

Duyuru Tarihi : 06.07.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-116

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HAKKINDA GENEL TEBLİĞ TASLAĞI (SERİ NO :1)

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

1- Yasal Düzenlemeler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir:

"Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Madde 13 – (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

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

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

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

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

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

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

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

(7) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

Aynı Kanunun “Kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nun “Gider kabul edilmeyen ödemeler” başlıklı 41 inci maddesine eklenen (5) numaralı bentte yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir:

“5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

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

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

2- Kapsam

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içinde olup, 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.

3- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Kurumların veya gerçek kişilerin 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 veya gerçek kişi tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun veya gerçek kişinin 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 veya gerçek kişilerin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

4- İlişkili Kişi

Bir kurum açısından ilişkili kişi;

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

ifade etmektedir.

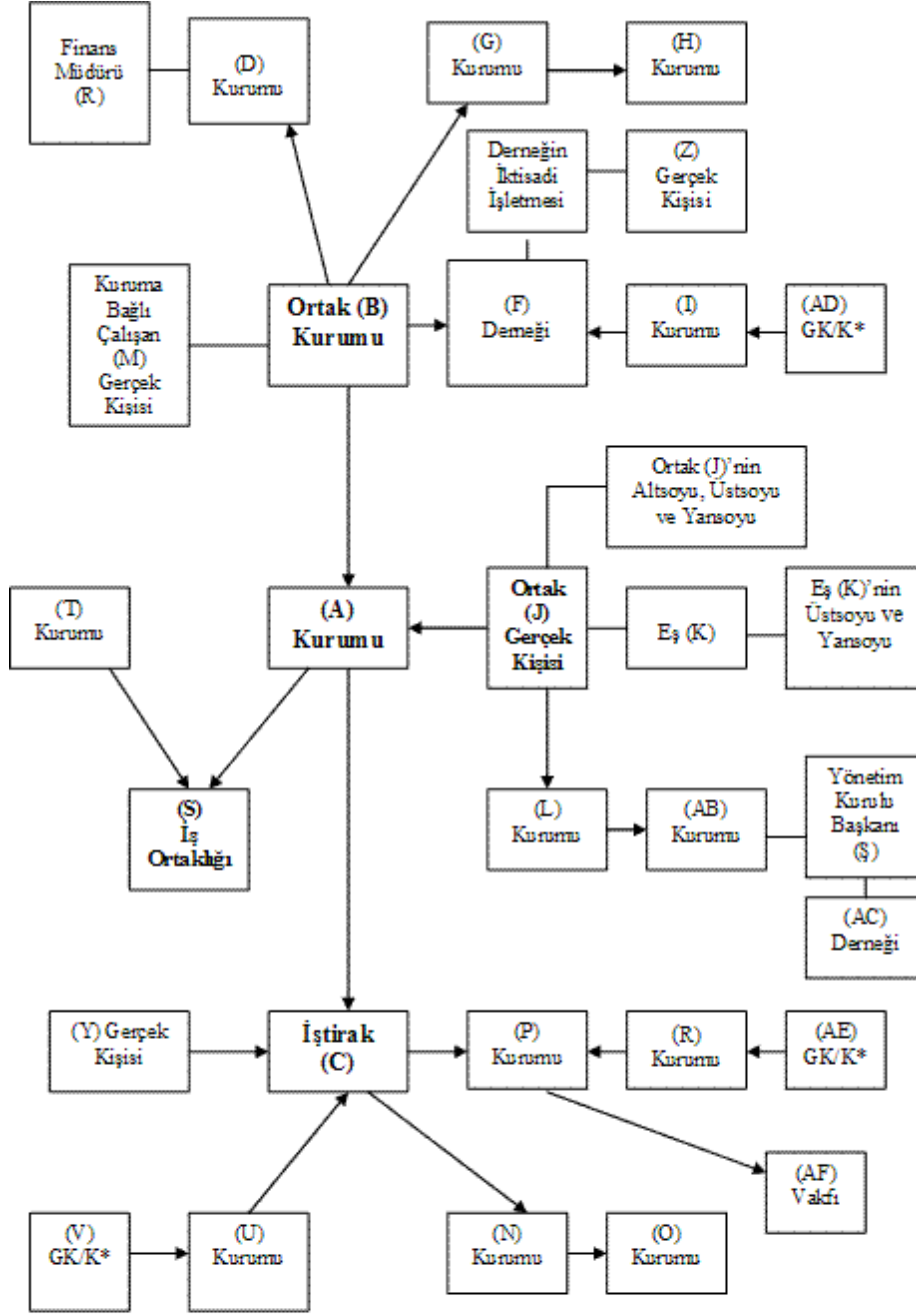
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde geçen "gerçek kişi" ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları,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

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

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

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

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



* GK/K: Gerçek kişi veya kurum

Yukarıdaki şemada görüldüğü üzere;

(A) Kurumunun;

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

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

Aynı şekilde (A) Kurumunun;

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

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

4.1- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi

4.1.1- Kurumların Kendi Ortakları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi ortakları Kanunun 13 üncü maddesi gereğince ilişkili kişi sayılacak ve bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal ve hizmet satışları transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu ilişkide sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

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

4.1.2- Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum

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

Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir kurum diğer bir kuruma ortak ise iki kurum ilişkili sayılacak, ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilecektir. Öte yandan kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

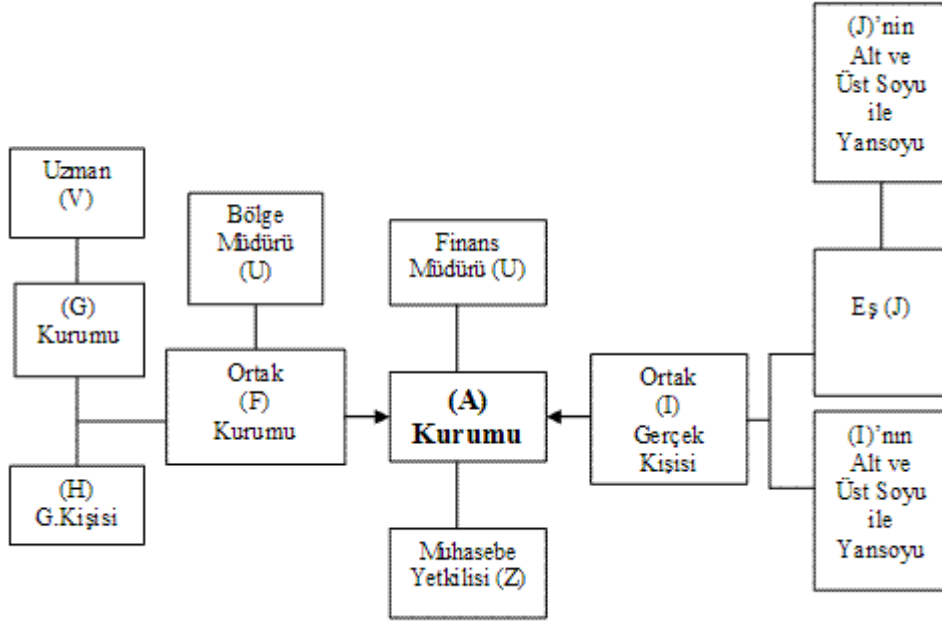
Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanunun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Örneğin; (A) Kurumunun ortağı olan (B) gerçek kişinin ekonomik ve sosyal olarak yakın ilişkide bulunduğu (C) gerçek kişinin şahsi işletmesi ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

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

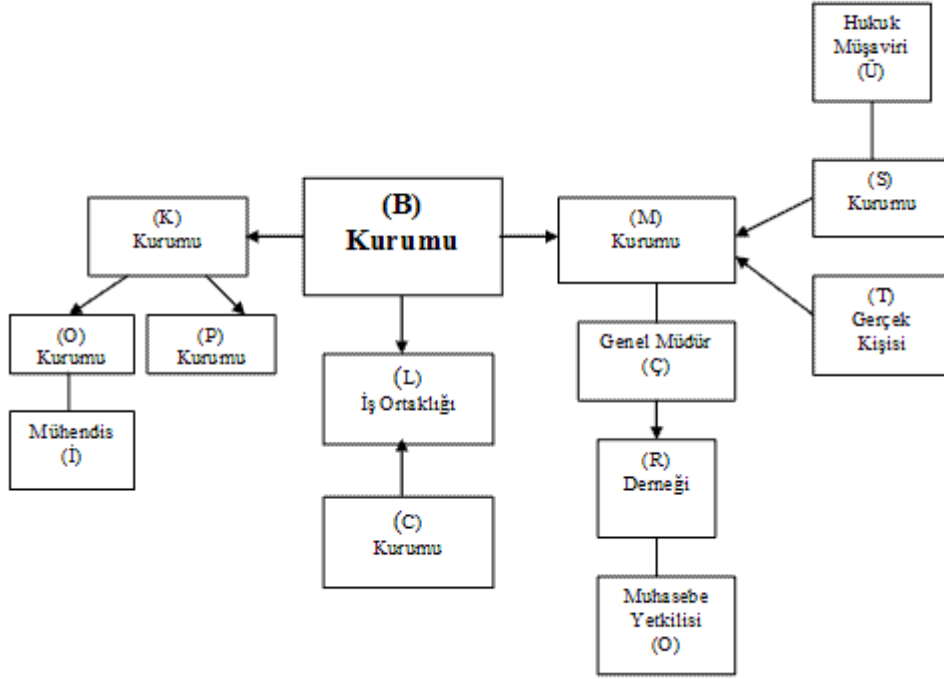
Öte yandan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.



