

100 SORUDA

ŞİRKETLER İÇİN

TRANSFER

FİYATLANDIRMASI

REHBERİ

İsmail KÖKBULUT

Temmuz-2008

ÖNSÖZ

Küreselleşen ekonomi ile gittikçe artan uluslar arası ekonomik ilişkiler, ülkelerin ulusal hukuk düzenlemelerinde de bazı değişiklikler yapılması ihtiyacını beraberinde getirmektedir. Nitekim vergide reform çalışmaları kapsamında yeniden yazılan ve 5520 sayılı Kanun olarak yürürlüğe giren yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da uluslar arası işlemlerin vergisel boyutunu kavramaya çalışan bazı düzenlemeler olduğu göze çarpmaktadır. Bu düzenlemelerden belki de en önemlisi, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (OECD) düzenlemelerine paralel olarak hazırlanan "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müessesesidir.

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesinin yerine getirilen "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müessesesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesinde düzenlenmektedir. Düzenleme 1.1.2007'den itibaren yürürlükte bulunuyor.

Düzenlemeye göre 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 sayılacak. Alım, satım, imalat inşaat, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilecek.

Kanundaki tanıma göre 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 ediyor.

Yeni Kurumlar Vergisi kanunu ile birlikte büyük önem kazanan transfer fiyatlandırması konusunda Vergi İdaresi ile mükellefler karşı karşıya gelebilir. Eski örtülü kazanç uygulamasına benzemekle birlikte yeni sayılabilecek bir çok husus mükellefler tarafından bilinmemektedir. Hazırladığımız "*100 Soruda Şirketler İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi*" ile konunun ilgilileri tarafından örnekler yardımıyla kolayca anlaşılmasını amaçladık.

Kitabımızın ilk baskısından sonra transfer fiyatlandırmasının düzenlendiği kanun maddesinde ve Tebliğ düzenlemesinde önemli değişiklikler yapıldı. Bakanlar Kurulu yetkisi kapsamında yeni bir B.K.K. yayımlayarak uygulamaya yön verdi. Gelir İdaresi bir Sirküler ile Transfer Fiyatlandırması Formunun düzenlenmesine yönelik açıklamalarda bulundu. Özellikle 5766 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme neticesinde 2008 yılının başından itibaren kurumların kendi aralarında yaptıkları yurt içi işlemlerle sınırlı olarak, hazine zararının varlığının örtülü kazanç dağıtımı için bir şart haline getirilmesi yıllardır süren bir tartışmayı netliğe kavuşturdu. Dolayısıyla ilişkili kişi kapsamında bulunan kurumların kendi aralarında gerçekleştirdikleri işlemlerde örtülü kazanç

dağıtımı eleştirisi yapılabilmesi için bu işlem neticesinde hazine zararının ortaya çıkmış olması gereklidir.

Kitabımızın birinci baskısından sonra yayımlanan Kanun, BKK, Tebliğ ve Sirküler düzenlemeleri doğrultusunda kitabımızı yeniden gözden geçirip güncelleyerek ikinci baskısını hazırlayıp değerli okuyucularımızın hizmetine sunmak istedik. Ayrıca kitabımızın ekinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir takvim yılı içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak doldurmak zorunda olduğu, “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form”un doldurulmasına yönelik uygulama örneği de yer almaktadır.

Yararlı olması dileğiyle...

İsmail KÖKBULUT

1- Transfer Fiyatlandırması Ne Demek?

Transfer fiyatlandırması, bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyatların tespiti olarak tanımlanabilir.

Transfer fiyatlandırması çoğunlukla çokuluslu şirketlerin farklı vergi bölgelerindeki bağlı kuruluşları arasındaki alım satımlarda ortaya çıkmaktadır.

Aynı vergi bölgesindeki bağlı kişi ve kuruluşlar arasındaki işlemler de transfer fiyatlandırmasına konu olmaktadır. Bağlı kişi ve kuruluşlar, “**ilişkili kişi**” olarak adlandırılmaktadır.

2- Transfer Fiyatlandırmasına Yönelik Hangi Yasal Düzenlemeler Var?

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı 5520 sayılı KVK'nın 13.maddesinde düzenlenmektedir. Yine 5520 sayılı KVK'nın 11.maddesine göre de **transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kurum kazancından indirilememektedir.**

Transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak 6/12/2007 tarih ve 26722 sayılı resmi gazetede yayımlanmış **2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 13/04/2008 tarih ve 26722 sayılı resmi gazetede yayımlanmış 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı** ile “**1 ve 2 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ**” düzenlemeleri bulunmaktadır.

3- Transfer Fiyatlandırmasının Amacı Nedir?

Transfer fiyatlandırması, bir şirketin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde kullandıkları fiyatların, aralarında ilişki bulunmayan taraflar arasındaki işlemlerde uygulanan fiyatlara, yani emsallerine uygunluk ilkesine uygun olmasını amaçlamaktadır.

4- Transfer Fiyatlandırması Hangi Tarihten İtibaren Geçerlidir?

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Transfer Fiyatlamasına ilişkin 13. maddesi 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerlidir. Dolayısıyla şirketler 2007 yılı ve takip eden yıllarda ilişkili kişilerle yaptıkları mal ve hizmet alım-satım işlemlerinde transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uymak zorundadırlar.

5- Transfer Fiyatlandırması Neden Önemli?

İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan fiyat emsallere uygunluk ilkesine aykırı tespit edilirse, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı kabul ediliyor ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar için cezalı tarhiyat yapılıyor.

6- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Eleştirisi Hangi Şartların Varlığı Halinde Yapılacak?

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının şartları (unsurları) şu şekilde sıralanabilir.

- 1- Örtülü kazanç dağıtımı kurumlar tarafından yapılabilir.
- 2- İşlem mal veya hizmet alım-satım işlemi olmalıdır.
- 3- Alım-satım işlemi ilişkili kişilerle yapılmalıdır.
- 4- İşlem emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat üzerinden yapılmalıdır.
- 5- Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemlerde hazine zararı doğmuş olmalıdır.

7- Transfer Fiyatlandırması, Gelir Vergisi Mükellefleri İçin de Geçerli Olacak mı?

Geçerli olacak. 5615 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 41. maddesine eklenen (5) nolu bent hükmüne göre, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

8- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İçin Hazine Zararının Oluşması Şart mı?

Transfer fiyatlandırması uygulamasının ilk yılı olan 2007 yılı için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı eleştirisi yapılabilmesi için hazine zararı aranacağına yönelik bir belirleme bulunmamaktaydı.

Fakat 5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde 2008 yılının başından itibaren **kurumların kendi aralarında yaptıkları yurt içi işlemlerle sınırlı olarak**, hazine zararının varlığı örtülü kazanç dağıtımı için bir şart haline getirilmiştir. Buna göre tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında

gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır.

Hazine zararı sadece ilişkili kişi kapsamındaki kurumların kendi aralarında yaptıkları işlemlerde aranacağından, **kurumların ilişkili gerçek kişilerle yaptıkları işlemlerde hazine zararı aranmayacaktır.**

9- Hazine Zararı Ne Anlama Gelmektedir?

Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

Hazine zararı bütün vergiler açısından değerlendirilecektir. İlişkili kurumlar yapılan işleme taraf kurumlardan herhangi birinde daha az vergi ödenmesi sonucu doğuran fiyatlama yapıldığının tespiti halinde hazine zararının var olduğu kabul edilecektir.

Hazine zararı, ilişkili kişiyle yapılan işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemiyle sınırlı olarak değil, işlemin etkide bulunduğu vergilendirme dönemlerinin tümünde aranacaktır. Yani işlemin yapıldığı dönemde doğmamış hazine zararı ilerleyen dönemlerde doğabilecek ve bu gibi durumlarda da hazine zararından söz edilebilecektir.

10- Kimler İlişkili Kişi Sayılacak?

Kurumlar Vergisi uygulamasında ilişkili kişiler şunlardır:

a. Kurumların kendi ortakları: Bu ilişkide sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

b. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları: Örneğin; (A) Kurumunun ortağı olan (B) gerçek kişinin akrabalık ilişkisi bulunduğu (C) gerçek kişinin şahsi işletmesi ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

c. Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar : Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinden, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurumun kendi çalışanları gibi şahıslar anlaşılmaktadır.

Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir.

Diğer bir ifadeyle, bir kurum diğer bir kuruma ortak ise iki kurum ilişkili sayılacak, ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilecektir. Öte yandan kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Örneğin; bir kurumun kendi ortağı tüzel kişinin iştiraki olan başka bir tüzel kişi ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

d. Kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar: Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir.

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır.

Örneğin, bir anonim şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin anonim şirket ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım ilişkisi, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkiyi ifade etmektedir.

Diğer taraftan, bir şirket ile söz konusu şirketin kurucu hisse senetleri ve/veya intifa senetlerine sahip olan gerçek kişi ve kurumlar ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

e. Vergi cenneti olarak bilinen ülkelerdeki kişiler (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 bulundurulmak suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler) de ilişkili kişi sayılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında ise teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılmaktadır.

Örneğin, (ABC) Adi Ortaklığı'nın ortaklarından (A)'nın ortağı olduğu (D) Ltd. Şti. ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat üzerinden yaptığı mal satışı işlemi ilişkili kişilerle yapılmış sayılarak emsallere uygun bedel ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

İlişkili olmayan kişilerle yapılan işlemlerde transfer fiyatlandırması geçerli olmayacak ve fiyat serbestçe belirlenecek.

11- Kimler İlişkili Kişi Sayılmayacak?

Öncelikle ilişkili kişiler kapsamında sayılanlar dışında kalanlar ilişkili kişi değildir.

Öte yandan, 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. Ancak, kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen istihdam ilişkisi dışındaki işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir.

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.

Örnek: Almanya'da bulunan (A) şirketi Türkiye'de yerleşik (B) şirketine motorlu araç ve yedek parça satmakta olup (B) şirketi söz konusu ürünlerin Türkiye'ye ithali ile yurt içine satış hakkına sahip bulunmaktadır. (A) şirketi ile Türkiye pazarında dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan (B) şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Yurt dışında bulunan şirketin Türkiye pazarında bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım-satım faaliyetinde

bulunması durumu değiştirmeyecektir. Dolayısıyla aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurt dışında bulunan bir kurum ile Türkiye'de dağıtıcı olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan (B) şirketinin, (A) şirketinden aldığı motorlu araç ve yedek parça satışını Türkiye'de yirmibir ilde bulunan bayileri aracılığıyla gerçekleştirmesi durumunda, (B) şirketi ile bayileri, bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

12- Transfer Fiyatlandırması, İlişkili Kişiler Arasındaki Hangi Tür İşlemlerde Geçerli Olacak?

İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması kapsamında olacak

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

Mal veya hizmet alım-satım işlemlerinin kapsamı geniş tutulmuştur. Aşağıdaki işlemler mal veya hizmet alım-satımı kapsamında değerlendirilmektedir.

- Alım, satım işlemleri
- İmalat ve inşaat işlemleri
- Kiralama ve kiraya verme işlemleri
- Ödünç para alınması ve verilmesi
- İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler

13- Transfer Fiyatlandırması Yurtiçi İşlemler İçin Geçerli Olacak mı?

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde ilişkili kişilerden herhangi birinin yurtiçinde veya yurtdışında bulunmasının önemi yoktur. Hem yurtiçinde hem de yurtdışında bulunan ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım-satım işlemlerinin tamamı transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilecektir.

14- İlişkili Kişilerle Yapılan Alım-Satım İşlemlerinin Transfer Fiyatlandırmasına Uygun Olması İçin Fiyat Ya Da Bedel Nasıl Tespit Edilecek?

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından kaçınmak için, ilişkili kişilerle yapılan alım-satım işlemlerinde tespit edilen fiyat ya da bedelin, **emsallere uygunluk ilkesine** göre belirlenmiş olması gereklidir.

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. Yani transfer fiyatının, emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gereklidir.

Emsallere uygunluk ilkesi, transfer fiyatının taraflar arasındaki ilişkiden etkilenmemesini öngörmektedir. Dolayısıyla ilişkili kişiler arasındaki işlemin fiyat ya da bedelinin tam rekabetçi koşullarda ve ticaretin normal seyrinde belirlenmesi yani fiyatın ticari kaygılar dışında hiçbir gerekçeden etkilenmemesi gerekir.

15- Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Fiyat ya da Bedel Tespiti Nasıl Gerçekleşir?

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 edilecek ve örtülü kazanç dağıtımını eleştirisi yapılacaktır.

16- Emsallere Uygun Fiyat İçin Hangi Emsaller Uygulanacak?

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle İÇ EMSAL kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde DIŞ EMSAL karşılaştırmada esas alınacaktır.

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

17- Emsallere Uygunluk İlkesi İçin Karşılaştırılabilir İşlem Nasıl Tespit Edilecek?

Karşılaştırılabilir işlem tespit edilirken karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gereklidir. Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımına konu olan işlemdeki 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.

18- Karşılaştırılabilirlik Analizinde Hangi Faktörler Dikkate Alınacak?

Yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde;

- Karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri,
- İlişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler,
- İşlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi)
- Pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır.

19- Karşılaştırılabilir İşleme Nakliye Yüklenimi Açısından Farklılık Varsa Nasıl Düzeltilecek?

Örnek

Tam mükellef (B) Kurumu, Türkiye'deki ilişkili şirketi (C)'ye ve ilişkili olmayan (D) ve (E) şirketlerine pamuk satmaktadır. İlişkili şirkete yapılan satışlarda ürünün taşıma masrafları (B) Kurumunca karşılanmakta iken, ilişkili olmayan şirketler söz konusu ürünü doğrudan (B) Kurumundan almaktadır. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasında başka bir farklılık tespit edilememiştir. (B) Kurumunun ilişkili şirketi (C)'ye uygulayacağı emsallere uygun fiyat, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılığın düzeltimi yapıldıktan sonra tespit edilecektir.

20- Karşılaştırılabilir İşleme Garantili-Garantisiz Satış Açısından Farklılık Varsa Nasıl Düzeltilecek?

Örnek (Garantili-Garantisiz Satış)

İki dağıtıcı şirket, aynı marka altında aynı piyasada aynı ürünü satmaktadır. Dağıtıcı (A) firması, sattığı mal için bir yıl garanti verirken, (B) firması herhangi bir garanti vermemektedir. Dağıtıcı (A) firması, fiyat oluştururken garanti hizmetinin maliyetlerini dikkate almamakta, dolayısıyla kayıtlarına göre satılan mal maliyetini daha düşük tespit etmiş olduğundan, söz konusu malı (B) firmasına göre daha yüksek bir brüt satış kârı ile daha yüksek bir fiyata satmaktadır. (A) ve (B) firmalarının brüt satış kârları, söz konusu farklılığı dikkate alan bir düzeltme yapılmadığı sürece karşılaştırılabilir nitelikte bulunmamaktadır.

NETİCE İTİBARIYLA KONTROL ALTINDAKİ İŞLEMLER (İLİŞKİLİ KİŞİLER İLE YAPILAN İŞLEMLER) İLE KONTROL DIŞI İŞLEMLERİN (İLİŞKİSİZ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMLER) KARŞILAŞTIRILABİLİR NİTELİKTE OLMASINA DİKKAT EDİLMELİDİR!

21- Kontrol Altındaki İşlemler İle Kontrol Dışı İşlemler Karşılaştırılırken Hangi Unsurlar Dikkate Alınacak?

Karşılaştırmada aşağıdaki unsurlar dikkate alınacaktır.

- Mal veya hizmetlerin nitelikleri
- İşlev analizi
- Ekonomik koşullar
- İş stratejileri

22- Mal veya Hizmetlerin Nitelikleri Olarak Hangi Faktörler Dikkate Alınacak?

Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıklar, genellikle söz konusu mal ya da hizmetlerin değerinde belli bir farklılığa da neden olmaktadır. Bu nedenle, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, bu tür farklılıkların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Mal Transferinde;

- Malların fiziksel özellikleri,
- Kalite ve güvenilirliği,
- Arz miktarı ve bulunabilirliği gibi özellikler;

Hizmet Transferinde;

- Hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler;

Gayrimaddi Varlıkların Transferinde;

- İşlemin biçimi (satış, lisans gibi),
- Malın tipi (patent, marka, know-how gibi),
- Garanti süresi ve kapsamı,
- Malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özellikler önem taşımaktadır.

Örneğin; bilinen bir marka ile üretim yapan ilişkili kuruluşun fiyatı ile aynı pazarda benzer özelliklere sahip ürünü satan ilişkisiz bir kuruluşun fiyatı “marka” özelliği dikkate alınmadan karşılaştırıldığında, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır.

23- İşlev Analizinde Hangi Faktörler Dikkate Alınacak?

İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, **her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler**, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur.

Mükellefler ve vergi idaresi tarafından kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde kullanılacak işlevler şunlardır:

- Tasarım
- üretim
- montaj
- araştırma ve geliştirme
- hizmet
- satın alma
- dağıtım
- pazarlama
- reklam
- nakliye
- finansman ve yönetim işlevleri.

İşlev analizi, ayrıca kullanılan kaynakların da (fabrika ve tesis gibi kullanılan varlıklar, kullanılan gayri maddi varlıklar vb.) göz önüne alınmasını gerektirmektedir.

Bu çerçevede, analize tabi tutulan tarafın gerçekleştirdiği temel işlevlerin tanımlanması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırılmasında, ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunludur.

Ayrıca işlev analizi yapılırken, ilgili tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde, tarafların üstlendikleri riskler koşulları etkiliyorsa, işlev analizinde bu risklerin mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler arasında önemli farklılıklar varsa ve bunların düzeltimi mümkün değilse, karşılaştırılabilirlik söz konusu değildir.

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 ve kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski, kredi riski örnek olarak verilebilir.

24- Ekonomik Koşullar Olarak Hangi Faktörler Dikkate Alınacak?

İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olmasına ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olmasına dikkat etmek gerekmektedir.

Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar olarak şunlar sayılabilir:

- 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 ve zamanı vb.

Örneğin; Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu tarafından, (B) ülkesindeki ilişkili kuruma rekabet nedeniyle 100 YTL’ye satılan bir ürün, Türkiye’deki ilişkisiz kuruma 150 YTL’ye satılıyor ise, pazarın içinde bulunduğu şartların fiyat üzerindeki önemli etkisinin düzeltimi gerekmektedir. Aksi halde, yapılan işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır.

25- İş Stratejileri Olarak Hangi Faktörler Dikkate Alınacak?

İş stratejileri, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biridir. Bu stratejiler arasında,

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

Söz konusu iş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin; pazara girmeye veya pazar payını artırmaya çalışan şirket ile pazar payını korumaya çalışan şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir. Dolayısıyla karşılaştırmada bu hususun da dikkate alınması gerekecektir.

26- Transfer Fiyatı Olarak Tek Bir Emsal Fiyat Mı, Emsal Fiyat Aralığı Mı Tespit Edilecek?

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan **tek bir fiyat veya bedeldir**. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade, birbirine yakın birden çok sonucu içeren **belli bir fiyat veya bedel aralığına** ulaşmak da söz konusu olabilmektedir.

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.

Mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel kabul edilecektir.

27- Emsal Fiyat Aralığındaki Fiyatlar Çok Farklı Olursa Ne Yapılacak?

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

Örneğin, (A) Kurumunun ilişkili kişilere sattığı (X) malının emsal fiyatının tespiti ile ilgili olarak farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanması sonucu 10, 40 ve 75 olmak üzere üç emsal fiyat bulduğunu varsayalım. Bu durumda, söz konusu fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması nedeniyle, kurumun karşılaştırılabilirlik analizini veya kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemler arasındaki maddi farklılıkların düzeltimini yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir.

28- Emsallere Uygun Fiyat Ya da Bedel Tespiti İçin Hangi Yöntemler Kullanılacak?

5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesinde emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer

Fiyatlandırması Rehberi"nde "**Geleneksel İşlem Yöntemleri**" olarak öncelikle önerilen temel yöntemlerdir. Bu yöntemler şunlardır:

- 1- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- 2- Maliyet artı yöntemi
- 3- Yeniden satış fiyatı yöntemi

Bu 3 yöntem de emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermiyorsa, diğer yöntemlere başvurulacaktır. Diğer yöntemler olarak ise **İşleme dayalı kâr yöntemleri** kullanılacaktır. Bu yöntemler Kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir.

5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesini 5422 sayılı Kanunda yer alan düzenlemeden ayıran en önemli farklılık, yeni düzenlemede emsaline uygun fiyat ya da bedel tespit edilirken maddede yer alan yöntemlerin kullanılması zorunluluğudur. Emsaline uygun fiyat, maddede belirtilen yöntemlere göre tespit edilecektir. 5422 sayılı Kanun düzenlemesinde örtülü kazanç dağıtımında emsaline nazaran bariz derecede düşük ya da yüksek fiyat ya da bedel tespit edilirken kullanılacak yöntem hususunda bir belirleme bulunmamaktaydı.

29- Yöntemler Arasında Bir Öncelik veya Hiyerarşi Var mı?

Yöntemler arasında bir öncelik veya hiyerarşik bir sıralama yoktur. Mükellefler ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde bu yöntemlerden herhangi birini uygulamakta **serbesttir**.

İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım satımı işleminin niteliğine göre yöntemlerden hangisi **emsaline uygun fiyat ya da bedelin en doğru biçimde tespitine** olanak sağlıyorsa o yöntem kullanılarak emsaline uygun fiyat ya da bedel tespit edilecektir.

30- Transfer Fiyatının Tespitinde Birden Fazla Yöntem Kullanılabilecek Durum Var İse Ne Yapılacak?

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde çoğu kez emsaline uygun fiyat ya da bedel tespiti birden fazla yöntemle tespit edilebilecektir. Fakat yöntem belirleme serbestisi, emsaline uygun fiyat ya da bedeli en uygun şekilde verecek yöntemin seçilmesi şeklinde kullanılmazsa eleştiri riskini beraberinde getirecektir.

Dolayısıyla transfer fiyatının tespitinde birden fazla yöntem kullanılabilecekse, bu yöntemlerden, transfer fiyatını emsale en yakın biçimde yansıtanın tercih edilmesi lazımdır.

Örneğin ilişkili kişiye yapılan bir satış işleminde transfer fiyatı karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre 100 birim olarak tespit edilebilirken kurum maliyet artı yöntemini kullanıp 95 birim tespit ederse, ve işlemin mahiyeti karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile emsal fiyat tespitine daha uygun ise, kurum 5 birim örtülü kazanç dağıtımını yönünden eleştirilebilecektir.

31- Seçilen Yöntem Vergi İncelemelerinde Eleştiri Konusu Yapılabilir mi?

Seçilen yöntem, transfer fiyatının emsallere uygun fiyat ya da bedele en yakın biçimde belirlenmesine olanak sağlamıyorsa eleştiri konusu yapılabilecektir. Ancak seçtiği yöntemin eleştirilmesini istemeyen mükellefler Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile “**Peşin Fiyatlandırma Anlaşması**” yaparak kullandığı yöntemi kesinleştirebilirler.

32- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi Nedir? Nasıl Uygulanır?

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 eder.

Yani ilişkili kişiler arasında gerçekleşen bir alım-satım işleminin transfer fiyatının, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında gerçekleşen aynı tür işlemlerde uygulanan piyasa fiyatıyla karşılaştırılarak tespit edilmesidir.

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

Örneğin; kontrol altındaki işlemlerde satış fiyatının nakliye ve sigorta dahil teslim fiyatı olduğu ve kontrol dışı işlemlerde ise satışların FOB fiyattan benzer koşullar altında gerçekleştiği durumlarda düzeltme yapılmalıdır. Nakliye ve sigortadaki farklılıklar fiyat üzerinde kesin ve tespit edilebilir etkiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kontrol dışı işlemdeki satış fiyatını belirlemek amacıyla teslimdeki farklılığın fiyat üzerindeki etkisi düzeltilmelidir.

33- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi Uygulanırken İlişkisiz Kişiler Arasında Uygulanan Fiyat ile İlişkili Kişiler Arasında Belirlenen Fiyat Farklı İse Ne Yapılacak?

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyatın, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatlardan farklı olması durumunda; ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsaline uygun olarak gerçekleşmediği kabul edilecektir. Böylece ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatın yerine ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyat uygulanacaktır.

34- İlişkisiz Kişiler Arasındaki İşlem İle İlişkili Kişiler Arasındaki İşlemler Arasında Farklılık Varsa Ne Yapılacak?

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, 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 yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır.

Dolayısıyla, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda, mümkün olan tüm düzeltmeler yapılmalı ve emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde kullanılacak en uygun yöntem olan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilerek uygulanmalıdır.

Örnek:

İş Makinası üreticisi (X) Firması, ürettiği iş makinalarını Hollanda'da ortağı olduğu (A) Firmasına ve gene Hollanda'da bağımsız şirket (B) firmasına satmaktadır.

(B) Firmasına satış bedeli 200.000 EURO olup, (X) Firması ile bağımsız (B) Firması arasındaki sözleşmeye göre nakliye giderleri üretici (X) Firmasınca karşılanacaktır. Nakliye gideri ise makina başına 10.000 EURO'dur.

(X) Firması ile ortağı olduğu (A) firması arasındaki sözleşmeye göre ise nakliye giderlerini (A) firması karşılamaktadır. Diğer satış koşulları (B) firması ile yapılan sözleşmede yer alanlarla aynıdır.

Bu durumda karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilecektir. Zira ilişkili kişiler (X ve A) arasında yapılan işlemler ile ilişkili olmayan kişiler (X ve B) arasında yapılan işlemler karşılaştırılabilir niteliktedir.

(X) Firmasının ortağı olduğu (A) firmasına makina transfer fiyatı hesaplanırken, (B) firması ile yaptığı sözleşme hükümleri dikkate alınacak ve nakliye giderleri kadar düzeltme yapılacaktır. Dolayısıyla (A) firmasına satışta emsaline uygun satış fiyatı (karşılaştırılabilir transfer fiyatı) (200.000 – 10.000) 190.000 EURO olacaktır.

Eğer (X) firması (B) firmasına satış bedelini aynen karşılaştırılabilir fiyat olarak alsaydı, ortağı olduğu (A) firması nakliye gideri olan 10.000 EURO kadar bir kazancı (X) firmasına transfer etmiş olacaktır.

35- Karşılaştırılabilir İşlem Olarak İç Emsal Varsa Dikkate Alınabilir mi?

Bir mükellef ile ilişkili kişi arasında gerçekleşen mal veya hizmet alım-satım işleminin aynısı, bu mükellefle ilişkisiz kişi arasında gerçekleşmiş ise bu işlem **İç emsal** olarak dikkate alınacak ve varsa farklılıklar düzeltilerek ilişkisiz kişiye uygulanan fiyat emsal olarak alınıp ilişkili kişiye de uygulanacaktır.

36- İç Emsal Uygulaması Nasıl Olacak?

Örnek

- Türkiye’de yerleşik (A) Kurumu, Türkiye’de bulunan ilişkili kurumu (B)’ye ve ilişkili olmayan (C)’ye bilgisayar satmaktadır.

Aynı ürünün hem ilişkili hem de ilişkisiz şirketlere satılması nedeniyle mevcut farklılıkların düzeltme yapılarak giderilmesi şartıyla karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanarak emsale uygun bedel tespit edilebilecektir. Emsale uygun bedel tespitinde iç emsal kullanılacak olup, iç emsalin kullanılması emsale uygun bedelin bulunmasında yeterli olduğundan ayrıca dış emsal aranmamalıdır.

Karşılaştırılabilir işlem olarak iç emsal bulunamıyorsa, mükellefin taraf olmadığı benzer nitelikteki işlemler, yani **dış emsal** dikkate alınacaktır.

37- Dış Emsal Uygulaması Nasıl Olacak?

Örnek

- Türkiye’de yerleşik (D) Kurumunun Türkiye’de bulunan ilişkili kurumu (E)’ye satışı dışında aynı ürüne ilişkin ilişkisiz firmalara satışı bulunmamakta

olup, Türkiye’de aynı sektörde faaliyet gösteren (X) ve (Y) Kurumlarının benzer nitelikteki ürünü ilişkisiz kişilere sattığı tespit edilmiştir.

Ürüne ilişkin iç emsalin mevcut olmaması nedeniyle, karşılaştırılabilirlik analizinin yapılarak gerekli düzeltmeler sonucu, emsal fiyatın tespitinde Türkiye’de bulunan (X) ve (Y) Kurumlarının benzer nitelikteki ürüne ilişkin işlemlerindeki fiyat yani dış emsaller kullanılabilir.

Örnek

Türkiye’de yerleşik tam mükellef (A) Kurumu, çelik sanayiinde kullanılmak üzere ürettiği makineleri sadece Almanya’da ilişkili olduğu (B) Kurumuna; diğer taraftan, benzer nitelikteki makinelerin üreticisi olan Türkiye’de tam mükellefiyete sahip (C) Kurumu da söz konusu makineleri yine Almanya’da yerleşik ilişkisiz (D) Kurumuna satmaktadır.

Söz konusu ürünün, hem (A) hem de (C) Kurumu tarafından aynı ülkede bulunan ilişkili (B) ve ilişkisiz (D) Kurumlarınca ithal edilmesi nedeniyle karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tespiti mümkün bulunmaktadır. Ancak, bu örnekte (A) ve (B) Kurumları arasında yapılan işleme iç emsal olabilecek nitelikte başka bir işlem daha bulunmadığından dolayı ilgili işlemde (C) ve (D) arasında uygulanan fiyat dış emsal olarak kullanılabilir.

38- Maliyet Artı Yöntemi Nedir?

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

39- Maliyet Artı Yönteminde Maliyet Nasıl Tespit Edilecek?

Kurumların maliyetleri belirlenirken; ürünün veya hizmetin üretilmesi için yapılan direkt harcamalar, dolaylı harcamalar, üretim süreciyle ilgili olmakla birlikte belirli ürün veya hizmetler için yapılan ortak harcamalar ve faaliyet giderleri dikkate alınmalıdır.

40- Maliyet Artı Yönteminde Brüt Kar Oranı Nasıl Tespit Edilecek?

Makul brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım ya da satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir.

Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır.

41- Maliyet Artı Yöntemi Daha Çok Hangi İşlemler İçin Kullanılabilir?

Maliyet artı yöntemi, maliyet bedeli kesin olarak bilinen mamül, hammadde veya yarı mamül malların ilişkili kişilere satılmasında kullanılabilecek bir yöntemdir. Fason imalatta da bu yöntem uygulama alanı bulmaktadır.

ÖNEMLİ NOT: Söz konusu hammadde ya da yarı mamuller yaygın olarak piyasada işlem görüyorsa ve oluşmuş bir piyasa fiyatı varsa, “karşılaştırılabilir fiyat yöntemi” uygulanacaktır. Karşılaştırılabilirlik tam olarak söz konusu değilse “maliyet artı yöntemi” en uygun yöntem olacaktır.

42- Maliyet Artı Yöntemi Nasıl Uygulanacak?

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

Örnek

Hollanda’da yerleşik (A) Kurumu, Türkiye’deki ilişkili (B) Kurumuna otomobil lastiği satmaktadır. (A) Kurumunun Türkiye’de bulunan ilişkisiz şirketlerle benzeri ürün alım veya satım işlemi yapmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla iç emsal bulunmamaktadır.

Türkiye’de bulunan ve ilişkili olmayan (C), (D) ve (E) Kurumları ise benzer özelliklere sahip otomobil lastiklerini hem yurt içindeki hem de yurt dışındaki bağımsız şirketlere ortalama % 10 kâr marjıyla satmaktadır. Örneğimizde, dış emsal olarak kabul edilecek bu işleme ilişkin kâr marjı kullanılacaktır.

(A) Kurumunun lastik başına maliyet bedeli 100 YTL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda, maliyet bedeline % 10 kâr marjı eklenmesi suretiyle hesaplanan (100 x 1.10=) 110 YTL (A) Kurumunun ilişkili (B) Kurumuna uygulayacağı transfer fiyatı olacaktır.

Örnek

Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu, çanta üretimi yapmaktadır.

(A) Kurumu çantaları Romanya’da bulunan iştiraki (B)’ye satmaktadır. Her bir çantanın maliyeti 50 YTL olup, çanta üretimine ilişkin olarak yapılan genel

yönetim giderleri üretim maliyetleri içinde izlenmektedir. (A) Kurumu söz konusu üretimine ilişkin satışlardan % 5 brüt kâr elde etmiştir. (A) Kurumunun aynı ürünü ilişkisiz kişilere satışı bulunmamaktadır.

Türkiye'deki tam mükellef (C) ve (D)'nin aralarında ilişki bulunmadığı ve çanta üretimi yaparak Fransa'daki ilişkisiz alıcılara sattıkları tespit edilmiştir. Ancak, (C) ve (D) Kurumu genel yönetim giderlerini faaliyet giderleri arasında izlemekte ve söz konusu üretime ilişkin satışlardan % 10 brüt kâr elde etmektedir.

(A) Kurumunda maliyet bazının içerisinde genel yönetim giderleri de yer almakta iken, (C) ve (D) Kurumlarının maliyet bazında genel yönetim giderleri bulunmamaktadır. Bu durumda, ilişkili kişilerle ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin karşılaştırılmasında, maliyetlerin bileşenlerinin farklı olması nedeniyle muhasebeden kaynaklanan farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece, (A) Kurumu % 5 brüt kâr oranı yerine dış emsali kullanmak suretiyle % 10 brüt kâr oranını esas alacaktır. Bu durumda, (A) Kurumunun genel yönetim giderlerinin 5 YTL olduğu varsayımı altında, 45 YTL (50 YTL - 5 YTL =) üzerine % 10 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)'ye satılan her bir çanta için transfer fiyatı 49,5 YTL olarak belirlenecektir.

Örnek

(Y) çok uluslu şirketinin ortaklarından (A) ile aynı çok uluslu şirketin ortağı (B), (X) ürününün geliştirilmesi amacıyla gerekli olan araştırma faaliyetleri için 500.000 YTL karşılığında anlaşmıştır. Araştırmanın başarısızlığı ile ilgili tüm riskler (B) Kurumu tarafından üstlenilmiştir. (A) Kurumu, aynı zamanda araştırma dolayısıyla geliştirilen bütün gayri maddi varlıkların yanında araştırma sonucunda elde edilecek kâra da sahip olacaktır. Ancak, yapılan inceleme sonucunda aynı piyasada faaliyet gösteren (C) firmasının ilişkili olmayan (D) firmasına aynı hizmeti 550.000 YTL'den sağladığı ve (C) firmasının hizmet maliyetinin 500.000 YTL olduğu tespit edilmiştir.

