

İHSAN AKAR
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

Bursa YMM Odası Sicil No: 160/112 Mühür No: 2550 Nilüfer V.D. 143 871 09126
İhsaniye Mah. Can Sok. Pamukaslan Apt. No: 2 Kat: 6 D: 13 Nilüfer / Bursa
Tel: 0 224 240 13 29 (pbx.) 240 13 79

Sirküler No:2010/29

12.04.2010

Konu: Transfer Fiyatlandırması Formunun doldurulması hk

KVK'nun 13. maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin mükellefler tarafından ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

Mükelleflerin, transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerine 1 no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. Belgelendirme yükümlülüğünde kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form'u (Form) doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir. Form transfer fiyatlandırmasının yanında kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermaye ile bilgileri de içermektedir.

A- Form'u doldurmak zorunda olan mükellefler?

İlişkili kişilerle işlem gerçekleştiren, kontrol edilen yabancı kuruma sahip olan ya da ortak veya ortakla ilişkili kişilerden borç temin eden tüm kurumlar vergisi mükellefleri (serbest bölgelerde faaliyette bulunanlar dâhil) yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekindeki Form'u doldurmak ve beyanname ekinde bağlı bulunulan vergi dairesine vermek zorundadırlar.

B. Form ne zaman vergi dairesine gönderilmelidir?

Form, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, beyanname tarihinde verilecektir. 2009 yılına dair Form'un gönderilmesi için son tarih 26 Nisan 2010 tarihidir.

C. Form'un kapsamı nelerden oluşmaktadır?

Form üç ayrı bölümden oluşmaktadır.

1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

İlişkili kişilerle gerçekleştirilen mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerine ilişkin bilgilere bu bölümde yer verilecektir. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin bir işlem bulunmaması durumunda söz konusu bölüm doldurulmayacaktır. Bu bölümde, ilgili hesap dönemine ait ilişkili kişiler, ilişkili kişi işlemleri ve işlemlerin fiyatlandırmasında kullanılan yöntemler ile ilgili bilgiler bulunacaktır.

a. Form'a dâhil edilecek Yurtiçi işlem, yurtdışı işlem ayrımı var mı?

Form'a bir hesap döneminde gerek yurtiçi gerekse yurtdışında bulunan ilişkili gerçek kişi ve kurumlar ile yapılan tüm işlemler dâhil edilecek olup yurt içi işlem, yurt dışı işlem ayrımı bulunmamaktadır. Bununla birlikte serbest bölge şubeleri ve yurtdışında bulunan şubeler ile gerçekleştirilen işlemler de Form'a dâhil edilecektir.

b. Kurumlar Vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyet gösteren şubelerinin ilişkili kişi işlemleri Form'a dâhil edilecek mi?

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyet gösteren şubelerinin ilişkili kişilerle gerçekleştirmiş oldukları işlemlere de Form kapsamında yer verilecektir.

c. Form'u doldurmamanın, eksik veya hatalı doldurmanın bir müeyyidesi var mı?

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gerekli bilgilerle birlikte ibraz edilmesi gereken Form'un süresinde verilmemesi durumunda Vergi Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 352'inci maddesi uyarınca vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması II. derece usulsüzlükler arasında sayılmıştır. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355'inci maddesi uyarınca Form'un verilmesine ilişkin yükümlülükleri yerine getirmeyen mükellefler 1.000,00TL özel usulsüzlük cezasına muhatap olacaklardır.

Öte yandan Transfer Fiyatlandırmasına yönelik düzenlemelerde ispat yükümlülüğü mükelleflere yüklenmiş olup, mükelleflerin hazırladıkları dokümantasyon ile iyi niyetle ispat yükümlülüğünü yerine getirmeleri beklenmektedir. Form'un hiç hazırlanmaması ya da eksik bilgiler ile hazırlanmış olması durumunda söz konusu yükümlülük usulüne göre yerine getirilmemiş olarak kabul edilebilecek ve olası bir vergi incelemesinde ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin çok daha detaylı bir biçimde sorgulanmasına sebep olabilecektir.

d. Form'a alınan ve verilen sipariş avansları dâhil edilecek mi?

Yapılan düzenlemelerde kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları işlemler ile ilgili olarak Form'u doldurmaları gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu işlemler Kanun'da alım, satım, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeler olarak tanımlanmıştır.

Transfer fiyatlandırmasına konu edilecek bir tutardan söz edilebilmesi için bu tutara ait işlemin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Avans işlemlerinde ise henüz bir mal alım ya da satımı veya hizmet ifası gerçekleşmemektedir. Avansların ticari teamüllere uygun olması halinde forma dahil edilmemesi gerekmektedir. Aksi halde alınan ya da verilen avansların ödünç para olarak değerlendirilmesi ve Form ile bildirilmesi gerekecektir.

e. Dönem sonunda karşılık ayrılan veya tahakkuk eden gelir veya giderler Form'a dâhil edilecek mi?

Ticari kazancın tespitinde tahakkuk ilkesi geçerli olduğundan karşılık ayrılmak yoluyla gelir ya da gider kaydedilen tutarların da Form'a dâhil edilmesi gerekmektedir.

f. Form'a yazılacak işlem tutarlarına Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi veya BSMV dâhil edilecek mi?

24.04.2008 tarih ve TF-1/2008-1 nolu sirkülerde alım satım sütunlarında yer verilecek tutarlara Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi'nin dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

g. İlişkili kişilere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden stopaj hesaplandığı durumlarda, işlem tutarı olarak brüt tutar mı net tutar mı dikkate alınacaktır?

Vergilendirmede her zaman esas alınan tutar brüt tutardır. Stopaj da ödeme yapan şirket açısından bir maliyet veya gider unsuru olduğundan fiyatlama kapsamında değerlendirilmektedir. Bu nedenle, Form'da ilişkili kişi işlemlerin brüt tutarları ile gösterilmesi gerekmektedir.

h. Mal veya hizmet alım satımına ilişkin iade, iskonto, fiyat farkı ve diğer indirimler Form'da nasıl gösterilecektir?

Aynı sirkülerde iade, iskonto ve diğer indirimler düşüldükten sonra kalan net tutarların Form'a yazılacağı ifade edilmiştir.

Bu doğrultuda mal veya hizmetlerin iade, iskonto, fiyat farkı ve diğer indirimler ile netleştirildikten sonra kalan tutarı ile Form'da gösterilmesi gerekmektedir.

ı. Ciro primleri Form'da ne şekilde gösterilecektir?

Vergi İdaresi'nin öteden beri yaklaşımı ciro primlerinin ayrı bir hizmet olarak değerlendirilmesi gerektiği yönündedir. Bu sebeple ciro primlerine ilişkin tutarların Form'da ayrıca "Hizmetler – Diğer" bölümünde gösterilmelidir.

i. Mal veya hizmet alım satımına ilişkin sonradan ortaya çıkan vade ve kur farkları Form'da nasıl gösterilecektir?

Mal veya hizmet alım yada satımından sonra ortaya çıkan ve faturaya bağlanan vade farkları ve kur farkları ana işlem bedelinden ayrı olarak bir finansman işlemi olarak değerlendirilmeli ve Form'da "Mali İşlemler - Diğer" bölümünde belirtilmelidir.

k. Mal veya hizmet alım satımına ilişkin cari hesapların değerlemesi neticesinde ortaya çıkan kur farkları Form'a dâhil edilecek mi?

Cari hesaplamaların değerlemesi neticesinde ortaya çıkan kur farklarının bir mal ya da hizmet alım veya satımı olarak değerlendirilmemesi ve bu tutarların Form'a dâhil edilmemesi gerekmektedir.

l. Masraf yansıtma işlemleri Form'a dâhil edilecek mi?

Bire bir masraf yansıtmaları dâhil gerçekleştirilen tüm masraf yansıtmalarının Form ile beyan edilmesi gerekmektedir. Her ne kadar masraf yansıtmalarının esasen bir ticari işlem olmadığı iddia edilse dahi bu hususun düzenlenen transfer fiyatlandırması raporlarında izah edilmesi daha uygun olacaktır.

m. Form'da yer alan Grup İçi Hizmetlerden kasıt nedir? Hangi işlemler bu grupta değerlendirilecektir?

Grup içi hizmetler ile ifade edilen ana şirketin veya bir gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği yönetim, koordinasyon, kontrol ve benzeri hizmetlerdir.

Bu kapsamda grup şirketleri arasında gerçekleştirilen idari yönetim (management fee), masraf paylaşımı (cost sharing), masraf dağıtımı (cost allocation) ve benzeri adlar altında hesaplanan işlem tutarları Formda “Grup İçi Hizmetler” bölümünde belirtilmelidir.

n. Kurumların gerçek kişi ortaklarına ödenen ücretler Form’a dâhil edilecek mi?

