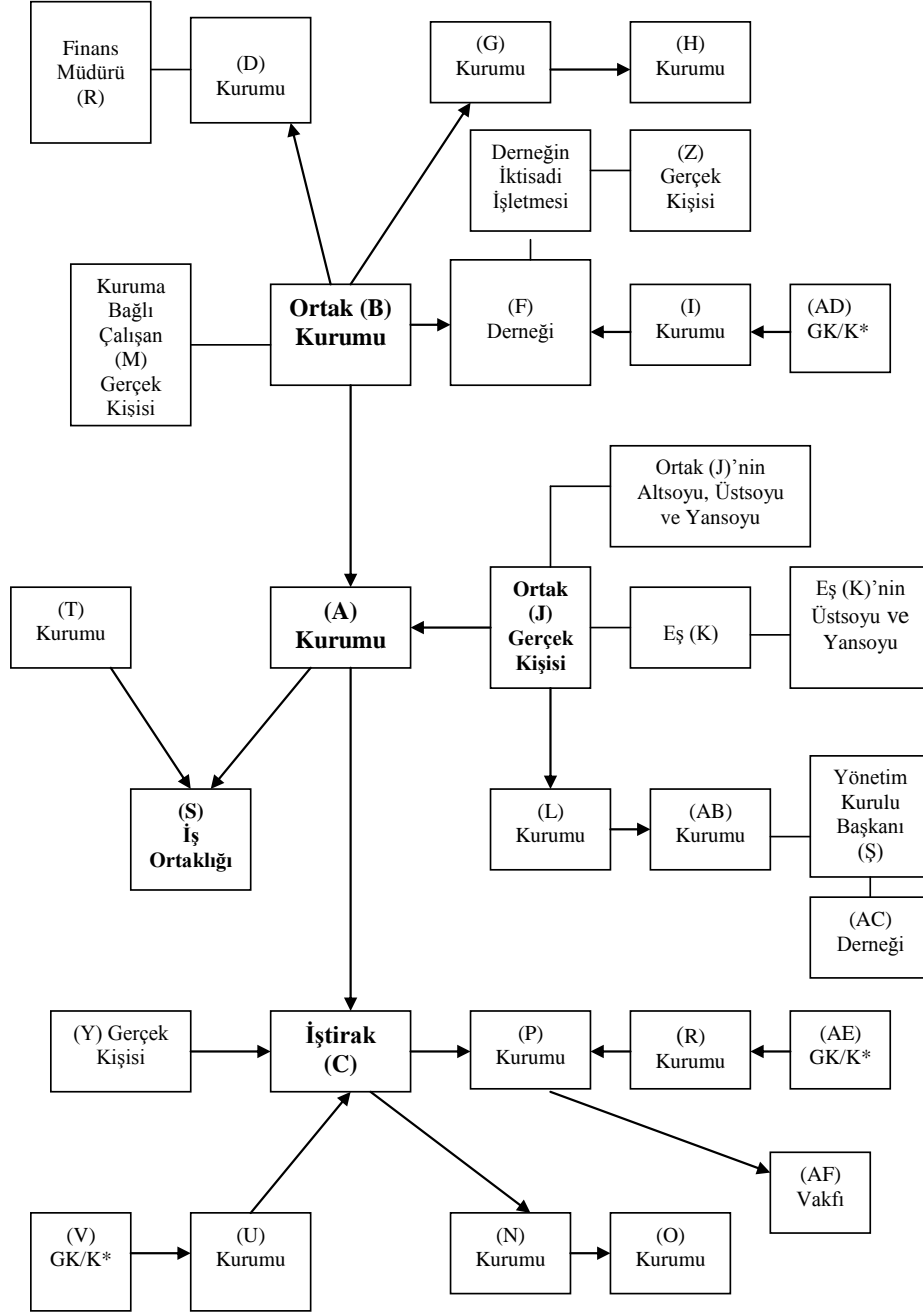
Kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanı, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan; Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, (yukarıda sayılan hususların varlığına bakılmaksızın) ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Bu düzenleme, uygulamada vergi cenneti diye adlandırılan ülke yada bölgelerdeki kişi yada kurumlarla yapılan işlemler için getirilmiştir.



ÖRNEKLER:



* GK/K: Gerçek kişi veya kurum

Yukarıdaki şemada görüldüğü üzere;

(A) Kurumunun;

- Ortak (B) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (G) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun dolaylı olarak ortağı olduğu (H) Kurumu,

- Ortak (B) Kurumunun kurucusu olduğu (F) Derneği ve bu derneğin iktisadi işletmesi,
- (F) Derneğine ait iktisadi işletmede alışan (Z) Gerçek Kişiisi,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğinin kurucularından (I) Kurumu,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğinin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD) Gerçek Kişiisi veya Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (D) Kurumu,
- Ortak (D) Kurumunda alışan Finans Müdürü (R),
- Ortak (B) Kurumunda alışan (M) Gerçek Kişiisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişiisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişiisinin altsoyu, üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişiisinin Eşi (K),
- Ortak (J) Gerçek Kişiisinin Eşi (K)'nin üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişiisinin doğrudan ortağı olduğu (L) Kurumu,
- Ortak (J) ile ilişkili (L) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) Kurumu,
- (AB) Kurumunun Yönetim Kurulu Başkanı (Ő),
- Yönetim Kurulu Başkanı olan (Ő)'nin ye olduğu (AC) Derneği,
- (S) İş Ortaklığı,
- (S) İş Ortaklığının diğer ortağı (T) Kurumu

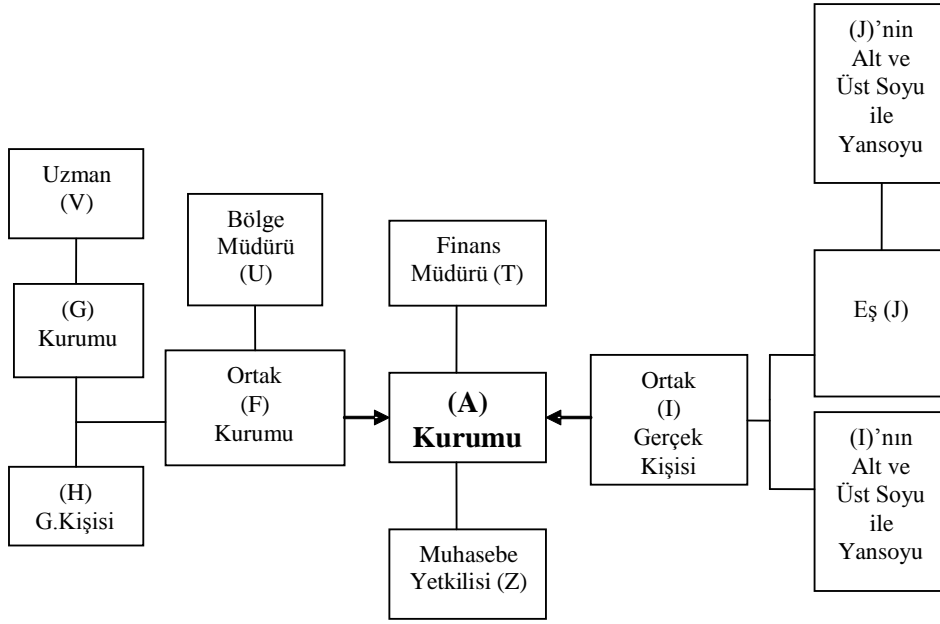
ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Öte yandan, aynı derneğe ye olan gerçek kişi veya kurumların, sadece aynı derneğin yeleri olmaları nedeniyle ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

(A) Kurumunun;

- İştirak (C),
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (P) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun doğrudan bağlı bulunduğu (R) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AE) Gerçek Kişiisi veya Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun kurucusu olduğu (AF) Vakfı,
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (N) Kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (O) Kurumu,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (Y) Gerçek Kişiisi,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (U) Kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (V) Gerçek Kişiisi veya Kurumu

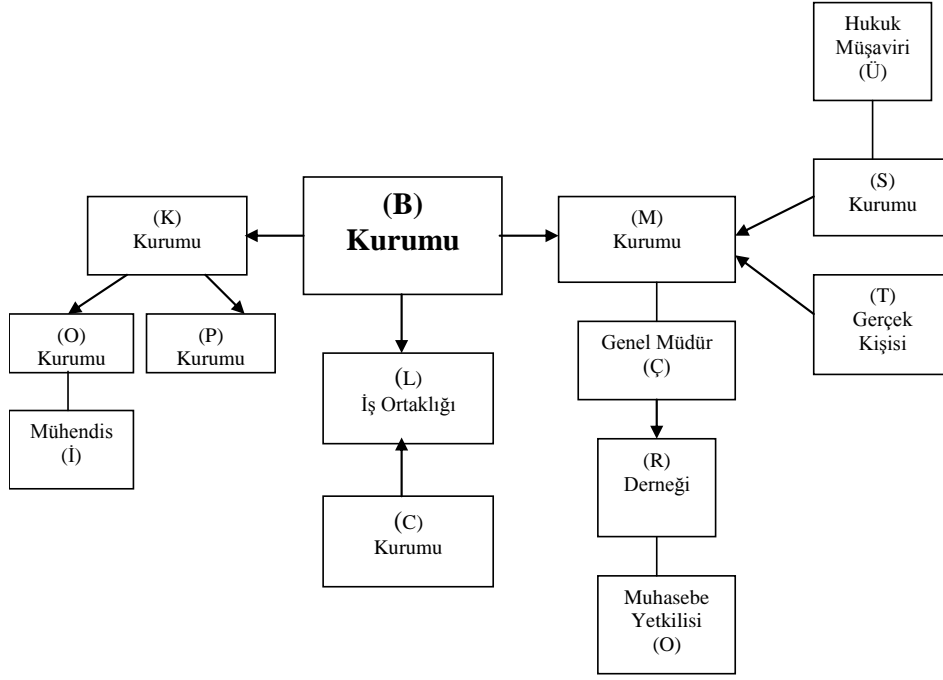
ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.



(A) Kurumunun;

- Ortak (F) Kurumu,
- Ortak (F) Kurumunda çalışan Bölge Müdürü (U),
- Ortak (F)'nin ortağı (G) Kurumu,
- (G) Kurumunda çalışan Uzman (V),
- Ortak (F)'nin ortağı (H) Gerçek Kişisi,
- Ortak (I) Gerçek Kişisi,
- Ortak (I) Gerçek Kişisinin Eşi (J),
- Ortak (I) Gerçek Kişisinin Eşi (J)'nin alt ve üstsoyu ile yansoyu ,
- Ortak (I)'nin alt ve üstsoyu ile yansoyu,
- Finans Müdürü (T),
- Muhasebe Yetkilisi (Z)

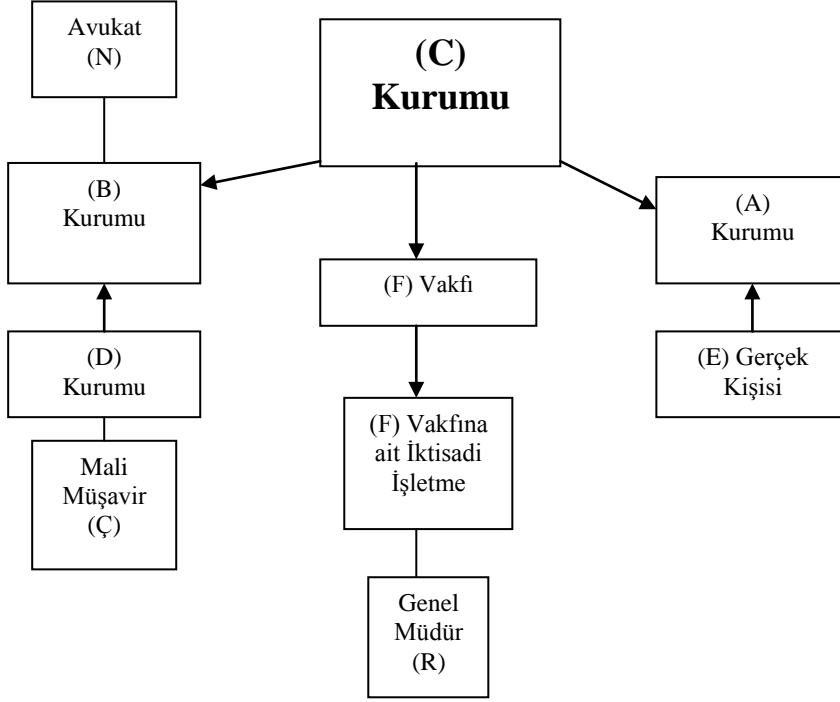
ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.



(B) Kurumunun;

- İştiraki (K) Kurumu,
- (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (O) Kurumu,
- (O) Kurumunda çalışan Mühendis (İ),
- (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (P) Kurumu,
- İştiraki (L) İş Ortaklığı,
- (L) İş Ortaklığının diğer ortağı (C) Kurumu,
- İştiraki (M) Kurumu,
- İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (S) Kurumu,
- (S) Kurumunda çalışan Hukuk Müşaviri (Ü),
- İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (T) Gerçek Kişisi,
- (M) Kurumunun Genel Müdürü (Ç),
- Genel Müdür (Ç)'nin üye olduğu (R) Derneği,
- (R) Derneğinde çalışan Muhasebe Yetkilisi (O)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.



(C) Kurumunun;

- İştiraki (B) Kurumu,
- (B) Kurumunda çalışan Avukat (N),
- İştiraki (B) Kurumunun diğer ortağı (D) Kurumu,
- (D) Kurumunda çalışan Mali Müşavir (Ç),
- İştiraki (A) Kurumu,
- İştiraki (A) Kurumunun ortağı (E) Gerçek Kişisi,
- Kurucusu olduğu (F) Vakfı,
- (F) Vakfına Ait İktisadi İşletme,
- (F) Vakfına Ait İktisadi İşletmede çalışan Genel Müdür (R)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.



6.EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ:

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 etmektedir.

Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, **taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.**

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

Emsallere uygun fiyat yada bedele ulaşmak için;

- * Öncelikle **iç emsal** kullanılacak,
- * Eğer bu uygulanamazsa **dış emsal** esas alınacaktır.

Eski düzenlemeden farklı olarak, emsaline uygun olduğunu tespit ve ispatlama yükümlülüğü mükellefin görevi oldu.

Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.

7.EMSAL ALINMASINDA KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİ:

İlişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet alım satımındaki koşullarla, ilişkili olmayan kişiler arasındaki **benzer** işlemlerdeki koşulların karşılaştırılması gerekir.

Eğer, farklılıklar varsa bu farklılıkların etkisini kaldırmak için gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

Sözkonusu farklılıkların etkisi giderilemiyorsa sözkonusu benzer işlem emsal olarak dikkate alınamayacaktır.

Karşılaştırılabilirlik Analizinde Dikkate Alınacak Hususlar:

A.Mal Ve Hizmetlerin Nitelikleri (Sözleşme Koşulları da Dikkate Alınacak):

Mal ve hizmetlerin alım ya da satımında malların fiziksel özellikleri, kalite ve güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirliği gibi özellikler; hizmetlerde hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler; gayri maddi varlıklarda ise işlemin biçimi (satış, lisans gibi), malın tipi (patent, marka, know-how gibi), garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özellikler önem taşımaktadır.,

Örnek: tanınmış bir marka ile tanınmamış bir marka malın bu özellik dikkate alınmadan karşılaştırılması doğru değildir.

B.İşlev ve Risk Analizi (Sözleşme Koşulları da Dikkate Alınacak):

Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur.

Tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılabilir olacaktır.

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

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

Örneğin, A Şirketinin B Şirketi için bir mal üreterek sevkiyatını gerçekleştirmek üzere bir sözleşme imzaladığını ve söz konusu malın üretim ve sevkiyat düzeyinin B Şirketi tarafından belirlendiğini varsayalım. Böyle bir durumda, A Şirketinin önemli düzeyde bir envanter riskini üstlenme olasılığı fazla yüksek değildir; zira bu şirketin envanter seviyesi üzerinde herhangi bir kontrolü bulunmamakta, buna karşın, B Şirketi böyle bir kontrolü elinde bulundurmaktadır.

C. Ekonomik Koşullar:

Karşılaştırma yapılırken pazar (piyasa) koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir.

Coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

Örnek: Aynı mal rekabet nedeniyle yurt dışındaki ilişkili kuruma yurt içindeki ilişkisiz kuruma yapılan satışa göre daha düşük bedelle satılabilir. Burada Pazar şartlarının fiyat üzerindeki etkisi giderilmelidir.

D.İş Stratejileri:

Pazar payının artırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir.

İş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir.

Örnek: Pazara girmeye yada pazar payını arttırmaya çalışan bir şirketin stratejisi ile pazar payını konumaya çalışan şirketin stratejisinin farklı olması.

NOT: Yukarıdaki (A) ve (B) bölümlerine göre yapılan analizlerde sözleşme koşullarının da (sağlanan garantinin kapsamı ve süresi, taşıma süreleri, kredi süreleri gibi) dikkate alınması gerekmektedir.

GENEL ÖRNEKLER:

* İlişkili kişiye yapılan satışta nakliye bedelinin satıcıya ait olması ama, ilişkisiz kişilere yapılan satışta nakliyenin alıcı firmalara ait olması halinde sözkonusu maddi farklılık giderildikten sonra fiyatlar karşılaştırılabilecektir.(İÇ EMSAL)

* Benzer malları satan iki firmadan birinin garanti vermesi, öbürünün ise vermemesi hali:

Garanti veren firma garanti maliyetini satış maliyetine dahil etmemekte ama satış fiyatını daha yüksek belirlemektedir. Buna yönelik düzeltme yapılmadan karşılaştırma yapılamaz.(DIŞ EMSAL)

*Kurumun aynı malı ilişkili kişilere vadeli, ilişkisiz kişilere ise peşin satması halinde, gerekli farklılığın düzeltilmesi yapılarak karşılaştırma yapılacaktır. (İÇ EMSAL)

* Aynı pazarda benzer malları satan iki firmadan birinin markasının tanınmış, diğerinin ise yeterli ölçüde tanınmamış olması halinde, "marka" özelliği dikkate alınmadan emsallere uygun fiyata ulaşılamaz.

8.EMSAL FİYAT ARALIĞI:

*Aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanması yada

* Aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemleri uygulanması,

sonucu elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu fiyat dizisidir.

Tek fiyat yada bedele ulaşmak esas olmakla birlikte, yukarıdaki sonuçlar çıktığında mükellef, sözkonusu fiyat aralığı içinde belli matematiksel araçlar uygulayarak bulacağı en makul tutarı esas alacaktır.

Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir

9.EMSALLERE UYGUN FİYAT YADA BEDELİN TESPİTİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER:

A. Geleneksel Yöntemler:

- a. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,
- b. Maliyet artı yöntemi,
- c. Yeniden satış fiyatı yöntemi

B. Diğer Yöntemler:

- a. Kar bölüşümü yöntemi,
- b. İşleme dayalı net kar marjı yöntemi

c. Mükellefin kendi belirleyeceği yöntem (emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi şartıyla)

- * Öncelikle geleneksel yöntemlere göre emsallere uygun fiyata ulaşılması esastır.
- * Eğer geleneksel yöntemlerden sonuç alınamıyorsa "kar bölüşümü yöntemi" yada "işleme dayalı net kar marjı yöntemi" uygulanacaktır.
- * Bu diğer yöntemlerle de sonuca ulaşamıyorsa mükellef doğru sonuç verdiği inandığı kendi belirleyeceği bir yöntemi de uygulayabilecektir. Ancak, bu yöntemin emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi şarttır.
- * Yöntem seçimi mükellefin isteğine bağlı değildir. Emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde en doğru sonucu veren yöntemin uygulanması zorunludur. Aksi taktirde, daha sonra yapılacak vergi incelemelerinde olması gereken yöntemle göre oluşacak fiyat farklılığı nedeniyle cezalı vergi tarhiyatı yapılabilir.

10. KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİ:

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

Bu yöntem, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olduğu durumlarda uygulanacaktır. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır.

Karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilir.

11.MALİYET ARTI YÖNTEMİ:

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır.

$$\frac{\text{Satışlar} - \text{Maliyet}}{\text{Maliyet}} = \text{Brüt kâr oranı}$$

Bu yöntemin uygulanabilmesi için; maliyet bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması, muhasebe yöntemlerindeki farklılığın düzeltilmesi gereklidir.

Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır.

12.YENİDEN SATIŞ FİYATI YÖNTEMİ:

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) makul bir brüt satış kârı düşülecektir

$\frac{\text{Yeniden satış fiyatı}}{1 + \text{Brüt satış kâr oranı}} = \text{Emsallere Uygun Fiyat veya Bedel}$

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilen bu yöntem, **özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir.**

Diğer taraftan, bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Bu çerçevede paketleme, etiketleme ve küçük çaplı montajlar değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün ilk özelliğini yitirmesi hallerinde emsallere uygun bedel bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır.

13.KÂR BÖLÜŞÜM YÖNTEMİ:

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri 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.

Bu yöntemin, işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılması uygun olacaktır.

İlişkili tarafların kârın oluşumuna yaptığı katkının değeri **işlev analizlerine** göre yapılır ve bu katkılar dış piyasadan elde edilen güvenilir bilgileri kapsayacak şekilde değerlendirilir. İşlev analizi ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlevlerin analizi olup, tarafların üstlendiği **riskler ve kullandıkları varlıklar** hesaba katılmalıdır.

14. İŞLEME DAYALI NET KÂR MARJİ YÖNTEMİ

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.

Bu yöntem, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden farklı olarak brüt değil **net kar marjını** esas almaktadır.

15. GAYRİMADDİ HAKLARDA:

Gayrimaddi hakların devri (satış yada royalty) işlemlerinde de bedel emsallerine uygunluk ilkesine göre tespit edilecektir.

Gayri maddi hakların patent, ticari markalar, ticari sırlar ve know-how da dahil olmak üzere bir bütün halinde değerlendirilmelerinin gerektiği durumlarda, gerçekleştirilen işlemin emsallere uygunluğunu doğrulayabilmek için bütünü oluşturan parçaların ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir.

Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir.

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.

Gayri maddi hakka ilişkin emsallere uygun bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsallere uygun bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi hak için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade etmelidir.

Bir gayri maddi hakkın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun bedel tespit edilirken **karşılaştırılabilir fiyat yöntemi** kullanılabilir. Bu yöntem gereği, aynı gayri maddi hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyattan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilir.

Gayri maddi haklar içeren ürünlerin satışında da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilecektir. Gayri maddi hakların (örneğin bir ticari markanın) pazarlanması söz konusu olduğunda, uygulanacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde, **müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların dikkate alınması gerekir**. Ticari gayri maddi haklar söz konusu olduğunda ise karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayri maddi haklar (koruma altındaki patent ya da diğer tür münhasırlık içeren gayri maddi haklar) ve Ar-Ge işlevlerinin taşıdıkları önemin de dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek :

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

16.GRUP İÇİ HİZMETLERDE FİYATLANDIRMA

- *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.

Grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi”nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir.

Sözkonusu yöntemler uygulanamıyorsa, emsallere uygun bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, bu Tebliğde belirtilen diğer yöntemler de kullanılabilir.

17.MALİYE BAKANLIĞI GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İLE ANLAŞMA USULÜ:

Maliye Bakanlığı’na başvurarak uygulayacağı yöntem konusunda Bakanlık ile anlaşma yapan mükelleflerin uyguladıkları yöntem nedeniyle vergi incelemelerinde eleştirilmesi sözkonusu olmayacaktır.

Anlaşma 3 yılı geçmemek üzere belirlenen süre ve koşullar altında geçerlilik taşıyacaktır.

Başvuru talebi üzerine yapılan değerlendirme sonucu idare konunun birden fazla ülkeyi ilgilendirdiği tespit ederse ; ilgili ülke yada ülkelerle yapılan anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapılabilir.

Anlaşma yapılan mükellefin, anlaşılan yöntemi doğru uygulayıp uygulamadığı ve anlaşmanın diğer koşullarına uyup uymadığı vergi idaresince incelenebilecektir.

Mükellefin anlaşma şartlarına uymaması yada eksik, yanlış yada yanıltıcı bilgi belge vermesi halinde anlaşma imzalandığı tarihten itibaren geçersiz sayılmak üzere iptal edilir. Mükellef vergi incelemesine sevk edilir.

Mükellefin yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi sonuna kadar idareye anlaşma gereği hazırladığı yıllık raporu vermesi esas olup, gecikme halinde anlaşma iptal edilir. (Rapor formatı tebliğ ekinde mevcuttur.)

Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapabilecek mükellefler:

* (01.01.2008 den itibaren) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı mükellefler ve (01.01.2009 dan itibaren) tüm kurumlar vergisi mükellefleri, ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri için;

* (01.01.2009 dan itibaren) serbest bölgelerde faaliyette bulunmayan tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin birbirleriyle ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemler için,

emsal fiyatının belirlenmesinde uygulanacak yöntem konusunda anlaşma için başvurabilecektir.

18.MÜKELLEFLERDEN İSTENECEK BELGELER:

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur.

Seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

Yıllık Belgelendirme:

* Kurumlar vergisi mükellefleri, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım yada satım işlemlerine ilişkin olarak 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin 2 No'lu Eki olan **"TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM"** u doldurarak kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vereceklerdir. (Bu formun verilme süresi, sadece 2007 yılına ilişkin olmak üzere, 2008 yılı 2. geçici vergi beyannamesinin verilme tarihine kadar uzatıldı.)

* Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin 3 No'lu Ekindeki formata uygun bilgi ve belgeleri içeren **"YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU"** nu kurumlar vergisi beyanname verme süresi sonundan önce hazırlayacaklardır.

Bu rapor, talep halinde idareye yada vergi inceleme elemanlarına ibraz edilecektir.

* Diğer kurumlar vergisi mükellefleri ise, ilişkili kişilerle bir bir hesap dönemi içinde yaptıkları **sadece yurt dışı** işlemlerine ilişkin olarak 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin 3 No'lu Ekindeki formata uygun bilgi ve belgeleri içeren **"YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU"** kurumlar vergisi beyanname verme süresi sonundan önce hazırlayacaklardır.

Bu rapor, talep halinde idareye yada vergi inceleme elemanlarına ibraz edilecektir.

* Bu raporun hazırlanma süresi sadece 2007 yılına münhasır olmak üzere kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin son gününü takip eden 2. ayın sonuna kadar uzatılmıştır. Hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar için bu tarih 30 Haziran 2008 dir.

2008 Yılı başından geçerli olmak üzere ise;

* Tüm kurumlar vergisi mükellefleri serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemleri "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu" na dahil edeceklerdir. (Bu düzenleme; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olan mükellefler için bir yenilik değildir. Zira, bunlar zaten ilişkili kişilerle hem yurt içi hem de yurt dışı işlemlerini 2007 başından itibaren rapora dahil etmek durumundadır.)

* Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri, ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri için "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu" düzenleyeceklerdir.

* Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olan mükellefler dışındaki kurumlar vergisi mükellefleri ilişkili kişilerle bir bir hesap dönemi içinde yaptıkları **yurt içi** işlemlerine ilişkin olarak 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ uyarınca istenilen aşağıdaki bilgi ve belgeleri istenmesi halinde idareye yada vergi inceleme elemanlarına ibraz edeceklerdir. (Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri 2008 başından itibaren bu açıdan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'ne bağlı mükellef gibi değerlendirilecektir.)

-Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,

-Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

-İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,

-İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

-İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,

-İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,

- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

-İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

-Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

-Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),

-Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,

-Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem, Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

* Gelir vergisi mükellefleri, yukarıdaki bilgi ve belgeleri ilişkili kişilerle yaptıkları hem yurt içi hem de yurt dışı işlemleri için hazırlayacaklardır.

19.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Bunun sonucu olarak örneğin; dar mükellef kurum yada gerçek kişilere ve tam mükellef gerçek kişilere dağıtılan kar payı nedeniyle kar dağıtımına bağlı vergi tevkifatı yapılacaktır. (Netten brüte gidilmek suretiyle tevkifat matrahı bulunacaktır.)

Tam mükellef kuruma dağıtılan kar paylarında ise, elde eden açısından sözkonusu tutar kurumlar vergisinden istisnadır. (İştirak kazançları istisnası)

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilenecektir. 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.

ÖRNEK:

(A) Tam mükellef kurumunun ortağı (B)'ye emsallere uygun fiyatı 100.000 YTL olan bir malı 70.000 YTL'ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

* (100.000 – 70.000 =) 30.000 YTL (A) kurumunun kurumlar vergisi matrahına ilave edilecektir.

* (100.000 – 70.000 =) 30.000 YTL (B) açısından elde edilmiş kar payı hükmündedir.

*** Kar payı elde eden (B) nin hukuki statüsüne göre yapılacak işlemler:**

* (B) Kurumu tam mükellef ise, kar dağıtımına bağlı tevkifat sözkonusu olmayacak (bu işlem nedeniyle A kurumu adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla) 30.000 YTL'ni iştirak kazancı istisnası kapsamında (KVK Md:5/1-a) kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

Öte yandan, örtülü kazanç dağıtımına konu işlemin mal yada amortismanına tabi kıymet olmasına bağlı olarak (B) kurumunun muhasebe kayıtlarında ilgili hesaplarda da işlem yapmasının gerekli olabileceğini düşünüyoruz.

* (B) (Türkiye'de işyeri yada daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) dar mükellef kurum ise kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılacaktır. (KVK Md:30/3) Tevkifat matrahı, ödenen kar payı tutarı net kabul edilmek suretiyle brüte tamamlanarak hesaplanacaktır. Tevkifat sırasında, çifte vergilendirilmenin önlenmesine ilişkin uluslararası anlaşmalar da dikkate alınacaktır.

* (B) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise KVK'nun 15/2 maddesine göre kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılacaktır. Tevkifat matrahı, ödenen kar payı tutarı net kabul edilmek suretiyle brüte tamamlanarak hesaplanacaktır.

* (B) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak GVK'nun 94/6-b maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Dar mükellef gerçek kişilerde tevkifat sırasında, çifte vergilendirilmenin önlenmesine ilişkin uluslararası ilişkin anlaşmalar da dikkate alınacaktır.

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

KURUMA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Vergi Kimlik No	
Kurum Sicil No	
Kurum Unvanı	
Faaliyet Kodu	
İrtibat Telefonu ve Faks No	
Vergilendirme Dönemi	

I-TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER

	Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	Vergi Kimlik No/T.C. Kimlik No	Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER

		Alım (YTL)	Satım (YTL)
	Varlıklar		
1.	Hammadde-Yarı Mamul		
2.	Mamul-Ticari Mallar		
3.	Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)		
4.	Kiralamalar		
5.	Diğer (Belirtiniz)		
	Hizmetler		
6.	İnşaat-Onarım-Teknik		
7.	Araştırma ve Geliştirme		
8.	Komisyon		
9.	Diğer (Belirtiniz)		
	Mali İşlemler		
10.	Ödünç Para/Kredi- Faiz		
11.	Gayri Nakdi Krediler		
12.	Mevduat/Repo-Faiz		
13.	Vadeli İşlemler (Türev ürünler)		
14.	Menkul Kıymetler		
15.	Sigorta		

16.	Diğer (Belirtiniz)		
	Diğer İşlemler		
17.	İkramiye ve Benzeri Ödemeler		

18.	Grup İçi Hizmetler		
19.	Diğer (Belirtiniz)		
	Yapılan İşlemlerin Toplamı		

III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEM

	Alım (YTL)	Satım (YTL)
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi		
Maliyet Artı Yöntemi		
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi		
Kâr Bölüşüm Yöntemi		
İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi		
Mükellefçe Belirlenen Yöntem		
Toplam İşlem Tutarı		

IV-KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

V-ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER

Aktif Toplamı	
Toplam Borçlar	
Öz Sermaye Tutarı	
Toplam Faiz Giderleri	
Toplam Kur Farkı Giderleri	
Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı	

AÇIKLAMALAR:

Bu form, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır. Formda yer alan transfer fiyatlandırması, kontrol edilen kurum kazancı ve örtülü sermayeye ilişkin işlemlerin bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece bu işleme ilişkin kısım doldurulacak olup, formda belirtilen söz konusu işlemlerin bulunmaması durumunda bu form doldurulmayacak ve beyanname ekinde de gönderilmeyecektir.

I. "TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER" bölümüne 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ gereğince ilişkili kişi kapsamında değerlendirilen ve gerek yurt içinde gerekse yurt dışında bulunan gerçek kişi ve kurumlara ilişkin bilgiler yazılacaktır. Örneğin, bir şirketin hem yurt içinde hem yurt dışında ilişkili olduğu gerçek kişi ve kurumlar bulunmasına rağmen ilgili hesap döneminde sadece yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle işlem yapmış olması durumunda, forma sadece yurt dışında bulunan ilişkili kişi adı ve ünvanı ile bulunduğu ülke yazılacaktır.

II. "İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER" bölümünde yer alan işlemlerin alım ve satımından kastedilen; alım satımın yapılması ya da hizmetin alınıp verilmesi olarak anlaşılmalıdır. Örneğin, kiralama veya kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler mal veya hizmet alım ya da satımıdır.

"Alım" sütununa, ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, "Satım" sütununa ise ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacak olup, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri tüm işlemlerine ilişkin alım ve satım tutarlarının yazılması gerekmektedir.

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

"Diğer İşlemler" bölümünün 18 numaralı satırında yer alan Grup İçi Hizmetler, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir.

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

IV. "KURUMUN YURT DIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER" bölümü, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde, kurumların yurtdışı iştiraklerinin bulunması halinde doldurulacaktır.

Tablodaki sütunlar itibarıyla, iştirak edilen her bir yurtdışı iştirak için ayrı ayrı olmak üzere, yurtdışı iştirakin;

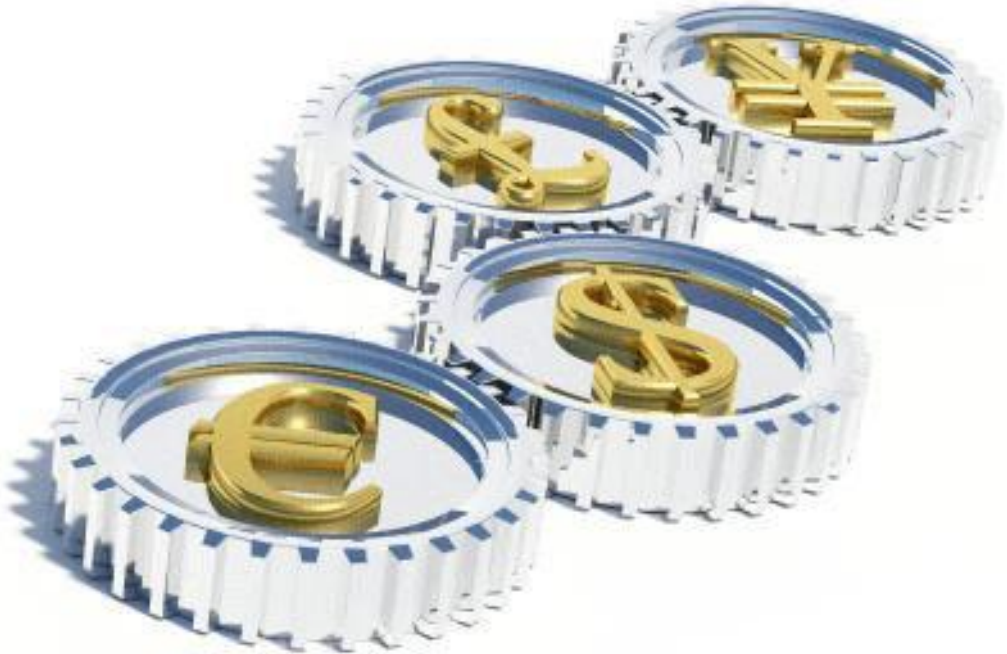
- Ünvanı,
- Kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke,
- Toplam gayrisafi hasılatı

ile yurtdışı iştirakte kurumun sermaye, oy veya kâr payı oranı (hangi oran daha yüksekse o oran dikkate alınacaktır) yazılacaktır.

V. "ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER" bölümü, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde aşağıda yer alan açıklamalar çerçevesinde doldurulacaktır.

- "Aktif Toplamı": Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilançosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.

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



YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU

I- GENEL BİLGİLER

Mükellefin faaliyet alanı, gerçekleştirilen işlevler, üstlendikleri riskler, sahip oldukları varlıklar, ekonomik koşullar, pazar koşulları ve iş stratejileri hakkındaki bilgiler

II- İLİŞKİLİ KİŞİLER HAKKINDAKİ BİLGİLER

İlişkili kişilerin vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb. ile ilişkili kişilerin faaliyet alanı, bu alandaki ekonomik koşullar, pazar koşulları, yasal düzenlemeler, iş stratejileri, ilişkili kişilerin gerçekleştirdiği işlevler, üstlendikleri riskler, sahip oldukları varlıklar hakkında ayrıntılı bilgiler

III- İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMİN AYRINTILARINA İLİŞKİN BİLGİLER

İlişkili kişiler arasındaki bütün işlemlere ve sözleşmelere ait ayrıntılı bilgiler

IV- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

Karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin ayrıntılar ve karşılaştırılabilir işlemlerin seçiminde kullanılan kıstaslar, karşılaştırılabilirliğin tespitinde düzeltim yapılmış ise buna ilişkin ayrıntılı bilgiler, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin diğer yöntemlerle karşılaştırılarak bu yöntemin kullanılma gerekçeleri ile bu yöntemin en uygun yöntem olduğuna ilişkin bilgi, belge ve hesaplamalar, emsallere uygun fiyat/bedel veya kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalara ilişkin ayrıntılı bilgiler, emsal fiyat aralığı tespit edilmiş ise bu aralığa ilişkin hesaplamaları içeren ayrıntılı bilgiler

V- SONUÇ