

TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN TARTIŞMALI KONULAR

16 NİSAN 2021, ANKARA



**CUMHUR İNAN BİLEN
YMM-BAĞIMSIZ DENETÇİ-MBA
ESKİ HESAP UZMANI**



Sunum Planı

- **1. KISIM: TRANSFER FİYATLANDIRMASI TANIMI VE MEVZUATTAKİ YERİ**
- **2. KISIM: TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDAKİ GÜNCEL DEĞİŞİKLİKLER**
- **3. KISIM: TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN GÜNCEL POLİTİKA HEDEFLERİ**
- **4. KISIM: TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA TARTIŞMALI KONULAR**

1. KISIM: TRANSFER FİYATLANDIRMASI TANIMI VE MEVZUATTAKİ YERİ

Transfer Fiyatlandırması Tanımı

- Transfer fiyatlandırması; aynı ticari organizasyon içinde yer alan bir işletmenin farklı şirketleri, bölümleri, şubeleri, bağlı ortaklıkları arasında mal ve hizmet satışında veya benzeri diğer ticari işlemlerde uyguladıkları fiyatlandırma şekli olarak tanımlanabilecektir.
- Kurum bünyesinde elde edilen kazancın tespitinde safi kazanç ilkesinin geçerli olması nedeniyle, söz konusu kurum bünyesinde gider oluşturan işlem, işlemin karşı tarafı için de gelir niteliğinde olacaktır. Bu durumda, safi kazanç üzerinden alınan verginin türü ve miktarı, muhatabı için geçerli ilkeler kapsamında belirlenmiş olacaktır. Başka bir deyişle, kurumların ilişkili kişilerle yapmış olduğu işlemler kapsamında tespit ettikleri bedel, kazanç transferine neden olabilmektedir.
- Bu nedenle, bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat, transfer fiyatlandırması olarak adlandırılabilir.

Transfer Fiyatlandırmasının İşlevi

- Transfer fiyatlandırmasıyla, vergi sonrası küresel kârı artırmak, dış ticaret üzerinden alınan vergileri azaltmak, ihracatta fazla KDV iadesi almak, vergi tevkifat matrahını gizlemek veya azaltmak, genel merkez giderlerini vergi yükünü azaltacak şekilde dağıtmak, dış ticaret ve kâr transferi sınırlandırmalarını aşarak dolaylı yoldan vergi yükünü azaltmak gibi vergisel sonuçlara ulaşılması amaçlanmaktadır.
- Başka bir ifadeyle; ticari kuruluşların farklı şube ya da bölümleriyle ya da ortaklıklar yoluyla bağlı olduğu kuruluşlar ile kurmuş oldukları ilişkilerde yapılan fiyatlandırma stratejisi veya politikası olarak tanımlanabilecek transfer fiyatlandırması ile vergi minimizasyonu, vergi yükünün azaltılması amacıyla gerçekleştirilen matrah aktarımları ya da kâr transferleri gibi işlemlerin amaçlandığı söylenebilecektir.

Transfer Fiyatlandırmasının İşlevleri



- **Kazanç Transferi;** ticari işletmenin kendi bölümleri veya kolları bünyesinde oluşan kazanç tutarlarının ayarlanabilmesi olarak ifade edilebilecektir.
- **Zarar Transferi;** işletmeler topluluğuna bağlı işletmenin yüksek maliyetlere katlanması ve transfer fiyatlandırması kapsamında diğer işletmeye daha düşük maliyetle tedarik etmesi olarak ifade edilebilecektir.
- **Bağlı Şirketlerin Performans Kriterlerinin Belirlenmesi;** konsolide kârın bağlı şirketlere dağıtılması ve söz konusu kârın performans değerlendirilmesi olarak ifade edilebilecektir.
- **Vergi Planlaması;** konsolide kazanç üzerindeki vergi yükünün azaltılması veya vergi yükünün ertelenmesi olarak ifade edilebilecektir.

Transfer Fiyatlandırmasının Mevzuattaki Yeri

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/(1). maddesinde transfer fiyatlandırması; *“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.”* şeklinde düzenlenmiştir.

Transfer Fiyatlandırmasının Mevzuattaki Yeri

- **İlişkili kişi** kavramı, mezkur Kanun'un 13/(2). maddesinde; "...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 altsoyu 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 dağıtımı 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.**" şeklinde tanımlanmıştır.

Transfer Fiyatlandırmasının Mevzuattaki Yeri



Transfer Fiyatlandırmasının Mevzuattaki Yeri

- **Emsallere uygunluk ilkesi (arm's length principle)**, mezkur Kanun'un 13/(3). maddesinde; *“...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.”* şeklinde tanımlanmıştır.

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 işlemi 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.
- 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.

b) İşlev Analizi: (devam)

- 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**, ve yatırımlarla, kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı **zarar riski** örnek olarak verilebilir.

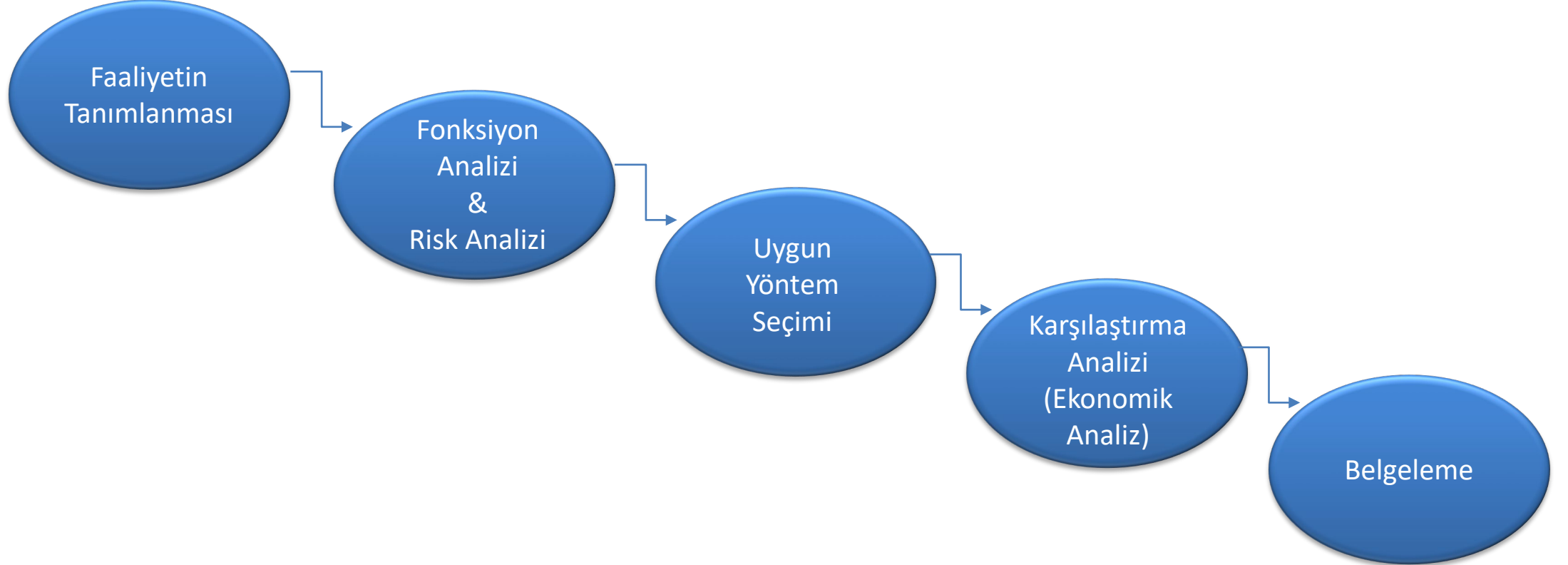
c) Ekonomik Koşullar:

- 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 arttırılması 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 arttırmaya çalışan şirket ile pazar payını korumaya çalışan şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir.** Dolayısıyla karşılaştırmada bu hususun da dikkate alınması gerekecektir.

Emsal Bedel Tespitinde Süreç Analizi



Faaliyetin Tanımlanması

- Ortaklık ilişkilerinin tanımlanması,
- İş tanımı (ürünler, tedarikçiler, müşteriler),
- Sektörün tanımlanması (rekabet durumu),
- İlişkili şirketlerle yapılan işlemler (mal, hizmet alım satımı, gayrimaddi haklar, borçlanmalar).

Fonksiyon ve Risk Analizi



Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

- Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler.
- **Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir.** Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler işleme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır.
- Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. **İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.**



Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

| Çokuluslu Şirketlerde En Çok Kullanılan Yöntemler | |
|---|--|
| İşlem | En Çok Kullanılan TF Yöntemi |
| Grup içi mal satışları | Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi |
| Grup içi hizmet satışları | Maliyet Artı Yöntemi |
| Lisans ödemeleri | Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (İç Emsal) |
| Grup içi finansman hizmetleri | Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (İç Emsal) |
| Masraf paylaşımları | Maliyet Artı Yöntemi/Dağıtım Anahtarı |

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

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.

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

- 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.

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi Kullanım Alanları

- Ticari ürünler,
- Lisans ödemeleri,
- Finansman,
- Komisyon ödemeleri.

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

| Güçlü Yönleri | Zayıf Yönleri |
|--|--|
| Tercih üstünlüğüne sahip olma | Emsal bulma zorluğu |
| En güvenilir ve en doğrudan kullanılabilir yöntem | Ürün odaklı çalışması |
| İşlev ve risk farklılıklarından fazla etkilenmeme | Çeşitli nedenlerle fiyatın kolayca değişmesi |
| Satılan ürün aynı ise kolayca uygulanabilme | Ürünler arasında farklılıkların düzeltilme zorunluluğu |
| | Düzeltilmesi gereken unsurların zor ölçülmesi |
| | Düzeltilme yapılmadan kullanılamaması |

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

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 işlevler 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.

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Maliyet Artı Yöntemi

- 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 işlevlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltmelerin 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.**

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Maliyet Artı Yöntemi Kullanım Alanları

- Hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallar,
- Sözleşmeye dayalı üretim,
- Fason üretim,
- Yarı mamul satışları,
- Uzun süreli ticari alım-satım anlaşmaları,
- Hizmet ifaları.

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Maliyet Artı Yöntemi

| Güçlü Yönleri | Zayıf Yönleri |
|--|---|
| Ürün farklılıklarına karşı daha az hassastır. | Brüt karın işlev ve risk farklılıklarından etkilenmez. |
| Ürün farklılıkları için daha az düzeltme gerektirir. | Ciddi miktarda veriye ihtiyaç duyar. |
| İşlev ve risk farklılıklarına rağmen uygulanabilir. | Emsal şirketlerin maliyet bazlarının tespiti zordur. |
| İşlev ve risklerin göreceli önemine göre brüt karı tespit etmek mümkündür. | Maliyet bazının farklı şekillerde hesaplanması mümkündür. |
| | Muhasebe işlemlerinde kullanılan yaklaşımın tahmini güçtür. |
| | Bazı maliyetlerin nasıl dağıtılacağı belirsizdir. |
| Hesaplaması ve anlaşılması kolaydır. | İlgili şirketi sürekli karlı olmak zorundaymış gibi gösterir. |

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

- 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 ulaşılabacaktır.
- 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.

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

- 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 paketlenme, etiketlenme 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.**

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi Kullanım Alanları

- Ürün üzerinde satıcı tarafından ek işlem yapılmadan satış yapılan ticari faaliyetler,
- Distribütörlük faaliyetleri,
- Satıcının çok fazla risk ve fonksiyon üstlenmediği durumlar.

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

| Güçlü Yönleri | Zayıf Yönleri |
|---|--|
| Pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinde güvenilir sonuçlar verir. | İşlev ve risk farklılıklarına karşı daha hassastır. |
| Ürün farklılıklarına karşı daha az hassastır. | İşlev ve risk profillerinin benzer ya da aynı olduğunun belirlenmesi zordur. |
| Ürün açısından yetersiz bir karşılaştırılabilirliğin olduğu durumlarda da uygulanabilir. | Muhasebe uygulamalarında karşılaşılan farklılıklara karşı hassastır. |
| | Ölçek ekonomisinden kaynaklanan etkilerin giderilmesi zordur. |

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Kar 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 yüklendikleri 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.**

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Kar Bölüşüm Yöntemi

- Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri kârı göz önünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde 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 yüklendikleri 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.**

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Kar Bölüşüm Yöntemi

| Güçlü Yönleri | Zayıf Yönleri |
|--|---|
| Karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı durumlarda kullanılabilir. | Yabancı ilişkili kişinin verilerine ulaşmak zordur. |
| İlişkili kişilere özgü koşulları dikkate alarak esnek çözümler önerir. | Grubun toplam karını ve tarafların katlandıkları maliyetleri hesaplamak zor olabilir. |
| Emsali olmayan gayrimaddi varlıkların geçerli olduğu işlemlerde kullanılabilir. | Tarafların işlemle ilgili faaliyet giderlerini belirlemek ve bu maliyetleri ilgili işlem ile diğer işlemler arasında dağıtmak güç olabilir. |
| İşleme taraf olanların tamamının mali verilerini inceler. | |

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

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.**

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

- 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.**

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

| Güçlü Yönleri | Zayıf Yönleri |
|---|--|
| İşlemsel farklılıklardan daha az etkilenmesi | Karlılığa etkisi olmayan bazı faktörlerden etkilenmesi |
| İşlevsel farklılıklara daha toleranslı olması | Tarafların tamamının karını dikkate almaması |
| Brüt karı ortaya çıkaran harcamaların sınıflandırmasındaki yaşanan sorunun mevcut olmaması | İşlem tarihinde gerekli verilerin mevcut olmaması |
| Sadece test edilen tarafın mali verilerine ihtiyaç duyması | Uygulamasının dış emsallere bağımlı olması |
| Veri tabanları kullanılarak uygulanabilmesi | Karşıt düzeltme yapılmasında bazı güçlüklerin ortaya çıkması |

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Mükellef Tarafından Belirlenen Yöntem

- Transfer fiyatlandırması mevzuatımız diğer yöntemleri kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile sınırlandırmamıştır. Başka adlar altında da transfer fiyatlandırması yöntemleri kullanılabilir. Ancak, mükellefçe belirlenecek yöntemin mutlak suretle emsallere uygunluk ilkesine uygun olması gerekmektedir. Aksi takdirde mükellefçe belirlenecek yöntemin kullanılması sonucunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olacaktır.

