

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ
(Seri No: 3)**

18/11/2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin ilgili bölümlerinde yapılan değişiklikler, bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

1- "1- Yasal Düzenlemeler" başlıklı bölümde yer alan 13 üncü maddeye aşağıdaki fıkra eklenmiş, mevcut yedinci fıkranın numarası sekiz olarak teselsül ettirilmiştir.

5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine yedinci fıkra olarak aşağıdaki fıkra eklenmiş, mevcut yedinci fıkranın numarası sekiz olarak teselsül ettirilmiştir.

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

2- "3.1.3- Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar" başlıklı bölümün sekizinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Örneğin; Almanya'da bulunan (A) şirketi Türkiye'de yerleşik (B) şirketine motorlu araç ve yedek parça satmakta olup (B) şirketi söz konusu ürünlerin Türkiye'ye ithali ile yurt içine satış hakkına sahip tek yetkili distribütörü olarak faaliyette bulunmaktadır. Bu distribütörün yurt dışında bulunan (A) şirketine, idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da söz konusu şirketin nüfuzu altında bulunduğu ilişkin bir tespit olması durumunda, (A) ve (B) şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan (B) şirketinin, (A) şirketten aldığı motorlu araç ve yedek parça satışını Türkiye'de bulunan bayileri aracılığıyla gerçekleştirmesi durumunda, (B) şirketi ile bayileri, bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir."

3- "4.1- Karşılaştırılabilirlik Analizi" başlıklı bölümden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiş ve "4.2- Emsal Fiyat Aralığı" başlıklı bölüm başlığının numarası 4.3 olarak teselsül ettirilmiştir.

"4.2- Karşılaştırılabilirlik Analizinde Dikkate Alınacak Diğer Hususlar: Yerel Piyasa Özellikleri, Tecrübeli İşgücü ve Grup Sinerjileri"

"Karşılaştırılabilirlik analizi kapsamında faaliyette bulunulan coğrafi pazarın özellikleri, karşılaştırılabilirliği ve emsallere uygun fiyatı etkileyebilmektedir. Bu kapsamda, coğrafi pazarlar arasındaki farklılıkların değerlendirilmesi ve uygun karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin belirlenmesine ilişkin birtakım zorluklar ortaya çıkabilir. Bazı durumlarda, aradaki farklılıklar faaliyette bulunulan pazarın maliyet avantajlarından kaynaklanabilir. Bu avantajlar lokasyon avantajı olarak adlandırılır.

Yerel pazarda karşılaştırılabilir şirketlerin ve karşılaştırılabilir işlemlerin bulunabildiği ve yapılan işlev analizi ile lokasyon avantajının varlığının tespit edildiği ve grup bünyesinde kaldığı durumlarda, yerel pazardaki emsaller, lokasyon avantajının iki veya daha fazla ilişkili kişi arasında nasıl dağıtılması gerektiği konusunda en güvenilir gösterge olmaktadır. Bu durumda güvenilir yerel pazar emsalleri, emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde kullanılabilir ise, lokasyon avantajı ile ilgili karşılaştırılabilirlik düzeltmesi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan, lokasyon avantajına ilişkin düzeltme yapılırken, duruma ilişkin tüm koşullar, gerçekleştirilen fonksiyonlar, üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar dikkate alınmalıdır.

Diğer taraftan, transfer fiyatlandırması analizlerinde, gayrimaddi hak olarak değerlendirilen ve içinde bulunulan pazarda kullanılması gereken know how, lisanslar veya herhangi bir sözleşmeye bağlı haklar ile gayrimaddi hak olarak değerlendirilmeyen yerel pazar özelliklerinin ayırt edilmesi önem arz etmektedir. Örneğin bazı durumlarda, sözleşmeye bağlı haklar ve lisanslar, bu pazara rakiplerin (örneğin emsal şirketlerin) girişini sınırlandırabilmekte ve bu yüzden ilişkili kişiler arasında yerel piyasa özelliklerinden kaynaklanan farklılıkların paylaşılmasında etkili olmaktadır. Dolayısıyla karşılaştırılabilirlik analizinde bu hususlar da dikkate alınmalıdır.

Bazı işletmeler tecrübeli ve kaliteli işgücü grubunu biraraya getirme konusunda oldukça başarılı olup böyle bir işgücü grubu tarafından ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen hizmetler de, gerekmesi halinde karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınmalıdır. Tecrübeli işgücünün işlemin tarafları arasında transferi durumu, yeni bir işe alım ve eğitim giderleri yönünden değerlendirildiğinde, tecrübeli ve nitelikli işgücünü devralan açısından zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacaktır. Bu durumda çalışanın ilişkili kişiler arasında geçici görevlendirilmesiyle ilgili olarak, devralan tarafından söz konusu çalışanın hizmetlerinden dolayı uygun emsal bedelin ödenmesi gerekebilmektedir. Bir veya daha fazla işgücünün transferi veya geçici görevlendirilmesi, aynı zamanda, belli koşullar ve varsayımlar altında, ilişkili kişiler arasında değerli bir know how veya diğer bir gayrimaddi hakkın transferine de neden olabilecektir. Bu durumda işlemler ayrı ayrı analiz edilmeli dolayısıyla gayrimaddi hakların kullanımına ilişkin transfer fiyatlandırması analizleri de ayrı yapılmalıdır.

Öte yandan, karşılaştırılabilirlik düzeltmesine ilişkin gereklilik, çok uluslu şirket grubunun sinerjisinden kaynaklı olarak ortaya çıkabilmektedir. Bazı durumlarda, grubu oluşturan ilişkili kişiler ve çok uluslu şirket grupları, genellikle ilişkisiz kişiler arasında benzer şekilde bulunması mümkün olmayan, grup üyeleri arasındaki ilişki ve sinerjiden faydalanmaktadır. Örnek olarak; ortak yönetim, ortak satınalma gücü, ortak bilgisayar ve iletişim sistemleri, artan borçlanma kapasitesi vb. sayılabilir. Bu tür grup sinerjileri bir bütün olarak grup için faydalı olacak ve böylece, maliyet avantajı ve rekabetçi koşullara bağlı olarak, grup tarafından elde edilen toplam karlılık artabilecektir. Grup sinerjisinin varlığı ve grup üyelerinin bu sinerjiden faydalanmak amacıyla, ortak bir tutum içinde olmaları durumunda, elde edilen faydalar, yapılan katkılar oranında grup üyeleri arasında paylaşılabilir. Bu durumlarda da karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri grup sinerjilerini açıklamak için gerekli olabilecektir.”

4- “5.1- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi” başlıklı bölümde yer alan 6 numaralı örnek aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Örnek 6 :

Türkiye’de tam mükellef (A) Kurumu ortaklarından (B) Kurumuna faizsiz olarak 5 milyon TL borç para vermiş olup, dönem boyunca Türkiye’de mukim (X) Bankasına olan borçlarına ise yıllık % 16,9 faiz ödemiştir. (A) Kurumu tarafından faizsiz olarak para kullanılmak suretiyle emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir işlem yapıldığından, öncelikle iç emsal olup olmadığının tespiti gerekmektedir.

