

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ

(Seri No: 1)

Resmi Gazete No : 26704

Resmi Gazete Tarihi : 18/11/2007

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "örtülü kazanç" müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesi ile "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım" adı altında yeniden düzenlenmiş olup, 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu madde ile 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinde yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 1. maddesiyle değiştirilen bölüm)

1- Yasal düzenlemeler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun, 6/6/2008 tarihli ve 26898 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 9/8/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla değişik 13 üncü maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

"Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım

Madde 13 – (1) 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. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtım kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) 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.

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

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.

d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır. Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.

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

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

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

(9) Cumhurbaşkanı; ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Aynı Kanunun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmediği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun "Gider kabul edilmeyen ödemeler" başlıklı 41 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (5) numaralı bentte yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir:

"5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, 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 sayılır.

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 sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır."

2- Kapsam

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içinde olup, ilişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını çerçevesinde değerlendirilecektir.

2.1- Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

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

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması

gerekmektedir.

Dolayısıyla kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

2.2- Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesinin (5) numaralı bendi gereğince, 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.

Bu çerçevede,

- Teşebbüs sahibi tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması,
- Teşebbüs sahibinin bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması

halinde emsallere uygun bedel veya fiyat ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında “teşebbüs sahibi” ifadesi, ticari ve zirai kazanç yönünden gelir vergisine tabi gerçek kişiler ile adi ortaklıkların ortakları, kollektif şirketlerin ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarını kapsamaktadır.

3- İlişkili Kişi

Bir kurum açısından ilişkili kişi;

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Ortakların eşlerini,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını

ifade etmektedir.

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 2. maddesiyle eklenen paragraf) İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımını kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır. Bu hüküm teşebbüs sahibi için de uygulanır.

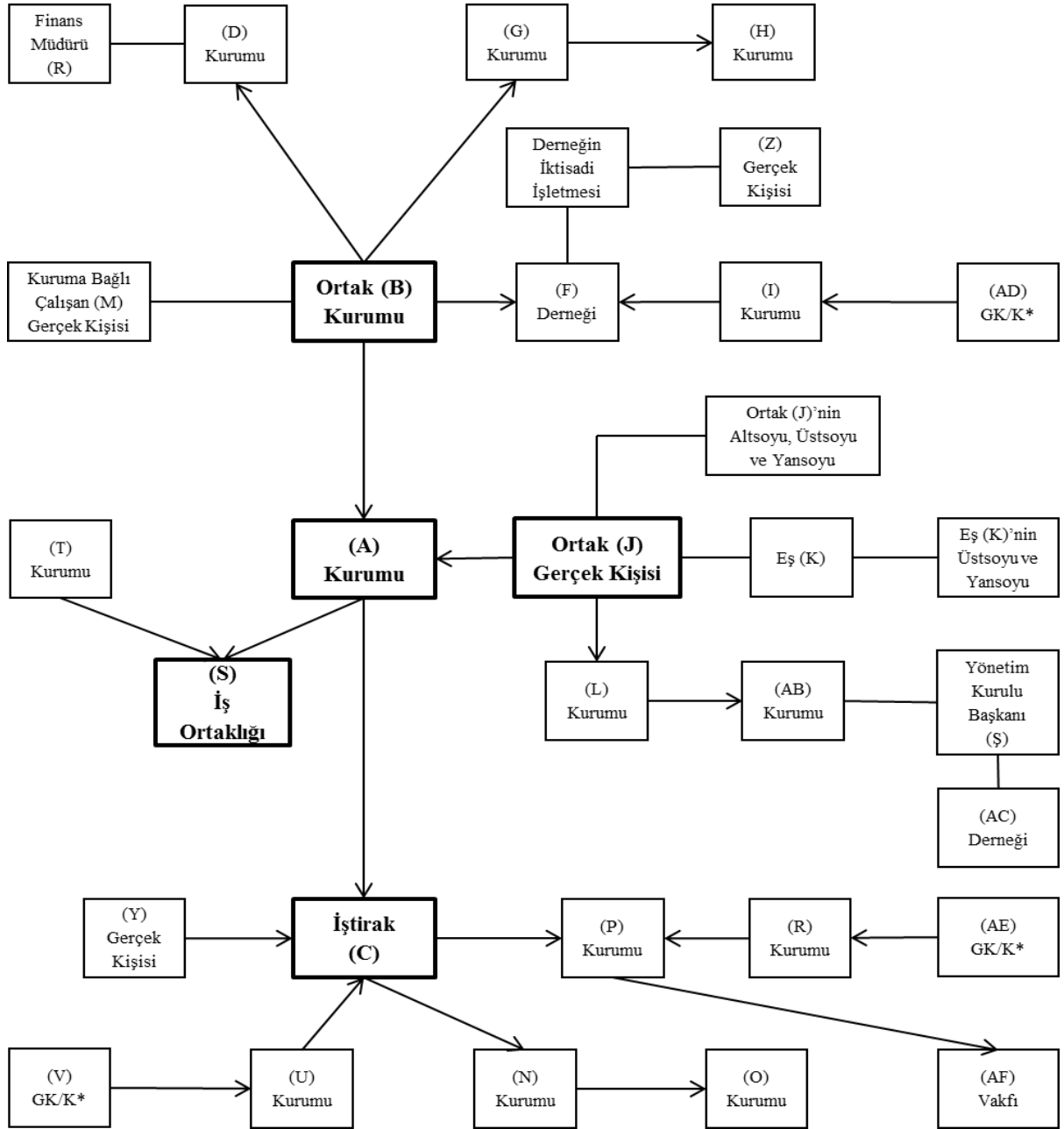
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; “kurum” ifadesi de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

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.

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin 2. maddesiyle değiştirilen paragraf) Örneğin, (ABC) Adı Ortaklığının ortağı olan gerçek kişi (A), aynı zamanda (D) Ltd. Şti.'de de ortaklık payına sahiptir. Bu durumda, (ABC) Adı Ortaklığı ve (D) Ltd. Şti. ilişkili kişidir.

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 **(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin 2. maddesiyle değiştirilen ifade)** Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

İlişkili kişi ifadesi aşağıdaki şemada gösterilmekle birlikte, her işlemin kendi koşulları içinde değerlendirileceği tabiidir.



*GK/K: Gerçek Kişi veya Kurum

Yukarıdaki şemada görüldüğü üzere;

(A) Kurumunun;

- Ortak (B) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (G) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun dolaylı olarak ortağı olduğu (H) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun kurucusu olduğu (F) Derneği ve bu derneğin iktisadi işletmesi,
- (F) Derneğine ait iktisadi işletmede çalışan (Z) Gerçek Kişisi,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğin kurucularından (I) Kurumu,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD) Gerçek Kişisi veya Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (D) Kurumu,
- Ortak (D) Kurumunda çalışan Finans Müdürü (R),
- Ortak (B) Kurumunda çalışan (M) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin altsoyu, üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K),
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K)'nın üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin doğrudan ortağı olduğu (L) Kurumu,
- Ortak (J) ile ilişkili (L) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) Kurumu,
- (AB) Kurumunun Yönetim Kurulu Başkanı (Ş),
- Yönetim Kurulu Başkanı olan (Ş)'nin üye olduğu (AC) Derneği,
- (S) İş Ortaklığı,
- (S) İş Ortaklığının diğer ortağı (T) Kurumu

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

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

(A) Kurumunun;

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

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

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 2. maddesiyle eklenen paragraf) Bu Tebliğin 3.1 ve 3.2 başlıklı bölümlerinde, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında ilişkili kişiler açıklanmış olup ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumlarda, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerin örtülü kazanç dağıtım kapsamında sayılıp sayılmayacağı konusunda, Tebliğin 3.3 başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınır.

3.1- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi

3.1.1- Kurumların Kendi Ortakları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi ortakları Kanunun 13 üncü maddesi gereğince ilişkili kişi sayılacak ve bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım çerçevesinde değerlendirilecektir. Dolayısıyla, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurum ortakları ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

3.1.2- Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum

Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinden, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslar anlaşılmaktadır.

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.

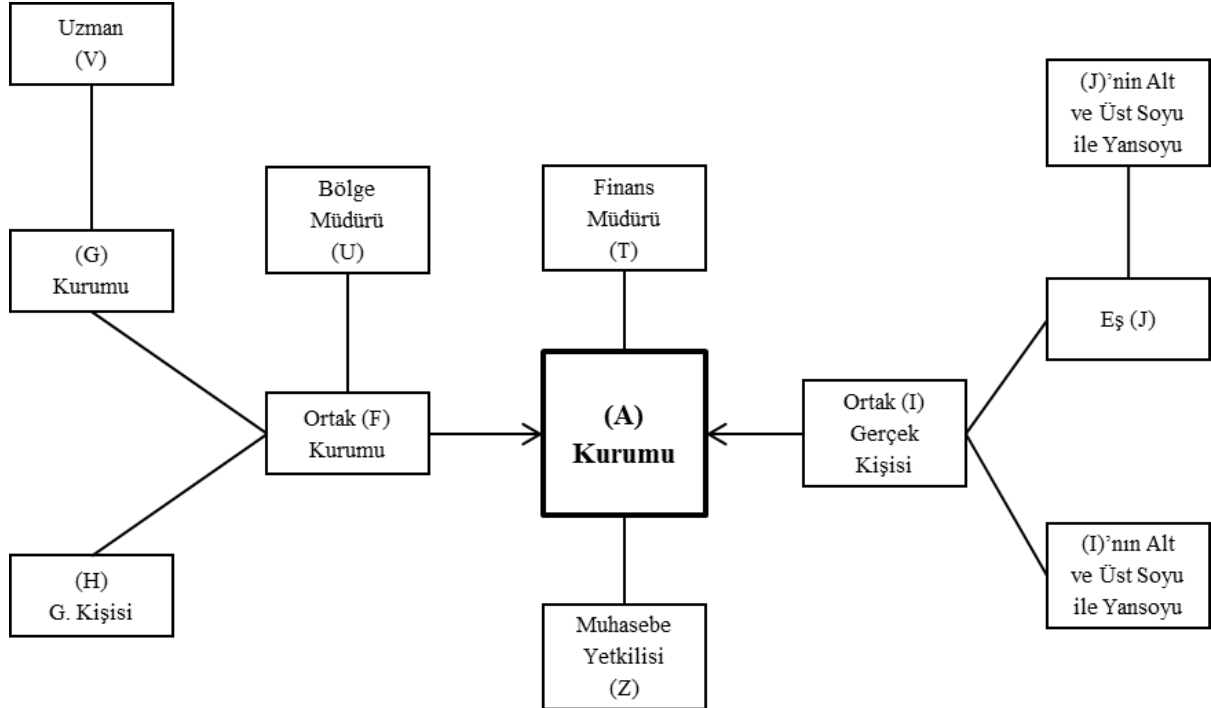
Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir. Bir kurum diğer bir kuruma ortak ise iki kurum ilişkili sayılacak, ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilecektir. Diğer bir ifadeyle, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanununun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir. Örneğin; (A) Kurumunun ortağı olan (B) gerçek kişinin ekonomik ve sosyal olarak yakını ilişkide bulunduğu (C) gerçek kişinin şahsi işletmesi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır. Diğer bir ifadeyle, kurum ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve şahıs şirketleri ile söz konusu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

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

Öte yandan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

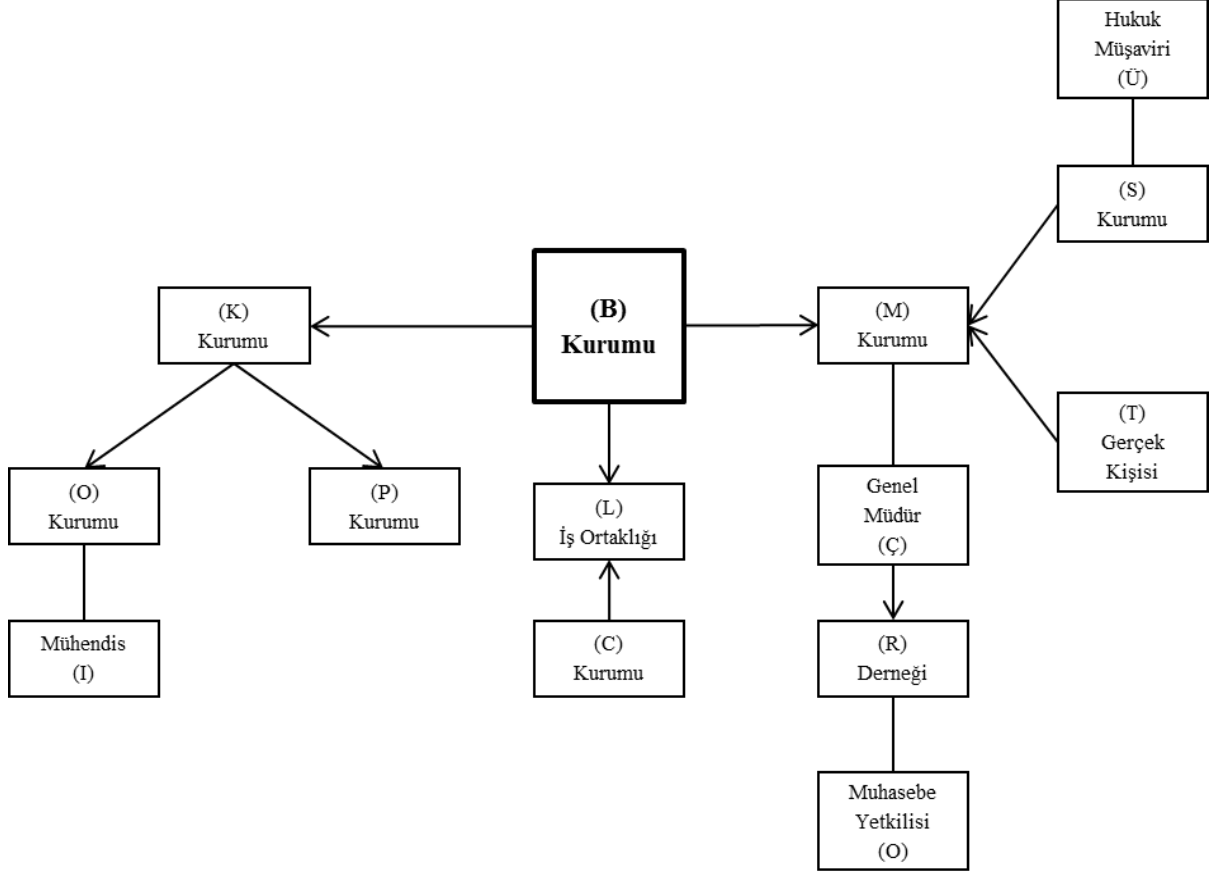


(A) Kurumunun;

- Ortak (F) Kurumu,
- Ortak (F) Kurumunda çalışan Bölge Müdürü (U),
- Ortak (F)'nin ortağı (G) Kurumu,
- (G) Kurumunda çalışan Uzman (V),

- Ortak (F)'nin ortağı (H) Gerçek Kişisi,
- Ortak (I) Gerçek Kişisi,
- Ortak (I) Gerçek Kişisinin Eşi (J),
- Ortak (I) Gerçek Kişisinin Eşi (J)'nin alt ve üstsoyu ile yansoyu ,
- Ortak (I)'nın alt ve üstsoyu ile yansoyu,
- Finans Müdürü (T),
- Muhasebe Yetkilisi (Z)

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



(B) Kurumunun;

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

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

3.1.3- Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, 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 başkanı ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade

etmektedir. Ayrıca, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek herhangi bir gerçek kişi veya kurum ilişkili kişi sayılacaktır.

