



bakertilly
GÜRELİ

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Hazırlayan: İsmail ONAY

Eski Hesap Uzmanı

“GÜRELİ YMM” Vergi Direktörü

İÇİNDEKİLER

I. OECD YAKLAŞIMI	2
A. MODEL VERGİ ANLAŞMASI	2
B. ÇOK ULUSLU İŞLETMELER VE VERGİ İDARELERİ İÇİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI REHBERİ	11
II. İÇ HUKUK DÜZENLEMELERİ	15
A. UNSURLAR	15
B. EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ	18
C. EMSALLERE UYGUN BEDEL TESPİT YÖNTEMLERİ	21
D. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI	26
E. BELGELENDİRME	29
F. HAZİNE ZARARI	33
G. DÜZELTME İŞLEMLERİ	37
H. BİRİNCİL DÜZELTME İŞLEMLERİ	41
I. KARŞI DÜZELTME İŞLEMLERİ	43
J. İKİNCİL DÜZELTME İŞLEMLERİ	46
K. VERGİLERİN KESİNLEŞİP ÖDENMİŞ OLMASI	49
L. CEZALAR	53
M. ÖDÜNÇ PARA İŞLEMLERİ	54
N. KATMA DEĞER VERGİSİ İŞLEMLERİ	57
O. ÖZELGELER	60

Transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin, üzerine oturduğu ana omurga, bağımlı teşebbüslerin ticari kazancının tespitinde, bu teşebbüslerin bağımsız olduklarının varsayılmasıdır. Bağımsız teşebbüs varsayımının pratik uygulaması emsallere uygunluk ilkesidir. Transfer fiyatlandırması ise *“bağımlı teşebbüsler arası ticari ve mali ilişkilere bağlı fiyatlandırma”* olarak tanımlanabilir.

Transfer fiyatlandırmasının, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmesi de kazancın örtülü olarak aktarılması anlamına gelmektedir. Bu durum bağımlı teşebbüsün vergisel perspektife dayalı gerçek ticari kazancının tespit edilmesi için hesapların düzeltilmesini gerektirir. Bağımlı teşebbüs kazancının emsallere uygunluk ilkesi gözetilerek düzeltilmesi birincil düzeltmedir.

Mükerrer vergilemenin engellenmesi için işlemin karşı tarafı bünyesinde yapılan düzeltmeye ise karşı düzeltme adı verilmektedir.

Birincil düzeltme ile bağımlı teşebbüsün hesapları, karşı düzeltme ile bağlı olunan kişinin hesapları düzeltilerek vergilendirme işlemleri “gerçek kazanç” üzerinden yapılırken, kazancın fiilen karşı kişide olduğu gerçeği değişmemektedir. Vergisel perspektiften teşebbüse geri çağırılması gereken ancak özel hukuk hükümlerine göre böyle bir zorunluluğa tabi olmayan fon, teşebbüsten çıkmış kabul edilir. Bu çıkışın vergisel perspektiften tanımının yapılması gerekir. Çıkış işleminin tanımı ikincil işlemdir. Bu işleme bağlı düzeltme ise ikincil düzeltmedir. Ülkemiz uygulamasında ikincil işlem temettü olarak adlandırılmaktadır. Böylece emsallere aykırı fiyatlandırmanın temettü vergileri üzerinde oluşturabileceği vergi erozyonunun önlenmesi amaçlanmaktadır.

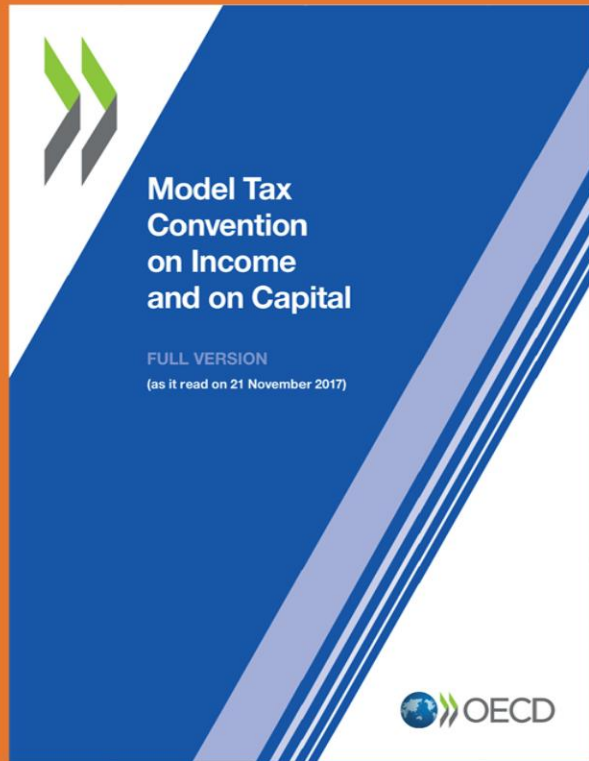
Sunumun birinci bölümünde Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü (OECD) tarafından benimsenen yaklaşıma genel hatları ile yer verilmiş ve OECD tarafından benimsenen ilkeler ortaya konmuştur.

İkinci bölümde ise ülkemizdeki yasal düzenlemelere yer verilmiş ve müessese, unsurları itibarıyla tasnifli olarak özetlenmiştir.

I. OECD YAKLAŞIMI

A. MODEL VERGİ ANLAŞMASI

1. Giriş



- ✓ Model Vergi Anlaşması, “ülkelerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının müzakerelerine rehber olması amacıyla” OECD tarafından düzenlenmiştir.
- ✓ Model Vergi Anlaşması hem örnek bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması maddesi sunmakta hem de ilgili maddelerin nasıl yorumlanacağına ilişkin detaylı açıklamalara yer vermektedir.
- ✓ Türkiye’nin pek çok ülke ile akdetmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında hep Model Vergi Anlaşması esas alınmıştır. Ancak ilgili ülke ile yapılan anlaşma öncesi müzakereler sırasında Model Vergi Anlaşmasındaki hükümlerde değişikliklere de gidilmiştir.
- ✓ Model Vergi Anlaşması, fiili vergi anlaşmalarının yorumlanmasında yol gösterici niteliğe sahiptir.

MODEL VERGİ ANLAŞMASINDAKİ İLGİLİ MADDELER

MADDE 7 “TİCARİ KAZANÇLAR”

MADDE 9 “BAĞIMLI TEŞEBBÜSLER”

✓ Ticari Kazançlar üzerindeki vergileme hakkının Akit Devletlerden hangisine ne ölçüde ait olduğu Madde 7 düzenlemesinde yer almaktadır.

✓ Bir Akit Devlet mukimi teşebbüsün, anlaşmanın tarafı olan diğer Devlet mukimi teşebbüsüyle bağımlı teşebbüs ilişkisi içerisinde olması halinde, vergilendirme yetkisinin paylaşımına ilişkin ilkeler Madde 9 düzenlemesinde yer almaktadır.

MADDE 7 TİCARİ KAZANÇLAR

1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, 2'nci fıkraya uygun olarak işyerine atfedilebilen kazançlar bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bu Madde ve Maddeler [23 A] ile [23 B] uyarınca, 1'inci fıkrada bahsedilen işyerine her iki Akit Devlette de atfedilecek kazanç, işyeri ve teşebbüsün diğer bölümleri vasıtasıyla teşebbüs tarafından yerine getirilen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda kazanç olacaktır.

✓ Madde 7/1 düzenlemesine göre ticari kazançlarda vergileme hakkı, *“ticari kazancın elde edildiği iş yerinin bulunduğu Devlete”* aittir. Bu hak münhasırdır.

✓ Madde 7/2 düzenlemesine göre merkezi ve şubesi farklı ülkelerde yer alan bir teşebbüs için, *“şube merkezden bağımsız olsa idi, şubenin kazancı ne olacaktı ise”* şubenin yer aldığı Devlet, o kazançtan vergi alabilir.

✓ *“şube merkezden bağımsız olsa idi, şubenin kazancı ne olacaktı ise”* deyimini, Madde 9 düzenlemesindeki “Bağımsız Teşebbüs Varsayımı” kavramına karşılık gelir.

MADDE 7 TİCARİ KAZANÇLAR

3. 2'nci fıkraya uygun olarak bir Akit Devlet, Akit Devletlerden birinde bulunan bir teşebbüsün işyerine atfedilebilir kazançlarda düzeltme yaptığı ve bunun neticesinde de teşebbüsün diğer Devlette vergiye tabi tutulan kazançları üzerinden vergi aldığı durumda, diğer Devlet bu kazançlarda çifte vergilendirmeyi önlemek için gerekli olduğu ölçüde, söz konusu kazançlara uygulanan vergi miktarında uygun bir düzeltme yapacaktır. Bu düzeltme belirlenirken, gerektiğinde Akit Devletlerin yetkili makamları birbirlerine danışacaklardır.

4. Kazanç, bu Anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığı anda, o maddelerin hükümleri bu Madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

✓ Bağımsız teşebbüs varsayımı esas alınarak şube kazancından vergi alındığında, ana merkezin mukimi olduğu Devlet (ya da ana merkezin anlaşmaya taraf diğer Devletteki şubesi) bu defa merkez (veya diğer şube) kazançları üzerinden alacağı vergiyi buna göre düzeltecektir.

MADDE 9 BAĞIMLI TEŞEBBÜSLER

1. a) Bir Akit Devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında veya

b) aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir Akit Devlet teşebbüsünün ve diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında ve her iki halde de, iki teşebbüs arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu teşebbüslerden birisinde olması gereken, fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenip buna göre vergilendirilebilir.

✓ Madde 9/1 düzenlemesine göre farklı ülkelerde mukim iki teşebbüs arasında bağımlı teşebbüs ilişkisi varsa *“teşebbüsler bağımsız olsa, her birinin kazancı ne olacaktı ise”* her bir teşebbüsün mukimi olduğu, o kazançtan vergi alabilir.

MADDE 9 BAĞIMLI TEŞEBBÜSLER

2. Bir Akit Devletin kendi teşebbüsünün kazancına dahil edip vergilendirdiği kazancın, diğer Akit Devlette vergilendirilen diğer Devlet teşebbüsünün kazancını içermesi ve bu şekilde dahil edilen kazancın iki bağımsız teşebbüs arasında olması gereken koşullar göz önünde tutulduğunda ilk bahsedilen Devletin teşebbüsünde tahakkuk etmesi gereken kazanç olması durumunda, diğer Devlet söz konusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında gerekli düzeltmeyi yapacaktır. Bu düzeltme yapılırken, bu Anlaşmanın diğer hükümleri göz önünde tutulacak ve gerektiğinde Akit Devletlerin yetkili makamları birbirlerine danışacaklardır.

✓ Madde 9/2 düzenlemesine göre bağımsız teşebbüs varsayımı esas alınarak teşebbüs kazancından vergi alındığında, diğer teşebbüsün mukimi olduğu Devlet bu defa alacağı vergiyi buna göre düzeltecektir.

Madde 7

Dar Mükellef Kurumun Türkiye'deki Şubesinin, Dar Mükellef Kurumun Ana Merkezi ya da Diğer Şubeleri ile Olan Ticari Faaliyetleri

Madde 9

Tam Mükellef Kurumun Dar Mükellef Kurumlarla Olan Ticari İlişkisi

✓ Model Vergi Anlaşması'nın Madde 7 düzenlemesi, “*dar mükellef kurumun Türkiye'deki şubesinin yurt dışı işlemlerine bağlı olarak elde ettiği ticari kazanç üzerinde Türkiye'nin vergileme hakkını*” korur.

✓ Madde 9 düzenlemesi, “*tam mükellef kurumun yurt dışı işlemlerine bağlı olarak elde ettiği ticari kazanç üzerindeki vergileme hakkını*” korur.

Teşebbüsün veya İşyerinin Bağımsız Olduğu Varsayılır

“Bağımsız Teşebbüs Varsayımı” Transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin, üzerine oturduğu ana omurgadır.

✓ Nelerin Madde 7 bağlamında işyerine atfedilebilen kazançlar olduğunun saptanmasına yönelik temel yaklaşım, kazançların işyerinin bir ayrı teşebbüs olduğu ve bu teşebbüsün parçası olduğu teşebbüsün geri kalan bölümlerinden *“herhangi başka bir kişiden bağımsız olduğu kadar bağımsız olduğu varsayımı”* esas alınarak saptanmasının gerekliliğinden ibarettir.

✓ Bu varsayımının ikinci kısmı, 9’uncu Madde hükümleri uyarınca bağımlı teşebbüslerin kazançlarının düzeltilmesi bağlamında aynı şekilde geçerli olan emsallere uygunluk ilkesine karşılık gelmektedir.

Bağımsız Teşebbüs Varsayımı



“Emsallere Uygunluk İlkesi”

✓ OECD yaklaşımında bağımsız teşebbüs yaklaşımının pratik uygulaması olarak “*emsallere uygunluk ilkesi*” benimsenmiştir.

✓ Emsallere uygunluk ilkesinin işletilişine ilişkin klavuz açıklamalara “*Çok Uluslu Teşebbüsler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi*” adlı raporda yer verilmiştir.

MUVAZAA OLMAMASI İLKESİ

Teşebbüs kazancının emsallere uygunluk ilkesi esas alınarak düzeltilmesi için Vergi İdaresi'nin o teşebbüsün muhakkak vergiden kaçınma amacı taşıdığını ortaya koyma yükümlülüğü yoktur.

✓ Her ne kadar transfer fiyatlandırması ile ilgili uygulamaların vergiden kaçınma ya da vergi kaçırmaya yönelik olarak kullanılabildikleri bilinen bir olgu olsa da transfer fiyatlandırması uygulamalarının, vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma amacı taşıyan uygulamalarla karıştırılmaması gerekir.

✓ Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca vergisel perspektife dayalı bir düzeltme, ilişkili işletmeler arasındaki vergisel amaçların belirleyici olmadığı sözleşmelerde öngörülen taahhütleri etkilemezken; vergi yükünün asgari düzeye çekilmesi ya da önlenmesine yönelik herhangi bir amacın söz konusu olmadığı durumlarda bile uygun olabilir.

İşleyişi

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyatlandırma nedeniyle teşebbüs kazancının “*yukarıya doğru revizyonu*” birincil düzeltmedir.

Amaç

Amaç “*vergisel perspektife dayalı gerçek ticari kazancın tespiti*”dir.

✓ Birinci ülkede bulunan bir vergi idaresinin bir şirketin vergilendirilebilir kârlarına, ikinci bir ülkede faaliyet gösteren bir ilişkili işletmesiyle gerçekleştirdiği işlemlere emsallere uygunluk ilkesini uygulaması sonucu olarak, bir düzeltme yapmasıdır.

✓ Örneğin (A) teşebbüsünün bağımlı teşebbüs ilişkisi içerisinde bulunduğu (X) kurumuna emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedeli 100 BİRİM olan bir varlığı 20 BİRİM karşılığı satması halinde, aradaki farkı ifade eden 80 BİRİM, (A) teşebbüsünün defterlere yansıyan kazancına ilave edilir. İşte bu ilave işlemine birincil düzeltme adı verilir.

✓ Aynı örnekte (A) teşebbüsünün (X) kurumundan emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedeli 20 BİRİM olan bir varlığı 100 BİRİM karşılığı satın alması halinde, (A) teşebbüsünün vergi matrahına esas hesapları, “*sanki o varlık 20 BİRİM karşılığı alınmış gibi*” düzeltilir. Düzeltmeye bağlı kazanç farkının deftere yansıyan kazanca ilave edilmesi, birincil düzeltmedir.

İşleyişi

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyatlandırma nedeniyle bağımlı olunan teşebbüs kazancının “aşağıya doğru revizyonu” karşı düzeltmedir.

Amaç

Mükerrer vergilemenin engellenmesidir.

✓ Teşebbüsün defterlerine yansıyan kazancın emsallere uygunluk ilkesi gözetilerek düzeltilmesi, bağımlı olunan teşebbüste görünen kazancın birincil düzeltme yapılan teşebbüs bünyesinde vergilendirilmesi ile sonuçlanır. Halbuki birincil düzeltmeyi yapan teşebbüste vergilendirilen kazanç diğer teşebbüsün hesaplarında gelir olarak gözükmemektedir. Bu mükerrer vergilemeye neden olabilir.

✓ Mükerrer vergilemenin engellenmesi için, bağımlı olunan teşebbüs kazancının aşağıya doğru revizyonuna karşı düzeltme denir.

✓ Böylece karşı düzeltmenin amacı “mükerrer vergilemenin engellenmesi”dir.

İşleyişi

Birinci teşebbüste vergilendirilen fakat fiilen ikinci teşebbüste bulunan kazancın yeniden tanımlanmasıdır.

Amaç

Temettü, gayrimaddi hak veya kredi ödemelerinin örtülü aktarımına bağlı vergisel kayıpları telafi etmektir.

✓ Birincil düzeltme işlemiyle ikinci teşebbüste bulunan kazanç birinci teşebbüste vergilenmekte; karşı düzeltme işlemiyle ikinci teşebbüste hesaplanan vergi yükümlülüğü aşağıya doğru revize edilmektedir.

✓ Bu durum ticari kazançlar üzerinden hesaplanan vergiyi korumakla birlikte, bu kazancın dağıtımına bağlı vergileme prensiplerini sakatlayabilecektir.

✓ Örtülü kredi ödemesi ya da örtülü kar dağıtımının emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyatlandırma yoluyla gerçekleştirileceği unutulmamalıdır.

✓ Bu nedenle ikincil düzeltmeler, kazancı fiilen elde eden bünyesinde ikincil işleme bağlı vergileme ilkelerinin devreye girmesini sağlar. Ülkemizde ikincil işlem “temettü” olarak tanımlanmıştır.

Tüm Ticari ve Mali İşlemler

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.

- ✓ Sadece aktif tutumlar değil pasif tutumlar da ticari mali işlem olarak değerlendirilebilir.
- ✓ Sermaye artırımları için rüçhan hakkının kullanılmaması konusu, vergi mükellefleri için transfer fiyatlandırması yönünden tarhiyat riski doğurabilir.
- ✓ Ödünç para alışverişleri konusu transfer fiyatlandırması uygulamalarında karşılaşılan en yaygın işlem türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

İlişkili Kişi

- Kurum ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum
- Kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar
- Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları
- Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler

✓ OECD yaklaşımında “bağımlı teşebbüs ilişkisi” kavramının karşılığını iç hukukumuzda “ilişkili kişi” kavramı oluşturmaktadır.

✓ ilişkili kişiler, (a) Sermaye payı ilişkisi, (b) akrabalık ilişkisi, (c) nüfuz altında bulundurma, (d) idare ve denetim ilişkisi, (e) vergi cennetinde yer alan ülkeler şeklinde tasniflenebilir.

✓ Ortaklık ilişkisine bağlı ilişkili kişi durumunun sorgulanmasında “asgari yüzde 10 sermaye payı şartı” aranır.

Emsallere Uygunluk İlkesi

İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasıdır.

- ✓ Bağımsız teşebbüs varsayımının pratik uygulamasıdır.
- ✓ Öncelikle iç emsal uygulanacaktır. İç emsalin mevcut olmaması ya da uygulanabilir olmaması halinde dış emsal uygulamasına gidilecektir.
- ✓ İç emsal, kurumun ilişkili kişi niteliğinde olmayan kişilerle olan mal veya hizmet alışverişinde uyguladığı bedel olacaktır. Dış emsal ise üçüncü kişilerin ilişkili kişi niteliğinde olmayan kişilerle olan mal veya hizmet alışverişinde uyguladığı bedel olacaktır.

Karşılaştırılabilirlik Analizi

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerin, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerle karşılaştırılması ve emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedel üzerindeki etkilerin düzeltilmesi

- ✓ Karşılaştırılabilirlik analizi emsallere uygunluk ilkesinin kalbinde yer almaktadır.
- ✓ **Mal veya hizmetlerin niteliğindeki** farklılıklar, mal ya da hizmetlerin değerinde farklılığa neden olabilmektedir. Bu nedenlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.
- ✓ Tarafların gerçekleştirdikleri **işlevlerin** göz önünde bulundurulması zorunludur.
- ✓ Karşılaştırma yapılırken **ekonomik koşullarının** aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir.
- ✓ Pazar payının arttırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler karşılaştırılabilirliği etkileyen **iş stratejilerine** örnek verilebilir.

Emsal Fiyat Aralığı

Emsal 1	98
Emsal 2	118
Emsal 3	120
Emsal 4	120
Emsal 5	120
Emsal 6	122
Emsal 7	122
Emsal 8	125
Emsal 9	126
Emsal 10	126
Emsal 11	127
Emsal 12	152
Toplam	1476
Aritmetik Ortalama	123
Mod	120
Medyan	121

✓ Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir.

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

✓ Mükellef tarafından tespit edilen fiyatın emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, fiyat ya da bedel söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir.

✓ Yandaki örnekte ilk emsal bedel ile son emsal bedel aşırı uçlarda yer aldığından, emsal fiyat aralığı 118-127 arası olarak kabul edilebileceği gibi, aynı aralık içerisinde mod, medyan veya aritmetik ortalama yöntemi uygulanabilir.

Yöntemler

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- Maliyet artı yöntemi
- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
- İşlemsel Kar Yöntemleri

✓ Emsallere uygun fiyat veya bedeller, geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemleri ile işlemsel kâr yöntemleri olarak adlandırılan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinden *“işlemin mahiyetine en uygun olan yöntem”* kullanılarak tespit edilir.

✓ Bu yöntemler arasında herhangi bir öncelik sırası yoktur. Bununla birlikte, yöntemlerin eşit şekilde uygulanabilir olduğu durumlarda geleneksel işlem yöntemleri işlemsel kâr yöntemlerine tercih edilir.

✓ Emsallere uygun fiyata yukarıda sayılan yöntemlerden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa; mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

İç Emsal:

Kurum, ilişkisiz kişilere sattığı elma için kilogram başına 100 TL hasılat elde etmiştir.

Bu durumda ilişkili kişilere sattığı elma için bedeli 100 TL olarak belirlemesi Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi olacaktır.

Dış Emsal:

Kurumun ilişkisiz kişilere elma satışı yoktur. Başka kurumların elma satışı için elde ettiği bedel 100 TL/kg'dır.

Bu durumda ilişkili kişilere sattığı elma için bedeli 100 TL/kg olarak belirlemesi Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi olacaktır.

✓ 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.

✓ Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir

✓ 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.

Maliyet Artı Yöntemi

İç Emsal:

Kurum, ilişkisiz kişilere sattığı (A) marka araba için birim başına 1000 TL hasılat elde etmiş; 800 TL üretim maliyetine katlanmıştır.

Bu durumda ilişkili kişilere sattığı ve üretim maliyeti 400 TL olan (B) marka araba için bedeli 500 TL olarak belirlemesi Maliyet Artı Yöntemi olacaktır.

Dış Emsal:

Kurumun ilişkisiz kişilere araba satışı yoktur. Kurumların araba satışı için elde ettiği satış karı maliyet bedeli üzerinden %25'dir.