Uygun Yöntem Seçimi ve Emsallere Uygunluk Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Kârlılık Düzeyi Göstergesinin Seçimi

| Yöntem | Kârlılık Düzeyi Göstergesi | Formül | Kullanım Yeri |
|--------|--|--|------------------------------------|
| YSFY | Brüt Kar | Brüt Kar/Satışlar | Dağıtıcı |
| MAY | Brüt Kar | Brüt Kar/SMM | İmalatçı/Hizmet sağlayıcı |
| İDNKMY | Toplam Maliyet Artı (Toplam maliyetlerin getirisi) | Faaliyet Karı/Toplam Maliyetler (TM=SMM+Faliyet Giderleri) | İmalatçı/Hizmet sağlayıcı |
| İDNKMY | Faaliyet Karı | Faaliyet Karı/Net Satışlar | Dağıtıcı |
| İDNKMY | Varlıkların Getirisi (ROA) | Faaliyet Karı/Dönen Varlıklar | İmalatçı/Hizmet sağlayıcı/Dağıtıcı |
| İDNKMY | Sermaye Karlılığı (ROCE) | Faaliyet Karı/Toplam Varlıklar-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (Borçlar) | İmalatçı/Hizmet sağlayıcı/Dağıtıcı |

Karşılaştırma Analizi

- Karşılaştırma analizi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından henüz «akredite olmuş» bir veri tabanı programı/uygulaması belirlenmemiştir.
- Halka açık şirketlerin kamuya açık finansal verilerinden yararlanılabilmektedir.
- “Yurtdışı veri tabanlarından yararlanılabilir mi?” sorusu henüz cevapsızdır.
- Bağımsız firmalar emsal olarak seçilebilmektedir.
- Seçilecek firmalar benzer büyüklüklerde ve benzer fonksiyonlara sahip olmalıdır.
- Seçilecek firmalar benzer ürünlere sahip olmalıdır.
- Aktif olmayan (gayrifaal) firmalar seçilmemelidir.

Belgeleme

- Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesi uyarınca ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur.

Belgelemenin Amacı;

- İspat Yükü,
- Planlama,
- Yasal Zorunluluk.

Belgelendirme Araçları;

- Transfer Fiyatlandırması Hakkında Form (Kurumlar Vergisi Beyannamesi Eki; Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum, Örtülü Sermayeye İlişkin Form),
- Transfer Fiyatlandırması Raporu.

| Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlama Yükümlülüğü | | | | |
|--|---|--|---|-------------------------|
| Mükellef | İlişkili Kişilerle Yapılan Yurtdışı İşlem | İlişkili Kişilerle Yapılan Yurtiçi İşlem | İlişkili Kişilerle Yapılan Yurt Dışı/Serbest Bölge Şubesi ile İşlem | Serbest Bölge ile İşlem |
| Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Mükellefleri | X | X | X | X |
| Diğer Kurumlar Vergisi Mükellefleri | X | | X | X |
| Serbest Bölgedeki Kurumlar Vergisi Mükellefleri | | X | | |

- **Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca Yıllık TF Raporu hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.**

- **KAPSAMA GİRMEYEN İŞLEMLER**

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.

Hazine Zararı

- **Hazine zararı, emsallere uygunluk ilkesine aykırı tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir. Her ne kadar her türlü vergi ifadesinin gelir üzerinden alınan vergilerle sınırlandırılması gerektiğini düşünsek de Tebliğ düzeyinde konu açıklığa kavuşturulmuştur.**
- Hazine zararı, aşağıdaki işlemlerde aranmaktadır. Buna göre;
 - Tam mükellef kurumların tam mükellef kurumlarla ve Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumlarla yurt içindeki işlemleri,
 - Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumların tam mükellef kurumlar ve Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumlarla yurt içindeki işlemleri.
- **Hazine zararı, ilişkili kurumlarla yapılan yurtdışı işlemlerde ve gerçek kişilerle yapılan işlemlerde aranmaz. Hazine zararının bulunmaması, emsallere aykırı tespit edilen fiyat veya bedel üzerinden işlem yapılması kurumlar vergisi açısından örtülü kazanç dağıtımı sonucunu doğurmaz. Ancak KDV, ÖTV mevzuatı açısından işlem eleştiri konusu yapılabilir.**
- **Hazine zararının hesaplanmasında kullanılan vergiler kurumlar vergisi/geçici kurumlar vergisi ile KDV-ÖTV-BSMV-ÖİV gibi işlem vergileridir. Damga vergisi hesaplamaya dahil değildir.**
- Hesaplama aylık dönemler itibariyle toplam vergiler itibariyle yapılır. **Hesap dönemi içerisinde bir kez vergi ziyaının doğması hazine zararı şartının sağlanması için yeterli sayılır. İlişkili şirketlerin her ikisinin de kar beyan etmesi hazine zararı olmadığı anlamına gelmez. Hesaplamanın her hâlükârda yapılması gerekir.**

Hazine Zararı

| | | |
|--|---|---|
| Tam Mükellef ile | → | Tam Mükellef |
| Tam Mükellef ile | → | Yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi |
| Yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi | → | Yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi |
| ARASINDAKİ YURT İÇİ İŞLEM | | |
| Kurum ve kişiler arasındaki tahakkuk ettirilmesi gereken HER TÜRLÜ VERGİ toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi | | |

Her Türlü Vergi Kavramının Kapsamı

- Her türlü vergi kavramı sadece gelir üzerinden alınan vergiler olarak mı dikkate alınmalıdır ya da lafzi yorum gereğince madde metninde geçen "her türlü vergi" ibaresinden, "dolaylı dolaysız ayrımı yapmadan her vergi türü" mü anlaşılmalıdır?
- Her iki görüşün de farklı dayanakları olmakla birlikte madde gerekçesinde "her türlü vergi" ibaresinin kullanılması lafzi yorumu benimseyen görüşü baskın hale getirmektedir.
- Ancak, "her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi" ibaresinin her vergi türü yönüyle anlaşılması, örneğin damga vergisi yönüyle "sözleşmede belirlenen damga vergisinin eksik ödenmiş olması nedeniyle hazine zararı doğması" gibi damga vergisinin teorisine ve mantığına aykırı sonuçları da ortaya çıkarmaktadır. Çünkü damga vergisi, kağıda (sözleşmeye) sağlanan hukuki güvenceye ilişkin bir işlem vergisidir.
- Damga vergisi hazine zararı uygulamasındaki en önemli istisnalardan biri olmalıdır!!! Nitekim benzer bir şekilde bir hakkın korunmasına yönelik olarak getirilmiş olan bir diğer işlem vergisi de tapu harcıdır. Kanun lafzında "her türlü vergi" ibaresine yer verilerek harçlar konunun dışında bırakılmıştır. Damga vergisinin de bu anlamda harçlarla benzerlik gösterdiği için hazine zararının test edilmesinde dikkate alınmaması ve hiç bir düzeltmenin de söz konusu edilmemesi gerektiği kanaatindeyiz.

Düzeltilme İşlemleri

- Mükellefler yıl içerisinde yaptıkları işlemlerde uygulanan fiyatın emsallere aykırı olduğunu tespit ederlerse yıl içerisinde kendileri düzeltme yapabilirler. Vergi incelemesi neticesinde örtülü kazanç dağıtımını eleştirisi yapılırsa inceleme neticesinde tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla ilişkili şirketin beyanı düzeltilir.
- Düzeltme işlemi VUK md. 118/3 kapsamında yapılır. Düzeltme işlemi sadece kurumlar vergisini kapsamaktadır. Diğer vergiler açısından düzeltme yapılmaz.
- Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü yoldan dağıtılan kazanç kar payı sayılması nedeniyle örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması koşulu ile örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde buna göre gerekli düzeltmede yapılacaktır. Ancak bu düzeltmede dikkate alınacak tutar, tarh edilen ve kesinleşip ödenen tutarını asla geçmeyecektir.
- Bahsi geçen kesinleşme, 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 gelmesi olarak anlaşılacaktır. Tarh zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunulmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin ödenmesi şartıyla karşı taraf da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme yapılacaktır.

Düzeltilme İşlemleri

- Söz konusu düzeltme işlemi, örtülü kazanç dağıtılanın durumuna göre farklılık arz eder. Buna göre, örtülü kazanç dağıtılanın;
 - a) Tam mükellefiyete tabi bir kurum olması,
 - b) Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellefiyete tabi bir kurum olması,
 - c) Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellefiyete tabi bir kurum olması,
 - d) Tam mükellefiyete tabi bir gerçek kişi olması,
 - e) Dar mükellefiyete tabi bir gerçek kişi olması,
 - f) Vergiden muaf herhangi bir gerçek kişi olması,
 - g) Vergiden muaf her hangi bir kurum olması,durumuna göre düzeltme farklılık gösterir.
- (a) ve (b) durumunda vergi kesintisi yapılmaz. Kar payı iştirak kazancı sayılarak kurumlar vergisi istisnasından faydalanır. Buna göre düzeltme yapılır.
- (c) durumunda vergi kesilecek varsa ÇVÖA hükümleri de dikkate alınarak düzeltme yapılacaktır.
- (d) durumunda vergi kesilecek, kar payı olarak dikkate alınıp gerekli düzeltme yapılacaktır.
- (e), (f) ve (g) durumunda vergi kesilecek ancak, kar payı alanlarla ilgili herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

BEPS Eylem Planı Hakkında Özet Bilgilendirme

- Dünya'nın küreselleşmesi, küresel işlem hacminin her geçen gün artması ile ekonomideki büyük oyuncuların çoğunlukla Çok Uluslu İşletmeler (ÇÜİ) olması ve ticari işlemlerin karmaşık işlemler bütünü haline gelmesi, hem ÇÜİ hem de vergi idareleri nezdinde transfer fiyatlandırmasını her zamankinden önemli bir konuma getirmiştir. Bu kapsamda, G20 ülkelerinin ortak talebi üzerine 2013 yılında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından başlatılan Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Önleme Projesi olan (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS'in) 15 eylem planından dört tanesinin direkt transfer fiyatlandırması ile ilgili olması bu önemin bir kanıtı niteliğindedir.
- BEPS, ülkelerin vergi mevzuatındaki uyumsuzluk sebebiyle vergi planlama stratejileri ile kârın düşük vergili veya vergisiz lokasyonlara taşınmasına engel olmayı amaçlamaktadır.
- G20 ülkelerinin ortak talebi üzerine 2013 yılında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından başlatılan Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Önleme Projesi olan BEPS ile ilgili olarak Uluslararası Para Fonu, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler gibi paydaşların da çabaları ile 05.10.2015 tarihinde her eylem planı için nihai rapor tamamlanmış ve OECD tarafından yayınlanmıştır. Toplamda 15 eylem planından oluşan BEPS Projesinde, 8, 9, 10 ve 13 numaralı eylem planları doğrudan transfer fiyatlandırması ile ilgilidir. 13. Eylem Planı dahilinde OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi güncellenmiş ve üç aşamalı yaklaşım vergi idareleri ve mükelleflere sunulmuştur.

BEPS Eylem Planı Hakkında Özet Bilgilendirme

- BEPS'e ilişkin 15 eylem planı özetle aşağıdaki gibidir. Buna göre;

| Uyumlaştırma | Özün Önceliği | Şeffaflık |
|---|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Hibrid Düzenlemeler (2)• CFC Kuralları (3)• Faiz İndirimleri (4)• Zararlı Vergi Uygulamaları (5) | <ul style="list-style-type: none">• ÇVÖA Tanım Suistimalinin Önlenmesi (6)• Daimi İş Yeri Oluşturmaktan Kaçınma (7)• TF/Gayri Maddi Varlıklar (8)• TF/Risk ve Sermaye (9)• TF/Yüksek Riskli İşlemler (10) | <ul style="list-style-type: none">• Kullanılacak Yöntemler ve Veri Analizi (11)• Bildirim Kuralları (12)• TF Dokümantasyon (13)• Uyuşmazlık Çözümü (14) |
| Dijital Ekonomi (1) | | |
| Çok Taraflı Anlaşmalar (15) | | |

BEPS Eylem Planı Hakkında Özet Bilgilendirme

- Transfer Fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirmenin ana amaçları öncelikli olarak mükellefin grup şirketler ile gerçekleştirdiği ticari işlemlerin emsallerine uygun olarak yapıldığını vergi idaresine göstermesi bu sayede bir anlamda bu prensibi kendisine ilke olarak aldığını kanıtlamasıdır. Belgelendirme aynı zamanda kaynaklarını vergi incelemesinde en etkin ve verimli kullanmak isteyen vergi idarelerinin vergi risk analizi yapmalarını olanak sağlayan bir doküman niteliğindedir. Mükellef tarafından gerek yıllık rapor gerekse de Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde verilen ilişkili işlemlere ait bilgiler, inceleme elemanlarının belirli bir ön değerlendirme yapmasına yardımcı olmaktadır.