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

Yukarıdaki bölümde ilişkili kişiler arasında sayılan kurum ortakları, kurumun sermayesi bakımından bağlı olduğu bir gerçek kişi veya kurumu 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.

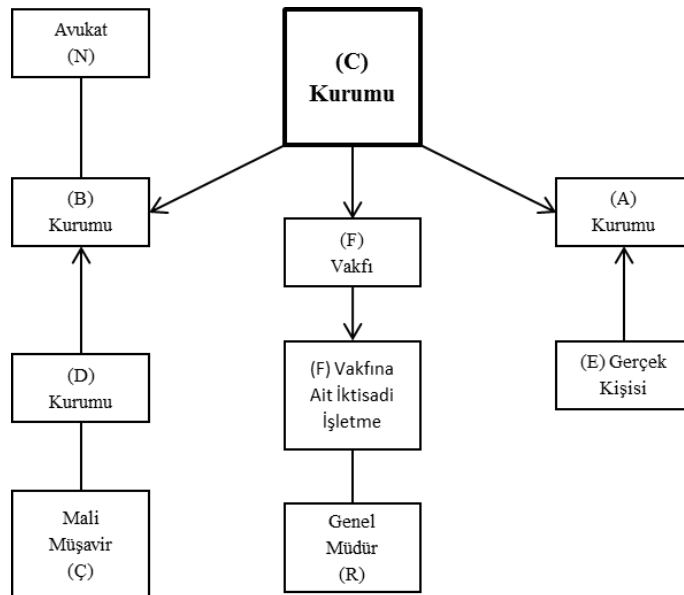
Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi, kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir.

Örneğin, bir şirketin kararlarına doğrudan ya da dolaylı olarak etkide bulunabilecek ölçüde ve süreklilikte borç verdiği kişileri nüfuzu altında bulundurduğu kabul edilebilir. Benzer şekilde, imalat faaliyeti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.'nin sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağladığı girdileri kullanması ya da alışlarının ve/veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kurumdan yapması durumunda da söz konusu şirketin ilgili gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilebilir.

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.

(2 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 1. maddesiyle eklenen paragraf) Örneğin; 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.

Bir kurumun diğer bir kurumla ilişkili sayılabilmesi için kurumun diğer bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması gerekmektedir.



(C) Kurumunun;

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

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

3.1.4- Ortakların Eşleri

Kurum ortaklarının eşleri, söz konusu ortak ile aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir.

3.1.5- Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları

Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları (ortak bir kökten gelen kişiler) ve kayın hısımları (eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları) ilişkili kişi sayılacaktır. Ancak evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı ortadan kalkmamaktadır.

3.2- Gelir Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi

Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında 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.

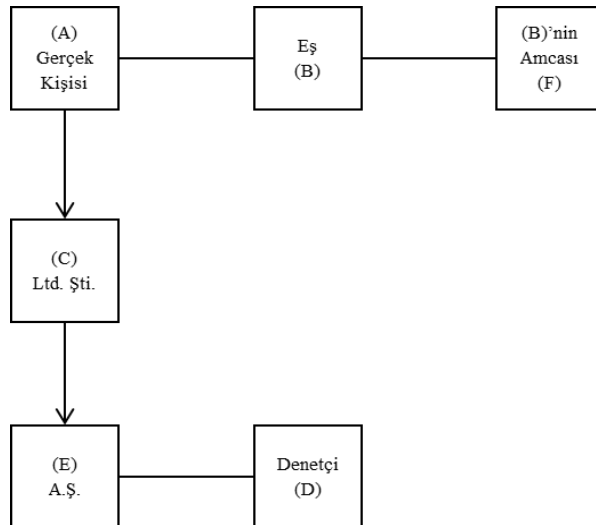
Teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketler ilişkili kişi kapsamındadır. Bu ilişkide sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Örneğin, şahsi işletmesi olan (A) gerçek kişinin aynı zamanda (ABC) Ltd. Şti.'nde ortaklığı bulunması durumunda, (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd. Şti. ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketin ortakları ilişkili kişi kapsamındadır. Örneğin; (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd. Şti.'nin diğer ortağı olan (B) gerçek kişisi ilişkili kişi kapsamındadır.

Teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ifadesinden, teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu şirket/şirketlerin ekonomik ve ticari kararlarını etkileyebilecek ölçüde sermayesine, kâr payına veya oy kullanma hakkına sahip olduğu diğer şirketler anlaşılmaktadır.

Öte yandan, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları, doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler ile bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketlerin aralarındaki ilişki Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.



(A) Gerçek Kişisinin;

- Eşi (B),
- Eş (B)'nin amcası (F),
- Doğrudan ortağı olduğu (C) Ltd. Şti.,
- (C) Ltd. Şti.'nin sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan (E) A.Ş.,
- (C) Ltd. Şti.'nin Denetçisi (D)

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

Ayrıca yukarıda sayılanların kendi aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılan işlem olarak değerlendirilecektir.

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin 2. maddesiyle eklenen bölüm)

3.3- İlişkinin Doğrudan veya Dolaylı Olarak Ortaklık Kanalıyla Oluştugu Durumların Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Sayılması için %10 Ortaklık, Oy veya Kâr Payı Şartı

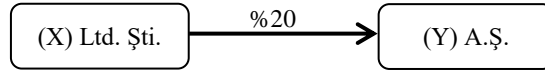
6728 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik uyarınca, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluşturduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranmaktadır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

Diğer taraftan, ortaklık ilişkisi olup olmadığına veya ortaklık oranına bakılmaksızın, kurumun idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kişiler arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.

Aşağıdaki örneklerde ortaklık ile oy veya kâr payı hakkının eşit olduğu kabul edilmiştir.

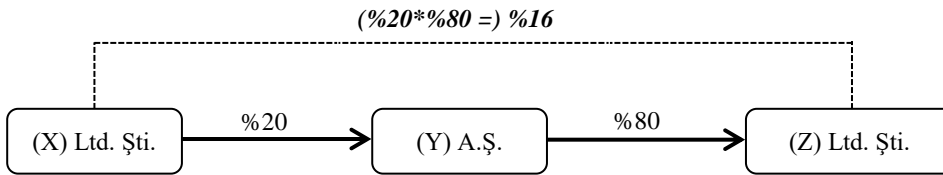
Örnek 1:

(X) Ltd. Şti. (Y) A.Ş.'nin %20 oranında ortağıdır. Bu durumda, (X) ve (Y) arasındaki ilişkinin boyutu Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için bu iki kurum arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.



Örnek 2:

(X) Ltd. Şti. (Y) A.Ş.'nin %20 oranında ortağı, (Y) A.Ş. de (Z) Ltd. Şti.'nin %80 oranında ortağıdır. Bu durumda, (X) ve (Z) ilişkili kişi olup aralarındaki ortaklık ilişkisi ($\%20 * \%80 =$) %16, Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (X) ve (Z) arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.

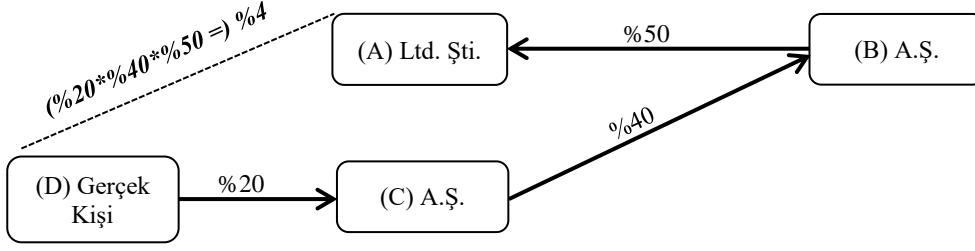


Örnek 3:

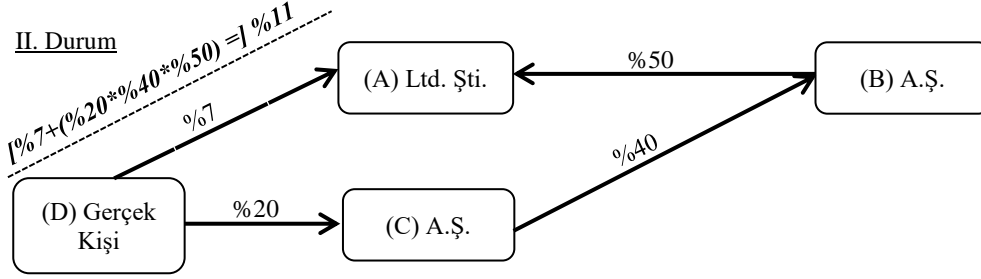
(B) A.Ş. (A) Ltd. Şti.'nin %50 oranında ortağı, (C) A.Ş. (B) A.Ş.'nin %40 oranında ortağı, (D) gerçek kişisi de (C) kurumunun %20 oranında ortağıdır. (A) kurumu ile (D) gerçek kişisi arasındaki ilişki, (B) kurumunun (A) kurumuna ortak olması, (D) gerçek kişisinin de (B) kurumunun ortağı olan (C) kurumunun ortağı olması nedeniyle oluşmaktadır. Bu nedenle (A) kurumu ve (D) gerçek kişisi arasındaki ortaklık ilişkisinin boyutu, bu üç ayrı ortaklık oranının çarpılması suretiyle tespit edilir. Bu durumda, ($\%20 * \%40 * \%50 =$) %4 oranı Kanunda belirtilen %10 şartını karşılamadığı için (A) kurumu ve (D) gerçek kişisi arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilmez.

Bu örnekte (D) gerçek kişisi aynı zamanda (A) kurumunun %7 oranında ortağı olsaydı, (A) kurumu ile (D) gerçek kişisi arasındaki ilişkinin boyutu hesaplanırken, bu ortaklık payının da dikkate alınması gerekirdi. Bu durumda, [$\%7 + (\%20 * \%40 * \%50) =$] %11, Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (D) gerçek kişisi ile (A) kurumu arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.

I. Durum

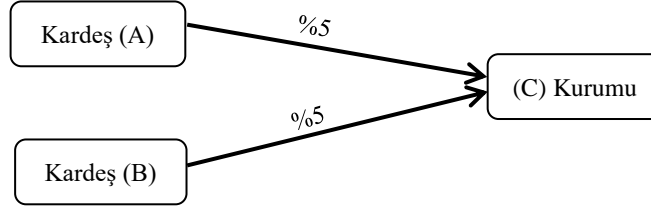


II. Durum



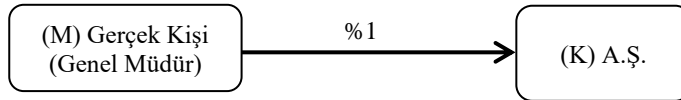
Örnek 4:

(A) ve (B) gerçek kişileri kardeş olup (C) kurumunun ayrı ayrı %5 oranında ortağıdır. Tebliğin 3.1.5 bölümünde açıklandığı üzere, transfer fiyatlandırması bakımından ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları ilişkili kişi sayılmaktadır. Bu durumda, (A) ve (B) gerçek kişileri kardeş olmaları vasfıyla ilişkili kişi olup bu kişilerin (C) kurumunda olan ortaklık paylarının toplamı ($\%5 + \%5 = \%10$), Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (A) ve (B) gerçek kişileri ile (C) kurumu arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.



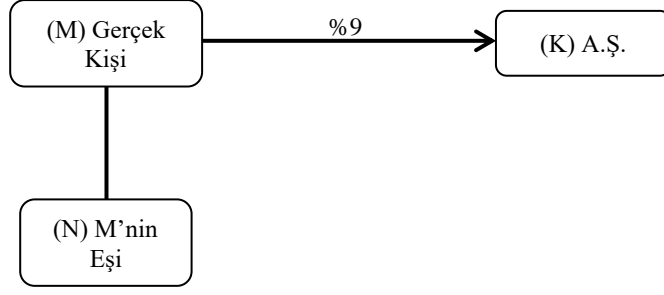
Örnek 5:

(M) gerçek kişisi (K) A.Ş.'nin %1 oranında ortağı ve aynı zamanda bu kurumun genel müdürüdür. (M) gerçek kişisi idare ve denetim bakımından (K) kurumu ile ilişkili olduğu için aralarındaki ortaklık ilişkisinin boyutuna bakılmaksızın (M) gerçek kişisi ile (K) kurumu arasında gerçekleşen işlemler [(M) gerçek kişisi ile (K) kurumu arasında istihdam ilişkisi kapsamında gerçekleşen işlemler hariç] örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilir.



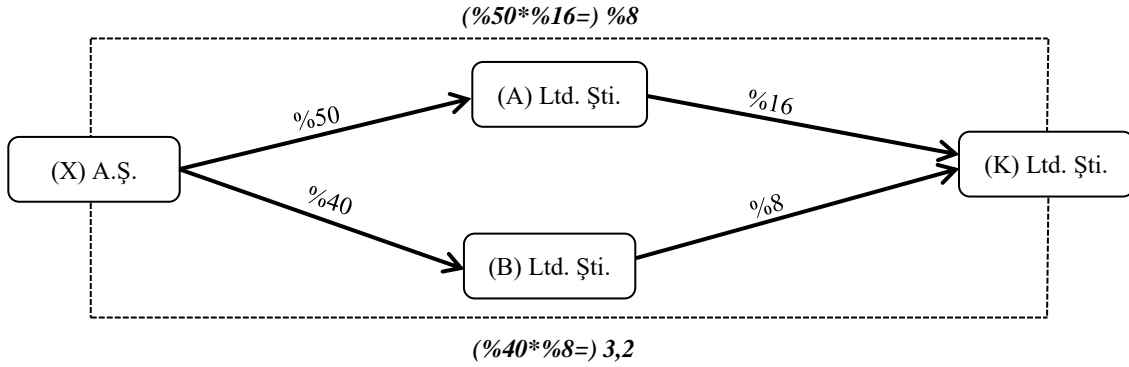
Örnek 6:

(M) gerçek kişisi (K) A.Ş.'nin %9 oranında ortağıdır. (N) de (M)'nin eşi. (N) gerçek kişisi ile (K) kurum arasındaki ilişki, eşinin (K) kurumuna ortak olması sebebiyle oluşmaktadır. (M) gerçek kişisi ile (K) kurumu arasında gerçekleşen işlemler, aralarındaki ortaklık ilişkisinin Kanunda belirtilen %10 şartının altında olması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilmez. Bu durumda aralarında başka bir ilişki kaynağı olmaması kaydıyla, (M) gerçek kişinin eşi (N) ile (K) kurumu arasında gerçekleşen işlemler de örtülü kazanç dağıtımı hükümleri kapsamında değerlendirilmez.



Örnek 7:

(X) A.Ş. (A) Ltd. Şti. ve (B) Ltd. Şti.'ye sırasıyla %50 ve %40 oranında ortaktır. (A) ve (B) kurumları da (K) Ltd. Şti.'nin sırasıyla %16 ve %8 oranında ortağıdır. (X) ve (K) kurumları arasındaki ilişki (A) ve (B) kurumları aracılığıyla oluşmakta olup aralarındaki ortaklık ilişkisinin boyutu (A) ve (B) kurumlarının (K) kurumundaki ortaklık oranı ve bu kurumların (X) kurumu ile aralarındaki ortaklık ilişkisi dikkate alınarak hesaplanır. Bu durumda, $(\%50 * \%16 + \%40 * \%8 =) \%11,2$, Kanunda belirtilen %10 şartını karşıladığı için (X) kurumu ve (K) kurumu arasında gerçekleşen işlemler örtülü kazanç dağıtım hükümleri kapsamında değerlendirilir.



4- Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

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

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

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

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır.

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

4.1- Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.

Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemleri somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltimlerin yapılmasına bağlıdır. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin

gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır.

Aşağıda (a) ve (b) bölümlerinde yer alan unsurların ilişkili ve ilişkisiz kişiler arasında karşılaştırılmasında, söz konusu işlemlere ilişkin sözleşme koşullarının da (sağlanan garantinin kapsamı ve süresi, taşıma süreleri, kredi süreleri gibi) dikkate alınması gerekmektedir.

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken aşağıda açıklanan unsurların göz önüne alınması gerekmektedir.

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

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

b) İşlev analizi: 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.

Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılabilir.

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

Bu çerçevede, ilgili tarafların gerçekleştirdiği temel işlevlerin tanımlanması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırılmasında, ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunlu olacaktır.

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

c) Ekonomik koşullar: İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

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

d) İş stratejileri: İş stratejileri, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biri olup, bu stratejiler arasında pazar payının artırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir.

Söz konusu iş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı 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.

Örnek 1:

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.

Örnek 2 :

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. Bununla birlikte dağıtıcı (A) firması, fiyatlandırma stratejisinin bir parçası olarak garanti hizmetinin maliyetini satış fiyatına dahil etmemekte ancak söz konusu malı daha yüksek bir fiyattan satmaktadır. Dolayısıyla, dağıtıcı (A) firması kayıtlarına göre satılan mal maliyetini daha düşük tespit etmiş olduğundan ve söz konusu malı daha yüksek bir fiyattan sattığından (B) firmasına göre brüt kâr marjı daha yüksek olmaktadır. (A) ve (B) firmalarının brüt kâr marjları, söz konusu farklılığı dikkate alan bir düzeltme yapılmadığı sürece karşılaştırılabilir nitelikte bulunmamaktadır.

Örnek 3:

Tam mükellef (B) Kurumu tarafından aynı niteliklere sahip bir malın ilişkili kişilere vadeli, ilişkisiz kişilere peşin olarak satıldığı durumda, ödeme koşullarındaki bu farklılık dikkate alınarak yapılacak düzeltim sonucu iki işlemin karşılaştırılabilir hale getirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır.

Örnek 4:

Türkiye'de inşaat sektöründe faaliyette bulunan tam mükellef (A) Kurumunun, dolaylı olarak ortağı olduğu (B) Kurumuna ait çimento fabrikasından yaptığı alımlarda bir torba çimentonun fiyatı 200 TL'dir. Yapılan incelemeler sonucu, bir torba çimentonun (B) Kurumu tarafından ilişkisiz kişilere 240 TL'ye satıldığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla, karşılaştırılabilirlik analizi sonucu gerekli düzeltimlerin yapılması şartıyla, ilişkili kişiler arasındaki işlemde emsallere uygun fiyatın tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnek 5:

Türkiye'de faaliyette bulunan dar mükellef (B) Kurumu, Finlandiya'da bulunan ilişkili (C) Kurumundan cep telefonu ithal etmekte ve söz konusu ürünleri Türkiye'de bulunan bayilere satmaktadır. Her bir cep telefonunun Finlandiya'daki ilişkili kişiden alış fiyatı 550 TL'dir. Ancak yapılan tespitler sonucu aynı marka ve model cep telefonunun ilişkisiz kişiler tarafından 300 TL'ye ithal edildiği anlaşılmıştır. Dolayısıyla, karşılaştırılabilirlik analizi sonucu gerekli düzeltimlerin yapılması şartıyla, ilişkili kişiler arasındaki işlemde emsallere uygun fiyatın tespit edilmesi gerekmektedir.

4.2- Emsal Fiyat Aralığı

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 mümkün 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. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanı kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel kabul edilecektir. Ancak, 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 emsallere uygun fiyatının tespiti ile ilgili olarak farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanması sonucu 10, 40, 75 ve 100 olmak üzere dört fiyat bulduğunu varsayalım. Bu durumda, söz konusu fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması nedeniyle, kurumun karşılaştırılabilirlik analizini veya kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılıkların düzeltimini yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir.

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

5- Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler.

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 3. maddesiyle değiştirilen paragraf) Emsallere uygun fiyat veya bedeller, geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemleri ile işlemsel kâr yöntemleri olarak adlandırılan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinden işlemin mahiyetine en uygun olan yöntem kullanılarak tespit edilir. Bu yöntemler arasında herhangi bir öncelik sırası yoktur. Bununla birlikte, yöntemlerin eşit şekilde uygulanabilir olduğu durumlarda geleneksel işlem yöntemleri işlemsel kâr yöntemlerine tercih edilir.

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 3. maddesiyle değiştirilen paragraf) Emsallere uygun fiyata yukarıda sayılan yöntemlerden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa; mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

5.1- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

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

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Örneğin; kontrol altındaki işlemlerde satış fiyatının nakliye ve sigorta dahil teslim fiyatı olduğu, kontrol dışı işlemlerde ise satışların nakliye ve sigorta hariç teslim fiyatından 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 bu farklılığın fiyat üzerindeki etkisi düzeltilmelidir.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyatın, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatlardan farklı olması durumunda; ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsallere uygun olarak gerçekleşmediği kabul edilerek, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyat, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatın yerine ikame edilecektir. 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 mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır.

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

Örnek 1:

- 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 karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanarak emsallere uygun bedel tespit edilebilecektir. Emsallere uygun bedel tespitinde iç emsal kullanılacak olup, iç emsalin kullanılması emsallere uygun bedelin bulunmasında yeterli olduğundan ayrıca dış emsal aranmamalıdır.

- 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 analizi yapılarak gerekli düzeltmeler sonucu, emsallere uygun fiyatın tespitinde Türkiye’de bulunan (X) ve (Y) Kurumlarının benzer nitelikteki ürüne ilişkin işlemlerindeki fiyat yani dış emsaller kullanılacaktır.

- Türkiye’de yerleşik (F) Kurumu, Türkiye’de ilişkisiz kuruma satışı dışında ayrıca, Almanya’da bulunan ilişkili kurumu (G)’ye de bilgisayar satmaktadır. Dolayısıyla, aynı ürün hem Türkiye’deki ilişkisiz kuruma, hem de Almanya’da bulunan ilişkili kurumu (G)’ye satılmaktadır.

Aşağıda belirtilen her bir seçenek için karşılaştırılabilirlik analizi yapılarak gerekli düzeltmeler sonucu belirlenen fiyat, emsallere uygun fiyat olacaktır.

- I. (F) Kurumunun Almanya’daki ilişkisiz şirketlere de satışı varsa bu satışta uyguladığı fiyatı emsallere uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

- II. (F) Kurumunun Almanya dışında ancak benzer yapıdaki başka bir ülkedeki ilişkisiz şirketlere satışında uyguladığı fiyatı emsallere uygun fiyat olarak kullanabilecektir.
- III. (F) Kurumunun ürettiği aynı niteliğe sahip ürünü üreten ve Almanya'daki ilişkisiz şirketlere satan Türkiye'deki başka bir kurumun fiyatı emsallere uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

Yukarıda belirtilen üç seçeneğin de uygulanamaması durumunda, karşılaştırılabilirlik analiziyle ortaya çıkan farklılıkların düzeltilebilmesi şartıyla iç emsal yani Türkiye'de yerleşik (F) Kurumunun yine Türkiye'de bulunan ilişkisiz kuruma satış fiyatı emsale uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

- Türkiye'de yerleşik (K) Kurumu Almanya'da bulunan ilişkili kurumu (L)'ye bilgisayar satmakta olup, aynı ürüne ilişkin Türkiye'de ve Almanya'daki ilişkisiz firmalara satışı bulunmadığı gibi, Türkiye'de bulunan başka bir kurumun da benzer bir ürünü yurt dışına satmadığı tespit edilmiştir. Ancak, Almanya'daki ilişkili (L) Kurumunun benzer niteliklere sahip bilgisayarı İtalya'daki ilişkisiz firmalardan da aldığı bilinmektedir.

Bu durumda, karşılaştırılabilirlik analizi sonucunda farklılıkların büyük olmaması ve düzeltimlerle giderilmesinin mümkün olması şartıyla İtalya'daki şirketin uyguladığı fiyat emsallere uygun fiyat tespitinde kullanılacağı gibi, Almanya'daki ilişkisiz şirketlerin aynı nitelikteki ürüne uyguladıkları fiyat da gerekli düzeltmelerin yapılması şartıyla kullanılabilir.

- Çin'de yerleşik (M) Kurumu, Türkiye'de bulunan ilişkili kurumu (S)'ye bilgisayar satmaktadır. (M) Kurumunun ilişkisiz şirketlere ülke içinde ve ülke dışında herhangi bir satışı olmadığı, ancak yine Çin'de yerleşik (P) ve (R) Kurumlarının Türkiye'deki ilişkisiz kişilere aynı özelliklere sahip bilgisayar sattığı tespit edilmiştir.

(M) Kurumunun, Türkiye'de bulunan ilişkili kurumuna satışları ile ilgili olarak uygulayacağı iç emsal bulunmadığı için (P) ve (R) Kurumlarının Türkiye'deki ilişkisiz kişilere yapmış olduğu satışların dış emsal olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu durumda gerekli düzeltimlerin yapılması şartıyla emsallere uygun fiyatın tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir.

Örnek 2:

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 mükellef (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) Kurumlarına ihraç edilmesi nedeniyle karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tespiti mümkün bulunmaktadır. Bu örnekte (A) ve (B) Kurumları arasında yapılan işleme iç emsal olabilecek nitelikte bir işlem bulunmadığından dolayı, (C) ve (D) arasında uygulanan fiyat olan dış emsal kullanılabilir.

Örnek 3:

Türkiye'de yerleşik tam mükellef (A) Kurumunun yaptığı işlemler aşağıda verilmiştir:

Yıllık olarak ürettiği 10.000 tonluk işlenmiş pamuğun % 25'ini İngiltere'de yerleşik ilişkili (B) Kurumuna, % 30'unu da Fransa'da yerleşik ilişkili (C) Kurumuna ton başına 1.000 TL'den peşin olarak ödenmek üzere satmaktadır.

Kalan ürünü (% 45) ise yurt içindeki ilişkisiz şirketlere 1.500 TL'den üç aylık vade ile satmaktadır.

(A) Kurumu tarafından yurt içindeki ilişkisiz şirketlere yapılan satışlar, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler olarak esas alınabilecektir. Ancak, (A) Kurumunun gerek yurt dışındaki ilişkili şirketler (B) ve (C), gerekse yurt içindeki ilişkisiz şirketlerle arasındaki işlemlerde karşılaştırılabilirlik analizi yapılacak olup, pazardan kaynaklanan farklılıklar da dikkate alınacaktır. Zira İngiltere, Fransa ve Türkiye'nin sahip olduğu pazarların farklılığı pazar şartlarında ve dolayısıyla fiyatlandırmalarda da farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilir. Ayrıca, söz konusu olayda satış miktarı ve satış şartları da emsallere uygun fiyat ya da bedeli etkilediğinden işlem düzeltimi gerekmektedir. Yapılan işlem düzeltimi sonucu karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabilmesi mümkündür.

Örnek 4:

Merkezi İstanbul'da bulunan ve otomotiv, gıda, tekstil ve inşaat alanlarında faaliyetleri bulunan (A) Holding Şirketinin Almanya'da 1, Türkiye'de 3 bağlı şirketi bulunmaktadır. Grup şirketlerinden Bursa'da bulunan (B) şirketine üretilen iplik, İzmir'de bulunan (İ) şirketine ve Almanya'da bulunan (C) şirketine satılmaktadır.

(A) Holding Şirketi bünyesinde bu ürüne ilişkin olarak ilişkisiz şirketlere satış işlemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla holding bünyesinde bulunan şirketler arasındaki iplik satışına ilişkin olarak kullanılacak emsallere uygun fiyatın tespitinde, iç emsal olmadığından dış emsal araştırılmalıdır. Yapılan araştırmalar sonucu Türkiye'de (A) Kurumu ile ilişkisi bulunmayan bir şirketin ilişkili firmalarına aynı ürünü sattığı tespit edilmiştir. Bu durumda söz konusu işlem de ilişkili kişiler arasında gerçekleştiğinden dış emsal olarak kabul edilemeyecektir. Örneğimizde ancak dış emsalin bulunması şartıyla karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir.

Örnek 5:

Türkiye’de yerleşik (S) Kurumu ABD’den ithal ettiği markasız Kolombiya kahvesini yurt içindeki ilişkili (T) şirketine satmaktadır. (S) Kurumunun bu ürün ile ilgili olarak ilişkisiz şirketlere satış işlemi bulunmamaktadır. Öte yandan, kontrol altındaki işlemlerle aynı dönemde, üretim ve dağıtım zincirinin aynı aşamasında ve benzer koşullar altında gerçekleşen kontrol dışı işlem olarak bulunabilen tek kontrol dışı işlemde ise, Türkiye’de yerleşik ilişkisiz (X) Kurumu ABD’den ithal ettiği markasız Brezilya kahvesini yurt içindeki ilişkisiz (Y) şirketine satmaktadır. Dolayısıyla, kahveler arasındaki farklılığın fiyat üzerinde önemli bir etkisinin olup olmadığının incelenmesi uygun olacaktır. Örneğin, kahve çekirdeğinin menşeinin açık piyasa koşullarında ek prim yaratıp yaratmadığı ya da iskontoya yol açıp açmadığı araştırılmalıdır. Bu tür bilgiler mal piyasasından elde edilebilir ya da satıcı fiyatlarından çıkarılabilir. Bu farklılık fiyat üzerinde önemli bir etkide bulunuyorsa, bazı düzeltmeler yapmak uygun olacaktır. Makul ve doğru bir düzeltme yapılamaz ise, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin güvenilirliği azalacaktır.

Örnek 6 :

Türkiye’de tam mükellef (A) Kurumu, dolaylı ortağı olan (B) Kurumuna faizsiz olarak 5 milyon TL borç para vermiş olup, dönem boyunca (X) Bankasına olan borçlarına ise yıllık % 20 faiz ödemiştir. Örneğimizde örtülü sermaye yönünden yapılacak değerlendirme ihmal edilmektedir.

Söz konusu şirket dolaylı ortağına faizsiz olarak para kullandırmak suretiyle emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir işlem yaptığından, ilişkili kişiler arasındaki bu işlemde emsallere uygun bedelin tespiti yapılmalıdır.

Örnek 7 :

Türkiye’de tam mükellef olan (X) Bankası ile söz konusu banka personeli Bay (A)’nın 19/07/2007 tarihinde yaptığı 6 ay vadeli forward USD alım sözleşmesine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

Sözleşme tutarı	: 1.000.000 USD
Vade	: 6 Ay
İşlem anındaki spot kur	: 1,2500
Forward kur	: 1,2600
Vadede spot kur	: 1,3500

Bay (A) altı ayın sonunda 1,2600 kur üzerinden 1.000.000 USD karşılığında 1.260.000 TL ödeyecektir. Ancak, yapılan incelemeler sonucu ilgili bankanın 25/07/2007 tarihinde ilişkili kişi kapsamında olmayan Bayan (B) ile yaptığı aynı vadeli forward USD alım sözleşmesindeki forward kurunun 1,3400 olarak belirlendiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla karşılaştırılabilirlik analizi sonucu gerekli düzeltmelerin yapılması şartıyla, ilişkili kişiler arasındaki işlemde emsallere uygun bedelin tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnek 8 :

(A) Tekstil A.Ş. bir örme makinesini borçlanarak satın alma ya da kiralama seçenekleriyle karşı karşıyadır. Makinenin fiyatı 300.000 TL olup, (A) Tekstil A.Ş. söz konusu makineyi grup şirketi olan (B) Leasing Şirketinden kiralama yoluna gitmiş ve her yılın sonunda eşit kira ödemesi ile 5 yıllığına sözleşme imzalamıştır. Sözleşme faiz oranı % 10’dur.