Bu durumda ilişkili kişilere sattığı ve maliyeti 400 TL olan (B) marka araba için 500 TL/kg olarak belirlemesi Maliyet Artı Yöntemi olacaktır.

✓ 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.

✓ Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre bu yöntemin uygulanmasında ürün farklılıklarından ziyade karşılaştırılabilirlik analizinin diğer faktörlerine daha çok ağırlık verilmesi gerekmektedir.

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

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

İç Emsal:

Kurum, ilişkisiz kişilerden aldığı (A) marka araba için birim başına 1000 TL hasılat elde etmiş; 800 TL alış maliyetine katlanmıştır.

Bu durumda ilişkili kişilerden aldığı ve satış hasılatı 500 TL olan (B) marka araba için alış bedelini 400 TL olarak belirlemesi Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi olacaktır.

Dış Emsal:

Kurumun ilişkisiz kişilerden araba alışı yoktur. Kurumların araba satışı için elde ettiği satış karı maliyet bedeli üzerinden %25'dir.

Bu durumda ilişkili kişilerden aldığı ve hasılatı 500 TL olan (B) marka araba için alış bedelini 400 TL olarak belirlemesi Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi olacaktır.

✓ 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.

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

✓ 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.

Kar Bölüşüm Yöntemi

Birinci aşamada ilişkili taraf işlemlerine konu ticari kar toplu olarak tespit edilir.

İlişkili tarafların her birinin, üstlendikleri fonksiyonlar itibariyle emsal kar marjları tespit edilir ve (a) birinci kurumun maliyetine uygun kâr marjı ilave edilerek ilişkili kişiye satış fiyatı; (b) ikinci kurumun satış hasılatından uygun kâr marjı mahsup edilerek ilişkili kişiden alış fiyatı tespit edilir.

(a) ve (b) seçeneklerine göre tespit edilen ilişkili taraf işlemlerine ait bedeller arasındaki fark, farkı oluşturan unsur göz önünde bulundurularak giderilir. Bu da ikinci aşamadır.

✓ (A) kurumu 100 TL'ye imal ettiği ürünü ilişkili (B) firmasına satmakta ve (B) firması da bu ürünü 200 TL'ye satmaktadır.

✓ İmal edilen ürün için benzeri üretici firmaların kar oranının maliyet bedelinin %20'si; bayiler için ise satış hasılatının yüzde 10'u olduğu tespit edilmiştir.

✓ Bu durumda (A) kurumunun satış bedeli $100 \text{ TL} * 1,2 = 120 \text{ TL}$; (B) kurumunun alış bedeli $200 \text{ TL} * 0,90 = 180 \text{ TL}$ olacaktır.

✓ Aradaki $(180 \text{ TL} - 120 \text{ TL}) = 60 \text{ TL}$, ürünün üretimi için geçerli AR-GE harcamalarını temsil etmektedir. Ar-Ge harcamalarının toplam tutarının her iki kurum için oransal değeri esas alınarak satış ve alış fiyatları arasındaki fark kapatılacaktır.

İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

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.

✓Yöntem maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemine oldukça benzerdir.

✓İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

Emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedelin tespitinde Bakanlık ile anlaşma yapılması

✓ İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Bakanlık ile anlaşarak belirlenebilir.

✓ Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır. 2151 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bu süre 5 yıla çıkarılmıştır.

✓ Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

- a) Kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları *yurt dışı işlemleri*,
- b) Kurumlar vergisi mükelleflerinin *serbest bölgelerde faaliyette bulunan* kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,
- c) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin *bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri* ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri

✓ Peşin fiyatlandırma anlaşması yurt dışı işlemler ile serbest bölgede faaliyette bulunan kişilerle yapılan işlemler için uygulanabilecektir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

- a) Ön görüşme
- b) Yazılı başvuru ve belgelerin ibrazı
- c) Değerlendirme ve analiz
- d) Anlaşmanın kabulü veya reddi
- e) Anlaşmanın süresi
- f) Anlaşmanın takibi ve yıllık rapor
- g) Anlaşmanın yenilenmesi
- h) Anlaşmanın revize edilmesi
- ı) Anlaşmanın iptali

- ✓ Ön görüşme, mükellefin talebi ile gerçekleşir.
- ✓ Süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlar. Başvuru, Tebliğ ekinde yer alan başvuru formuna uygun olarak yapılır.
- ✓ Değerlendirme ve analiz sürecinin, tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşma başvurusunda 6 ay, iki taraflı ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları başvurularında ise 12 ay içinde sonuçlandırılması esastır.
- ✓ İdare, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. Kabul edilmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.
- ✓ Peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi en fazla beş yıl olup imzalandığı tarihten itibaren anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dâhilinde hüküm ifade eder.
- ✓ İdare, mükellefin anlaşmada belirlenen koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık rapor üzerinden takip eder.

Genel Rapor

Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanır.

İlgili hesap döneminden bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisinin de 500 milyon TL ve üzerinde olması gerekmektedir

- ✓ Farklı ülkelerde mukim olan iki veya daha fazla işletmenin dahil olduğu grubu veya bir işletmenin başka bir ülkede işyeri veya daimî temsilcisi aracılığıyla faaliyette bulunmasından dolayı vergiye tabi olması nedeniyle oluşan grubu ifade eder.
- ✓ İlgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması gerekmektedir.
- ✓ İstenmesi durumunda, idareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.
- ✓ Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı kurumlar vergisi mükellefi, yurt dışında bulunan bir grup işletmesi tarafından grup adına hazırlanmış bir genel raporu da istenmesi durumunda idareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edebilir.
- ✓ Genel Raporun unsurları (a) organizasyon yapısı, (b) grubun işletme faaliyetlerinin tanımı, (c) grubun sahip olduğu gayri maddi haklar, (d) grup içi finansal işlemler, (e) grubun finansal ve vergisel durumu

YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU

- a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler (ilişkili kişilerle yaptığı tüm işlemler)
- b) Diğer kurumlar vergisi mükellefleri (ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemler)
- c) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar (ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemler)
- ç) Tüm kurumlar vergisi mükellefleri (yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptığı işlemler)

- ✓ Yıllık transfer fiyatlandırması raporunun kapsamı ile ilgili bilgiler 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yer almaktadır.
- ✓ Düzenlenecek raporda, istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere yer vermelerine gerek bulunmamaktadır.

ÜLKE BAZLI RAPOR

Tablo 1- Gelirin, vergilerin ve işletme faaliyetlerinin ülke bazında dağılımı; çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir, vergi öncesi kâr/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, sermaye, geçmiş yıl kârları, çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışındaki maddi varlıklar,

Tablo 2- Ülke bazında çok uluslu işletmeler grubuna dahil tüm işletmelerin listesi; çok uluslu işletmeler grubunun, ülke bazında, ilgili ülkede mukim her bir işletmesinin adı/unvanı, işletmenin kurulduğu ülke vergisel açıdan mukim olduğu ülkeden farklı ise bu ülkenin adı ve her bir işletmenin ana faaliyet konusu,

Tablo 3- İlave açıklamalar; tabloların doldurulması sırasında gerek görülen ilave açıklamalar.

✓ Çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi tarafından hazırlanır.

✓ Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olmalıdır.

✓ Konsolide finansal tabloların Avro dışında bir para biriminde düzenlenmesi halinde, haddin hesaplanmasında, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemi için TCMB tarafından duyurulan döviz alış kurlarının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır.

FORM

Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form tüm *kurumlar vergisi mükelleflerince* hazırlanacaktır.

- ✓ Kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alır.
- ✓ Formun doldurulmasında, her bir ilişkili kişi bazında yıllık toplam net tutarı 30.000 TL'nin altında olan mal veya hizmet alım ya da satım işlem bilgileri ile söz konusu ilişkili kişi bilgilerine yer verilmesine gerek bulunmamaktadır.

