

“Bir Tebliğ Bir Form”

“Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı
Kurum ve Örtülü Sermaye’ye İlişkin Form”



Özkan Cengiz

SMMM

www.ozkancengiz.net

YAZAR ÖZGEÇMİŞİ;.....	3
ÖNSÖZ	4
YAZARIN KONUYA İLİŞKİN MAKALELERİ	5
“BELGELENDİRME”	7
“FORM”	8
1. BÖLÜM “KONTROL EDİLEN KURUM KAZANCI”	9
A. KANUN MADDESİ;	9
B. İLGİLİ TEBLİĞ VE SİRKÜLERLER;	9
C. AÇIKLAMALAR;	10
D. ÖZELLİKLİ KONULAR ;	11
i. <i>Pasif Gelir Oranının Hesaplanması</i>	11
ii. <i>Vergi Yükünün Hesaplanması</i>	11
iii. <i>Gayri Safi Hâsılâtın TL’ye Dönüşümü</i>	11
iv. <i>Şartların Gerçekleşmesi Halinde Beyan</i>	11
E. FORMDA İLGİLİ KISIM;	12
F. UYGULAMA ÖRNEĞİ	13
2. BÖLÜM “ÖRTÜLÜ SERMAYE”	18
A. KANUN MADDESİ	18
B. İLGİLİ TEBLİĞ VE SİRKÜLERLER;	19
C. AÇIKLAMALAR;	19
D. ÖZELLİKLİ KONULAR	20
i. <i>İMKB’de İşlem Gören İlişkili Kişiler</i>	20
ii. <i>Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlar</i>	20
iii. <i>Borç Tutarının Hesaplanması</i>	20
iv. <i>Şartların Gerçekleşmesi Halinde Yapılacak Uygulama</i>	21
E. FORMDA İLGİLİ KISIM	21
F. UYGULAMA ÖRNEĞİ	21
3. BÖLÜM “TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI”	26
A. KANUN MADDESİ;	26
B. İLGİLİ TEBLİĞ VE SİRKÜLERLER;	27
C. AÇIKLAMALAR;	30
D. ÖZELLİKLİ KONULAR	32
i. <i>Hazine Zararı</i>	32
ii. <i>Emsallere Uygun Fiyatı Tespit Etmek İçin Kullanılan Yöntemler</i>	32
iii. <i>Grup İçi Hizmetler</i>	34
iv. <i>Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları</i>	35
v. <i>Belgelendirme</i>	36
vi. <i>Şartların Gerçekleşmesi Halinde Yapılacak Uygulama</i>	37
E. FORMDA İLGİLİ KISIM	38
F. UYGULAMA ÖRNEĞİ	40

Yazar Özgeçmişi,

Özkan Cengiz

1978 Yılında İzmir'de dünyaya gelmiş, İlkokulu İzmir Vali Kazım Paşa İlköğretim okulunda Orta Okulu Hacı Şakir Eczacıbaşı Ortaokulunda okuduktan sonra hayatının dönüm noktalarından biri olarak İzmir Ticaret Lisesi'ne girmiştir.

1994 yılında Ticaret Lisesi ikinci sınıfta Çukurova Grubu Şirketlerinden Kaplamin A.Ş.'nde Stajer Öğrenci olarak profesyonel hayatına başlayan yazar, Lisenin ardından girdiği sınavlarda Celal Bayar Üniversitesi İşletme Bölümü'nü kazanmıştır. Bir yandan üniversite öğrenimini devam ederken stajyer olarak girdiği Kaplamin A.Ş.'nde muhasebe elemanı olarak çalışma hayatını devam ettirmiştir.

1995 yılından 2000 yılına kadar devam eden bu süreçte Çukurova Holding'in Tarsus ve Yalova'da yer alan fabrikalarında geçici görevlerde bulunmuştur.

2000 yılında Power Packer Europe B.V. 'nin % 100 ortağı olduğu Power Packer Turkey A.Ş.'ne Muhasebe Sorumlusu olarak transfer olmuş, 2003 yılına kadar bu şirkette finansman ve muhasebe sorumlusu olarak görev aldıktan sonra 2003 yılında kariyerinin başlangıç şirketi olan Kaplamin A.Ş' ne geri dönmüştür.

2003 yılından 2006 yılına kadar Muhasebe Şefi olarak kariyerine Kaplamin A.Ş'nde devam eden yazar 01 Aralık 2005 tarihinde Piyade Çavuş olarak Ankara 28.Mekanize Piyade Barış Gücü Tugayı'na askerlik görevini yerine getirmek üzere şirketten ayrılmıştır.

Askerlik dönüşü kariyerine Denetim Sektöründe devam etme kararı alan Özkan Cengiz SMMM ünvanını alarak;

Haziran 2006'dan itibaren Polaris Bağımsız Denetim A.Ş.'nde Denetçi ünvanı ile görev almıştır. Halen Polaris Bağımsız Denetim A.Ş.'nde ortak ve denetçi olarak, 2007 yılında kurulan Polaris SMMM Ltd.Şti'nde kurucu ortak ve SMMM olarak çalışma hayatına devam etmektedir.

Mesleki kariyerinin yanı sıra 2000 yılında kurulan Göztepelist Organizasyonun kuruluşundan bu yana üyesi 2002 yılında itibaren de yürütme kurulu üyesi olarak, 2006 yılında kurulan Göztepe'ye Hizmet Derneği'nin kurucu üyesi ve kuruluşundan bu yana mali işlerden sorumlu yönetim kurulu üyesi olarak görev yapmaktadır.

2003 yılında Serap Altıntel Cengiz ile evlenen Özkan Cengiz'in ayrıca 2007 yılı doğumlu Duru Cengiz isimli bir de kızı bulunmaktadır.

Gerek mesleki gerekse de Göztepe ana temalı bir çok köşe yazısı çeşitli yayın organlarında web sitelerinde dergi ve gazetelerde yayınlanmış ve yayınlanmaktadır.

Başta Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olmak üzere muhasebe alanında çeşitli kurum ve kuruluşlar bünyesinde eğitim çalışmaları gerçekleştirmektedir.

Yazar hakkında daha geniş bilgi ve iletişim için www.ozkancengiz.net sayfasına ulaşılabilir.

ÖNSÖZ

18 Kasım 2007 tarihli resmi gazetede yayınlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1) ile hayatımıza giren “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form” ciddiyetini korumaya devam ediyor.

2007 yılına ilişkin formlarla ilgili son dakikada yapılan değişiklikler ve uzatılma ile ve 2008 yılının geçici vergi beyannamesinin ekinde çok da doğru olmadan verilen formlar yavaş yavaş gündeme gelip denetim elemanlarınca eleştiri konusu yapılmaya başlandı.

Birçok şirket tarhiyat gerektiren işlemi bulunmamasına veya bilinçli olarak matrah eritmesi yapılmamasına rağmen sırf bilgi ve belge eksikliği nedeniyle cezalı işlemlere maruz kalmaktadır.

Bu sebeple hem Kurumlar Vergisi Beyannamemiz ekinde vereceğimiz formları doldurma aşamasında bize yardımcı olması hem de bu formlara dayanak olması açısından yapacağımız çalışmaları eksiksiz tamamlamamızı sağlamak amacıyla bu çalışma hazırlanmıştır.

Çalışma da yer alan açıklamalar ilgili kanun, tebliğ ve sirkülerler kaynak alınarak derlenmiştir. Uygulama örnekleri ise güncel hayatta en çok rastlanılan konular üzerinde yoğunlaşarak hazırlanmıştır.

Faaliyetinin önemli bir kısmı ilişki kişiler ile olan işletmelerin, bir holding veya şirketler grubu bünyesinde yer alan şirketlerin, yurt dışı ilişkili kişi ve kurumları bulunan işletmelerin bu çalışmaları konusunda uzman bir meslek mensubu ile birlikte hazırlaması yerinde olacaktır.

Özkan Cengiz

SMMM

ozkan@ozkancengiz.net

www.ozkancengiz.net

Yazarın Konuya İlişkin Makaleleri

Grup Şirketlerinde Saatli Bomba! (23 Kasım 2007)

Türkiye’de ve özellikle de bölgemizde Şirketler genel olarak dikey veya yatay organizasyonları farklı hukuki yapılar altında gruplandırarak bir Şirketler Grubu oluşturma eğilimi göstermektedir. Bazen aile içersindeki bireylere pozisyon oluşturmak bazen pazarlama stratejisi olarak çoğu zamanda şirketler grubuna sahip olmanın yaratacağı ortam için bu şekilde yapı oluşturma artık herkesin seçtiği bir yöntem haline geldi.

13 Haziran 2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun’unun 13.maddesi bu tip organizasyonlar için ciddi sayılabilecek bir sorun yarattı. Aslında Transfer Fiyatlaması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımı başlığını taşıyan bu madde Şirketler arası kar kaydırması yapan ve bu şekilde vergi matrahını aşındıran grupları hedeflemekteydi. Ancak getirdiği veya getireceği uygulamalar ile aralarında ilişki bulunan tüm Grup Şirketlerinin bu ilişkilerini düzenlemesi nedeniyle patlamayı bekleyen bir saatli bombaya dönüştü.

Gerek kamuoyu gerekse de iş hayatı biraz konunun iyi bir şekilde anlatılamamasından biraz da Kanun maddesinin nasıl uygulanacağını düzenleyen Tebliğin çok geç kabul edilmesi ve Bakanlar Kurulu Kararlarının bir türlü kabul edilememesi nedeniyle Transfer Fiyatlaması diye adlandırılan bu konuyu kenara koymayı ve şu an için ilgilenmemeyi tercih etti.

Kanunun 37 Maddesi açık olup 13. maddenin yürürlüğe giriş tarihi 01.01.2007 Kanun’un yayınlandığı tarihte 13.06.2006 olmasından dolayı da bir geriye dönüş geçmişi düzenleme durumu söz konusu değil, denetim elemanları yapacakları denetimlerde bu kanun maddesine dayanarak tarhiyatlar yapabilir durumdalar.

Peki Çözüm! Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde konuyu düzenleyen Tebliğ ve Bakanlar Kurulu taslağı bulunuyor. Tebliğ ve karar da en ince detayına kadar anlatılan uygulamaları tek kelime ile özetlersek Şirketler grup içi şirketlerine yaptıkları her türlü ticari işlemde emsallere aykırı yani grup şirketi olmayanlara uyguladığı veya uygulayacağı fiyata aykırı bir fiyat belirlemediğini ispat etmek zorunda. Burada önceki Kurumlar Vergisi Kanunu’ndan da ayrılan en önemli nokta ispat zorunluluğunun mükellefte olmasıdır.

Bizim Grup Şirketlerine tavsiyemiz henüz konu tam olarak netleşmese de grup içi Şirketler arasında uygulanan fiyatların emsallerine uygun olduğunu objektif kriterlerle ortaya koyacak çalışmaları ve dosyaları bir uzman yardımı alarak hazırlamaları, özellikle pazarlamacı şirket ile imalatçı şirket arasında kar paylaşım veya fiyat anlaşmaları imzalamalarıdır.

Dünyanın en çok ihtilaf yaratan vergi uygulamalarından biri olan “Transfer Fiyatlaması ile Örtülü Kazanç Dağıtımı” uygulaması Tebliğ ve Kararların yayınlanmasından sonra Denetimlerin en popüler konusu olacak, yapılacak tarhiyatlarla da hiçbir suçu olmayan ama hazırlığını yapmadığından kendini ifade edemeyen Şirketlerin de canını yakacaktır.

Bu yazı 23 Kasım 2007 Cuma Günü Hürriyet Gazetesinin Ege ekinde yayınlanmıştır.

Bir Tebliğ, Bir Form, (21.03.2008)

Kasım ayında bu köşede yer alan yazımızda grup şirketlerini bekleyen saatli bombadan bahsetmiştik ve Tebliğ ile Bakanlar Kurulu kararlarının henüz yayınlanmamış olduğunu ve yayınlandığında bizi yeni sürprizlerin beklediğini belirtmiştik. Tebliğ ve Bakanlar Kurulu yayınlandı. Her ne kadar mesleğimiz hakkındaki birçok tartışmalı konu gibi kamuoyundan net bir tepki almasa da yine çember daralıyor. Bugün uzun uzun tebliğ maddelerinden, emsallere uygunluk ilkesinden, yöntemlerden, Kanunun yetkiyi Bakanlar Kurulu'na bırakmasına rağmen Maliye Bakanlığı tebliğinin, Bakanlar Kurulu kararından önce çıkmasından dolayı geçersiz olduğu savlarından bahsetmeyeceğim.

Bugün Tebliğ'in 7.1 maddesinden bahsedeceğim. Maddenin adı "Yıllık Belgelendirme" ve ilk paragrafını aynen aktarıyorum. "Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi 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 kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir." Görüldüğü üzere tüm Kurumlar Vergisi mükelleflerini 2007 yılı beyannamelerine ekleyecekleri bir form hayatımıza giriyor.

İlgili form 7 başlıktan oluşuyor;

- 1) Kuruma İlişkin Genel Bilgiler
- 2) Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler
- 3) İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler
- 4) Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler
- 5) Kurumun Yurtdışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler
- 6) Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler
- 7) İlişkili Kişilerden (İştirakler Dahil) Temin Edilen Borçlara İlişkin Bilgiler

Esasında ben tek şirketim grup şirketim yok, ilişkili kimseyle de işim gücüm olmaz deyip formu doldurmamak en kolay, ama öyle bir ilişkili kişi tanımı var ki yoldan geçen bile ilişkili olduğu bir ortamda bunu söylemek çok zor. Kanunda, Tebliğde, Kararda hepsinde var bir kez daha tekrar edersek ilişkili 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." Yani uzun lafın kısıması küçük veya büyük fark etmez bir şirketler grubu isek zaten yandık. Yok tek bir şirket olmak ile beraber ortaklarımızın veya ortaklarımızın ailesinin hatta ortaklarımızın eşinin ailesinin ticari veya sınai faaliyeti varsa ve has bel kader bunlarla ticari faaliyette bulunduysak başımıza gelen pişmiş tavuğun başına gelmedi.

Sonuç; elimizde bir form var ve doldurmamız gerekiyor, ticari faaliyetlerimizin bu kadar iç içe geçtiği bir ortamda nasıl dolacak nasıl hazırlanacak uzun geceler yoğun mesailer bizleri bekliyor. Bir yandan bir an önce hazırlığımızı yapıp uzmanlarımızı toplayıp çalışırken bir yandan da formun veya bildirimin daha yapılabilir daha uygulanabilir ölçütlere çekilmesi için kamuoyu yaratmalıyız.

Bu yazı 21 Mart 2008 tarihinde www.muhasabetr.com adresinde yayınlanmıştır.

“Belgelendirme”

1 Numaralı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1) in 7.1 Yıllık Belgelendirme bölümü.

“Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi 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 kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

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

Ancak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükellefler dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi; gelir vergisi mükellefleri de bir takvim yılı içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlere ilişkin olarak aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz ederler.”

Tebliğ gereği ;

- 1) Tüm Kurumlar Vergisi Mükellefleri “TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM”u doldurmaları ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde Bağlı Bulundukları vergi dairelerine vermelidirler.
- 2) Büyük Mükellefler Vergi Dairesine kayıtlı mükellefler “YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU”nu Kurumlar Vergisi Beyannamesi verilme süresine kadar istendiğinde verilmek üzere hazırlamaları gerekmektedir.
- 3) İlişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemleri bulunan “YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU”nu Kurumlar Vergisi Beyannamesi verilme süresine kadar istendiğinde verilmek üzere hazırlamaları gerekmektedir.

2. ve 3. Maddeler gereği hazırlanması gereken “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu” ile ilgili olarak yapılacak çalışmaların işletme bünyesinde konusunda uzman meslek mensuplarının da katılımıyla oluşturulacak bir çalışma ekibi ile hazırlanması yerinde olacaktır.

Çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde 1. Maddede tüm Kurumlar Vergisi Mükellefleri tarafından verilmesi zorunlu olan forma ilişkin açıklama ve değerlendirmeler yapılacaktır.

“Form”

Detaylı konulara ve çalışmalara girmeden önce doldurulması zorunlu tutulan formu tanımak gerekmektedir. Mükellef ve meslek mensuplarınca düşülen en büyük yanlış formun sadece Transfer Fiyatlandırmasına ilişkin bir form olduğunun düşünülmesidir. Formun en kafa karıştıran kısmı Transfer Fiyatlandırması bölümü olsa da form 3 ana konuda bilgi istemekte ve tespit yapmaktadır.

- 1) Transfer Fiyatlandırması;** Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde düzenlenen “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” işlemine ilişkin bilgilerin istendiği bölümdür. Bölüm 3 ana başlıktan oluşturulmuştur.

- I. Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler,
- II. İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Bilgiler,
- III. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler.

II ve III bölümlerin bölüm toplamalarının birbiri ile tutması beklenmektedir.

- 2) Kontrol Edilen Yabancı Kurum;** Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinde düzenlenen “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” işlemine ilişkin bilgilerin istendiği bölümdür.

- 3) Örtülü Sermaye;** Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12. maddesinde düzenlenen “Örtülü Sermaye” işlemine ilişkin bilgilerin istendiği bölümdür

Çalışmamızın bundan sonraki sistematığı bu bölümlendirme ışığında yapılandırılacaktır. Konunun önemine binaen Transfer Fiyatlandırması bölümü en sona bırakılacaktır.

1. Bölüm “Kontrol Edilen Kurum Kazancı”

a. Kanun Maddesi;

5520 Sayılı Kanunun 7.Maddesi ;

(1) 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 iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye’de kurumlar vergisine tâbidir:**

a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye’de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur.

b. İlgili Tebliğ ve Sirkülerler;

- 03 Nisan 2007 tarihli 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 7. Bölümü konu ile ilgili olmasına rağmen sayfa sayısının fazla olması sebebi nedeniyle bu kısım alınmamıştır.
- 24 Nisan 2008 tarih TF-1/2008-1 sayılı Sirkülerin 6. Bölümü;

“Kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde, kurumların yurtdışı iştiraklerinin bulunması halinde bu bölüm doldurulacaktır.

Tablodaki sütunlar itibarıyla, iştirak edilen her bir yurtdışı iştirak için ayrı ayrı olmak üzere, yurtdışı iştirakin;

- Unvanı,

- Kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke,

- Toplam gayrisafi hasılatı

ile yurtdışı iştirakte kurumun sermaye, oy veya kâr payı oranı (hangi oran daha yüksekse o oran dikkate alınacaktır) yazılacaktır.”

c. Açıklamalar;

Yurt dışında iştiraki bulunan işletmelerle ilgili bir bölümdür. Yasa koyucu, yurt dışında vergi avantajı sağlayan ülkelerde bulunan iştirakler üzerinden matrah aşındırması yapılmaması amacıyla böyle bir düzenleme yapmıştır. Kanun maddesinde yer alan koşulların yerine gelmesi halinde daha kısa ifade ile yurt dışındaki kurumun kontrol edildiğinin ispatlanması halinde ilgili kurumun kazancının Türkiye’de yer alan ana şirketin beyannamesine ilave edilerek vergilendirilmesi istenmektedir.

Kanun maddesinin de yer alan koşullar,

a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Şeklinde.

Kanun maddesi okunduğunda da anlaşıldığı gibi yurt dışında faaliyet gösteren iştirakin en az 100.000 YTL gayri safi hasılatı bulunması, bulunduğu ülke de % 10'dan daha az kurumlar vergisi yükü taşıması ve ana faaliyet konusunun % 25 i veya fazlasının faiz, karpayı, kira, lisans ücreti ve menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması istenmektedir.

O zaman bu konuyla ilgili kontrol tablosu şu şekilde olacaktır.

- Yurt Dışı İştirakimiz var mı?
- Doğrudan veya Dolaylı olarak **sermayesinin** % 50'si veya daha fazlasına sahip miyiz?
- Doğrudan veya Dolaylı olarak **kar payının** % 50'si veya daha fazlasına sahip miyiz?
- Doğrudan veya Dolaylı olarak **oy kullanma hakkının** % 50'si veya daha fazlasına sahip miyiz?
- İştirakimizin 100.000 YTL gayri safi hâsılatı var mı?
- İştirakimizin bulunduğu ülkedeki vergi yükü % 10'dan az mı?
- İştirakimizin gelirlerinin % 25 veya fazlası Pasif nitelikli gelirlerden mi oluşmaktadır?

Yukarıda yer alan kontrol tablosundaki sorulardan 2,3 ve 4 sorulardan herhangi birine ve diğer soruların tamamına cevabımız “EVET” ise bizim artık bu madde kapsamında yapılacak işlemlerimiz ve dolacak formlarımız bulunmaktadır. 2,3 ve 4. Soruların tamamına veya diğer soruların hepsine cevabımız “HAYIR” ise çalışmamızın ikinci bölümüne geçmek yerinde olacaktır.

d. Özellikli Konular ;**i. Pasif Gelir Oranının Hesaplanması**

Yurt dışı iştirakimizin gelir tablosunda yer alan gelir kalemlerinden kanun da sayılan pasif gelir kalemlerin (faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri) toplamının iştirakimizin toplam gayri safi hasılatına oranlanması ile ortaya çıkan orandır.

Bu oranın % 25 veya % 25 ten büyük bir oranda olması halinde ilgili koşulun sağlandığı kabul edilecektir.

ii. Vergi Yükünün Hesaplanması

Yurt dışı iştirakimizin vergi yükü hesaplanırken ülkedeki nominal vergi oranı değil iştirakimizin vergi yükü hesaplanacaktır. Bu durumu bir örnek ile açıklamak gerekirse;

İştirakimizin Ticari Kazancı	190.000 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	(10.000 TL)
Vergiye Tabi Kazanç	200.000 TL
İstisna	(100.000 TL)
Vergi Matrahı	(100.000 TL)
Ülke Nominal Vergi Oranı	% 15

Bu bilgiler ışığında iştirakimizin ilgili ülkede ödeyeceği vergi tutarı $(100.000 \times 15 / 100) : 15.000$ TL

Kanun kapsamında vergi yükü (Ödenen Vergi / Ticari Kazanç) : $15.000 / 190.000 = 7,89$

Görüldüğü üzere her ne kadar ilgili ülkedeki nominal vergileme oranı % 10'un üzerinde ise de iştirakimizin ödediği vergi üzerinden hesaplanan vergi yükü % 7.89 olmaktadır. Bu nedenle de ilgili koşulun sağlandığı kabul edilecektir.

iii. Gayri Safi Hâsılâtın TL'ye Dönüşümü

Gayri Safi hasılatın 100.000 TL'yi geçip geçmediği testi yapılırken iştirakimizin bulunduğu ülke vergi idaresine verdiği mali tablolarında yer alan gayri safi hasılatı TL'ye dönüştürürken ilgili hesap döneminin son gününde geçerli olan **Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Döviz Alış Kuru** esas alınacaktır.

iv. Şartların Gerçekleşmesi Halinde Beyan

Kanun maddesinde yer alan tüm koşulların yerine gelmesi halinde ilgili iştirakimizin elde etmiş olduğu karın şirketimiz hissesi oranındaki kısmı kurumlar vergisi matrahımıza ilave edilir. İştirakimiz yurt dışında bu kara ilişkin kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergi ödemiş ise bu vergi gerekli belgelerin tevsik edilmesi şartıyla kurum kazancımızdan indirilebilir.

e. Formda İlgili Kısım;

	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1.				
2				
3				
4				
5				

Yukarıda yer alan kısım formun bu bölüm ile ilgili kısmıdır. Yurt dışı iştirakimizin bulunması halinde ilgili koşulları sağlasın veya sağlamasın ilgili kısmın doldurulması zorunludur.

Bu kısımda herhangi bir iştirakimizin bulunması halinde çalışmamızın “c” bölümünde yer alan koşulları sağlamadığına ilişkin detaylı çalışmaların hazırlanması ve istendiğinde vergi inceleme elemanına sunulmak üzere hazırlanması gerekmektedir. İlgili çalışma aşağıda yer alan bölümlerden oluşmalıdır.

- İştiraklerimizin Listesi,
- Şirketimizin direk ve dolaylı olarak her iştirak için ayrı ayrı hisse oranlarımızın yer aldığı tablo ve bu tabloyu destekleyici ilgili ülke resmi idarelerinden alınmış resmi belgeler,
- İlgili iştirakimizin bulunduğu ülke vergi idaresine beyan etmiş olduğu gayri safi hâsılatı ve bu hasılatın TL'ye dönüştürme işlemleri,
- Pasif gelirlere ilişkin değerlendirme tablosu;
- Vergi yüküne ilişkin değerlendirme tablosu.
- İlgili şartların varlığı halinde, matraha eklenecek kurum kazancı hesaplaması,
- Karşı ülkede kurum kazancı üzerinden ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Konuya ilişkin Yönetim Kurulu,
- Beyanımızın doğruluğunu güçlendirecek diğer bilgi ve belgeler.

Tüm bilgi ve belgelerin şirketin imza sirkülerinde yetki almış yöneticiler tarafından doğruluğun teyit edilmesi ve şirketin sözleşmeli olduğu meslek mensubunca kontrol edilmesi yerinde olacaktır.

f. Uygulama Örneği

Arslan Kimya Sanayi A.Ş. Ankara’da kimyasal ürünler üreten ve bu ürünleri gerek yurt içinde gerekse yurt dışında kurduğu pazarlama şirketleri ile ürünlerini son tüketiciye ulaştıran bir aile şirkettir. Şirketin ilgili yıla ilişkin işlemlerinin kontrol edilen kurum kazancı müessesesi açısından değerlendirmesinin yapılması istenmiştir.

Arslan Kimya Sanayi A.Ş. ve iştiraklerinin ortaklık yapıları aşağıda bulunan şekilde oluşturulmuştur.

Tablo 1. Ortaklık Yapıları

Ortaklar İştirakler	Arslan Kimya A.Ş. (Türkiye)	Arslan Türkiye Pazarlama A.Ş. (Türkiye)	Arslan Asya Pazarlama A.Ş. (Rusya)	Arslan Avrupa Pazarlama A.Ş. (Almanya)	Arslan Amerika Pazarlama A.Ş. (USA)	Gerçek Kişi Ortaklar
Arslan Kimya A.Ş. (Türkiye)	-	-	-	-	-	% 100
Arslan Türkiye Pazarlama A.Ş. (Türkiye)	%50	-	-	-	-	% 50
Arslan Asya Pazarlama A.Ş. (Rusya)	% 20	% 60	-	-	-	% 20
Arslan Avrupa Pazarlama A.Ş. (Almanya)	% 20	% 45	-	-	-	% 35
Arslan Amerika Pazarlama A.Ş. (ABD)	% 40	% 20	-	% 40	-	-

Arslan Kimya Sanayi A.Ş. ve iştiraklerinin Dönem sonu TCMB Döviz Alış Kuru ile TL'ye dönüştürülmüş Gelir Tabloları aşağıdaki gibidir.

Tablo 2. GSH Tablosu

Şirketler Gelir Tablosu (TL)	Arslan Kimya A.Ş. (Türkiye)	Arslan Türkiye Pazarlama A.Ş. (Türkiye)	Arslan Asya Pazarlama A.Ş. (Rusya)	Arslan Avrupa Pazarlama A.Ş. (Almanya)	Arslan Amerika Pazarlama A.Ş. (USA)
Faaliyet Geliri	10.000.000	7.500.000	50.000	2.000.000	2.000.000
Kar Payı	1.200.000	1.000.000	-	1.000.000	-
Faiz Geliri	250.000	250.000	45.000	1.000.000	3.000.000
Toplam GSH	11.500.000	8.750.000	95.000	4.000.000	5.000.000
Ticari Kar	2.500.000	1.500.000	20.000	2.000.000	2.000.000
KKEG	100.000	100.000	-	-	-
İstisna	1.200.000	1.000.000	-	1.000.000	-
Vergi Matrahı	1.400.000	600.000	20.000	1.000.000	2.000.000
Vergi Oranı	% 20	% 20	% 5	% 5	% 5
Ödenen Vergi	280.000	120.000	1.000	50.000	100.000

Bu bilgiler ışığında Arslan Kimya A.Ş. ve Arslan Türkiye Pazarlama A.Ş. açısından kontrol edilen formun kontrol edilen kurum kazancı kısmı ile ilgili çalışmaları yapınız.

Kontrol Listemizi uygulayalım;

Soru 1: Yurt Dışı İştirakler Var mı?

Cevap 1: Evet Var, Hem Arslan Kimya A.Ş.'nin hem de Arslan Türkiye Pazarlama A.Ş.'nin 3 adet yurt dışı iştiraki bulunmaktadır.

Soru 2: Doğrudan veya Dolaylı olarak sermayesinin % 50'si veya daha fazlasına sahip miyiz?

Bu soruya cevap verebilmemiz için doğrudan ve dolaylı paylar toplamamız gerekmektedir.

Tablo 3. Arslan Kimya A.Ş Yurt Dışı İştirakleri

İştirakler	Doğrudan Pay	Dolaylı (Türkiye Pazarlama) %50	Dolaylı (Avrupa Pazarlama) % 42,5	Toplam
Arslan Asya Pazarlama A.Ş. (Rusya)	% 20	% 60x%50= %30	-	% 50
Arslan Avrupa Pazarlama A.Ş. (Almanya)	% 20	% 45x%50= %22,5	-	% 42,5
Arslan Amerika Pazarlama A.Ş. (ABD)	% 40	% 20x%50= %10	%40x%42,5= %17	% 67

Tablo 4. Arslan Türkiye Pazarlama A.Ş.

İştirakler	Doğrudan Pay	Dolaylı (Avrupa Pazarlama) % 45	Toplam
Arslan Asya Pazarlama A.Ş. (Rusya)	% 60	-	% 60
Arslan Avrupa Pazarlama A.Ş. (Almanya)	% 45	-	% 45
Arslan Amerika Pazarlama A.Ş. (ABD)	% 40	%20x%45= %9	% 49

Tablolardan görüldüğü üzere Almanya'da yerleşik Arslan Avrupa Pazarlama A.Ş. her iki şirket için, ABD'de yerleşik Arslan Amerika Pazarlama A.Ş.'de Arslan Türkiye Pazarlama A.Ş. için koşulu sağlamamaktadır. Bu nedenle ilgili şirketler için kontrol listesi sona ermiştir.

Ancak ABD ve Rusya'da yer alan şirketler için kontrol listesi devam etmektedir.

Soru 3: İştirakimizin 100.000 YTL Gayri Safi Hasılatı var mı?

Cevap 3: Rusya’da yerleşik Arsan Asya Pazarlama A.Ş.’nin toplam gayri safi hasılası 95.000 TL’dir. Bu nedenle bu şirket için de Kontrol Listesi sona ermiştir. Ancak ABD’de yerleşik Arslan Amerika Pazarlama A.Ş. için kontrol listesi devam etmektedir.

Soru 4: İştirakimizin bulunduğu ülkedeki vergi yükü % 10’dan az mı?

Cevap 4: İlgili şirketimizin vergi yükü % 5 olduğundan dolayı bu koşuluda sağlamaktadır.

Soru 5: İştirakimizin gelirlerinin % 25 veya fazlası Pasif nitelikli gelirlerden mi oluşmaktadır?

Cevap 5: 3.000.000 TL’lik faiz geliri ilgili iştirakimizin GSH’sının % 60’ını oluşturmaktadır. Bu nedenle bu koşulu’da sağlamaktadır.

Tüm soruların değerlendirilmesi yapıldığında Arslan Türkiye Pazarlama A.Ş.’nin Kontrol Ettiği Kurum bulunmadığı ancak Arslan Kimya A.Ş.’nin ABD’de yerleşik Arslan Amerika Pazarlama A.Ş.’ni kontrol ettiği tespit edilmiştir.

Bu sebeple Arslan Amerika Pazarlama A.Ş.’nin 2.000.000 TL’lik ticari karının Arslan Kimya A.Ş. hissesine düşen (2.000.000x%40) 800.000 TL Arslan Kimya A.Ş. Kurumlar Vergisi matrahına ilave edilecek ve belgelerin tevsik edilmesi halinde ABD’de ödenen vergi tutarı mahsup edilecektir. Bu bilgiler ışığında Arslan Kimya A.Ş.’nin Kurumlar Vergisi beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Arslan Kimya A.Ş. Kurumlar Vergisi Beyanı (TL)	
Ticari Kar	2.500.000
Kontrol Edilen Kurum Kazancı	800.000
KKEG	100.000
İstisna	(1.200.000)
Vergi Matrahı	2.200.000
Vergi Oranı	% 20
Ödenecek Vergi	440.000
Yurt Dışında Ödenen Vergi (100.000 x %40)	(40.000)
Ödenen Vergi	400.000

Tüm bu bilgiler ışığında formlar aşağıdaki gibi doldurulacaktır.

Arslan Kimya A.Ş. formunda ;

	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1.	Arslan Asya Pazarlama A.Ş.	Rusya	% 50	45.000
2	Arslan Avrupa Pazarlama A.Ş.	Almanya	% 42,5	1.000.000
3	Arslan Amerika Pazarlama A.Ş.	A.B.D.	% 67	3.000.000

Arslan Türkiye Pazarlama A.Ş. formunda ;

	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1.	Arslan Asya Pazarlama A.Ş.	Rusya	% 60	45.000
2	Arslan Avrupa Pazarlama A.Ş.	Almanya	% 45	1.000.000
3	Arslan Amerika Pazarlama A.Ş.	A.B.D.	% 49	3.000.000

Görüldüğü üzere forma koşullar sağlansın sağlanmasın tüm yurt dışı iştiraklerin yazılması gerekmektedir. Arslan Türkiye Pazarlama A.Ş. iştirakleri arasında koşulları sağlayan hiçbir iştirak bulunmamasına rağmen form doldurulmuştur. Bu bölüm sadece vergi cennetlerinde iştiraki olan işletmeler tarafından doldurulur yanlış anlaşılmasına düşülmeden her ülke için ayrı ayrı değerlendirme yapılmalıdır.

İşleme ilişkin hazırlanacak ve denetim elemanlarının isteği üzerine verilecek dosyada sırasıyla;

- 1) Tablo 1 Ortaklık Yapıları
- 2) Ortaklık Yapılarını Desteklen karşı ülke resmi makamlarından alınmış teyit yazıları
- 3) Tablo 2 GSH Tablosu
- 4) Tablo 3 Dolaylı İştirakler dahil edilmiş iştirak oranı hesaplama tablosu,
- 5) Vergi Yüğü Hesaplama Tablosu,
- 6) Pasif Nitelikli Gelirler Tablosu,
- 7) Kurumlar Vergisi Beyanının düzeltilmiş şekli
- 8) Karşı ülke resmi makamlarından alınmış ödeme makbuzları
- 9) Vb destekleyici tüm bilgi ve belgeler

Yer almalıdır. Ayrıca bu bilgi ve belgelerin bir meslek mensubu tarafından teyidi yerinde olacaktır.

2. Bölüm “Örtülü Sermaye”

a. Kanun Maddesi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 12. Maddesi;

“(1) 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.

(2) 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.

(3) 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.

(4) 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.

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

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 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.

(7) 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.

b. İlgili Tebliğ ve Sirkülerler;

- 03 Nisan 2007 tarihli 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 12. Bölümü konu ile ilgili olmasına rağmen sayfa sayısının fazla olması sebebi nedeniyle bu kısım alınmamıştır.
- 24 Nisan 2008 tarih TF-1/2008-1 sayılı Sirkülerin 7. Bölümü;

"Kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde bu bölüm doldurulacaktır. Buna göre;

- "Aktif Toplamı" : Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.

- "Toplam Borçlar": Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.

- "Öz Sermaye Tutarı": Kurumun öz sermayesi bu tabloda yer alan Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar dikkate alınarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12.1.5" bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacaktır.

- "Toplam Faiz Giderleri": Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz giderlerinin toplamı yazılacaktır.

- "Toplam Kur Farkı Giderleri": Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan kur farkı giderlerinin toplamı yazılacaktır.

- "Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı": İlgili hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı yazılacaktır.

c. Açıklamalar;

Kanun koyucu uzun yıllardır vergi mevzuatımızda yer alan örtülü sermaye müessesesini yeniden düzenlenmiştir. Yeniden yapılan bu düzenlemede ki en köklü değişiklik daha önce idare de olan ispat külfeti mükellefe bırakılmıştır. Kanun maddesinde yer alan koşulların yerine gelmesi halinde ilgili borçlanmanın örtülü sermaye sayılacağı ve bu borçlanma üzerinden hesaplanacak olan kur farkı ve faizlerin kurumlar vergisi matrahından düşülemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Kanun maddesinde ortaya konulan koşullar şu şekildedir;

- Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak borç alması,
- Borç tutarının işletmede kullanılması,
- Borç tutarının kurumun dönem başı Öz kaynaklar tutarının 3 katını yıl içinde herhangi bir tarihte geçmesi,
- İlgili borç ile ilgili olarak kur farkı ve faiz hesaplanmış olması,

Gerekmektedir.

Bu üç koşulun yerine gelmemesi halinde işletmede cezalı tarhiyat yapılacak bir işlem bulunmayacaktır.

İşletmenin bu koşulları sağlayıp sağlamadığını test edebilmek için koşullarda yer alan bazı kavramların açıklanması daha doğru olacaktır. Kanun koyucuda yazdığı kanun maddesinde bu tanımlara yer vermiştir. Buna göre ;

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 kurumdur.

Öz sermaye: Kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesidir.

d. Özellikli Konular

i. İMKB’de İşlem Gören İlişkili Kişiler

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.

İMKB’de işlem görmeyen şirketlerde tüm ortaklardan yapılan borçlanmalar dikkate alınırken, işlem gören şirketlerde en az % 10 ortaklık payı aranmaktadır. Kanun koyucu bu madde ile küçük ortaklarla ilgili uygulamada çıkacak sorunların önüne geçmiştir.

ii. Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlar

Kanun maddesi gereği bazı borçlanmalar bu madde kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu borçlanmalar şu şekildedir;

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 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 faktörink şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

iii. Borç Tutarının Hesaplanması

İlişkili kişilere olan borçlar toplanırken tüm ortak ve ortak ile ilişkili olan kişilere olan borçlar toplanmalıdır. Ortak veya Ortak ile ilişkili kişiler arasında ana faaliyet konusuna uygun faaliyette bulunan banka ve benzeri kredi kurumlarında alınan borçlar 0,50 ile çarpılmak suretiyle toplama ilave edilir.

iv. Şartların Gerçekleşmesi Halinde Yapılacak Uygulama

Şartların yerine gelmesi halinde ortak ve ortak ile ilişkili kişiden alınan borçlar için hesaplanan faiz ve kur farkları gider olarak kabul edilmemektedir. Ayrıca kur farkı dışındaki faiz ve diğer ödemeler hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış veya ana merkeze aktarılmış tutar olarak kabul edilecektir. Ortağın gerçek kişi olması halinde kar dağıtımı sayılan tutar ayrıca kar dağıtım stopajına, ortağın veya ortakla ilişkili kişinin dar mükellef olması durumunda ana merkeze aktarılan tutar stopajına tabi tutulacaktır.

e. Formda İlgili Kısım

Aktif Toplamı	
Toplam Borçlar	
Öz Sermaye Tutarı	
Toplam Faiz Giderleri	
Toplam Kur Farkı Giderleri	
Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı	

Yukarıda yer alan kısım formun bu bölüm ile ilgili kısmıdır. Ortağımız veya Ortağımız ile ilişkili kişilerden borçlanmamız bulunması halinde ilgili koşulları sağlasın veya sağlamasın ilgili kısmın doldurulması zorunludur.

Kısımın ilk iki sorusuna kurumun dönem başı bilançosunda yer alan tutarlar yazılacaktır. Üçüncü soru ise Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Seri Nolu Genel Tebliğinin 12.1.5'inci maddesi gereği "Aktif Toplamı – Toplam Borçlar" olarak hesaplanacaktır.

Dördüncü ve Beşinci sorular da yer alan kur farkı ve faiz giderleri sadece ilişkili kişilere olan borçlarımız nedeniyle katlandığımız giderler yazılacaktır.

Altıncı ve son satırda ise ilişkili kişilere olan borçlarımızı toplam olarak değerlendirdiğimizde yıl içinde ulaştığı en yüksek tutar yazılacaktır.

f. Uygulama Örneği

Kaplan Kimya A.Ş.'nin ortaklık yapısı şu şekildedir.

Ortak	Sermaye Payı (Tutar)	Sermaye Payı (%)
Halit Kaplan	9.000.000	90,00
Tiger GMBH (Almanya)	997.000	9,97
Orhan Kaplan	1.000	0,01
Fatma Kaplan	1.000	0,01
Salih Kaplan	1.000	0,01
Toplam	10.000.000	100,00

Kaplan Kimya A.Ş. Ortaklarından Fatma Kaplan ortak olduğu Dişikaplan Kimya A.Ş. ortaklık yapısı şu şekildedir.

Ortak	Sermaye Payı (Tutar)	Sermaye Payı (%)
Saliha Kaplan	500.000	50,00
Hülya Kaplan	100.000	10,00
Hatice Kaplan	100.000	10,00
Fatma Kaplan	110.000	11,00
Macide Kaplan	190.000	19,00
Toplam	1.000.000	100,00

Kaplan Kimya A.Ş.'nin dönem başı ve dönem sonu özet bilançosu aşağıdaki şekilde oluşmuştur.

Kaplan Kimya A.Ş. 01.01.20** tarihli Açılış Bilançosudur.			
Dönen Varlıklar	15.000.000	Kısa Vadeli Borçlar	20.000.000
Duran Varlıklar	85.000.000	Uzun Vadeli Borçlar	65.000.000
		Öz kaynaklar	15.000.000
Toplam	100.000.000	Toplam	100.000.000

Kaplan Kimya A.Ş. 31.12.20** tarihli Kapanış Bilançosudur.			
Dönen Varlıklar	17.000.000	Kısa Vadeli Borçlar	20.000.000
Duran Varlıklar	63.000.000	Uzun Vadeli Borçlar	30.000.000
		Öz kaynaklar	30.000.000
Toplam	80.000.000	Toplam	80.000.000

Kaplan A.Ş. dönem içi kayıtları incelendiğinde

- 1) Şirketin Ocak ayında sermaye artırımı yaparak sermayesini 25.000.000 TL'ye yükselttiği ortaklarının tamamının sermaye artırımını nakden ödediği,
- 2) Şirketin dönem içersinde değişik defalar ortaklarından Salih Kaplan'dan TL olarak, Dişikaplan A.Ş.'den TL olarak ve Tiger GMBH'den Euro borç aldığı ve finansmanını bu şekilde karşıladığı,
- 3) Şirketin 1.200.000 TL faiz gideri ve 700.000 TL kur farkı giderinin 900.000 TL'si ortak ve ortakla ilişkili kişilere ait olduğu, bu borçlanmalarından dolayı Salih Kaplan'a herhangi faiz vb ödeme yapmadığı ancak Dişikaplan A.Ş.'ne 500.000 TL faiz gideri ve Tiger GMBH A.Ş. hesabına da 400.000 TL kur farkı gideri tahakkuk edildiği,

tespit edilmiştir.

Bu bilgiler ışığında Kaplan A.Ş.'nin hesaplarında inceleme yapılarak Örtülü Sermaye bulunup bulunmadığını, bulunacak sonuca göre işletmenin kayıtlarında gerekiyorsa düzeltme yapılmasını ve "Form" un doldurulmasını yapınız.

1.Aşama "Kurum ortaklarından veya ortakla ilişkili kişilerden borç almış mı?"

Kurum Ortağı Salih Kaplan'dan, Tiger GMBH'tan ve ortaklarından Fatma Kaplan'ın yüzde 10 veya fazlası oranında ortaklığı olduğu bu nedenle ilişkili kişi sayılan Dişikaplan A.Ş.'den borçlanma yapmıştır.

2.Aşama "Borç İşletme'de mi kullanılmış başka bir şirkete aktarılmış mıdır?"

Borçlanma şirketin finansman açığı gibi kullanılmış başka bir şirkete aktarılmamıştır.

3.Aşama "Toplam Borç Tutarı yıl içersinde herhangi bir tarihte Dönem Başı Öz kaynak tutarının 3 katını geçmiş mi?"

Şirketin dönem başı bilançosunda öz kaynak tutarı 15.000.000 TL'dir. (sermaye artırımı ocakta dahi yapılsa bir önemi yoktur) 3 katı ise 45.000.000 TL'dir.

Yıl içinde ortak ve ortakla ilişkili kişilere yapılan borçlanmaların toplamalarına gün gün bakıldığında en yüksek tutarın 14.06.20** tarihinde 50.000.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Dönem başı öz kaynakların üç katını 5.000.000 TL aşmıştır. Kanun gereği bu tutar örtülü sermaye olarak kabul edilmiştir. Örtülü Sermaye tutarının ortak ve ortak ile ilişkili kişi bazında dağılımı aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Ortak veya İlişkili Kişi	Borç Tutarı	Toplam Borca Oranı	Örtülü Sermaye Sayılan Borç (Toplam)	Örtülü Sermaye Sayılan Borç (Ortağa Düşen)
Salih Kaplan	30.000.000	% 60	5.000.000	3.000.000
Dişi Kaplan A.Ş.	10.000.000	% 20	5.000.000	1.000.000
Tiger GMBH	10.000.000	% 20	5.000.000	1.000.000
Toplam	50.000.000			5.000.000

4.Aşama “ Bu borçlanmalardan dolayı faiz vb veya kur farkı ödenmiş midir?

Kurum borçlanmadan dolayı Salih Kaplan’a herhangi bir faiz vb ödeme yapmamış, borçlanma TL olduğundan dolayı da Kur Farkı hesaplamamıştır.

Kurum Dişi Kaplan A.Ş.’ne 500.000 TL faiz gideri ödemiştir.

Kurum Tiger GMBH’a faiz vb ödeme yapmamış ancak borçlanmanın Euro olmasından dolayı 400.000 TL kur farkı gideri tahakkuk etmiştir.

Faiz ve Kur farkının örtülü sermaye sayılan borçlanmaya ilişkin kısmının tespiti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Ortak	Toplam Borç	Örtülü Sayılan Borç	Örtülü Oranı	Toplam Kur Farkı & Faiz	K.K.E.G
Salih Kaplan	30.000.000	3.000.000	% 10	-	-
Dişi Kaplan A.Ş.	10.000.000	1.000.000	% 10	500.000	50.000
Tiger GMBH	10.000.000	1.000.000	% 10	400.000	40.000
Toplam	50.000.000	5.000.000	-	900.000	90.000

90.000 TL İşletmenin kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler satırına ilave edilecektir.

Gerçek Kişi ortak Salih Kaplan’a ait herhangi bir tutar bulunmadığından kar dağıtım stopajı ve Dar Mükellef konumundaki Tiger GMBH’a da sadece kur farkı ödemesi yapıldığından ana merkeze aktarılan tutar stopajı hesaplanmayacaktır.

Örneğe ilişkin Dikkat Çekici Noktalar ;

- En büyük borçlanma şirket ortağı Salih Kaplan'a olmasına rağmen bu ortağa herhangi bir faiz ödemesi olmadığından ve bu borca ilişkin bir kur farkı hesaplanmadığından örtülü sermaye olmasına rağmen KKEG yazılacak bir tutar ortaya çıkmamıştır.
- Ortakların sermaye paylarının önemi bulunmamaktadır. Salih Kaplan ve Fatma Kaplan'ın sermaye payları % 0,01 gibi çok küçük bir oranda olmasına rağmen ilgili ortaklar üzerinden yapılan borçlanmalar hesaplamlara dahil edilmiştir.
- Ortaklardan herhangi birisinin % 10 ve üzeri ortağı olduğu geriye kalan % 90'ı ilişkisiz kişilerde olsa dahi hesaplamlara dahil edilecektir. Örnekte Dişi Kaplan A.Ş'de sadece şirketimizin % 0,01 ortağı durumunda olan Fatma Kaplan'ın %11 oranında ortak olması sebebiyle hesaplamlara dahil edilmiştir.
- Şirket durumun farkına vararak ocak ayı başında sermaye artırımını yapmış ve Öz kaynaklarını güçlendirmiştir. Ancak kanun gereği dönem başındaki Öz kaynak tutarı üzerinden test yapılmıştır.
- Şirketin 3 katı geçen borçlanması 14 Haziran tarihinde gerçekleşmiştir. Bu durumun yani ay kesirinin veya sermaye artırımını sonrası olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Tüm Bu bilgiler ışığında formun ilgili kısmı aşağıdaki şekilde doldurulacaktır.

Aktif Toplamı	100.000.000
Toplam Borçlar	85.000.000
Öz Sermaye Tutarı	15.000.000
Toplam Faiz Giderleri	500.000
Toplam Kur Farkı Giderleri	400.000
Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı	50.000.000

Görüldüğü üzere ilk üç satır dönem başı bilançosundan yazılmış, Sadece ortak ve ortakla ilişkili kişilere ödenen faiz ve kur farklarının tamamı ve borcun en yüksek olduğu günkü toplam tutarı formda yer almıştır.

Formda yer alan bilgileri desteklemek amacıyla tüm ortaklarımız veya ortaklarımız ile ilişkili kişilere ait muavin defterler bu hesaplara ilişkin kur farkı çalışmaları, faiz hesaplamaları ayrıca dosyalanmalı ve şirket yetkilisi ve meslek mensupları tarafından imzalanmalıdır.

3. Bölüm “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”

a. Kanun Maddesi;

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

(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.

b. İlgili Tebliğ ve Sirkülerler;

- 03 Nisan 2007 tarihli 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 13. Bölümü konu ile ilgili olmasına rağmen sayfa sayısının fazla olması sebebi nedeniyle bu kısma alınmamıştır.
- 18 Kasım 2007 tarihli 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ konu ile ilgili olmasına rağmen sayfa sayısının fazla olması sebebi nedeniyle bu kısma alınmamıştır.
- 22 Nisan 2008 tarihli 2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ konu ile ilgili olmasına rağmen sayfa sayısının fazla olması sebebi nedeniyle bu kısma alınmamıştır.
- 24.04.2008 TF-1 /2008-1 sayılı sirkülerin ilgili kısmı;

“ 3. Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler

Kurumlar Vergisi Kanununun uygulamasında ilişkili kişi kavramı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de ayrıntılı olarak açıklanmış olup, formun (I) numaralı bölümüne, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili hesap döneminde mal veya hizmet alım ya da satımında bulunduğu gerek yurt içinde gerekse yurt dışında bulunan gerçek kişi ve kurumlara ilişkin bilgiler yazılacaktır.

Bu çerçevede, söz konusu formun bu bölümünde, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili hesap dönemi içinde işlem yaptığı yurt içinde bulunan ilişkili kişilerin adı-unvanı ve vergi kimlik numarası/T.C kimlik numarası ile yurt dışında bulunan ilişkili kişiler ve bu ilişkili kişilerin bulunduğu ülke yazılacaktır. Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefinin yurt dışında işlem yaptığı ilişkili kişinin bulunduğu ülke ile söz konusu ilişkili kişinin kanuni/iş merkezinin farklı ülke olması halinde, ilgili sütuna işlemin yapıldığı ülke adı yazılacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefinin sadece yurt içinde bulunan ilişkili kişilerle işlemlerinin mevcut olması halinde "Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Unvanı" bölümü, yurtdışındaki ilişkili kişilerle işlemlerin mevcut olması halinde ise "Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı-Unvanı" başlıklı bölümü doldurulmayacaktır.

4. İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler

Formun (II) numaralı bölümüne, mükellefin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği alım ve satım işlemlerine ilişkin bilgiler yazılacaktır.

Her bir işlemle ilgili olarak "Alım" sütununa, mal veya hizmet alımına istinaden ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, "Satım" sütununa ise mal veya hizmet satışına istinaden ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacaktır.

Alım ve satım sütunlarında yer verilecek tutarlara Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi dahil edilmeyecek olup, iade, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan net tutarlar yazılacaktır.

4.1. Varlıklar

Formun "Varlıklar" bölümünde yer alan 1 ve 2 numaralı satırlarda, mükellefin ilişkili kişiler ile yaptığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari mal alım veya satımına ilişkin bilgiler yer alacaktır. Bu satırın alım sütununda mükellefin ilişkili kişilerden formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde satın aldığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların tutarı, satım sütununda ise mükellefin ilgili hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilere sattığı hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari malların tutarı yazılacaktır.

Formda yer alan gayri maddi haklar/varlıklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ve ticari bilgi birikimi (know how), ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır. Dolayısıyla bu bölümün 3 numaralı "Gayri Maddi Haklar/Varlıklar" satırında, alım sütununa mükellefin formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde edindiği veya kullandığı gayri maddi varlıklara ilişkin fiyat/bedel, satım sütununda ise mükellefin ilişkili kişilere sattığı veya kullandırdığı gayri maddi varlıklara ilişkin fiyat/bedel yazılacaktır.

Bölümün 4 numaralı "Kiralamalar" satırında, formun ilgili bulunduğu hesap döneminde mükellefin ilişkili kişilerden yaptığı kiralama işlemine ilişkin kira bedeli alım sütununa, ilişkili kişilere kiraya verme işlemine ilişkin kira bedeli satım sütununa yazılacaktır.

Bölümün 5 numaralı satırında, mükellefin ilişkili kişilerle ilgili hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdiği demirbaşlar, gayrimenkuller gibi sabit kıymetlere ilişkin alım ve satım tutarları yazılacaktır.

4.2. Hizmetler

Formun "Hizmetler" ile ilgili bölümünde "İnşaat-Onarım ve Teknik Hizmetler" ve "Araştırma ve Geliştirme Hizmetleri"nin yer aldığı 6 ve 7 numaralı satırlarda, mükellef tarafından ilgili hesap döneminde ilişkili kişilerden alınan hizmetlere ilişkin tutarlar alım sütununda, ilişkili kişilere verilen söz konusu hizmetlere ilişkin tutarlar satım sütununda yer alacaktır.

Bölümün 8 numaralı "Komisyon" satırında, ilişkili kişilere verilen komisyon tutarı alım sütununa, ilişkili kişilerden alınan komisyon tutarı satım sütununa yazılacaktır.

Bölümün 9 numaralı satırı ise ilişkili kişilerle gerçekleştirilen ve yukarıda sayılanlar dışındaki herhangi bir hizmetin bulunması halinde doldurulacaktır.

4.3. Mali İşlemler

Formun "Mali işlemler" bölümünde yer alan 10 numaralı "Ödünç Para/Kredi-Faiz" satırına, ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen ödünç para ve kredi işlemlerinde ana paraya ilişkin yıl sonu bakiyesi bu satırın sol tarafına, yıl içindeki toplam faiz tutarı bu satırın sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır. Dolayısıyla ödünç para alınması durumunda alınan ödünç para tutarı alım sütununun sol tarafına, verilen faiz alım sütununun sağ tarafına yazılacak olup, ödünç para verilmesi durumunda ise verilen ödünç para tutarı satım sütununun sol tarafında, alınan faiz satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır. Ayrıca bu satıra,

ödünç paranın bir unsuru olarak kabul edilen cari hesaplara ilişkin dönem sonu bakiye tutarı ve yıl içindeki toplam faiz tutarı da ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 11 numaralı "Gayri Nakdi Krediler" satırında alınan teminat bu satırın alım sütununun sol tarafına, bu işleme ilişkin verilen komisyon tutarı ise alım sütununun sağ tarafına yazılacaktır. Verilen teminat satım sütununun sol tarafına, bu işleme ilişkin alınan komisyon tutarı da satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır.

Bölümün 12 numaralı "Mevduat/Repo-Faiz" satırında, Mevduat veya repo işlemlerinde; yatıran yönünden, mevduat veya repo tutarı satım sütununun sol tarafına, söz konusu mevduat/repo için alınan faiz satım sütununun sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Mevduat veya repo işlemlerinde; kabul eden yönünden, mevduat veya repo tutarı alım sütununun sol tarafına, söz konusu mevduat/repo için verilen faiz alım sütununun sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 13 numaralı "Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)" satırında, mükellefin ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdiği vadeli işlemlere ilişkin bilgiler yer alacaktır.

Forward işlemleri ile ilgili olarak 13.1 numaralı satırda, alıcı taraf sözleşmeye göre alımını gerçekleştirdiği kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf ise sözleşmeye göre satımını gerçekleştirdiği kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Futures işlemleri ile ilgili olarak 13.2 numaralı satırda, işlemle ilgili olarak verilen komisyon tutarı alım sütununda sağ tarafa, alınan komisyon tutarı ise satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Formun 13.3 numaralı opsiyon sözleşmeleri satırında, satın alma ya da satma hakkı karşılığında verilen opsiyon primi alım sütununda sağ tarafa, alınan opsiyon primi satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Opsiyon hakkının kullanılması durumunda;

Alım opsiyonunda, alıcı taraf alımı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf ise satışı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Satım opsiyonunda, alıcı taraf alımı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini alım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa yazacaktır. Satıcı taraf satışı yapılan kıymetin sözleşmede belirlenen fiyata/kura göre oluşan değerini satım sütununda sol tarafa, kıymetin vade tarihindeki piyasa fiyatına/kura göre oluşan değerini ise alım sütununda sol tarafa yazacaktır.

Formun 13.4 numaralı para swapı satırında, sözleşmeye baz alınan kıymeti (döviz/YTL) vade tarihinde alan tarafından sözleşmede belirlenen kura göre oluşan değeri (vade tarihindeki değeri) satım sütununun sol tarafına, işlemin yapıldığı tarihteki kura göre oluşan değeri alım sütununda sol tarafa yazılacaktır. Öte yandan sözleşmeye baz alınan kıymeti vade tarihinde veren tarafından sözleşmede belirlenen kura göre oluşan değeri (vade tarihindeki değeri) alım sütununun sol tarafına, işlemin yapıldığı tarihteki kura göre oluşan değeri ise satım sütununda sol tarafa yazılacaktır.

Formun 13.5 numaralı faiz swapı satırında, sözleşmeye istinaden verilen faiz alım sütununda sağ tarafa, alınan faiz satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

Bölümün 14 numaralı "Menkul Kıymetler" satırına, Hazine Bonosu, Devlet Tahvili, Eurobond veya bir başka menkul kıymetin alım veya satımına ilişkin işlemlerde işlemin niteliğine göre ana para bu satırın sol tarafına, faiz ise sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Bölümün 15 numaralı "Sigorta" satırına, ilişkili kişi kapsamında verilen prim tutarı alım sütununa, ilişkili kişilerden alınan prim satım sütununa yazılacaktır.

4.4. Diğer İşlemler

Formun "Diğer İşlemler" bölümünde yer alan 17 numaralı "İkramiye ve Benzeri Ödemeler" satırında, alım sütununa formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilere verilen ikramiye, prim ve benzeri ödemelerin tutarı, satım sütununa ise ilişkili kişilerden alınan bu tür ödemelerin tutarı yazılacaktır.

Bölümün 18 numaralı "Grup İçi Hizmetler" satırına 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde, mükellefin formun ilgili bulunduğu hesap döneminde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen grup içi hizmet sözleşmelerine ilişkin bilgiler yer alacaktır. Dolayısıyla, grup içi hizmet kapsamında alınan hizmete ilişkin tutar alım sütununa, verilen hizmete ilişkin tutar ise satım sütununa yazılacaktır.

4.5. Yapılan İşlemlerin Toplamı

Bu bölüme varlıklar, hizmetler ve diğer işlemler bölümlerinde yer alan tutarların toplamı ile mali işlemler bölümünde anapara ve faiz bölümlerinde yazılı tutarlar toplanarak yazılacaktır.

5. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler

Bu bölüme, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı ve formun "II- İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" bölümündeki işlemler için kullandığı yöntemler ve anılan bölümde yer alan alım satım tutarları yazılacaktır.

Formun bu bölümünde yer alan alım ve satım sütunlarına ilişkin "Toplam İşlem Tutarı", "II- İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" bölümünde yer alan "Yapılan İşlemlerin Toplamı" satırının alım ve satım sütunlarında yer alan tutarlara eşit olmalıdır.

c. Açıklamalar;

Transfer Fiyatlaması: Bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyatın tespiti.

Genel olarak düşülen yanılgının aksine transfer fiyatlaması kanuna aykırı bir durum değildir. Kanunun yasakladığı durum "Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" dır.

Uygulama'da daha çok, birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketler grubunun daha az vergi yükü olan ülkelere kazançlarını aktarması ile ortaya çıkmaktadır.

Ancak aynı ülke içersinde olsa da çeşitli sebeplerle (Serbest Bölge, Vergi Teşvikleri, birikmiş zarar vb) vergi kalkını olan grup şirketlerine kazancın aktarılması yoluyla ortaya çıkmaktadır.

Yasa koyucu kanun maddesinde tek bir cümle ile konuyu en açıklığı ile ifade etmiştir.

“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”

Bu cümleden yola çıkarak koşulları sıralarsak;

- İlişkili Kişiler Bulunacak,
- İlişkili Kişilerle Mal veya Hizmet alım ya da satımında bulunulacak,
- Bu işlem için belirlenecek fiyat emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olacak,

Bu üç koşuldan herhangi birisi var olmadığı takdirde örtülü kazanç dağıtımında söz etmek mümkün değildir.

Üçlü testimizi uygulamak için testimizin içinde yer alan bazı terimleri tanımlamak gerekmektedir. İşte bu ihtiyacı kanun koyucu da tespit etmiş ve aşağıda yer alan tanımlamaları yapmıştır.

İlişkili Kişi; kurumların

- Kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile,
- İdaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Ortakların eşleri,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları

ilişkili kişi sayılır.

Ayrıca; 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.

Emsallere uygunluk ilkesi;

İlişkili 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.

Kanun koyucu işletmelerin emsale uygun fiyatları nasıl belirleyeceğini de kanunun ilgili maddesinde açıklamıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesi 4. Maddesi şu şekildedir.

“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.

d. Özellikli Konular

i. Hazine Zararı

06 Haziran 2008 tarihinde resmi gazetede yayınlanan 5766 sayılı kanun ile 13.maddeye aşağıda yer alan paragraf 2008 yılı kazançlarından itibaren uygulanmak üzere eklenmiştir.

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

Bu madde ile getirilen hazine zararı uygulaması ile yasa koyucunun vergi kaybı olmadığı durumlarda tarhiyat yapılmasının önüne geçilmiştir.

ii. Emsallere Uygun Fiyatı Tespit Etmek İçin Kullanılan Yöntemler

1. 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.

Zorlukları;

- Aynı Malla ilgili, aynı sektörle ilgili, aynı büyüklük ile ilgili, aynı şartları taşıyan emsal fiyatlar bulunmalıdır.
- Türkiye’de veri havuzu yok. Halka açık şirketler dışında tüm mali bilgiler saklı, gizli,
- Bir borsada alınıp satılabilen veya belli bir tarife göre satılan (petrol gibi) ürünler dışında fiyat bulmak neredeyse imkansızdır.

Sorgulanması Gerekenler;

Bulunan emsal fiyatın şirketin transfer fiyatı ile karşılaştırılabilir olması için asgari aşağıda yer alan ölçütlerin sorgulanması gerekmektedir.

- Fiyat ürünün çeşidine, cinsine bağlı mı?
- Satış Miktarının Fiyata etkisi var mı?
- Coğrafi etkiler mevcut mu?
- Nakliye, Sigorta vb Masraflar aynı mı?
- Piyasa Seviyeleri aynı mı? (Toptancı/Son Tüketici)
- Mallar Şirket Markası ile mi satılıyor?

Eğer bu sorular sonucu farklılıklar ortaya çıkıyorsa bu farklılıklar minimize edilmeye çalışılır. Minimize edilemiyorsa emsal fiyat karşılaştırılabilir değildir, yeni bir emsal fiyat tespit edilir.

2. Maliyet Artı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminde bulunan sorunlar bu yöntemde de bulunmaktadır. Ancak sektörel kar marjları daha ulaşılabilir veriler olduğu için nispeten daha kolay uygulanır.

Sorgulanması Gerekenler;

Bulunan emsal brüt kar oranının şirketin kar oranı ile karşılaştırılabilir olması için asgari aşağıda yer alan ölçütlerin sorgulanması gerekmektedir.

- Hesaplanan maliyetlerin içine neler giriyor?
- Bütçelenmiş maliyet ölçütleri var mı gerçeklere uyumlu mu?
- Ürün başına maliyet hesabı nasıl yapılıyor?
- Muhasebe usulleri tutarlı mı?

Eğer bu sorular sonucu farklılıklar ortaya çıkıyorsa bu farklılıklar minimize edilmeye çalışılır. Minimize edilemiyorsa emsal brüt kar oranı uygulanabilir kar oranı değildir. Yeni bir kar oranı belirlemek gerekmektedir.

3. 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.

Sorgulanması Gerekenler;

Bulunan makul brüt satış karı oranının şirketin brüt satış karı oranı ile karşılaştırılabilir olması için asgari aşağıda yer alan ölçütlerin sorgulanması gerekmektedir.

- Gerçek Fiyat, Liste Fiyatı, Müşteriler arası fiyat farkları var mıdır?
- Garantilerin emsal bedel karşılaştırmasına etkisi var mıdır?
- Yılsonlarında ciro primlerinin ve iskontoların etkisi var mıdır?
- Marka etkisi var mıdır?
- Teknik servis vb satış sonrası hizmetlerin etkisi var mıdır?

Eğer bu sorular sonucu farklılıklar ortaya çıkıyorsa bu farklılıklar minimize edilmeye çalışılır. Minimize edilemiyorsa emsal brüt satış karı oranı uygulanabilir kar oranı değildir. Yeni bir kar oranı belirlemek gerekmektedir.

4. Diğer Fiyat Belirleme Yöntemleri

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

OECD raporlarında ve 1 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde üç temel yöntemin yanı sıra iki yöntem daha önerilmiştir.

