



TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HAKKINDA REHBER

2010

Ayrıntılı bilgi için
Vergi İletişim Merkezinin (VİMER) 444 0 189 telefon hattına
başvurabilirsiniz.

www.gib.gov.tr

Bu rehber, yayım tarihinde yürürlükte olan mevzuat dikkate alınarak hazırlanmıştır.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Yayın No: 114

Kasım 2010

MİSYONUMUZ

Toplumsal refahın artırılmasına destek sağlamak üzere yeterli geliri adalet, tarafsızlık, verimlilik ilkeleri çerçevesinde toplamak, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve uyumun artırılmasına katkıda bulunmak ve mükellefe kaliteli hizmet sunmaktır.

VİZYONUMUZ

Her türlü ekonomik yapı ve aktiviteyi geliştiren, kavrayan; güvenilir, etkin, şeffaf, küresel boyutta öncü ve örnek bir idare olmaktır.

TEMEL DEĞERLERİMİZ

Güvenilirlik
Adalet
Tarafsızlık
Etkinlik (Hız, esneklik ve verimlilik)
Saydamlık
Sorumluluk Bilinci
Çözüm Odaklılık
Yetkinlik
Sürekli Gelişim
Katılımcılık

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI	2
1.1. Genel Olarak Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı	2
1.2. Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Kapsamına Giren Mükellefler	2
1.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	2
1.2.2. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden	3
1.3. Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İşlemler	3
2. İLİŞKİLİ KİŞİ	3
3. EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ	4
3.1. Emsallere Uygunluk İlkesi	4
3.2. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespiti	5
3.2.1. İç Emsal	5
3.2.2. Dış Emsal	5
4. KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİ	6
5. EMSAL FİYAT ARALIĞI	6
6. EMSAL FİYATIN TESPİTİNDE KULLANILABİLECEK YÖNTEMLER	7
6.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri	7
6.2. Geleneksel İşlem Yöntemleri ve Kullanılabileceği Durumlar	7
6.3. İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri	8
6.4. İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri ve Kullanılabileceği Durumlar	8
7. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI	8
7.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması	8
7.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması İçin İdare'ye Başvurabilecek Kişiler	9
7.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Ödenecek Harç Tutarı	9
7.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması ile Belirlenecek Hususlar	9
7.5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Süre	10
7.6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Süreç	10
7.7. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Yenilenmesi	11
7.8. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Revize Edilmesi	11
7.9. İdare'nin veya Mükellefin Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Revize Edilmesini İstemesi Durumu	11
7.10. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının İptal Nedenleri	12
7.11. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında İnceleme Konusu	12
7.12. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Yıllık Rapor ve İbraz Zamanı	12
8. BELGELENDİRME	13
8.1. Belgelendirmede Amaç	13
8.2. Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi Ekinde Verilecek Olan FORM'u Dolduracak Mükellefler	13
8.3. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlayacak Olan Mükellefler	13
8.4. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlamak Zorunda Olmayan Mükellefler	14
8.5. Belgelendirme Şartlarına Uyulmaması Durumunda Uygulanacak Yaptırımlar	14
8.6. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda Bulunması Zorunlu Bilgiler	15
8.6.1. Genel Bilgiler	15
8.6.2. İlişkili Kişiler Hakkındaki Bilgiler	15
8.6.3. İlişkili Kişiler Arasındaki İşlemlerin Ayrıntılarına İlişkin Bilgiler	15
8.6.4. Transfer Fiyatlandırması Analizlerine İlişkin Bilgiler	16
8.6.5. Sonuç	17
8.6.6. Ekler	17

8.7. Örnek Rapor Formatı	17
9. CEZALAR	19
10. HAZİNE ZARARI	19
10.1. Hazine Zararı	19
10.2. Kapsam	20
11. DÜZELTME	20
11.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri	20
11.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri	21
11.3. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması	21
11.4. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması	21
12. GRUP İÇİ HİZMETLER	22
12.1. Grup İçi Hizmetler	22
12.2. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti	22
12.3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespiti	22
KONU YA İL İŞKİN DÜZENLEMELER	23

GİRİŞ

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan "Örtülü Kazanç" müessesesi, uluslararası alandaki gelişmeler ve özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin düzenlemeleri dikkate alınarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile konuya ilişkin kavram ve terimler anılan Kanun maddesinde tanımlanmıştır.

Bu Rehber, transfer fiyatlandırması ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda mükellefleri bilgilendirmek amacıyla ilgili mevzuat esas alınarak hazırlanmıştır.

Rehberde;

- ❖ Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı
- ❖ İlişkili kişi
- ❖ Emsallere uygunluk ilkesi
- ❖ Karşılaştırılabilirlik analizi
- ❖ Emsal fiyat aralığı
- ❖ Emsal fiyatın tespitinde kullanılan yöntemler
- ❖ Peşin fiyatlandırma anlaşmaları
- ❖ Belgelendirme
- ❖ Cezalar
- ❖ Hazine zararı
- ❖ Düzeltme
- ❖ Grup içi hizmetler

konuları hakkında genel bilgiler yer almaktadır.

1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

1.1. Genel Olarak Transfer Fiyatlandırması Yoluyula Örtülü Kazanç Dağıtımı

İlişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eden transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet alım satımlarının, iktisadi ve ticari koşullar dikkate alınarak nasıl belirlenmesi gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan bir kavramdır. Örtülü kazanç dağıtımı ise kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına aktarılmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç dağıtımı kavramları bir arada değerlendirildiğinde, “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”, ilişkili kişilerin aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki fiyat veya bedeli, emsallerinden farklı tespit etmek suretiyle vergi matrahını aşındırmaları ve kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya diğer ilişkili kişilere aktarılması sonucunu doğurmaktadır.

Bu çerçevede yapılan düzenlemelerin amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır.

1.2. Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Kapsamına Giren Mükellefler

Türkiye’deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı, transfer fiyatlandırması uygulamasının kapsamında olup bu gerçek kişi ve kurumların ilişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir.

1.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

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

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması

gerekmektedir.

Dolayısıyla kurumların ilişkili kişilerle yapmış oldukları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde kullanılacak fiyat veya bedelin emsallere uygun olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

“Kurum” ifadesi sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

1.2.2. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

Bu çerçevede,

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

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

“Teşebbüs sahibi” ifadesi, ticari ve zirai kazanç yönünden gelir vergisine tabi gerçek kişiler ile adi ortaklıkların ortakları, kollektif şirketlerin ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarını kapsamaktadır.

1.3. Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İşlemler

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulaması bakımından;

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

her halükarda mal veya hizmet alımı ya da satımı olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca bir gayri maddi varlığın/hakkın satışı ya da lisanslanması işlemleri de mal veya hizmet alım ya da satımı kapsamında değerlendirilmektedir.

2. İLİŞKİLİ KİŞİ

Bir kurum açısından ilişkili kişi;

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

Bir gerçek kişi açısından ilişkili kişi;

- ❖ Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile
- ❖ Doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler,
- ❖ Doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin ortakları,
- ❖ Doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler

ilişkili kişi sayılacaktır.

Ayrıca, gerek gelir vergisi, gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden,

- Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilecek ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

Öte yandan, aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurt dışında bulunan bir kurum ile Türkiye'de dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Söz konusu gerçek kişi/kurumlar, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir. Bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişkili sayılan kurum veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebilecektir.

3. EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

3.1. Emsallere Uygunluk İlkesi

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

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

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır.

Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

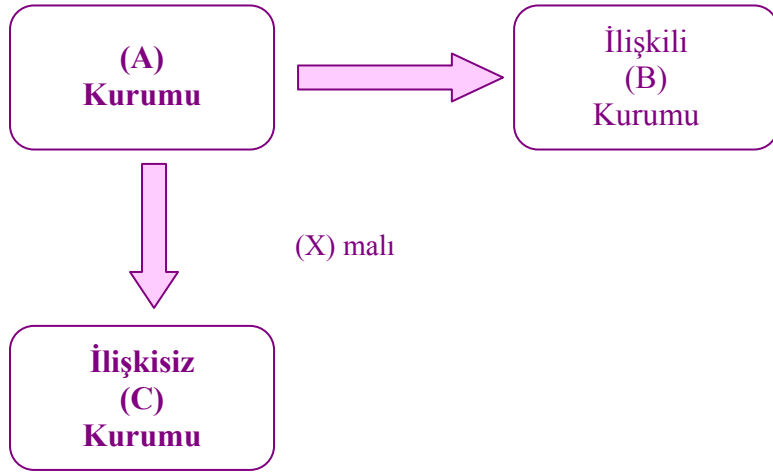
3.2. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespiti

Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için **öncelikle iç emsal karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır**. Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir.

3.2.1. İç Emsal

Mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade etmektedir.

Örnek:

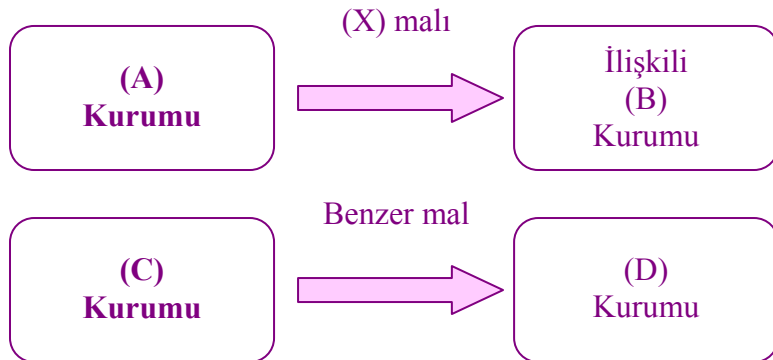


(A) Kurumu, ürettiği (X) malını hem ilişkili (B) Kurumuna hem de ilişkili olmayan (C) Kurumuna satmaktadır. Bu durumda, (A) Kurumunun ilişkisiz (C) Kurumuna yaptığı satışlarda (X) malı için kullandığı fiyat, ilişkili olan (B) Kurumuna yaptığı satışlarda, diğer koşulların da varlığı halinde, iç emsal olarak dikkate alınabilecektir.

3.2.2. Dış Emsal

İlişkisiz kişilerin kendi aralarında yaptıkları karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade etmektedir.

Örnek:



(A) Kurumu, ürettiği (X) malını sadece ilişkili (B) Kurumuna satmaktadır. (A) Kurumu (X) malını ilişkisiz bir gerçek kişi veya kuruma satmadığı için benzer malı üreten (C) Kurumunun ilişkili olmayan (D) Kurumuna yaptığı satışlarda kullandığı fiyat, (A) Kurumunun ilişkili (B) Kurumuna yaptığı (X) malı satışlarında, diğer koşulların da varlığı halinde, dış emsal olarak dikkate alınabilecektir.

4. KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİ

Karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilir olmasını ifade etmektedir. Bu ifadede yer alan **kontrol altındaki işlem**, birbirleriyle ilişkili olan kişiler arasındaki işlemleri; **kontrol dışı işlem** ise birbirleriyle herhangi bir şekilde ilişkisi bulunmayan kişiler arasındaki işlemleri kapsamaktadır.

Karşılaştırılabilirlik analizinin gerçekleştirilmesindeki temel amaç, emsallere uygun fiyatı veya bedeli bulmaktır. İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının tespiti karşılaştırılabilirlik analizi sonucu belirlenecektir. 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, işlev analizi, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır.

Buna göre; kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken dikkate alınması gereken unsurlar aşağıdaki gibidir:

- ❖ Mal veya hizmetlerin nitelikleri,
- ❖ İşlev analizi (gerçekleştirilen işlev ve üstlenilen riskler ile kullanılan varlıkların analizi),
- ❖ Ekonomik koşullar,
- ❖ İş stratejileri

Öte yandan, ilk iki sırada yer alan unsurların, ilişkili ve ilişkisiz kişiler arasında karşılaştırılmasında, söz konusu işlemlere ilişkin sözleşme koşullarının da (sağlanan garantinin kapsamı ve süresi, taşıma süreleri, kredi süreleri gibi) dikkate alınması gerekmektedir.

5. EMSAL FİYAT ARALIĞI

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

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

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

Öte yandan, mükellef tarafından tespit edilen fiyat emsal fiyat aralığının dışında ise, transfer fiyatı, söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir makul ölçü kullanılarak belirlenecektir.

6. EMSAL FİYATIN TESPİTİNDE KULLANILABİLECEK YÖNTEMLER

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde aşağıda belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını seçerek, söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ya da bedeli belirleyeceklerdir.

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemlerinden herhangi biriyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak işleme dayalı kâr yöntemlerini kullanabilir. Ancak, işleme dayalı kâr yöntemlerinin de 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.

6.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
- Maliyet Artı Yöntemi
- Yeniden Satış Fiyatı Yönteminden oluşur.

6.2. Geleneksel İşlem Yöntemleri ve Kullanılabileceği Durumlar

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 yöntem, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olması şartıyla kullanılabilecektir.

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

Makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır. Böyle bir brüt kâr oranı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, karşılaştırılabilir işlemler arasında belirlenen fiyat ya da bedeli etkileyen bir farklılık bulunmaması veya var olan farklılıkların düzeltilebilir nitelikte olması şartıyla ilişkisiz kişilerin karşılaştırılabilir işlemlerine ait brüt kâr oranları da bu yöntemin uygulamasında kullanılabilecektir.

Brüt kâr oranı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$\frac{\text{Satışlar} - \text{Maliyet}}{\text{Maliyet}} = \text{Brüt kâr oranı}$$

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

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.

Söz konusu hesaplama aşağıdaki formül kullanılarak yapılacaktır:

$$\frac{\text{Yeniden satış fiyatı}}{1 + \text{Brüt satış kâr oranı}} = \text{Emsallere uygun fiyat veya bedel}$$

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

6.3. İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri

- Kâr Bölüşüm Yöntemi ve
- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yönteminden oluşur.

6.4. İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri ve Kullanılabileceği Durumlar

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 alan transfer fiyatlandırması yöntemi olup özellikle işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılabilir.

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.

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.

7. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

7.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

Peşin Fiyatlandırma Anlaşması; ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespit edilmesinde belli bir süre için uygulanacak yöntemin mükellef ile İdare (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından anlaşarak belirlenmesini ifade etmektedir.

Bu anlaşmaların temel amacı, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmektir.

İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan mükellef, gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilecektir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükellef, **tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir.** İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit etmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır.

7.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması İçin İdare'ye Başvurabilecek Kişiler

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları **yurt dışı işlemleri** ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan;

- 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 da İdare'ye başvurmaları mümkündür.

7.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Ödenecek Harç Tutarı

492 sayılı Harçlar Kanununun (8) Sayılı Tarifesinin “XII- Transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşması harçları” başlıklı maddesinde, peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin olarak başvuru harcı ve yenileme harç tutarları belirlenmiş olup söz konusu harç tutarları her yıl yeniden değerlendirilmiştir.

01/01/2010 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşması harç tutarı 30.800 TL olarak belirlenmiştir.

Anlaşma başvurusunda bulunmak isteyen mükellefin, öncelikle başvurunun yapıldığı yıl için belirlenen başvuru harcını bağlı olduğu vergi dairesine yatırması ve buna ilişkin dekontu başvuru dilekçesine eklemesi gerekmektedir.

7.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması ile Belirlenecek Hususlar

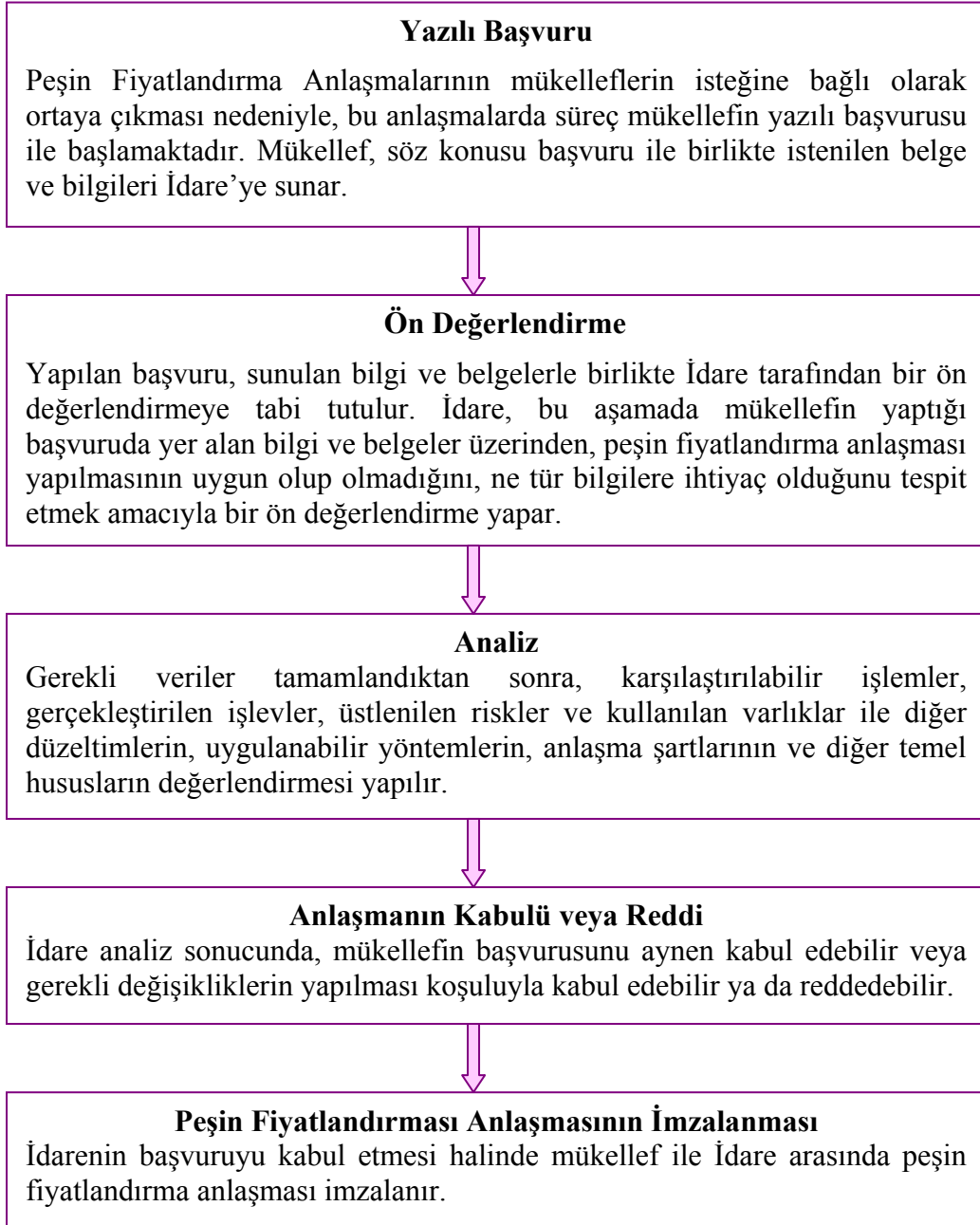
Peşin Fiyatlandırma Anlaşması ile anlaşma kapsamındaki işlemler, anlaşmaya varılan yöntem ve uygulama süresi gibi önemli hususlar ve diğer hususlar tespit edilecektir.

7.5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Süre

Mükellef ile İdare arasında belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacaktır.

Söz konusu anlaşma imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edecektir. Örneğin, mükellef tarafından 17/08/2010 tarihinde yapılan başvuru sonucunda devam eden süreç 05/01/2012 tarihinde İdare ile mükellef arasında imzalanan anlaşma ile sonuçlanmıştır. Bu durumda, peşin fiyatlandırma anlaşmasının hükümleri anlaşmanın imzalandığı 05/01/2012 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

7.6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Süreç



7.7. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Yenilenmesi

Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilir. Bu durumda mükellef anlaşma süresinin bitiminden en az 9 ay önce İdare'ye başvurmalıdır. Mükellef başvurusunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgeleri sunmalıdır.

İdare söz konusu başvurunun incelenmesi sonucunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımların devam ettiğine ve tespit edilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir. Bununla birlikte, İdare, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem tespit edilmesi gerektiğine karar verirse, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekir.

7.8. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Revize Edilmesi

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

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

7.9. İdare'nin veya Mükellefin Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Revize Edilmesini İstemesi Durumu

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

Mükellef de İdare ile imzaladığı peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesi amacıyla İdare'ye başvurabilir. Söz konusu başvuruda mükellef anlaşmanın revize edilmesi talebinin nedenlerini de içerecek şekilde gerekli bilgi ve belgeleri İdare'ye ibraz etmelidir.

İdare anlaşmanın revize edilmesini kabul ederse, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. İdare'nin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda anlaşma aynen devam edecektir. Ancak mükellef yukarıda yer alan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilir. Bu durumda, İdare anlaşmayı iptal edebilir. Anlaşmanın iptal edildiği durumlarda iptal kararının verildiği tarihten itibaren anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybeder.

7.10. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının İptal Nedenleri

Peşin fiyatlandırma anlaşması aşağıda belirtilen durumlarda iptal edilebilir:

- * Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,
- * Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Raporun zamanında ibraz edilmemesi,
- * Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi

durumlarında mevcut anlaşma İdare tarafından tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edilir. Bu durumda, anlaşma hiç yapılmamış kabul edilerek mükellef vergi incelemesine sevk edilecektir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Raporun zamanında ibraz edilmemesi durumunda, mevcut anlaşma, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilebilir.

7.11. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında İnceleme Konusu

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellefin incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilecektir. Dolayısıyla, anlaşmada belirlenen yöntem eleştirisi konusu yapılamayacak, ancak bu yöntemin uygulanmasının doğru olup olmadığı, yöntem uygulanırken anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılabilecektir.

7.12. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Yıllık Rapor ve İbraz Zamanı

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Yıllık Rapor, İdare'nin mükellef ile yapmış olduğu anlaşmanın şartlarının geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini veya mükellefin anlaşma koşullarına uyum gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla anlaşmaya taraf olan mükelleften, anlaşmada belirlenen süre müddetince, yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlamasını talep ettiği raporu ifade etmektedir.

Bu rapor, İdare ile anlaşmayı yapan kurumlar vergisi mükelleflerince her yıl beyanname verme süresi olan hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın (hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar vergisi mükellefleri için Nisan ayı) birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bir yazı ekinde İdare'ye verilecektir.

Örneğin, mükellef ile İdare arasında 15/06/2010 tarihinde 3 yıl süreli peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanmış ise, söz konusu anlaşmaya ilişkin ilk yıllık rapor 2011 yılının, takip eden yıllar için ise 2012 ve 2013 yıllarının Nisan ayının birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bir yazı ekinde İdare'ye verilecektir. Ayrıca, 2013 yılı içinde kalan süre için verilmesi gereken yıllık rapor ise 25/10/2013 tarihine kadar bir yazı ekinde İdare'ye verilecektir.

İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen ve anlaşma kapsamında olmayan işlemler için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nun hazırlanması gerekmektedir.

8. BELGELENDİRME

8.1. Belgelendirmede Amaç

Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme ile amaçlanan, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesidir. Bu nedenle, mükellefler tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulması zorunludur.

8.2. Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi Ekinde Verilecek Olan FORM'u Dolduracak Mükellefler

“TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM”, sadece kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurularak beyanname verme süresi olan hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı olunan vergi dairesine verilecek olup gelir vergisi mükellefleri söz konusu formu doldurmayacaklardır.

8.3. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlayacak Olan Mükellefler

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar **“YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU”** hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekmektedir.

Ayrıca, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren yurt dışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de söz konusu tarihten itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu 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. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca Rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, mükelleflerin hangi tarihten itibaren Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerektiği aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na Kayıtlı Mükellefler	- Yurt içi işlemleri	01/01/2007'den itibaren
	- Yurt dışı işlemleri	
Diğer Kurumlar Vergisi Mükellefleri	- Serbest Bölgelerdeki mükellefler ile olan yurt içi işlemleri	01/01/2008'den itibaren
	- Yurt dışı işlemleri	01/01/2007'den itibaren
Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Kurumlar Vergisi Mükellefleri	- Serbest Bölgelerdeki mükellefler ile olan yurt içi işlemleri	01/01/2008'den itibaren
	- Yurt içi işlemleri	01/01/2008'den itibaren

Yukarıda belirtilen 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 edilmesi gerekmektedir.

8.4. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlamak Zorunda Olmayan Mükellefler

Bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlere ilişkin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükellefler aşağıda belirtilmiştir.

Buna göre;

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler hariç) ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine

ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlanmayacaktır. Ancak, rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan bu mükelleflerin, 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğde belirtilen bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekmektedir.

8.5. Belgelendirme Şartlarına Uyulmaması Durumunda Uygulanacak Yaptırımlar

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

8.6. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda Bulunması Zorunlu Bilgiler

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu, 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yer alan formata uygun şekilde hazırlanacaktır. Buna göre, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu;

- Genel Bilgiler,
- İlişkili Kişiler Hakkındaki Bilgiler,
- İlişkili Kişiler Arasındaki İşlemin Ayrıntılarına İlişkin Bilgiler,
- Transfer Fiyatlandırması Analizlerine İlişkin Bilgiler,
- Sonuç

bölümlerinden oluşacak şekilde hazırlanacaktır. Ayrıca raporda içeriği belirtilen belgelerin yer aldığı “Ekler” başlıklı kısım da rapor kapsamında değerlendirilecektir.

8.6.1. Genel Bilgiler

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunun “Giriş Bölümünde” raporu hazırlayan mükellefe ilişkin genel bilgilere yer verilecektir.

Bu genel bilgiler; raporun amacı ve kapsamı, şirket hakkında genel bilgiler, şirketin tarihçesi, ortaklık yapısı, işyerleri, yönetim ve personel yapısı, faaliyet alanı, ekonomik koşullar, pazar koşulları, sektör analizi ve iş stratejileri vb. bilgilerinden oluşmaktadır. Örneğin, mükellefin hangi faaliyetleri gerçekleştirdiği (üretici, servis sağlayıcı, distribütör gibi), hangi pazar ya da pazarlarda faaliyet gösterdiği hususlarına ayrıntılı olarak bu bölümde yer verilmelidir.

Diğer yandan, yine bu bölümde mükellefin faaliyet gösterdiği sektöre ve sektördeki ekonomik koşullara ilişkin detaylı analizlere ve ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerle ilgili olarak varsa iş stratejilerine de yer verilmelidir.

8.6.2. İlişkili Kişiler Hakkındaki Bilgiler

Genel bilgiler bölümü işlemin taraflarından biri olan ve raporu düzenleyen mükellefe ait bilgilerden oluşurken, raporun ikinci bölümünde işlemin diğer tarafındaki ilişkili kişilere ait bilgilere yer verilecektir.

Bu bölümde; ilişkili kişilerin vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb. ile işletme yapıları, üretim ya da hizmet süreç ve yöntemleri, faaliyet alanları, pazar koşulları, faaliyet gösterdikleri sektördeki ekonomik koşullar ve yasal düzenlemeler gibi ilişkili kişilere ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilecektir.

8.6.3. İlişkili Kişiler Arasındaki İşlemlerin Ayrıntılarına İlişkin Bilgiler

İlişkili kişiler arasındaki bütün işlemlere ve sözleşmelere ait ayrıntılı bilgiler bu bölümde yer alacaktır. Öncelikle işlemler hakkında genel bilgilere yer verildikten sonra, işlemin türüne göre ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin detaylarına ve karşılaştırılabilirlik analizine yer verilmelidir.

Bu bölümde, karşılaştırılabilirlik analizinin en önemli unsurlarından biri olan işlev analizine diğer bir ifadeyle, gerçekleştirilen işlevlerin, üstlenilen risklerin ve sahip olunan maddi ve gayri maddi varlıkların ilişkili kişiler arasında nasıl dağıtıldığı, işlemin taraflarının hangi işlevleri gerçekleştirdiği, hangi riskleri üstlendiği hususlarına ve karşılaştırılabilirliği etkileyebilecek diğer

unsurlara (mal veya hizmetlerin nitelikleri, ekonomik koşullar, sözleşme koşulları gibi) yer verilecektir.

Genel olarak bir işletmenin işlevleri; imalat, satın alma, dağıtım, satış ve pazarlama, reklam ve promosyon faaliyetleri, muhasebe, vergi ve finans hizmetleri, kalite kontrol, sipariş, depolama, paketleme, taşımacılık, araştırma ve geliştirme, bilgi teknolojileri, fiyatlandırma, genel yönetim, faturalama ve tahsilât vb. olarak sıralanabilir. Ancak, işlemlerin türüne göre ilişkili kişiler arasındaki gerçekleştirilen işlevlerin sayısı değişiklik gösterebilecektir. Üstlenilen riskler ise; fiyat riski, envanter riski, kredi riski, döviz kuru riski, pazar riski, ülke riski, garanti riski, arz riski, çevre riski gibi çok sayıda riskten oluşabilecektir.

Örnek olarak; ilişkili (X) ve (Y) şirketlerinin ilgili hesap döneminde gerçekleştirdikleri işlev (fonksiyon) ve risklerini özetlemek için raporda aşağıdaki gibi bir tablo düzenlenebilecektir.

İşlevler/Riskler	(X) Şirketi	(Y) Şirketi
Üretim	✓	-
Lojistik ve Dağıtım	-	✓
Pazarlama ve Satış	-	✓
Kalite Kontrol	✓	-
Envanter Riski	✓	-
Piyasa Riski	-	✓
Pazarlama Riski	-	✓
Tahsilât Riski	-	✓

Mükellefin sahip olduğu varlıklar ise maddi ve gayri maddi varlıklardan oluşmaktadır. Maddi varlıklara fabrika binası, depo ya da makineler gibi unsurlar örnek oluştururken; yazılım, pazarlama faaliyetleri, marka değeri, know-how, lisans anlaşması gibi varlıklar da gayri maddi varlıkları ifade etmektedir.

Dolayısıyla, raporda ilişkili kişilerce kullanılan varlıkların ne olduğu ve işleme olan katkılarına ilişkin detaylara yer verilmelidir.

8.6.4. Transfer Fiyatlandırması Analizlerine İlişkin Bilgiler

Raporun bu bölümünde; karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin ayrıntılar ve karşılaştırılabilir işlemlerin seçiminde kullanılan kıstaslar, karşılaştırılabilirliğin tespitinde düzeltme yapılmış ise buna ilişkin ayrıntılı bilgiler, **kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin diğer yöntemlerle karşılaştırılarak o yöntemin kullanılma gerekçeleri ile seçilen yöntemin en uygun yöntem olduğuna ilişkin bilgi, belge ve hesaplamalar**, emsallere uygun fiyat veya bedelin saptanmasında kullanılan hesaplamalara ilişkin ayrıntılı bilgiler ve emsal fiyat aralığı tespit edilmiş ise bu aralığa ilişkin hesaplamaları içeren ayrıntılı bilgiler yer alacaktır.

Emsal aramaya ilişkin süreç ve elde edilen sonuçlar ile bulunan sonuçların işlemlere uygulanması yine bu bölümde değerlendirilerek, önceki bölümde detaylı olarak yapılan karşılaştırılabilirlik analizi kapsamında emsal arama süreci gerçekleştirilmelidir.

8.6.5. Sonuç

Bu bölümde, rapor kapsamında gerçekleştirilen işlemlerde, “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” hakkındaki mevzuat hükümleri uyarınca işlemin mahiyetine uygun yöntemlerin kullanıldığı; ayrıca, söz konusu işlemlerde uygulanan fiyatların aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir bağ ya da ilişki olmayan kişi ve kurumların işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında belirledikleri fiyatlara uygun olup olmadığının tespitine yönelik emsal arama çalışmalarının yapıldığı raporun önceki bölümlerine atıfta bulunarak açıklanacaktır. Diğer taraftan, “Sonuç Bölümü”nde önceki bölümlerde yapılan analizler çerçevesinde işlemlerin bir özetine tablo halinde yer verilecektir.

8.6.6. Ekler

Bu bölümde raporun önceki bölümlerinde belirtilen bilgi ve belgeler ile işlemin niteliğine göre ilgili mükellef tarafından hazırlanması gereken bilgi ve belgelere yer verilecektir. Örneğin, ilişkili kişi ile gerçekleştirilen işlemler düzenlenen bir sözleşmeye dayalı olarak ortaya konmuş ise bu durumda söz konusu sözleşmenin bir örneğinin raporun ekinde yer alması gerekecektir.

8.7. rnek Rapor Formatı

Aşağıda varsayımsal olarak oluşturulan bir rapor formatı yer almaktadır. Söz konusu format, bir raporda yer alması gereken asgari bilgileri içerecek şekilde oluşturulmuştur. Ancak mükellefin faaliyet alanı ve ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerin nitelikleri ve koşulları göz önüne alındığında, her mükellefin farklı ara başlıkları içeren bir rapor hazırlayacağı veya rapora bazı başlıklar ekleneceği tabiidir.

YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU

1.	GENEL BİLGİLER
1.1	Raporun Amacı ve Kapsamı
1.2	Şirkete İlişkin Bilgiler
1.2.1	Şirketin Tarihçesi ve Faaliyet Alanı
1.2.2	Ortaklık Yapısı
1.2.3	İşyerleri
1.2.4	Yönetim ve Personel Yapısı
1.3	Pazar Koşulları ve Ekonomik Koşullar (Sektör analizi, rekabet durumu, rakipler vb.)
1.4	İş Stratejileri
1.5	...
.	
.	
.	
2.	İLİŞKİLİ KİŞİLER HAKKINDAKİ BİLGİLER
2.1	İlişkili Kişilerin Vergi Kimlik Numaraları, Adresleri, Telefon Numaraları gibi Genel Bilgiler
2.2	İlişkili Kişilerin Organizasyon Şeması İçindeki Yeri
2.3	İlişkili Kişiler Hakkında Detaylı Bilgiler
2.3.1	İlişkili Kişilerin İşletme Yapıları, Üretim ya da Hizmet Süreç ve Yöntemleri
2.3.2	İlişkili Kişilerin Faaliyet Alanları
2.3.3	İlişkili Kişilerin İçinde Bulunduğu Pazarın Koşulları, Sektördeki Ekonomik Koşullar, Varsa Tabi Olduğu Yasal Düzenlemeler Hakkında Detaylı Bilgiler
2.4	...
.	
.	
.	
3.	İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMİN AYRINTILARINA İLİŞKİN BİLGİLER
3.1	İlişkili Kişiler Arasında Gerçekleştirilen İşlemler
3.1.1	İşlemlerin Özeti
3.1.2	İşlemlerin İçeriği ve Tutarları
3.1.2.1	Hammadde alımı
3.1.2.2	...
3.1.2.3	...
3.1.2.4	...
3.2	Mükellefin ve İlişkili Kişilerin Gerçekleştirdikleri İşlevler, Üstlendikleri Riskler ve İşlemlerde Kullanılan Varlıklar
3.2.1	Mükellefin ve İlişkili Kişilerin İşlev Analizi (İşlev/Risk Matrisi)
3.2.1.1	İmalat
3.2.1.2	...
3.2.1.3	...
3.2.1.4	...
3.2.2	Mükellefin ve İlişkili Kişilerin Üstlendiği Riskler
3.2.2.1	Ürün riski
3.2.2.2	...
3.2.2.3	...
3.2.3	Mükellefin ve İlişkili Kişilerin Kullandığı Varlıklar
3.2.3.1	Maddi Varlıklar

3.2.3.2	Gayri Maddi Varlıklar
3.2.3.3	...
3.2.3.4	...
4.	TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER
4.1	Transfer Fiyatlandırması Analizi
4.1.1	Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Ayrıntılar ve Karşılaştırılabilir İşlemlerin Seçiminde Kullanılan Kıstaslar
4.1.2	Transfer Fiyatlandırması Yöntemi Seçimi, Bu Yöntemin Kullanılma Gerekçeleri ve Diğer Yöntemlerin Tercih Edilmeme Nedeni
4.1.3	...
4.2	Emsal Arama Süreci
4.2.1	Emsal Aramaya İlişkin Sonuçlar
4.2.2	Karşılaştırılabilirliğin Tespitinde Düzeltim Yapılmış ise Buna İlişkin Ayrıntılı Bilgiler (Gerekli durumlarda)
4.2.3	Kullanılan İstatistiksel Yöntemler
4.2.4	...
4.3	Transfer Fiyatlandırması Analizine İlişkin Genel Değerlendirme
4.4	...
.	
.	
.	
5.	SONUÇ
6.	EKLER (Yapılan analize göre eklerin sayısı değişebilecektir.)
	EK 1: Kullanılan Emsallerin Kaynakları
	EK 2: Karşılaştırmaya Uygun Şirketlerin Listesi
	EK 3: Emsal Olarak Kabul Edilmeyen Şirketlerin Listesi ve Reddedilme Nedenleri
	EK 4: Diğer ekler (Belgelendirme kapsamında hazırlanması gereken bilgi ve belgeler)
	EK 5: ...
	EK 6: ...

9. CEZALAR

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespit edilmesi durumunda, örtülü kazanç dağıtan gelir/kurumlar vergisi mükellefi adına Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince cezalı tarhiyat yapılacaktır.

10. HAZİNE ZARARI

10.1. Hazine Zararı

Hazine zararı, 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 ettirilmesini** ifade etmektedir.

10.2. Kapsam

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin yedinci fıkrasında, 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 dağıtıldığı kabulü hazine zararının doğması şartına bağlanmaktadır.

Söz konusu hüküm 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 01/01/2008 tarihinden itibaren gerçekleştirilen yurt içi işlemlerde hazine zararının oluşup oluşmadığı hususu göz önünde bulundurulacaktır. Buna göre,

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

ilişkili kişi kapsamında yurt içinde gerçekleştirilen işlemlerde hazine zararının bulunmaması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olmayacaktır.

Dolayısıyla, 01/01/2008 tarihinden itibaren;

- Yukarıda belirtilen kurumlar arasında ilişkili kişi kapsamındaki 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 kazanç dağıtımı söz konusu olacaktır.

11. DÜZELTME

11.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

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

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

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilen olacaktır. Bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

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

11.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

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

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

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

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

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

11.3. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

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

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

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

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

12. GRUP İÇİ HİZMETLER

12.1. Grup İçi Hizmetler

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 hizmetlerle ilgili olarak;

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

12.2. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

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

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

Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir gereksinimi karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi mümkün bulunmaktadır.

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

12.3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespiti

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

Grup içi şirketlerden birine ya da bir kaçına verilen hizmetlerde emsallere uygun bedelin tespiti ilgili yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

KONUVA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

- [27/11/2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar](#)
- [31/3/2008 tarih ve 2008/13490 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar](#)
- [1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ](#)
- [2 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ](#)
- [24/04/2008 tarih ve TF-1/2008-1 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler/1](#)