(A) Kurumunun;

- Ortak (F) Kurumu,
- Ortak (F) Kurumunda çalışan Bölge Müdürü (U),
- Ortak (F)'nin ortağı (G) Kurumu,
- (G) Kurumunda çalışan Uzman (V),
- Ortak (F)'nin ortağı (H) Gerçek Kişisi,
- Ortak (I) Gerçek Kişisi,
- Ortak (I) Gerçek Kişisinin Eşi (J),
- Ortak (I) Gerçek Kişisinin Eşi (J)'nin alt ve üst soyu ile yansoyu ,
- Ortak (I)'nın alt ve üst soyu ile yansoyu,
- Finans Müdürü (U),
- Muhasebe Yetkilisi (Z)

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



(B) Kurumunun;

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

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

4.1.3- Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir.

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır. Örneğin, bir anonim şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin anonim şirket ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım ilişkisi, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkiyi ifade etmektedir.

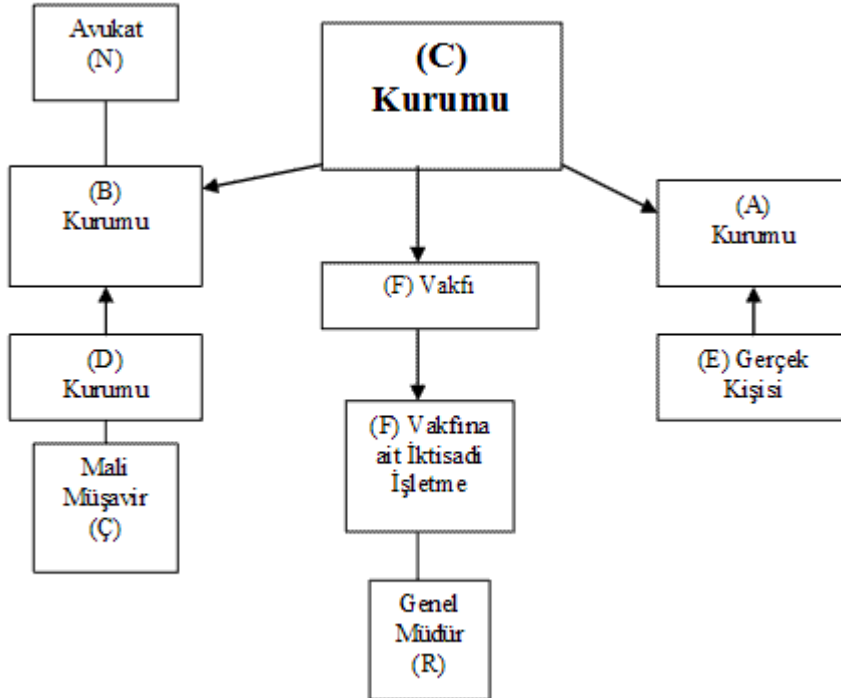
Yukarıdaki bölümde ilişkili kişiler arasında sayılan kurum ortakları, kurumun sermayesi bakımından bağlı olduğu bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

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

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

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

Öte yandan, bir kurumun diğer bir kurumla ilişkili sayılabilmesi, kurumun diğer bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması durumunda da mümkün bulunmaktadır.



(C) Kurumunun;

- İştiraki (B) Kurumu,
- (B) Kurumunda çalışan Avukat (N),

- Dolaylı olarak bağlı bulunduğu (D) Kurumu,
- (D) Kurumunda çalışan Mali Müşavir (Ç),
- İştiraki (A) Kurumu,
- Dolaylı olarak bağlı bulunduğu (E) Gerçek Kişisi,
- Kurucusu olduğu (F) Vakfı,
- (F) Vakfına Ait İktisadi İşletme,
- (F) Vakfına Ait İktisadi İşletmede çalışan Genel Müdür (R)

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

4.1.4- Ortakların Eşleri

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

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

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

4.2- Gelir Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi

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

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

Örneğin, şahsi işletmesi olan (A) gerçek kişinin aynı zamanda (ABC) Limited Şirketinde de ortaklığı bulunması durumunda, (A) gerçek kişisi ile (ABC) Limited Şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketlerin ortakları ilişkili kişi kapsamındadır. Örneğin; (A) gerçek kişisi ile (ABC) Limited Şirketinin diğer ortağı olan (B) gerçek kişisi ilişkili kişi kapsamındadır.

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

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

5- 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 bağ, 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 gerekir.

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

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

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

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

5.1- Karşılaştırılabilirlik Analizi

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

Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltimlerin yapılmasına bağlıdır. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır.

Örnek 1:

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

Örnek 2 :

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

Örnek 3:

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

Karşılaştırılabilirlik analizinin aşağıda (a) ve (b) bölümünde 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) dikkate alınması gerekmektedir.

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

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

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

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

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

Mükellefler ve vergi idaresi tarafından kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde kullanılabilecek işlevler şunlardır: Tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim işlevleri.

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

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

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

Karşılaştırmaları etkileyen risklere, pazar riski (girdi maliyetleri ve çıktı fiyatlarındaki dalgalanmalar gibi), finansal riskler (faiz oranlarındaki ve döviz kurlarındaki dalgalanmalar, kredi riskleri gibi), araştırma ve geliştirme yatırımlarındaki başarısızlık riski, yatırımlarla ve kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski, kredi riski örnek olarak verilebilir.

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

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

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

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

5.2- Emsal Fiyat Aralığı

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

Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel kabul edilecektir. Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, (A) Kurumunun ilişkili kişilere sattığı (X) malının emsal fiyatının tespiti ile ilgili olarak farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanması sonucu 10, 40 ve 75 olmak üzere üç emsal fiyat bulunduğunu varsayalım. Bu durumda, söz konusu fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması nedeniyle, kurumun karşılaştırılabilirlik analizini veya

kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemler arasındaki maddi farklılıkların düzeltimini yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir.

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

6- Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit ederler.

6.1- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

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

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Örneğin; kontrol altındaki işlemlerde satış fiyatının nakliye ve sigorta dahil teslim fiyatı olduğu ve kontrol dışı işlemlerde ise satışların FOB fiyattan benzer koşullar altında gerçekleştiği durumlarda düzeltme yapılmalıdır. Nakliye ve sigortadaki farklılıklar fiyat üzerinde kesin ve tespit edilebilir etkiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kontrol dışı işlemdeki satış fiyatını belirlemek amacıyla teslimdeki farklılığın fiyat üzerindeki etkisi düzeltilmelidir.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyatın, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatlardan farklı olması durumunda; ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsaline uygun olarak gerçekleşmediği kabul edilerek, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyat, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatın yerine ikame edilecektir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olduğu durumlarda uygulanacaktır. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.

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

Örnek 1:

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

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

- Türkiye’de yerleşik (D) Kurumunun Türkiye’de bulunan ilişkili kurumu (E)’ye satışı dışında aynı ürüne ilişkin ilişkisiz firmalara satışı bulunmamakta olup, Türkiye’de aynı sektörde faaliyet gösteren (X) ve (Y) Kurumlarının benzer nitelikteki ürünü ilişkisiz kişilere sattığı tespit edilmiştir.

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

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

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

- (F) Kurumunun Almanya’daki ilişkisiz şirketlere de satışı varsa bu satışta uyguladığı fiyatı emsale uygun fiyat olarak kullanabilecektir.
- (F) Kurumunun Almanya dışında ancak benzer yapıdaki başka bir ülkedeki ilişkisiz şirketlere satışında uyguladığı fiyatı emsale uygun fiyat olarak kullanabilecektir.
- (F) Kurumunun ürettiği aynı niteliğe sahip ürünü üreten ve Almanya’daki ilişkisiz şirketlere satan Türkiye’deki başka bir kurumun fiyatı emsale uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

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

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

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

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

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

Örnek 2:

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

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

Örnek 3:

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

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

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

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

Örnek 4:

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

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

Örnek 5:

Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin aynı anda, üretim ve dağıtım zincirinin aynı aşamasında ve benzer koşullar altında gerçekleştiği varsayımı altında, bağımsız bir kurum, ilişkili iki kurum arasında satılan kahve ile aynı çeşit, miktar ve kalitede markasız Kolombiya kahvesi satmaktadır. Bulunabilen tek kontrol dışı işlem markasız Brezilya kahvesi ise, kahveler arasındaki farklılığın fiyat üzerinde

önemli bir etkisinin olup olmadığının incelenmesi uygun olacaktır. Örneğin, kahve çekirdeğinin menşeyinin açık piyasa koşullarında ek prim yaratıp yaratmadığı ya da iskontoya yol açıp açmadığı araştırılmalıdır. Bu tür bilgiler mal piyasasından elde edilebilir ya da satıcı fiyatlarından çıkarılabilir. Eğer bu farklılık fiyat üzerinde önemli bir etkide bulunuyorsa, bazı düzeltmeler yapmak uygun olacaktır. Makul ve doğru bir düzeltme yapılamaz ise, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin güvenilirliği azalacaktır.

6.2- Maliyet Artı Yöntemi

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

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

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

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

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetlerin çeşidi ve seviyesi arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak ayarlamaların yapılabilir olması gerekmektedir. Maliyet bazının az ya da çok olması elde edilecek kâr marjını etkileyeceğinden maliyetlerin tespiti kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerde aynı olmalıdır. Dolayısıyla, kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun ayarlamalar yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır.

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

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

Örnek 1:

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

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

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

Örnek 2:

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

(A) Kurumu çantaları Romanya’da bulunan iştiraki (B)’ye satmaktadır. Her bir çantanın maliyeti 50 YTL olup, çanta üretimine ilişkin olarak yapılan genel yönetim giderleri üretim maliyetleri içinde izlenmektedir. (A) Kurumu söz konusu üretimine ilişkin satışlardan % 5 brüt kâr elde etmiştir. (A) Kurumunun aynı ürünü ilişkisiz kişilere satışı bulunmamaktadır.

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

(A) Kurumunda maliyet bazının içerisinde genel yönetim giderleri de yer almakta iken, (C) ve (D) Kurumlarının maliyet bazında genel yönetim giderleri bulunmamaktadır. Bu durumda, ilişkili kişilerle ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin karşılaştırılmasında, maliyetlerin bileşenlerinin farklı olması nedeniyle muhasebeden kaynaklanan farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece, (A) Kurumu % 5 brüt kâr oranı yerine dış emsali kullanmak suretiyle % 10 brüt kâr oranını esas alarak iştiraki (B)’ye her bir çanta için transfer fiyatını 55 YTL olarak belirlemelidir.

Örnek 3:

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

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

Örnek 4:

(A) firması, toptan satışı yapılan saatler için zamanlama mekanizması üretmekte olup, bu ürününü yurt dışındaki ilişkili kuruluşu (B)’ye satmaktadır. (A) firması, bu faaliyeti için % 5 oranında brüt kâr elde etmektedir. (X), (Y) ve (Z) firmaları, (A) firması ile aynı pazarda, aynı nitelikte zamanlama mekanizması üreten ve birbirleri ile ilişkisi bulunmayan diğer firmalardır. (X), (Y) ve (Z) firmaları, ürettikleri ürünlerini yurt dışındaki, kendileri ile herhangi bir ilişkisi bulunmayan diğer yabancı firmalara satmaktadır. (X), (Y) ve (Z), bu faaliyetlerinden % 3 - 5 oranlarında brüt kâr elde etmektedir. (A) firması, yönetim, denetim ve genel giderlerini faaliyet giderleri olarak izlemekte, dolayısıyla üretilen

malın maliyeti ile ilişkilendirmemektedir. (X), (Y) ve (Z) firmalarında ise üretilen malın maliyetleri içinde yönetim, denetim ve genel giderler de yer almaktadır. Bu durumda, maliyet artı yönteminin uygulamasında, muhasebeleştirme tutarlılığı açısından brüt kâr oranları düzeltme tabi tutulmak zorundadır.

Örnek 5:

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

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

6.3- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

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

Bu yöntemde emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat veya bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat veya bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek, ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılacaktır. Buradaki makul brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılacaktır.

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

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

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

Örnek 1:

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

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

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

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

(YTL)

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

Örnek 2:

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

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

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

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

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

Örnek 3:

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

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

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

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

$$[3.150/(1+ 0,10)] = 2.863 \text{ YTL}$$

6.4- Diğer Yöntemler

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemlerinden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda, uygulama olanağı bulunan yöntemlerin en önemlileri, kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır.

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

6.4.1- Kâr Bölüşüm Yöntemi

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

- Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
- Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,

- İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

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

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

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

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

Örnek 1:

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

Konuya ilişkin diğer bilgiler aşağıdaki gibidir:

- (B) Kurumu söz konusu ilacın geliştirilmesi için (A) Kurumu ile Ar-Ge ve pazarlama faaliyetleri yürütmektedir.
- Söz konusu ilaca ilişkin, (A) Kurumu 3 YTL, (B) Kurumu ise 12 YTL olmak üzere toplam 15 YTL Ar-Ge ve pazarlama gideri gerçekleştirmiştir.

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

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

Aynı piyasada söz konusu ürünü gayri maddi varlık kullanmadan üreten ve satan firmalara ilişkin veriler temin edilebilmiştir. Bu piyasada üreticilerin % 10 kâr marjı, toptan satıcıların ise satış fiyatı

üzerinden % 25 kâr marjı ile çalıştığı tespit edilmiş olup, (A) ve (B) Kurumlarının birim başına kârdan alacakları paylar iki aşamada tespit edilecektir.

1. Aşama: Getiri tutarının tespit edilmesi

A ve (B) Kurumlarının basitleştirilmiş hesapları aşağıdaki gibidir:

(YTL)

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

Grubun toplam kârı 45 YTL'dir.

(A) Kurumu:
(YTL)

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

(B) Kurumu:
(YTL)

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

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

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

Bu durumda grubun toplam kârı 17,25 YTL olacaktır.

2. Aşama: Bakiye kârın bölüştürülmesi

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

Her iki firma açısından araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin, ürünün üretim ve satışında önemli bir role sahip oldukları görülmüştür. Araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin firmalar itibarıyla durumu aşağıdaki şekildedir:

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

Ayrıca araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin, bakiye kâr üzerinde eşit etkiye sahip olduğu saptanmıştır. Bakiye kârın bölüşümü, bu harcama oranlarından yararlanılarak aşağıdaki gibi yapılacaktır.

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

Bu durumda, düzeltilmiş faaliyet kârları aşağıdaki gibi olacaktır:

| | | |
|-------------|---------------|-------------|
| A Firması = | 5,55 + 1,0 | = 6,55 YTL |
| B Firması = | 22,20 + 16,25 | = 38,45 YTL |

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

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

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

Örnek 2:

Güney Kore'de yerleşik ilişkili (A) Kurumu tarafından dizayn edilmekte ve üretilmekte olan bilgisayar parçası, ürünün kalan kısmını dizayn ederek üreten ve Türkiye'de tam mükellef olan (B) Kurumuna transfer edilmekte ve yine Türkiye'deki ilişkili (C) Kurumu tarafından dağıtılmaktadır. Dağıtım şirketinin üstlendiği işlemlere ilişkin bilgiler yeniden satış fiyatı yöntemi ile tespit edilecek olup, (C) Kurumunun dağıtıcı olmasından kaynaklanan riskleri (B) Kurumundan (C) Kurumuna transfer edilen nihai ürünlerin transfer fiyatı ile karşılanacaktır.

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

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

Yöntemin uygulamasında öncelikle, hem (A) hem (B) Kurumu tarafından ilgili gayri maddi varlığın kullanımından elde edilen artık kârın miktarı tespit edilebilecek olup, daha sonra (B) Kurumunun (C) Kurumuna uyguladığı satış fiyatı tespit edilerek belirlenen bu fiyat emsal fiyat olarak kabul edilecektir. Son olarak söz konusu artık kâr her bir tarafa uygun bir şekilde dağıtılacaktır.

Bir elektronik ürünün başarısı, hem üretim süreçlerine hem de ana parçalarının yenilikçi teknolojik dizaynı ile yakından ilgilidir. Bu nedenle, artık kâr, ek olarak sağlanan karşılığın emsal fiyata uygun şekilde nasıl dağıtılmış olabileceğini belirten koşulların ve nedenlerin analiz edilmesi sonucunda her iki şirket arasında dağıtılacaktır.

Her bir kurumun Ar-Ge faaliyeti, aynı sınıftaki parçalara ilişkin teknolojik dizayn ile gerçekleştirilmektedir ve ilgili şirketler Ar-Ge harcamalarına aynı miktarda katkıda bulunmaktadır. Bu, her bir kurumun (A ve B) ürünün teknolojik yenilikçiliğine katkısının şirketlerin Ar-Ge harcamalarına yapmış oldukları eşit katkı ile ölçülebileceği anlamına gelmektedir.

a) (A) ve (B) Kurumlarının kâr veya zararı
(YTL)

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

b) (A) ve (B) Kurumlarının üretimden gelen olağan kârının tespiti ve toplam artık kârın hesaplanması

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

c) Artık kârın dağıtımı

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

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

(A)'nın payı $6,5 \times 15/25 = 3,9$ YTL
(B)'nin payı $6,5 \times 10/25 = 2,6$ YTL

d) Kârların yeniden hesaplanması

(A)'nın kârı $1,5 + 3,9 = 5,4$ YTL
(B)'nin kârı $2,0 + 2,6 = 4,6$ YTL

Transfer fiyatlandırması açısından kurum kâr veya zararları aşağıdaki gibi olacaktır:

(YTL)

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

Kâr bölüşüm yöntemine göre, (A) Kurumunun satışları için uygulayacağı emsallere uygun fiyat yukarıda da görüldüğü üzere birim başına 55,4 YTL olarak gerçekleşecektir.

6.4.2- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

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

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

İlişkili tarafın net kâr payının tespiti, yine aynı kişinin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde kazanacağı net kâr payı dikkate alınarak belirlenir. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde kazanacağı net kâr payı dikkate alınır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net kâr paylarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığının ve ne kadar ayarlama yapılması gerektiği belirlenmelidir. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumların tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır.

Örnek 1:

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

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

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

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

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

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

(YTL)

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

Örnek 2:

Türkiye’deki pazarda faaliyet gösteren dağıtım firmalarlarından (A) firması ilişkili firması (C)’ye ve aynı sektörde faaliyet gösteren (B) firması da ilişkisiz (D) firmasına aynı marka altında kompakt disk satmaktadırlar. (A) firması, sattığı mal için bir yıl garanti verirken, (B) firması herhangi bir garanti vermemektedir. (A) firması, fiyat oluştururken garanti hizmetinin maliyetlerini dikkate almamakta, dolayısıyla kayıtlarına göre satılan mal maliyetini daha düşük tespit etmiş olduğundan, söz konusu malı, (B) firmasına göre daha yüksek bir brüt satış kârı ile daha yüksek bir fiyata satmış görünmektedir.

Bu durumda, (A) ve (B) firmalarının brüt satış kârları karşılaştırılabilir nitelikte bulunmamaktadır. Güvenilir bir karşılaştırma yapılabilmesi için garanti hizmetine ilişkin olarak düzeltim yapılması gerekmektedir. Ancak, örneğimizde (A) firmasının üstlendiği garanti maliyetleri tam olarak saptanamadığından, bu durum garanti hizmetine ilişkin düzeltim yapılmasını olanaksız kılmaktadır.

Bununla birlikte, (A) ve (B) arasında başkaca maddi bir işlevsel farklılık yoksa ve (A) firmasının satışlarına göre net kârı biliniyorsa, (A) firmasının net kâr marjı ile (B) firmasının net kâr marjı, aynı

temelde karşılaştırılarak, (A) firması ve ilişkili (C) firması arasında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespitinde işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması mümkün olacaktır.

7- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin (5) numaralı fıkrasında, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiş ve yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan mükellefin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmesi mümkündür.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlamakta olup, mükellef söz konusu başvuru ile birlikte, Tebliğin (8.2) bölümünde yer alan asgari bilgi ve belgeleri İdare'ye sunmak zorundadır.

Bu çerçevede, mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda İdare'ye başvurusu aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir:

Ön Değerlendirme: Yapılan başvuru, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulur.

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

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

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

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

Anlaşmanın kabulü veya reddi: İdare yapılan analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. İdare'nin başvuruyu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

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

Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin uygulama ile anlaşma kapsamında belirlenen yöntem ve bu yöntemin uygulama şartları ile ilgili olarak inceleme yapılabilir. Dolayısıyla, İdare ile mükellef arasında sadece "yöntem" konusunda anlaşmaya varılacak olup, peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellef ya da mükelleflerin İdare tarafından incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir.

İdare, mükellefin söz konusu koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre müddetince mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden takip edecektir.

Söz konusu raporun, anlaşma müddeti boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannameleri ile birlikte, beyannamelerin verilme süreleri içinde, Ek 1'de yer alan formata uygun olarak hazırlanarak bir yazı ekinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na elden veya posta ile gönderilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın yenilenmesi: Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının, anlaşma süresinin bitiminden sonra aynı koşullarla devam ettirilmesini talep edebilir. Bu durumda mükellef, anlaşma süresinin bitiminden en az 6 ay önce İdare'ye başvurmalıdır. Mükellef başvurusunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgeleri sunmalıdır. İdare söz konusu başvurunun incelenmesi sonucunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımların devam ettiğine ve tespit edilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir. 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.

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

Anlaşmanın iptali: Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymadığı, söz konusu koşulların geçerliliğini sürdürmediği ve/veya mükellef tarafından ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğu tespit edilirse, mevcut anlaşma İdare tarafından tek taraflı olarak önceki dönemleri de kapsayacak şekilde iptal edilir. Bu durumda, anlaşma hiç yapılmamış kabul edilerek mükellef vergi incelemesine sevk edilir.