TANIM

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 ettirilmesi*dir.

- ✓ Emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedel esas alındığında kurum ve ilişkili kişi adına tahakkuk eden tüm vergiler toplanır.
- ✓ Fiili beyannamelere göre tahakkuk eden vergiler toplanır.
- ✓ Karşılaştırma neticesinde geç veya eksik tahakkuk varsa Hazine zararı şartı gerçekleşmiş olur.
- ✓ Emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyatlandırma Hazine açısından eksik veya geç tahakkuk doğurmuyor ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına bağlı düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi zorunluluğu yoktur.

İŞLEYİŞ

	Vergi Tahakkuku			Hazine Zararı
	Kurum	İlişkili Kişi	Toplam	
Emsal Durum	100	200	300	
Fiili Durum	180	100	280	VAR
Fiili Durum	300	150	450	YOK

✓ İlk adımda, fiili beyannamelere bağlı toplam vergi tahakkuku ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olmayan fiyatlandırmaya dayalı beyannamelere bağlı toplam vergi tahakkuku karşılaştırılır. Karşılaştırma neticesinde Hazine zararı varsa beyannameler düzeltilir.

✓ Birinci adımda Hazine zararı yoksa, bu defa her bir vergilendirme dönemi itibarıyla sıralı ve kümülatif çalışma yapılır. Kümülatif çalışma sırasında herhangi bir dönemde Hazine zararı doğmuş ise beyannameler düzeltilir.

Teste Tabi Vergi Türleri

Tüm vergi türleri karşılaştırmaya tabi tutulacaktır. Tüm vergi türlerinin kapsamı konusunda farklı görüşler vardır.

1. Tüm vergi türlerinin kapsamının kurumlar vergisi, geçici vergi ve KVK 15 çerçevesinde yapılacak vergi kesintisi ile sınırlı olduğu görüşü

2. Tüm vergi türleri katma değer vergisi, BSMV gibi vergileri de kapsamaktadır.

✓ Açık bir Vergi İdaresi görüşü mevcut olmamakla birlikte *ikinci görüşün Vergi İdaresi tarafından benimsenebileceği* göz önünde bulundurulmalıdır.

Kapsanan İşlemler

“Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimî temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler”

- ✓ Tam mükellef kurumun diğer tam mükellef kuruma ya da dar mükellef kurumun Türkiye'deki şubesine dağıttığı örtülü kazançlar için Hazine Zararı testi yapılır.
- ✓ Tam mükellef kurumun dar mükellef kurumun Türkiye dışındaki şubesine ya da dar mükellef kurumun ana merkezine veyahut da tam veya dar mükellef gerçek kişiye dağıttığı örtülü kazançlar ile kurumlar vergisinden muaf tam ve dar mükellef kurumlara dağıttığı örtülü kazançlar için Hazine Zararı şartı aranmaz.
- ✓ Dar mükellef kurumun Türkiye'deki şubesinin dağıttığı örtülü kazançlar için de Hazine zararı testi yapılmaz. (*Aksi iddia edilebilir*)

ALTINCI FIKRA – İLK İKİ CÜMLE

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.

- ✓ Beyannameler düzeltilirken, örtülü kazanç dağıtan kurumun hesapları emsallere uygunluk ilkesine uygun fiyatlandırma esas alınarak düzeltilir ve düzeltmeye bağlı fark gider hesapları ile ilişkilendirilir. Gider ise beyannamede KKEG olarak dikkate alınır.
- ✓ İlişkili kişinin hesapları da emsallere uygunluk ilkesine uygun fiyatlandırma esas alınarak düzeltilir ve düzeltmeye bağlı fark gelir hesapları ile ilişkilendirilir. Gelir ise beyannamede temettü olarak dikkate alınır.

TEMETTÜ İSTİSNASI

Şartların varlığı halinde *“iştirak kazançları istisnasına konu kâr payı”* olarak dikkate alınacaktır.

✓ *“Şartların varlığı”* kavramından anlaşılması gereken, örtülü kazanç dağıtan kurumun tam mükellef olması ve girişim sermayesi yatırım ortaklığı dışında bir yatırım ortaklığı olmamasıdır.

✓ Danıştay, “şartların varlığı” kavramının *“örtülü kazanç dağıtan kurumun mali kar elde etmiş olması ve buna bağlı vergileri ödemiş olması”* olarak yorumlamaktadır.

TEMETTÜ STOPAJI

Örtülü kazanç tutarı, gerçek kişiler için geçerli kar dağıtım stopaj oranı esas alınarak brüte iblağ edilecek ve bulunan değer stopaj matrahı olacaktır.

✓ Örtülü kazanç tutarının 90 TL olması halinde, stopaj matrahı ($90 / 0,90 =$) 100 TL olarak dikkate alınacak ve üzerinden ($100 \text{ TL} * 0,10 =$) 10 TL temettü kesintisi yapılacaktır.

✓ Verilen örneğe göre gerçek kişinin temettü geliri 100 TL olarak dikkate alınacak ve yarısı gelir vergisinden istisna (GVK md. 22) tutulacaktır.

✓ Verilen örneğe göre 50 TL, beyanname verme sınırını aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilecek ve 10 TL'lik kesinti tutarının tamamı, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

TEMETTÜ STOPAJI

Örtülü kazanç tutarı, Türkiye’de şubesi olmayan bir dar mükellef kurum olması halinde KVK madde 30 için geçerli stopaj oranı esas alınarak brüte iblağ edilecek ve bulunan değer stopaj matrahı olacaktır.

✓ Örtülü kazanç tutarının 90 TL olması halinde, stopaj matrahı ($90 / 0,90 =$) 100 TL olarak dikkate alınacak ve üzerinden ($100 \text{ TL} * 0,10 =$) 10 TL temettü kesintisi yapılacaktır.

✓ Yapılacak kesinti dar mükellef kurum için nihai vergi olacaktır.

✓ İlişkili kişinin dar mükellef kurumun Türkiye’deki şubesi olması halinde, stopaj yapılmayacak; şube şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasına konu olacaktır.

YÜKSEK BEDELLİ SABİT KIYMET ALIM

Emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedeli 100 TL olan bir sabit kıymet 700 TL karşılığı satın alınması ve birincil düzeltme kaydı:

Hesap Adı	Borç	Alacak
İlişkili Kişiden Alacak	600 TL	
Sabit Kıymet		600 TL

✓ Düzeltme sırasında örtülü kazanç tutarı sabit kıymet hesabına alacak kaydı ile yansıtılır. Karşılığında “*ilişkili kişiden alacak*” hesabı çalıştırılır.

✓ Alacak hesabının akıbeti ise ikincil düzeltmenin konusudur.

✓ Amortisman düzeltilmiş değer üzerinden hesaplanır.

DÜŞÜK BEDELLİ EMTİA SATIŞI

Emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedeli 700 TL olan bir emtia 100 TL karşılığı satılması ve birincil düzeltme kaydı:

Hesap Adı	Borç	Alacak
İlişkili Kişiden Alacak	600 TL	
Yurtiçi Satışlar		600 TL

✓ Düzeltme sırasında örtülü kazanç tutarı hasılat hesabına alacak kaydı ile yansıtılır. Karşılığında “*ilişkili kişiden alacak*” hesabı çalıştırılır.

✓ Alacak hesabının akıbeti ise ikincil düzeltmenin konusudur.

DÜŞÜK BEDELLİ SABİT KIYMET ALIM

Emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedeli 700 TL olan bir sabit kıymetin 100 TL karşılığı alınması ve karşı düzeltme kaydı:

Hesap Adı	Borç	Alacak
Sabit Kıymet	600 TL	
İlişkili Kişiyeye Borç		600 TL

✓ Düzeltme sırasında örtülü kazanç tutarı sabit kıymet hesabına borç kaydı ile yansıtılır. Karşılığında “*ilişkili kişiyeye borç*” hesabı çalıştırılır.

✓ İlişkili kişiyeye borç hesabının akıbeti ise ikincil düzeltmenin konusudur.

YÜKSEK BEDELLİ EMTİA SATIŞI

Emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedeli 100 TL olan bir emtianın 700 TL karşılığı satılması ve karşı düzeltme kaydı:

Hesap Adı	Borç	Alacak
Yurtiçi Satışlar	600 TL	
İlişkili Kişiyeye Borç		600 TL

✓ Düzeltme sırasında örtülü kazanç tutarı hasılat hesabına borç kaydı ile yansıtılır. Karşılığında “*ilişkili kişiyeye borç*” hesabı çalıştırılır.

✓ İlişkili kişiyeye borç hesabının akıbeti ise ikincil düzeltmenin konusudur.

İLİŞKİLİ KİŞİNİN GERÇEK KİŞİ OLMASI

Gerçek kişinin sattığı/aldığı değer emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedel esas alınarak düzeltilir.

Gerçek kişinin varsa elde ettiği gelir tutarının hesabında emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedel esas alınır.

✓ İlişkili gerçek kişi, kuruma emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedelin üzerinde bir değerle taşınmaz satmış ise taşınmaz satışına bağlı değer artış kazancı, *emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedel esas alınarak* düzeltilir.

✓ Aynı örnekte ilişkili gerçek kişi kurumdan emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedelin altında bir değerle taşınmaz satın almış ise, *taşınmaz alış bedeli* emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedel esas alınarak düzeltilir. Bu değer, ileride bir tarihte taşınmaz satıldığında veya kiralama yapıldığında, maliyet bedelinin ve amortisman tutarının hesabında dikkate alınır.

KURUMUN İKİNCİL DÜZELTME KAYDI

a) İlişkili Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

Hesap Adı	Borç	Alacak
Gider-KKEG	600 TL	
İlişkili Kişiden Alacak		600 TL

a) İlişkili Kişinin Gerçek Kişi Olması

Hesap Adı	Borç	Alacak
Gider-KKEG	666,67 TL	
Ödenecek Vergiler		66,67 TL
İlişkili Kişiden Alacak		600,00 TL

✓ Önceki örneklerin tamamında ilişkili kişiden alacak hesabı gider hesapları ile ilişkilendirilir. Gider ise beyannamede “*kanunen kabul edilmeyen gider*” olarak dikkate alınır.

✓ İlişkili kişinin dar mükellef kurum, kurumlar vergisinden muaf kurum ya da gerçek kişi olması halinde, ayrıca brüte iblağ işlemi yapılarak vergi kesintisi gerçekleştirilir. Hesaplanan vergi de “*kanunen kabul edilmeyen gider*” olarak dikkate alınır.

İLİŞKİLİ KURUMUN İKİNCİL DÜZELTME KAYDI

Hesap Adı	Borç	Alacak
İlişkili Kişiye Borç	600 TL	
İştiraklerden Temettü Gelirleri		600 TL

✓ Önceki örneklerin tamamında ilişkili kişiye borç hesabı gelir hesapları ile ilişkilendirilir. Gelir ise “*şartların varlığı halinde*” beyannamede iştirak kazançları istisnası olarak dikkate alınır.

İLİŞKİLİ GERÇEK KİŞİ İÇİN İKİNCİL DÜZELTME

Örtülü Kazanç Tutarı	A	600,00 TL
Stopaj	B	66,67 TL
Brüt Temettü	$C=A+B$	666,67 TL
İstisna	$D=C/2$	333,33 TL
Mahsup	$E=B$	66,67 TL

✓ İlişkili gerçek kişi için temettü geliri, örtülü kazanç tutarının, ilgili stopaj oranı esas alınarak brütleştirilmiş değeri kadar olacaktır.

✓ Brüt tutarın yarısı GVK madde 22/3 çerçevesinde istisna kabul edilecek ve bulunan tutar beyan testine tabi tutulacaktır.

✓ Beyanname ile beyan edilmesinin gerekmesi halinde, hesaplanan gelir vergisinden, stopaj tutarının tamamı mahsup edilecektir.

HESAP DÖNEMİ KAPANMADAN ÖNCE

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı 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.

✓ Tebliğ açıklamalarına göre kurum, ilgili geçici vergilendirme döneminde hesaben düzeltme yaptığında, ilişkili kurum da aynı geçici vergilendirme döneminde düzeltme yapabilecektir.

✓ Hesap dönemi kapanmadan yapılan düzeltme işlemi için karşı taraf düzeltmesinin yapılmasında, vergilerin kesinleşip ödenmiş olması şartı aranmayacaktır. (Vergi İdaresi uygulamada farklı kabulde bulunabilir).

HESAP DÖNEMİ KAPANDIKTAN SONRA

Düzeltilmenin 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 yapılabilir.

✓ Tebliğ açıklamalarına göre kurum, ilgili geçici vergilendirme döneminden sonra düzeltme beyannamesi ile düzeltme yaptığı, ilişkili kurum da *“bir sonraki geçici vergilendirme döneminde”* düzeltme yapabilecektir.

✓ Hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan düzeltme işlemi için karşı taraf düzeltmesinin yapılmasında, vergilerin kesinleşip ödenmiş olması şartı aranacaktır.

ÖDENECEK VERGİNİN ÇIKMAMASI

Birincil düzeltme neticesinde geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar vb nedenlerle matrah çıkmaması halinde, karşı taraf düzeltmesinin akıbeti belirsizdir.

✓ Vergi İdaresi'nin Örtülü Sermaye uygulamasına ilişkin olarak özgelere yansıyan iradesine göre, karşı taraf düzeltmesinin yapılabilmesi için, birincil düzeltme yapan kurumun muhakkak en az örtülü kazanç tutarı kadar matrah beyan etmiş olması gerekir.

✓ Doktrinde yer alan görüş, sadece, birincil düzeltmenin düzeltme beyannamesi ile ya da vergi incelemeleri yoluyla gerçekleşmiş olması halinde “*vergilerin kesinleşip ödenmiş olması*” şartı aranacaktır.

DİĞER HUSUSLAR

Vergilerin Kesinleşmesi

Zamanaşımı

✓ Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle verginin kesinleşmesi ve *“itiraz edilmeyecek duruma”* gelmesidir.

✓ 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.

CEZA UYGULAMASI

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin *“belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla”*, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyası cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi hali hariç) *“%50 indirimli”* olarak uygulanır.

✓ Emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedeli 100 TL olan bir emtiayı 10 TL karşılığı satan kurumun 50 TL zarar beyan etmiş olması halinde, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle eksik beyan edilen matrah ($100 \text{ TL} - 10 \text{ TL} - 50 \text{ TL} =$) 40 TL olacaktır. Kurumlar vergisi oranının yüzde 20 olması halinde ($40 \text{ TL} * 0,20 =$) 8 TL’lik bir ziyaa uğrayan kurumlar vergisinden bahsedilecektir. Bu tutar için ayrıca vergi ziyası cezası kesilecektir. Belgelendirme yükümlülüklerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmiş olması halinde ceza yarı oranında uygulanacaktır.

✓ Aynı örnekte zarar tutarını düzeltilmesi ertesi yıl beyannamesinin re’sen düzeltilmesini gerektirdiğinde de ceza uygulaması indirimli olarak gerçekleştirilecektir.

✓ İlişkili kişi için vergi kesintisinin yapılmasının gerekmesi halinde de indirimli ceza uygulaması söz konusu olabilecektir.

✓ KDV gibi diğer vergi türleri açısından indirimli ceza uygulamasının durumu tartışmalıdır.

PERSPEKTİF SEÇİMİ

Ödünç Kullanan Yönünden	Ödünç Veren Yönünden	Dış Emsal
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	Fonlama Maliyeti	Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı
Kapsamlı Risk Analizi	Fiili ve Alternatif Maliyet İçerir	Temsili Nitelik
Emsal Bedelin Üst Sınırır	Emsal Bedelin Alt Sınırır	Emsal Fiyat Aralığındaki Uygun Seçim İçin

✓ İlk adımda ödünç kullanan yönünden, üçüncü kişilere verilen ödünç emsal alınır. Bulunursa bu değer *“emsal bedelin üst sınırını”* ifade eder.

✓ İkinci adımda ödünç veren yönünden, fiilen katlanılan maliyet (örneğin mevcut işletme kredi maliyeti) esas alınır. Fiili maliyet yoksa alternatif maliyet (örneğin vadeli mevduat) esas alınır. Bu değer *“emsal bedelin alt sınırını”* ifade eder.

✓ İç emsal bulunmaması halinde *“Yıllık Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı”* esas alınır.

HAVUZDAN AKTARILAN KREDİLER

ÖRNEK:

Aynı gruba dahil beş adet şirketten biri *“kendi adına açılan bir hesaptan diğer dört şirketin para kullanabileceği ve söz konusu hesaba para aktarabileceği”* fakat tüm bu para çekme ve yatırma işlemlerine bağlı nakit fazlası ve nakit açığı için hesaplanacak faizlerin muhatabının hesap sahibi olması

✓ Lider şirket, bir bankaya kendi sermayesinden asgari bir tutarı HESAP içine aktarır. Diğer grup şirketleri ve yine lider şirket de dönem boyunca nakit fazlalarını bu hesaba aktarır. Yine diğer grup şirketleri ihtiyaç duydukları nakitleri de bu HESAP içinden çeker. HESAP net bakiyesi üzerinden tahakkuk eden tüm faizler lider şirkete aktarılır. HESAP net bakiyesi eksi olduğu döneme isabet eden faizler de yine lider şirkete yansıtılır. Uygulanan faiz oranı nakit kullanan ve kullandıran şirketlerin cari hesapları ile ilişkilendirilmek suretiyle adatlandırma yapılır.

✓ Havuzdan aktarılan krediler için emsallere uygunluk ilkesine göre ayrıca bir bedel talep edilmesi gerekmez. Zira Havuz Lideri bu işlemde zaten kazanç elde etmektedir.

KÖPRÜ KREDİLER

❖ Köprü krediler için yüklenilen finansman maliyetinin “*aynen yansıtılması*” emsallere uygunluk ilkesine aykırılık teşkil etmez.

❖ Köprü kredi için emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bir komisyon bedelinin alınması gerekir.

❖ Köprü kredinin unsuru “*kalan aynı vade ve aynı faiz oranı*”nın yansıtılmasıdır.

✓ Emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedel, krediyi kullanan şirketin bankalardan temin etmiş olduğu teminat mektupları için geçerli komisyon oranı esas alınarak tespit edilebilir.

✓ Kredinin farklı bir para birimi ile yansıtılması kredinin köprü niteliğini ortadan kaldırır.

✓ Katma değer vergisi uygulamasında, yansıtılan faiz maliyeti katma değer vergisinin konusuna girmez. Ancak komisyon bedeli katma değer vergisinin matrahı olacaktır.

EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ VE KDV

(Kişisel Görüş İçerir – Vergi İdaresi Açıklamaları Takip Edilmelidir)

❖ Mal veya Hizmet Satışı

❖ Mal veya Hizmet Alımı

✓ Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının KDV karşısındaki durumu, “*mal veya hizmet satışı yoluyla transfer fiyatlandırması*” ve “*mal veya hizmet alımı yoluyla transfer fiyatlandırması*” olmak üzere ikili bir şekilde ele alınabilir.

✓ Yasal düzenlemeden bağımsız olarak konu, her iki yönüyle de temettülerin KDV karşısındaki durumu yönünden ele alınabilir (*Kişisel görüş*).

✓ Mal veya hizmet alımı yoluyla transfer fiyatlandırması gerçekleştiğinde, temettü ödemesi, mal veya hizmet bedelinin içine giydirilmiştir. Bu nedenle KDV’nin konusuna girmemelidir. Yersiz hesaplanan KDV söz konusudur (*Kişisel görüş*).

✓ Mal veya hizmet satışı yoluyla transfer fiyatlandırması gerçekleştiğinde, alınmayan bedel örtülü temettüdür. Mal veya hizmet bedeli emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedeldir. KDV hesaplanmalıdır. (*Kişisel görüş*).

İndirim Reddi (KDV md. 30/d)

Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi. *(5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)*

- ✓ Emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedel ile fiili bedel arasındaki farka isabet eden kdv “*İndirim Reddi Testine*” tabi tutulur
- ✓ Mal veya hizmet satan tarafından beyan edilip ödenen kdv tutarı en az teste tabi tutar kadar ise kdv yönünden düzeltme yapılmaz.
- ✓ Mal veya hizmet satan tarafından beyan edilip ödenen kdv tutarı teste tabi tutardan az ise aradaki fark mal veya hizmet satın alan tarafından indirim hesaplarından çıkartılır.
- ✓ İndirim hesaplarından çıkartılan tutar, mal veya hizmet satan açısından “*fazla veya yersiz hesaplanan kdv olarak*” değerlendirilmesi gerekir. (kişisel görüş)
- ✓ Teslimde bulunan yurt dışı firma olması halinde, kdv yönünden işlem tesis edilmez.

Emsal Bedeli veya Emsal Ücret (KDVK md. 27)

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

✓ Mal veya hizmet satışı yoluyla transfer fiyatlandırmasına konu işlem tesis edildiğinde KDVK md. 27'nin mi yoksa doğrudan emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedelin mi esas alınacağı hususu uygulamada belirsizliğini korumaktadır.

✓ Hazine zararı gerçekleşmediği hallerde KDVK md. 27'nin esas alınması gerekip gerekmediği belirsiz olup kişisel fikrimiz "*haklı neden*" çerçevesinde değerlendirme yapılması gerektiği yönündedir.

GİDER YANSITMASI

- ❖ Dışarıdan alınan ortak hizmetlerin birebir yansıtılmasında emsal kar hesaplaması gerekmez.
- ❖ Ortak hizmetin kurum personeli tarafından sunulması halinde, katlanılan maliyete uygun bir kâr marjı ilave edilmesi gerekir.

✓ Transfer fiyatlandırmasına konu iki işlemin bulunduğu tespit edilmiştir. Bu işlemlerden biri; elektrik, su, doğalgaz masraflarının karşılıklı olarak ilişkili şirketler arasında aynen yansıtılması; diğer işlem ise ortak personellerin ilgili şirket için hizmet verdiği sürelerle isabet eden ücretlerinin ilgili şirkete fatura edilmek suretiyle yansıtılmasıdır. Bu kapsamda ilk işleminizin ilişkisiz taraflardan sağlanan hizmetlerin hizmetten fayda sağlayan tarafa doğrudan yansıtılması şeklinde gerçekleştiği anlaşılmaktadır.