Örneğimizde, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemin tutarı, vade yapısı ve borcun türü (TL, döviz vb.) gibi faktörlerin karşılaştırılabilir olması şartıyla, söz konusu faiz oranı iç emsal olarak kullanılabilir. Gerekli görülmesi durumunda işlem düzeltimi yapılmalıdır. Ancak iç emsalin bulunmaması durumunda dış emsal araştırması yapılması, dış emsal araştırmasında ise karşılaştırılabilir koşullar altında emsallere uygun bir faiz oranının kullanılması gerekmektedir.

Gerek iç emsal gerekse dış emsal araştırmasında, karşılaştırılabilirlik analizinin (örneğin içinde bulunulan ekonomik koşullar gibi) yapılması emsallere uygun faiz oranının tespiti için önemlidir.”

5- “5.2- Maliyet Artı Yöntemi” başlıklı bölümde yer alan 2 numaralı örneğin dördüncü paragrafının son cümlesi değiştirilmiş, 5 numaralı örneğin birinci cümlesi değiştirilerek devamına gelmek üzere bir cümle eklenmiş ve ikinci paragrafının ikinci cümlesi değiştirilmiş, 6 numaralı örneğin son cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Örnek 2:

Bu durumda, (A) Kurumunun genel yönetim giderlerinin 1 TL olduğu varsayımı altında, 49 TL (50 TL – 1 TL =) üzerine % 10 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)’ye satılan her bir çanta için transfer fiyatı 53,9 TL olarak belirlenecektir.”

“Örnek 5:

(Y) çok uluslu şirketinin ortaklarından (A) ile aynı çok uluslu şirketin ortağı (B), (X) ürününün geliştirilmesi amacıyla gerekli olan araştırma faaliyetleri için 504.000 TL karşılığında anlaşmıştır. (A) firmasının hizmet maliyeti 480.000 TL’dir.

Dolayısıyla, aynı çok uluslu şirket ortaklarından (A) ve (B) arasında gerçekleşen işleme ait emsal fiyatın $[480.000 + (480.000 \text{ TL} * \%10)=]$ 528.000 TL olması gerekir.”

“Örnek 6 :

Dolayısıyla, (S) Sigortacılık A.Ş.’nin şube başına birim hizmet maliyetinin 9.000 TL olması halinde, bu şirket ile ilişkili (U) bankası arasında gerçekleşen işleme ait emsallere uygun fiyatın $[9.000 + (9.000 \text{ TL} * \%20)=]$ 10.800 TL olması gerekmektedir.”

6- “7.1- Yıllık Belgelendirme” başlıklı bölüme “Tanımlar” başlıklı bölüm eklenmiş ve 7.1 başlıklı bölüm “7.1.1- Ana Rapor”, “7.1.2- Ülke Raporu” ve “7.1.3- Ülke Bazlı Raporlama” başlıklı bölümlerden oluşturulmak suretiyle aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

“Tanımlar

1. Grup: Ortaklık ya da kontrol ilişkisi aracılığıyla bağlı olan ve yürürlükteki muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken ya da gruptaki herhangi bir işletmenin hissesi borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan, işletmelerin tümünü ifade eder.
2. Çok Uluslu İşletmeler (ÇUİ) Grubu: Farklı devletlerde mukim olan iki veya daha fazla işletmenin dahil olduğu grubu veya bir devlette mukim olan ve bir başka devlette iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmasından dolayı vergiye tabi olan bir işletmenin dahil olduğu grubu ifade eder.
3. İşletme: (i) Finansal raporlama amaçları bakımından çok uluslu işletmeler grubunun konsolide finansal tablolarına dahil edilmiş ÇUİ grubunun ayrı ticari birimi veya ÇUİ grubunun bu ticari biriminin hisseleri, borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolara dahil edilecek olan ticari birimi (ii) sadece büyüklük veya önemlilik bakımından ÇUİ grubunun konsolide finansal tablolarının dışında tutulan bir ticari birimi ve (iii) ÇUİ grubunun bir üyesinin finansal raporlama, mevzuat, vergi raporlama veya iç kontrol bakımından ayrı bir finansal tablo hazırlamak zorunda olan iş yeri veya daimi temsilcisini ifade eder.
4. Raporlayan İşletme: ÇUİ grubu adına mukimliğinin bulunduğu vergi idaresine, ülke bazlı raporlamayı hazırlayacak olan işletmeyi ifade eder. Raporlayan işletme nihai ana işletmedir, ancak istisnai durumlarda vekil işletme veya İdare'nin tayin ettiği başka bir işletme de raporlayan işletme olabilir.
5. Nihai Ana İşletme: ÇUİ grubunun, işletmenin mukim olduğu devlette uygulanan muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken ya da hisseleri, mukim olduğu devlette borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan hakim işletmesini ifade eder.
6. Vekil İşletme: ÇUİ grubu adına, mukim olduğu devlette ülke bazlı raporlamayı düzenleyecek olan, sadece nihai ana işletmeye vekil olan, grup tarafından belirlenmiş işletmeyi ifade eder.”

“7.1.1- Ana Rapor

Çok uluslu işletmeler grubu kapsamında bulunan ve bir önceki hesap dönemi sonu bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılat tutarı iki yüz elli milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri içeren “Ana Rapor”un, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresini takip eden ikinci ayın sonuna kadar hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunludur.

Ana Rapor, tüm grup şirketleri açısından organizasyon yapısı, ticari faaliyetlerin tanımı, sahip olunan gayrimaddi varlıklar, grup içi finansal işlemler ile grubun finansal ve vergi durumu şeklinde beş ana kategoriden oluşmaktadır.

Ana Rapor’a ilişkin bilgi ve belgeler aşağıda yer almaktadır:

a)Organizasyon Yapısı

- i. Çok uluslu şirketlerin hukuki yapısı ve ortaklık yapısı ile faal olan işletmelerin coğrafi konumunu gösteren bilgiler şeması.

b)Ticari Faaliyetlerin Tanımı

- i. Ticari karı oluşturan temel unsurlar,
- ii. Temel ürün ve hizmetleri gösteren tedarik zinciri şeması,
- iii. Ar-Ge hizmetleri dışında çok uluslu şirket grubunun üyeleri arasında düzenlenen önemli hizmet sözleşmelerini gösteren tablo ve kısa açıklamalar,
- iv. Önemli ürün ve hizmetler açısından ana coğrafi pazarlara ilişkin bilgiler,
- v. Üstlenilen önemli fonksiyonlar ve riskler ile kullanılan önemli varlıklar temelinde, grup içinde her bir şirket tarafından değer yaratılmasına yapılan katkıyı açıklayan işlev analizi,
- vi. İlgili hesap dönemi içinde iş süreçlerinin yeniden yapılandırılması, devir alma ve satış işlemlerinin önemli olanlarının açıklanması.

c) Sahip Olunan Gayrimaddi Varlıklar

- i. Ar-Ge ve gayrimaddi varlıklarla ilgili grubun transfer fiyatlandırması politikalarını açıklayan bilgiler,
- ii. Temel Ar-Ge faaliyetleri ve bunların sürdürüldüğü yerler dahil, gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, mülkiyeti ve kullanımını hakkında grubun genel stratejisine ilişkin bilgiler,
- iii. Çok uluslu şirketler grubunun sahip olduğu önemli gayrimaddi varlıklar ve bunların hangi grup üyesinin mülkiyetinde olduğunu gösteren liste,
- iv. Maliyet paylaşım anlaşmaları, temel araştırma geliştirme hizmet sözleşmeleri ve lisans anlaşmaları dahil gayrimaddi varlıklarla ilgili ilişkili kişiler arasında yapılan önemli sözleşmelerin listesi,
- v. İlgili hesap dönemi içinde, ilişkili kişiler arasındaki gayrimaddi varlıklardan kaynaklanan haklar ve getirilerin transferi hakkında genel açıklamalar (ilgili işletme, ülke ve yapılan ödemeler dahil).

e) Grup İçi Finansal İşlemler

- i. İlişkisiz taraflarla yapılan önemli finansal anlaşmalar dahil, grubun nasıl finanse edildiğine ilişkin açıklamalar,
- ii. Grupta, merkezi finansman işlevi üstlenen çok uluslu şirket grubu üyesine ilişkin bilgiler (bu şirketin kurulduğu ülke ve yönetim merkezi dahil),
- iii. İlişkili kişiler arasında düzenlenen finansman işlemlerine ilişkin çok uluslu şirketler grubunun genel transfer fiyatlandırması politikalarına ilişkin açıklamalar.

d) Grubun Finansal ve Vergi Durumu

- i. İlgili hesap dönemine ilişkin olarak, finansal raporlama, yasal mevzuat, iç yönetim, vergi veya başka amaçlarla hazırlanmış olan çok uluslu şirket grubunun konsolide mali tabloları,
- ii. Çok uluslu şirket grubunun yürürlükte olan tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının listesi ve gelir paylaşımına ilişkin vergi idarelerinden alınan kararlar.”

“7.1.2- Ülke Raporu

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri tutarının otuz bin TL’yi aşması (otuz bin TL dahil) durumunda, bu işlemleri ile ilgili olarak (Ek 2)’de yer alan “TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM”u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir. Bu formda, ilgili hesap dönemi içinde yapılan mal veya hizmet alım ya da satımına ilişkin olup her bir işlem bazında net tutarı otuz bin TL’yi aşmayan işlemlere yer verilmeyecektir.

Bu mükelleflerden bir önceki hesap dönemi sonu bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılat tutarı yüz milyon TL ve üzerinde olanların ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde otuz bin TL’yi aşan işlemleri ile ilgili olarak (Ek 4)’de yer alan “İLİŞKİLİ KİŞİLERLE YAPILAN İŞLEMLERE İLİŞKİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI FORMU”nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresini takip eden ikinci ayın sonuna kadar elektronik ortamda ibraz etmeleri gerekmektedir. Söz konusu işlem tutarının (otuz bin TL) tespitinde, ilgili hesap dönemi içinde her bir ilişkili kişi ile yapılan alım-satım işleminin toplam net tutarı dikkate alınır.

Ayrıca, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak (Ek 3)’de yer alan formata uygun şekilde, aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri içeren “YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU”nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca Rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi; gelir vergisi mükellefleri de ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlere ilişkin olarak aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz ederler.

Buna göre;

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri,
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri

için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekmektedir.

Dolayısıyla,

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

ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edebilecekleri tabiidir.

Söz konusu bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler
- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri (bu belgeler Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna eklenmeyecek olup istenmesi halinde ibraz edilecektir.),
- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri (bu belgeler Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna eklenmeyecek olup istenmesi halinde ibraz edilecektir.),
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlem kategorisi ile bu işlemlerin ülke bazında tutarı,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler,
- Çok yıllık analizin yapılmış olması durumunda bunun sebeplerine ilişkin ayrıntılı bilgi,
- Mevcut tek taraflı ve iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının bir örneği,
- Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanmasında kullanılan finansal verilerin yıllık finansal tablolarla ne şekilde bağlantılı olduğunu gösteren dağıtım tabloları ve buna ilişkin bilgi.

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

Öte yandan, yukarıda belirtilen Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere düzenlenecek raporda yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edileceği tabiidir.”

“7.1.3- Ülke Bazlı Raporlama

Bir önceki hesap döneminin konsolide edilmiş finansal tablolarına göre toplam konsolide grup geliri iki milyar otuz yedi milyon TL ve üzerinde olan çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim nihai ana işletmesi tarafından, raporlanan

hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar, elektronik ortamda verilmesi gereken “Ülke Bazlı Raporlama”, aşağıdakileri bilgileri içeren bir rapordur:

- a) Çok uluslu işletmeler grubunun faaliyet gösterdiği her bir ülke ile ilgili gelir miktarı, vergi öncesi kar/zarar, ödenen gelir/kurumlar vergisi, tahakkuk eden gelir/kurumlar vergisi, nominal sermaye, geçmiş yıl karları (dağıtılmamış karlar), çalışan sayısı ile nakit ve nakit benzeri dışında maddi duran varlıklar,
- b) Çok uluslu işletmeler grubunun her bir işletmesinin adı/unvanı, kurulduğu yer (faaliyette bulunduğu yer kurulduğu yerden farklı ise faaliyette bulunduğu yer dahil) ile ana ticari faaliyetlerinin mahiyeti.

İdare ile nihai ana işletmenin mukim olduğu ülke idaresi arasında ülke bazlı raporlama bilgilerinin otomatik paylaşımına ilişkin bir anlaşmanın bulunmaması veya nihai ana işletmenin mukim olduğu ülke idaresi tarafından ülke bazlı raporlamaya ilişkin yasal düzenlemelerin ilgili yılda yürürlüğe girmemiş olması durumunda, çok uluslu işletmeler grubunun Türkiye’de mukim grup şirketi (birden fazla grup şirketi bulunması durumunda diğerleri adına biri) tarafından raporlanan hesap döneminden sonraki on ikinci ayın sonuna kadar, “Ülke Bazlı Raporlama” yapılır.

İlk ülke bazlı raporlama, 2016 hesap dönemi için, 31 Aralık 2017 tarihine kadar yapılır. Özel hesap dönemine tabi olan Türkiye’de mukim nihai ana işletme ilk ülke bazlı raporlamayı, 1 Ocak 2016’dan sonra başlayan hesap dönemi için yapar.

Çok uluslu işletmeler grubunun konsolide edilmiş finansal tablolarına göre toplam konsolide grup gelirine ilişkin yukarıda yer alan tutar, 2017 hesap dönemi ve sonrası için bir önceki yıla ilişkin T.C Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kurunun Ocak ayı ortalaması kullanılarak 750 milyon Avro karşılığı Türk Lirası olarak dikkate alınır.

Ülke bazlı raporlamaya ilişkin olarak düzenlenen (Ek 5)’de yer alan formlar, içeriğindeki açıklamalar doğrultusunda doldurulacaktır. Ülke bazlı raporlama bilgileri, Türkiye’nin taraf olduğu ikili ve/veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar çerçevesinde karşılıklı olarak diğer ülke vergi idareleri ile paylaşılabilir. Söz konusu anlaşmalara taraf olan ülkelerin listesi, İdare tarafından ilan edilir.”

7- “9- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri” başlıklı bölümden sonra gelmek üzere “10- Hazine Zararı” başlıklı bölüm eklenmiş ve diğer başlık numaraları buna göre teselsül ettirilmiştir.

“10- Hazine Zararı

10.1- Hazine Zararı ve Kapsamı

5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine yedinci fıkraya olarak eklenen hükümlerle, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır. Hazine zararı, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle, kurum ve ilişki kişileri adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir.

Aşağıda belirtilen kurumlar arasında, ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen işlemlerde hazine zararının bulunması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilecektir:

- İki tam mükellef kurum arasında,
- Bir yabancı kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisinin diğer bir yabancı kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisi arasında,
- Tam mükellef kurum ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisi arasında.

Dolayısıyla, yukarıda belirtilen kurumlar arasında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen işlemin;

- Yurt içinde gerçekleştirilen bir işlem olması,
- Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedelle işlem yapılmış olması,
- Bu işlem sonucunda hazine zararının bulunması

durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanç dağıtımının dönem kazancına eklenmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen kurumların birbirleri dışında, diğer kurum ve gerçek kişilerle ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler, hazine zararı şartına bağlı kalınmaksızın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kapsamında değerlendirilecektir. Örneğin; tam mükellef (X) Kurumunun, ortağı (A) gerçek kişi ile yaptığı işlemler veya aynı Kurumun ilişkili kişi kapsamında bulunan (D) Derneği ile yaptığı işlemlerde hazine zararı şartı aranmayacaktır.

Öte yandan yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde hazine zararı şartı aranmamakta olup emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedel üzerinden yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

Hazine zararının oluşup oluşmadığını tespit etmek için yukarıda belirtilen işlemlerin emsallere uygun fiyat veya bedeller ile gerçekleşmesi halinde oluşacak vergisel sonuçlarının tespit edilerek tahakkuk edecek vergilerin ve tahakkuk dönemlerinin, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller sonucu oluşan vergiler ve bu vergilerin tahakkuk dönemleriyle karşılaştırılması gerekmektedir.

10.2- Hazine Zararının Tespitinde Dikkate Alınacak Vergiler

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle, kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesinin hazine zararına neden olacağı belirtilmektedir. Bu ifadede yer alan her türlü vergi toplamı, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemle ilgili tüm vergilerin toplamıdır.

Dolayısıyla, hazine zararının tespitinde kurumlar vergisi ile birlikte gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamı birlikte değerlendirilecek ve sonuç itibarıyla bir Hazine zararı söz konusu değilse, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

10.3- Hazine Zararının Dikkate Alınacağı Dönem

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi her türlü vergi toplamının indirim, istisna, oran farklılığı, zarar mahsubu ve benzeri nedenlerle cari ya da izleyen dönemlerde eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi durumunda hazine zararının oluştuğu kabul edilecektir.

10.4- Konuya İlişkin Örnekler

Aşağıda yer alan her bir örnekte;

- Hazine zararının sadece kurumlar vergisi dikkate alınarak tespit edildiği (diğer vergiler yönünden hazine zararının doğmadığı),
- Her iki kurumun vergi matrahı üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi hesaplandığı, dolayısıyla oran farklılığı olmadığı

varsayılmıştır.

Örnek 1: (A) kurumu tarafından emsallere uygun bedeli 150.000 TL olan bir ürün, ilişkili (B) kurumundan 200.000 TL'ye alınmak suretiyle (B) kurumuna 50.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmıştır. (A) kurumu tarafından ilişkili kişiden alınan ürünün aynı yıl içinde satıldığı tespit edilmiştir. Yapılan hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

(1.000 TL)

Kurumlar vergisi (2014 hesap dönemi)	Emsallere aykırı bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku		Emsallere uygun bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku	
	(A) kurumu	(B) kurumu	(A) kurumu	(B) kurumu
Ticari bilanço kârı/zararı	100	100	150	50
Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler	0	(100)	0	(100)
Matrah	100	0	150	0
Kurumlar vergisi	20	0	30	0
Toplam vergi tahakkuku	20		30	
KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN HAZİNE ZARARI VAR				

Bu işlemle ilgili olarak, (A) kurumu tarafından ilişkili (B) kurumuna 50.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı kabul edilecektir.

Örnek 2: (A) kurumu tarafından emsallere uygun bedeli 300.000 TL olan bir hizmet, ilişkili (B) kurumuna 200.000 TL'ye verilmek suretiyle (B) kurumuna 100.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmıştır. Yapılan hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

(1.000 TL)

Kurumlar vergisi (2014 hesap dönemi)	Emsallere aykırı bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku		Emsallere uygun bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku	
	(A) kurumu	(B) kurumu	(A) kurumu	(B) kurumu
Ticari bilanço kârı/zararı	100	200	200	100
Matrah	100	200	200	100
Kurumlar vergisi	20	40	40	20
Toplam vergi tahakkuku	60		60	
KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN HAZİNE ZARARI YOK				

Bu işlemle ilgili olarak, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedelle yapılan işlem nedeniyle (A) ve (B) kurumları adına tahakkuk eden toplam kurumlar vergisi, emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak tespit edilen bedelle işlem yapılması durumunda tahakkuk edecek toplam kurumlar vergisi ile karşılaştırıldığında tahakkuk tutarı değişmediğinden, kurumlar vergisi yönünden hazine zararı doğması şartı gerçekleşmemiştir. Dolayısıyla (A) kurumu tarafından ilişkili (B) kurumuna transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmadığı kabul edilecektir.

Aşağıda yer alan her bir örnekte;

- Her iki kurumun da işlemi ilgili dönem kurum kazancına intikal ettirerek beyan ettiği,
- Hazine zararının sadece kurumlar vergisi ve katma değer vergisi dikkate alınarak tespit edildiği (diğer vergiler yönünden hazine zararının doğmadığı),
- Her iki kurumun vergi matrahı üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi hesaplandığı, dolayısıyla oran farklılığı olmadığı,
- Her iki kurumun katma değer vergisi matrahı üzerinden %18 oranında vergi hesaplandığı

varsayılmıştır.

Örnek 3: (A) kurumu tarafından emsallere uygun bedeli 100.000 TL olan bir ürün, ilişkili (B) kurumundan Aralık/2014 tarihinde 200.000 TL'ye alınmak suretiyle (B) kurumuna 100.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmıştır. (A) kurumu tarafından ilişkili kişiden alınan ürünün aynı yıl içinde satıldığı tespit edilmiştir. Bu işlemle ilgili olarak yapılan hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

(1.000 TL)

Kurumlar vergisi (2014 hesap dönemi)	Emsallere aykırı bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku		Emsallere uygun bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku	
	(A) kurumu	(B) kurumu	(A) kurumu	(B) kurumu
Ticari bilanço kârı/zararı	100	200	200	100
Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler	(50)	(150)	(50)	(150)
Matrah	50	50	150	0
Kurumlar vergisi	10	10	30	0

Katma değer vergisi (Aralık/2014)	Emsallere aykırı bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku		Emsallere uygun bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku	
	(A) kurumu	(B) kurumu	(A) kurumu	(B) kurumu
Hesaplanan KDV	72	54	72	36
İndirilecek KDV	54	18	36	18
Önceki dönemden devreden KDV	18	54	18	54
İndirimler toplamı	72	72	54	72
Ödenecek KDV	0	0	18	0
Sonraki döneme devreden KDV	0	18	0	36

(1.000 TL)

	Emsallere aykırı bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku		Emsallere uygun bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku	
	(A) kurumu	(B) kurumu	(A) kurumu	(B) kurumu
Kurumlar vergisi	10	10	30	0
Katma değer vergisi	0	0	18	0
TOPLAM	20		48	

Emsallere aykırı bedel ile gerçekleşen işlemde, her iki kurumda da 10.000 TL kurumlar vergisi tahakkuk etmiştir. Emsallere uygun fiyata göre yapılacak alış işlemi sonucunda, (A) kurumunda tahakkuk edecek kurumlar vergisi 30.000 TL olarak ortaya çıkacaktır.

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak gerçekleşen işlemde tahakkuk eden kurumlar vergisi ile emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak gerçekleşen işlemde tahakkuk edecek kurumlar vergisi karşılaştırıldığında hazine zararının oluştuğu görülmektedir. Ayrıca, (A) kurumu tarafından ilişkili (B) kurumundan emsal bedelin üzerinde bir tutarda mal satın alınması suretiyle, Aralık/2014 dönemine ilişkin olarak 18.000 TL katma değer vergisinin tahakkuk ettirilmediği anlaşılmaktadır. Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun 30/d maddesi uyarınca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV indirim konusu yapılamamakta olup transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ TOPLAMI YÖNÜNDE HAZİNE ZARARI VAR

Örnek 4: (A) kurumu tarafından emsallere uygun bedeli 100.000 TL olan bir ürün, ilişkili (B) kurumundan Aralık/2014 tarihinde 200.000 TL'ye alınmak suretiyle (B) kurumuna 100.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmıştır. (A) kurumu tarafından ilişkili kişiden alınan ürünün aynı yıl içinde satıldığı tespit edilmiştir. Bu işlemle ilgili olarak yapılan hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

(1.000 TL)

Kurumlar vergisi (2014 hesap dönemi)	Emsallere aykırı bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku		Emsallere uygun bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku	
	(A) kurumu	(B) kurumu	(A) kurumu	(B) kurumu
Ticari bilanço kârı/zararı	100	200	200	100
Matrah	100	200	200	100
Kurumlar vergisi	20	40	40	20

Katma değer vergisi (Aralık/2014)	Emsallere aykırı bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku		Emsallere uygun bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku	
	(A) kurumu	(B) kurumu	(A) kurumu	(B) kurumu
Hesaplanan KDV	72	54	72	36
İndirilecek KDV	54	18	36	18
Önceki dönemden devreden KDV	0	72	0	72
İndirimler toplamı	54	90	36	90
Ödenecek KDV	18	0	36	0
Sonraki döneme devreden KDV	0	36	0	54

(1.000 TL)

	Emsallere aykırı bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku		Emsallere uygun bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku	
	(A) kurumu	(B) kurumu	(A) kurumu	(B) kurumu
Kurumlar vergisi	20	40	40	20
Katma değer vergisi	18	0	36	0
TOPLAM	78		96	

(A) kurumu tarafından ilişkili (B) kurumundan emsal bedelin üzerinde bir tutarda mal satın alınması suretiyle Aralık/2014 dönemine ilişkin olarak 18.000 TL katma değer vergisinin eksik tahakkuk ettirildiği anlaşılmaktadır.

İşlemin taraflarını oluşturan (A) kurumu ve (B) kurumu adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamı birlikte değerlendirildiğinde, (A) kurumu tarafından ilişkili (B) kurumuna 100.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden yapılacak işlemler buna göre tekemmül ettirilecektir.

KURUMLAR VERGİSİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ TOPLAMI YÖNÜNDEN HAZİNE ZARARI VAR

Örnek 5: (A) kurumu tarafından iştiraki (B) kurumuna 01/12/2014 tarihinde 10.000.000 TL borç verilmiş ve bu finansman hizmeti karşılığında faiz hesaplanmamıştır. Emsallere uygun faiz bedelinin Aralık ayı için 100.000 TL olduğu varsayılmıştır. Her iki kurumun dönem beyanları ve ödedikleri kurumlar vergisi tutarları aşağıdaki gibidir:

(1.000 TL)

Kurumlar vergisi (2014 hesap dönemi)	Emsallere aykırı bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku		Emsallere uygun bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku	
	(A) kurumu	(B) kurumu	(A) kurumu	(B) kurumu
Ticari bilanço kârı/zararı	100	(150)	200	(250)
Kazancın bulunması durumunda indirilecek istisna ve indirimler	(10)	0	(10)	0
Matrah	90	0	190	0
Kurumlar vergisi	18	0	38	0
Toplam vergi tahakkuku	18		38	

Katma değer vergisi (Aralık/2014)	Emsallere aykırı bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku		Emsallere uygun bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku	
	(A) kurumu	(B) kurumu	(A) kurumu	(B) kurumu
Hesaplanan KDV	108	45	126	45
İndirilecek KDV	36	72	36	90
Önceki dönemden devreden KDV	72	18	72	18
İndirimler toplamı	108	90	108	108
Ödenecek KDV	0	0	18	0
Sonraki döneme devreden KDV	0	45	0	63

(1.000 TL)

	Emsallere aykırı bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku		Emsallere uygun bedel ile gerçekleşen işlemde vergi tahakkuku	
	(A) kurumu	(B) kurumu	(A) kurumu	(B) kurumu
Kurumlar vergisi	18	0	38	0
Katma değer vergisi	0	0	18	0
TOPLAM	18		56	

Bu işlemle ilgili olarak, (A) kurumu tarafından ilişkili (B) kurumuna 100.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı kabul edilecektir. Faizsiz borç verilmesi durumunda, (A) kurumunda 18.000 TL kurumlar vergisi tahakkuk etmiş olup emsal faiz bedelinin uygulanması durumunda ise (A) kurumunda tahakkuk edecek kurumlar vergisi 38.000 TL olarak ortaya çıkacaktır. Kurumlar vergisi yönünden hazine zararı oluşmuştur. İlişkili kuruma verilen finansman hizmeti nedeniyle fatura düzenlenmesi gerekirken düzenlenmediği için 18.000 TL katma değer vergisinin eksik tahakkuk ettirildiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla katma değer vergisi yönünden de hazine zararı oluşmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ TOPLAMI YÖNÜNDEN HAZİNE ZARARI VAR

8- “10.3- Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler” başlıklı bölüm 11.3 olarak teselsül ettirilmiş ve bu bölümde yer alan örneğin ilk paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren Türkiye’de yerleşik (B) şirketi ile yurtdışında mukim ve markanın lisans hakkına sahip olan (A) arasındaki lisans anlaşması gereği, (B) şirketi lisans bedeli olarak Türkiye’deki net satış hasılatının % 6’sı kadar yıllık bir ödeme yapmaktadır. Söz konusu oranın emsallere uygun olup olmadığının tespiti amacıyla otomotiv piyasasında ve/veya benzer ya da farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin incelenmesi neticesi 5 adet şirketin yurt dışında bulunan ilişkisiz kişilere Türkiye’deki net satış hasılatlarının %3 - %5’ine tekabül eden oranlarda lisans bedeli ödediği tespit edilmiştir. Bu durumda (B) şirketi ile (A) şirketi arasındaki lisans anlaşmasının şart ve koşulları ile piyasada mevcut lisans anlaşmalarının koşulları karşılaştırılmalı ve varsa farklılıklar düzeltilmelidir. Dolayısıyla şart ve koşullar benzer veya mevcut farklılıklar düzeltilebiliyorsa, yurt dışında mukim (A) firmasına yapılan ödemeler ile ilgili olarak dış emsaller kullanılabilecektir.”

9- “11.3- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi” başlıklı bölüm 12.3 olarak teselsül ettirilmiş ve bu bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Öte yandan, sağlanan grup içi hizmet nedeniyle yapılan ödemelerde, alınan hizmetin mahiyetine göre, ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümleri de dikkate alınmak suretiyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu madde hükümlerinin uygulanacağı tabiidir. Örneğin, (A) ülkesinde mukim (AB) şirketi tarafından satın alınan bir gayrimaddi hakka ilişkin kullanım hakkının grup şirketlerine masraf paylaşımı kanalıyla dağıtıldığı, Türkiye’de mukim grup şirketi (B)’nin de, faaliyetleri kapsamında bu hizmetten faydalandığı ve (B) şirketi tarafından söz konusu gayrimaddi hakkın kullanımı karşılığında grup içi hizmet ödemesi yapıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, alınan bu grup içi hizmete ilişkin yurt dışındaki ilişkili kişiye yapılan ödeme gayrimaddi hak ödemesi olarak kabul edilecek ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi gereğince tevkifata konu edilecektir.”

10- “11- Grup İçi Hizmetler” başlıklı bölüm “12- Grup İçi Hizmetler” olarak teselsül ettirilmiş ve bu bölümünden sonra gelmek üzere aşağıda yer alan bölüm eklenmiştir.

“13- Maliyet Katkı Anlaşmaları

13.1- Maliyet Katkı Anlaşmalarının Tanımı, Kapsamı ve Türleri

Maliyet katkı anlaşmaları; gayri maddi haklar, maddi varlıklar veya hizmetlerin, edinimi, üretimi veya müştereken geliştirilmesi konusunda, katkıları ve riskleri paylaşmak üzere, ilişkili kişiler arasında yapılan sözleşmeye bağlı düzenlemeleri ifade eder. Söz konusu gayri maddi haklar, maddi varlıklar veya hizmetlerle ilgili olarak her bir katılımcının fayda yaratması beklenir. Maliyet katkı anlaşmaları, tüm katılımcılar tarafından oluşturulan bağımsız bir tüzel kişilik veya sabit bir işyerinden ziyade, sözleşmeye bağlı bir anlaşma niteliği taşır. Maliyet katkı anlaşmalarının sonuçlarından yararlanabilmek için katılımcıların faaliyetlerini birleştirmeleri gerekmez, katılımcılar bireysel faaliyetleri yoluyla bu anlaşmanın sonuçlarından yararlanabilir.

Maliyet katkı anlaşmalarının temel unsuru katkıların paylaşımıdır. Benzer ekonomik özelliklere sahip olan ve bir sözleşme kapsamında faaliyet gösteren taraflar, bu sözleşmenin maliyet katkı anlaşması olarak adlandırılıp adlandırılmadığına bakılmaksızın, benzer getiri elde etmeyi bekler.

Yaygın olarak iki tür maliyet katkı anlaşması bulunmaktadır: Bunlardan ilki “Geliştirme Maliyet Katkı Anlaşmaları” olarak adlandırılır. Bu tür anlaşmalar, gayrimaddi hakların veya maddi varlıkların edinimi, üretimi veya müştereken geliştirilmesi amacıyla yapılan anlaşmalardır. Diğeri ise; hizmetlerin edinimi amacıyla yapılan “Hizmet Maliyet Katkı Anlaşmaları”dır. Her anlaşma kendi koşulları ve şartları içinde değerlendirilmekle birlikte, her iki anlaşmanın temel farklılığı, katılımcılar yönünden geliştirme maliyet katkı anlaşmalarından süregelen ve geleceğe yönelik fayda yaratması beklenirken; hizmet maliyet katkı anlaşmalarından ise sadece halihazırda fayda yaratması beklenir.

Hizmet maliyet katkı anlaşmalarında katkılar temel olarak, hizmetlerin gerçekleştirilmesini içerirken, geliştirme maliyet katkı anlaşmalarında katkılar, sıklıkla geliştirme faaliyetlerinin yerine getirilmesini (örneğin, araştırma ve geliştirme, pazarlama) ve genellikle bu anlaşma ile ilgili daha önceden var olan maddi varlıklar ve gayri maddi haklar gibi ek katkıları içerir.

Bir maliyet katkı anlaşmasının türüne bakılmaksızın, cari veya hâlihazırda var olan bütün katkıların değeri emsallerine uygunluk ilkesine uygun olarak tespit edilmeli ve hesaplanmalıdır.

13.2- Maliyet Katkı Anlaşmalarında Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanması

Bir maliyet katkı anlaşmasına emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için bir katılımcının sağlayacağı katkıların, bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir koşullarda, bu tür herhangi bir anlaşmadan makul ölçüde elde etmeyi beklediği fayda kapsamında sağlamayı kabul edeceği katkılar ile tutarlılık göstermesi gerekmektedir.

Bir maliyet katkı anlaşmasının emsallere uygunluk ilkesini karşılayıp karşılamadığını belirlemek (örneğin; her bir katılımcının söz konusu anlaşmaya yapılan toplam katkı içindeki payının, katılımcının beklenen tüm faydadan elde etmeyi beklediği pay ile tutarlı olup olmadığını belirlemek gibi) için her bir katılımcının anlaşmaya sağladığı katkının değerini (tutarını) tespit etmek gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi ile tutarlılık içinde olması için, katkıların değeri, bir maliyet katkı anlaşmasından beklenen faydanın kapsamının ve niteliğinin yanısıra katılımcıların karşılıklı risk paylaşımı (müşterek riskler) da dikkate alınarak, katkının sağlandığı anda oluşan değeri üzerinden hesaplanmalıdır.

Katkıların değerini tespit ederken, halihazırda var olan katkıların değeri ile cari dönemde gerçekleştirilen katkıların değeri arasındaki farklar belirlenmelidir. Tüm katkılar değere göre belirlenir ancak, bazı durumlarda katkıların değerini maliyete göre belirlemek uygun olabilir. Katkının değeri ve maliyeti arasındaki farkın, pratik nedenlerden dolayı, nispeten önemsiz olduğu durumlarda, hizmet maliyet katkı anlaşmaları için cari katkılar, maliyetle ölçülebilir. Ancak, diğer durumlarda (örneğin katılımcılar tarafından sağlanan katkılar çeşitli hizmet türlerinden ve/veya gayrimaddi varlıklardan veya diğer varlıklardan oluşabilir) cari katkıların maliyetini ölçmek, katılımcıların ilişkili katkılarının değerini belirlemesi imkânsızdır ve emsallere uygun olmayan sonuçlara yol açabilir. Geliştirme maliyet katkı anlaşmaları için, cari katkıların maliyetle ölçümü genellikle emsallere uygunluk ilkesinin uygulaması için güvenilir sonuçlar vermez.