2. KISIM: TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDAKİ GÜNCEL DEĞİŞİKLİKLER

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

- BEPS 13 Eylem Planı kapsamında çerçevesi çizilen üç aşamalı yaklaşım; 25.02.2020 tarih ve 31050 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2151 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve *“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”* hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usuller düzenlenmelerini içeren 2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar’da değişiklikler yapılarak, üç aşamalı yaklaşım vergi mevzuatımızdaki yerini bulmuştur.
- 2151 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı’nın ardından, 01.09.2020 tarih ve 31231 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (*“Tebliğ”*) ile üç aşamalı yaklaşıma ilişkin detaylar açıklanmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

- Söz konusu Tebliğ ile yapılan açıklamalar ve değişiklikler özetle;
 - İlişkili kişide %10 sınırı,
 - Ek-3 formunda yapılan değişiklikleri,
 - Genel Rapor (Master File),
 - Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Local File),
 - Ülke Bazlı Rapor (Country-by-Country Reporting),
 - Ülke Bazlı Raporlamaya ilişkin bildirim yükümlülüğü (Notification),

konularını içermektedir.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

İlişkili Kişide %10 Sınırı

- İlişkili kişide %10 sınırı daha önce yapılan bir düzenleme olmasına rağmen, Tebliğ'in 1. maddesinde yer alan "**1-Yasal düzenlemeler**" başlığı altında "*ilişkili 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 altsoyu 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 oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı 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.*" ifadeleri ile açıklanmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Ek-3 Formu

- Tebliğ'in 5. maddesinde yer alan **“7.5- Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form”** başlığı altında Ek-3 formuna ilişkin düzenlemeler; *“Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak Ek-3'te 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.”* şeklindedir.
- İlgili dönemin Kurumlar Vergisi Beyannamesi'ne ek olarak hazırlanması gereken Ek-3 formu (eski Ek-2 formu) transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun ilk aşamasıdır. Bu kapsamda; yapılan söz konusu düzenlemeden önce herhangi bir eşik tutar bulunmazken, **yapılan düzenleme ile birlikte 30.000 TL'nin altında olan mal veya hizmet alım ya da satım işlem bilgilerinin Ek-3 formunda yer almasına gerek bulunmadığına ilişkin açıklamalar getirilmiştir.**

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Ek-3 Formu

- **30.000 TL**'lik sınırın aşılıp aşılmadığı değerlendirilirken her ilişkili kişi bazında ve işlem bazında ayrı ayrı bakmak gereklidir. Basit bir örnek verecek olursak;
- **A firmasının ilişkili B firması ile gerçekleştirdiği alım-satım işlemlerinin detayına aşağıda yer verilmiştir.**

Alım (Mal Alımı)

20.02.2020 **20.000 TL**

01.03.2020 **5.000 TL**

Toplam: 25.000 TL

Satım (Hizmet Satımı)

15.01.2020 **10.000 TL**

01.04.2020 **40.000 TL**

Toplam: 50.000 TL

- Söz konusu örnekte, B firmasından alınan toplam mal alım tutarı 25.000 TL olup; 30 bin TL sınırının altında kalmaktadır. Dolayısıyla, mal alım işlemi formda beyan edilmemelidir. Öte yandan, yine B firması ile gerçekleştirilen hizmet satımı işlemine bakacak olursak, toplam satım bedeli sınır tutarın üzerinde yer alması sebebiyle forma dahil edilmelidir.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Ek-3 Formu

- Bununla beraber yıllık hazırlanacak transfer fiyatlandırması raporlarında söz konusu tutar ayrışması bulunmamakta olup mükellefler kapsama giren tüm ilişkili işlemlerini transfer fiyatlandırması raporlarında belirtmelidirler. **İşlemlerdeki alım ya da satım tutarları KDV, ÖTV, ÖİV, BSMV gibi vergilerden arındırılmış halleriyle net tutar olarak beyan edilmelidir.** Ayrıca, ilişkili kişilerle yapılan tüm işlemler, fiili alım satım tutarları dikkate alınarak beyan edilmelidir.
- **Debit/credit note uygulamaları ilgili ürünlerin (hammadde, yarı mamul, mamul ticari mal) alım veya satım tutarlarından indirim yoluyla netleştirilmesi suretiyle belirtilmelidir. Alım veya satım tutarları da iade iskonto ve diğer indirimlerin düşülmesiyle elde edilen net tutarlar forma dahil edilmelidir. Ciro primleri de benzer şekilde forma netleştirilerek eklenmelidir. Değerleme sonucu oluşan kur farkları dikkate alınmamakla birlikte, faturalanmış kur farkı geliri/ gideri olması durumunda bu tutarlar da ilişkili işlem tutarına dâhil edilmelidir.**
- Aylık, üç aylık ya da yıllık dönemler gibi rutin olarak ve sözleşmeye bağlı olarak yansıtılan hizmet bedellerinin "Diğer" altında "**Grup içi hizmetler**" bölümünde belirtilmesi uygun olacaktır. Masraf yansıtılmalarının "Diğer/Diğer İşlemler" başlığı altında belirtilmesi uygun olacaktır.
- "Mali İşlemler" genel olarak grup içi kredi/ödünç para/gayri nakdi kredi veya mevduat işlemlerinden oluşmaktadır. Yıl sonunda dönem içinde alınan kredinin ödenmiş olması ve mevcut bir kredi bakiyesi olmaması durumunda; anapara tutarına alınan kredi tutarı, faiz kısmına ise ödenen ve tahakkuk eden faiz tutarı yazılmalıdır. Eğer dönem sonunda kredi geri ödenmemişse anapara tutarına kredi dönem sonu bakiyesi, faiz kısmına ise ödenen ve tahakkuk eden faiz tutarı yazılmalıdır.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Ek-3 Formu

- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen finansal kiralama işlemlerinin de "mali işlemler" altında gösterilmesi uygun olacaktır. İlişkili şirketlerden gayri nakdi teminat karşılığı bir komisyon geliri veya komisyon ödemesi bulunması durumunda anapara tutarı olarak garantör olunan kredi tutarı, sağ tarafına ise alınan/ödenen komisyon tutarı yazılmalıdır. Örtülü sermaye kapsamında değerlendirilecek ilişkili şirket cari hesabından borçlanma olması durumunda ise bu tutarların da ödünç para kısmında gösterilmesi gerekmektedir.
- Mevduatlarda ise ortalama mevduat tutarının anapara olarak, faiz gelirinin ise elde edilen faiz tutarı artı tahakkuk eden faiz tutarı şeklinde belirtilmesi uygun olacaktır. İlişkili taraflarla yapılan bir borçlanma durumunda bu borcun örtülü sermaye sayılması önemli olmaksızın formun örtülü sermaye ile ilgili kısmına dahil edilmesi gerekmektedir.

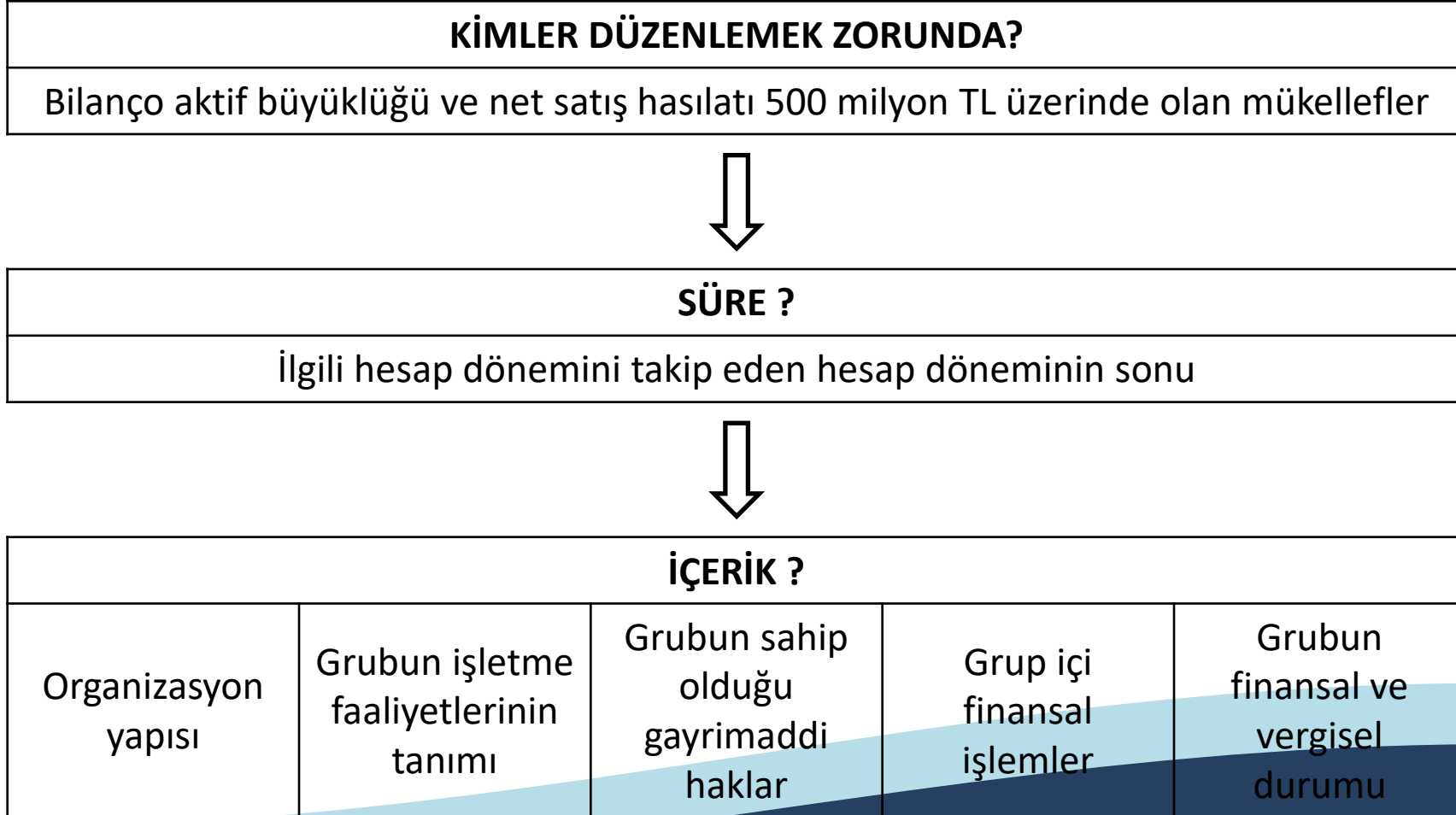
Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Genel Rapor (Master File)

- Tebliğ'in 5. maddesinde yer alan **"7.2- Genel Rapor"** başlığı altında, genel rapora ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu kapsamda, 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;
 - Çok uluslu işletmeler grubuna bağlı bir kurumlar vergisi mükellefi olması,
 - 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.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Genel Rapor (Master File)



Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Local File)

- Tebliğ'in 5. maddesinde yer alan ***“7.3- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”*** başlığı altında, yıllık transfer fiyatlandırması raporuna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu kapsamda, yıllık transfer fiyatlandırması raporunun; Ek-4'te 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.**
 - Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemler,
 - Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemler,
 - Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi işlemler,
 - Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptığı işlemler,kapsama giren mükellefler ve işlemler dahilindedir.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Local File)

- **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** (4 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği).
- 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 (4 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği).
- **Diğer taraftan vergi ziyasına VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde indirimli ceza uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.**

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Local File)

| KİMLER DÜZENLEMELER ZORUNDA? | | |
|--|---|--|
| Büyük Mükellefler; yurtiçi ve yurtdışı ilişkili işlemler | Serbest Bölge Mükellefleri; Yurtiçi ilişkili işlemler | Diğer Mükellefler; yurtdışı ilişkili işlemler (şube ve serbest bölge ile yapılan işlemler) |



| SÜRE ? |
|--|
| Kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinde, istenmesi durumunda, İdareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara <u>15 gün içerisinde</u> ibraz edilmesi zorunludur. |

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Ülke Bazlı Raporlama (Country-By-Country Reporting)

- Tebliğ'in 5. maddesinde yer alan "**7.4- Ülke Bazlı Rapor**" başlığı altında, ülke bazlı rapora ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. 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 sunmaktadır. 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.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Ülke Bazlı Raporlama (Country-By-Country Reporting)

KİMLER DÜZENLEMELER ZORUNDA?

Toplam konsolide grup geliri 750 milyon Avro ve üzerinde olan grubun Türkiye'de mukim nihai ana işletmesi



SÜRE ?

Hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar Ülke Bazlı Rapor hazırlanıp elektronik ortamda İdareye sunulmaktadır. İdare tarafından istenmesi beklenmez.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

lke Bazlı Raporlama (Country-By-Country Reporting)

- 22.02.2021 tarih ve TF-3/2021-1 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sirküleri ile;
- Nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi Türkiye’de bulunmayan çok uluslu işletme gruplarının 2019 hesap dönemi ile Ocak-Şubat-Mart-Nisan ve Mayıs/2020’de biten özel hesap dönemlerine ilişkin ilk ülke bazlı raporlarının BTRANS aracılığıyla gönderilmesine ilişkin süre **30 Haziran 2021** Çarşamba günü sonuna kadar uzatılmıştır.
- Nihai ana işletmesi veya vekil işletmesi Türkiye’de bulunan çok uluslu işletme gruplarının 2019 hesap dönemi ile Ocak/2020 ve Şubat/2020’de biten özel hesap dönemlerine ilişkin ilk ülke bazlı raporlarının BTRANS aracılığıyla gönderilmesine ilişkin süre **31 Mart 2021** Çarşamba günü sonuna kadar uzatılmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Ölke Bazlı Raporlama (Country-By-Country Reporting)

- Ölke bazlı raporlama açısından konsolide finansal tablolar, nihai ana işletme ve bağılı işletmelerin varlıklarının, yükümlölüklerinin, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir ekonomik işletmenininki gibi sunulduğu çok uluslu işletmeler grubunun finansal tablolarını ifade etmektedir. Bu çerçevede, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya ilgili ölkede yürürlükte olan başka bir muhasebe ve finansal raporlama standardı uyarınca hazırlanan konsolide finansal tablolar ölke bazlı raporlama yükümlölüklerinin belirlenmesinde dikkate alınmaktadır.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

Ülke Bazlı Raporlama (Country-By-Country Reporting)

- Ülke bazlı rapor; 3 tablodan oluşur ve tablolar aşağıdaki bilgileri içerir. Buna göre;

| Tablo 1 | Tablo 2 | Tablo 3 |
|--|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Ülke• Gelirler➤ İlişkisiz Kişi➤ İlişkili Kişi➤ Toplam• Vergi Öncesi Kâr (Zarar)• Ödenen Vergi (Nakit Olarak)• Tahakkuk Eden Vergi (İlgili Hesap Döneminde)• Sermaye• Geçmiş Yıl Kâr• Çalışan Sayısı• Nakit ve Benzeri Dışında Maddi Duran Varlıklar | <ul style="list-style-type: none">• Ülke• İşletme Adı• İşletmenin Kurulduğu Yer Vergisel Açıdan Kurulduğu Ülkeden Farklı ise Söz Konusu Ülkenin Adı• Ana Faaliyet Konusu | <ul style="list-style-type: none">• Tablo 1 ve Tablo 2’de Yer Verilen Bilgilerin Anlaşılmasına Yardımcı Olacak İlave Bilgi ve Açıklamaları ve Veri Kaynakları ile ilgili Bilgiler;➤ Tablo 1’in Doldurulmasında Kullanılan Muhasebe Standartları Hakkında Bilgi➤ Tablo 2’de Tanımlanan Ana Faaliyetlerden Farklı Bir Faaliyet Yürüten Grup Şirketi Varsa Buna İlişkin Açıklamalar |

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

CBCR Bildirim Yükümlülüğü (Notification)

- 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'teki 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 bulunabilecektir.**
- 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.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

CBCR Bildirim Yükümlülüğü (Notification)

- 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 yapılabilmektedir.
- Söz konusu bildirimde hata veya eksiklik bulunduğu tespit edilmesi halinde, ülke bazlı raporlamaya ilişkin bildirim formunun verilme süresinin bitimini takip eden ayın sonuna kadar bildirim formu yeniden düzenlenerek gönderilmek suretiyle düzeltme yapılabilmektedir. Ancak, düzeltme bildirimi süresinden sonra verilmiş ise, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca cezai işlem uygulanmaktadır.
- 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 gönderilebilmektedir.

Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Son Düzenlemeler

3 Aşamalı Raporlama Yükümlülüğünün Özeti

| | Yabancı Çok Uluslu İşletme Grubunun Türkiye'deki İştiraki | Türk Çok Uluslu İşletme Grubunun Nihai Ana İşletmesi | Türk Çok Uluslu İşletme Grubunun Türkiye'deki İştiraki |
|--|---|--|--|
| Genel Rapor | ✓ (Grup Genel Raporu'nun Çevirisi) | ✓ | X |
| Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu | ✓ | ✓ | ✓ |
| Ülke Bazlı Rapor | ✓ (Yerel Beyan Gerekmesi Durumunda) | ✓ | X |
| Ülke Bazlı Raporlama Bildirimi | ✓ | ✓ | X |

3. KISIM: TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN GÜNCEL POLİTİKA HEDEFLERİ

Transfer Fiyatlandırması Konusunda Güncel Politika Metinleri

- Hazine ve Maliye Bakanlığınca 12.03.2021 tarihli Ekonomi Reformlar Kitapçığı¹ ve Yeni Ekonomik Reform Takvimi² açıklanmıştır. Söz konusu yatırım, üretim, istihdam ve ihracat temelinde büyümeye yönelik Ekonomi Reformları Eylem Planı takvimi, ilgili Bakanlıkların ve kurumların yol haritası belirlenmiştir.
- Ekonomik reform planında güncel değişiklik olarak iki konu dikkatimizi çekmekte olup, bunların ilki **“Uluslararası yatırımcıların birden fazla ülkeyi ilgilendiren vergisel sorunlarının çözümünde diğer ülkelerle Karşılıklı Anlaşma Yöntemi’nin kullanılması**, ikincisi ise **“Mükellef ve İdare açısından vergisel öngörülebilirliği arttıran transfer fiyatlandırmasına ilişkin Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları yaygınlaştırılması”** olarak planlanmıştır.

1- <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/03/Ekonomik-Reformlar-Kitapcigi.pdf>

2- <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/03/Ekonomi-Reform-Takvimi.pdf>

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

- Ekonomik Eylem Planında açıklanan **Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları**'ni (PFA) daha yakından inceleyecek olursak;
- PFA, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde **uygulanacak fiyat veya bedelin tespit edilmesinde belli bir süre için kullanılacak yöntemin mükellef ile idare tarafından anlaşarak belirlenmesi,**
- Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak **olası bir vergi ihtilafı ile karşılaşmak istemeyen mükellefler için alternatif bir çözüm yolu bulunması,**
- PFA ile belli bir dönem için anlaşmaya varılan transfer fiyatlandırması yönteminin yanı sıra; anlaşma kapsamındaki **ilişkili kişiler ve işlemler, anlaşmanın süresi, transfer fiyatı (kar marjı, faiz oranı, bedel vb.) ve kritik varsayımlar** gibi bir takım koşullar belirlenmesi,
- PFA mükellefe, **belirsizlikleri ortadan kaldırarak** ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri işlemlerde **öngörülebilirliği artırma imkânı sağlamakla** birlikte hem idare hem de mükellef için **karşılıklı işbirliği ve güven çerçevesinde yapıcı bir ortam oluşturulması,**

amaçlarıyla oraya çıkmıştır.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Kapsamına Giren Mükellefler Kimlerdir?

- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına **kurumlar vergisi mükellefleri** girmektedir.
 - Bu çerçevede;
 - Tüm kurumlar vergisi **mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,**
 - Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin **serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,**
 - Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile **ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,**
- ile ilgili olarak **belirlenecek yöntem konusunda** İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Tarafları?

- PFA başvurusunda bulunan mükellef **tek taraflı** PFA talep edebileceği gibi işlemin **tarafı olan ilişkili kişinin/kişilerin mükellefi olduğu ülke/ülkelerle** çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması şartıyla **iki taraflı veya çok taraflı** PFA talep edebilir.
- **Tek taraflı PFA** sadece mükellef ile İdare arasında;
- **İki taraflı PFA** mükellef; İdare ve bir başka ülkenin Vergi İdaresi arasında;
- **Çok taraflı PFA** ise mükellef, İdare ve birden fazla yabancı ülkenin Vergi İdareleri, arasında imzalanmaktadır.
- Mükellefler İdare'ye en fazla **5 yıl için PFA talebinde** bulunabilmekte olup, PFA'lar imzalandıkları tarihten itibaren ya da imza tarihini takip eden hesap döneminden itibaren geçerli olmaktadır.
- İmzalanan PFA'nın **zamanaşımına uğramamış dönemlere de** (mevcut düzenlemeye göre **5 yıl**) uygulanabilmesine yönelik bir imkân sağlanmıştır. Geriye dönük uygulama ancak geçmiş dönemlerle **ilgili İdare lehine oluşan durumlarla ilgili olarak; pişmanlık ve ıslah hükümleri** çerçevesinde yapılabilecektir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Anlaşma Süreci

Ön Görüşme

Yazılı başvurudan önce, İdare ile ön görüşme yapılması mümkün bulunmaktadır.

Yazılı Başvuru

Mükelleflerin isteğine bağlı olarak mükellefin yazılı talebi ile başlamaktadır

Ön Değerlendirme ve Analiz

Başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden, peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını tespit etmek amacıyla bir ön değerlendirme yapar. Gerekli veriler tamamlandıktan sonra, karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltmelerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların seçim ve değerlendirilmesi yapılır.

İmza

İdarenin başvuruyu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında resmi bir peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

Anlaşmanın Takibi ve Yıllık Rapor

Mükellefin sunacağı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık raporu anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde tebliğde belirtilen şekilde hazırlayıp bir yazı ekinde İdareye göndermesi gerekmektedir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Anlaşma Süreci

- **Anlaşmanın Yenilenmesi:** Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi amacıyla mükellef **anlaşma süresinin bitiminden en az altı ay önce** İdareye başvuruda bulunabilmektedir.
- **Anlaşmanın revize edilmesi:**
 - 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,** şartları ile daha önceden yapılan anlaşma revize edilebilmektedir.
- **Anlaşmanın iptali:** İdare mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını PFA'da **belirtilen koşullara uyulmaması,** ibraz edilen **bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi** durumlarında **tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilir** ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi **vergi incelemesine sevk edebilmektedir.**

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları & Vergi İncelemesi

- Mükellef tarafından yapılan PFA 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 PFA'nın 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 PFA 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.**
- **PFA ile vergi inceleme süreçleri birbirinden farklı süreçlerdir. Bu nedenle, PFA 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!!!**

Transfer Fiyatlandırması Konusunda Güncel Düzenlemeler

Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU)

- KAU: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVAÖ) uygulanması sırasında zaman zaman hatalı işlemler, hatalı yorumlar veya ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınmaması durumları ile karşılaşmakta olup, karşılaşılan sorunlarını **ilgili idare nezdinde çözemeyen** mükellefler için ulusal çözüm yollarından ve OECD'nin Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşmasında yer alan, **çifte vergilendirmeyi önlemeye yardımcı olacak** yöntemlerden birisidir.
- Türkiye'nin akdettiği ÇVÖA'ların tamamında Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin hükümlere yer verilmiştir. KAU genellikle anlaşmaların 25'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.
- Karşılıklı Anlaşma Usulünü başlatacak olan mükellefin anlaşmaya taraf olan devletlerden birinde mukim olması gerekmektedir birlikte **uyrukluk nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalan vatandaşların** da KAU'nün başlatılmasını talep etme hakları bulunmaktadır.
- ÇVÖA'da KAU uygulaması için yetkili makam Türkiye açısından Hazine ve Maliye Bakanını veya onun yetkili kıldığı kişiler olarak ifade edilmiştir.

Transfer Fiyatlandırması ve Uluslararası Anlaşma Yolları

Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU)

- Anlaşmalarda mükellefin başvuru talebiyle ilgili **şekilsel bir düzenleme yer almadığından**, mükelleflerin anlaşmaya aykırı vergilendirildiğine ilişkin taleplerinin **bir başvuru dilekçesiyle** yetkili makamlara iletilmesi yeterli olmaktadır.
- Talebin iletiildiği yetkili makamın, konu üzerinde gerekli değerlendirmeleri yaparak bu konuda mükellefin başvurusunun **yerinde olup olmadığı konusunda bir tespit yapması** gerekmektedir.
- Söz konusu mükellef talebinin uygun bulunmasını müteakip, anlaşmaya **taraf devletlerin yetkili makamlarınca** sürdürülecek görüşmeler diplomatik yazışma kanalları dikkate alınmaksızın doğrudan yürütülmektedir. Mükellefler, **bu süreçte taraf olarak yer almamakla birlikte**, devam eden süreç konusunda **kendi yetkili makamlarından bilgi edinme haklarının** bulunduğu tabiidir.
- KAU çerçevesinde yapılan görüşmeler sonunda, anlaşmaya taraf devletlerin yetkili makamlarınca, vergilendirme konusu olayda **anlaşmaya aykırı bir durumun söz konusu olduğu yönünde bir mutabakat sağlanırsa**, bu sonuç ilgili mükellefe başvuruda bulunduğu devletin yetkili makamlarınca iletilmekte ve varılan bu **mutabakatın sonuçları mükellefçe de kabul edilmesi halinde uygulanmaktadır**.

Transfer Fiyatlandırması ve Uluslararası Anlaşma Yolları Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU)

- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiğini düşünen bir mükellefin, sorunun çözümü için izleyebileceği **iki alternatifin** bulunmaktadır. Bu alternatifler, vergi uyuşmazlığını **ulusal çözüm yolları nezdinde çözmek** veya ilgili anlaşma çerçevesinde KAU sürecinin başlatılmasını talep etmektir. Vergi uyuşmazlığının ulusal çözüm yollarından biri **uzlaşma**, diğeri ise **yargıdır**. KAU süreci kısaca aşağıdaki gibidir.

KAU Başvurusu (Çifte vergilendirmeye neden olan işlemin ilk olarak bildirilmesinden itibaren 3 yıl içinde)
Başvurunun alındığı idarece teyidi (Mükellefin başvuru yaptığı tarihten itibaren 3 ay içinde)

Başvurunun reddedilmesi durumunda mükellef ve diğer vergi dairesi bilgilendirilir.
Başvurunun Kabulü (Mükellefin talep edilen tüm bilgi ve belgeleri ibraz ettiği tarihten itibaren 3 ay içinde)

Başvurunun idarece ön incelemesi gerekirse ilave bilgi-belge talebi (Mükellefin başvuru yaptığı tarihten itibaren 3 ay içinde)
Tek taraflı çözüm (Mükellefin talep edilen tüm bilgi ve belgeleri ibraz ettiği tarihten itibaren 3 ay içinde tek taraflı olarak çözümün mümkün ve uygun olduğu diğer vergi dairesine bildirilir.)

Diğer ülke idaresi tarafından teklifin kabulü
Çift taraflı Çözüm önerisi (Başvuru yapılan idare tek taraflı olarak çözümün mümkün olmadığına kanaat getirirse, başvurunun kabul edildiğinin mükellefe bildirildiği tarihten itibaren 3 ay içinde)

Tek taraflı çözüm (Mükellefin talep edilen tüm bilgi ve belgeleri ibraz ettiği tarihten itibaren 3 ay içinde tek taraflı olarak çözümün mümkün ve uygun olduğu diğer vergi idaresine bildirilir.)
Başvuru diğer ülke idaresi tarafından kendisine resmi teklifin geldiği tarihten itibaren 6 ay içinde reddedilebilir.

4. KISIM: TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA TARTIŞMALI KONULAR

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

1-Gizli Emsal

- **Gizli Emsal:** Vergi incelemesine yetkili olanların emsale uygun fiyat ya da bedeli tespit ederken kullandıkları yöntemlerin **mükellef tarafından bilinmemesi, mükellefin bu fiyat veya bedeli öğrenme talebinin de vergi mahremiyeti gerekçesiyle reddolunması**, üstelik gizli emsal olarak adlandırılan bu fiyatlara veya bedellere dayanılarak vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi mükellefin aleyhine olmaktadır.
- İdare tarafından gizli emsallerin kullanılması ve karşılaştırılabilirlik analizlerinin bu emsallere dayalı olarak yapılması mükellef aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir. Ayrıca; işletmelerin **fiyat karşılaştırması yaparken kullandıkları ulaşılabilir özellikteki emsaller de idarenin elinde bulunan emsaller yanında genellikle önemsiz hale gelebilmektedir.**
- Türkiye açısından bir değerlendirme yapıldığında; **halka açık şirket sayısının az olması** yanında halka açık şirketlerin sağladığı **bilgilerin sınırlı olması** yabancı emsallerin kullanılması zorunlu kılmakta ve bu durum ise mükellef ile idare arasında uyuşmazlıklara neden olmaktadır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

1-Gizli Emsal

- Emsallere uygunluğun belirlenmesi amacıyla iç ve dış emsallerin kullanılması bunların birbirine **alternatif kullanılması anlamına da gelmemektedir**. Emsallere uygun fiyatın tespitinde temel amaç **en uygun ve güvenilir emsalin bulunmasıdır**. Bu amaçla iç ve dış emsallerin birlikte kullanılması da mümkün olup bu şekilde tespit edilen emsal belirlenen fiyatın güvenilirliğini artırmaktadır.
- Gizli Emsalin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında kullanılması durumunda gizli emsalin vergi mahremiyeti ile ilişkisi aşağıdaki hususlarda tartışmalar ortaya çıkmaktadır.
 - Vergi Tarhiyatında Gizli Emsal,
 - Gizli Emsalin Ticari Sır Olarak Değerlendirilmesi,
 - Gizli Emsalde Ölçülülük İlkesi,
 - Vergi Mahremiyeti Açısından Mükellef Hakları,

konularında vergi mahremiyetinin ihlali açısından bazı bilgilerin mükelleflerle paylaşılmaksızın tarhiyat işleminin gerçekleştirilmesi ticari sır olarak değerlendirilen bilgilerin paylaşılmaması gerekçesine dayanmaktadır. Ancak bu şekilde yapılan tarhiyatlarda amaç-araç dengesinin kurulması ve buna dayalı olarak tarh işleminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

1-Gizli Emsal

Vergi inceleme raporlarında gizli emsal kullanılabilirdiği ve bulunan matrah farkının gizli bir şekilde belirlenen emsal bedele dayandırılabilirdiği görülmektedir. Fakat; gizli emsal bedele ve eksik incelemeye dayalı inceleme yapılamayacağı Danıştay kararlarında açıkça belirtilmiş olup örnek karar özeti aşağıda yer almaktadır (Danıştay 9. D. K: 2018/6219).

*“Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin 22.09.1994 gün ve 13616/88 sayılı Fransa/Henrich kararında, adil yargılanmanın gereklerinden biri olan **silahlarda eşitlik ilkesi gereğince**, her davanın tarafına diğer taraf karşısında **kendisini esaslı bir biçimde dezavantajlı bir duruma sokmayacak şartlarda görüsünü sunabilmesi için makul imkanların verilmesinin elzem olduğu vurgulanmıştır.***

.....

*Bu itibarla davacı şirket adına, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğuna ilişkin olarak düzenlenen vergi inceleme raporunda tespit edilen **matrah farkının, gizli emsal bedele ve eksik incelemeye dayalı olduğu anlaşıldığından re’sen tarh edilen kurumlar vergisi ile kesilen vergi ziyası cezasında ve kaldırılması istemiyle açılan davanın Vergi Mahkemesince reddinde isabet görülmemiştir.**”* şeklinde karar alınmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

2-Ödenmemiş Sermaye Taahhüdünün Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Yönünden Ele Alınması

- Vergi müfettişlerinin «501 Ödenmemiş Sermaye» hesabına yönelik düzenlemiş olduğu vergi inceleme raporlarında; **taahhüt edilen sermaye borcunun ödenmemesi** durumunda örtülü kazanç müessesinin işletilmesi, **ödenmeyen sermaye tutarına faiz işletmek** suretiyle diğer bir ifadeyle adetlendirme yapmak suretiyle gerçekleştirileceği belirtilmektedir. Faiz oranının hesaplanmasında ise **emsal faiz oranının dikkate alınmasının gerekli olduğu** ve söz konusu oranın Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın kısa vadeli kredilere uygulamış olduğu faiz oranının dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır.
- Söz konusu durumlar birlikte değerlendirildiğinde ortaklar tarafından **ödenmeyen sermayenin taahhüt borç miktarının** mükellef kurum tarafından **ortaklara kullandırılan bir kazanç** olduğu anlaşılmakta olup, mükellef kurum hakkında düzenlenecek Kurumlar Vergisi, Kurum Geçici Vergi, Katma Değer Vergisi ve Gelir Stopaj Vergisi raporlarında gerekli değerlendirme ve söz konusu ödenmeyen sermaye taahhüt borç tutarına ilişkin adetlendirme işleminin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

2-Ödenmemiş Sermaye Taahhüdünün Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Yönünden Ele Alınması

- Bu kapsamda, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde hüküm altına alındığı üzere; transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hususunda kurumların ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alım ya da satımında bulunulması şartının arandığı görülmektedir. Başka bir ifadeyle; **ortakların kuruma olan sermaye borcu, bir mal veya hizmet alım ya da satımı olmadığı gibi her hal ve şartta bu kapsamda ele alınması gereken işlemler arasında da sayılmamıştır.**
- Ayrıca, şirket ortakları tarafından sermayenin geciken ifası nedeniyle tahakkuk ettirilecek temerrüt faizi tutarları ortaklar tarafından getirilen değerler olup, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde düzenlendiği üzere; **ticari kazancın bir unsuru değildir.** Bunun yanı sıra, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 482. maddesi ile düzenlenen ve uğranılan zararı tazmin etme amacı güden düzenlemelerden biri olan **temerrüt faizini sadece faiz olarak nitelendirip transfer fiyatlandırmasına konu etmek tartışılabilir** konulardan birisi olacaktır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

2-Ödenmemiş Sermaye Taahhüdünün Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Yönünden Ele Alınması

Sermaye koyma borcunu zamanında yerine getirmeyen şirket ortağına örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğunun kabul edilemeyeceği: (Ankara BİM 1 VDD K:2017/1289)

“...Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, kurumların, ilişkili kişilerle aktif katılımlı bir işlemde bulunması gerekmektedir. Şirketlerin gerek kuruluş aşamasında, gerekse sermaye artırım sırasında, ortaklarca taahhüt edilmesine karşın sermaye koyma borcunun vadesinde yerine getirilmemesi; ilgili kurum açısından, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde öngörülen bedelsiz ya da düşük bedelle mal veya hizmet satımında bulunulması ya da bu nitelikte bir işlem sayılan faizsiz veya düşük faizle ödünç para verilmesi olarak değerlendirilemeyeceği gibi sermaye artırım borcunun yerine getirilmemesinde, kurum bünyesinden, ortağa aktarılan bir kaynaktan da bahsedilemez.

Olayda, ortağın sermaye koyma borcunu yerine getirmemesinden doğan bir temerrüt hali söz konusu olup, ortağın taahhüt ettiği, fakat vadesinde yerine getiremediği sermaye koyma borcu nedeniyle temerrüt faizi hesaplanmamasının, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yol açtığı ifade edilemez. Bu durumda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına için öngörülen unsurun gerçekleşmediği anlaşıldığından, davacı şirket adına yapılan vergi ziyayı cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklinde karar alınmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

3- Rıza Dışı Para Kullanımlarında Transfer Fiyatlandırması

Ortaklardan alacaklar için faiz tahakkuk ettirilmeyerek bu gelirin kayıt ve beyan dışı bırakıldığı yolunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak re'sen tarh edilen vergi cezasına itiraz edilmiş olup, söz konusu itiraz ilk derece mahkemesince red edilmiş fakat Bölge İdare Mahkemesi'nce şirket tarafından **ilişkili kişilere iradi olarak borç verilmediği**, transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin **koşullar oluşmadığı** gerekçesiyle istinaf başvurusunun kabulüne, istinaf başvurusuna konu Vergi Mahkemesinin kararının kaldırılmasına, davanın kabulüne karar verilmiştir. Temyiz istemi sonrasında Danıştay 9. Dairesinin 2020/512 sayılı kararı ise özetle şöyledir.

"Asliye Ceza Mahkemesinin kararıyla davacı şirketin ortağı olan sanığın şirket sermayesine ait paraları diğer ortakların bilgisi ve rızası dışında zimmete geçirmek suretiyle güveni kötüye kullandığı sabit bulunarak cezalandırıldığı, diğer ortak ve yöneticiler hakkında da görevi kötüye kullanma, şirket hesabından izinsiz ve hukuka aykırı şekilde para çekip şahsı için kullanma, dolandırıcılık, evrakta sahtekarlık suçlarından suç duyurusunda bulunduğu ve İzmir Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından iddianame hazırlandığı, bu nedenle şirket tarafından ilişkili kişilere iradi olarak borç verilmediği, transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin koşullar oluşmadığı... Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir." şeklinde karar verilmiştir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

4- Emsal Faiz Oranı

Transfer fiyatlandırması kapsamında ilişkili kişilere kullandırılan finansmana ilişkin adetlandırma işlemi yapılırken;

- İç emsal olarak, öncelikle, **kurumun açtığı mevduatlara verilen faiz oranı** emsal olarak alınmalıdır.
- Mevduat bulunmaması ya da karşılaştırılabilir olmaması durumunda, kurumun **kullandığı kredilere ait faiz oranları** esas alınmalıdır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hesaplanırken Merkez Bankasının ilgili dönemde **reeskont faiz oranının dikkate alındığı**, ancak **şirket içi ve dışı emsal faiz oranları araştırılmadığından** örtülü kazanç dağıtımının hukuken kabul edilebilir bir emsal incelemesine dayandırılmadığı, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde **emsal faiz olarak TCMB reeskont faizinin kullanılmayacağına dair** Danıştay 3. D. K:2020/407 numaralı kararının özeti aşağıdaki gibidir.

"Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hesaplanırken Merkez Bankasının ilgili dönemde reeskont faiz oranının dikkate alındığı, ancak şirket içi ve dışı emsal faiz oranları araştırılmadığından örtülü kazanç dağıtımının hukuken kabul edilebilir bir emsal incelemesine dayandırılmadığı, anlaşıldığından tarhiyatın bu kısmında hukuka uygunluk görülmediği..." şeklinde karar verilmiştir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

5- Ortaklardan Alacaklar ve Ortaklara Borçlar Hesaplarının Adat Hesaplamasında Mahsuplaşılması

Vergi inceleme raporlarında, Şirketin ortaklarına kullandığı paralar için **faiz geliri hesaplamayarak** transfer fiyatlandırması yoluyla şirket ortaklarına örtülü kazanç dağıttığı ileri sürülmekte vergi cezaları tarh edilmektedir. İlk derece mahkemesince hesaplanan faiz geliri yönünden ortakların şirkete verdiği ve kanunen de örtülü sermaye olarak kabul edilmeyen borç miktarı ve buna bağlı hesaplanacak faiz gideri yönünden **mahsup işlemi yapılmaksızın bulunan dönem matrahı üzerinden re'sen salınan vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi stopajında hukuka uyarlık bulunmadığı** sonucuna varılmıştır.

Fakat, Ortaklardan Alacaklar (131 hesap) hesabına adetlandırma yapılırken (örtülü sermayeye girmeyen) **Ortaklara Borçlar (331 hesap) için de faiz hesaplanarak mahsup edilmesi** gerektiğine yönelik olarak Danıştay 4. D. K:2020/1936 sayılı kararında özetle; *“331-Ortaklara Borçlar Hesabı borç bakiyelerinde dönem başı öz sermaye tutarı olan 297.396,98-TL'nin üç katını (297.396,98*3=892.190,94-TL) aşmayan kısmın örtülü sermaye olarak kabul edilemeyeceği, bu haliyle ilgili dönem için hesaplanan faiz geliri yönünden ortakların şirkete verdiği ve kanunen de örtülü sermaye olarak kabul edilmeyen borç miktarı ve buna bağlı hesaplanacak faiz gideri yönünden mahsup işlemi yapılmaksızın bulunan dönem matrahı üzerinden re'sen salınan vergi ziyayı cezalı kurumlar vergisi stopajında hukuka uyarlık bulunmadığı...”* şeklinde karar alınmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

6- Yüksek Kasa Bakiyelerine Adatlandırma Yapılması

Vergi İnceleme raporlarında şirketlerin kasa hesabında bulunan bakiyelerin yüksek olması durumunda bakiyeler üzerinden faiz hesaplanması gerektiği ve faiz hesaplanmaması durumunda ise ortağın faizsiz olarak şirketten para kullanılması dolayısıyla vergi cezaları tarh edilmektedir.

Fakat kasada bulunan **tutarların ortaklarca kullanıldığıının açıkça** ortaya konulmasının gerekmekte olup Danıştay 4. D. K:2020/3288 sayılı kararında konu özetle şöyle açıklanmıştır.

*“Mükellef kurumun 2013 yılında kasasından çıkan toplam tutar, gün sayısına bölünerek ortalamasının alınması yöntemi kullanılarak azami kasa haddinin hesaplandığı, yapılan hesaplamalar sonucunda şirketin ortaklarına **örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu tutar** ile gider olarak gösterilen ortağın şahsi harcama tutarı toplamı giderlerden çıkarılması sonucu bulunan (114.276,84 + 1.015,77 = 115.292,61TL) fark matrah üzerinden dava konusu vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarının yapıldığı örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle bulunan 114.276,84 TL'lik matrah farkı yönünden; ortakların da davacı şirkete para aktardıkları anlaşıldığından, **kasa hesabındaki fazla paranın, ortaklara borç olarak verildiği yolunda açıkça bir tespit yapılmadığı**, mal veya hizmet alımında kullanılmadığı ya da şahsi menfaat sağlamaya yönelik olarak ortağa kullandırıldığı hususu araştırılıp **örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğu hususunun açıkça ve kesin olarak tespit edilmediği** anlaşıldığından cezalı tarhiyatın bu kısmında hukuka uygunluk görülmediği...”* şeklinde karar alınmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

7- Karşılaştırılabilirlik

Vergi incelemelerinde karşılaştırılabilir nitelikte emsallerin alınmaması nedeniyle vergi tarhiyatları yapılmakta olduğundan, karşılaştırılabilirlik açısından vergi inceleme raporlarında haksız yere cezalı işlemlerle karşı karşıya kalınmaktadır. Konu ile ilgili yargıya intikal eden güncel kararlardan bazılarında sunumun devamında değinilmiştir.

Adat uygulamasında **iç emsalin karşılaştırılabilir olması gerektiği**: (Danıştay 9. D. K:2020/596)

*"Davacı şirket tarafından ilişkili olduğu kuruma **Türk Lirası cinsinden verilen borçlar için iç emsal olarak uyguladığı repo faiz oranı**, repo işlemlerinin kısa vadeli olması nedeniyle kabul edilmemiş ise de; inceleme elemanı tarafından davacının kullandığı borçların kısa veya uzun vadeli olduğu noktasında bir ayırım yapılmadığı, davacının likit varlıklarını hangi değerlendirme araçları içerisinde değerlendirdiği araştırılmadan ve kredi temin etme performansı dikkate alınmadan, **iç emsal uygulanan faiz oranı kabul edilmeyip karşılaştırılabilir fiyat yöntemi esas alınmak suretiyle dış emsale göre belirlenen faiz oranı** üzerinden cezalı tarhiyat öneren vergi inceleme raporunun **eksik incelemeyle düzenlendiği sonucuna varıldığından**, söz konusu rapor uyarınca kesilen vergi zıya cezasında hukuka uygunluk görülmediği..."* şeklinde karar alınmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular 7-Karşılaştırılabilirlik

Emsal alınan işlemlerin **benzer olması ve karşılaştırılabilir** olması gerektiği: (İzmir BİM 1 VDD K:2020/499)

*“Olayda ilişkili kişi F1 Gıda San. ve Tic. A.Ş.'nin yurtiçinde faaliyet gösteren firma olduğu ve satımların yurtiçinde yapıldığı, iç emsal olarak alınan ilişkisiz kişilere yapılan satımların ise çoğunun yabancı firmalara yapılan yurtdışı satışlar olduğu, emsal fiyat tespit edilirken **bu durumun dikkate alınmadığı**, karşılaştırılabilirlik analizi sonucu tespit edilen farklılıkların fiyat üzerindeki etkisini ortadan kaldıracak düzeltimlerin yapılmadığı anlaşıldığından, **usulüne uygun araştırma yapılmadan, eksik incelemeye dayalı olarak davacı şirketinin 2013 hesap döneminde ilişkili kişi F1 Gıda San. ve Tic. A.Ş.'ne gerçekleştirdiği mal satışlarında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtıldığından söz edilemeyeceği...**”* şeklinde karar almış olup, karşılaştırılabilir emsallerin olması gerektiği vurgulanmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

7-Karşılaştırılabilirlik

Emsal farklılığının açık şekilde ortaya konulması gerektiği: (Danıştay 4. D. K:2020/4296)

*"Davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu incelendiğinde, C-25/30 beton cinsinin ortalama 90,30 TL den satıldığı, ... Ticaret Odasından alınan verilere göre ise aynı cins betonun satış fiyatının ortalama 100,00 TL olduğu, C-20/25 beton cinsinin ortalama 92,96 TL den satıldığı, Ticaret Odasından alınan verilere göre ise aynı cins betonun satış fiyatının ortalama 95,00 TL olduğu, C-12/15 beton cinsinin ortalama 77,76 TL den satıldığı, Ticaret Odasından alınan verilere göre ise aynı cins betonun satış fiyatının ortalama 80,00 TL olduğu, C-16/20 beton cinsinin ortalama 82,54 TL den satıldığı, Ticaret Odasından alınan verilere göre ise aynı cins betonun satış fiyatının ortalama 90,00 TL olduğu hususlarına yer verildiği, ancak **miktarlar arasındaki farkın günlük ticari hayatın olağan akışına uygun rekabet ortamında oluşabilecek nitelikte olduğu**, kaldı ki ...İlçesinde bulunan **diğer beton firmalarının satışları ile ilgili bir tespit yapılmadığı gibi**, davacı şirket tarafından beton satışının yapıldığı kişi ve kurumlar nezdinde herhangi bir karşıt araştırma da yapılmadığı, bütün bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde **somut ve kesin tespitler bulunmaksızın eksik inceleme ve araştırmaya dayanıldığı...**" şeklinde karar alan ilk derece mahkemesinin, bulunan matrah farkı üzerinden vergi zıya cezalı tarhiyat yapılmasında yasal isabet görülmediği sonucu ile davanın kabulü kararını Onamıştır.*

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

8-Avans Tutarlar

Şirketlerin ticari faaliyetlerinde sürekli olarak kullanmakta oldukları avans işlemleri de vergi inceleme raporlarında, ilişkili kişilere avans olarak kısa süreli gönderilen bedellerin **faiz hesaplanmadan para kullandırmaya girmesi**, yada **uzun süreli olarak avans hesabında bulunan bakiyeler** nedeniyle tarhiyat konusu olabilmektedir.

Konu ile ilgili olarak Ankara BİM 1 VDD K:2020/348 sayılı kararında avans işlemlerinin mahiyetinin araştırılması gerektiğinden hareketle aşağıda özetlenen kararı almıştır.

*"İlişkili kişilere **avans olarak kısa süreli gönderilen bedellerin para kullandırma sayılmayacağına ilişkin karar:** "Dönem içerisinde verilen paraların adet gün sayısını gösteren tablolar incelendiğinde, adet gün sayılarının çoğunlukla birkaç gün olduğu, bir haftayı geçen adet gün sayısının çok az olduğu dikkate alındığında, bir kısım mal ve hizmet alım-satımı gibi iş ve işlemler için şirketin ortaklarına ya da ilişkili kişi ve şirketlere kısa süreli avans niteliğinde ödemelerde bulunması, **ticari hayatın gereği olarak normal ve mutad sayılan bir hal olarak görülmesi ve aksine bir tespit yapılmadıkça davacı şirket yetkilisinin söz konusu ödemelerin avans niteliğinde olduğu yönündeki beyanına itibar edilmesi gerekir. Bununla birlikte, avans verilmesini gerektiren ticari işlemin **mutlak suretle gerçekleştirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.**"*** şeklinde karar alınmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

9- Yüksek Huzur Hakkı Ödemeleri

Vergi incelemelerinde şirketlerin yönetim kurulu üyelerine yaptıkları yüksek tutarlı ücret ödemeleri de karşımıza çıkmakta olup, vergi incelemelerinde cezalı tarhiyatlar yapılmasına rağmen aşağıda yer verilen Danıştay kararında da görüleceği üzere konu ile ilgili olarak aksi yönde kararlar da bulunabilmektedir.

Şirket yönetim kurulu üyelerine yüksek tutarlı ücret ödemeleri yapılması: (Danıştay 9. D. K:2017/6678)

*“Şirket yönetim kurulu üyelerine **yüksek tutarlı ücret ödemeleri yapılması** suretiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğu Karar Özeti: Şirket net karının 704.159,61.-TL olmasına karşın toplam 4.035,465,00.-TL ücret ödemesi yapılmasının ticari icaplarla örtüşmediği, bu ödemelerin davacı tarafından ücret olduğunun iddia edilmesine karşın bordro düzenlenmediği, yönetim kurulu üyelerinin farklı kazançlar yönünden mükellefiyetlerinin olduğu dolayısıyla bilfiil şirkette çalışmadıkları, bu ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, transfer fiyatlandırılması yolu ile örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğunun kabulü gerektiği, dolayısıyla bu tutarın **yönetim kuruluna bedelsiz olarak kullanıldığı tespit edildiğinden** bu borç paralar sonucu elde edilmesi gereken toplam 773.865,76.-TL faiz üzerinden **tevkifat yapılması gerekirken yapılmadığının** tespit edilmesi üzerine uyuşmazlık konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı anlaşılmaktadır. Olayda, inceleme elemanınca yönetim kurulu başkan ve üyelerinin **şirkette bilfiil çalışıp çalışmadığına dair herhangi bir tespit ve araştırma yapılmadığı**, şirkette bu şahıslar dışında başka **işçi çalışıp çalışmadığı hususunun değerlendirilmediği** ve KVK'nın 13. Maddesinde belirtilen **emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde herhangi bir emsal araştırması da yapılmadığı anlaşılmaktadır**. Bu durumda, davacı şirketin yaptığı ödemelerin **ücret ödemesi olmadığına ilişkin somut bir tespit bulunmadığından eksik incelemeyle varsayıma dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatta ve davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.**”* şeklinde karar alınmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

10- Gerçek Kişiden Faizsiz Alınan Borçların Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumu

İlk derece mahkemesi kararında; ortağı olduğu şirkete **borç para veren gerçek kişinin**, (borcu kullanan şirketin faiz gideri hesaplamadığı ve ödememesi nedeniyle) **emsal bedel üzerinden faiz geliri elde etmesi gerektiği belirtilmekle birlikte** konu ile ilgili olarak Danıştay 4. D. K:2014/530 sayılı aksi yöndeki kararının özetinde;

“Sadece davacının adı geçen şirkete borç verdiği tutar tespit edilerek olması gereken faiz gelirinin hesaplandığı, söz konusu borca yönelik davacıdan herhangi bir açıklama talep edilmediği gibi borcun mahiyetinin de araştırılmadığı; inceleme raporunda örtülü sermayeye yönelik mevzuata değinilmesine rağmen şirket bakımından bu yönden de bir eleştiri getirilmediği, borç verilen şirketin de faiz gideri hesaplamadığı hususlarının tespit edildiği görülmektedir.

*Davacı tarafından, **anılan borçların şirketin finansman ihtiyacını gidermek amacıyla ve devamlılık göstermeyecek şekilde verildiği ileri sürülmekte olup, davacı hakkında düzenlenen inceleme raporunda, davacının faiz geliri elde ettiği hususu açıkça ortaya konulmamıştır.***

Öte yandan, borç verilen şirket tarafından alınan borcun şirkette devamlı olarak kullanılması ve öz sermayeye nispeten bariz fazlalık göstermesi durumunda da borç verilen paranın örtülü sermaye olarak şirkete aktarımı söz konusu olabilir. Ancak, şirkete aktarılan paranın örtülü sermaye kapsamında olduğu yolunda yapılmış bir inceleme bulunmadığı gibi aksi yönde söz konusu borç için şirketin faiz ödemediği açıkça tespit edilmiştir. Bu nedenle, davacı adına yapılan tarhiyat eksik incelemeye dayandığından, aksi yöndeki mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklinde karar alınmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

11- Veri Tabanlarının Vergi İncelemelerinde Kullanımı

Vergi inceleme raporlarında emsal kıyaslaması yapılırken Türkiye içerisinde faaliyette bulunan firmaların emsal alınması ve davacının emsalleriyle mukayese edilmesi gerekmekte olup, Türkiye dışında hazırlanan veri tabanındaki bilgiler kıstas alınmak suretiyle inceleme yapılması ile örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından bahisle tarhiyat yapılmış olup, söz konusu tarhiyata ilişkin olarak Danıştay 4. D. K: 2014/307 sayılı kararı özetle;

*“Türkiye’de **araç ve yedek parça satan firmaların verileri baz alınmak** ve Türkiye’deki kar marjları göz önüne alınmak suretiyle faaliyette bulunulan sektördeki **yedek parça kar marjı ile araç satışı kar marjının birbirinden ayrılıp ayrılmayacağı** gibi hususlar saptanarak, **Türkiye’deki verilerin esas alınması gerekirken**, yabancı ülkelerin özellik ve şartlarına göre hazırlanmış X1 isimli veri tabanındaki bilgilerin esas alınmasında hukuka uyarlık bulunmadığı, diğer taraftan, X1 verisinde emsal alınan 14 firmanın davacı şirket ile faaliyet alanının tam olarak örtüşüp örtüşmediğinin de inceleme elemanı tarafından saptanmadığı, nitekim davacının **emsal alınan firmaların bazılarının kamyon ve ağır vasıta ticareti ile ikinci el araç alım - satımı ve finansman hizmeti verdiği iddia etmiş ve buna ilişkin Fransızca bilgileri Türkçeye çevirerek dosyaya sunduğu**, kaldı ki davacının Türkiye’de aynı alanda faaliyette bulunan 12 firma arasında en fazla karı beyan ettiğinin de dosyadaki bilgi ve belgelerden anlaşıldığı, bu durumda; **emsal kıyaslaması yapılırken Türkiye’de faaliyette bulunan firmaların emsal alınması ve davacının emsalleriyle mukayese edilmesi gerekirken**, Türkiye dışında hazırlanan veri tabanındaki bilgiler emsal alınarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle vergi, ceza ve gecikme faizinin kaldırılmasına karar verilmiştir.”* şeklinde karar alınmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

12- Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirmesi

- Grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde "**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 bulunamadığı durumlarda "Maliyet Artı Yöntemi"nin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maliyet bazının aynı olması gerekmektedir.
- Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, emsallere uygun bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, diğer yöntemlerin kullanılması da mümkün olacaktır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

12-Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirmesi (Devam)

- Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle **ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri** ifade etmektedir.
- Grup içi hizmetlere ilişkin özellikli konular idare tarafından detaylı olarak incelenmekte, transfer fiyatlandırmasına konu giderlerin yansıtıldığı durumlarda, içeriğinin nelerden oluşması gerektiği, emsallere uygunluğunun tespitine ilişkin uygulanan yöntemler sorgulanmaktadır. Grup şirketlerinde sıklıkla karşımıza çıkan söz konusu **hizmet faturalarının gider kabul edilebilirliği, emsallere uygunluğu, gayri maddi hak niteliği taşıyıp taşımadığına ilişkin tartışmalar bulunmaktadır.** Öte yandan grup tarafından sağlanan hizmetlerin faturalandırılmaması da transfer fiyatlandırmasının yanı sıra **stopaj ve Katma Değer Vergisi** açısından risk taşımaktadır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

12-Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirmesi (Devam)

- Grup içi hizmetlere ilişkin oluşabilecek potansiyel vergi riskleri şöyledir:
 - Grup içi hizmet faturalarının fayda testini sağlayamaması veya emsallere uygun olmaması nedeniyle gider yazılabilirliğine karşı iddialara ilişkin oluşan kurumlar Vergisi, örtülü kazanç dağıtımına ilişkin kar dağıtım stopajı ve KDV tarhiyatı riskleri,
 - Grup içi hizmetlerin niteliğine bağlı olarak oluşan diğer vergi riskleri ise; o grup içi hizmetlerin sağlanmasına ilişkin olarak herhangi bir gayri maddi hakkın kullanması durumunda oluşan stopaj riski,
 - Grup içi hizmetlerin içeriğinde, malın gümrük kıymetine girmesi gereken hizmetlerin olması durumunda ortaya çıkan gümrük vergileri riski,

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

12-Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirmesi (Devam)

❖ Grup İçi Hizmetlerin Giderleştirilmesine İlişkin Yapılması Gerekenler

- Türk transfer fiyatlandırması düzenlemeleri doğrultusunda grup içi hizmet faturalarının hizmeti alan şirket tarafından gider yazılabilmesi aşağıda detaylı olarak açıklanan **Fayda testi kriterlerinin sağlamış olmasına bağlanmıştır**. Hizmet faturaları, aşağıdaki şartların **tamamının sağlanması halinde hizmeti alan grup şirketleri tarafından giderleştirilebilecektir**:

1- Hizmetin fiilen sağlanmış olması,

2- Hizmet alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olması,

3- Hizmetin bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak belirlenmesi,

Grup içi hizmetin transfer fiyatlandırması suretiyle örtülü dağıtılan kazanç olarak değerlendirilmesi durumunda, daha önce 5520 sayılı KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca tevkif edilen vergilerin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç üzerinden yapılan kar payı tevkifatından mahsup edilmesi mümkün olacaktır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

12-Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirmesi (Devam)

❖ OECD Rehberi'nde ana şirket/holding aktiviteleri şu şekilde örneklendirilmiştir:

1- Ana şirketin hukuksal yapısı gereği gerçekleştirdiği faaliyetler: Ortaların gerçekleştirdiği toplantılar, yönetim kurulu toplantıları, ortaklık paylarına ilişkin konular, borsaya kote olma işlemleri, vb.

2- Finansal veya denetime özgü raporlama zorunluluklarına ilişkin faaliyetler: Konsolidasyon işlemleri, ana şirketin özel amaçlar için iştiraklerini denetlemesi, konsolide olmuş finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin işlemler, vb.

3- Yatırım işlemleri gereği fon artırıcı faaliyetler: Ana şirketin ortakları, finansal analistler ve diğer yatırımcılarla bu amaçla yapılan iletişim vb.

4- İlgili vergi kanunları gereği ana şirketin mevzuata uyum faaliyetleri

5- Kurumsal yönetim ile ilgili diğer yan faaliyetler: Söz konusu faaliyetler genel olarak belirlenmiş, grubun her hangi bir iştirakine/iştiraklerine özel olarak gerçekleştirilen bu tip faaliyetlerin, ortaklık payı veya buna ilişkin elde edeceği menfaatten ari olarak gerçekleştirildiği durumlarda söz konusu iştirak/iştirakler özelinde sağlanan bir hizmet olarak nitelendirilebileceği de eklenmiştir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

12-Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirmesi (Devam)

❖ Grup içi hizmetlerde mükellef ile idare arasında en çok ihtilaf konusu olan hususlar aşağıda sıralanmıştır.

1) Grup içi hizmetler aslında sağlanmamıştır gerekçesi: Grup içi hizmet faturaları hizmetin sağlanmadığı gerekçesiyle topyekûn reddedilmektedir. Bu tür eleştirilerde savunma, söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığının ispatı ile oluşturulur. Bunun tek bir yolu yoktur; savunmada alınan hizmetin somut sonuçları (örneğin bilgi-işlem hizmetlerinde), alınan hizmetin verildiğinin dolaylı göstergeleri (örneğin, danışmanlık hizmetlerinde toplantı tutanakları, görüş yazıları, seyahat belgeleri) ile yapılabilir.

2) Grup içi hizmetler sağlansa bile hizmeti alan tarafa operasyonel ve/veya ticari fayda sağlamamaktadır gerekçesi: Bu tip eleştirilerde, grup içi hizmet faturaları hizmetin alan tarafa operasyonel ve/veya ticari fayda sağlamadığı gerekçesiyle topyekûn reddedilmektedir. Bu tür eleştirilerde savunma, söz konusu hizmetlerin şirket içinden veya endüstriden somut örneklerle hizmeti alan tarafa fayda sağladığının desteklenmesi (bu aynı zamanda hizmetlerin sahiplik faaliyeti olarak sınıflandırılmayacağını da gösterir) ile oluşturulur. Bunun için; hem hizmeti veren grup şirketlerinin, hem de hizmeti alan grup şirketlerinin operasyonel bölümleri ile ayrıntılı görüşmeler yaparak hizmetin ekonomik mahiyeti ve sonuçları konusunda derinlemesine bilgi derlemek gerekmektedir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

12-Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirmesi (Devam)

3) Grup içi hizmetler sahiplik faaliyetidir gerekçesi: Grup içi hizmet faturaları hizmetin sahiplik faaliyeti olduğu gerekçesiyle topyekûn reddedilmektedir. Burada sahiplik faaliyetinden kasıt şudur: bir grup üyesinin (genelde iştirakçi şirket ya da yerel holding şirketi) sadece bir ya da birden fazla grup üyesinde sahiplik menfaati için yaptığı faaliyet, mesela yasal hisse sahipliğidir. Bu tür faaliyetlerin bir yatırımcının (örneğin bir holding şirketinin) yatırımına (örneğin, bir iştirakine) göz kulak olmak için yaptığı işlevler olduğu için yatırıma faturalanmasının doğru olmayacağına altı çizilmektedir. Bu tür eleştirilerde savunma, söz konusu hizmetlerin şirket içinden veya endüstriden somut örneklerle hizmeti alan tarafa fayda sağladığının desteklenmesi ile oluşturulur. Bunun için; hem hizmeti veren grup şirketlerinin, hem de hizmeti alan grup şirketlerinin operasyonel bölümleri ile ayrıntılı görüşmeler yaparak hizmetin ekonomik mahiyeti ve sonuçları konusunda derinlemesine bilgi derlemek gerekmektedir.

4) Grup içi işlemlerde sadece hazine zararı doğuran bir alt kümeye odaklanması: Bu tip eleştirilere ilişkin işlemlerin tamamının emsallere uygun bir sonuca işaret etmesi ancak özellikle seçilmiş bir alt kümesinin emsallere uygun olmayan bir sonuç vermesi durumunda rastlanmaktadır. Örnek olarak, toplam ilişkili alım maliyetlerinin emsallere uygun olduğu ancak özellikle seçilmiş bir alt kümesinin emsallerinden yüksek olduğu durumlar veya yılsonu itibarıyla işlemsel karlılığın emsallere uygun olduğu fakat belli bir çeyrekte emsallerinden düşük olduğu durumlar verilebilir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

12-Grup İçi Finansal İşlemlerde Transfer Fiyatlandırması

- Grup şirketlerinin girecekleri ihaleler veya aldığı işlere yönelik, o iş kapsamında belli taahhütleri yerine getirememesi veya projede bir ihlal ve gecikmeye sebep olabilir. Bu durumda ana ortak, hizmet sağlayacak grup şirketinin işi tamamlamasına ilişkin doğabilecek risklerin ana ortak tarafından da üstlenmesi istenebilir. Böyle bir durumda ana ortak tarafından garanti verilir. Bu garanti hizmetine “**performans garantörlüğü**” adı verilmektedir. Bu tür garantörlüklerde, ana sadece işin bitirilmesini sağlamakla yükümlüdür.
- İkinci bir garantörlük tipi ise “**finansal garantörlük**” tür. Aynı gruba bağlı şirketlerin ilişkisiz finans kuruluşlarından kredi kullanımlarında diğer grup şirketlerinin nakdi ya da gayri nakdi garantörlük vermeleri hem yerel hem de küresel piyasalarda yaygın olarak uygulanmaktadır.
- Transfer fiyatlandırması açısından ana nokta ise **garantörlük faaliyetinin bir finansman hizmeti olup olmadığı ve bu bağlamda bir garanti ücreti talep edilip edilmemesi gerektiğidir.**

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

12-Grup İçi Finansal İşlemlerde Transfer Fiyatlandırması (Devam)

- Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ne uygun uygulamalarda bir garanti ücretinin söz konusu olmasına gerek olup olmadığı hususunda prensip olarak, garantinin niteliğine (zımni veya açık olması) ve ortalık yapısına göre (aşağı veya yukarı yönlü olması) farklı sınıflandırmalar dikkate alınarak, bir 'fayda testi' yapılmalıdır. Fayda testi ile birlikte, öncelikle bir garanti ücreti doğup doğmayacağı netleştirilir ve doğacaksa **sağlanan faydanın değerinin tespiti** yapılarak bu faydaya **karşılık gelecek ücret tespit edilir.**
- OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ve uluslararası uygulamalara göre, garantörlük işleminde bir fayda olup olmadığının tespitini takiben, faydaya karşılık olarak bir garantörlük ücretinin alınması gerekmektedir. Bu noktada ise, garantörlük ücretinin **hangi transfer fiyatlandırması metodu kullanılarak**, nasıl tespit edileceği hususu ortaya çıkmaktadır.
- BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Aksiyon Planı'nın önemli bir parçası olan transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak OECD tarafından geçmiş dönemlerde birçok rapor taslağı yayınlanmış olup, Taslak'ta **grup içi kredi işlemi ile ilişkisiz kişilerin gerçekleştirdiği kredi işlemlerinin emsal analizinde kullanılan üç farklı yöntem irdelenmektedir.**

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

12-Grup İçi Finansal İşlemlerde Transfer Fiyatlandırması (Devam)

Garantörlük hizmeti kapsamında kullanılacak fiyatlandırma yöntemleri;

1. Karşılaştırılabilir fiyatlama yöntemi,
2. Borç verenin fonlama maliyetinin kullanılması,
3. Banka tekliflerinin kullanılması:
 - Faiz Oranının Farklılaştırılması,
 - Aynı Faiz Oranının Uygulanması,
 - Fonlama Sağlayanların Farklılaştırılması,

olarak kullanılmaktadır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

12-Grup İçi Finansal İşlemlerde Transfer Fiyatlandırması (Devam)

Finansal garantörlük bulunması halinde transfer fiyatlandırması açısından aşağıdaki metotlar kullanılmaktadır.

I. Karşılaştırılabilir fiyatlama yöntemi,

II. Getiri Yaklaşımı: Garanti verilen grup şirketine sağlanan menfaatin tespitinde borçlu şirketin elde ettiği faiz oranı tasarrufuna ilişkin olarak zımni garantörlüğün de dikkate alınmasıyla bir üst sınır belirlenmesi gerektiği,

III. Maliyet Yaklaşımı: garanti nedeniyle üstlendiği olası risklerin getireceği olası maliyetlerin tespit edilmesi,

IV. Beklenen Kayıp Yaklaşımı: Garantörlükten doğabilecek olası kaybın değerlendirilmesinde, piyasadaki mevcut temerrüt faiz oranlarının ve temerrüde düşme oranlarının dikkate alınmasının da uygulanabilir olduğu,

V. Sermaye Desteği Yöntemi: Garantörün, garantörlük sağlamak yerine, borçlunun garantörlük ile elde ettiği faiz oranı faydasına denk gelecek bir sermayeye ulaşması için garantör tarafından sermaye artırımı yapılması halindeki sermaye koyma maliyetinin tespit edilmesi,

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

13- Adi Ortaklıkların Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Yönünden Ele Alınması

- Bilindiği üzere; adi ortaklıklar, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 520. maddesi'nde düzenlenmiş olup, özetle *"Türk Ticaret Kanunu'nda tarif edilen şirketlerin özelliklerine sahip olmayan şirketler, adi şirketler olarak nitelendirilirler"* şeklinde düzenlenmiştir.
- Bunun yanı sıra; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 7. bendinde iş ortaklıklarının tanımı *"yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler"* olarak yapılmış, bunların tüzel kişiliklerinin olmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği belirtilmiştir.
- Bu kapsamda; Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis ettiren adi ortaklıklar, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından iş ortaklığı olarak kabul edilmekte ve vergi hukuku açısından bağımsız bir birim olarak dikkate alınmaktadır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

13- Adi Ortaklıkların Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Yönünden Ele Alınması

- Dolayısıyla, iş ortaklıkları ve bu ortaklığı meydana getiren ortaklar ayrı ayrı vergi mükellefi olarak değerlendirildiklerinden aralarındaki ilişki, diğer ilişkili kişiler arasındaki ilişkilerden farklı olarak değerlendirilmemektedir. Başka bir ifadeyle; iş ortaklıklarında, ortaklar gerek kendi aralarında, gerekse iş ortaklığı ile ilişkili kişi konumdadır.
- Bunun yanı sıra, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen adi ortaklıkların, kurumlar vergisi hükümlerine tabi olmamaları sebebiyle söz konusu ortaklıklar için doğrudan doğruya transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye hükümlerinin uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

13- Adi Ortaklıkların Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Yönünden Ele Alınması (Devam)

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.08.2020 tarih ve 62030549-125[13-2017/23]-598231 sayılı özalgede; “... Gelir Paylaşımı İşi"ni gerçekleştirmek üzere kurulan adi ortaklığın, finansman ihtiyacını karşılamak üzere ortaklardan hisseleri oranında borç alması veya ortaklara hisseleri oranında borç vermesi halinde, bu işlem transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kapsamında değerlendirilmeyecek ve faiz hesaplanması söz konusu olmayacaktır. Ancak, ortakların hisseleri oranından farklı olarak borç alınması veya borç verilmesi halinde, söz konusu işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kapsamında değerlendirilecek olup ortaklardan alınan ve ortaklara verilen tutarlar için emsallere uygun bir faiz oranının hesaplanması gerekmektedir. Emsallere uygun faiz oranının Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü ile 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğde yapılan açıklamalara göre belirleneceği tabiidir.” görüşüne yer verilmiştir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

13- Adi Ortaklıkların Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Yönünden Ele Alınması (Devam)

«Adi Ortaklığınızın Türkiye'de mukim ortağına borç para verme veya ortağından borç para alma işlemleri finansman temin hizmeti kapsamında değerlendirilerek, bu hizmetin karşılığını teşkil eden faiz tutarı üzerinden 3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV hesaplanacaktır. Öte yandan, Adi Ortaklığınız ile ortağı arasındaki borç para alma/verme işlemlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmesi halinde bu işlemler nedeniyle hesaplanan KDV'nin 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesine göre indirim konusu yapılması mümkün değildir.»

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

14- Ortaklık Payı Olmaksızın İştirak Kazancı İstisnasından Faydalanmanın Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Yönünden Ele Alınması

- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 12.4.1. bölümünde ***“Borç Veren Tam Mükellef Kurum Olması”*** başlığı altında; örtülü sermaye üzerinden faiz, vb. ödemelerin yapılması halinde mükellefler nezdinde karşılıklı olarak düzeltme yapılacağı belirtilmiş olup, borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımların kâr payı geliri olarak dikkate alınacağı ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edileceği hüküm altında alınmıştır.
- Aynı Tebliğ'in transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin 13.3. bölümünde ise; tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, 13. maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacağı ve söz konusu kâr payının başka bir kuruma aktarılmış olması durumunda, bu kazancın iştirak kazancı olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

14- Ortaklık Payı Olmaksızın İştirak Kazancı İstisnasından Faydalanmanın Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Yönünden Ele Alınması (Devam)

- Ancak, iştirak kazancı istisnasından yararlanabilmek için;
 - Tam mükellefiyete tabi bir kurumun sermayesine katılmak,
 - Tam mükellefiyete tabi bir kurumun kurucu senetlerine ve diğer intifa senetlerine sahip olmak,
 - Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerine sahip olmak şartlarından herhangi birisini yerine getirmek, şartlarının sağlanması gerekmektedir.
- Bu noktada; transfer fiyatlandırması kapsamında kâr payı olarak dikkate alınan tutarlar dolayısıyla herhangi bir ortaklık söz konusu değildir.
- Nitekim, transfer fiyatlandırması kapsamında kâr payı olarak dikkate alınan tutarların, Kanun maddesinin yorumu genişletilerek iştirak kazancı istisnasından yararlandırılması doğru olmayacaktır.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

15- Berry Oranı

$$\text{Berry Oranı} = \text{Brüt Kâr Marjı} / \text{Faaliyet Giderleri}$$

- Grup içi uygulanan fiyatın emsallerine uygunlunun tespitinde alternatif yöntemlerden biri olarak ifade edilebilecektir. Amerikalı ekonomi profesörü Charles Berry'nin gündeme getirdiği berry oranı; **sınırlı riskli distribütör şirketlerin**, distribütörlüğünü yaptıkları üründen bağımsız olarak, **masraf ve harcamaları üzerinden bir gelir elde etmelerinin gerektiği** ve bu nedenle onların kârlılıklarının faaliyet giderleri dikkate alınarak test edilmesinin daha doğru olacağı görüşüne dayanmaktadır.

Ancak; bu hesaplamanın kullanılabilmesi için;

- Faaliyet giderlerinin **şirketin katma değerli tüm faaliyetlerinin masraflarını kapsamaması**,
- **Faaliyet giderleri ile brüt kâr marjı arasında doğru orantı** bulunması, şartlarının sağlanması gerekmektedir.
- Bu kapsamda; Berry Oranı, ilişkili işlemlerden elde edilen kâr marjına dair sağlıklı ve hesaplaması basit bir yöntemken diğer taraftan, söz konusu yöntemin uygulanması için gerekli koşulların sağlanabilmesi adına oldukça sınırlı bir kullanım alanına sahiptir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

16- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında KDV Uygulaması

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesi tamamen kurum kazancının aşındırılmasını önlemek için konulmuş olup bu hükmün kıyasen katma değer vergisi için kıyasen uygulanamaz.
- Kaldı ki her vergi kanunu emsal ile ilgili düzenlemeleri kendi bünyesinde düzenlemektedir. Gelir vergisinde emsal kira bedeli, KDV’de emsal bedeli ve emsal ücret gibi diğer taraftan KDVK’nun 27’inci maddesindeki emsal bedeli VUK hükümlerine göre belirlenmektedir.
- Tüm bu yasal düzenlemelerde göstermektedir ki; transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü yoldan dağıtım yapıldığı kabul edilen tutarlar üzerinden KDV hesaplanmaması gerekmektedir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

16- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında KDV Uygulaması (Devam)

- Gerek vergi inceleme elemanlarınca yapılacak incelemeler neticesinde, gerekse mükelleflerin bizzat kendilerince yapılacak düzeltme işlemlerinde kurumlar vergisi kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili bölümünde bahsedilen emsal bedel tespiti yöntemlerinin uygulanmasının mümkün olmadığı görüşünderiz.
- Öte yandan, konu salt KDVK'nın 27'nci maddesi kapsamında alınsa ve bu bağlamda VUK'un 267'nci maddesinde sayılan emsal tespit yöntemlerine başvurulsa dahi, mezkur maddede sayılan ilk iki yöntemin uygulanamaması ve bu nedenle takdir esası yönteminin uygulanmasına gidildiğinde, bu yöntemin uygulamasında takdir komisyonunun emsal bedel tespitinde herhangi bir sınırlaması söz konusu olmayacağından, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde yer alan emsal bedel tespit yöntemleri kullanılarak matrah takdiri yapılabilecektir.
- Ayrıca, vergi inceleme elemanlarınca yapılacak incelemelerde de VUK'un 30'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının "İnceleme sırasında bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir edilmiş sayılır" hükmüne dayanılarak, matrahın takdirine gidilebilecek ve bu çerçevede KVK'da yer alan emsal bedel tespit yöntemleri uygulanabilecektir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

17- Uzlaşma Sonucu Vergide İndirim Yapıldığında Düzeltilecek Tutar Nasıl Hesaplanmalıdır?

- **Düzeltilmenin yapılabilmesi için önceki örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. Dolayısıyla düzeltmeye konu tutar kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.**
- Ancak mükelleflerin birden fazla hususu içeren tarhiyatlarda tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşmaya girmesi durumunda düzeltilmesi gereken tutarın ne olacağı ve nasıl hesaplanacağı tartışma yaratmaktadır.
- Öncelikle mükelleflere yapılan tarhiyat sonucunda uzlaşmaya giden mükelleflerin karşı kurum düzeltmesi için tarhiyat sonucunu beklemesi ve düzeltmesini ona göre yapması gerekmektedir. Zira uzlaşma sonucunda tarhiyata konu vergi aslında indirimle gidilmesi durumunda hazine zararına yol açmaması için bu şarttır.
- Öte yandan denetim sonrası yazılan vergi inceleme raporlarında tenkit edilen hususların birden fazla konu içermesi ve söz konusu raporların ilgili taraflarca tarhiyat öncesi /sonrası uzlaşmaya gidilmesi ve uzlaşmanın olumlu vaki olması durumunda karşı kurum düzeltmesi hususu bir özalgede de belirtildiği gibi, ödenmesi gereken kurumlar vergisi miktarında uzlaşma sonucu meydana gelen değişimin oranlama yapmak suretiyle tespit edilerek, toplam matrah farkının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına isabet eden kısmı olan ve düzeltmede dikkate alınacak olan matraha yansıtılması gerekmektedir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

18- Yeminli Mali Müşavirlerin Transfer Fiyatlandırması Uygulamasından Doğan Sorumlulukları

- ❖ YMM'ler tam tasdik sözleşmesi düzenledikleri mükelleflerin vergiye müteallik bütün işlemlerini cari yıl içerisinde sürekli olarak denetleyecekler ve vergi mevzuatına aykırı hususların tespit edilmesi halinde yapılan hataların düzeltilmesi gerekir, mükellef tarafından tespit edilen aykırılıklar düzeltilmediği takdirde tasdik raporlarında bu durum belirtilmelidir.
- ❖ Geçici vergilendirme dönemlerinde ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin transfer fiyatlandırması konusunda yapılan yasal düzenlemelere uygunluğu konusunda
 - ✓ Karşılaştırılabilirlik analizlerinin yapılıp yapılmadığı, yapıldığı takdirde buna ilişkin bilgi ve belgelerin mevcut olup olmadığı,
 - ✓ Karşılaştırılabilir işlemlerin seçiminde kullanılan kıstaslara ilişkin bilgi ve belgelerin mevcut olup olmadığı,
 - ✓ Uygulanan transfer fiyatlandırması yönteminin, diğer yöntemlerle karşılaştırılmasında kullanılma gerekçelerine ilişkin bilgi ve belgelerin bulunup bulunmadığı
 - ✓ Emsallere uygun fiyat ya da kar marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin bilgilerin doğruluğu ve mevzuata uygunluğu,

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

18- Yeminli Mali Müşavirlerin Transfer Fiyatlandırması Uygulamasından Doğan Sorumlulukları

- ✓ Geçici vergilendirme döneminde emsallere uygun fiyat veya bedellerle mükellefin uyguladığı fiyat veya bedeller arasında farklılık bulunduğu takdirde kayıtlar üzerinde gerekli düzeltme işlemi yapıp yapılmadığı,
- ✓ Geçici vergi beyannamesi verildikten sonra farklılık tespit edildiği takdirde düzeltme beyannamesi verilip verilmediği
- ✓ Kurumlar Vergisi beyannamesi ekinde verilmesi zorunlu olan “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form”un defter kayıtlarına uygun olup olmadığı,
- ✓ Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu düzenlemek zorunda olan mükelleflerin söz konusu raporda yer alan bilgilerin yıl içinde yapılan denetimlerde tespit edilen hususlara ve geçici vergi beyannamelerine uygun olup olmadığı,
- ✓ Yıllık Transfer Fiyatlandırması raporu düzenlemek zorunda olmayan mükelleflerin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ’in 7.1 maddesinde belirtilen idare ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından istendiğinde ibraz edilmesi mecburi olan bilgi ve belgelerin bulunup bulunmadığı,

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

18- Yeminli Mali Müşavirlerin Transfer Fiyatlandırması Uygulamasından Doğan Sorumlulukları

❖ Vergi Ziyasına Bağlı Sorumluluklar,

- ✓ YMM'ler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar.
- ✓ Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.
- ✓ Beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklardır.
- ✓ Beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar.
- ✓ Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar.
- ✓ Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna dahildir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

18- Yeminli Mali Müşavirlerin Transfer Fiyatlandırması Uygulamasından Doğan Sorumlulukları

❖ Disiplin Hükümleri Yönünden Sorumluluk

- ✓ Disiplin Yönetmeliğinin 6. maddesinin n) bendinde, meslek mensuplarınca, kasıt olmaksızın gerekli özen ve titizlik yeterince gösterilmeden; yasal düzenlemelere ve ilan olunmuş norm ve standartlara aykırı olarak beyanname ve bildirimlerin imzalanması, denetlenmesi,
- ✓ Aynı Yönetmeliğin 7. maddesinde geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası düzenlenmiş olup, g) bendinde YMM'lerce, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılmasının geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulma cezasını gerektirdiği,
- ✓ Transfer fiyatlandırması yönünden vergi farkına yönelik vergi inceleme raporu düzenlendiği takdirde disiplin hükümleri yönünden de sorumlulukları bulunduğu hususu gündeme gelebilecektir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

19- Yurtdışından Bedelsiz Kredi Teminleri-TF&KDV Mevzuatı

- ✓ Yabancı grup şirketi niteliğinde olan şirketlerin, yabancı ana kurumdan faizsiz borçlanmaları veya sermaye avansı niteliğinde para (döviz) temin ederek kullanmaları da, sıkça karşılaşılan bir durumdur.
- ✓ KVK'nın 30/1-ç maddesi uyarınca, dar mükellefiyete tâbi kurumların her nevi alacak faizlerinden; yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden %0, diğer kurum ve kuruluşlardan alınan krediler için ödenecek faizlerden ise % 10 olmak üzere kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.
- ✓ Yurtdışında mukim olup kredi sağlanan grup firmasının banka ve finans kurumu olmaması veya sadece grup şirketlerine finansman sağlayan bir kurum olması durumunda, ödenecek faiz tutarlarının brüt bedeli üzerinden %10 oranında kurumlar vergisi stopajı hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda, kredi kullanan kurumun üzerine hem alınan krediye ilişkin faiz maliyeti hem de stopaj maliyeti yüklenecektir.
- ✓ Ayrıca, Türkiye ile krediyi kullandıracak olan kurumun mukimi olduğu ülke arasında ÇVÖA'nın bulunması durumunda, söz konusu anlaşmanın "Faiz"i düzenleyen 11. maddesinde kabul edilen oranların dikkate alınması gerekmektedir.

Transfer Fiyatlandırması Tartışmalı (Özellikli) Konular

19- Yurtdışından Bedelsiz Kredi Teminleri-TF&KDV Mevzuatı (Devam)

- ✓ Yurtdışında mukim grup firmasından kullanılacak olan krediye ilişkin ödenecek faiz tutarlarının transfer fiyatlandırması hükümleri göz önünde bulundurularak emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda belirlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, olası bir vergi incelemesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğu iddiasıyla grup firmasına ödenen faiz tutarları eleştiri konusu yapılabilecektir, dolayısıyla bu tutarların kurum kazancından indirilmesi mümkün olmayacaktır. Ayrıca söz konusu tutar grup firmasına dağıtılmış kar payı sayılarak kar payı stopajına tabi tutulacaktır.
- ✓ Türkiye ile krediyi kullandıracak olan kurumun mukimi olduğu ülke arasında ÇVÖA bulunması durumunda, söz konusu anlaşmanın "Temettü"yü düzenleyen 10. maddesinde kabul edilen oranların dikkate alınması gerekmektedir.
- ✓ Bu tip şirketlerden ise emsal faiz üzerinden KDVK 27. madde uyarınca KDV hesaplanarak ödenmesini istemek, KDVK ve KVK hükümleri birlikte değerlendirildiğinde mümkün gözükmemektedir. Zira, transfer fiyatlandırması müessesesi kazanç üzerinden alınan vergilere yönelik bir vergi güvenlik müessesesidir.
- ✓ Şirketler bazında döviz ve dış finansman ihtiyacının yoğun olduğu bugünlerde, ilişkili kişiden faizsiz/düşük faizli para temin eden şirketi, ek mali yükümlülüklerle cezalandırmak, içeride maliyet artışlarından (finansman yükü artışından) başka bir anlam ifade etmemektedir. Zira bu yükümlülük özellikle devreden KDV'si bulunan şirketlerin üzerinde ilave ve önemli bir finansman yükü oluşturmaktadır.

***SABRINIZ İÇİN TEŞEKKÜRLER.
Cumhur İnan BİLEN***

KAYNAKÇA

- *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,*
- *193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,*
- *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,*
- *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu,*
- *6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu,*
- *2007/12888 Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar,*
- *2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı,*
- *3038 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı,*
- *4 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ,*
- *1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ,*
- *Danıştay 9. Dairesi Karar numarası: 2018/6219,*
- *Danıştay 9. Dairesi Karar numarası: 2020/512,*
- *Danıştay 3. Dairesi Karar numarası: 2020/407,*
- *Danıştay 4. Dairesi Karar numarası: 2020/1936,*
- *Danıştay 4. Dairesi Karar numarası: 2020/3288,*
- *Danıştay 9. Dairesi Karar numarası: 2020/596,*
- *Ankara BİM 1 VDD Karar numarası:2020/348,*
- *Danıştay 9. Dairesi Karar numarası: 2017/6678,*
- *Ankara BİM 1 VDD Karar Numarası:2017/1289,*
- *Danıştay 4. Dairesi Karar numarası: 2014/530,*

KAYNAKÇA

- *Danıştay 4. Dairesi Karar numarası: 2014/307,*
- *Danıştay 4. Dairesi Karar numarası: 2014/530,*
- *Danıştay 4. Dairesi Karar numarası: 2014/307,*
- *Gökçe GÜCÜYENER: “Beps Projesi Eylem Planı Kapsamında Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu Ve Ülke Bazlı Raporlama” Vergi Sorunları Dergisi, Kasım (2015),*
- *GİB, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber,*
- *GİB, Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Rehberi,*
- *GİB, Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri ve Uygulamaları Rehberi,*
- *Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ekonomi Reformları Eylem Planı,*
- *Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ekonomik-Reformlar-Kitapçığı,*
- *İsmail BARINIR, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını İncelemelerinde Özellikli Durumlar,*
- *İsmail ONAY, «Transfer Fiyatlandırması (OECD Yaklaşımı Işığında Türk Vergi Pratiği)», İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2020,*
- *İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 14.08.2020 Tarih ve 62030549-125[13-2017/23]-598231 Sayılı Özelgesi,*
- *KPMG, Transfer Fiyatlandırması Formuna İlişkin Pratik Bilgiler, Özge ÖZGÜL.*
- *Ömer PULAT, Kurumlar Vergisi Notları,*
- *TÜRMOB, E-Eğitim No:22. 2020 Kurumlar Vergisi, Bumin Doğrusöz,*