

## Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlama ve Form Verme Yükümlülüğü

Bilindiği üzere, hesap dönemi takvim yılı olan kurumlarda yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin Nisan ayının başından 25'inci günü akşamına kadar (2011 Yılına ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin 27 Nisan 2012 günü akşamına kadar) verilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile; daha önceki Kanunda da bulunan “örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi “**transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı**” olarak yeniden düzenlenmiştir. Yapılan bu düzenleme (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesi hükmü) uyarınca, **kurumların, ilişkili kişilerle** emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan bu kazançlar, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamamakta ve üzerinden kurumlar vergisi alınmaktadır. Ayrıca, bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilmekte ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılmaktadır.

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.

**Mal** veya **hizmet alım** ya da **satım**; alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemleri ifade etmektedir. Başka bir deyişle; transfer fiyatlandırmasına sadece mal ya da hizmet alım satımı değil, sayılan diğer işlemler de konu olabilmektedir.

İlgili Kanun maddesinde öngörülen ve konuya ilişkin işleyişi belirleyecek usullerin yer aldığı Bakanlar Kurulu Kararı 6 Aralık 2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmış, Maliye Bakanlığınca çıkartılan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 ve 2 nolu Genel Tebliğlerde ve 1 nolu Sirkülerde ise konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin bu düzenlemeler, Türkiye'deki **tam** ve **dar** mükellef **kurumların** tamamının gerek yurtiçinde gerekse yurtdışındaki ilişkili kişilerle yapmış oldukları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerini kapsamaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,

- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,

- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.

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

Anılan 1 nolu Tebliğde, kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir takvim yılı içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak, Tebliğin 2 nolu ekinde yer alan "**Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form**"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri **zorunlu** tutulmuştur.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde verilecek Formun adından da anlaşılacağı üzere, "**örtülü sermaye**" ve "**kontrol edilen yabancı kurum**"a ilişkin bilgilerin de bu formda yer alması istenilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesiyle **örtülü sermaye** müessesesi yeniden düzenlenmiş olup, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun hesap dönemi başındaki öz sermayesinin **üç katını aşan kısmı**, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır.

Örtülü sermaye uygulanmasında **ortakla ilişkili kişi**;

- Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinde ise, belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

**Kontrol edilen yabancı kurum** kavramı; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir.

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

Anılan Tebliğ ekindeki formda formun ne şekilde doldurulacağına ilişkin açıklamalar da yapılmıştır.

Keza anılan Tebliğde;

- “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı **yurt içi** ve **yurt dışı** işlemlerine ilişkin,
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ise bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı **sadece yurt dışı** işlemlere ilişkin olarak

Tebliğin 3 nolu ekinde yer alan formata uygun şekilde "**Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu**"nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar **hazırlamaları** ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunlu kılınmıştır.

Yapılan düzenlemelere göre;

- 1- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak Tebliğin 2 nolu ekinde yer alan "TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunan vergi dairesine göndermeleri,
- 2- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı **yurt içi** ve **yurt dışı** işlemlerine ilişkin, **diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ise** bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı **sadece yurt dışı işlemlere** ilişkin olarak Tebliğin **3 nolu ekinde** yer alan formata uygun şekilde "YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU"nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi **27.04.2012 tarihine kadar** hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri **zorunludur**.

2 Nolu Tebliğle **serbest bölgede** faaliyette bulunan kişi ve kurumlarla, **serbest bölgedeki şubelerle** ve **yurt dışındaki şubelerle** yapılan ve transfer fiyatlaması kapsamındaki işlemler ilgili olarak da açıklamalar yapılmıştır. **Buna göre;**

- 1- Tüm kurumlar vergisi mükellefleri, serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemleri de hazırlayacakları **Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna** dahil edecekler ya da yurt dışındaki ilişkili kişilerle işlemi olmasa bile,

serbest bölgedeki ilişkili kişilerle işlemleri varsa bu işlemleri için de anılan raporu hazırlayacaklardır.

- 2- Keza, tüm kurumlar vergisi mükellefleri **yurt dışında bulunan şubeleri** ile ve **serbest bölgede bulunan şubeleri** ile **yaptıkları işlemleri** de hazırlayacakları Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edeceklerdir. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışındaki şubelerinin ya da serbest bölgedeki şubelerinin ayrıca rapor hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır.
- 3- Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de **yurt içindeki ilişkili kişilerle yaptıkları işlemler için** Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlayacaklardır.
- 4- Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin **yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemler** varsa, bu işlemler için **rapor** hazırlanmasına gerek bulunmamaktadır.

**Ayrıca**, 2 Nolu Tebliğle, **ilişkili kişi** tanımına ilişkin de açıklama yapılmıştır. 1 nolu Tebliğde yapılan açıklamalarda, bir gerçek kişi/kurum ile başka bir gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece **bayilik** ilişkisinin bulunması durumunda, söz konusu gerçek kişi veya kurumlar **bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından** ilişkili kişi kapsamında sayılmazken, yapılan değişiklikle; aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, **yurt dışında bulunan** kişi veya kurumların **Türkiye’de distribütörlüğünü yapan** kurumların, aralarında ilişki olduğu kabul edilmiştir.

Dolayısıyla, **yurt dışındaki kişi** ve **kurumların** Türkiye’de distribütörü olan kurumlar, anılan yurt dışı kurumlarla olan bütün işlemlerini ilişkili kişi ile yapılmış işlem olarak değerlendireceklerdir.

**Türkiye’deki kurumlarla yine Türkiye’de bulunan diğer kişi** ve **kurumlar** arasında **bayilik** ilişkisi varsa, bu durumda, bunların arasında yapılan ve **bayilik ilişkisi çerçevesindeki iş ve işlemleri** ilişkili kişi kapsamında sayılmayacaktır. Ancak, anılan kişiler arasında **bayiliğin dışındaki işlemler** ise ilişkili kişi ile yapılmış işlem sayılacaktır.

Öte yandan, 2 Nolu Tebliğle, düzenlenecek olan **Formda** da değişiklik yapılmış olup, değiştirilmiş Form ve Açıklamaları anılan Tebliğin ekinde ve 24.04.2008 tarihinde yayımlanan Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 Nolu Sirkülerde yer almaktadır. Daha önceki yazılarımızda da belirtildiği üzere; bu form, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır. Formda yer alan transfer fiyatlandırması, kontrol edilen kurum kazancı ve örtülü sermayeye ilişkin işlemlerin bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece bu işleme ilişkin kısım doldurulacak olup, formda belirtilen söz konusu işlemlerin bulunmaması durumunda bu form doldurulmayacak ve beyanname ekinde de gönderilmeyecektir.