Buna göre, (C) ile (D) arasında gerçekleşen ve dış emsal olarak alınan işlemde brüt kârın % 10 olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, aynı çok uluslu şirket ortaklarından (A) ve (B) arasında gerçekleşen işleme ait emsal fiyatın 550.000 YTL olması gerekir. İlişkili tarafların üzerinde mutabık kaldıkları bütün araştırma maliyetleri telafi edilmek durumundadır. Böyle bir işlem maliyet artı yönteminin tipik bir uygulamasıdır.

43- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi Nedir?

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.

44- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi Nasıl Uygulanacak?

Bu yöntemde emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat veya bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat veya bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek, ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır.

Bu yöntemin uygulanmasında da kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamaları faaliyet giderleri ya da satışların maliyeti içinde gösterilebilir. Ancak, söz konusu harcamalar işlemlerin birinde faaliyet giderleri, diğer işlemde satışların maliyeti içinde yer alması durumunda düzeltme yapılması şartıyla, bu iki işlemin karşılaştırılması mümkün olacaktır.

45- Yeniden Satış Fiyatı Yönteminde Brut Satış Karı Oranı Nasıl Tespit Edilecek?

Buradaki 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.

46- Yöntem Uygulamasında Yeniden Satışı Yapacak Kişi, Malın Değerine Katkıda Bulunacak mı?

Yeniden satış fiyatı yönteminin 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 emsal bedel bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır.

47- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi Hangi İşlemlerde Daha Çok Kullanılır?

Yeniden satış yöntemi daha çok maliyet bedeli tespitinde zorluk yaşanan mallar için öngörölmüş bir yöntemdir. Bu yöntemde malın fiyatı konusunda bir piyasa araştırması yapılmaktadır.

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

Bu yöntem özellikle pazarlama faaliyetleri gibi işlevin önemli olduğu alanlarda uygulanmaktadır. Örneğin, tost makineleri ve mikserlerin pazarlamasını yapan bir firmanın, söz konusu malları ilişkili bir kişi ya da kuruluşa satması halinde, transfer fiyatlandırmasına konu olan işlem malların pazarlama fiyatı olduğu için, malların özellikleri yalnızca bu işlev çerçevesinde değerlendirileceğinden, işlevi etkileyen önemli bir fark olmaması koşuluyla burada “yeniden satışta fiyat yöntemi” uygulama alanı bulacaktır.

48- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi Uygulama Örneği Nasıl Olacak?

Örnek:

Türkiye’de tam mükellef (A) Kurumu, Yunanistan’da bulunan ana şirketi adına Türkiye’de küçük ev aletleri pazarlamaktadır. (B) Kurumu ise Türkiye’de ilişkisiz bir şirket olarak söz konusu ana şirket ile ticaret yapmakta ve benzer ürünleri aynı şekilde pazarlamaktadır. Üründeki küçük farklılıklar dışında kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki farklılık aşağıda belirtilmiştir:

Ana şirket, ilişkisiz (B) Kurumu ile olan işlemlerinde garanti risklerini üstlenirken, ilişkili (A) Kurumu ile olan işlemlerinde garanti riskini üstlenmemektedir.

Ana şirket, ilişkisiz (B) Kurumuna reklam ve pazarlama malzemelerini ücretsiz sağlarken, ilişkili (A) Kurumu reklam ve pazarlama harcamalarına katlanmaktadır.

Örneğimizde, küçük ev aletleri piyasası Türkiye ve Yunanistan’da aynıdır. (B) Kurumu sattığı küçük ev aletlerinin net satışlar tutarının % 10’u kadar komisyon almaktadır. Buna göre, Yunanistan’da bulunan ana şirket ile (A) Kurumu arasındaki emsal fiyat aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

(YTL)

(A) Kurumunca ilişkisiz kişilere	3.000
----------------------------------	-------

satış fiyatı		
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	
Emsal Fiyat		2.697

Örnek:

İtalya’da bulunan (A) şirketi, Türkiye’deki ilişkili şirketi (B)’ye otomobil satmakta olup, işleme ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir:

- (B) şirketi, (A) şirketinin Türkiye’deki tek dağıtıcısı konumundadır.
- Söz konusu otomobillerin Türkiye’deki satış fiyatı 50.000 YTL’dir.
- Türkiye’de benzer nitelikteki otomobilleri ithal eden dağıtım şirketlerinin ortalama kâr marjı satış fiyatı üzerinden % 10’dur. Bu kâr marjına dağıtımci tarafından üstlenilen reklam ve garanti hizmeti maliyetleri dahil değildir.
- Türkiye’deki dağıtımci (B)’nin reklam ve garanti hizmetleri karşılığında üstlenilen maliyetin 2.000 YTL olduğu belirlenmiştir.

(A) şirketinin (B) şirketine uygulayacağı transfer fiyatı, (B) şirketinin yeniden satış fiyatından kâr marjı ve reklam ve garanti hizmetlerine ilişkin maliyetlerinin düşülmesi sonucu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$[50.000/(1+ 0.10)] - 2.000 = 43.455 \text{ YTL}$$

Kurumların ilişkili şirketten aldığı mallara ilave bir değer katmadan ilişkisiz kişilere sattığı durumlarda, ilişkili şirketler arasındaki transfer fiyatı, ilişkisiz kişilere yapıldığı varsayılan satış fiyatından uygun bir kâr marjı ve gerekli ayarlamalar düşüldükten sonra tespit edilecektir.

49- Emsallere Uygun Fiyatın Hesaplanmasında Diğer Yöntemlere Ne Zaman Başvurulacak?

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemlerinden, yani karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinden, herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

50- Geleneksel İşlem Yöntemlerinden Birisi Uygulanabiliyorsa Diğer Yöntemlere de Başvurulabilir mi?

Geleneksel işlem yöntemlerinden herhangi biri ile emsallere uygun fiyata ulaşılabiliyorsa, diğer yöntemlere başvurulamaz.

51- Diğer Yöntemler Nelerdir?

Diğer yöntemler olarak uluslar arası ölçekte çok çeşitli yöntemler bulunmasına karşın, uygulama olanağı bulunan yöntemlerin en önemlileri,

- 1- Kâr bölüşüm yöntemi
- 2- İşleme dayalı net kâr marjı yöntemidir.

Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır.

52- Diğer Yöntemler de Kullanılamıyorsa, Mükellefler Başka Yöntemler Kullanabilir mi?

Diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

53- Kar Bölüşüm Yöntemi Nedir?

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.

54- Kar Bölüşüm Yöntemi Hangi Durumlarda Kullanılır?

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 kullanılabilir.

Öte yandan, ilişkisiz tarafların ortaklık şeklinde bir yapılanma kurarak kâr bölüşümüne dayalı bir faaliyet sürdürdükleri durumlarda da bu yöntem kullanılabilir. Ayrıca, kâr bölüşüm yöntemi kontrol edilen bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

55- Kar Bölüşümünde Hangi Faktörler Dikkate Alınır?

Kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

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

56- Kar Bölüşüm Yöntemi Nasıl Uygulanır?

Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaşılır. Kârın bölüşümü, emsal bedel prensibine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır. Bileşik kâr; ilk olarak işlemlerin tümünden kaynaklanan toplam kâr ve ikinci olarak taraflardan birine ait olduğu kolaylıkla belirlenemeyecek olan örneğin, yüksek değerli, özgün gayri maddi varlıktan kaynaklanmış artık kârdır.

Her bir işletmenin kârın oluşumuna yaptığı katkının değeri işlev analizlerine göre yapılır ve bu katkılar dış piyasadan elde edilen güvenilir bilgileri kapsayacak şekilde değerlendirilir. İşlev analizi her bir teşebbüs tarafından gerçekleştirilen işlevlerin analizi olup, tarafların üstlendiği riskler ve kullandıkları varlıklar hesaba katılmalıdır.

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

Örnek

İsviçre’de faaliyette bulunan (A) Kurumu kanser tedavisinde kullanılmak amacıyla “Kodezyak” adı verilen bir ilacın ana maddesini üretmektedir. Bunun yanında, Türkiye’de tam mükellef olan ilişkili (B) Kurumu ise söz konusu ilacın İsviçre’de (A) Kurumunca üretilmesinden sonra kendisinin yapmış olduğu Ar-Ge faaliyeti sonuçları ile ana maddeyi birleştirerek nihai ürün haline

getirmektedir. Ayrıca, (B) Kurumu nihai ürünün Türkiye’de dağıtımına yetkili tek şirkettir.

Konuya ilişkin diğer bilgiler aşağıdaki gibidir:

- (B) Kurumu söz konusu ilacın geliştirilmesi için (A) Kurumu ile Ar-Ge ve pazarlama faaliyetleri yürütmektedir.

- Söz konusu ilaca ilişkin, (A) Kurumu 3 YTL, (B) Kurumu ise 12 YTL olmak üzere toplam 15 YTL Ar-Ge ve pazarlama gideri gerçekleştirmiştir.

Üretilen ürünün son derece özgün ve ileri düzeyde bir yapıya sahip olması nedeniyle, piyasada karşılaştırılabilir benzeri nitelikte bir ürün bulunmamaktadır. Bu nedenle, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması mümkün değildir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için de yeterli veri ve bilgi bulunmamaktadır. Ürünün ilişkili kişiler arasında nitelik değiştirerek alım ya da satıma konu edilmesi nedeniyle yeniden satış fiyatı yönteminin de uygulanması mümkün değildir. **Bu durumda uygulanabilecek en iyi yöntem kâr bölüşüm yöntemi olacaktır.**

Aynı piyasada söz konusu ürünü gayri maddi varlık kullanmadan üreten ve satan firmalara ilişkin veriler temin edilebilmiştir. Bu piyasada üreticilerin % 10 kâr marjı, toptan satıcıların ise satış fiyatı üzerinden % 25 kâr marjı ile çalıştığı tespit edilmiş olup, (A) ve (B) Kurumlarının birim başına kârdan alacakları paylar iki aşamada tespit edilecektir.

1. Aşama: Getiri tutarının tespit edilmesi

- (A) ve (B) Kurumlarının basitleştirilmiş hesapları aşağıdaki gibidir:

(YTL)

	(A) Kurumu	(B) Kurumu
Satışlar	100	125
Satılan Malın Maliyeti(-)	60	100
Brüt Kâr	40	25
Ar-Ge ve Pazarlama Giderleri	3	12
Genel Yönetim Giderleri	2	3
Faaliyet Giderleri(-)	5	15
Kâr	35	10

Grubun toplam kârı 45 YTL'dir.

(A) Kurumu:

	(YTL)
Satılan Malın Maliyeti	60
Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan Kâr (60 x %10)	6
Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan Transfer Fiyatı (Gayri Maddi Varlıklar Hariç)	66

(B) Kurumu:

	(YTL)
Üçüncü Kişilere Satışlar	125
Karşılaştırılabilir Firmaların Yeniden Satışta Kâr Marjı	% 25
Brüt Kâr (Yeniden Satışta Kâr Marjı) $125 \times \% 25$	31,25

Karşılaştırılabilir firmalar (gayri maddi varlıklar hariç) esas alınarak getiriler şu şekilde hesaplanacaktır:

	(A) Kurumu	(B) Kurumu
Satışlar	66,00	
Satılan Malın Maliyeti (-)	60,00	
Brüt Kâr	6,00	31,25
Faaliyet Giderleri (-)	5,00	15,00
Kâr	1,00	16,25

Bu durumda grubun toplam kârı 17,25 YTL olacaktır.

2. Aşama: Bakiye kârın bölüştürülmesi

Grubun bakiye kârı ($45 - 17,25 =$) 27,75 YTL'dir.

Her iki firma açısından araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin, ürünün üretim ve satışında önemli bir role sahip oldukları

görülmüştür. Araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin firmalar itibarıyla durumu aşağıdaki şekildedir:

(A) Kurumu	3 YTL (% 20)
(B) Kurumu	12 YTL (% 80)
Toplam	15 YTL (% 100)

Bakiye kârın bölüşümü, bu harcama oranlarından yararlanılarak aşağıdaki gibi yapılacaktır.

(A) Kurumunun bakiye kârdan alacağı pay (% 20 x 27,75)	5,55 YTL
(B) Kurumunun bakiye kârdan alacağı pay (% 80 x 27,75)	22,20 YTL

Bu durumda, düzeltilmiş faaliyet kârları aşağıdaki gibi olacaktır:

$$A \text{ Kurumu} = 5,55 + 1,0 = 6,55 \text{ YTL}$$

$$B \text{ Kurumu} = 22,20 + 16,25 = 38,45 \text{ YTL}$$

Sonuç olarak, düzeltilmiş hesaplar her iki Kurum için şu şekilde olacaktır:

	(A) Kurumu	(B) Kurumu
Satışlar	71,55	125,00
Satılan Malın Maliyeti (-)	60,00	71,55
Brüt Kâr	11,55	53,45
Faaliyet Giderleri (-)	5,00	15,00
Kâr	6,55	38,45

Kâr bölüşüm yöntemine göre, (A) Kurumunun satışları için uygulayacağı emsallere uygun fiyat yukarıda da görüldüğü üzere birim başına 71,55 YTL olarak gerçekleşecektir.

57- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi Nedir?

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, doğrudan ve dolaylı maliyetlerin indirilmesinden sonra elde edilen faaliyet kârını, satışlara, varlıklara, maliyetlere ve benzeri mali büyüklüklere oranlayarak elde edilen kâr düzey göstergelerini esas almaktadır. Diğer bir ifadeyle, söz konusu yöntem, mükellefin kontrol altındaki işlemlerden elde ettiği net kârlılık oranının, ilişkisiz kişilerin

karşılaştırılabilir işlemlerine ait net kârlılık oranları ile karşılaştırılmasına dayanmaktadır.

58- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi Nasıl Uygulanır?

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması yeniden satış fiyatı ve maliyet artı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir.

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde **brüt kâr marjı** hesaplanırken, bu yöntemde **net kâr marjının** hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net kâr marjı bu farklılıktan, maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.

İlişkili tarafın **net kâr marjının tespiti**, yine aynı kişinin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde kazanacağı net kâr marjı dikkate alınarak belirlenir. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde kazanacağı net kâr marjı dikkate alınır.

Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığının ve ne kadar ayarlama yapılması gerektiği belirlenmelidir. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumların tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır.

Örnek:

Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu fırın üretimi ile uğraşmakta olup, bu işleme ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

- (A) Kurumu ürettiği fırınların tamamını Azerbaycan’daki ilişkili (B) Kurumuna satmaktadır.
- (B) Kurumu yalnızca (A) Kurumundan aldığı fırınların satışı ile uğraşmakta olup, söz konusu ürünü kendi markası ile satmaktadır.
- Yapılan işlev analizi sonucu, karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye’deki tam mükellef (C) Kurumunun, beyaz eşya üretimi ile uğraştığı ve ürettiği ürünleri yurt dışındaki ilişkisiz kişilere sattığı tespit edilmiştir.

(C) Kurumu, ilişkisiz kişilere yaptığı satışlarda söz konusu ürün için pazarlama ve reklam giderlerini kendisi üstlenmektedir. Ancak, (A) Kurumu, yaptığı satışlarda böyle bir hizmet vermemektedir.

Pazarlama ve reklam harcamalarından kaynaklanan işlevsel farklılıklar için gerekli düzeltmeler yapılabiliriyorsa, geleneksel işlem yöntemlerinden Maliyet Artı Yönteminin kullanılması mümkün bulunmaktadır.

Karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye'deki tam mükellef (C) Kurumunun yaptığı satışlar üzerinden % 10 oranında net kâr elde ettiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla, (A) Kurumu ile ilişkili (B) Kurumu arasındaki emsallere uygun fiyatın belirlenebilmesi için işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılacaktır.

(A) Kurumunun (B) Kurumuna yaptığı fırın satışlarındaki transfer fiyatlandırması aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

(YTL)

(A) Kurumunun satılan mal maliyeti	3.000
(A) Kurumunun faaliyet giderleri	500
Toplam maliyetler	3.500
Net kâr marjı ilavesi (3.500 x % 10)	350
(A) ve (B) arasındaki emsallere uygun fiyat	3.850

59- Maliye Bakanlığı İle Yöntem Konusunda Anlaşmak Mümkün mü?

Uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan ancak tespit edeceği yöntem konusunda eleştiri riskine maruz kalmak istemeyen mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapma imkanına sahiptir. Bu Anlaşma teoride, “**Peşin Fiyatlandırma Anlaşması**” olarak bilinmektedir.

60- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasından Kimler Yararlanabilir?

Peşin fiyatlandırma anlaşmasından tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. Fakat Gelir İdaresi, peşin fiyatlandırma anlaşmasını sadece yurtdışı işlemler ile serbest bölgedeki işlemler için yapmaktadır.

61- Anlaşma Hangi İşlemler İçin Yapılacak Ne Zamandan İtibaren Yapılabilecek?

01/01/2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri için peşin fiyatlandırma anlaşması yapma hakkı bulunmaktadır.

01/01/2009 tarihinden itibaren ise,

- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,

- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri

ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda Gelir İdaresine başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

62- Anlaşma Sağlanması Şart mı? Anlaşma Sağlanamazsa Ne Yapılacak?

Mükellefin yöntem konusunda Anlaşma talebini değerlendiren Gelir İdaresi Anlaşma yapmak istemeyebilir. Dolayısıyla Anlaşma talebinde bulunmak, mutlaka Anlaşma yapılacağı anlamına gelmemektedir.

Anlaşma sağlanamazsa mükellef kendi belirleyeceği ve emsallere uygun fiyat ya da bedeli en iyi yansıtacağını düşündüğü yöntemi belirleyerek ilişkili kişilerle olan işlemlerinde bu yöntemi kullanacaktır.

63- Anlaşma Ne Kadar Süreyle Geçerli Olacak?

Mükellef ile Gelir İdaresi arasında yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem **üç yılı aşmamak üzere** belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır. Yani mükellef belirlenen süre boyunca bu yöntemi uygulamak zorunda kalacaktır.

64- Anlaşma İçin Süreç Nasıl İşleyecek?

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlayacaktır. Yapılan başvuru, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Gerekli analizler de İdare tarafından yapıldıktan sonra Anlaşma kabul veya reddedilecektir.

65- Mükellefler Anlaşma İçin Gelir İdaresine Hangi Bilgi ve Belgelerle Başvuracaktır?

Peşin fiyatlandırma anlaşması için İdare'ye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- Yazılı Başvuru [Yazılı Başvuru'da anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alacaktır.]
- Kurumun fonksiyonları ve sahip olduğu riskleri içeren tüm bilgiler,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemine ilişkin üretim maliyetleri,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ve fatura bilgileri,
- İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, vergi beyanname örnekleri, yurtdışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,
- İlişkili kişiler ve emsal kurumlar tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi, bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara veya varsayımlara ilişkin açıklama, destekleyici analizler ve yapılan çalışmalar (karşılaştırma analizleri, varsa emsal kurum bilgileri, pazar verileri, mahkeme kararları, bilimsel araştırmalar),
- Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,
- İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Mükellefin mali durumunu etkileyebilecek geleceğe dönük ekonomik varsayımlar (kâr tahminleri, kur bilgileri, faiz oranları vb.)
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

66- Mükellefin Başvurusundan Sonra Gelir İdaresi Ne Yapacak?

Yapılan başvuru, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte Gelir İdaresi tarafından bir **ön değerlendirme**ye tabi tutulacaktır.

Gelir İdaresi, mükellefin yaptığı başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden, peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını, ne tür bilgilere ihtiyaç olduğunu tespit etmek amacıyla bir ön değerlendirme yapacaktır.

Söz konusu başvuruda yer alan bilgi ve belgelerin yeterli bir değerlendirme yapma olanağı sunmaması halinde, İdare mükelleften ilave bilgi talebinde bulunabilir veya mükellef ile görüşme yapabilecektir.

Bu tür bir ön değerlendirme yapılması, mükellef ile İdare arasında kesin olarak bir peşin fiyatlandırma anlaşması yapılacağı anlamına gelmemektedir.

Gerekli veriler tamamlandıktan sonra, karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltimlerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların seçim ve değerlendirilmesi yapılacaktır.

67- Gelir İdaresi'nin Analizi Sonucu Ne Olacaktır?

Gelir İdaresi, yaptığı analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir.

Gelir İdaresi'nin başvuruyu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında **peşin fiyatlandırma anlaşması** imzalanır.

68- Anlaşmadan Sonra Gelir İdaresi Mükellefi Takip Edecek mi?

İdare, mükellefin söz konusu koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre müddetince mükellefin sunacağı "**Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor**" üzerinden takip edecektir.

"Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor", kitabın **1 numaralı ekinde** yer almaktadır.

Gelir İdaresi ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak anlaşma müddeti boyunca her yıl hazırlanacak olan "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor" içerisinde Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nda yer alan unsurlara da yer verilmesi gerekmektedir.

69- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor Nereye ve Ne Zaman Verilecek?

Yıllık Rapor, anlaşma müddeti boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte, beyannamenin verilme süresi içinde hazırlanarak bir yazı ekinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na elden veya posta ile gönderilecektir.

70- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması İmzalayan Mükellef İncelemeye Tabi Tutulabilir mi?

Peşin fiyatlandırma anlaşmasında Gelir İdaresi ile mükellef arasında sadece "yöntem" konusunda anlaşmaya varılacak olup, peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellef ya da mükelleflerin İdare tarafından incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir.

Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin uygulama ile anlaşma kapsamında belirlenen yöntem ve bu yöntemin uygulama şartları ile ilgili olarak inceleme yapılabilir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin sürecin her aşamasında, mükellef ile karşılıklı bilgi ve görüş alışverişinde bulunulur.

71- Mükellef Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Varsa Aynı Koşullarda Devam Etmesini Talep Edebilir mi?

Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının, anlaşma süresinin bitiminden sonra aynı koşullarla devam ettirilmesini talep edebilir.

72- Anlaşmasının Devam Etmesini İsteyen Mükellefler Ne Yapmalıdır?

Anlaşmasının devam etmesini isteyen mükellef, anlaşma süresinin bitiminden en az 6 ay önce İdare'ye başvurmalıdır. Mükellef başvurusunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgeleri sunmalıdır.

İdare söz konusu başvurunun incelenmesi sonucunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımların devam ettiğine ve tespit edilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir.

73- Gelir İdaresi Anlaşmanın Yenilenmesini Kabul Etmezse Ne Yapılacak?

Gelir İdaresi, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem tespit edilmesi gerektiğine karar verirse, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekir.

74- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması İmzalayan Bir Mükellefle Aynı Durumda Bulunan Mükellefler, Bu Anlaşmayı Emsal Alabilir mi?