8- Mükelleflerden İstenecek Belgeler

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

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

8.1- Yıllık Belgelendirme

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir takvim yılı içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak Ek 2'de yer alan "TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM"u doldurmaları ve yıllık beyanname ekinde bağlı bulunan vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Öte yandan, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlere ilişkin olarak Ek 3'de yer alan formata uygun şekilde bir rapor düzenlemeleri ve düzenlenecek rapor ile aşağıda yer

alan bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır bulundurmaları gerekmektedir.

- Kurumun faaliyetlerinin tanımı ve organizasyon yapısı, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkileri,
- Kurumun fonksiyonları ve sahip olduğu riskleri içeren tüm bilgiler,
- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ve fatura bilgileri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

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

8.2- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme

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

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

- İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Mükellefin mali durumunu etkileyebilecek geleceğe dönük ekonomik varsayımlar (kâr tahminleri, kur bilgileri, faiz oranları vb.)
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

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

9- Cezalar

Teşebbüs sahibi ve kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunarak tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapmaları durumunda Vergi Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

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

10- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

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

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

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

10.1- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından yapılacak düzeltme işlemleri

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

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

Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı 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.

10.2- Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

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

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

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

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

Örnek :

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

(A) Kurumu tam mükellef ise:

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

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

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

Bu çerçevede;

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

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

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

$$\text{Kâr Payı Tevkifatı: } 58.824 \cdot \% 15 = 8.824 \text{ YTL}$$

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

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

(A) Kurumu dar mükellef ise:

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

Tebliğ olunur.

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

Ek : 1

PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASINA İLİŞKİN YILLIK RAPOR

I- GENEL BİLGİLER

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

II- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZİNE İLİŞKİN BİLGİLER

- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının geçerli olduğu mali yıl içinde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mülkiyet ilişkilerindeki değişiklikler, kurumun organizasyon yapısındaki değişiklikler
- Emsal fiyatın tespitinde esas alınan koşulların veya varsayımların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğine ilişkin bilgi
- Üstlenilen fonksiyon ve riskler, ekonomik şartlar, sözleşme şartları, maliyetler, kullanılan varlıklarda ve yerine getirilen hizmetlerde yıl içinde gerçekleşen önemli maddi değişiklikler
- Anlaşmaya taraf olan kurumların mali yapılarının özeti ve mükellefin mali yapısını etkileyebilecek düzeydeki değişiklikler
- İlişkili kişiler ve emsal kurumlar tarafından anlaşmada bahsedilmeyen farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılmaya başlanmış ise bunlara ilişkin bilgi
- Mali yıl içinde anlaşmada öngörülen kriterlerden karşılanamayanların neler olduğu ve ilgili kriterlerin sağlanamamasının nedenleri
- Anlaşmada öngörülen işlemlerin gerçekleşme tarihleri, miktarları, sapmaları ve ilgili işlemde ödemeyi yapan veya ödemeyi alan taraf
- Anlaşmada belirtilen yöntem ile hesaplanan fiyat ve hesaplama süreci
- Anlaşmada, yıllık raporda yer alması tespit edilen diğer hususlar.

III- SONUÇ

Ek : 2

**TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM
ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM**

Ek : 3

YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU

I- GENEL BİLGİLER

Mükellefin faaliyet alanı, bu alandaki ekonomik koşullar, pazar koşulları ve iş stratejileri hakkındaki bilgiler

II- İLİŞKİLİ KİŞİLER HAKKINDAKİ BİLGİLER

İlişkili kişilerin vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb. ile ilişkili kişilerin faaliyet alanı, bu alandaki ekonomik koşullar, pazar koşulları, iş stratejileri, ilişkili kişilerin gerçekleştirdiği işlevler, üstlendikleri riskler, sahip oldukları varlıklar hakkında ayrıntılı bilgiler

III- İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMİN AYRINTILARINA İLİŞKİN BİLGİLER

İlişkili kişiler arasındaki bütün işlemlere ve sözleşmelere ait ayrıntılı bilgiler

IV- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

Karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin ayrıntılar ve karşılaştırılabilir işlemlerin seçiminde kullanılan kıstaslar, karşılaştırılabilirliğin tespitinde düzeltim yapılmış ise buna ilişkin ayrıntılı bilgiler, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin diğer yöntemlerle karşılaştırılarak bu yöntemin kullanılma gerekçeleri ile bu yöntemin en uygun yöntem olduğuna ilişkin bilgi, belge ve hesaplamalar, emsallere uygun fiyat/bedel veya kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalara ilişkin ayrıntılı bilgiler, emsal fiyat aralığı tespit edilmiş ise bu aralığa ilişkin hesaplamaları içeren ayrıntılı bilgiler

V- SONUÇ