✓ Diğer işleminiz ile ilgili olarak; şirketiniz ile grup şirketiniz arasında gerçekleşen ortak işgücü kullanımı sonucu söz konusu ortak personellerin ilgili şirkete hizmet vermesi işlemi ilişkili kişiler arasında gerçekleşen bir işlem olup bu işleme ilişkin bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir. (64597866-130[9]-E.24193 sayılı özelge)

İLİŞKİLİ KİŞİNİN PERSONEL OLMASI

❖ Bedelsiz veya düşük bedelli mal veya hizmet teslimi ücretin tanımına girdiğinden, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı işlemez. *(Özelge)*

❖ Bedelsiz veya düşük bedelli mal veya hizmet tesliminin işveren kurumun ilişkili kurumu tarafından yapılması halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilir. *(Kişisel Görüş)*

❖ Ücretliden, yüksek bedelle mal veya hizmet alımı ise ücretin tanımına girmeyip doğrudan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilir. *(Kişisel Görüş)*

✓ Kurumunuz personelinin çocuklarının 5580 sayılı Kanun ve ilgili Yönetmelik kapsamı dışında ücretsiz, indirimli veya burslu okutulması halinde personelinizden tahsil edilmeyen tutarlar, personelinize sağlanan net menfaat (ücret) olarak değerlendirilecek ve brüte iblağ edilmek suretiyle, GVK'nın 61, 63, 94 ve 103 üncü maddeleri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. *(43626428-120-E.22257 sayılı özelge).*

İLİŞKİLİ KİŞİYE TAŞINMAZ SATIŞI

- Taşınmazın ilişkili kişiye satılmış olması KVK'nın 5/1-e maddesindeki istisna uygulamasını haleldar etmez.
- Emsallere uygunluk ilkesine göre geçerli bedelin altında satılması halinde, örtülü olarak dağıtılan ve kazanca ilave edilen tutar için ayrıca istisna uygulaması devreye girmez.

✓ İki yıldan fazla süredir şirketinizin aktifinde bulunan işletme binasının şirket ortağının eşine satışından elde edilen kazancın %75'lik kısmının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında maddede sayılan diğer şartların da sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, emsallere uygun bedel ile satış bedeli arasındaki fark için Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisnadan yararlanılması mümkün olmayacaktır. (26468226-125.05.04[ÖZG-5-2016]-36342)

✓ Özelgede dayanak belirtilmemiştir. Muhtemel sebep, nakit tahsilat şartının gerçekleşmemiş olmasıdır.

KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAF KURUMLARIN DURUMU

Kurumlar vergisinden muaf kurumlar için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmaz.

✓ AB Katılım Öncesi Yardım Aracı Projesi çerçevesinde şartlı hibe yoluyla yaptırılan depo tesisinin bedelsiz olarak ortağı bulunduğunuz anonim şirketin kullanımına bırakılması nedeniyle ...nız nezdinde iktisadi işletme oluşmadığından bu konuya ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü çerçevesinde yapılacak bir değerlendirme bulunmamaktadır. (97677631-125[13-2017/1]-3193)

ŞÜPHELİ ALACAK VE ADAT FAİZİ

Kurumun ilişkili kişiden olan alacağının dava konusu edilmiş olması, alacak için emsallere uygunluk ilkesine göre faiz hesaplanması gereğini ortadan kaldırmaz.

✓ Şirketinizin ortaklarından olan alacaklarına emsallere uygun bir faiz uygulanması ve aylık dönemler itibarıyla ortaklara fatura edilen bu faiz tutarlarının tahakkuk esası gereği kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

✓ Öte yandan, şirketinizin ortaklarından olan alacaklarına ilişkin açılan davanın kazanılması halinde, bu alacaklarınıza ilişkin mahkemece hükmedilen faiz tutarının daha önce tahakkuk esası gereği gelir yazılan faiz tutarından yüksek olması halinde bu fark tutarın da gelir yazılması gerekmekte olup, düşük olması halinde ise fark tutarın gider yazılabileceği tabiidir. (70280967-105[323-2012/12]-111)

KREDİ GARANTÖRLÜĞÜ

Gerçek kişi kurum ortağının, kurumun bankadan kullandığı krediler için vermiş olduğu teminat hizmeti duruma göre Arızı Kazanç veya Ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

Teminatın nakdi olması halinde kurumun bankadan kullandığı kredi örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır.

✓ Şirketinizin ortaklarından olan alacaklarına emsallere uygun bir faiz uygulanması ve aylık dönemler itibariyle ortaklara fatura edilen bu faiz tutarlarının tahakkuk esası gereği kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

✓ Öte yandan, şirketinizin ortaklarından olan alacaklarına ilişkin açılan davanın kazanılması halinde, bu alacaklarınıza ilişkin mahkemece hükmedilen faiz tutarının daha önce tahakkuk esası gereği gelir yazılan faiz tutarından yüksek olması halinde bu fark tutarın da gelir yazılması gerekmekte olup, düşük olması halinde ise fark tutarın gider yazılabileceği tabiidir. (70280967-105[323-2012/12]-111)

UZLAŞILAN VERGİLER

Birincil düzeltme yoluyla re'sen tarh edilen vergilerin sadece uzlaşılan kısma isabet eden matrahı iştirak kazançları istisnasına konu olabilir.

Birden fazla kazanç farkının bulunması halinde, uzlaşılan verginin toplam vergi farkına olan oranı esas alınır.

✓ Münfesi ... A.Ş.'nin 2007 yılı hesap dönemi (birleşme öncesi) hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda bulunan matrah farkları üzerine salınan vergiler için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edildiği ve uzlaşmanın sağlandığı, dolayısıyla münfesi kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleştiği anlaşıldığından uzlaşma sonucu kesinleşen vergilerin ödenmiş olması şartıyla ve şartların varlığı halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarının örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilerek gerekli düzeltme işlemlerinin yapılabilmesi mümkündür.

✓ Ödenmesi gereken kurumlar vergisi miktarında uzlaşma sonucu meydana gelen değişimin oranlama yapmak suretiyle tespit edilerek (286.000,00/286.862,88), toplam matrah farkının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına isabet eden kısmı olan ve düzeltmede dikkate alınacak matraha yansıtılması gerekmektedir. (4.35.16.01-176300-56)

MERKEZ OFİS

Spine Tower Maslak Mah. Saat Sok. No: 5 Kat:
25-26-28 Sarıyer 34485 - İstanbul
T. +90 (212) 285 01 50
F. +90 (212) 285 03 40-43
M. gym@gureli.com.tr
M. gureliymm@hs02.kep.tr

ANKARA

ASO Kule Atatürk Bulvarı No:193 Kat:9 PK. 06680
Kavaklıdere / Ankara
T. +90 (312) 466 8420
F. +90 (312) 466 8421
M. gymankara@gureli.com.tr

ANTALYA

Fener Mah.1964 Sok. No:36 Kat:1 D:4 Kemal
Erdoğan Apt. Muratpaşa / Antalya
T. +90 (242) 324 3014
F. +90 (242) 324 3015
M. gymantalya@gureli.com.tr

BURSA

Odunluk Mah. Akademi Cad. Zeno İş Merkezi D
Blok Kat:7 D:31 Nilüfer / Bursa
T. +90 (224) 451 2710
F. +90 (224) 451 2779
M. gymbursa@gureli.com.tr

İZMİR

Atatürk Cad. Ekim Apt. No:174/1 Kat:5 D:9
Alsancak / İzmir
T. +90 (232) 421 2134
F. +90 (232) 421 2187
M. gymizmir@gureli.com.tr

TEKİRDAĞ

Yavuz Mah. Ferman Sok. No: 3/7 K:2
Süleymanpaşa/Tekirdağ
T. +90 (282) 261 2530
F. +90 (282) 261 8322
M. gymtrakya@gureli.com.tr

“Bu sunum Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. (Güreli YMM) tarafından yasa, tebliğ, özelge ve yargı kararlarından derlenerek sadece bilgilendirme amacıyla hazırlanmıştır. Konuya ilişkin karşılaşılan somut sorunların çözümünde yol gösterici olmakla birlikte, Vergi İdaresi’nin bu sunumda yer alandan farklı kabullerde bulunabileceği unutulmamalıdır. Çalışmadaki bilgilerin ve yorumların kullanılmasının ve/veya sunulan verilerdeki hata ve eksikliklerin doğurabileceği her türlü olumsuz sonuçtan dolayı Güreli YMM ve her türlü çalışanı hiçbir şekilde sorumlu tutulamaz. Hiç kimse özel durumuna uygun bir uzman görüşü almadan, bu dokümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir. Tüm hakları saklıdır. ©2023 Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş., “Baker Tilly” isim kullanım hakkına sahiptir.”