Yapılan her anlaşma yalnızca ilgili mükellefe özgüdür ve bu mükellefi ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.

75- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması İptal Edilebilir mi?

Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymadığı, söz konusu koşulların geçerliliğini sürdürmediği ve/veya mükellef tarafından ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğu tespit edilirse, mevcut anlaşma İdare tarafından tek taraflı olarak önceki dönemleri de kapsayacak şekilde iptal edilir.

Bu durumda, anlaşma hiç yapılmamış kabul edilerek mükellef vergi incelemesine sevk edilecektir.

76- İlişkili Kişilerle İşlem Yapan Mükellefler, Hangi Belgeleri Muhafaza Edecekler?

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Bu doğrultuda, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

Yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar, bu hesaplama ve belgeler olduğundan, gerekli hesaplama ve belgelerin istenildiğinde ibraz edilmek üzere hazırlanması ve saklanması gerekmektedir.

77- Kurumlar Vergisi Mükellefleri İlişkili Kişilerle Yaptıkları İşlemleri Gelir İdaresi'ne Devamlı Bildirecek mi?

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

Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form kitabın (2) numaralı ekinde yer almaktadır.

78- "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form" u Kimler Doldurmak Zorunda?

"Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form", kurumlar vergisi mükelleflerince doldurulacaktır. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler de Form düzenleyecekler arasında bulunmaktadır. Buna göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde;

- İlişkili kişilerle gerçekleştirilen mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin,
- Yurt dışı iştiraklerinin,
- Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borcun

bulunması halinde bu formun doldurulması gerekmektedir.

Form kapsamında yer alan işlemlerden bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece mevcut işleme ilişkin kısım doldurulacak, form kapsamında yer alan işlemlerin bulunmaması durumunda ise bu form doldurulmayacak ve beyanname ekinde de gönderilmeyecektir.

79- "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form" Doldurulurken Dikkat Edilecek Noktalar Nelerdir?

Form 4 bölümden oluşmaktadır:

Formun (I) numaralı bölümüne, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili hesap döneminde mal veya hizmet alım ya da satımında bulunduğu gerek yurt içinde gerekse yurt dışında bulunan gerçek kişi ve kurumlara ilişkin bilgiler yazılacaktır.

İlişkili kişilerle yapılan tüm işlemler Form'a yazılacak olduğundan Form doldurulurken öncelikle ilişkili kişilerle yapılan işlemler tespit edilerek Formun kapsamı tespit edilecektir. Bu kapsamda;

- İlişkili kişi kapsamına girmeyenlerle yapılan işlemler
- İlişkili kişi kapsamına girmekle beraber mal veya hizmet alım-satımında bulunulmayan ilişkili kişilere ilişkin bilgiler

Formda yer almayacaktır.

Formun (II) numaralı bölümüne, mükellefin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği alım ve satım işlemlerine ilişkin bilgiler yazılacaktır.

Her bir işlemle ilgili olarak;

- "**Alım**" sütununa, mal veya hizmet alımına istinaden ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı,
- "**Satım**" sütununa ise mal veya hizmet satışına istinaden ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacaktır.

Alım ve satım sütunlarında yer verilecek tutarlara Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi dahil edilmeyecek olup, iade, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan net tutarlar yazılacaktır.

İşlemlere ilişkin alım satım bedelleri ilgili sütunlara YTL olarak kaydedilecektir. İşlemlerin döviz cinsinden gerçekleştirildiği durumlarda döviz bedelleri işlemin yapıldığı tarihteki kur üzerinden YTL'ye çevrilerek yasal defter kayıtlarına kaydedildiği şekilde forma yazılacaktır.

İlişkili kişi ile hem alım hem de satım işlemi var ise bu alım ve satım işlemlerinin birbirinden mahsup edilmeyecektir. Alım ve satım işlemleri Forma ayrı ayrı yazılacaktır.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyatın emsallerine uygun fiyat olup olmamasının, bu işlemlerin Form'a yazılması açısından herhangi bir önem taşımamaktadır. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat ister emsallerine uygun fiyat ister uygun olmayan fiyat olsun Form'a yazılacaktır.

Formun (II) numaralı bölümü 4 ana alt bölümden oluşmaktadır. Bunlar Varlıklar, Hizmetler, Mali İşlemler ve Diğer İşlemlerdir.

Formun "Varlıklar" bölümünde yer alan 1 ve 2 numaralı satırlarda, mükellefin ilişkili kişiler ile yaptığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari mal alım veya satımına ilişkin bilgiler yer alacaktır. Bu satırın alım sütununda mükellefin

ilişkili kişilerden formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde satın aldığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların tutarı, satım sütununda ise mükellefin ilgili hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilere sattığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların tutarı yazılacaktır.

Formda yer alan gayri maddi haklar/varlıklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ve ticari bilgi birikimi (know how), ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır. Dolayısıyla bu bölümün 3 numaralı "Gayri Maddi Haklar/Varlıklar" satırında, alım sütununa mükellefin formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde edindiği veya kullandığı gayri maddi varlıklara ilişkin fiyat/bedel, satım sütununda ise mükellefin ilişkili kişilere sattığı veya kullandırdığı gayri maddi varlıklara ilişkin fiyat/bedel yazılacaktır.

Bölümün 4 numaralı "Kiralamalar" satırında, formun ilgili bulunduğu hesap döneminde mükellefin ilişkili kişilerden yaptığı kiralama işlemine ilişkin kira bedeli alım sütununa, ilişkili kişilere kiraya verme işlemine ilişkin kira bedeli satım sütununa yazılacaktır.

Bölümün 5 numaralı satırında, mükellefin ilişkili kişilerle ilgili hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdiği demirbaşlar, gayrimenkuller gibi sabit kıymetlere ilişkin alım ve satım tutarları yazılacaktır.

Formun "Hizmetler" ile ilgili bölümünde "İnşaat-Onarım ve Teknik Hizmetler" ve "Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri"nin yer aldığı 6 ve 7 numaralı satırlarda, mükellef tarafından ilgili hesap döneminde ilişkili kişilerden alınan hizmetlere ilişkin tutarlar alım sütununda, ilişkili kişilere verilen söz konusu hizmetlere ilişkin tutarlar satım sütununda yer alacaktır.

Bölümün 8 numaralı "Komisyon" satırında, ilişkili kişilere verilen komisyon tutarı alım sütununa, ilişkili kişilerden alınan komisyon tutarı satım sütununa yazılacaktır.

Bölümün 9 numaralı satırı ise ilişkili kişilerle gerçekleştirilen ve yukarıda sayılanlar dışındaki herhangi bir hizmetin bulunması halinde doldurulacaktır.

Formun "Mali işlemler" bölümünde yer alan 10 numaralı "Ödünç Para/Kredi-Faiz" satırına, ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen ödünç para ve kredi işlemlerinde ana paraya ilişkin yıl sonu bakiyesi bu satırın sol tarafına, yıl içindeki toplam faiz tutarı bu satırın sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır. Dolayısıyla ödünç para alınması durumunda alınan ödünç para tutarı alım sütununun sol tarafına, verilen faiz alım sütununun sağ tarafına yazılacak olup, ödünç para verilmesi durumunda ise verilen ödünç para tutarı satım sütununun sol tarafında, alınan faiz satım sütununun sağ

tarafına yazılacaktır. Ayrıca bu satıra, ödünç paranın bir unsuru olarak kabul edilen cari hesaplara ilişkin dönem sonu bakiye tutarı ve yıl içindeki toplam faiz tutarı da ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 11 numaralı "Gayri Nakdi Krediler" satırında alınan teminat bu satırın alım sütununun sol tarafına, bu işleme ilişkin verilen komisyon tutarı ise alım sütununun sağ tarafına yazılacaktır. Verilen teminat satım sütununun sol tarafına, bu işleme ilişkin alınan komisyon tutarı da satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır.

Bölümün 12 numaralı "Mevduat/Repo-Faiz" satırında,

Mevduat veya repo işlemlerinde; yatıran yönünden, mevduat veya repo tutarı satım sütununun sol tarafına, söz konusu mevduat/repo için alınan faiz satım sütununun sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Mevduat veya repo işlemlerinde; kabul eden yönünden, mevduat veya repo tutarı alım sütununun sol tarafına, söz konusu mevduat/repo için verilen faiz alım sütununun sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 13 numaralı "Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)" satırında, mükellefin ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdiği vadeli işlemlere ilişkin bilgiler yer alacaktır.

Forward işlemleri ile ilgili olarak 13.1 numaralı satırda, alıcı taraf sözleşmeye göre alımını gerçekleştirdiği kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf ise sözleşmeye göre satımını gerçekleştirdiği kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Futures işlemleri ile ilgili olarak 13.2 numaralı satırda, işlemle ilgili olarak verilen komisyon tutarı alım sütununda sağ tarafa, alınan komisyon tutarı ise satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Formun 13.3 numaralı opsiyon sözleşmeleri satırında, satın alma ya da satma hakkı karşılığında verilen opsiyon primi alım sütununda sağ tarafa, alınan opsiyon primi satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Opsiyon hakkının kullanılması durumunda;

Alım opsiyonunda, alıcı taraf alımı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf ise satışı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Satım opsiyonunda, alıcı taraf alımı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf satışı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini ise alım sütununda sol tarafa yazacaktır

Formun 13.4 numaralı para swapı satırında, sözleşmeye baz alınan kıymeti (döviz/YTL) vade tarihinde alan tarafından sözleşmede belirlenen kura göre oluşan değeri (vade tarihindeki değeri) satım sütununun sol tarafına, işlemin yapıldığı tarihteki kura göre oluşan değeri alım sütununda sol tarafa yazılacaktır. Öte yandan sözleşmeye baz alınan kıymeti vade tarihinde veren tarafından sözleşmede belirlenen kura göre oluşan değeri (vade tarihindeki değeri) alım sütununun sol tarafına, işlemin yapıldığı tarihteki kura göre oluşan değeri ise satım sütununda sol tarafa yazılacaktır.

Formun 13.5 numaralı faiz swapı satırında, sözleşmeye istinaden verilen faiz alım sütununda sağ tarafa, alınan faiz satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Bölümün 14 numaralı "Menkul Kıymetler" satırına, Hazine Bonosu, Devlet Tahvili, Eurobond veya bir başka menkul kıymetin alım veya satımına ilişkin işlemlerde işlemin niteliğine göre ana para bu satırın sol tarafına, faiz ise sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 15 numaralı "Sigorta" satırına, ilişkili kişi kapsamında verilen prim tutarı alım sütununa, ilişkili kişilerden alınan prim satım sütununa yazılacaktır.

Formun "Diğer İşlemler" bölümünde yer alan 17 numaralı "İkramiye ve Benzeri Ödemeler" satırında, alım sütununa formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilere verilen ikramiye, prim ve benzeri ödemelerin tutarı, satım sütununa ise ilişkili kişilerden alınan bu tür ödemelerin tutarı yazılacaktır.

Bölümün 18 numaralı "Grup İçi Hizmetler" satırına 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğin "11-Grup İçi Hizmetler" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde, mükellefin formun ilgili bulunduğu hesap döneminde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen grup içi hizmet sözleşmelerine ilişkin bilgiler yer alacaktır.

Dolayısıyla, grup içi hizmet kapsamında alınan hizmete ilişkin tutar alım sütununa, verilen hizmete ilişkin tutar ise satım sütununa yazılacaktır.

