

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Tanım: Transfer fiyatlandırması, ilişkili şirketlerin kendi aralarındaki mal veya hizmet transferlerinde bu ürün veya hizmetler için belirledikleri fiyatlandırma dır.

Bu yöntemle ilişkili şirketler, birbirlerine fon transferi gerçekleştirme şansını yakalar ve fonların daha az vergi yüküne sahip olan bölüme aktarılması nedeniyle daha az vergi yüküne sahip olurlar.

Özellikle uluslararası şirketlerin değişik ülkelerde bulunan şubelerine veya yapılanmalarına dönük olarak gerçekleştirdikleri bu çeşit işlemler, yerel vergi otoritelerinin vergi matrah tabanlarının aşınmasına yol açtığı için son yıllarda devletler bu tarz şirketlerin kendi aralarındaki işlemlerde uyguladıkları fiyatları inceleme altına almakta ve belirleme yoluna gitmektedir.

Örtülü Sermaye:

Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 12- Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda 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,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini,

ifade eder.

Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlanmalar:

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

- Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.
- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.
- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı:

Transfer fiyatlandırması, Türkiye’de ilk kez 01.01.2007 tarihinden itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesi ile yürürlüğe girmiştir. Bu kanunda düzenlenen transfer fiyatlandırması hükümleri, başta OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi olmak üzere uluslararası gelişmeler dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 13- 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.

İlişkili Kişi: 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.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin tüm gerçek veya tüzel kişi ortakları ilişkili kişi sayılır ve bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtım çerçevesinde değerlendirilir.

“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.

İstihdam ilişkisi ve bayilik “ilişkili kişi” sayılmayacaktır. Ancak bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım ve satımları dışındaki işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir.

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 eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Yöntemler:

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.

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

Bakanlık ile Anlaşma: 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.

Sadece yurt dışı işlemlerle ilgili olarak,

- 01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükellefler
- 01.01.2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükellefleri

belirleyecekleri yöntem konusunda Maliye Bakanlığı'na başvurabileceklerdir.

Yöntemler arasında bir öncelik sırası yoktur. Bu nedenle işlemin niteliğinden hareketle en uygun yöntemin kullanılması gerekir.

Mükellefler, emsallerine uygun fiyat tespitinde sektörün özel koşullarını ve işletmenin durumunu dikkate alarak en uygun fiyat belirleme yöntemini seçme hakkına sahip bulunmaktadır.

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.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.

Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından: 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 oluşmuş farklar, işletmeden çekilmiş sayılır.

- Teşebbüs sahibi tarafından bir mal veya hizmet alımı yapılmış olması,
- Teşebbüs sahibinin bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespit edilmiş olması halinde "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilir.

Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından:

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak fiyat ya da bedel tespit edilmiş olması halinde "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilir.

TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Transfer fiyatlandırması mevzuatına göre, konuya ilişkin iki tür belgeleme zorunluluğu bulunmaktadır:

1. Bağlı bulunulan vergi dairesine yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ekinde verilmesi gereken yıllık transfer fiyatlandırması formu

Formun tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurulması zorunludur. Form;

- Transfer fiyatlandırması
- Kontrol edilen yabancı kurum kazancı
- Örtülü sermaye

işlemlerini kapsamaktadır. Bu işlemlerin olmaması durumunda formun doldurulması ve gönderilmesi zorunluluğu yoktur.

Formun doldurulması konusundaki zorunluluk, ilişkili kişilerle işlem yapılmaya başlanması ile doğmaktadır.

Formda transfer fiyatlandırması kapsamındaki alım satım tutarları KDV hariç olarak gösterilmelidir. Ancak KDV'nin maliyet olarak dikkate alındığı durumlarda KDV dahil tutarlar gösterilebilir.

Formda, serbest bölge ve teknokentlerde yer alan ilişkili kişiler de yer almalıdır.

Form, genel olarak şu bölümlerden oluşmaktadır.

- Transfer fiyatlandırması kapsamındaki ilişkili kişilere ait bilgiler
- İlişkili kişilerle gerçekleştirilen transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler
- Transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemlerde kullanılan yöntemler
- Kurumun yurt dışı iştiraklerine ilişkin bilgiler
- Örtülü sermaye uygulamasına ilişkin bilgiler

2. Beyannamenin verildiği tarihten itibaren hazır bulundurulması gereken yıllık transfer fiyatlandırması raporu

Yıllık transfer fiyatlandırması raporlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanması zorunludur. Ancak hazırlanan raporlar Mali İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından istendiği takdirde ibraz edilecektir. Mükelleflerin, her yeni mali yıl için güncel bir rapor yazma zorunluluğu mevcuttur.

Transfer Fiyatlandırma Raporunu Hazırlama Zorunluluğu Bulunanlar:

İlişkili kişileri ile işlemleri bulunan tüm kurumlar vergisi mükellefleri, yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlamakla yükümlüdürler. Buna göre;

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile serbest bölge ve tekno kentlerde bulunan ilişkili kişileri ile yaptıkları işlemler
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri ile serbest bölge ve tekno kentlerde bulunan ilişkili kişileriyle yaptıkları işlemler

- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin ise ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemler için rapor hazırlamaları gerekmektedir.

Raporun ve eklerinin Türkçe olarak ibraz edilmesi gerekir.

Ceza:

Yıllık transfer fiyatlandırma raporunun Mali İdare veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından istenmesine rağmen hazır edilmeyerek sunulmaması halinde, bu mükellefler hakkında V.U.K. mükerrer 355. Madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir.

Başka bir tanımlanmış ceza ya da müeyyide bulunmamakla birlikte, raporun ibraz edilmemesinin transfer fiyatlandırması konusunda inceleme riskini artıracığı düşünülmektedir.