

No: 2017/39

Tarih: 04.04.2017

Konu: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin yer alan düzenlemelere ilişkin "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"un (Ek 2 Formu) doldurulmasına ilişkin açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

Özet: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "7.1- Yıllık Belgelendirme" başlıklı bölümüne istinaden 24.04.2008 tarihli Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 No.'lu Sirküler'deki bilgileri de dikkate alarak, **tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin** (serbest bölgelerde ve teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulup faaliyette bulunan şirketler de dahil), bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri (transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler), kontrol edilen yabancı kurum ve ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç bulunması halinde yaptıkları işlemler ile ilgili olarak "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"u (Ek 2 Formu sirküler ekinde yer almaktadır.) doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı buldukları vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

- ✓ Normal yıllık hesap dönemi olan kurumlar vergisi mükellefleri yılında ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri (transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler), **kontrol edilen yabancı kurum ve ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç bulunması halinde** yaptıkları işlemler ile ilgili olarak "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"unu ("Ek 2 Formu") kurumlar vergisi beyannamesi ekinde **en geç 25 Nisan 2017 salı günü** elektronik beyanname ekinde doldurarak vergi dairesine vermek zorundadırlar. **Bu yükümlülük, kayıtlı olunan vergi dairesi ne olursa olsun ilişkili işlemleri olan tüm kurumlar vergisi mükellefleri için söz konusudur.**
- ✓ **EK 2 formunda sadece ilişkili kişilerle yapılan işlemler (yani transfer fiyatlandırması ile ilgili işlemler) değil, "kontrol edilen yabancı kurum" ve "örtülü sermayeye ilişkin işlemler"e ait bilgilerin de beyanı söz konusudur.** Eğer yıl içinde bu **sayılan üç tip işlemten hiçbiri gerçekleşmemişse EK 2 Formu doldurulmayacak** ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vergi dairesine gönderilmesine gerek kalmayacaktır.
- ✓ Genel ilke olarak kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olsa bile tüm kurumlar vergisi mükellefleri için Ek 2 Formu doldurma yükümlülüğü vardır. Ancak Ek 2 Formunda beyanı istenen üç tip işlemten ("ilişkili kişilerle işlemler", "kontrol edilen yabancı kurum", "örtülü sermaye") hiçbiri yıl içinde gerçekleşmemişse yatırım fonunun Ek 2 Formu doldurulmasına gerek kalmayacaktır.

- ✓ 1 Seri No.'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nin 8. Bölümünde belirtildiği üzere; Mali İdare'ye ibraz zorunluluğu bulunan bilgi ve belgeleri Tebliğ'de belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Buna göre, Ek 2 Formunun eksik/hatalı düzenlenmesi halinde VUK Madde 352 – II. Derece usulsüzlükler arasında sayılan “*vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması*” fiili işlenmiş olacağından II. Derecede usulsüzlük cezası (sermaye şirketleri için **2017** yılında **70 TL**) kesilebilecektir. Ayrıca, Ek 2 Formunu hiç vermeyen kurumlar vergisi mükellefleri VUK Mükerrer Madde 355'in birinci fıkrasına göre özel usulsüzlük cezasına (**2017 yılı için 1.400 TL**) muhatap olabileceklerdir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen Ek 2 Formunu verme yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu formu hazırlayıp vermeleri tebliğ edilebilir. Eğer verilen süre içinde bu yükümlülük yerine getirilmezse özel usulsüzlük cezası bir kat arttırılarak uygulanır.
- ✓ Ayrıntılı açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

I. Kurumlar Vergisi Mükelleflerince EK 2 Formu Doldurma Zorunluluğu

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğin "7.1- Yıllık Belgelendirme" başlıklı bölümüne istinaden 24.04.2008 tarihli Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında 1 No.'lu Sirküler'deki bilgileri de dikkate alarak, **tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin** (serbest bölgelerde ve teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulup faaliyette bulunan şirketler de dahil), bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri (transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler), kontrol edilen yabancı kurum ve ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç bulunması halinde yaptıkları işlemler ile ilgili olarak “***Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form***”u (kısaca “**Ek 2 Formu**”) doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı buldukları vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar vergisi mükelleflerinin de, bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak EK 2 Formunu doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı buldukları vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Normal yıllık hesap dönemi olan kurumlar vergisi mükellefleri **2016** yılında ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri (transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler), **kontrol edilen yabancı kurum ve ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç bulunması halinde** yaptıkları işlemler ile ilgili olarak “***Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form***”unu (“**Ek 2 Formu**”) kurumlar vergisi beyannamesi ekinde **en geç 25 Nisan 2017 salı günü** elektronik beyanname ekinde doldurarak vergi dairesine vermek zorundadırlar. Bu yükümlülük, kayıtlı olunan vergi dairesi ne olursa olsun ilişkili işlemleri olan tüm kurumlar vergisi mükellefleri için söz konusudur.

II. Sorular ve Tereddütlü Hususlar Hakkında Açıklamalar ve Hatırlatmalar

Ek 2 formu doldurulurken pratikte tereddüte düşülen pek çok husus ortaya çıkmıştır. Söz konusu tereddütlere ilişkin olarak duraksamaya yol açan sorunlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmeye

çalışılmıştır.

1. Ek 2 Formunun Kimler Tarafından Doldurulması Gerekli midir?

Genel ilke olarak 1.1.2007'den geçerli olmak üzere, **tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin** Ek 2 formunu doldurup kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vergi dairesine verme yükümlülüğü mevcuttur. Bu formun doldurulması bağlı olunan vergi dairesi veya işletmenin büyüklüğü gibi kriterlere bağlı değildir.

EK 2 formunda sadece ilişkili kişilerle yapılan işlemler (yani transfer fiyatlandırması ile ilgili işlemler) değil, "kontrol edilen yabancı kurum" ve "örtülü sermayeye ilişkin işlemler"e ait bilgilerin de beyanı söz konusudur. Eğer yıl içinde bu sayılan üç tip işlemten hiçbiri gerçekleşmemişse EK 2 Formu doldurulmayacak ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vergi dairesine gönderilmesine gerek kalmayacaktır.

Ancak sayılan üç tip işlemten ("ilişkili kişilerle işlemler", "kontrol edilen yabancı kurum", "örtülü sermaye") sadece bir tanesi bile mevcut ise Ek 2 Formu doldurulup vergi dairesine verilmek zorundadır.

"*Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form*" tüm kurumlar vergisi mükellefleri (serbest bölgelerde faaliyette bulunanlar dahil) tarafından bir hesap dönemi içinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler, kontrol edilen yabancı kurum ve ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç bulunması halinde doldurulacaktır.

Buna göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde;

- İlişkili kişilerle gerçekleştirilen mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin,
- Yurt dışı iştiraklerinin,
- Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borcun

bulunması halinde bu formun doldurulması gerekmektedir.

Form kapsamında yer alan işlemlerden bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece mevcut işleme ilişkin kısım doldurulacak, form kapsamında yer alan işlemlerin bulunmaması durumunda ise bu form doldurulmayacak ve beyanname ekinde de gönderilmeyecektir.

1.2. İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler

Kurumlar Vergisi Kanununun uygulamasında ilişkili kişi kavramı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım 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.

Bu bölümde sadece ilgili hesap döneminde (2016) işlem yapılan ilişkili kişilere dair bilgiler doldurulacaktır. Eğer hesap dönemi içinde kendisiyle herhangi bir işlem yapılmamış ilişkili kişi/kurum var ise tabloda bunlara yer verilmesine gerek yoktur.

1.3. Serbest bölgelerde ve teknoparklarda faaliyet gösteren ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanan kurumlar Ek 2 Formunu doldurup vermek zorunda mıdır?

Her ne kadar serbest bölgelerde ve teknoparklarda faaliyet gösteren kurumlar, belli şartlar altında kurumlar vergisi istisnasından yararlanmakta iseler de sonuçta elde ettikleri kazanç neticesinde dağıttıkları karlar stopaja tabidir. Öte yandan, serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri, Türkiye'deki ilişkili kişilerle yaptıkları işlemler (yani yurt içi ilişkili işlemler) için 1.1.2008'den itibaren transfer fiyatlandırması belgelendirme raporu hazırlamakla yükümlüdürler. Dolayısıyla, serbest bölgelerde ve teknoparklarda faaliyet gösteren ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanan kurumlar da Ek 2 Formunu doldurup vergi dairelerine vermek zorundadırlar.

1.4. Türkiye'deki kurumların serbest bölgede bulunan şubeleri ve yurt dışı şubelerinin Ek 2 Formu doldurma yükümlülüğü var mıdır?

Türkiye'de kurulmuş ve faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde bulunan şubelerinin ve yurt dışı şubelerinin ayrıca yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlama ve dolayısıyla ayrıca Ek 2 formu doldurma yükümlülükleri yoktur. Türkiye'deki kurumlar vergisi mükellefi olan Kurum, Ek 2 formunda –eğer var ise - serbest bölgedeki şubesi ile yurt dışındaki şubesi ile ilgili bilgileri, "I - Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler" tablosunda beyan edecektir. Dolayısıyla, serbest bölgedeki şubeye ve yurt dışı şubeye mal satışları ile serbest bölgedeki şubeden ve yurt dışı şubeden mal alımları II – İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler" tablosunda ilgili alım satım sütunlarında belirtilecektir. Aynı zamanda bu işlemlerin tutarları, uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemi itibarıyla "III- Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler" tablosundaki alım satım sütunlarına da dahil edilecektir. Serbest bölgedeki şubenin ve yurt dışı şubenin Türkiye'deki ana merkezi ile yaptığı işlemler ana merkezin hazırlayacağı yıllık transfer fiyatlandırması raporunda analiz edilerek incelenecektir. Keza, serbest bölgedeki şube ile yabancı şubenin Türkiye'deki ana merkez ile yaptığı işlemlerin Ek 2 formunda beyanı yükümlülüğü de merkezdeki Kuruma ait olacaktır.

1.5. Kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş yatırım fonları Ek 2 Formu dolduracaklar mı?

Genel ilke olarak kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olsa bile tüm kurumlar vergisi mükellefleri için Ek 2 Formu doldurma yükümlülüğü vardır. Ancak Ek 2 Formunda beyanı istenen üç tip işlem (ilişkili kişilerle işlemler", "kontrol edilen yabancı kurum", "örtülü sermaye")

hiçbiri yıl içinde gerçekleşmemişse yatırım fonunun Ek 2 Formu doldurmasına gerek kalmayacaktır.

1.6. Ek 2 formunda ilişkili kişilerden yapılan alımların tutarları ile ilişkili kişilere yapılan satışların tutarları belirtilirken emsallere uygunluk ilkesini dikkate alarak değerlendirme yapmak gerekir mi?

Ek 2 formunun doldurulmasında işlemin emsal fiyat veya bedel üzerinden gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği hususuna bakılmaksızın ilişkili kişilerle yapılan tüm işlemlere dair tutarlar formda belirtilen kategoriler (Varlıklar, Hizmetler, Mali İşlemler, Diğer İşlemler vb.) itibariyle gruplanarak ve kanuni defter kayıtları esas alınarak belirtilecektir.

1.7. Ek 2 Formunun hiç verilmemesi veya eksik ya da hatalı doldurulup verilmesinin cezai yaptırımı nedir?

1 Seri No.'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nin 8. Bölümünde belirtildiği üzere; Mali İdare'ye ibraz zorunluluğu bulunan bilgi ve belgeleri Tebliğ'de belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Buna göre, Ek 2 Formunun eksik/hatalı düzenlenmesi halinde VUK Madde 352 – II. Derece usulsüzlükler arasında sayılan “*vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması*” fiili işlenmiş olacağından II. Derecede usulsüzlük cezası (sermaye şirketleri için **2017** yılında **70 TL**) kesilebilecektir. Ayrıca, Ek 2 Formunu hiç vermeyen kurumlar vergisi mükellefleri VUK Mükerrer Madde 355'in birinci fıkrasına göre özel usulsüzlük cezasına (**2017 yılı için 1.400 TL**) muhatap olabileceklerdir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen Ek 2 Formunu verme yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu formu hazırlayıp vermeleri tebliğ edilebilir. Eğer verilen süre içinde bu yükümlülük yerine getirilmezse özel usulsüzlük cezası bir kat arttırılarak uygulanır.

Her ne kadar yukarıdaki usulsüzlük cezaları aslında çok küçük ve önemsiz gibi gözüküyor olsa bile esas ceza yaptırımı Ek 2 Formunun verilmemesinin ilgili mükellefin incelemeye sevk edilme riskini aşırı derecede arttırması, bu inceleme neticesinde tespit edilecek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı sonucunda ilave vergi ve vergi ziyayı cezası tarhiyatlarının yapılmasıdır. Böyle bir durumda ihtilaf sonucu vergi davasını açmak, izlemek, kazanmak için harcanacak zaman, emek ve mahkeme masrafları, Ek 2 Formunun olması gerektiği gibi doldurulup vergi dairesine verilmesi için harcanacak emek ve maliyetin çok üstünde olacaktır.

1.8. Ek 2 Formu ile Yıllık Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme Raporu arasındaki uyum nasıl sağlanmalı?

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Belgelendirme raporlarında (“TRANSFER FİYATLANDIRMASI Raporu”) ilişkili işlemler, işlem bazında ayrı ayrı incelenmekte ve her tip ilişkili işlem için Transfer Fiyatlandırması yöntem tespiti nedenleri ile birlikte, diğer alternatif yöntemlerle karşılaştırmalı olarak irdelenerek yapılmaktadır. Her yıla ilişkin beyan edilen Ek 2 Formunun ilgili yıla ait Transfer Fiyatlandırması Raporu ile uyumlu olması gereklidir. Bu uyumun sağlanabilmesi için de Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlık çalışmalarına ilgili hesap dönemi bitmeden önce ve mümkün olduğunca erken başlanmalı ve bu çalışmalar için yeteri kadar zaman ve kaynak ayrılmalıdır. Transfer Fiyatlandırması Raporu çalışması yapılırken fonksiyon ve risk analizleri neticesi uygun emsaller araştırılmakta, Transfer Fiyatlandırması yöntemi seçilmekte, Transfer Fiyatlandırması yönteminin nasıl ve neden seçildiği diğer alternatif yöntemlerle karşılaştırmalı olarak

açıklanmaktadır. Tüm bu detay çalışmalar, Ek 2 Formundaki “III-Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler” tablosunun hazırlanmasına dayanak ve baz teşkil etmektedir.

2. Transfer Fiyatlandırması ile İlgili Tabloların Doldurulması (Tablo II. ve III.)

2.1. Yurt içi ve yurt dışı ilişkili işlem ayrımı var mıdır?

Ek 2 formunun doldurulmasında ilişkili işlemin yurt içi veya yurt dışı olmasının önemi yoktur. Yurt içi olsun, yurt dışı olsun tüm ilişkili işlemler (serbest bölgelerdeki şubeler ve yurt dışındaki şubelerle yapılan işlemler de dahil olmak üzere) EK 2 Formunda bildirilmek zorundadır.

2.2. Mal/Hizmet alım-satımlarında iadeler, iskontolar, diğer indirimler (fiyat farkları vb.) düşülüp net tutar mı yazılacak, yoksa düşülmeden önceki tutar mı belirtilmeli?

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkındaki 1 No.’lu Sirkülere göre formda iade, iskonto ve diğer indirimler **düşüldükten sonra kalan net tutarlar** belirtilecektir.

2.3. İlişkili işlem tutarları belirtilirken Katma Değer Vergisi (KDV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve benzeri işlem vergileri dahil mi, yoksa hariç mi tutulacak?

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkındaki 1 No.’lu Sirkülerde, “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.” açıklaması yapılmıştır. Dolayısıyla, KDV ve ÖTV’ye benzer BSMV ve Özel İletişim Vergisi gibi diğer işlem vergilerinin de EK 2 formunda belirtilecek tutarlara dahil edilmemesi, tutarların işlem vergisiz olarak belirtilmesi gereklidir. Sirkülerdeki açıklama tam olarak lafzı ile dikkate alınırsa ödediği KDV’yi indirim yoluyla giderme hakkı olmayanların da (banka ve sigorta şirketleri gibi) KDV hariç tutarları belirtmeleri gerektiği anlaşılmaktadır. Zira, KDV ayrıştırılmadığı takdirde, aslında tespit edilen fiyatın bir parçası olmayan KDV’nin sanki fiyatın bir parçasıymış gibi değerlendirilmesi durumu ortaya çıkacaktır. Fakat, öte yandan muhasebesel olarak bakıldığında KDV’yi indirim yoluyla giderme hakkı olmayanlar (banka ve sigorta şirketleri) için ödenen KDV maliyetin bir parçası olarak addedilmektedir.

Diğer yandan, ