

İÇİNDEKİLER

1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Esası	1
2- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Mevzuatı.....	1
3- Emsallere Uygunluk İlkesi.....	6
4- Emsallere Uygunluk İlkesi Ve Karşılaştırılabilirlik Analizi.	7
5- Emsallere Uygun Fiyat Ya Da Değerin Tespitinde Uygulanacak Yöntemler	7
5.1- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi:	8
5.2- Maliyet Artı Yöntemi:.....	9
5.3- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi:.....	9
6- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi.....	11
7- Karşılaştırılabilir Fiyat Yada Maliyet Artı Yöntemi.....	11
8- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu	12
9- Hazine Zararı	13
10- Düzeltme İşlemleri	13
11- Uygulamadaki Zorluklar.....	14

1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Esası

Kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda; kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır.

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, işlemin gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibari ile dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır.

Örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı; kazancı dağıtan kurum için KKEG niteliğinde olup vergi matrahına eklenir.

Kendisine örtülü olarak kazanç dağıtılan kişi nezdinde ise fazladan ödenen vergilerin düzeltilmesi sonucunu doğurmaktadır.

2- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Mevzuatı

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu -Madde:13 - (yayımlanma tarihi 21.06.2006) Transfer fiyatlandırması ile ilgili hükümlerin yürürlük tarihi 01.01.2007.

- 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Tebliği (yayımlanma tarihi 18.11.2007).
- 2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Tebliği (yayımlanma tarihi 22.04.2008).
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hakkında Bakanlar Kurulu Kararı(yayımlanma tarihi 06.12.2007).
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hakkında Bakanlar Kurulu Kararı(yayımlanma tarihi 13.04.2008).
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hakkında 1 nolu Sirküler (tarihi 24.04.2008).

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kanun Metni (KVK Madde 13)

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 sayılmaktadır. 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 değerlendirilmektedir.

Kapsam ve Koşulları:

Kurum: Tam yada Dar Mükellef bir kurumdur.

İlişkili Kişi İle İşlem: Mal ya da hizmet alım-satımı ilişkili kişi ile yapılmalıdır.

İşlemin Niteliği: (Alım satım)

- Mal yada hizmet alım satımı
- İmalat ve inşaat işlemleri
- Kiralama ve kiraya verme işlemleri
- Ödünç para alınması - verilmesi
- İkramiye, ücret vb. ödemeleri gerektiren işlemlerdir.

Emsallere Uygunluk: Bu alım satımda emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak bedel ya da fiyat uygulanmalıdır. (Düşük yada yüksek fiyat-bedel)

Kar Dağıtımı ve Düzeltme:

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olarak sayılmaktadır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilmelidir.

Kanun Metnine Göre 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 etmektedir. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılmaktadır.*
- *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 sayılmaktadır.*

İlişkili kişi;

Kurumların kendi ortakları,

- Gerçek yada tüzel kişi olabilmektedir.
- Sermaye ve kar payı oranının önemi yoktur.

Kurumların veya ortakların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum,

- Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi: kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerindeki gerçek kişi ortaklar ile kurum çalışanlarıdır.
- Kurumun ilgili bulunduğu kurum: iştiraklerdir.

- Kurumun ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişi: kurumun ortağı ile sosyal ve ekonomik olarak ilişkisi bulunan gerçek kişilerdir. Ortağın ortak olduğu şahıs şirketlerindeki diğer şahıslardır.
- Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlardır.

Kurumun yada ortakların İdaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,

- İdaresi bakımından: ortaklık bağı olmayan genel müdürler, üst düzey yöneticiler yani kurum kararları üzerinde etkili olabilecek kişiler
- Denetimi bakımından: kurumun denetçileri
- Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Sürekli ticari ilişkide bulunduğu gerçek kişi yada kurum, alışların ve/veya satışların sürekli aynı kişiden yapılması, sürekli aynı kişiden borç alınması vs.

Ortakların eşleri,

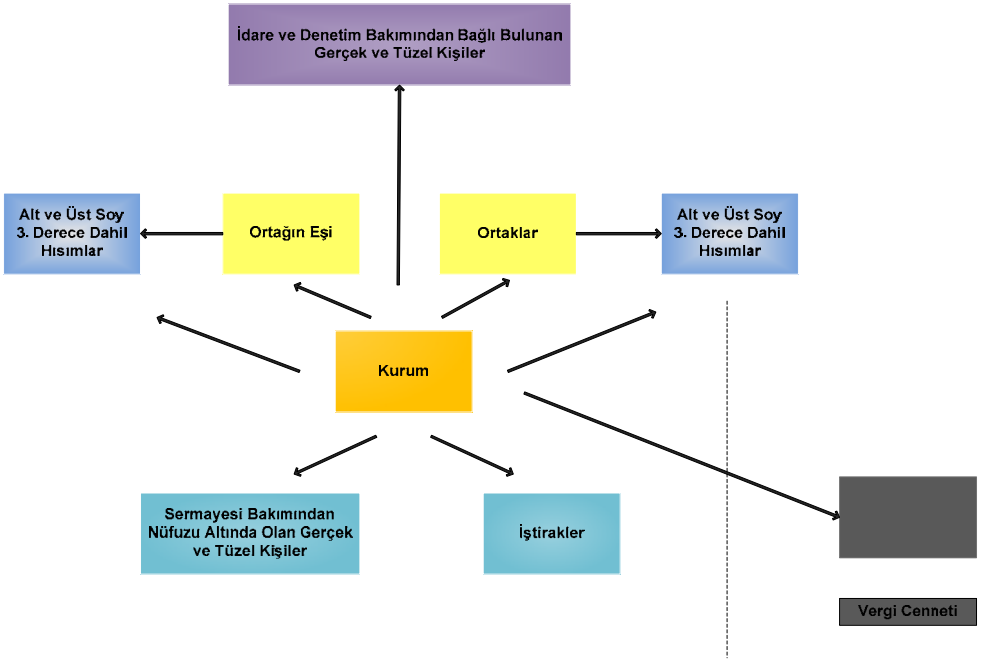
- Aralarında yasal evlilik bağı olmalıdır.

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

- Anne,baba, büyükanne, büyükbaba
- Çocuklar ve torunları

ifade etmektedir.

TRANSFER FİYATLANDIRMASI



3- 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 etmektedir. Taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır. 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.

4- Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizi

Emsallere Uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.

- Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.
- Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltimlerin yapılmasına bağlıdır.

5- Emsallere Uygun Fiyat veya Değerin Tespitinde Uygulanacak Yöntemler

Emsallere uygun fiyat ya da değer tespitinde uygulanacak yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

- İç Emsal
- Dış Emsal

- Klasik Yöntemler
 - Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
 - Maliyet Artı Yöntemi
 - Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
- İşleme Dayalı Kar Yöntemleri
 - Kar Bölüşüm Yöntemi
 - İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi
- Kendi Belirleyebileceği Yöntem
- Maliye Bakanlığına Başvuru
 - Peşin Fiyatlandırma Usulü

5.1- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi:

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 etmektedir.

- Mal/hizmet karşılaştırılabilir olmalıdır.
- İşlemin yapıldığı koşullar karşılaştırılabilir (benzer) olmalıdır. Fiyat üzerinde etken olan koşulların varlığı;

- Peşin yada vadeli satış
- Para birimi
- Nakliye, sigorta, garanti kapsamı
- Marka
- Satış miktarı vs.

5.2- Maliyet Artı Yöntemi:

Bu yöntemde emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

Makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranıdır.

Yöntem maliyet bazlıdır. Maliyetler arasındaki farklılıkların maddi etkileri giderilmelidir.

- Faaliyet Giderleri
- Genel Yönetim Giderleri
- Muhasebede izlenen yöntem
- Faiz ve kur farklarının maliyete etkisi
- Amortisman usulü ve oranları vs.

5.3- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi:

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. Makul brüt

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

satış kârı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır. Diğer bir ifadeyle, makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır.

Örnek

(A) Kurumunca ;

- İlişkısiz kişilere satış fiyatı : 3.000
- Emsal satış komisyonu : % 10
- Emsallere Uygun Fiyat $[3000/(1+0,10)]$: 2.727
- İşlev ve risk farklılıklarının düzeltimi (-) : 30
 - *Reklam ve pazarlama maliyetleri* : 10
 - *Garanti maliyetleri* : 20
 - Emsallere Uygun Fiyat : 2.697

Gayrimaddi Haklar

Gayrimaddi 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. Satışlar üzerinden ödenen royalti eklenebilir.

6- KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİ

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.

7- KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YA DA MALİYET ARTI YÖNTEMİ

Saklama ve İbraz Ödevi

Yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan hesaplamalara ilişkin kayıt, cetvel ve belgeler ispat edici kağıtlar olarak saklanacak ve istenildiğinde ibraz edilecektir.

Yöntemin uygulamasına ilişkin yine her türlü belge ve bilgiler ayrıntılı olarak tutulmalı ve muhafaza edilmelidir.

Belgelendirme ve ispat zorunluluđu mükellefe aittir.

Yıllık Belgelendirme

- Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form
- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

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

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

8- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri (yurtdışı şubeleri ve serbest bölgelerdeki şubeleri ile yaptıkları işlemler dahil) için kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği süreye kadar bu raporu hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi

halinde idareye ve vergi inceleme elemanlarına ibrazı zorunludur.

Yaptırım açıkça belirtilmiş olup; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve kurumlar vergileri uygulamasında, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan kâr payı kabul edilmektedir. Mükellefler nezdinde düzeltme işlemleri söz konusudur. Gelir Vergisi mükelleflerinden kazançları ticari kazançta göre tespit edilen mükellefler de kapsama alınmıştır. Uygulanan yöntemin ispatı mükellefe aittir.

9- Hazine Zararı

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurtiçindeki 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.

10- Düzeltme İşlemleri

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, 13'üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla

dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

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.

11- Uygulamadaki Zorluklar

Uygulamadaki zorluklara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.

- Uygulamada dökümantasyon çokluğu ve sürenin kısalığı,
- İlişkili Kişi kavramının kapsamı çok geniştir. Subjektif değerlendirmelere açıktır. Örneğin sosyal ilişkide bulunduğumuz kişiler bile kapsama girebilmektedir.
- Dış Emsal bulabilmekteki zorluklar.
- Yutrdışı şubeler ve serbest bölgedeki şubelerle olan işlemlerin belirsizliği.
- Mevzuattaki belirsizlikler:
 - Hazine zararında yer alan her türlü vergilerden ne anlaşılmalıdır?
 - Düzeltmede diğer vergiler özellikle KDV konusunun belirsizliği.
 - Transfer fiyatlaması KKEG ise KKEG ye isabet eden KDV'nin akıbeti ne olacaktır?