Karşılıklı fayda kavramı bir maliyet katkı anlaşması açısından büyük önem taşıdığından dolayı, taraflardan birinin bu anlaşmadan makul ölçülerde bir fayda elde etmesinin beklenmediği durumlarda, o taraf bir katılımcı olarak kabul edilmeyecektir.

13.3- Maliyet Katkı Anlaşmalarında Dengeleyici Ödemeler

Katılımcıların farklı oranlardaki katkı paylarının düzeltilmesinde, dengeleyici ödemeler gerekli olabilir. Dengeleyici ödemelerin, her katılımcının toplam katkılarla orantılı biçimde belirlenen katkı payının, anlaşma uyarınca elde edilmesi beklenen toplam faydalarla orantılı biçimde belirlenen faydalarla tutarlı olması gerektiğini öngören emsallere uygunluk ilkesini karşılaması gerekir. Her bir katılımcının, dengeleyici ödemeler de dikkate alınarak, belirlenen katkı payları ile aynı anlaşmadan elde edilmesi beklenen toplam faydadan alacakları payların tutarlı olması durumunda, söz konusu maliyet katkı anlaşmasının emsallere uygun olduğu kabul edilir. Bu tutarlılığın sağlanmadığı bir durumda, katılımcılardan en az birinin katkıları için kendisine sağlanan karşılık yetersiz kalacak; buna karşın, en az bir katılımcının katkıları için elde ettiği karşılık ise, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir koşullarda elde etmiş olacağı karşılığa kıyasla yüksek olacaktır. Böyle bir durumda, emsallere uygunluk ilkesi gereğince bir düzeltmenin yapılması gerekir. Düzeltmenin niteliği, mevcut koşullar ve işlemin mahiyeti itibarıyla değişebilecektir; ancak genellikle bu düzeltme, dengeleyici bir ödemenin yapılması şeklinde uygulanır.

Dengeleyici ödemeler dahil bir maliyet katkı anlaşmasına yapılan katkılar, vergisel açıdan söz konusu faaliyeti yürütmek için, katkılar maliyet katkı anlaşması dışında yapılırsa idi, geçerli olacak mevcut hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir.

Öte yandan yürürlükte olan bir maliyet katkı anlaşmasına katılan taraf, kendi katılımından önce başlatılan faaliyetlerin sonuçlarından fayda sağlayabilir. Böyle bir durumda emsallere uygunluk ilkesi uyarınca halihazırda var olan hakların mevcut katılımcılardan anlaşmaya yeni katılan tarafa transferinde, transfer edilen faydanın emsal değerine tekabül eden bir tutarın yeni katılımcı tarafından karşılık olarak ödenmesine “giriş ödemesi” denir.

Bir katılımcının maliyet katkı anlaşmasından çekilmesi de mümkündür. Anlaşmadan çekilen katılımcı anlaşma kapsamında gerçekleşen geçmiş faaliyetlerden doğan faydaları (yapılmakta olan işler dahil) diğer katılımcılara devredebilir. Bu devir işleminin emsallere uygunluk ilkesi uyarınca fiyatlanması gerekir. Bu işlem karşılığı yapılan ödemeye “çıkış ödemesi” denir.

Yapılan bu ödemeler, işlemin mahiyetine göre, Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili hükümleri ve ilgili Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma hükümleri birlikte dikkate alınarak değerlendirilir. Örneğin; (A) ülkesinde yerleşik A şirketi ile (B) ülkesinde yerleşik B şirketinin gayrimaddi hak geliştirmek için bir maliyet katkı anlaşması (anlaşma) yaptığı ve bu anlaşma kapsamında B şirketinin, (B) ülkesinde gayrimaddi haklardan yararlanma hakkına, A şirketinin ise yine bu anlaşma kapsamında dünyanın geri kalanında gayrimaddi haklardan yararlanma hakkına sahip olduğunu varsayalım. A şirketinin toplam satışların %75 ine, B şirketinin ise %25 ine sahip olması dolayısıyla katılımcılar bu anlaşmadan 75:25 oranında bir fayda beklemektedir. Her iki şirketin de araştırma geliştirme personeli bulunmaktadır ve gayrimaddi hakları geliştirme konusunda deneyim sahibidir. Herbiri, anlaşma kapsamında kendi geliştirme risklerini kontrol eder. A şirketi, anlaşmaya üçüncü bir taraftan edindiği halihazırda var olan gayrimaddi hakları verir. B şirketi ise pazara girişi hızlandırmak ve etkinliği geliştirmek için geliştirilen patentli teknikleri verir. Bu katkıların değeri, emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmelidir.

İlk yıl mevcut katkıların değeri A şirketi için 10 milyon, B şirketi için 6 milyon ise net dengeleyici ödemenin A şirketi tarafından B şirketine yapılması gerekir. Şöyle ki; katkının toplam değerinin 16 milyon olduğu varsayımı altında 12 milyon (= 16 milyon * 0,75) A şirketinin katkısının değeri, 4 milyon (= 16 milyon * 0,25) B şirketinin katkısının değeri olmalıdır. A şirketinin katkısını artırmak ve B şirketini katkısını azaltmak amacıyla 2 milyon dengeleyici ödeme yapılması gerekir. Bu ödeme A şirketinin Türkiye'de yerleşik olduğu varsayımı altında yurt dışına yapılan gayrimaddi hak ödemesi olarak kabul edilecek ve ilgili ülke ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma hükümleri de dikkate alınmak suretiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

13.4- Maliyet Katkı Anlaşmalarında Belgelendirme

Maliyet katkı anlaşmasının yapıldığı dönemde ve yürürlükte olduğu süre boyunca, aşağıdaki bilgi ve belgelerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir:

Söz konusu anlaşmanın yapıldığı dönemde;

- Katılımcıların listesi,
- Anlaşma konusu faaliyetin sonuçlarından fayda elde etmesi veya yararlanması beklenen diğer ilişkili kişilerin listesi,
- Maliyet katkı anlaşmalarının kapsadığı spesifik projeler ve faaliyetlerin tanımı ve bu faaliyetlerin nasıl yönetildiği ve kontrol edildiğine ilişkin bilgi,
- Anlaşmanın süresi,
- Katılımcıların beklenen faydaları ölçme şekilleri ve bu ölçümde kullanılan tahminlere ilişkin bilgi,
- Gelecekte yararlanılması beklenen faydalara (gayrimaddi haklar gibi) ilişkin açıklamalar,
- Her bir katılımcının başlangıçtaki katkısının değeri ve şekli, başlangıç değeri ve devam eden katkıların nasıl tespit edildiğine ilişkin ayrıntılı açıklamalar ile katkıların değeri ve harcamaların belirlenmiş sürecinde muhasebe ilkelerinin tüm katılımcılara tutarlı bir biçimde nasıl uygulandığına ilişkin açıklamalar,
- Özellikle anlaşmaya konu faaliyette kullanılan maddi ve gayrimaddi varlıkların geliştirilmesi, iyileştirilmesi, bakımı/onarımı, koruması veya kullanılması ile ilgili görev ve sorumlulukları yönetme ve kontrol etmede kullanılan yöntemler ve bunların öngörülen dağılımı ile ilgili açıklamalar,
- Söz konusu anlaşmanın iptali, anlaşmaya giriş veya anlaşmadan çıkışın sonuçları ve usulleri,
- Dengeleyici ödemelerde veya ekonomik koşullarda ortaya çıkan değişiklikleri yansıtmak üzere anlaşma şartlarında değişiklik/düzeltilme yapılması ile ilgili hükümler.

Söz konusu anlaşmanın yürürlükte olduğu süre boyunca;

- Anlaşmada yapılan değişiklikler (dönemi, katılımcılar, anlaşma konusu faaliyet vb.) ve bu değişikliklerin yarattığı sonuçlara ilişkin bilgi,
- Anlaşmaya konu faaliyetten beklenen faydanın paylaşımının tespitinde kullanılan tahminlerin gerçekleşen faydanın paylaşımı ile karşılaştırılmasına ilişkin açıklamalar,
- Anlaşmaya konu faaliyeti yürütürken ortaya çıkan yıllık harcamalar, katkıların değerinin nasıl tespit edildiğine ilişkin açıklamalar ile anlaşma dönemi boyunca her bir katılımcının katkısının değeri ve şekline ilişkin bilgiler.

Örnek 1 : Bu örnekte emsallere uygunluk ilkesine uygun biçimde sonuçlar elde etmek amacıyla, katkıların değeri piyasa fiyatına (emsallere uygun fiyat veya bedel) göre belirlenmiştir.

Çok uluslu işletme grubunun iki üyesi (A) ve (B) şirketi arasındaki maliyet katkı anlaşması gereğince, (A) şirketinin (a) hizmetini, (B) şirketinin ise (b) hizmetini sağlayacağı ancak her iki şirketin de bu hizmetlerden yararlanacağı varsayılmıştır.

Söz konusu hizmetlerin maliyetleri ve değerleri aşağıdaki gibidir:

(TL)

(a) hizmetini sağlama maliyeti	Birim başına 100
(a) hizmetinin değeri (Yani (A) şirketinin, (B) şirketine uygulayacağı emsal fiyat)	Birim başına 120
(b) hizmetini sağlama maliyeti	Birim başına 100
(b) hizmetinin değeri (Yani (B) şirketinin, (A) şirketine uygulayacağı emsal fiyat)	Birim başına 105

İlk yıl ve izleyen yıllarda, (A) şirketinin gruba sağladığı (a) hizmeti 30 birim; (B) şirketinin gruba sağladığı (b) hizmeti ise 20 birim olsun. Söz konusu maliyet katkı anlaşması kapsamında, fayda- maliyet hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

(a) hizmetinin (A) şirketine maliyeti (30 birim * birim başına 100)	3000	(Toplam maliyetin %60'ı)
(b) hizmetinin (B) şirketine maliyeti (20 birim * birim başına 100)	2000	(Toplam maliyetin %40'ı)
Grup İçin Toplam Maliyet	5000	
(A) tarafından yapılan katkının değeri (30 birim * birim başına 120)	3600	(Toplam katkının %63'ü)
(B) tarafından yapılan katkının değeri (20 birim * birim başına 105)	2100	(Toplam katkının %37'si)
Maliyet Katkı Anlaşması Kapsamında Yapılan Katkıların Toplam Değeri	5700	

(A) ve (B)'nin her ikisi de, (a) hizmetinden 15 birim, (b) hizmetinden 10 birim faydalanırsa;		
(A)'nin sağladığı fayda		
(a) hizmeti : 15 birim * birim başına 120	1800	
(b) hizmeti : 10 birim * birim başına 105	1050	
Toplam	2850	Toplam değer olan 5700'ün %50'si
(B)'nin sağladığı fayda		
(a) hizmeti : 15 birim * birim başına 120	1800	
(b) hizmeti : 10 birim * birim başına 105	1050	
Toplam	2850	Toplam değer olan 5700'ün %50'si

Maliyet katkı anlaşması kapsamında yapılan katkıların toplam değeri 5700 olan (a) ve (b) hizmetinden, taraflar eşit şekilde faydalandığından, (A) ve (B) şirketinin her birinin 2850 birim katkı sağlaması gerekirdi. Ancak (A) şirketi tarafından yapılan katkının değeri 3600, (B) şirketi tarafından yapılan katkının değeri ise 2100 birim olduğundan (B) şirketinin (A) şirketine 750 birim dengeleyici ödeme yapması gerekmektedir. Ancak katkıların piyasa fiyatı yerine maliyetler üzerinden belirlenmesi durumunda, (A) ve (B) şirketi toplam faydanın %50'sini almaları nedeniyle, (B) şirketinin 750 yerine 500 birim dengeleyici ödeme yapması gerekirdi.

Maliyet katkı anlaşmasının olmaması durumunda, (A) şirketi (b) hizmetinden 10 birim satın aldığı anda emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak 1050 birim (=10 birim * birim başına 105), (B) şirketi (a) hizmetinden 15 birim satın aldığı anda emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak 1800 birim (=15 birim * birim başına 120) ödeyecek ve sonuç olarak (B) şirketine (A) şirketine 750 birim ödeme yapılacaktır. Diğer bir ifadeyle katkıların değere göre belirlendiği durumda, maliyet katkı anlaşması ile emsallere uygun sonuca ulaşılabilecektir.

Örnek 2:

(A) ülkesinde yerleşik (ABC) çok uluslu şirket grubu üretim faaliyetleriyle uğraşmaktadır. Üretim süreçlerini geliştirmek amacıyla çeşitli projelerle ilgilenen ve kendi araştırma geliştirme ekibi bulunan, her biri kendi üretim tesisinde faaliyette bulunan üç şirket bu gruba dahildir. Grup üyeleri, süreç iyileştirme konusunda aralarında maliyet katkı anlaşması imzalayarak uzmanlıklarını ve risklerini paylaşırlar. Bu anlaşma her bir tarafa projenin sonuçlarından yararlanma hakkı verdiği için böyle bir anlaşmanın bulunmaması durumunda tarafların bireysel olarak geliştirecekleri gayrimaddi hakların birbirlerine kullanılmasına ilişkin lisans anlaşmalarının yerine geçebilecektir."

11- Bu Tebliğin 6 numaralı bölümünde yer alan belgelendirmeye ilişkin düzenlemeler 01/01/2016 ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için uygulanır.

Tebliğ olunur.

EK 4 : İLİŞKİLİ KİŞİLERLE YAPILAN İŞLEMLERE İLİŞKİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI FORMU

AÇIKLAMALAR (EK : 4)

EK 5 : ÜLKE BAZLI RAPORLAMA

AÇIKLAMALAR (EK : 5)