Bu yöntemler şunlardır;

Kar Bölüşümü Yöntemi; İlişkili kuruluşların kontrollü işlemler neticesinde elde ettikleri kârı tanımlayıp, piyasa koşullarında düzenlenmiş bir sözleşme mevcudiyeti varsayımına göre ilişkili şirketlere dağıtımınıdır. İlişkili şirketler aldığı fonksiyonlar ve yüklendiği riskler nispetine bölüştürülmesi esastır.

Kar bölüşüm yöntemi genellikle ticari işlemlerin birbirinin içine geçtiği ve ayrılmaz bir parça gibi olduğu durumlarda uygulanmaktadır. İş ortaklığı ve adi ortaklık şeklinde yürütülen ticari işlemlerden elde edilen karın dağıtımında kullanışlı bir yöntemdir.

İşlemsel Net Kar Marjı Yöntemi; Vergi mükellefinin kontrollü bir işlemde, uygun bir baza (maliyet,satış yada aktiflere) dayalı olarak elde ettiği göreceli net kâr marjını inceler. Faaliyet karının satışlara, maliyetlere, varlıklara ve benzeri mali yükümlülöklere oranlayarak elde edilen net kar marjını belirler.

BU yöntem yeniden satış veya maliyet artı yöntemine benzer.

iii. Grup İçi Hizmetler

İş hayatımızda şirketler gerek dikey gerek yatay olarak organizasyonlarını büyütürken farklı tüzel kişilikler olarak büyümeyi tercih edebilmektedirler. Bu şekilde örgütlenen şirketler çoğunlukla temel giderlerini (yönetim, işçilik, kira vb) ana şirket üzerinden gerçekleştirmekte ve diğer grup şirketlerine masraf yansıtmaları ile kendi paylarını aktarabilmektedir.

Uygulamada oldukça yoğun olarak rastlanılan bu işlemler “Örtülü Kazanç Dağıtımı” açısından da önem arz etmektedir. Grup içi hizmet faturası düzenleyen şirketlerin bu işlemleri yerine getirirken bazı hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir.

1. Grup İçi Hizmetin kabul edilebilir bir işlem olması için sorular

- Hizmet fiilen sağlanmış mıdır?
- Hizmeti alan tarafın söz konusu hizmete ihtiyacı var mıdır?
- Hizmet için uygulanan bedel emsallere uygunluk ilkesine uygun mudur?

Ancak bu üç sorunun cevabı evet ise bu hizmetin bedeli, hizmeti alan işletmede gider olarak kabul edilebilir.

2. Grup içi hizmet bedelinin tespitinde yöntemler;

1 sayılı tebliğ grup içi hizmetlerin tespitinde temel olarak Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi ile Maliyet Artı yöntemini önermiştir. Ancak bu iki yöntem ile tespit yapılamadığında diğer yöntemlerinde kullanılabileceğini söylemiştir.

Masraf Dağıtımı işlemlerinde ise tüm grup şirketleri tarafından kabul edilmiş ve üzerinde yapılan değişikliklerin somut sebeplere dayandığı bir dağıtım anahtarı kullanılması yerinde olacaktır.

3. Grup içi Hizmetlerde Belgelendirme;

Grup içi hizmetlerin en önemli dayanağı belgelendirmedir. Bu hizmetlerin belgelendirilmesi aşamasında 1. Bölümde yer alan 3 sorunun cevaplarını destekler biçim de belgelendirme yapılması ve inceleme anında verilmek üzere hazır tutulması yerinde olacaktır.

- tüm grup şirketlerinin veya en azından işleme konu olan tarafların imzası bulunan bir anlaşmanın,
- sağlanan hizmetin açık ve anlaşılabilir tanımının,
- sağlanan hizmetin fiilen verildiğine ilişkin tutanak ve tespitlerin,
- Hizmetin emsallere uygun olup olmadığının testine ilişkin çalışmaların,
- Masraf dağılımı olması halinde dağıtım anahtarının tespitine ilişkin çalışmaların,

Dosyalanması şirket yetkilileri ve meslek mensubu tarafından kontrol edilmesi yerinde olacaktır.

4. Kabul Edilmeyen Grup İçi Hizmetler;

Aşağıda yazılı hizmetler diğer koşulları sağlasa dahi gider olarak kabul edilmemektedir.

- Şirketin hissedarları namına yapılan masraflar,
- Üçüncü şahıslardan veya kendisi tarafından hali hazırda yapılan aktiviteler ile ilgili hizmetler,
- İşletmeyle ilgisi olmayan ve işletmeye faydası bulunmayan sadece grup üyesi olduğu için yansılan hizmetler.

iv. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

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 dâhilinde kesinlik taşır

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede, 01/01/2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01/01/2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlamakta olup, mükellef söz konusu başvuru ile birlikte, 1 sıra numaralı Transfer Fiyatlaması Tebliğinin (7.2) bölümünde yer alan asgari bilgi ve belgeleri İdare'ye sunmak zorundadır.

Bir çok ülkede var olan bu anlaşmalara **advance pricing arrangements ya da advance pricing agreements** adı verilmektedir. Kısaca APA anlaşmaları diye anılan bu anlaşmalar diğer ülkelerde 8-10 yıllık bile yapılabilirken bizim mevzuatımız da 3 yıl ile sınırlandırılmıştır.

Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında **eleştiri konusu yapılamayacaktır**. Mükellefe avantajı, belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdareye avantajı ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

Anlaşma yapılırken dikkat edilmesi gereken nokta, peşin fiyatlandırma anlaşması ile yalnızca yöntem konusunda anlaşmaya varılıyor olmasıdır. Fiyat konusunda bir pazarlık veya bir anlaşma söz konusu değildir. Yöntemin hatalı uygulanmasından veya hesaplamaların yanlış yapılmasından dolayı inceleme elemanları rapor yazabilecek eleştiri yapabileceklerdir.

v. Belgelendirme**1. Kim Belgelendirecek?**

Örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 maddesinin 3 fıkrasının son cümlesi *“Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.”* Şeklindedir. Bu cümleden net bir şekilde anlaşılacağı üzere belgelendirme sorumluluğu **MÜKELLEFE** aittir.

2. Nasıl Belgelendirecek?

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin 7.1 maddesi Büyük Mükellefler Vergi Dairesi mükellefleri ile yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle işlemi bulunan mükelleflerin “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu” hazırlamaları ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi verilme süresinden itibaren istendiğinde verilecek hale getirmesini istemektedir. Bu raporun konusunda deneyimli meslek mensuplarının da katılımı ile şirket bünyesinde oluşturulacak ve içersinde üst düzey yöneticiler ile üretim ve pazarlama fonksiyonlarının yetkili kişilerinin bulunduğu bir komite tarafından hazırlanması görüşümüzce uygun olacaktır.

Aynı tebliğin aynı bölümü 1. Paragrafa girmeyen yani Büyük Mükellefler Vergi Dairesi mükellefi olmayan ve yurt dışı ilişkili işlemi bulunmayan mükelleflerin çalışmamıza konu olan formu doldurmaları ve bu forma dayanak teşkil edecek aşağıda yer alan belgelerin bulunduğu transfer fiyatlaması dosyasını hazır tutmaları istemektedir.

- Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,
- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- 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 bulunabilecektir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de dosya da bulunması zorunludur.

vi. Şartların Gerçekleşmesi Halinde Yapılacak Uygulama

1. **Örtülü Kazanç Dağıtılan Tam Mükellef**, Örtülü olarak dağıtılan tutar dönem kazancına ilave edilerek kurumlar vergisi hesaplar.
2. **Örtülü Kazanç Dağıtılan Tam Mükellef**, Şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanıp düzeltme yapar.
3. **Örtülü Kazanç Dağıtılan Dar Mükellef**, Örtülü olarak dağıtılan tutar 31.12 itibariyle kar dağıtımı sayıldığından brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin üçüncü fıkrasına göre tevkifat yapılır.
4. **Örtülü Kazanç Dağıtılan Gerçek Kişi**, Örtülü olarak dağıtılan tutar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.
5. **Örtülü Kazanç Dağıtılan Vergiden Muaf Kurum**, Örtülü olarak dağıtılan tutar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. Maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.
6. **Örtülü Kazanç Dağıtılan Dar Mükellef**, Ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30.maddesinin 6.fıkrasına göre tevkifata tabi tutulacaktır.

e. Formda İlgili Kısım

I-TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER				
	Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	Vergi Kimlik No/T.C. Kimlik No	Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1.				
2.				
II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER				
		Alım (YTL)	Satım (YTL)	
	Varlıklar			
1.	Hammadde-Yarı Mamul			
2.	Mamul-Ticari Mallar			
3.	Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)			
4.	Kiralamalar			
5.	Diğer (Belirtiniz)			
	Hizmetler			
6.	İnşaat-Onarım-Teknik			
7.	Araştırma ve Geliştirme			
8.	Komisyon			
9.	Diğer (Belirtiniz)			
	Mali İşlemler			
10.	Ödünç Para/Kredi- Faiz			
11.	Gayri Nakdi Krediler			
12.	Mevduat/Repo-Faiz			
13.	Vadeli İşlemler (Türev ürünler)			
14.	Menkul Kıymetler			
15.	Sigorta			
16.	Diğer (Belirtiniz)			
	Diğer İşlemler			
17.	İkramiye ve Benzeri Ödemeler			
18.	Grup İçi Hizmetler			
19.	Diğer (Belirtiniz)			
	Yapılan İşlemlerin Toplamı			
III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER				
	Alım (YTL)	Satım (YTL)		
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi				
Maliyet Artı Yöntemi				
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi				
Kâr Bölüşüm Yöntemi				
İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi				
Mükellefçe Belirlenen Yöntem				
Toplam İşlem Tutarı				

Örtülü Kazanç Dağıtımı ile ilgili olarak formda 3 ayrı bölüm bulunmaktadır.

1. Bölümde bu madde kapsamında tespit edilen ilişkili kişiler yazılacaktır. Kanunun değişik maddelerinde yapılan ilişkili kişi tanımına göre bu madde yapılan tanım daha geniş olması sebebiyle ayrıca ilişkili kişilerin listelenmesi istenmiştir. Bu bölümde sadece yıl içerisinde işlem gerçekleştirdiğimiz ilişkili kişiler yazılacaktır.

2. Bölümde gerçekleşen işleme ilişkin detaylı bilgilendirme yapılacaktır. Yapılan işlemin hangi satıra denk geliyorsa o satıra yazılması, eğer işlem bir mali işlem ise ana para ve faizinin ayrı ayrı yazılması gerekmektedir.

Her bir işlemle ilgili olarak "Alım" sütununa, mal veya hizmet alımına istinaden ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, "Satım" sütununa ise mal veya hizmet satışına istinaden ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacaktır. Alım ve satım sütunlarında yer verilecek tutarlara Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi dahil edilmeyecek olup, iade, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan net tutarlar yazılacaktır.

Formun "Mali işlemler" bölümünde yer alan 10 numaralı "Ödünç Para/Kredi-Faiz" satırına, ilişkili kişilerle formun ilgili bulunduğu hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen ödünç para ve kredi işlemlerinde ana paraya ilişkin yıl sonu bakiyesi bu satırın sol tarafına, yıl içindeki toplam faiz tutarı bu satırın sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

Dolayısıyla ödünç para alınması durumunda alınan ödünç para tutarı alım sütununun sol tarafına,

verilen faiz alım sütununun sağ tarafına yazılacak olup, ödünç para verilmesi durumunda ise verilen ödünç para tutarı satım sütununun sol tarafında, alınan faiz satım sütununun sağ tarafına yazılacaktır. Ayrıca bu satıra, ödünç paranın bir unsuru olarak kabul edilen cari hesaplara ilişkin dönem sonu bakiye tutarı ve yıl içindeki toplam faiz tutarı da ayrı ayrı yazılacaktır.

3. Bölümde ise ikinci bölümde detaylarını verdiğimiz işlemlerin fiyatlarını hangi yöntem ile tespit ettiğimizi beyan etmemiz gerekmektedir. İkinci bölüm ve üçüncü bölüm toplamlarının tutması gerektiği tabidir.

f. Uygulama Örneği

Sırtlan A.Ş. Gıda ürünleri üreten bir sanayi işletmesidir. Ürettiği ürünleri Marmara Bölgesi'nde iştiraki olan Sırtlancık A.Ş. ile kanalıyla bakkal ve marketlere dağıtmaktadır. Marmara Bölgesi dışında ise bölgesinde güçlü gıda toptancılarına bayilik vererek bakkal ve marketlere dağıtım yapmaktadır.

Sırtlancık A.Ş. 2008 yılında ayrıca bir depolama gideri oluşturmamak için Sırtlan A.Ş. fabrikasının içerisinde bulunan depoları kullanmıştır. Sırtlan A.Ş. yıllık depolama kira bedeli olarak 200.000 TL kiralama faturası kesmiştir.

Ayrıca Sırtlancık A.Ş. Genel Müdürlüğü Sırtlan A.Ş. Genel Müdürlüğü'nün 3.katında yapılandırılmıştır. 3.katın kullanım bedeli olarak yıllık 50.000 TL Kira ve 20.000 TL gider payı faturası sırtlancık A.Ş.'ne kesilmiştir.

Sırtlan A.Ş. satış politikası olarak tüm bayilere % 10 kar payı bırakarak fiyat belirlemektedir. Ancak bayilerine yıllık satış kotaları vermekte ve bu kotalara ulaşıp ulaşılmadığına göre yıl sonlarında ayrıca ciro primleri vermekte veya kota ulaşmama cezaları kesmektedir.

Sırtlan A.Ş.'nin bayilerine yıl boyunca yaptığı satışlar ve yıl sonu itibarıyla verdiği ciro primleri ve cezaları şu şekilde gerçekleşmiştir.

Bayi	Yıllık Satış	Yıllık Kar Payı	Ciro Primi	Kota Cezası	Net Bayi Karı
Sırtlancık A.Ş. (Marmara)	10.000.000	1.000.000	2.000.000	-	3.000.000
Kumru A.Ş. (Ege)	6.000.000	600.000	1.000.000	-	1.600.000
Hamsi A.Ş. (Karadeniz)	2.000.000	200.000	-	(30.000)	170.000
Plaj A.Ş. (Akdeniz)	2.000.000	200.000	30.000	-	230.000
Ovacıklar A.Ş. (İç Anadolu)	1.000.000	100.000	-	-	100.000
Diyar A.Ş. (Güneydoğu)	500.000	50.000	-	(10.000)	40.000
Canavar A.Ş. (Doğu Anadolu)	250.000	25.000	25.000	-	50.000

Sırtlan A.Ş. aynı yıl içerisinde ortaklarından Ali Sırtlan'dan 1.000.000 TL borç almış ve bu borcun karşılığında 150.000 TL faiz ödemiştir. İlgili borcun 31.12.20** tarihli bakiyesi 200.000 TL'dir.

İşletmenin Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde vereceği formu ve bu forma dayanak teşkil edecek transfer fiyatlaması dosyasını hazırlayınız.

İlk iş olarak işletmemize testimizi uyguluyoruz;

- İşletmemizin ilişkili kişileri mevcut mu?

Evet, işletmemizin her işletmenin olduğu gibi ilişkili kişileri mevcuttur.

- İlişkili kişiler ile herhangi bir mal veya hizmet işlemi yapılmış mıdır?

Evet, işletmemiz,

İlişkili Kişi konumundaki Sırtlancık A.Ş. ile distribütörü olması sebebiyle mal satışı yapmış, ayrıca Sırtlancık A.Ş. kiracısı olmasından dolayı hizmet satışı ve masraf paylaşırması yapmıştır. Ayrıca ortağı konumundaki Ali Sırtlan'dan borç almış faiz ödemiştir.

- Yapılan işlemler emsallerine uygun mudur?

İşletmemiz yıl başında henüz hiçbir işlem gerçekleştirmeden önce meslek mensuplarının, muhasebe departmanı temsilcilerinin, pazarlama departmanı temsilcilerinin ve üst düzey bir yöneticisinin katılımı ile bir transfer fiyatlaması komitesi kurmuştur.

Komite vergisel açıdan cezalı bir tarhiyata maruz kalmamak transfer fiyatlamasına konu olan işlemlere ilişkin detaylı çalışmalar yapmıştır. Bunun sonucunda;

1. Tüm bayilerine eşit şekilde uygulanacak bir fiyatlama, ödüllendirme ve cezalandırma sistemi kurmuş bu sistemin temel özelliklerini yazılı prosedürlerle oluşturarak tüm bayileri ile karşılıklı olarak dönem başında imzalamıştır.
2. Bayilerinin kar marjlarını belirlerken sektördeki diğer gıda üreticilerinin bayilerine verdiği kar oranlarını da dikkate alarak çalışma yapmış, ve masraf kalemleri ile uyumsuzluk yaratmamak amacıyla tüm fiyatlarını fabrika teslim olarak belirlemiştir.
3. Bayilerin kotalarını belirlerken ilk önce bayilerin taleplerini almış daha sonra ilgili bölge satışları için sabit maliyet karşılama oranı başa baş noktasını tespit etmiş ve bunun üzerine ödüllendirme sistemi kurmuştur.
4. İlişkili şirketi konumunda olan Sırtlancık A.Ş.'ne kestiği kiralama faturalarına emsal olabilmesi amacıyla aynı bölgede bulunan diğer fabrikaların ve depo işletmecilerinin uyguladığı m2 başına kira fiyatları konusunda araştırma yaparak bunların ışığında kira belirlemiştir.
5. İlişkili şirketi konumunda olan Sırtlancık A.Ş.'ne genel müdürlük binasında kullandığı kat için yansıtma faturası keserken toplam 5 katlı olan binanın toplam maliyetlerinin 5'te 1'i oranında yansıtma yapmıştır.,
6. Şirket ortağı konumunda olan Ali Sırtlan'a faiz ödemesi yaparken piyasada borcun alındığı döneme ilişkin bankaların uyguladığı yasal faiz oranı ile faiz hesaplamış ve ödemesini yapmıştır.

Yıl sonu geldiğinde Sırtlan A.Ş.'nin Transfer Fiyatlaması dosyası aşağıdaki verilerden oluşmuştur.

1. Transfer Fiyatlaması Komitesinin kurulmasına ilişkin Yönetim Kurulu Kararı,
2. Transfer Fiyatlaması Komitesinin yıl içinde yapmış olduğu toplantıların tutanakları,
3. İşletmede oluşabilecek Transfer Fiyatlaması Uygulamalarının tespitine ilişkin çalışmalar,
4. Tespit Edilen Transfer Fiyatlaması Uygulamalar ile ilgili fiyatlama yönteminin tespiti,
5. Belirlenen Fiyatlama yöntemine ilişkin yapılan çalışmalara ilişkin belge ve bilgiler,
6. Dış Emsallere ilişkin veri analiz ve raporlar,
7. Belirlenen Fiyatlama yöntemine ilişkin Yönetim Kurulu Kabul Kararı,
8. Belirlenen Fiyatlama yöntemi gereği bayilerle imzalanan bayilik kar paylaşım anlaşmaları,
9. Yıl sonu itibariyle yapılan işlemlerin yıl başında belirlenen yöntemlere uygunluğu,
10. Uygun değil ise bunların açıklamaları,
11. Yıl sonu itibariyle Transfer Fiyatlaması Komitesi tarafından hazırlanmış Örtülü Kazanç Bulunmadığına dair rapor,
12. Komitenin raporunun doğruluğunu teyit eden Yönetim Kurulu Kararı.

Bu dosyada ki verilerin incelenmesi sonucu işletmenin örtülü kazanç dağıtımı yapmadığı tespit edilmiştir. Ve form aşağıdaki şekilde doldurulmuştur.

I-TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER				
	Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	Vergi Kimlik No/T.C. Kimlik No	Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1.	Sırtlancık A.Ş.	222 222 2222		
2.	Ali Sırtlan	111 111 11 111		
II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER				
		Alım (YTL)		Satım (YTL)
	Varlıklar			
1.	Hammadde-Yarı Mamul			
2.	Mamul-Ticari Mallar			12.000.000
3.	Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)			
4.	Kiralamalar			250.000
5.	Diğer (Belirtiniz)			
	Hizmetler			
6.	İnşaat-Onarım-Teknik			
7.	Araştırma ve Geliştirme			
8.	Komisyon			
9.	Diğer (Belirtiniz)			
	Mali İşlemler			
10.	Ödünç Para/Kredi- Faiz	200.000	150.000	
11.	Gayri Nakdi Krediler			
12.	Mevduat/Repo-Faiz			
13.	Vadeli İşlemler (Türev ürünler)			
14.	Menkul Kıymetler			
15.	Sigorta			
16.	Diğer (Belirtiniz)			
	Diğer İşlemler			
17.	İkramiye ve Benzeri Ödemeler			
18.	Grup İçi Hizmetler			20.000
19.	Diğer (Belirtiniz)			
	Yapılan İşlemlerin Toplamı	350.000		12.270.000
III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER				
		Alım (YTL)		Satım (YTL)
	Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	350.000		250.000
	Maliyet Artı Yöntemi			
	Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi			
	Kâr Bölüşüm Yöntemi			12.000.000
	İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi			
	Mükellefçe Belirlenen Yöntem			20.000
	Toplam İşlem Tutarı	350.000		12.270.000

Formun 1. Kısımında işletmenin başkaca ortakları bulunmasına rağmen sadece işlem yaptığı ortak ve ilişkili kişiler yazılmıştır.

Formun 2. Kısımında yapılan işlemler niteliğine göre sınıflandırılmış 1.sayıli tebliğ gereği alınan ödünç paranın 31.12 bakiyesi alım olarak kaydedilmiştir.

Formun 3.kısımında faiz ödemesi için piyasada bulunan faiz oranları dikkate alındığından karşılaştırılabilir **fiyat yöntemi** kiralama işlemleri için aynı bölgede bulunan diğer fabrika ve depoların fiyatı emsal alındığından **karşılaştırılabilir fiyat yöntemi**, bayilerle olan satış ile ilgili olarak kar paylaşım anlaşması yapıldığından **kar bölüşüm yöntemi** ve gider paylaşımı için işletmece belirlenen dağıtım anahtarı ile belirlendiğinden **mükellefçe belirlenen** yöntem yazılmıştır.