Kurumların gerçek kişi ortakları sermaye veya kar payı oranı dikkate alınmaksızın ilişkili kişiler arasında sayıldığından, kurumlar tarafından bu kişilere yapılan ücret ödemeleri de arada bir hizmet akdi olup olmadığından bağımsız olarak Form’a dâhil edilecektir.

o. Hizmet akdi ile çalışan personele yapılan ücret ödemeleri Form’a dâhil edilecek mi?

Kurum çalışanlarının, kurum ile ilişkilerinin bir iş akdi çerçevesinde sadece işveren - hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması durumunda, kurum ile çalışan yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden personele yapılan ücret ödemelerinin Form’a dâhil edilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen istihdam ilişkisi dışındaki işlemler ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir.

ö. Ortaklara yapılan kar payı ödemeleri Form’a dâhil edilecek mi?

Kar dağıtımı işlemi bir mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmeyeceğinden, söz konusu işlemlere Form’da yer verilmesine gerek bulunmamaktadır.

p. Finansal kiralama işlemleri kapsamında yapılan ödemeler Form’da ne şekilde gösterilecektir?

Finansal kiralama işlemlerine ilişkin faizler gelir ve gider hesapları ile ilişkilendirilmektedir. Bu sebeple faizlere ilişkin tutarların Form’da “Mali İşlemler – Diğer” bölümünde gösterilmesi gerekmektedir.

r. Türev ürünlere ilişkin işlemler vadesinden önce Form’a dâhil edilecek mi?

Türev ürünlere ilişkin gelir ve gider tutarlarının kurumlar vergisi matrahına dâhil edildiği dönemde Form’da gösterilmesi gerekmektedir.

2. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM

KVK’nun 7. maddesi hükmünce, kurumun hesap dönemi içerisinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilen yurtdışı iştiraklerine ilişkin bilgilere bu bölümde yer verilecektir. Kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin herhangi bir işlem olmaması durumunda söz konusu bölüm doldurulmayacaktır.

Beyanname ekinde yer alan 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 hâsılatı
- Yurtdışı iştirakte kurumun sermaye, oy veya kar payı oranı (hangi oran daha yüksekse o oran dikkate alınacaktır)yazılacaktır.

3. ÖRTÜLÜ SERMAYE

Kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili olduğu hesap döneminde ortak veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçlar ile ilgili bilgilere bu bölümde yer verilecektir. Örtülü sermaye kapsamında işlemi olmayan mükellefler bu bölümü doldurmayacaklardır.

Buna göre;

- "**Aktif Toplamı**" : Kurumun hesap dönemi başındaki aktif büyüklüğü bu bölüme yazılacaktır. 2009 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde bildirilmesi gereken tutar 31.12.2008 tarihindeki aktif büyüklüğüdür.

- "**Toplam Borçlar**": Kurumun hesap dönemi başındaki toplam borç tutarı bu bölüme yazılacaktır. 2009 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde bildirilmesi gereken tutar 31.12.2008 tarihli bilançoda yer alan Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar toplamıdır.

- "Öz Sermaye Tutarı": Kurumun hesap dönemi başındaki toplam özsermayesi bu bölüme yazılacaktır. 2009 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde bildirilmesi gereken tutar 31.12.2008 tarihli bilançoda yer alan Öz Sermaye toplamıdır.

- "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. 2009 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde bildirilmesi gereken tutar faaliyet giderleri ve maliyetler içerisinde izlenen faiz gideri tutarı olacaktır. Diğer bir deyişle finansman giderleri hesabında takip edilen tutarlar Form'a dâhil edilmeyecektir.

- "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. 2009 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi ekinde bildirilmesi gereken tutar faaliyet giderleri ve maliyetler içerisinde izlenen kur farkı gideri tutarı olacaktır. Diğer bir deyişle kur farkı giderleri hesabında takip edilen tutarlar Form'a dâhil edilmeyecektir.

İlişkili kişilerden temin edilen borçlara ilişkin bilgiler bölümünde,

- Borç verenin unvanı ve vergi kimlik numarası
- Borcun alındığı tarih,
- Borcun tutarı (İlgili hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı yazılacaktır.)
- Borcun ödendiği tarih bilgilerine yer verilecektir.

Bilgilerinize sunulur. Saygılarımızla.

İHSAN AKAR
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR