

Transfer Fiyatlandırması

Dr. Metin DURAN

Transfer Fiyatlandırması Nedir?

- Transfer Fiyatlandırması, malların hizmetlerin ya da gayri maddi hakların ilişkili kişiler arasında el değiştirmesinde uygulanan fiyat olarak tanımlanabilir.
- Transfer fiyatlandırması genellikle uluslar arası ticarete ilişkili şirketlerin kendi aralarında yaptıkları alışverişlerde gündeme geldiğinden birden fazla ülkeyi ilgilendiren bir konudur.

Transfer Fiyatlandırmasının Uluslararası Alanda Uygulanması

- Avrupa ülkeleri başta olmak üzere dünyada 45 ten fazla ülkenin yerel Mevzuatında transfer fiyatlandırmasına yönelik spesifik yasalar ve düzenlemeler bulunmaktadır.
- Çok uluslu şirketlerin dünya ticaretindeki payları nedeniyle transfer fiyatları, özellikle ilgili mevzuat uyarınca gerekli belgelendirmeyi yapmayan şirketleri, yapılan denetimlerde zor durumda bırakmaktadır.

Transfer Fiyatlandırmasının Dünyada Uygulanması



Transfer Fiyatlandırmasının Uluslararası Alanda Uygulanması

- Ülkelerin transfer fiyatlandırmasını uygulamaması durumunda büyük bir çifte vergilendirme riski doğabilir.
- Transfer fiyatlandırması konusu OECD forumu kanalıyla uluslar arası alanda tanınmıştır.

Emsallere Uygunluk İlkesinin Gelişimi

- OECD transfer fiyatlandırmasını ilk olarak model vergi anlaşması ile tanımıştır.
- OECD'nin transfer fiyatlandırması bakışı emsallere uygunluk ilkesine dayanmaktadır.
- Emsallere uygunluk ilkesi OECD model anlaşmasının 7'nci maddesindeki faaliyet karı ve 9'ncu maddedeki ilişkili şirket kavramlarında yer almaktadır.

Transfer Fiyatlandırması Kılavuzları

- OECD, Transfer Fiyatlandırması Rehberi
- OECD'nin yanı sıra Avrupa Birliği Karma Transfer Fiyatlandırması Forumu(EU JTPF), çifte vergilendirmeyi önlemek ve mükelleflerin mevzuat uyum masraflarını azaltmak amaçlarıyla özellikle “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” na işlerlik kazandırmak, tahkim sözleşmelerinin uygulanabilirliğinin geliştirilmesi ve OECD doğrultusunda belgelendirme gereklilikleri için ortak bir yaklaşım oluşturmak hedefleriyle kurulmuştur
- ABD 482 sayılı Yasa
- Ülkelerin yerel vergi mevzuatları

5520 Sayılı KVK'na Göre Transfer Fiyatlandırması

5520 Sayılı KVK'na Göre Tanımlar

Transfer Fiyatlandırması:

- 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.

İşlemlerin Kapsamı

Mal ve hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilen işlemler:

- Alım,
- Satım,
- İmalat ve İnşaat İşlemleri,
- Kiralama ve kiraya verme işlemleri,
- Ödünç para alınması ve verilmesi,
- İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İlişkili Kişi

- **İlişkili kişi;** kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder.
- Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

İlişkili Kişi

Bir kurum açısından ilişkili kişi;

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

ifade etmektedir.

İlişkili Kişi

Vergi Cennetleri:

- 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 İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi:

- 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.

Fonksiyon & Risk Analizi

Fonksiyon

İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler dikkate alındığında, fiyat veya bedelin tarafların fonksiyonlarını yansıtmaması gerekmektedir.

Bu nedenle, işlem sonrası kar bölüşümünde her bir tarafın yerine getirdiği işlev ve üstlendiği risk dikkate alınmalıdır.

OECD Rehberinde “Fonksiyon Analizi”nin tanımı;

- **“Bağımsız ve ilişkili şirketlerin üstlendiği işlemleri karşılaştırmak (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskleri de dikkate alarak)”**

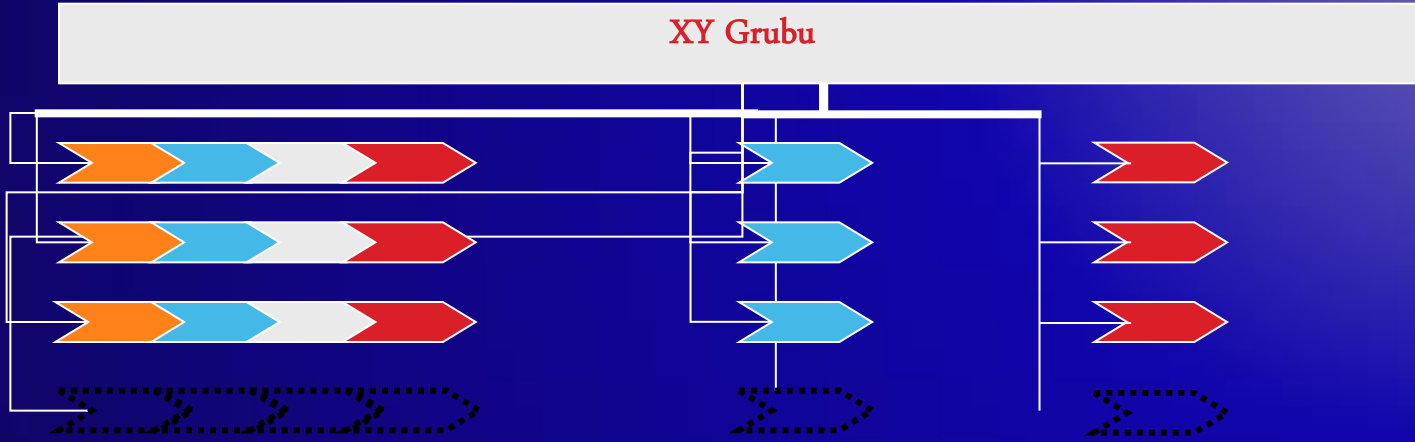
Risk

Risk, bir işlemin sonucunda meydana gelebilecek değişkenliğin önem derecesidir.

Risk ve Karlılık İlişkisi

Yatırımcılar, üstlendikleri düşük seviyelerdeki riskle az bir karlılık beklemektedirler, bunun aksine yüksek risk seviyelerinde karlılığın artacağı söylenebilir.

Fonksiyon ve Risk Kapsamı



Transfer fiyatları, fonksiyon ve riskleri yansıtmalıdır

- Tam fonksiyon üniteleri, üretim üniteleri ve distribütörler için farklı TF metotları ve farklı karlılık düzeyleri
- Rutin ve düşük riskli işlevler, düşük ama istikrarlı karlılık seviyelerinde olmalıdır.
- Değerlendirmesi zor olan ve yüksek risklere sahip işlevler, bakiye karı almalıdır.

İşlemler ve anlaşmalar

- Her bir piyasa işlemi anlaşmalarla yönlendirilmektedir.
- Anlaşmalar, işlemlerin tanımını, paylaşılan görevleri, fonksiyon ve riskleri ve bunların sorumluluklarının çerçevesini çizen araçlardır.
- Emsallerine uygun transfer fiyatları açısından ilişkili şirket anlaşmalarının piyasada benzer olanlar ile karşılaştırılması gerekmektedir.

Fonksiyon Analizi Aşamaları

İlişkili şirket işlemlerinin tanımlanması;

- Bedelsiz işlemlerin varlığı,
- Gayri maddi haklar (IP),

Bilgi toplama;

- Grup içi anlaşmalar,
- Sektör ve piyasa araştırmaları,
- Şirket ile ilgili basın haberleri, yayınlanmış makale vb. dokümanlar,
- Benzer işlemlerin ilişkisiz şirketlerle yapıldığına dair bilgiler (CUP),
- Gelir Tablosu ve bilançolar,
- İş akışı tablosu

Tipik Fonksiyonlar

- **İmalatçı şirketler:** imalat, testler, Ar&Ge
 - **Distribütör:** satış, pazarlama, dağıtım, reklam & promosyon, satış sonrası hizmetler
 - **Ana şirket:** yönetim & idari destek, finansman, kur yönetimi, reklam ve promosyon, Ar&Ge, dizayn
- Ar-Ge, dizayn
 - İmalat
 - Toplama ve test etme
 - Dağıtım
 - Satış
 - Pazarlama
 - Finansman
 - Reklam ve Promosyon
 - Satış sonrası hizmetler
 - Yönetim ve idari destek
 - Kur yönetimi

Sektör ve Piyasa Verileri

- Piyasa yapısı
- Piyasadaki konum
- Anahtar müşteriler
- İş akışı
- Düzenlemeler
- Sektör trendleri

Karşılaşılan Tipik Riskler

Yatırım Riski

- Ar&Ge
- Pazarlama

Finansal risk (kur vb.)

Kredi toplama riski

Ürün sorumluluğu (garanti vb)

Stok tutma riski (fiyat, bozulma, hırsızlık, hasar vb)

Satış riski (karlılık, aşırı garanti masrafları, kurulum vb)

Fonksiyon & Risk Analizi Özellikli Durumlar

Örnekler:

- Başarılı bir ürünün geliştiricisi karlılık göstermeyebilir
 - Yüksek risk fakat düşük kar
- Basit operasyonlar yüksek zararlarla karşılaşabilir
 - Düşük risk, fakat zarar
- Ana şirket yönetim ve destek hizmetleri sağlarken satışların yüzdelere bağlı olarak yönetim masraflarını dağıtarak yüksek karlılık gösterebilir
 - Düşük risk, yüksek karlılık

Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler

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

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi,
- Maliyet Artı Yöntemi,
- Yeniden Satış Yöntemi

✓ En iyi yöntem

✓ Yöntemler arasında hiyerarşi

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method)

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.

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method)

Prensip olarak bu en iyi yöntemdir.

- Şirketiniz aynı malları, aynı piyasada ilişkisiz şirketlerle ticaretini yapar.
- Ya da; aynı piyasada ve piyasanın aynı seviyesinde, aynı malların ticaretini yapan bir şirket vardır, ve bu şirketin uyguladığı fiyatları kendi şirketinize uygularsınız.
- Karşılaştırılabilir fiyatları ilişkili şirketlerle olan ticaretinize uygularsınız.

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (Örnek İşlem) (Comparable Uncontrolled Price Method)

- Türkiye’de yerleşik (A) Kurumu, Türkiye’de bulunan ilişkili kurumu (B)’ye ve ilişkili olmayan (C)’ye bilgisayar satmaktadır.
- Aynı ürünün hem ilişkili hem de ilişkisiz şirketlere satılması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanarak emsallere uygun bedel tespit edilebilecektir. Emsallere uygun bedel tespitinde iç emsal kullanılacak olup, iç emsalin kullanılması emsallere uygun bedelin bulunmasında yeterli olduğundan ayrıca dış emsal aranmamalıdır.

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (Örnek İşlem)

(Comparable Uncontrolled Price Method)

İç Emsal Karşılaştırması



Dış Emsal Karşılaştırması



Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method)

Bu yöntemle özellikle ilgili olabilecek faktörler şunlardır:

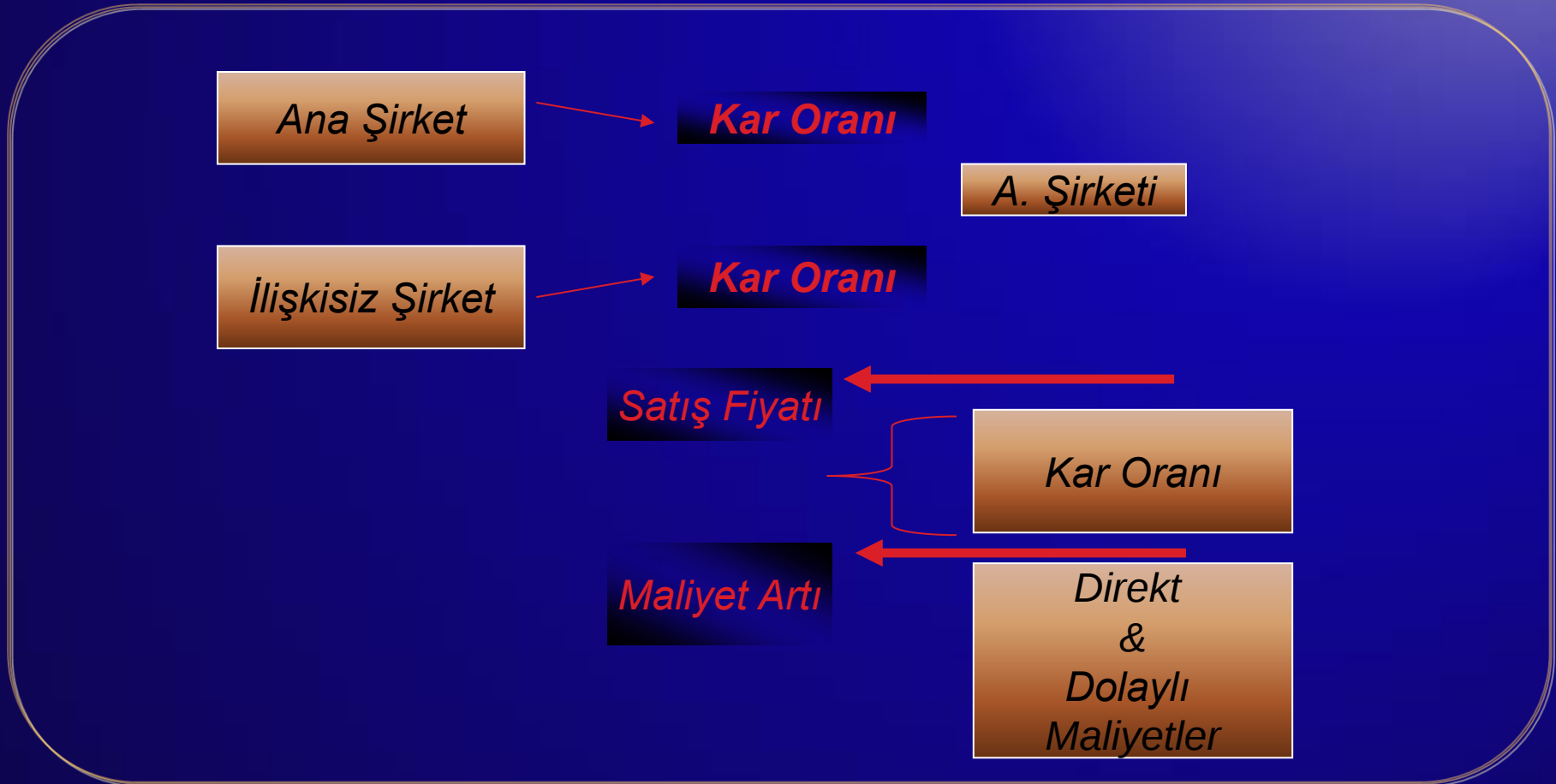
- Ürünün kalitesi
- Sözleşme süreleri (örn., sağlanan garantilerin dönemi ve kapsamı, alım– satım hacmi, kredi süreleri, ulaştırma süreleri)
- Pazarın seviyesi
- Coğrafi Pazar
- İşlem tarihi
- Satışla ilişkili Gayri maddi Varlık
- Döviz Kuru Riski
- Alıcı ve satıcı için mevcut alternatifler

Maliyet Artı Yöntemi (Cost Plus Method)

Maliyet artı yöntemi:

- Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.
- Bu yöntemin yaygın olarak kullanıldığı alanlar:
 - Grup içi alışverişleri bulunan üretim şirketleri,
 - Grup şirketlerine temel hizmetleri sağlayan hizmet işletmeleri,
 - Deniz aşırı ülkelerde küçük şubeler şeklinde çalışan gruplar.

Maliyet Artı Yöntemi (Cost Plus Method)



Maliyet Artı Yöntemi (Cost Plus Method)

Maliyetin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle fiyatın tespit edilmesidir.

Bu yöntem brüt kar oranı karşılaştırmasıdır.

Transfer fiyatı şu şekilde belirlenir:

- **TF: Satış/Hizmet Maliyeti + brüt kar oranı**

Maliyet Artı Yöntemi (Cost Plus Method) (Örnek)

- Türkiye’de yerleşik (A) Kurumu, Hollanda’da bulunan ilişkili (B) Kurumuna otomobil lastiği satmaktadır. (A) Kurumunun Hollanda’da bulunan ilişkisiz şirketlere otomobil lastiği satmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla iç emsal bulunmamaktadır.
- Türkiye’de bulunan ve ilişkili olmayan (C), (D) ve (E) Kurumları ise benzer özelliklere sahip otomobil lastiklerini hem yurt içindeki hem de yurt dışındaki bağımsız şirketlere ortalama % 10 kâr marjıyla satmaktadır. Örneğimizde otomobil lastiği piyasası Türkiye ve Hollanda’da aynı olup, dış emsal olarak kabul edilecek bu işlemlere ilişkin kâr marjı kullanılacaktır.
- (A) Kurumunun lastik başına maliyet bedeli 100 YTL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda, maliyet bedeline % 10 kâr marjı eklenmesi suretiyle hesaplanan $(100 \times 1.10=)$ 110 YTL (A) Kurumunun ilişkili (B) Kurumuna uygulayacağı transfer fiyatı olacaktır.

Maliyet Artı Yönteminin Zorlukları

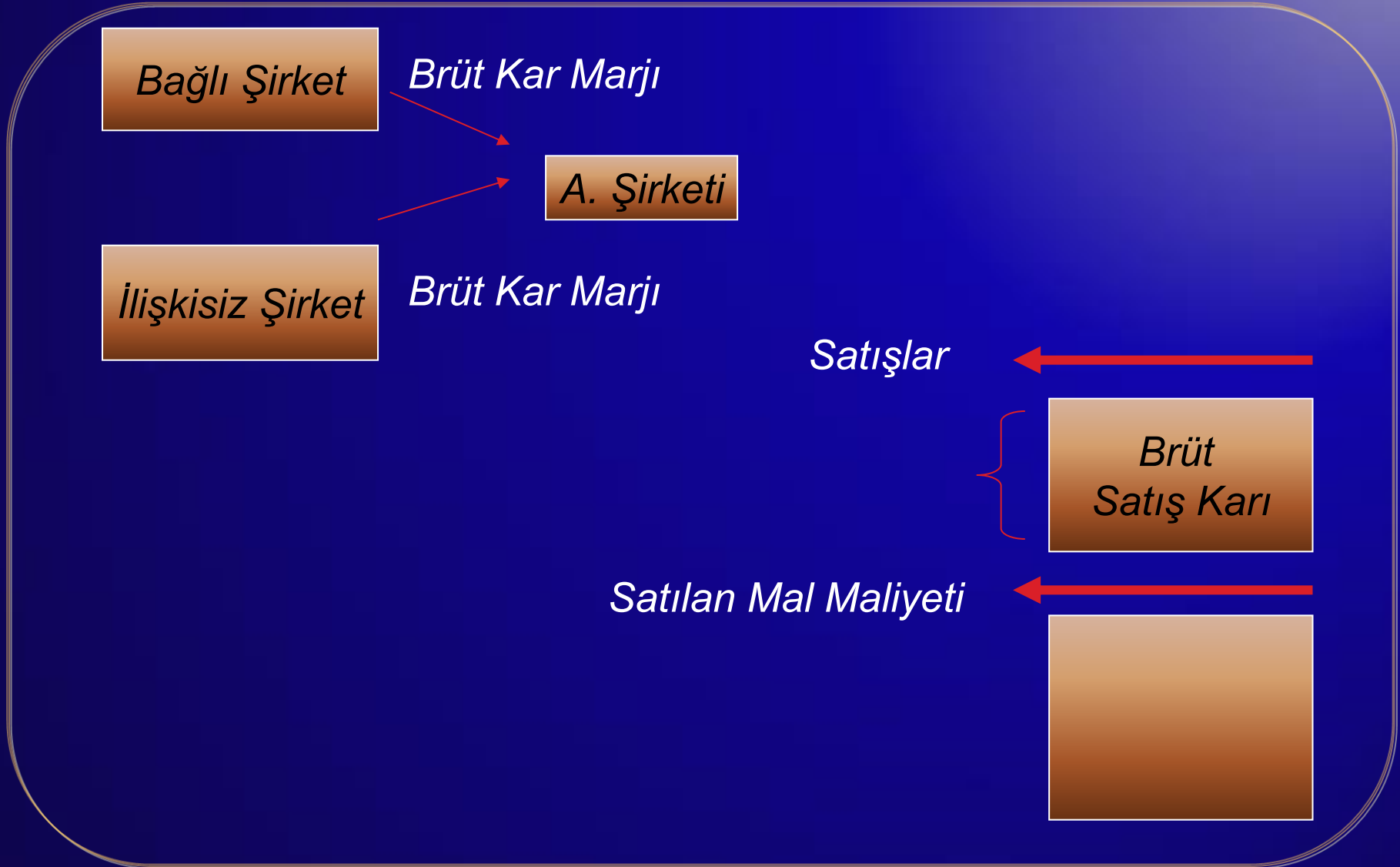
- Maliyetler istikrarsız olabilir,
- Faaliyetler özü itibariyle karmaşık ve riskli olabilir– bu durumda ticari olarak bir tarafın diğer tarafın maliyetine katlanması normal olmayabilir.
- Kötü Yönetim – Genel olarak ilişkili şirketin kötü yönetilmesinin maliyetinin size yansıtılmasını istemezsiniz.
- Masraf dağıtımı grup içi anlaşmalarla çarpıtılmış olabilir.

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (Resale Price Method)

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.

- Bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kuruluş, söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır.(Pazarlama ve dağıtım şirketleri gibi)
- Bu çerçevede paketlenme, yeniden paketlenme, etiketlenme, küçük çaplı montajlar, değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim sayılmamaktadır.

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (Resale Price Method)



Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (Resale Price Method) (Örnek)

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

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

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

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

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

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (Resale Price Method)

Bu yöntemle özellikle ilgili olabilecek faktörler şunlardır:

- Stok seviyeleri ve değişim oranları, fiyat koruma programlarını da içeren ilgili riskler
- Sözleşmeye dayalı süreler
- Satış, pazarlama, reklam programları ve hizmetleri
- Pazarın seviyesi
- Döviz Riskleri

Diğer Yöntemler

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

- *İşlemsel Kar Yöntemleri:* (Transactional Profit Methods)
 - Kar Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method)
 - İşlemsel Kar Bölüşüm Yöntemi (Transactional Net Margin Method)

Kar Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method)

- Alımlardan satışlara kadar genel bir kar hesaplaması yapılabilir
- Her bir işlem zincirinde kar paylaşımı dağıtımı yapılabilir
- Bunu yapabilmek için her bir ilişkili şirketin kullandığı varlık ve üstlendiği riskler doğrultusunda oluşan karları değerlendirmek gerekmektedir.
- Bu metodun özellikle işlemlerin ilişkili şirketler arasında ve işlemin ayrı bir şekilde değerlendirilemediği durumlarda tercih edilmesi daha uygundur.

Kar Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method) (Örnek)

- Güney Kore’de yerleşik ilişkili (A) Kurumu tarafından dizayn edilmekte ve üretilmekte olan bilgisayar parçası, ürünün kalan kısmını dizayn ederek üreten ve Türkiye’de tam mükellef olan (B) Kurumuna transfer edilmekte ve yine Türkiye’deki ilişkili (C) Kurumu tarafından dağıtılmaktadır. Dağıtım şirketinin üstlendiği işlevlere ilişkin bilgiler yeniden satış fiyatı yöntemi ile tespit edilecektir.
- Karşılaştırmaya uygun yeterli veriye ulaşılabilirse (A) Kurumundan (B) Kurumuna transfer edilen parçaların fiyatını bulmak için en güvenilir yöntem karşılaştırılabilir fiyat yöntemi olacaktır. Ancak örneğimizde, söz konusu ürün için emsal olabilecek bir fiyat bulunamadığından karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve diğer geleneksel işlem yöntemlerini kullanmak mümkün değildir.
- Buna karşın, (A) Kurumundan (B) Kurumuna transfer edilen parçaların sadece (A) Kurumu tarafından sahip olunan yenilikçi teknoloji ile üretilmesinden dolayı (A) Kurumu ile (B) Kurumu arasında gerçekleştirilen işlemlerde kullanılması gereken yöntem işlemsel kâr yöntemlerinden biri olan kâr bölüşüm yöntemidir.

Kar Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method)

(Örnek Devam)

1. Aşama: (A) ve (B) Kurumlarının kâr veya zararı (YTL)

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

2. Aşama: (A) ve (B) Kurumlarının üretimden gelen olağan kârının tespiti ve bakiye kârın bölüştürülmesi

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

Kar Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method)

(Örnek Devam)

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

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

(A) Kurumu $6,5 \times 15/25 = 3,9$ YTL

(B) Kurumu $6,5 \times 10/25 = 2,6$ YTL

Kârların yeniden hesaplanması

(A) Kurumu $1,5 + 3,9 = 5,4$ YTL

(B) Kurumu $2,0 + 2,6 = 4,6$ YTL

Kâr bölüşüm yöntemine göre, (A) Kurumunun satışları için uygulayacağı emsallere uygun fiyat yukarıda da görüldüğü üzere birim başına 55,40 YTL olarak gerçekleşecektir.

İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi (Transactional Net Margin Method)

- İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit edilen net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir
- Maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjı hesaplanmaktadır

İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi (Transactional Net Margin Method)

Karşılaştırılabilirliğin dayandığı hususlar:

- İlgili iş kolları
- İlgili ürün ve hizmet pazarı
- Tahsis edilen varlık bileşimi
- Faaliyetlerin kapsam ve boyutu
- Ürün ya da iş döngüsündeki seviye

TNMM yöntemi özellikle tahsis edilen kaynaklara ve olası risklere dayanmaktadır.

Brüt kar marjı karşılaştırmasına göre ürün farklılıklarına daha az duyarlıdır.

İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi (Transactional Net Margin Method) (Örnek)

- 2 adet distribütör aynı ürünü aynı piyasada satmaktadır. Satmış oldukları mallara her hangi bir katma değer salamamaktadırlar.
- Distribütör A, sattığı mala ilişkin garanti sunmakta, Distribütör B garanti sunmamaktadır. Distribütör A'nın satış fiyatı daha yüksek olduğundan (garanti hizmeti de sunduğu için) brüt karı daha yüksek olacaktır. Distribütör B'nin ise satış fiyatı daha düşük olduğundan brüt karı daha düşük olacaktır. Bu durumda düzeltme işlemi olması halinde işlem karşılaştırılabilir.
- Fakat, Distribütör A'nın garanti maliyetlerini hesaplamak mümkün olmadığı için bu işlemi TNMM yöntemi operating margin kâr düzey göstergesi ile incelemek uygun olacaktır.

İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

Hatırlanacak Hususlar

Mümkün olduğunda, İşleme Dayalı Net Kar Marjı yöntemi sadece incelenen tarafın kontrol edilen işlemlerine dayalı finansal bilgilerine uygulanmalıdır; yani, finansal bilgileri bölümlere ayırmak gerekebilir.

Kar Seviyesi Göstergesi (PLI) yönteminde çok yıllık bilgiler kullanılmalıdır.

- İncelenilen yıldan önceki ya da sonraki bir veya daha fazla yıla ait bilgiler.
- Genellikle, bilgi en azından incelenilen vergi yılını ve önceki 2 vergi yılını içerecektir.
- Kontrol edilen vergi mükellefi için incelenilen bilgi, eğer ulaşılabiliyorsa, aynı yıllar için göz önüne alınmalıdır.

Kar Düzey Göstergesi'nin Seçimi:

Kar Düzey Göstergesi'nin kullanımı şunlara bağlıdır:

İncelenilen tarafın yürüttüğü işlevler
(örn., imalat,
dağıtım, hizmet)

İncelenen tarafa ait elde edilebilir
bilginin, kontrol edilmeyen
karşılaştırılabilirlerle oranla güvenilirliği

Her bir göstergenin güvenilir
sonuç doğurma yatkınlık seviyesi

OECD – Karşılaştırılabilirlik Faktörleri



OECD Yöntemlerinin Hiyerarşisi



Dış Emsal Çalışmaları

Dış Emsal Çalışması

- Dış emsal çalışmaları, kontrol altındaki işleme ait fiyat, bedel veya kârlılığın iç emsaller ile karşılaştırılmasının mümkün olmadığı veya iç emsallerin bulunmaması durumlarda harici şirketlere ait çeşitli finansal verilerin kullanılarak gerçekleştirildiği araştırma çalışmalarıdır.
- Bu çalışmalar için Dünya genelinde belli başlı veri bankaları kullanılmaktadır.

Veri Bankalarına Örnekler

Veri bankalarının çeşitlilikleri genellikle içeriklerini oluşturan şirketlerin coğrafyaları ile ortaya çıkar.

- ABD tabanlı şirket bilgileri için Compustat, Disclosure ve Icarus
- Avrupa tabanlı şirket bilgileri için Amadeus, TP Catalyst (Bureau van Dijk),
- Global içerikli sözleşme bilgileri için Royalty Source

en sık kullanılan veri tabanlarına örnek olarak gösterilebilir.

Bureau van Dijk's Amadeus Veri Bankası

Bünyesinde 18 milyondan fazla Avrupalı şirket verisi barındıran Amadeus, Avrupa tabanlı gerçekleştirilen ilişkili işlemlerin test edilmesi için en çok tercih edilen veri bankasıdır.

- Bu veri bankası bünyesinde şirketlere ait net ve brüt kârlılıkların hesaplanmasında kullanılan faaliyet kârı ve SMM gibi gelir tablosu verilerinin yanı sıra stok, çalışan sayısı, şirketin ortaklık durumu gibi detaylı bilgileri de barındırır.
- Bu veri bankası kullanılarak gerçekleştirilen dış emsal çalışmalarında çeşitli eleme kriterleri kullanılır.

Emsal Araştırması – Amadeus

Örneğin, bir motorlu taşıt yedek parçası üreticisinin ilişkili şirketine gerçekleştirdiği satışlarda elde ettiği kârlılığı test etmek için Amadeus Veritabanında aşağıdaki seçim kriterleri kullanılmıştır:

Amadeus search strategy

Data update	1971	
Export date	28/03/2011	
1. NACE Rev. 2 (Primary codes only): 293 - Manufacture of parts and accessories for motor vehicles		5,186
2. Region/Country/region in country: Eastern Europe, Turkey, Western Europe		3,035,175
3. Op. Revenue (Turnover) (th EUR): Last available year, min=1		2,106,194
4. P/L for period [= Net Income] (th EUR): 2008, 2007, 2006, min=1, for all the selected periods		738,820
5. No of subs.: None, excl. subs. with unknown %		2,545,546
6. No of shareh.: None, excl. shareh. with unknown %		1,241,645
7. Legal Status: Active		2,712,027
8. Number of employees: 2009, 2008, 2007, min=10, for all the selected periods		641,978

Boolean search : 1 And 2 And 3 And 4 And 5 And 6 And 7

TOTAL

155

Emsal Araştırması – Amadeus

Seçim kriterleri sonrasında çıkan 155 şirket bağımsızlık, fonksiyonel ve ürün benzerlikleri gibi kıstasların baz alındığı detaylı bir incelemeden geçirilirler. Emsal şirketleri tespit etmede aşağıdaki eleme kriterleri kullanılmıştır:

NACE Rev. 2, primary code		Yetersiz Bilgi	Bağımsız Değil	Farklı Fonksiyon	Farklı Pazarlama Seviyeleri	Farklı Ürünler / Hizmetler	Kabul	Yorum		Op.revenue (th EUR)		
										2.010	2.009	2.008
4669			x					Red: Şirket, grup şirketi olduğundan emsal olarak kabul edilemez.		695221	541490	393169
4669			x					Red: Şirket, grup şirketi olduğundan emsal olarak kabul edilemez.		510323	439210	401196
4531			x					Red: Şirket, grup şirketi olduğundan emsal olarak kabul edilemez.		425328	315574	262200
4669						x		Red: Şirket, filtrelerden motor parçalarına birçok uçak parçalarının distribütörlüğünü yapmakta ve servis danışmanlığı vermektedir.	U+	331280	290480	268783
4669		x						Red: Şirket hakkında bilgi bulunamamıştır.		224190	231646	258832
4669			x					Red: Şirket, grup şirketi olduğundan emsal olarak kabul edilemez.		221963	132454	183955
4531						x		Red: Şirket, Ford otomobil bayisi / distribütörüdür.		202774	185745	170814
4531						x		Red: Şirket, BMW otomobil bayisi / distribütörüdür.		157349	112760	113996
4669					x			Red: Şirket, finansal kiralama yolu ile müşterilerine uçak temin etmektedir.		133447	65507	81306
4531			x					Red: Şirket, grup şirketi olduğundan emsal olarak kabul edilemez.		130188	114539	121270
4669					x			Red: Şirket, süpermarket işletmesidir. Makine satışı yoktur.		120431	116111	129008
4531				x				Red: Şirket otomobil yedek parçalarının distribütörlüğünü yapmaktadır. Emsal olarak kabul edilemez.		115323	105255	107709
4669			x					Red: Şirket, et ürünleri kooperatifidir.		99728	95151	92786
4663					x			Red: Şirket, JCB inşaat makinelerinin İngiltere çapındaki distribütörüdür.		75488	61569	82093

Emsal Araştırması – Amadeus

Motorlu taşıt yedek parçası üreticisinin ilişkili şirketine gerçekleştirdiği satışlarda elde ettiği kârlılığı test etmek için uygulanan eleme kriterleri sonrasında çıkan emsal şirketlerin finansal verileri emsal kârlılık oranlarının oluşturulmasında kullanılır:

	NCP - Interquartile Range Calculations					
	2009	2008	2007	2006	09-07 Av	08-06 Av
Maximum	21,42%	22,08%	22,97%	22,36%	16,59%	18,67%
Lower	7,14%	5,01%	5,61%	9,52%	5,70%	6,29%
Median	4,53%	3,72%	3,89%	5,01%	3,72%	4,29%
Upper	0,91%	2,96%	2,76%	2,85%	2,61%	2,95%
Minumum	-18,49%	1,20%	1,21%	0,58%	-3,86%	1,26%
Tested Party - %4,26						

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (Advanced Pricing Agreements)

- 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.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı mükellefler 1.1.2008 diğer kurumlar vergisi mükellefleri ise 1.1.2009 tarihinden itibaren peşin fiyatlandırma anlaşması yapmak için başvuru yapabilirler.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (Advanced Pricing Agreements)

Anlaşmalarda idarenin etkin bir rolü olacaktır;

- Ön değerlendirme
- Analiz
- Anlaşmanın kabulü veya reddi
- Anlaşmanın yenilenmesi
 - Anlaşma süresi bitiminden 9 ay önce başvuruda bulunulmalı
- Anlaşmanın revize edilmesi
- Anlaşmanın iptali

Belgelendirme

Belgelendirme

KVK madde 13/3:

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

Belgelerin İçeriği

Belgelerin İbrazı

Belgelemeye ilişkin olarak uygulama

Yıllık Belgelendirme

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir takvim yılı içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak;

- “TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM”

doldurmaları ve yıllık beyanname ekinde bağlı bulunulan vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Yıllık Belgelendirme

Bağlı Olunan Vergi Dairesi

Büyük Mükellefler VDB
Diğer KV Mükellefleri

İşlem

Yurtiçi-Yurtdışı
Yurtdışı

Form&Rapor

TF Form ve Raporu
TF Form ve Raporu

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi; gelir vergisi mükellefleri de 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.

Yıllık Belgelendirme

- Kurumun faaliyetlerinin tanımı ve organizasyon yapısı, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkileri,
- Kurumun fonksiyonları ve sahip olduğu riskleri içeren tüm bilgiler,
- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ve fatura bilgileri,

Yıllık Belgelendirme

- 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),

Yıllık Belgelendirme

- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir.

İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Transfer Fiyatlarının Emsallere Uygun Olmaması

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.

Düzeltilme yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Düzeltilme İşlemleri

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

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

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

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

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.
- Düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

- Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

- Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır

Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kâr payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir
- Yukarıda yer alan bölümde de açıklandığı üzere, düzeltme yapılabilmesi için ilgili tutarın örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu tutar ödendikten sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellefin bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekmektedir

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

- Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, 13 üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir.
- Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Ceza ve Yaptırımlar

Cezai Yaptırımlar:

- Türk vergi mevzuatı ilişkili kişilerle olan alışverişlerde emsallere uygun olmayan fiyat uygulanması halinde farklı bir ceza öngörmemiştir.
- Dokümantasyona ilişkin hükümlere uyulmaması
- VUK' da yer Alan Genel Ceza Hükümleri

TEŞEKKÜRLER...

Dr. Metin DURAN, YMM
mduran@metinduran.com