Ancak, yapılan incelemelerde benzeri makineleri kiralayan leasing şirketlerinin bu türden kiralamalarda % 15 faiz oranı uyguladığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla, karşılaştırılabilirlik analizi sonucu gerekli düzeltmelerin yapılması şartıyla, ilişkili kişiler arasındaki işlemde emsallere uygun bedelin tespit edilmesi gerekmektedir.

5.2- Maliyet Artı Yöntemi

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

Piyasa şartları ve gerçekleştirilen işlemler dikkate alınarak ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle bulunan tutar ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygun fiyat veya bedel olacaktır. Maliyete ilave edilecek kâr marjı olarak yukarıda da belirtildiği gibi, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr marjı kullanılacaktır. Ancak, böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılacaktır.

Kurumların maliyetleri belirlenirken; mal veya hizmetin üretilmesi için yapılan doğrudan ve dolaylı harcamalar dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, maliyetler belirlenirken faaliyet giderlerine de yer verilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, brüt kâr marjının hesabında bu giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, maliyet unsurları içinde yer alan faaliyet giderlerinin, söz konusu işlemle ilgili olmak kaydıyla, en uygun kıstasa göre maliyetlerle ilişkilendirileceği tabiidir.

Dolayısıyla, brüt kâr marjının hesaplanması sırasında maliyet bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, maliyet bazının az ya da çok olması brüt kâr marjını etkileyeceğinden maliyetler kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olmalıdır.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlemlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltimlerin yapılabilir olması gerekmektedir. Ayrıca, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır.

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

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

Örnek 1:

Türkiye’de yerleşik (A) Kurumu, Hollanda’da bulunan ilişkili (B) Kurumuna otomobil lastiği satmaktadır. (A) Kurumunun Hollanda’da bulunan ilişkisiz şirketlere otomobil lastiği satmadığı 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 otomobil lastiği piyasası Türkiye ve Hollanda’da aynı olup, dış emsal olarak kabul edilecek bu işlemlere ilişkin kâr marjı kullanılacaktır.

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

Örnek 2:

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 TL 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) Kurumları 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 TL olduğu varsayımı altında, 45 TL $(50 \text{ TL} - 5 \text{ TL} =)$ üzerine % 10 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)’ye satılan her bir çanta için transfer fiyatı 49,5 TL olarak belirlenecektir.

Örnek 3:

Türkiye’de tam mükellef (A) Kurumu, Türkiye’de bulunan ilişkisiz (B) Kurumuna ekmek kızartma makinasını % 11 kâr marjı ile satmakta, yine her ikisi de Türkiye’de yerleşik (C) Kurumu ilişkili (D) Kurumuna ürettiği blenderları % 8 kâr marjı ile satmaktadır. Küçük ev aletleri sektöründe ekmek kızartma makinası ve blender için geçerli olan kâr marjı % 10’dur. Ancak, (A) Kurumunun üretim maliyeti 60 TL/birim iken, (C) Kurumunun üretim maliyeti 50 TL/birimdir.

Kâr marjları karşılaştırılan, üretici (A) ve (C) Kurumlarının üretim maliyetleri ve buna bağlı olarak satış fiyatlarının farklı olmasından dolayı her iki ürün için karşılaştırma yapmak mümkün olmayacaktır. Bunun sebebi, (A) Kurumunun üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 10 yıl üzerinden amortisman ayırırken, (C) Kurumunun ise üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 5 yıl üzerinden amortisman ayırmakta olmasıdır. Dolayısıyla, (C) Kurumunun ilişkili kurumu (D)’ye uygulayacağı fiyatın tespitinde, maliyetlerin bileşenlerinin incelenmesi ve muhasebeden kaynaklanan farklılığın gerekli düzeltimi sonucu maliyet artı yöntemi uygulanabilecektir. Diğer bir ifadeyle, ilişkili kişiler arasındaki transfer fiyatının tespitinde, amortisman ayırma sürelerinden kaynaklanan maliyet farklılıklarının düzeltilmesi sonucu küçük ev aletleri sektöründe geçerli olan kâr marjı kullanılarak transfer fiyatı tespit edilecektir.

Örnek 4:

(A) firması, toptan satışı yapılan saatler için zamanlama mekanizması üretmekte olup, bu ürününü yurt dışındaki ilişkili kuruluşu (B)'ye satmaktadır. (A) firması, bu faaliyetinden % 5 oranında brüt kâr elde etmektedir. (X), (Y) ve (Z) firmaları, (A) firması ile aynı pazarda, aynı nitelikte zamanlama mekanizması üreten ve birbirleri ile ilişkisi bulunmayan diğer firmalardır. (X), (Y) ve (Z) firmaları, ürettikleri ürünlerini yurt dışındaki, kendileri ile herhangi bir ilişkisi bulunmayan diğer yabancı firmalara satmaktadır. (X), (Y) ve (Z), bu faaliyetlerinden % 3 - 5 oranlarında brüt kâr elde etmektedir. (A) firması, yönetim, denetim ve genel giderlerini faaliyet giderleri olarak izlemekte, dolayısıyla üretilen malın maliyeti ile ilişkilendirmemektedir. (X), (Y) ve (Z) firmalarında ise üretilen malın maliyetleri içinde yönetim, denetim ve genel giderler de yer almaktadır. Bu durumda, maliyet artı yönteminin uygulanmasında, muhasebeleştirme tutarlılığı açısından brüt kâr oranları düzeltme tabi tutulmak zorundadır.

Örnek 5:

(Y) çok uluslu şirketinin ortaklarından (A) ile aynı çok uluslu şirketin ortağı (B), (X) ürününün geliştirilmesi amacıyla gerekli olan araştırma faaliyetleri için 500.000 TL karşılığında anlaşmıştır. Araştırmanın başarısızlığı ile ilgili tüm riskler (B) Kurumu tarafından üstlenilmiştir. (B) Kurumu, aynı zamanda araştırma dolayısıyla geliştirilen bütün gayri maddi varlıkların yanı sıra 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 TL'den sağladığı ve (C) firmasının hizmet maliyetinin 500.000 TL 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 TL olması gerekir. İlişkili tarafların üzerinde mutabık kaldıkları bütün araştırma maliyetleri dikkate alınacak olup, bu tür bir işlemde maliyet artı yöntemi uygulanabilir.

Örnek 6 :

(S) Sigortacılık A.Ş. ilişkili kuruluşu olan (U) bankasının yurt çapındaki her bir şubesini 10.000 TL karşılığında yangın, deprem ve hırsızlık için sigortalamaktadır. Ancak, yapılan incelemeler sonucunda aynı piyasada faaliyet gösteren (O) sigorta şirketinin ilişkili olmayan (R) bankasının şubelerinden her birini 12.000 TL'ye sigorta yaptığı ve (O) firmasının hizmet maliyetinin 10.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Buna göre, ilişkisiz şirketler arasında gerçekleşen ve dış emsal olarak alınabilecek işlemde brüt kârın % 20 olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, (S) Sigortacılık A.Ş. ile ilişkili (U) bankası arasında gerçekleşen işleme ait emsallere uygun fiyatın 12.000 TL olması gerekmektedir.

5.3- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

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

Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Makul brüt satış kârı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır. Diğer bir ifadeyle, makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

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

Bu yöntemin 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 harcamaların işlemlerin birinde faaliyet giderleri, diğerinde satışların maliyeti içinde yer alması durumunda düzeltme yapılması şartıyla, bu iki işlemin karşılaştırılması mümkün olacaktır.

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

Örnek 1:

Türkiye’de tam mükellef (A) Kurumu, Azerbaycan’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 Azerbaycan’da aynıdır. (B) Kurumu sattığı küçük ev aletlerinin net satışlar tutarının % 10’u kadar komisyon almaktadır. Buna göre, Azerbaycan’da bulunan ana şirket ile (A) Kurumu arasındaki emsallere uygun fiyat aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

(TL)

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

Örnek 2:

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 TL’dir.
- Türkiye’de benzer nitelikteki otomobilleri ithal eden dağıtım şirketlerinin ortalama kâr marjı satış fiyatı üzerinden % 10’dur. Bu kâr marjına dağıtıcı tarafından üstlenilen reklam ve garanti hizmeti maliyetleri dahil değildir.
- Türkiye’deki dağıtıcı (B)’nin reklam ve garanti hizmetleri karşılığında üstlenilen maliyetin 2.000 TL olduğu belirlenmiştir.

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

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

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

Örnek 3:

(B) firması, uluslararası faaliyette bulunan (A) firmasının Türkiye’deki ilişkili kuruluşu olup, yapılan işlemlere ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir.

- (B) firması, (A) firması tarafından üretilen plazma televizyonların dağıtımını yapmaktadır.
- (B) firması, söz konusu ürünleri kendisi ve (A) şirketi ile ilişkisi bulunmayan (D) firmasına 3.150 TL/adet’ten satmaktadır.
- (A) firması, ayrıca daha düşük kalitede ürettiği plazma televizyonları, Türkiye’de kendisi ve (B) firması ile hiç bir şekilde ilişkisi bulunmayan dağıtıcı (C) firmasına da satmaktadır.
- (B) firması ile (C) firmasının gerçekleştirdikleri işlevler aynı olup, (C) firmasının sattığı televizyonlardan elde ettiği brüt satış kârı % 10’dur.

Yukarıda yer alan bilgilerden anlaşılacağı üzere, kontrol altındaki işlemlerle kontrol dışı işlem arasında bir ürün kalitesi farklılığı söz konusudur. Ancak, iki ürün arasındaki fiyat farklılığına karşın, kâr oranlarında belirli bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. (B) ve (C) firmalarının gerçekleştirdiği işlevler aynıdır. Bu durumda, (B) firmasının (A) firmasından yaptığı alımlarda emsallere uygun satış fiyatına ulaşmak için yeniden satış fiyatı yöntemi uygulanacak ve brüt satış kârı olarak da % 10 oranı esas alınacaktır.

(B) firmasının (A) firmasından yaptığı alımlarda emsallere uygun birim fiyat şu şekilde hesaplanacaktır:

$$[3.150/(1+ 0,10)] = 2.864 \text{ TL}$$

5.4- Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Bu çerçevede, kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

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

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

Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri kâr gözönünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işleminde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaşılır. Kârın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır.

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kâr iki aşamada paylaşılır. İlk aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kâr marjı dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kâr içerisinde alacağı kâr miktarı belirlenir. İkinci aşamada, ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kâr dağıtımından sonra toplam kârdan geriye kalan bakiye kâr var ise, bu kâr üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri kârlar yeniden hesaplanır. Dolayısıyla, gerekli düzeltimlerin yapılması sonucu, ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat tespit edilir.

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

Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, kârın bölüşüm sürecinde bakiye kârın taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğu ölçüde kesin rakamları içermesi gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamalarına yer verildiği durumlarda, Ar-Ge harcamaları arasındaki farklılıkların dikkate alınması gerekebilir.

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 1:

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 TL, (B) Kurumu ise 12 TL olmak üzere toplam 15 TL Ar-Ge ve pazarlama gideri gerçekleştirmiştir.

Üretilen ürünün son derece özgün ve ileri düzeyde bir yapıya sahip olması nedeniyle, piyasada karşılaştırılabilir benzer 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 satımına konu edilmesi nedeniyle yeniden satış fiyatı yönteminin de uygulanması mümkün değildir. Bu durumda uygulanabilecek en iyi yöntem kâr bölüşüm yöntemi olacaktır.

Aynı piyasada benzer bir 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:

		(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 TL'dir.

(A) Kurumu:

	(TL)
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:

	(TL)
Üçüncü Kişilere Satışlar	125
Karşılaştırılabilir Firmaların Yeniden Satışta Kâr Marjı	% 25
Brüt Kâr (Yeniden Satışta Kâr Marjı) 125 x % 25	31,25

Karşılaştırılabilir firmalar (gayri maddi varlıklar hariç) esas alınarak getiriler aşağıdaki gibi 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 TL olacaktır.

2. Aşama: Bakiye kârın bölüştürülmesi

Grubun bakiye kârı (45 – 17,25 =) 27,75 TL'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 TL	(% 20)
(B) Kurumu	12 TL	(% 80)
Toplam	15 TL	(% 100)

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

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

Bu durumda, düzeltilmiş faaliyet kârları aşağıdaki gibi olacaktır:

A Kurumu	= 5,55	+ 1,0	= 6,55 TL
B Kurumu	= 22,20	+ 16,25	= 38,45 TL

Sonuç olarak, düzeltilmiş hesaplar her iki Kurum için aşağıdaki gibi olacaktır:

(TL)

	(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 TL olarak gerçekleşecektir.

Örnek 2:

Güney Kore’de yerleşik ilişkili (A) Kurumu tarafından dizayn edilmekte ve üretilmekte olan bilgisayar parçası, ürünün kalan kısmını dizayn ederek üreten ve Türkiye’de tam mükellef olan (B) Kurumuna transfer edilmekte ve yine Türkiye’deki ilişkili (C) Kurumu tarafından dağıtılmaktadır. Dağıtım şirketinin üstlendiği işlemlere ilişkin bilgiler yeniden satış fiyatı yöntemi ile tespit edilecektir.

Karşılaştırmaya uygun yeterli veriye ulaşılabılırsa (A) Kurumundan (B) Kurumuna transfer edilen parçaların fiyatını bulmak için en güvenilir yöntem karşılaştırılabilir fiyat yöntemi olacaktır. Ancak örneğimizde, söz konusu ürün için emsal olabilecek bir fiyat bulunamadığından karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve diğer geleneksel işlem yöntemlerini kullanmak mümkün değildir.

Buna karşın, (A) Kurumundan (B) Kurumuna transfer edilen parçaların sadece (A) Kurumu tarafından sahip olunan yenilikçi teknoloji ile üretilmesinden dolayı (A) Kurumu ile (B) Kurumu arasında gerçekleştirilen işlemlerde kullanılması gereken yöntem işlemsel kâr yöntemlerinden biri olan kâr bölüşüm yöntemidir.

1. Aşama: (A) ve (B) Kurumlarının kâr veya zararı

(TL)

		(A) Kurumu		(B) Kurumu
Satışlar		50		100
Alışlar (-)		10		50
Üretim Maliyetleri (-)		15		20
Brüt Kâr		25		30
Ar-Ge Harcamaları	15		10	
Genel Yönetim Giderleri	10		10	
Faaliyet Giderleri(-)		25		20
Kâr		0		10

2. Aşama: (A) ve (B) Kurumlarının üretimden gelen olağan kârının tespiti ve bakiye kârın bölüştürülmesi

Her iki vergilendirme alanında da yenilikçi gayri maddi varlığa sahip olmayan karşılaştırmaya uygun üreticilerin üretim maliyetleri üzerinden % 10’luk bir kâr elde ettikleri tespit edilmiştir. (A) Kurumunun üretim maliyeti 15 TL ve böylece maliyete dayalı kârı da 1,5 TL olacaktır. (B)’nin üretim maliyeti 20 TL ve maliyete dayalı üretim kârı 2 TL olacaktır. Bakiye kâr ise 6,5 TL olarak bulunacaktır. Bu da birleşik kâr olan 10 TL’den birleşik imalat kârı olan 3,5 TL’nin çıkarılması ile hesaplanacaktır.

İlk dağıtılan kâr, (A)’ya 1,5 TL ve (B)’ye 2 TL (A) ve (B) Kurumlarının üretime dayalı işlevlerinin karşılığıdır. Ancak bu kâr, teknolojik açıdan gelişmiş bir ürün için şirketlerin gerçekleştirdiği kendi Ar-Ge harcamalarının değerini göstermemektedir. Ar-Ge harcamalarının yarattığı katma değer yüksek olması nedeniyle, bakiye kârın (A) ve (B) Kurumlarının toplam Ar-Ge maliyeti içindeki paylarına göre aralarında dağıtılması gerekmektedir. Çünkü örneğimizde, şirketlerin Ar-Ge faaliyeti için yapmış oldukları kendi harcamalarının, ürünün teknolojik yenilikçiliğine ilişkin değerine katkısı bulunmaktadır.

(A) Kurumunun Ar-Ge harcaması 15 TL ve (B) Kurumunun Ar-Ge harcaması ise 10 TL olduğuna göre, toplam Ar-Ge harcamaları 25 TL olacaktır. Bakiye kâr olan 6,5 TL aşağıda hesaplandığı şekilde dağıtılacaktır.

$$(A) \text{ Kurumu} \quad 6,5 \times 15/25 = 3,9 \text{ TL}$$

$$(B) \text{ Kurumu} \quad 6,5 \times 10/25 = 2,6 \text{ TL}$$

d) Kârların yeniden hesaplanması

$$(A) \text{ Kurumu} \quad 1,5 + 3,9 = 5,4 \text{ TL}$$

$$(B) \text{ Kurumu} \quad 2,0 + 2,6 = 4,6 \text{ TL}$$

Transfer fiyatlandırması açısından kurum kâr veya zararları aşağıdaki gibi olacaktır:

(TL)

		(A) Kurumu		(B) Kurumu
Satışlar		55,40		100,00
Alışlar (-)		10,00		55,40
Üretim Maliyetleri (-)		15,00		20,00
Brüt Kâr		30,40		24,60
Ar-Ge Harcamaları	15,00		10,00	
Genel Yönetim Giderleri	10,00		10,00	
Faaliyet Giderleri (-)		25,00		20,00
Kâr		5,40		4,60

Kâr bölüşüm yöntemine göre, (A) Kurumunun satışları için uygulayacağı emsallere uygun fiyat yukarıda da görüldüğü üzere birim başına 55,40 TL olarak gerçekleşecektir.

5.5- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

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

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı 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 faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.

Net faaliyet kâr marjının tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiği belirlenmelidir. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır.

Örnek 1:

Türkiye’de faaliyette bulunan tam mükellef (A) Kurumu, Hollanda’da bulunan ilişkili (B) şirketine televizyon satmakta olup, bu işleme ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

(A) Kurumu ile ilişkili (B) şirketi arasındaki emsallere uygun fiyatın belirlenebilmesinde geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması için gerekli veriler bulunmadığından, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılmıştır.

- Televizyonun satış fiyatı 600 TL’dir ve ilgili yılda (B) şirketine 1000 adet televizyon satılmıştır.

(TL)

Satışlar	600.000
Satılan Malın Maliyeti (-)	550.000
Faaliyet Giderleri (-)	20.000
Faaliyet Kârı	30.000

Söz konusu faaliyet için şirketin kullandığı varlıklar (dönen ve duran varlıklar) toplamı 1.000.000 TL’dir. Bu durumda varlıkların getiri oranı $30.000/1.000.000 = \% 3$ olmaktadır.

- Hollanda’da bulunan ilişkili (B) şirketi aldığı televizyonları % 25 brüt kâr marjı ile 750 TL’ye satmaktadır.

(TL)

Satışlar	750.000
Satılan Malın Maliyeti (-)	600.000
Satış Giderleri (-)	50.000
Faaliyet Kârı	100.000

(B) şirketinin bu faaliyeti ile ilgili olarak kullandığı varlık toplamı 800.000 TL’dir. Varlıkların getirisi $100.000/800.000 = \% 12,5$ olmaktadır.

- Yapılan işlev analizi sonucu, karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye’deki tam mükellef (C), (D) ve (E) Kurumlarının beyaz eşya ticareti yaptığı ve varlıkların getiri oranının ortalama % 7,5 olduğu tespit edilmiştir.
- Ortalama getiri oranına ulaşabilmek amacıyla, ana firma olan Türkiye’deki (A) Kurumunun ilişkili (B) şirketine televizyon satış fiyatının yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Bu suretle varlıkların getiri oranı emsallere uygun olacaktır.

Örnek 2:

Türkiye’de faaliyette bulunan dağıtım firmalarından (A), ilişkili firması (C)’ye ve aynı sektörde faaliyet gösteren (B) firması da ilişkisiz (D) firmasına aynı marka altında kompakt disk satmaktadırlar. (A) firması, sattığı mal için bir yıl garanti verirken, (B) firması herhangi bir garanti vermemektedir. (A) firması, fiyat oluştururken garanti hizmetinin maliyetlerini dikkate almamaktadır. Bu durumda, (A) ve (B) firmalarının brüt satış kârları karşılaştırılabilir nitelikte bulunmamaktadır. Güvenilir bir karşılaştırma yapılabilmesi için garanti hizmetine ilişkin olarak düzeltim yapılması gerekmektedir. Ancak örneğimizde (A) firmasının üstlendiği garanti maliyetleri tam olarak saptanamadığından, bu durum garanti hizmetine ilişkin düzeltim yapılmasını olanaksız kılmaktadır.

Bununla birlikte, (A) ve (B) arasında başkaca maddi bir işlevsel farklılık yoksa ve (A) firmasının satışlarına göre net kârı biliniyorsa, (A) firmasının net kâr marjı ile (B) firmasının net kâr marjı, aynı temelde karşılaştırılarak, (A) firması ve ilişkili (C) firması arasında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespitinde işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması mümkün olacaktır.

(3 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği’nin 1. maddesiyle değiştirilen bölüm)

6- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma usulü

Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin beşinci fıkrasında, mükelleflere ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulayacakları fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemleri Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleme imkânı getirilmiş ve bu şekilde belirlenen yöntemin, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükelleflerin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte Gelir İdaresi Başkanlığına (İdare) başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmeleri mümkündür.

Bu çerçevede, ilişkili kişiler ile yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerine ilişkin transfer fiyatının tespit edilmesinde belli bir dönem için uygulanacak yöntem, mükellefin talebi üzerine İdare ile anlaşarak belirlenebilecek olup bu anlaşma peşin fiyatlandırma anlaşması olarak adlandırılır. Söz konusu anlaşma ile belli bir dönem için anlaşmaya varılan transfer fiyatlandırması yöntemi kapsamında; ilişkili kişiler ve işlemler, anlaşmanın süresi, transfer fiyatı (kâr marjı, faiz oranı, bedel vb.) ve kritik varsayımlar gibi hususlar belirlenir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin İdareye başvuruda bulunan mükellef, tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir. Anlaşmaya ilişkin sürecin, diğer ülke vergi idaresinin katılımı olmaksızın, başvuruda bulunan mükellef ile İdare arasında gerçekleşmesi halinde tek taraflı; iki ayrı ülkede bulunan vergi idaresi ile bu idarelerin yetki alanlarında bulunan ilişkili iki mükellef arasında gerçekleşmesi halinde iki taraflı; ikiden fazla ülke vergi idaresi ile bu idarelerin yetki alanlarında bulunan ilişkili ikiden fazla mükellef arasında gerçekleşmesi halinde ise çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması söz konusudur.

6.1- Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamına giren mükellefler

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede;

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- 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 İdareye başvuruları mümkün bulunmaktadır.

6.2- Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında izlenen süreçler

6.2.1- Ön görüşme

Mükellef tarafından talep edilmesi durumunda, yazılı başvurudan önce, İdare ile ön görüşme yapılması mümkün bulunmaktadır. Ön görüşmede, anlaşmanın kapsamı ve ilgili işlemler ile anlaşma başvurusunun uygunluğu gibi konular ele alınır.

6.2.2- Yazılı başvuru ve İdareye sunulacak bilgi ve belgeler

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlar. Söz konusu başvuru, EK- 1’de yer alan başvuru formuna uygun olarak yapılır. Formdaki bilgileri içermek kaydıyla mükellefler anlaşma başvurularını diledikleri formatta da hazırlayabilir.

Anlaşma için İdareye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler ise aşağıdaki gibidir:

- Başvuru formu,
- Üstlenilen işlemleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

- c) Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),
- ç) Gayrimaddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayrimaddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- d) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- e) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,
- f) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,
- g) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- ğ) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- h) İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,
- ı) Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,
- i) İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- j) 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 gerekmektedir.

6.2.3- Değerlendirme ve analiz

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

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

İki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin süreçte, diğer ülke vergi idaresine veya idarelerine sunulan bilgi ve belgelerin eş zamanlı olarak İdareye de sunulması gerekmektedir.

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 4. maddesiyle değiştirilen paragraf) Gerekli veriler tamamlandıktan sonra karşılaştırılabilir işlemlerin, işlev analizinin, emsal arama sürecinin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının, işlem düzeltimlerinin ve diğer temel hususların seçim ve değerlendirmesi yapılır.

Değerlendirme ve analiz sürecinin, tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşma başvurusunda altı ay, iki taraflı ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları başvurularında ise 12 ay içinde sonuçlandırılması esastır.

6.2.4- Anlaşmanın kabulü veya reddi

İdare yapılan değerlendirme ve analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. İdarenin başvuruyu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

İdareye yapılan tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşma başvurusu, başvuru talebine ilişkin yazının İdarenin kayıtlarına girdiği tarihten itibaren dokuz ay içinde sonuçlandırılır. Başvurunun bu süre içinde sonuçlandırılmaması durumunda, İdare ile mükellefin anlaşması halinde söz konusu süre uzatılabilir.

İki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talepler, ilgili ülke veya ülkelerle yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde değerlendirilir. İki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin süreçte, ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına taraf devletlerden birinin vergi idaresi diğer devletin vergi idaresi ile temasa geçer. Diğer devletin idaresi ile anlaşmaya varılamaması halinde bu durum İdare tarafından mükellefe bildirilir.

İdareye yapılan iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşma başvuruları, başvuru talebine ilişkin yazının İdarenin kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 18 ay içinde sonuçlandırılır. Başvurunun bu süre içinde sonuçlandırılmaması durumunda, idareler ile mükelleflerin anlaşması halinde süre uzatılabilir.

Diğer taraftan, İdare tarafından talep edilen bilgi ve belgelerin belirlenen sürelerde ibraz edilmemesi ve bu durumun süreklilik arz etmesi halinde başvurular ret olunabilir.

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

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 4. maddesiyle değiştirilen bölüm)

6.3- Anlaşmanın süresi

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi en fazla beş yıl olup imzalandığı tarihten itibaren anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dâhilinde hüküm ifade eder. Örneğin, mükellef tarafından 2/12/2019 tarihinde yapılan başvuru sonucunda devam eden sürecin 31/8/2020 tarihinde imzalanan anlaşma ile sonuçlanmış olması durumunda, mükellef ve İdare, anlaşmanın beş yıl uygulanması hususunda mutabakata varabilir. Bu durumda, anlaşmada belirtilen süre ve şartlar dâhilinde, anlaşmanın imzalandığı 31/8/2020 tarihinden itibaren hüküm ifade etmek üzere; 2020, 2021, 2022, 2023 ve 2024 hesap dönemleri için uygulanabileceği gibi taraflar anlaşmanın süresinin 2021 hesap döneminden itibaren başlamasını da kararlaştırabilir.

6.4- Anlaşmanın takibi ve yıllık rapor

İdare, mükellefin anlaşmada belirlenen koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık rapor üzerinden takip eder.

Söz konusu raporun, anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde EK- 2'de yer alan formata uygun şekilde hazırlanarak bir yazı ekinde İdareye gönderilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, İdare 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 ilişkin yıllık rapor içerisinde EK- 4'de yer alan unsurlara da yer verilmesi gerekmektedir.

İlişkili kişilerle gerçekleştirilen ve anlaşma kapsamında olmayan işlemler için yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlanacağı tabiidir.

6.5- Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yenilenmesi, revize edilmesi ve iptali

6.5.1- Anlaşmanın yenilenmesi

Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilir. Bu durumda mükellef anlaşma süresinin bitiminden **(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 4. maddesiyle değiştirilen ifade)** en az altı ay önce İdareye 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 **(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 4. maddesiyle değiştirilen ifade)** aynen devam ettirilmesini veya gerekli görülen sınırlı değişikliklerin yapılması suretiyle devam ettirilmesini kabul edebilir. Bununla birlikte, İdare, 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.

6.5.2- Anlaşmanın revize edilmesi

İdare ile mükellef arasında imzalanmış ve yürürlükte olan bir peşin fiyatlandırma anlaşması aşağıdaki durumların gerçekleşmesi halinde revize edilebilir:

- Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,
- Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,
- İki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke vergi idaresinin veya idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması.

Mükellef, İdare ile imzaladığı peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesi amacıyla İdareye başvurabilir. Söz konusu başvuruda mükellef, anlaşmanın revize edilmesi talebinin nedenlerini de içerecek şekilde gerekli bilgi ve belgeleri İdareye ibraz etmek zorundadır. Anlaşmanın revize edilmesi hususunun İdare tarafından kabul edildiği durumda, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. İdarenin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda anlaşma aynen devam

edecektir. Ancak mükellef yukarıda yer alan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilir. Bu durumda, İdare anlaşmayı iptal edebilir.

Mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesine ilişkin nedenler İdare tarafından da tespit edilebilir. Anlaşmanın revize edilmesi konusunda taraflar anlaşmaya varırsa, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. Mükellefin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda İdare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilir.

Anlaşmanın iptal edildiği durumlarda iptal kararının verildiği tarihten itibaren anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybeder.

6.5.3- Anlaşmanın iptali

Aşağıda belirtilen durumlarda, İdare mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilir ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir:

- a) Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,
- b) Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi.

Diğer taraftan, anlaşma süresince her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde İdareye gönderilmesi gereken peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık raporun zamanında ibraz edilmemesi durumunda, mevcut anlaşma, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilebilir.

6.6- Özellik arz eden hususlar

6.6.1- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve vergi incelemesi

Mükellef tarafından yapılan peşin fiyatlandırma anlaşma başvurusunun İdare tarafından reddedilmesi veya anlaşma süreci içinde herhangi bir zamanda mükellef tarafından başvurunun geri çekilmesi, mükellefin otomatik olarak İdare tarafından vergi incelemesine sevk edilmesini gerektirmez.

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellef ya da mükelleflerin incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilecektir. Örneğin mükellef ile İdare arasında imzalanan peşin fiyatlandırma anlaşması ile mükellefin ilişkili kişiler ile gerçekleştireceği işlemlerde maliyet artı yöntemini kullanması uygun bulunmuştur. Anlaşmada belirlenen yöntem (bu kapsamda tespit edilen kâr marjı, fiyat, kâr marjı aralığı veya diğer transfer fiyatları dahil) eleştiri konusu yapılamayacak olup bu yöntemin uygulama şeklinin doğru olup olmadığı, yöntem uygulanırken anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılabilecektir.