Yapılan İşlemlerin Toplamı bölümüne varlıklar, hizmetler ve diğer işlemler bölümlerinde yer alan tutarların toplamı ile mali işlemler bölümünde anapara ve faiz bölümlerinde yazılı tutarlar toplanarak yazılacaktır.

Formun (III) numaralı bölümüne, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı ve Formun "II- İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" bölümündeki işlemler için kullandığı yöntemler ve anılan bölümde yer alan alım satım tutarları yazılacaktır.

Form'un (III) numaralı bölümünde transfer fiyatlandırması yöntemlerinin her biri için ayrı bir satır bulunmaktadır. Kullanılan her bir yöntem için alım-satım tutarının Form'a yazılması gerekmektedir. Dolayısıyla ilişkili kişilerle olan işlemlerin, ilişkili kişi bazında değil yöntem bazında sınıflandırılması ve her yönteme isabet eden alım-satım tutarının tespit edilerek Form'a kaydedilmesi şarttır.

Formun bu bölümünde yer alan alım ve satım sütunlarına ilişkin "Toplam İşlem Tutarı", "II- İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" bölümünde yer alan "Yapılan İşlemlerin Toplamı" satırının alım ve satım sütunlarında yer alan tutarlara eşit olmalıdır.

80- "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form" Ne Zamana Kadar Düzenlenecek? Nereye İbrahim Edilecek?

Formun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme zamanına kadar hazırlanarak beyanname ekinde vergi dairesine ibraz edilmesi gereklidir. Fakat 2007 yılı hesap dönemine münhasır olmak üzere Form, 2008 hesap dönemi ikinci geçici vergi beyannamesinin verilme süresinin son günü olan 14 Ağustos 2008 günü akşamına kadar **Ocak-Haziran/2008 dönemine ait ikinci üç aylık geçici vergi beyannamesinin ekinde** gönderilebilecektir.

81- İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemler İçin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlanacak mı?

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak, "YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU"nu hazırlamaları zorunludur.

"Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu", kitabın (3) numaralı ekinde yer almaktadır.

82- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu Hangi Mükellefler Ne Tür İşlemleri İçin Hazırlayacaklardır?

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunun;

- 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

için hazırlanması gerekmektedir.

83- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunun Hazırlanmasına Gerek Bulunmayan İşlemler Nelerdir?

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,
- Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine

ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır.

Ancak Rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin Transfer Fiyatlandırması Tebliği'nde belirtilen bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edeceklerdir.

84- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Ne Zamana Kadar Hazırlanacak ve Nereye İbraz Edilecek?

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi

durumunda Gelir İdaresine veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

Yani Transfer Fiyatlandırması Raporunun hazırlanması gerekli olmakla birlikte istenmediği sürece bu Rapor Gelir İdaresince veya vergi inceleme elemanlarınca ibraz edilmeyecektir.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu, 2007 hesap dönemine münhasır olmak üzere, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin son gününü takip eden ikinci ayın sonuna kadar hazırlanabilecektir.

Dolayısıyla 2007 yılına ilişkin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu 30 Haziran 2008 tarihine kadar düzenlenebilecektir.

85- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlama Zorunluluğu Bulunmayan Mükellefler Gelir İdaresi'ne Bilgi-Belge İbraz Edecekler mi?

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

- 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.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

86- Gerekli Bilgi ve Belgeleri İbraz Etmeyen Mükellefler İçin Ceza Uygulanacak mı?

İdare'ye ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri Tebliğ'de belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında da Vergi Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacaktır.

87- Bir Mükellefin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunduğu Tespit Edildiğinde Karşı Tarafda Düzeltme İşlemi Yapılacak mı?

Düzeltme yapılacaktır. Örtülü kazanç dağıtımını yaptığı iddia edilen kurum nezdinde tarhiyat yapıldıktan sonra, örtülü kazanç dağıtılan ilişkili kişi nezdinde gerekli düzeltmeler yapılarak çifte vergilendirmenin önüne geçilecektir.

88- Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme Nasıl Yapılacak?

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

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır.

89- Örtülü Olarak Dağıtılan Kazanç Tutarı Kar Payı Sayılınca Kar Dağıtımını Stopajı Yapılacak mı?

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacağından, kar payını elde eden ilişkili kişinin hukuki statüsüne göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Dolayısıyla karşı taraf

- Tam veya dar mükellef gerçek kişi,
- gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar
- bu vergilerden muaf olanlar
- dar mükellef kurum (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç)
- gelir ve kurumlar vergisinden muaf dar mükellefler

ise %15 oranında stopaj yapılacaktır.

Stopaj yapılırken dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması gereklidir.

90- Düzeltme Yapılması Hangi Şartlara Bağlı?

Daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, transfer fiyatlandırmasına taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilmesi 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.

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.

91- Düzeltme İşlemi Neden Yapılacak?

Düzeltme yapılmasının sebebi mükerrer vergileme yapılmasının önüne geçmektir.

Örtülü kazanç dağıtımına konu olan ticari işlemin kar payı olarak karşı taraf nezdinde hasılat yazdırılması, işletmelerin maliyet düzeltilmesi, yapabilmelerine olanak sağlamalıdır. Zira düşük bedelle alınmış bir malın gerçek maliyet bedeli ile aktifte gösterilmesi hem bilançoların daha doğru olmasını sağlayacak hem de dönem sonunda bu mal aktifte kalmış ise düşük bedelle değerlendirilmesinin önüne geçecektir.

Aynı mal bu defa ilişkili olmayan üçüncü şahıslara satılırken fiktif karların oluşması da bu şekilde engellenecektir. Aksi durumda yani ilgili mal örtülü kazanç fiyatıyla bilançoda yer alması durumunda firma hem kar payı veya iştirak kazancı (istisnadır)'nı gelir yazarken hem de fiktif satış karını gelirin yazarak mükerrerlik yaratacaktır.

92- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Düzeltme Yapılacak Mı?

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir.

93- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Düzeltmeyi Ne Zaman Yapacak?

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından, **işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde** hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

94- Düzeltme Geçici Vergi Döneminden Sonra Yapılırsa Ne Yapılmalı?

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 kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

95- Düzeltme Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra Yapılırsa Ne Yapılmalı?

Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

96- Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişi Tam Mükellef Kurum İse Düzeltme Nasıl Yapılacak?

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kâr payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir.

Örnek:

Tam mükellef kurum X Firması, ortağı olduğu Y firmasından, 100.000 YTL değerinde malı 60.000 YTL' ye almıştır. 100.000 YTL kesinleşmiş emsaline uygun fiyattır. Bu durumda 60.000 YTL transfer fiyatı eleştiri konusu yapılacaktır.

Y Firması:

40.000 YTL'lik (100-60) cezalı tarhiyat yapılacaktır (100.000 YTL'lik malı 60.000 e satmıştır)

X Firması:

Piyasa değeri 100.000 YTL olan malı 60.000 YTL'ye almıştır. A Firmasında yapılacak 40.000 YTL'lik tarhiyat sonrasında B Firması 40.000 YTL kar payı elde etmiş sayılacak ve bu tutar kadar "İştirak Kazançları İstisnası" ndan yararlanacaktır. Malın maliyet bedeli 100.000 YTL olarak kayıtlara alınacaktır.

97- Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişi Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi İse Düzeltme Nasıl Yapılacak?

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir.

Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örnek :

(A) Kurumunun ilişkili kişi (B)'ye emsallere uygun fiyatı 120.000 YTL olan bir malı 70.000 YTL'ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

(A) Kurumu tam mükellef ise:

50.000 YTL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) Kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum (A) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

(B) Kurumu ise 120.000 YTL tutarındaki malı 70.000 YTL'ye satın almıştır. Aradaki 50.000 YTL tutarındaki fark bu kurum için kâr payı niteliğindedir.

Bu çerçevede;

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup, düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B), Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

$$\text{Brüt Tutar} : \frac{50.000 \times 100}{100 - 15} = 58.824$$

Kâr Payı Tevkifatı: 58.824 x % 15= 8.824 YTL

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (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 Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

(A) Kurumu dar mükellef ise:

(A) Kurumu tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

98- Grup İçi Hizmetlerle İlgili Olarak Transfer Fiyatlandırması Eleştirisi İle Karşılaşmamak İçin Ne Yapılmalı?

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını eleştirisi ile karşılaşmamak için ;

- 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.

99- Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti Nasıl Yapılacak?

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır.

İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir ihtiyacı karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi kolaylıkla mümkün bulunmaktadır. Örneğin, ilişkili bir kurumun aynı grubun üyesi olan diğer bir kurumun gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan makine ve

teçhizatın onarımını üstlenmesi durumu grup içi hizmet olarak kabul edilebilecek olup, söz konusu hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin "yönetim gideri" olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir.

100- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedel Nasıl Tespit Edilecek? Hangi Yöntemler Kullanılacak?

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanısıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Grup içi şirketlerden birine ya da bir kaçına verilen hizmetlerde emsallere uygun bedelin tespiti bu Tebliğde belirtilen yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, grup içi hizmetlerde hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir

Grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin, bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre tespit edileceği tabiidir. Ancak, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi"nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. Örneğin, muhasebe, hukuk, ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem kullanılabilir. Ancak, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunmadığı durumlarda "Maliyet Artı Yöntemi"nin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maliyet bazının aynı olması gerekmektedir. Örneğin, kontrol altındaki işlemde genel giderlerin doğrudan giderlere olan oranının, karşılaştırılabilir işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda; o işlemde elde edilen kâr marjını, ilişkili kuruluşun maliyet bazı üzerinde düzeltme yapmadan uygulamak bu tür işlemlerde uygun olmayacaktır.

Öte yandan, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, emsallere uygun bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, bu Tebliğde belirtilen diğer yöntemlerin kullanılması da mümkün bulunmaktadır.

Yöntemlerin kullanılması aşamasında grubun üyeleri arasında bir işlev analizi yapılması gerektiği tabiidir.

Örnek :

(ABCD) şirketler grubudur. (A) şirketi Almanya'da bulunan ve (ABCD) grubuna insan kaynaklarının yönetimine ilişkin hizmetler sunan bir şirkettir. (A) şirketinin sunduğu hizmetin maliyeti 33.000 YTL'dir. (B) ve (C) şirketleri Almanya'da, (D) şirketi ise Türkiye'de faaliyet göstermektedir.

(A) şirketinin söz konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, ortaklaşa kullanılan bu hizmet maliyeti uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaştırılacaktır. Örneğimizde uygun dağıtım anahtarının şirketlerde çalışan kişi sayısı olduğu varsayılmıştır. Söz konusu şirketlerde çalışan kişi sayıları toplamı aşağıdaki gibidir:

(B) şirketi	600 kişi
(C) şirketi	250 kişi
(D) şirketi	250 kişi

(A) şirketinin yukarıdaki dağıtım anahtarını esas alarak 33.000 YTL'lik toplam gideri dağıtması halinde aşağıdaki sonuçlar elde edilir:

	Kişi Sayısı	Gider Payı (YTL)
(B) şirketi	600	18.000
(C) şirketi	250	7.500
(D) şirketi	250	7.500
TOPLAM	1.100	33.000

Tablodan da görüleceği üzere, Türkiye'de faaliyette bulunan (D) şirketi için gider payı 7.500 YTL'dir. Ancak, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılması sonucu söz konusu hizmetin emsallere uygun bedelinin 6.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, (D) şirketinin gider payı 6.000 YTL olarak dikkate alınacaktır.

Ek : 1

PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASINA İLİŞKİN YILLIK RAPOR

I- GENEL BİLGİLER

- Mükellefin Adı, Ünvanı
- Bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası
- Adresi
- Faaliyet konusu
- Organizasyon yapısı
- İlişkili kişiler hakkındaki bilgiler (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.)

II- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZİNE İLİŞKİN BİLGİLER

- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının geçerli olduğu hesap dönemi içinde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mülkiyet ilişkilerindeki değişiklikler, kurumun organizasyon yapısındaki değişiklikler
- Emsallere uygun fiyat/bedelin tespitinde esas alınan koşulların veya varsayımların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğine ilişkin bilgi
- İlgili hesap dönemi içinde anlaşmada öngörülen koşullar/kritik varsayımlardan karşılanamayanların neler olduğu ve ilgili koşullar/kritik varsayımların sağlanamamasının nedenleri
- Üstlenilen işlevler ve riskler, kullanılan varlıklar, ekonomik şartlar, sözleşme şartları ve yerine getirilen hizmetlerde yıl içinde gerçekleşen önemli maddi değişiklikler
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Anlaşmaya taraf olan kurumların mali yapılarının özeti ve mükellefin mali yapısını etkileyebilecek düzeydeki değişiklikler
- İlişkili kişiler tarafından anlaşmada yer almayan farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılmaya başlanmış ise bunlara ilişkin bilgi
- Anlaşmada öngörülen işlemlerin gerçekleşme tarihleri, miktarları ve ilgili işlemde ödemeyi yapan veya ödemeyi alan taraf
- Anlaşmada belirtilen yöntem ile hesaplanan fiyat ve hesaplama süreci, anlaşmada belirtilen yöntemin ilgili hesap döneminde uygulamasına ilişkin bilgi

- Anlaşmada, yıllık raporda yer alması tespit edilen diğer hususlar.

III- SONUÇ

Ek : 2

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	

TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER

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

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	Vadeli İşlemler (Türev ürünler)		
12	Sigorta		
13	Menkul Kıymetler		
14	Diğer (Belirtiniz)		
	Diğer İşlemler		
15	İkramiye ve Benzeri Ödemeler		
16	Grup İçi Hizmetler		
17	Diğer (Belirtiniz)		
	Yapılan İşlemlerin Toplamı		

TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER

	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		

KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER
--

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

ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER***	
Aktif Toplamı	
Toplam Borçlar	
Öz Sermaye Tutarı	
Toplam Faiz Giderleri	
Toplam Kur Farkı Giderleri	

İLİŞKİLİ KİŞİLERDEN (İŞTİRAKLER DAHİL) TEMİN EDİLEN BORÇLARA İLİŞKİN BİLGİLER****									
	Borç Unvanı veya Soyadı	Verenin veya Adı	Vergi Numarası	Kimlik Numarası	Borcun Alındığı Tarih	Borcun Tutarı	Borcun Tarih	Ödendiği Tarih	
1									
2									
3									
4									
5									
Toplam									

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.

** Formda 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.

Formda yer alan "Alım" sütununa, ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, "Satım" sütununa ise ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacaktır.

Formda 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 ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

"Diğer İşlemler" bölümünün 16 numaralı satırında yer alan Grup İçi Hizmetler, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir.

*** Bu bölüm, aşağıda yer alan açıklamalar çerçevesinde doldurulacaktır.

- Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar; kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilançosunda 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; hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz giderlerinin toplamı yazılacaktır.

- Toplam Kur Farkı Giderleri; hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan Kur farkı giderlerinin toplamı yazılacaktır.

- Bu bölüme, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12" nci bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde örtülü sermaye uygulamasına konu olan borçlar yazılacaktır.

**** Örtülü sermaye düzenlemesinde yer alan ilişkili kişiler dikkate alınacaktır.

Ek : 3

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

EK : 4**TRANSFER FİYATLANDIRMASI FORMUNUN DOLDURULMASINA YÖNELİK UYGULAMA ÖRNEĞİ**

PVC profil üretim ve satışı ile iştirak eden (X) A.Ş.'nin 2008 hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilerle gerçekleştirmiş olduğu işlemler şu şekildedir.

- 1- Şirket, ortaklarından Bay (A)'nın sahibi bulunduğu gayrimenkulü aylık 3.000 YTL bedelle kiralamıştır. Bu kiralama işleminde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılmıştır.
- 2- Şirket, üretimini yapmış olduğu PVC profilleri 1.200.000 YTL + KDV bedelle ortağı bulunduğu pazarlama firması (Y) A.Ş.'ne satmıştır. Bu satış işleminin fiyatı maliyet artı yöntemi ile tespit edilmiştir. (Y) A.Ş. ise yapılan satışlardan 100.000 YTL + KDV'lik kısmını iade etmiştir. Şirket (Y) A.Ş.'den 300.000 YTL + KDV bedelle PVC profil üretiminde kullanılacak hammadde satın almıştır.
- 3- Şirket, ortağı Bay (B)'den yıl içerisinde toplam 500.000 YTL borç vererek 131-Ortaklardan Alacaklar Hesabına kaydetmiştir. Bu borç verme işlemi sebebiyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanarak Merkez Bankası iskonto haddi esas alınarak kurum lehine 100.000 YTL faiz geliri tahakkuk ettirilmiştir. Ortak borcunun 200.000 YTL'lik kısmını yıl sonuna kadar kapatmış ve hesap yıl sonunda 300.000 YTL bakiye vermiştir.

II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER

		Alım (YTL)	Satım (YTL)
	Varlıklar		
1.	Hammadde-Yarı Mamul	300.000	
2.	Mamul-Ticari Mallar		1.100.000
3.	Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)		
4.	Kiralamalar	36.000	
5.	Diğer (Belirtiniz)		
	Hizmetler		
6.	İnşaat-Onarım-Teknik		
7.	Araştırma ve Geliştirme		
8.	Komisyon		
9.	Diğer (Belirtiniz)		
	Mali İşlemler		
10.	Ödünç Para/Kredi- Faiz		300.000 100.000
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	336.000	1.500.000
III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER			
		Alım (YTL)	Satım (YTL)
	Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	36.000	400.000
	Maliyet Artı Yöntemi	300.000	1.100.000
	Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi		
	Kâr Bölüşüm Yöntemi		
	İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi		
	Mükellefçe Belirlenen Yöntem		
	Toplam İşlem Tutarı	336.000	1.500.000

Şirketin ortağından yapmış olduğu kiralamanın aylık bedeli 3.000 YTL, yıllık bedeli ise 36.000 YTL'dir. Dolayısıyla 36.000 YTL'lik bedel Kiralamalar bölümünün alım kısmına kaydedilecektir.

Transfer Fiyatlandırması Formu düzenlenirken alım ve satım sütunlarında yer verilecek tutarlara Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi dahil edilmeyecek olup, iade, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan net tutarlar yazılacaktır. Dolayısıyla şirketin, (Y) A.Ş.'ye satış bedeli olan 1.200.000 YTL'den satışlardan iade edilen kısım 100.000 YTL düşülecek ve kalan net tutar olan 1.100.000 YTL'lik tutar Formun satış kısmına yazılacaktır. Bu işlemten ayrı olarak (Y) A.Ş.'den alınan 300.000 YTL'lik (KDV Hariç) hammadde alımı da Formun ilgili kısmına yazılacaktır.

Şirket, ortağına 500.000 YTL ödünç para vermiş ve karşılığında 100.000 YTL faiz geliri tahakkuk ettirmiştir. Ortak borcunun 200.000 YTL'lik kısmını yıl sonuna kadar kapatmış ve hesap yıl sonunda 300.000 YTL bakiye vermiştir.

Formun "Mali işlemler" bölümünde yer alan 10 numaralı "Ödünç Para/Kredi-Faiz" satırına, ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen ödünç para ve kredi işlemlerinde ana paraya ilişkin yıl sonu bakiyesi bu satırın sol tarafına, yıl içindeki toplam faiz tutarı bu satırın sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır. Dolayısıyla ödünç para verilmesi durumunda

**-Verilen ödünç para tutarı satım sütununun sol tarafında,
-Alınan faiz satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır**

Ayrıca bu satıra, ödünç paranın bir unsuru olarak kabul edilen cari hesaplara ilişkin dönem sonu bakiye tutarı ve yıl içindeki toplam faiz tutarı da ayrı ayrı yazılacaktır.

Şirket ortağına verdiği borcu Ortaklar Cari Hesabında izlediğinden, hesabın yıl sonu bakiyesi olan 300.000 YTL'yi satım kısmının sol tarafına, hesaplanan faiz geliri olan 100.000 YTL'yi ise sağ tarafına yazacaktır.

YAPILAN İŞLEMLERİN TOPLAM TUTARI bölümüne varlıklar, hizmetler ve diğer işlemler bölümlerinde yer alan tutarların toplamı ile **mali işlemler bölümünde anapara ve faiz bölümlerinde yazılı tutarlar toplanarak yazılacaktır.** Dolayısıyla ortağına verilen borcun yıl sonu bakiyesi olan 300.000 YTL ile hesaplanan faiz geliri 100.000 YTL toplanarak

bu işlem dolayısıyla 400.000 YTL'lik tutar Yapılan İşlemlerin Toplam Tutarı kısmına kaydedilecektir.

TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER bölümüne, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı ve formun "II- İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" bölümündeki işlemler için kullandığı yöntemler ve anılan bölümde yer alan alım satım tutarları yazılacaktır.

Formun bu bölümünde yer alan alım ve satım sütunlarına ilişkin "Toplam İşlem Tutarı", "II- İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" bölümünde yer alan "Yapılan İşlemlerin Toplamı" satırının alım ve satım sütunlarında yer alan tutarlara eşit olmalıdır.

Her bir yöntem için alım-satım tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

<u>Yöntem</u>	<u>Kiralama(Alım)</u>	<u>Mal Alım</u>	<u>Mal Satım</u>	<u>Ödünç Para (Satım)</u>
Karşılaştırılabilir Fiyat	36.000	-	-	400.000
Maliyet artı	-	300.000	1.100.000	-

Dolayısıyla şirket karşılaştırılabilir fiyat yöntemiyle toplam 36.000 YTL alım, 400.000 YTL satım gerçekleştirmiştir.

Maliyet artı yöntemiyle ise toplam 300.000 YTL alım, 1.100.000 YTL satım gerçekleştirmiştir.

Böylece Formun “**Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler**” bölümünde yer alan alım ve satım sütunlarına ilişkin "Toplam İşlem Tutarı", "**İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler**" bölümünde yer alan "Yapılan İşlemlerin Toplamı" satırının alım ve satım sütunlarında yer alan tutarlara eşit olmaktadır.



İsmail KÖKBULUT

- **1987 yılında Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu'na Hesap Uzman Yardımcısı olarak girdi,**
- **1990 yılında Hesap Uzmanı oldu,**
- **1995-1996 yıllarında Türk-Alman Teknik İşbirliği çerçevesinde yürütülen Bilgi İşlem Projesinde Koordinatör olarak görev yaptı,**
- **1996-1997 yıllarında İngiltere'de inceleme ve araştırma yaptı,**
- **1997-1998 öğretim yıllarında Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde Öğretim Görevlisi olarak ders verdi,**
- **Ocak-1998'de Baş Hesap Uzmanlığı'na atandı,**
- **1 Haziran 1998-16 Eylül 1999 tarihleri arasında Maliye Bakanlığı Antalya Gelirler Bölge Müdürü olarak görev yaptı,**
- **17 Eylül 1999 tarihinden 26 Aralık 2003 tarihine kadar Turizm Bakanlığında; Genel Müdür Yardımcısı, Genel Müdür, Müsteşar Yardımcılığı ve Müsteşarlık görevlerinde bulundu.**
- **2003 yılından itibaren Yeminli Mali Müşavir olarak çalışmaktadır.**