Peşin fiyatlandırma anlaşması ile vergi inceleme süreçleri birbirinden farklı süreçlerdir. Bu nedenle, peşin fiyatlandırma anlaşması sürecinde anlaşma kapsamındaki işleme ilişkin bir vergi incelemesine başlanması halinde anlaşma görüşmelerine devam edilir. Benzer şekilde, bir vergi incelemesi devam ederken aynı konuda peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvurulması mümkündür.

6.6.2- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının geçmişe uygulanması

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ve anlaşma koşullarının zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerinde de geçerli olması halinde, mükellef ve İdare belirlenen yöntemin söz konusu dönemlere de tatbik edilmesini, bu dönemleri anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir.

Geçmiş vergilendirme dönemlerinin anlaşma kapsamına alındığı durumlarda imzalanan anlaşma, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer. Söz konusu dönemlere ilişkin beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Bir başka ifadeyle, anlaşmanın imzalandığı tarihten başlayarak 15 gün içinde beyan ve ödeme işlemlerinin tamamlanması gerekmektedir.

Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez. Bununla birlikte Vergi Usul Kanununun “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” bölümü hükümleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin altıncı fıkrası hükümleri saklıdır.

Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine tatbik edilmesi nedeniyle oluşacak ilave kurum kazancı için aşağıdaki şartların oluşması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gerçekleşmemiş olduğundan, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaz:

- a) Bu kazançla ilişkin kurumlar vergisi farkının zamanında ödenmesi,
- b) Yine bu kazancın, genel muhasebe ilkeleri çerçevesinde ilgili yıl gelir hesaplarıyla bağlantı kurulması ve içinde bulunulan yılın defterlerinde gerekli düzeltmenin yapılması suretiyle, ilgili dönem kazancına ilave edilmesi,
- c) Söz konusu tutarın yurt dışı ilişkili kişiden alacak olarak kaydedilmesi veya tahsil edilerek Türkiye’deki kurumun hesaplarına aktarılması.

Yurt dışı ilişkili kişiye ilişkin geçmiş vergilendirme dönemlerinde alacak kaydının oluşması gereken tarih ile söz konusu alacağın tahsil tarihi arasında geçen süre nedeniyle, gerekmesi halinde, emsallere uygun bir alacak faizi hesaplanması gerektiği tabiidir.

Kayıt ve beyanların anlaşmanın imzalandığı tarihten başlayarak on beş gün içinde bu şekilde düzeltilmemesi halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi altıncı fıkrası uyarınca örtülü kazanç dağıtımı gerçekleşmiş sayılacağından, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin de yapılması gerekmektedir.

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin 5. maddesiyle değiştirilen bölüm)

7- Belgelendirme

Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülükleri; genel rapor, yıllık transfer fiyatlandırması raporu, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu ve ülke bazlı rapor ile transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formdan oluşur. Söz konusu raporların ve formların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 inci, 149 uncu ve mükerrer 257 nci maddeleri hükümleri uyarınca, bu Tebliğin ilgili bölümlerinde yer alan süre ve formatta hazırlanarak İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

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

7.1- Belgelendirmeye İlişkin Tanımlar

a) Grup: Ortaklık ya da kontrol ilişkisi aracılığıyla bağlı olan ve yürürlükteki muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken ya da gruptaki herhangi bir işletmenin hisseleri borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan işletmelerin tümünü ifade eder.

b) Çok uluslu işletmeler grubu: Farklı ülkelerde mukim olan iki veya daha fazla işletmenin dahil olduğu grubu veya bir işletmenin başka bir ülkede işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla faaliyette bulunmasından dolayı vergiye tabi olması nedeniyle oluşan grubu ifade eder.

c) İşletme: Çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarına dahil edilmiş ayrı ticari birimini, işyeri veya daimi temsilcisini ifade etmekte olup çok uluslu işletmeler grubunun bağlı işletmelerini kapsar. Sadece büyüklük veya önem derecesi bakımından çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarının dışında tutulmuş ayrı ticari birimler ve herhangi bir amaçla ayrı finansal tabloların hazırlandığı işyeri veya daimi temsilciler de işletme kapsamı içindedir.

ç) Raporlayan işletme: Çok uluslu işletmeler grubu adına, ülke bazlı raporu sunacak olan işletmeyi ifade eder. Nihai ana işletmesi Türkiye'de mukim olan çok uluslu işletmeler grubunda, ülke bazlı raporu İdareye nihai ana işletme sunar. Ancak, vekil işletme veya çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye'de mukim işletmelerinden biri de raporlayan işletme olabilir.

d) Nihai ana işletme: Çok uluslu işletmeler grubunun, işletmenin mukim olduğu ülkede uygulanan muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken ya da hisseleri, mukim olduğu ülkede borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan hakim işletmesini ifade eder.

e) Vekil işletme: Çok uluslu işletmeler grubu tarafından nihai ana işletmeye yegâne vekil olarak tayin edilmiş ve ülke bazlı raporu çok uluslu işletmeler grubu adına sunacak olan işletmeyi ifade eder.

f) Yetkili makam anlaşması: Uluslararası bir anlaşmaya taraf olan ülkelerin yetkili makamları arasında olan ve taraf ülkeler arasında ülke bazlı raporun değişimini sağlayan anlaşmayı ifade eder.

g) Uluslararası anlaşma: 30/10/2017 tarihli ve 2017/10969 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanan ve ülkeler arasında vergi konularında bilgi değişimi için yasal yetki sağlayan "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi"ni, iki veya çok taraflı vergi anlaşmalarını ya da vergi konularında bilgi değişimi anlaşmalarını ifade eder.

ğ) Sistemik hata: Ülke bazlı raporun değişimine ilişkin anlaşmaya taraf olan diğer ülke idaresinin ülke bazlı raporun otomatik değişimini askıya almasını ya da kendi ülke vergi idaresine sunulan bir ülke bazlı raporu otomatik olarak İdareye sunmamasını ifade eder.

h) Konsolide grup geliri: Konsolide finansal tablolarda ayrı olarak yer alan tüm gelir, kazanç ve hasılat unsurlarının toplamını ifade eder.

7.2- Genel Rapor

Genel rapor, çok uluslu işletmeler grubuna bağlı ve bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisi de 500 milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanır.

Buna göre, bir hesap dönemi ile ilgili genel rapor hazırlanması için;

- a) Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı bir kurumlar vergisi mükellefi olması,
- b) İlgili hesap döneminden bir önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançodaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satışlar tutarının her ikisinin de 500 milyon TL ve üzerinde olması gerekmektedir.

Genel raporun hazırlanması ile ilgili olarak;

- a) Aktif büyüklük; bilançoda yer alan varlıklar toplamını,
- b) Net satışlar; gelir tablosunda net satışlar satırındaki yıllık net satış hasılat tutarını (gelir tablosunda net satışlar tutarı yer almayan mükelleflerin, ana/esas faaliyetlerine ilişkin gelir tutarını “net satışlar” olarak dikkate almaları gerekmektedir.)

ifade eder.

Genel raporun, çok uluslu işletmeler grubuna bağlı kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, ilgili hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı kurumlar vergisi mükellefi, yurt dışında bulunan bir grup işletmesi tarafından grup adına hazırlanmış bir genel raporu da, istenmesi durumunda İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edebilir. Söz konusu raporun yabancı dilde hazırlanmış olması halinde Türkçe çevirisi de sunulur. Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı Türkiye’de birden fazla kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda, genel rapor diğerleri adına grup işletmelerinden biri tarafından hazırlanabilir. Bu durumda raporu hazırlayan işletme diğer hangi işletmeler adına bu raporu hazırladığını raporda açıkça belirtir.

İlk genel raporun, 2019 hesap dönemi için 31/12/2020 tarihine kadar hazırlanması ve bu tarihten sonra istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemine tabi olanlar ilk genel raporu, 1/1/2019’den sonra başlayan hesap dönemi için hazırlar.

Genel rapor, çok uluslu işletmeler grubunun (Bu bölümle ilgili olarak, çok uluslu işletmeler grubu bundan sonra “grup” olarak adlandırılacaktır.) organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin tanımı, sahip olduğu gayrimaddi hakları, grup içi finansal işlemleri ile grubun finansal ve vergisel durumunu içerecek şekilde beş ana kategoriden oluşur. Bu kategorilerin mahiyeti aşağıda açıklanmıştır:

a) Organizasyon yapısı

- 1) Grubun hukuki ve ortaklık yapısı ile faal olan işletmelerin coğrafi konumunu gösteren bilgiler şeması.

b) Grubun işletme faaliyetlerinin tanımı

- 1) İşletme kârını oluşturan temel unsurlar,
- 2) Grup cirosunun %5’inden fazlasına tekabül eden miktardaki ürün ve hizmetler ile grup tarafından sunulan en büyük beş ürün veya hizmete ilişkin tedarik zincirinin açıklanması,
- 3) Yukarıdaki ürün ve hizmetler açısından büyük coğrafi pazarlara ilişkin bilgiler,
- 4) Ar-Ge hizmetleri dışında grup üyeleri arasında düzenlenen önemli hizmet sözleşmelerini gösteren tablo ve kısa açıklamalar ile grup içi hizmetler için fiyat tespitine ve hizmet maliyetlerinin dağılımına ilişkin transfer fiyatlandırma politikası ve önemli hizmetleri sağlayan belli başlı lokasyonlar hakkında açıklamalar,
- 5) Gerçekleştirilen önemli işlevler, üstlenilen önemli riskler ve kullanılan önemli varlıklar temelinde, her bir grup işletmesi tarafından grup bünyesinde yaratılan değere yapılan katkıları açıklayan işlev analizi,
- 6) İlgili hesap dönemi içinde, işletmelerin önemli mahiyetteki yeniden yapılandırma, devir ve satış işlemlerinin açıklanması.

c) Grubun sahip olduğu gayrimaddi haklar

- 1) Gayrimaddi hakların geliştirilmesi, mülkiyeti ve kullanımına ilişkin grubun ayrıntılı stratejisi hakkında açıklamalar ile belli başlı Ar-Ge tesislerinin ve Ar-Ge yönetim merkezinin lokasyonuna ilişkin açıklamalar,
- 2) Transfer fiyatlandırması amaçları bakımından grubun sahip olduğu önemli gayrimaddi haklar ve bunların hangi grup üyesinin mülkiyetinde olduğunu gösteren liste,
- 3) Maliyet katkı anlaşmaları, temel araştırma hizmet sözleşmeleri ve lisans anlaşmaları dahil gayrimaddi haklarla ilgili ilişkili kişiler arasında yapılan sözleşmelerin listesi,
- 4) Ar-Ge ve gayrimaddi haklarla ilgili grubun transfer fiyatlandırması politikalarını açıklayan bilgiler,
- 5) Hesap dönemi içinde, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen önemli gayrimaddi hak transferleri hakkında genel açıklamalar (ilgili işletmeleri, ülkeleri ve yapılan ödemeleri de içerecek şekilde).

ç) Grup içi finansal işlemler

- 1) İlişkisiz taraflarla yapılan önemli finansal anlaşmalar dahil, grubun nasıl finanse edildiğine ilişkin açıklamalar,
- 2) Grup adına merkezi finansman işlevi üstlenen grup üyelerine ilişkin tanımlamalar (bu işletmelerin etkin yönetim merkezinin yeri ve kurulduğu ülke bilgileri dahil),

- 3) İlişkili kişiler arasındaki finansman sözleşmelerine ilişkin grubun genel transfer fiyatlandırması politikaları hakkında genel açıklamalar.

d) Grubun finansal ve vergisel durumu

- 1) Hesap dönemi ile ilgili olarak finansal raporlama, yasal mevzuat, iç yönetim, vergi veya başka amaçlar nedeniyle hazırlanmış olan grubun konsolide finansal tabloları,
- 2) Grubun yürürlükte olan tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ve diğer vergi idareleri tarafından verilen, gelirin ülkeler arasındaki dağılımına ilişkin özelgelerin listesi ile bunlara ilişkin özet bilgiler.

Çok uluslu işletmeler grubunun farklı iş kollarında faaliyet göstermesi ve genel raporun bu iş kolları itibarıyla düzenlenmesinin uygun olması halinde, genel rapor bu şekilde hazırlanabilir. Bu durumda, merkezi grup fonksiyonları ve iş kolları arasındaki işlemlerin rapora yansıtılmasında gereken özen gösterilmelidir.

7.3- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunun, Ek-4’de yer alan formata uygun şekilde, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

7.3.1- Kapsama Giren Mükellefler ve İşlemler

Mükellefler, aşağıda belirtilen işlemlere yönelik olarak “yıllık transfer fiyatlandırması raporu” hazırlar:

- a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemler,
- b) Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemler,
- c) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemler,
- ç) Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptığı işlemler.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

7.3.2- Kapsama Girmeyen Mükellefler ve İşlemler

Mükelleflerin aşağıda sayılan işlemler için yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak mükelleflerin bu işlemlere ilişkin söz konusu raporda yer alması gereken bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekir.

- a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemler,
- b) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemler,
- c) Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemler.

7.3.3- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda Yer Alması Gereken Bilgi ve Belgeler

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunda yer alması gereken bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- a) 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/T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları ve benzeri) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,
- b) Gerçekleştirilen işlevleri, üstlenilen riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- c) İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listelerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),
- ç) İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetlerine ilişkin genel bilgi (Ayrıntılı bilgi ve belgelerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna eklenmesi gerekli olmayıp istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekmektedir.),
- d) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlem kategorisi ile bu işlemlerin ülke bazında tutarı,
- e) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- f) İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- g) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi/grubun fiyatlandırma politikası,
- ğ) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- h) Gayrimaddi hakların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayrimaddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- ı) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- i) Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- j) Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- k) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler,
- l) Emsal fiyatın tespit edilmesi için çok yıllık analiz yapılmış olması durumunda, bunun sebeplerine ilişkin bilgi,

- m) Mevcut tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının birer örneği,
n) Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasında kullanılan finansal bilgiler.

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin düzenlenecek raporda, istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgeler istenmesi durumunda İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilir.

Öte yandan, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar bu hesaplamalar ve belgeler olduğundan, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplamalara ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

7.4- Ülke Bazlı Rapor

Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminin konsolide finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri, 750 milyon Avro ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar ülke bazlı raporu hazırlar ve elektronik ortamda İdareye sunar. Konsolide finansal tabloların Avro dışında bir para biriminde düzenlenmesi halinde, 750 milyon Avro olan haddin hesaplanmasında, raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemi için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından duyurulan döviz alış kurlarının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında farklı para biriminin kullanılması durumunda buna ilişkin açıklamalara da ülke bazlı raporda yer verilmelidir.

Bununla birlikte, nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye’de bulunmadığı durumlarda yukarıdaki haddin aşılması ve aşağıdaki koşullardan birinin gerçekleşmesi halinde Türkiye’de mukim işletme (çok uluslu işletme grubunun Türkiye’de birden fazla işletmesi bulunması durumunda diğerleri adına biri), ülke bazlı raporu elektronik ortamda İdareye sunar:

- a) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede, ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluğun bulunmaması,
b) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması ve İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın olması ancak ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte olan bir yetkili makam anlaşmasının bulunmaması,
c) Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk bulunması, İdare ile nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında uluslararası bir anlaşmanın ve ayrıca ülke bazlı raporların değişimine ilişkin yetkili makam anlaşmasının olması, ancak bilgi paylaşımında sistemik bir hata olması.

Nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin Türkiye’de bulunmadığı ve nihai ana işletmenin veya vekil işletmenin bulunduğu ülkede ülke bazlı raporlamaya ilişkin eşşğin yerel para birimi cinsinden belirlendiği durumlarda, yukarıdaki haddin hesaplanmasında, 750 milyon Avro karşılığı yerel para birimi eşşği dikkate alınır.

Çok uluslu işletmeler grubunun nihai ana işletmesinin Türkiye’de bulunduğu durumda, ülke bazlı raporlama başka bir ülkede “vekil işletme” sıfatıyla veya yerel raporlama hükümlerine göre yapılmış olsa da Türkiye’deki nihai ana işletme tarafından hazırlanarak İdareye sunulur.

Ülke bazlı raporlama açısından konsolide finansal tablolar, nihai ana işletme ve bağlı işletmelerin varlıklarının, yükümlülüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir ekonomik işletmenininki gibi sunulduğu çok uluslu işletmeler grubunun finansal tablolarını ifade eder. Bu çerçevede, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya ilgili ülkede yürürlükte olan başka bir muhasebe ve finansal raporlama standardı uyarınca hazırlanan konsolide finansal tablolar ülke bazlı raporlama yükümlülüklerinin belirlenmesinde dikkate alınır.

Ülke bazlı rapor, raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar hazırlanır ve elektronik ortamda İdareye sunulur. İlk ülke bazlı raporun, 2019 hesap dönemi için, 31/12/2020 tarihine kadar elektronik ortamda İdareye sunulması gerekmektedir. Özel hesap dönemine tabi olunması durumunda, ilk ülke bazlı raporun, 1/1/2019’dan sonra başlayan hesap dönemi için hazırlanması ve ilgili özel hesap döneminin bitimini takip eden on ikinci ayın sonuna kadar elektronik ortamda İdareye sunulması gerekmektedir.

Ülke bazlı raporlamaya ilişkin herhangi bir muafiyet bulunmamakta olup, raporlanan hesap dönemi için belirlenen haddi aşan çok uluslu işletmeler grubu, ülke bazlı raporu hazırlamak ve elektronik ortamda İdareye sunmak zorundadır. Örneğin; 2019 hesap dönemi ile ilgili olarak, çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 2018 hesap dönemi için 750 milyon Avro’nun altında ise 2019 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanmayacaktır. Ancak 2020 hesap dönemi ile ilgili olarak aynı çok uluslu işletmeler grubunun konsolide grup geliri 2019 hesap

dönemi için 750 milyon Avro veya üzerinde olması durumunda 2020 hesap dönemi için ülke bazlı rapor hazırlanacak ve 2021 yılı sonuna kadar İdareye elektronik ortamda sunulacaktır.

Ülke bazlı rapor; 3 tablodan oluşur ve tablolar aşağıdaki bilgileri içerir:

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

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

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

Kapsama giren çok uluslu işletmeler grubu üyeleri tarafından; nihai ana işletme veya vekil işletme olup olmadıkları ve grup adına hangi işletmenin raporlama yapacağı ile hesap dönemi hakkındaki bilgiler, her yıl, raporlanacak hesap dönemini takip eden yılın Haziran ayı sonuna kadar Ek-5'deki içeriğe ve İnternet Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde "ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu" doldurularak elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilecektir. Raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap dönemine ilişkin konsolide finansal tabloları, bu tarihler itibarıyla henüz oluşturulmamış çok uluslu işletmeler grubu, bu durumu İdareye bildirerek ek süre için başvuruda bulunabilir.

Kapsama giren mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesinden kullanıcı kodu, parola ve şifre almaları gerekmektedir. Kağıt ortamında (elden veya posta ile) bildirim formu kabul edilmeyecektir. Bildirim formunun elektronik ortamda verilmiş sayılabilmesi için sistem üzerinden onaylama işleminin yapılması şarttır. Onaylama işlemi en geç bildirim verilmesi gereken sürenin son günü saat 23:59'a kadar tamamlanmalıdır.

Örnek 1:

Nihai ana işletme olarak Türkiye'de mukim (ABC) A.Ş.'nin 2018 hesap dönemi konsolide grup geliri 800 milyon Avro'dur. (Türkiye'de ülke bazlı raporlama için belirlenen had 750 milyon Avro'dur.) Buna göre, (ABC) A.Ş.'nin 2019 hesap dönemine ilişkin ülke bazlı raporlama yapması gerekmektedir. Bu durumda, (ABC) A.Ş. 2018 hesap dönemi konsolide grup gelirini dikkate alarak söz konusu bildirim formunu elektronik ortamda İdareye gönderecektir.

Örnek 2:

Nihai ana işletmesi Almanya'da mukim (DEF) A.Ş. 2012 yılı itibarıyla Türkiye'de faaliyet göstermektedir. 2018 hesap döneminde (DEF) A.Ş.'nin bağlı bulunduğu çok uluslu işletme grubunun konsolide grup geliri 740 milyon Avro'dur. (Almanya'da ülke bazlı raporlama için belirlenen had 750 milyon Avro'dur.) Bu durumda, (DEF) A.Ş.'nin 2020 yılı içinde İdareye bildirimde bulunmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek 3:

Nihai ana işletmesi Amerika Birleşik Devletleri'nde (Amerika) mukim (XYZ) A.Ş. 2010 yılı itibarıyla Türkiye'de faaliyet göstermektedir. 2018 hesap döneminde (XYZ) A.Ş.'nin bağlı bulunduğu çok uluslu işletme grubunun konsolide grup geliri 848 milyon Dolar'dır. (Amerika'da ülke bazlı raporlama için 750 milyon Avro karşılığı belirlenen had 850 milyon Dolar'dır.) Bu durumda, (XYZ) A.Ş.'nin 2020 yılı içinde İdareye bildirimde bulunmasına gerek bulunmamaktadır.

Çok uluslu işletme grubunun nihai ana işletmesinin Türkiye'de mukim bir işletme olması durumunda, bu bildirim çok uluslu işletme grubu adına sadece nihai ana işletme tarafından yapılması gerekmektedir. Söz konusu bildirim, nihai ana işletmesi Türkiye'de mukim olmayan çok uluslu işletmeler grubu adına, Türkiye'de mukim grup üyelerinden biri tarafından yapılabilir.

Söz konusu bildirimde hata veya eksiklik bulunduğunun tespit edilmesi halinde, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formunun verilme süresinin bitimini takip eden ayın sonuna kadar bildirim formu yeniden düzenlenerek gönderilmek suretiyle düzeltme yapılabilir. Ancak düzeltme bildirimi süresinden sonra verilmiş ise, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca cezai işlem uygulanır.

Ülke bazlı rapora ilişkin olarak Ek-6'daki içeriğe uygun şekilde düzenlenen tablolar, Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi Transfer Sistemi (BTRANS) uygulamasında yer alan açıklamalar doğrultusunda doldurulur ve elektronik ortamda xml formatında gönderilir. Gönderim için Başkanlığımız www.gib.gov.tr internet adresinde yer alan BTRANS uygulaması kullanılır. Mükelleflerin, BTRANS ile veri gönderebilmeleri için öncelikle kullanıcı kodu, şifre ve parola almaları gerekmektedir. Bunun için Başkanlığımız Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığına ıslak imzalı bir dilekçe gönderilerek kullanıcı kodu, şifre ve parola talep edilir. Gönderilecek dilekçelerinde mükellefler ne amaçla veri gönderimi gerçekleştirmek istediklerini belirtmelidirler, bu şekilde verilecek kullanıcı koduna göre göndermek istedikleri veri formatına uygun tanımlamalar yapılacaktır.

Ülke bazlı rapor ile ilgili söz konusu bilgilere ilişkin veri format ve standardı Hazine ve Maliye Bakanlığınca (Gelir İdaresi Başkanlığı BTRANS aracılığıyla) duyurulacaktır. Bilgi verme formatında ve standartlarında yapılacak ekleme,

çıkarma, zorunlu alan olarak belirleme gibi değişiklikler de ayrıca (Gelir İdaresi Başkanlığı BTRANS aracılığıyla) duyurulacaktır. BTRANS uygulamasında kullanılan formatların açıklamalı kılavuzları yer almaktadır. Veriler bu sistem üzerinden xml formatıyla İdareye iletilecektir. İletilen xml dosyalarının şema kontrolü BTRANS dosya yükleme sırasında yapılacak olup hatalı dosyalar reddedilecektir. Şema kontrolünden geçen ve daha sonra kullanıcı tarafından onaylanan dosyalar BTRANS'a başarılı bir şekilde yüklenmiş sayılacaktır. Raporlayan işletmenin, ilk veri iletim tarihinden önce BTRANS başvurularını tamamlaması gerekmektedir.

Ek-5 "ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu" ve Ek-6 "ülke bazlı rapor", mükellef tarafından bizzat gönderilebileceği gibi ilgili dönemde, aracılık ve sorumluluk sözleşmesi bulunan serbest muhasebeci mali müşavir veya gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi tasdik sözleşmesi (tam tasdik sözleşmesi) bulunan yeminli mali müşavirleri aracılığıyla da gönderilebilir.

Nihai ana işletmesi Türkiye'de bulunan çok uluslu işletmeler grubu adına hazırlanan ülke bazlı rapor, Türkiye'nin taraf olduğu ikili ve/veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar çerçevesinde karşılıklı olarak diğer ülke vergi idareleri ile paylaşılabilir. Karşılıklı bilgi paylaşımı yapılan ülkelerin listesi, İdare tarafından ilan edilir.

Transfer fiyatlandırması risk değerlendirmesi ile matrah aşındırılması ve kâr aktarımına ilişkin diğer risklerin değerlendirilmesi veya ekonomik ve istatistiksel analiz amaçlarıyla kullanılabilen ülke bazlı rapor bilgileri doğrudan matrah takdiri için tek bir sebep olarak kullanılmaz.

İdare tarafından alınan bu raporun içerdiği bilgiler, Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesi ve ilgili uluslararası anlaşmaların gizlilik hükümlerine tâbi olduğu gibi paylaşılan bilgiler de ilgili uluslararası anlaşmaların gizlilik hükümlerine tâbidir.

7.5- Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak Ek-3'de yer alan "transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

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

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 6. maddesiyle değiştirilen bölüm)

8- Ceza Uygulaması

8.1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Ceza Uygulaması

Teşebbüs sahibi ve kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunarak tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapmaları durumunda Vergi Usul Kanununun ilgili ceza hükümleri tatbik olunur.

Bu Tebliğ ile İdareye ibraz etme zorunluluğu getirilen rapor, bildirim ve diğer bilgi ve belgeleri bu Tebliğde belirlenen süreler içinde vermeyen, eksik veya yanıltıcı bilgi verenler hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca cezai işlem uygulanacaktır.

8.2- Belgelendirme ve Ceza İndirimi

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası %50 indirimli olarak uygulanır.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün tam ve zamanında yerine getirilmesinden kastedilen; bu Tebliğde yer alan belgelendirme yükümlülüklerinin tam, zamanında ve belirlenen usule uygun olarak yerine getirilmesidir. Belgelendirmeye ilişkin esası etkilemeyen hata ve eksiklikler ceza indirimi uygulamasına engel teşkil etmez. Belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmediğinin İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından tespit edilmesi durumunda, mükellefler ceza indiriminden yararlanamaz.

Belgelendirme yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesi; belgelendirmeye ilişkin süre tayin edilmişse belgelendirmenin bu süre içinde, süre tayin edilmemişse İdare ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından belirlenen süreler içinde ibraz edilmesini ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde indirimli ceza uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

9- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, 13 üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

9.1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

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

Düzeltilmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım 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.

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

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

9.2- Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

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

Yukarıda yer alan bölümde de açıklandığı üzere, düzeltme yapılabilmesi için ilgili tutarın örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu tutar ödendikten sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellefin bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekmektedir.

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

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

Örnek :

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

(A) Kurumu tam mükellef ise:

50.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) Kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmek suretiyle, (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtım 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 TL tutarındaki malı 70.000 TL'ye satın almıştır. 50.000 TL 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.

$$\text{Brüt Tutar}^1: \frac{50.000 \times 100}{100 - 15} = 58.824$$

Kâr Payı Tevkifatı: $58.824 \times \% 15 = 8.824$ TL

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.

Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkan verdiği ölçüde yapılabileceği tabiidir.

10- Gayri Maddi Haklar

10.1- Gayri Maddi Hakların Tanımı

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

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir.

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

¹ Brüt Tutar: $\frac{\text{Net Tutar} \times 100}{100 - \text{Tevkifat Oranı}}$

10.2- Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi

İlişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayri maddi hakların da dahil olduğu mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde bedel, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecektir.

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

Gayri maddi hakların devri, bir gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi, imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında bir royalti (gayri maddi hak bedeli) ödemesi biçiminde de gerçekleşebilir.

10.3- Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayri maddi hakların yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Daha sonra gayri maddi hakkın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir.

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

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

Ancak karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür.

Örnek :

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

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

11- Grup İçi Hizmetler

11.1- Grup İçi Hizmetlerin Tanımı ve Kapsamı

Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir.

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

11.2- Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

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.

11.3- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi

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.

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin 7. maddesiyle eklenen paragraf) Öte yandan, sağlanan grup içi hizmet nedeniyle yapılan ödemeler, alınan hizmetin mahiyetine göre, iç mevzuat hükümleri ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri de dikkate alınmak suretiyle vergilendirilir. Örneğin, (A) ülkesinde mukim (AB) şirketi tarafından satın alınan bir gayrimaddi hakka ilişkin kullanım hakkının grup şirketlerine masraf paylaşımı kanalıyla dağıtıldığı, Türkiye’de mukim grup şirketi (B)’nin de, faaliyetleri kapsamında bu hizmetten faydalandığı ve (B) şirketi tarafından söz konusu gayrimaddi hakkın kullanımı karşılığında grup içi hizmet ödemesi yapıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, yurt dışındaki ilişkili kişiye yapılan ödeme, gayrimaddi hak ödemesi olarak kabul edilir ve ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri dikkate alınarak iç mevzuat hükümleri uyarınca vergilendirilir.

11.4- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

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 1 :

(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 TL’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 paylaşılacaktır. 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 TL’lik toplam gideri dağıtması halinde aşağıdaki sonuçlar elde edilir:

	Kişi Sayısı	Gider Payı (TL)
(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 TL’dir. Ancak, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılması sonucu söz konusu hizmetin emsallere uygun bedelinin 6.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, (D) şirketinin gider payı 6.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2 :

Merkezi İstanbul’da bulunan (A) Holding Şirketinin Türkiye’de 3 bağlı şirketi bulunmaktadır. Grup şirketlerinden Ankara’da bulunan (AA) şirketi ve Afyon’da bulunan (AB) şirketi çimento üretimi ve pazarlaması alanında faaliyette bulunmaktadır. İstanbul’da bulunan (AC) şirketi ise bankacılık alanında faaliyet göstermektedir.

(A) şirketi aynı grubun üyesi olan (AA) ve (AB) şirketlerinin imalat faaliyetlerinde kullandığı makine ve teçhizatın onarımına ilişkin hizmetler sunmaktadır. Söz konusu hizmetin maliyeti 15.000 TL olarak belirlenmiştir. (A) şirketi söz konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, bu hizmet maliyetini uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaşmıştır. Dolayısıyla, uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle yapılan gider dağılımının aşağıdaki gibi olduğu varsayılmaktadır.

	Gider Payı (TL)
(AA) şirketi	7.250
(AB) şirketi	7.750
TOPLAM	15.000

Söz konusu şirketin aynı grubun üyesi olan (AA) ve (AB) şirketlerinin imalat faaliyetlerinde kullandığı makine ve teçhizatın onarımına ilişkin hizmet maliyeti üzerinden % 4 brüt kâr elde etmek suretiyle hizmetin maliyeti aşağıdaki gibi yeniden belirlenmiştir.

$$\begin{aligned} \text{(AA) Şirketi} &= 7.250 \times 1,04 = 7.540 \text{ TL} \\ \text{(AB) Şirketi} &= 7.750 \times 1,04 = 8.060 \text{ TL} \\ \text{TOPLAM} &= 15.600 \text{ TL} \end{aligned}$$

Ancak yapılan karşılaştırılabilirlik analizi sonucu, ilişkisiz (B) ve (C) şirketlerinin aynı hizmeti ilişkili olmayan şirketlere % 2 brüt kâr marjıyla verdiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla, yeniden tespit edilen emsallere uygun bedeller aşağıdaki gibi olacaktır:

$$\begin{aligned} \text{(AA) Şirketi} &= 7.250 \times 1,02 = 7.395 \text{ TL} \\ \text{(AB) Şirketi} &= 7.750 \times 1,02 = 7.905 \text{ TL} \\ \text{TOPLAM} &= 15.300 \text{ TL} \end{aligned}$$

Örnek 3 :

Türkiye’de faaliyette bulunan (B) şirketi limanlara gelen gemilere yükleme yapan bir şirket olup, (X) ülkesinde faaliyette bulunan ilişkisiz (C) şirketine konteyner başına 100 €’ya hizmet vermektedir. (B) şirketi yine aynı ülkede bulunan grup şirketlerinden (D)’ye de aynı hizmeti vermektedir.

Yapılan karşılaştırılabilirlik analizi sonucu, ilişkisiz (C) şirketine ve ilişkili (D) şirketine verilen hizmetler arasında bir fark bulunmaması ya da var olan farklılıkların düzeltilebilmesi şartıyla, (B) şirketinin ilişkili (D) şirketine verdiği hizmetin bedelinin 100 € olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnek 4 :

(X) Grubu, ekonomik nedenlerden dolayı faaliyetlerini merkezileştirme konusunda aldığı karar çerçevesinde borçlarını faktoring yoluyla devretmektedir. Kur risklerini ve borçlanma risklerini sınırlandırmak ve idari masrafları minimuma indirebilmek amacıyla faaliyetlerini bir merkezde toplamıştır. Ayrıca, bu sorumluluğu üstlenen ve borçlanma işlemlerini yerine getiren bir “faktoring merkezi” kurmuştur. Bu şekilde, faktoring merkezinden bir grup içi hizmet sağlamaktadır ve söz konusu hizmet karşılığında bu merkeze emsallere uygun bedel üzerinden ödeme yapılması gerekmektedir.

Örnek 5 :

(A) şirketi, kendisinin de bağlı olduğu grubun üyelerinden (C), (D) ve (E) şirketleri adına sözleşme bazında grup içi hizmet kapsamında bir imalat faaliyeti sürdürmektedir. Üretici (A) şirketi, ne tür ürünleri imal edeceği ve bu ürünlerin kalitesinin ve miktarının ne olacağı konularında (C), (D) ve (E) şirketlerinden ayrıntılı birtakım talimatlar almaktadır. Üretici şirket (A), böyle bir durumda düşük bir risk oranına maruz kalmakta ve ürün kalitesine ilişkin koşulları yerine getirmesi şartıyla, ürettiği tüm ürünlerin satın alınacağı konusunda (C), (D) ve (E) şirketlerince kendisine bir güvence sağlanmaktadır. Böyle bir durumda, üretici (A) şirketi hizmet sağlayıcısı olarak kabul edilecek olup, yapmış olduğu imalat faaliyetine ilişkin fiyatı, karşılaştırılabilirlik analizi sonucu bu Tebliğde belirtilen ve işlemin mahiyetine en uygun yöntemi kullanarak belirleyebilecektir.

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği’nin 8. maddesiyle eklenen madde)

Ülke bazlı raporlamaya ilişkin ilk bildirim formunun verilme süresi

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formu, 2019 hesap dönemine ve 1/1/2019’dan sonra başlayan özel hesap dönemine münhasır olmak üzere, 30/10/2020 günü saat 23:59’a kadar Ek-5’deki içeriğe ve İnternet Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde doldurularak elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden verilecektir.

Tebliğ olunur.

Ek : 1 (3 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin 3. maddesiyle eklenmiştir.)

PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI BAŞVURU FORMU		
Başvuruda Bulunan Mükellefin	Unvanı	
	Vergi Dairesi/ Vergi Kimlik Numarası	
	Adresi	
	Telefon Numarası	
Anlaşma Sürecine Katılacak Mükellef Temsilcisinin*	TC Kimlik Numarası	
	Adı Soyadı ve Unvanı	
	İletişim Bilgileri	
Anlaşmaya Taraf İlişkili Kişiye İlişkin Bilgiler*	Unvanı	
	Vergi Kimlik Numarası	
	Adresi	
Anlaşmaya Taraf İlişkili Kişiler Arasındaki Mülkiyet İlişkisi		
Mükellefin Ana Faaliyet Konusu ve İçinde Bulunduğu Sektör		
Mükellef Kurumun Yapısı	Şube <input type="checkbox"/>	
	Merkez <input type="checkbox"/>	

Ortaklık ve Sermaye Yapısı																	
Başvuru Kapsamındaki İşlem																	
Anlaşmanın Türü	<table><tr><td>Yeni Başvuru</td><td><input type="checkbox"/></td><td>Tek Taraflı</td><td><input type="checkbox"/></td></tr><tr><td></td><td></td><td>İki Taraflı</td><td><input type="checkbox"/></td></tr><tr><td></td><td></td><td>Çok Taraflı</td><td><input type="checkbox"/></td></tr><tr><td>Yenileme</td><td><input type="checkbox"/></td><td></td><td></td></tr></table>	Yeni Başvuru	<input type="checkbox"/>	Tek Taraflı	<input type="checkbox"/>			İki Taraflı	<input type="checkbox"/>			Çok Taraflı	<input type="checkbox"/>	Yenileme	<input type="checkbox"/>		
Yeni Başvuru	<input type="checkbox"/>	Tek Taraflı	<input type="checkbox"/>														
		İki Taraflı	<input type="checkbox"/>														
		Çok Taraflı	<input type="checkbox"/>														
Yenileme	<input type="checkbox"/>																
Talep Edilen Anlaşma Süresi																	
Mükellefin Ekonomik ve Hukuki Geçmişi Hakkında Özet Bilgiler																	

*Birden fazla olması halinde gerektiği kadar satır açılabilir.

Tarih
İmza/Kase

Ek : 2 (3 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 3. maddesiyle ek numarası değiştirilmiştir.)

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

(2 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin 6. maddesiyle değiştirilen şekli)

Ek : 3 (3 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin 3. maddesiyle ek numarası değiştirilmiştir.)

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

KURUMA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER				
Vergi Kimlik No				
Kurum Sicil No				
Kurum Unvanı				
Faaliyet Kodu				
İrtibat Telefonu ve Faks No				
Vergilendirme Dönemi				
I-TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER				
	Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	Vergi Kimlik No/T.C. Kimlik No	Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				
II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER				
		Alım (TL)		Satım (TL)
	Varlıklar			
1.	Hammadde-Yarı Mamul			
2.	Mamul-Ticari Mallar			
3.	Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)			
4.	Kiralamalar			
5.	Diğer (Belirtiniz)			
	Hizmetler			
6.	İnşaat-Onarım-Teknik			
7.	Araştırma ve Geliştirme			
8.	Komisyon			
9.	Diğer (Belirtiniz)			
	Mali İşlemler			
10.	Ödünç Para/Kredi- Faiz			
11.	Gayri Nakdi Krediler			
12.	Mevduat/Repo-Faiz			
13.	Vadeli İşlemler (Türev ürünler)			
14.	Menkul Kıymetler			
15.	Sigorta			
16.	Diğer (Belirtiniz)			
	Diğer İşlemler			
17.	İkramiye ve Benzeri Ödemeler			
18.	Grup İçi Hizmetler			
19.	Diğer (Belirtiniz)			
	Yapılan İşlemlerin Toplamı			

III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER

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

IV-KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

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

V-ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER

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

AÇIKLAMALAR:

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

(4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 9. maddesiyle eklenen paragraf)

Bu formun "transfer fiyatlandırması" bölümünde, ilgili hesap döneminde her bir ilişkili kişi bazında yıllık toplam net tutarı 30.000 TL ve üzerinde olan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerine ve ilişkili kişi bilgilerine yer verilmesi gerekmektedir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ek : 4 (3 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 3. maddesiyle ek numarası değiştirilmiştir.)

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 : 5 (4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 10. maddesiyle eklenmiştir.)

Ülke Bazlı Raporlamaya İlişkin Bildirim Formu

Giriş

Hesap dönemi:

Çok uluslu işletmeler grubunun adı:

Çok uluslu işletmeler grubunun raporlanan hesap döneminden bir önceki hesap döneminde konsolide grup geliri:

Bölüm 1: Nihai Ana İşletme/Vekil İşletme Bilgileri

	Nihai Ana İşletme	Vekil İşletme
Nihai ana işletmenin/vekil işletmenin adı/unvanı		
Nihai ana işletmenin/vekil işletmenin vergisel açıdan mukim olduğu ülke		
Nihai ana işletmenin/vekil işletmenin adresi		
Nihai ana işletmenin/vekil işletmenin vergi kimlik numarası		
Nihai ana işletmenin/vekil işletmenin mukim olduğu ülkede, ülke bazlı raporlamaya ilişkin zorunluluk var mı?	<input type="radio"/> Evet <input type="radio"/> Hayır	
Nihai ana işletmenin/vekil işletmenin mukim olduğu ülke ile İdare arasında ülke bazlı rapor bilgilerinin paylaşımına ilişkin yürürlükte bir yetkili makam anlaşması var mı?	<input type="radio"/> Evet <input type="radio"/> Hayır	

Bölüm 2: İdareye Ülke Bazlı Raporu Sunacak İşletme Bilgileri (Raporlayan İşletme)

Raporlayan işletmenin adı/unvanı	
Raporlayan işletmenin adresi	
Raporlayan işletmenin vergi kimlik numarası	

Bölüm 3: Türkiye'de Bulunan İşletmelerin Listesi

Sıra No	Vergi Kimlik Numarası	İşletme Adı/Unvanı
1*		

Bölüm 4: İletişim Bilgileri

	İşletme Bilgileri	SMMM/YMM Bilgileri
Bildirimde bulunan/adına bildirimde bulunulan işletmenin adı/unvanı**		
İşletmenin vergi kimlik numarası/TCKN		
İletişim kurulacak kişinin adı/unvanı		
E-posta adresi		
Telefon numarası		

*Satırların yeterli olmadığı durumlarda altına satır eklemesi yapılabilir.

**Çok uluslu işletmeler grubunun nihai ana işletmesi Türkiye'de mukim ise, nihai ana işletmenin adı/unvanı, vergi kimlik numarası ile iletişim kurulacak kişinin adı/unvanı, e-posta adresi ve telefon numarası girilir.

Çok uluslu işletmeler grubunun nihai ana işletmesi Türkiye'de mukim değil ise, Bölüm 3'te yer alan listedeki işletmelerden birinin adı/unvanı, vergi kimlik numarası ile iletişim kurulacak kişinin adı/unvanı, e-posta adresi ve telefon numarası girilir.

Ek : 6 (4 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 10. maddesiyle eklenmiştir.)

Ülke Bazlı Rapor
[Country-by-Country Report]

Tablo 1* - Gelirin, Vergilerin ve İşletme Faaliyetlerinin Ülke Bazında Dağılımı

Çok Uluslu İşletmeler Grubunun Adı [Name of the MNE group]: Raporlayan İşletmenin Adı [Name of the Reporting Entity]: İlgili Hesap Dönemi [Fiscal year concerned]: Kullanılan Para Birimi [Currency used]:										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Ülke [Tax Jurisdiction]	Gelirler - İlişkisiz Kişi [Revenues – Unrelated Party]	Gelirler - İlişkili Kişi [Revenues – Related Party]	Gelirler - Toplam [Revenues - Total]	Vergi Öncesi Kâr (Zarar) [Profit (Loss) Before Income Tax]	Ödenen Vergi (Nakit Olarak) [Income Tax Paid (on cash basis)]	Tahakkuk Eden Vergi - İlgili Hesap Döneminde [Income Tax Accrued- Current Year]	Sermaye [Stated Capital]	Geçmiş Yıl Kârı [Accumulated Earnings]	Çalışan Sayısı [Number of Employees]	Nakit ve Nakit Benzeri Dışındaki Maddi Varlıklar [Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents]

*Satırların yeterli olmadığı durumlarda altına satır eklemesi yapılabilir.

Ülke Bazlı Rapor
[Country-by-Country Report]

Tablo 2* - Ülke Bazında Çok Uluslu İşletmeler Grubuna Dahil Tüm İşletmelerin Listesi

Çok Uluslu İşletmeler Grubunun Adı [Name of the MNE group]: Raporlayan İşletmenin Adı [Name of the Reporting Entity]: İlgili Hesap Dönemi [Fiscal year concerned]:														
1	2	3	4	5										
Ülke [Tax Jurisdiction]	İşletme Adı/Unvanı [Name of Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction]	İşletmenin Vergi Kimlik Numarası [Tax Identification Number of Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction]	İşletmenin Kurulduğu Ülke Vergisel Açıdan Mukim Olduğu Ülkeden Farklı ise Bu Ülkenin Adı [Tax Jurisdiction of organization or incorporation if different from tax jurisdiction of Residence]	İlgili ülkede mukim her bir işletmenin ana faaliyet konusu, uygun kutucuklardan bir veya daha fazlası seçilerek işaretlenmelidir										
				Araştırma ve Geliştirme [Research and Development]	Gayrimaddi Hakları Yönetme veya Sahip Olma [Holding or Managing Intellectual Property]	Satın Alma veya Tedarik [Purchasing or Procurement]	İmalat veya Üretim [Manufacturing or Production]	Satış, Pazarlama veya Dağıtım [Sales, Marketing or Distribution]	İdari, Yönetim veya Destek Hizmetleri [Administrative, Management or Support Services]	İlişkisz Kişilere Hizmet Sağlama [Provision of Services to Unrelated Parties]	Grup İçi Finansman [Internal Group Finance]	Mevzuatla Düzenlenmiş Finansal Hizmetleri Sağlama [Regulated Financial Services]	Sigorta [Insurance]	Hisse Senetleri veya Diğer Ortaklık Enstrümanlarına Sahiplik [Holding Shares or Other Equity instruments]
	1.													
	2.													
	1.													
	2.													

* Satırların yeterli olmadığı durumlarda altına satır eklemesi yapılabilir.

**Diğer kutucuğunun işaretlenmesi durumunda ana faaliyet konusuna ilişkin açıklamalara Tablo 3'de yer verilmelidir.

Ülke Bazlı Rapor
[Country-by-Country Report]

Tablo 3 - İlave Açıklamalar

<p>Çok Uluslu İşletmeler Grubunun Adı [Name of the MNE group]: Raporlayan İşletmenin Adı [Name of the Reporting Entity]: İlgili Hesap Dönemi [Fiscal year concerned]:</p>
<p><i>Gerekli olduğunu düşündüğünüz veya Ülke Bazlı Raporda sağlanan zorunlu bilgilerin anlaşılmasını kolaylaştıracak olan kısa bilgileri veya açıklamaları ekleyiniz.</i></p>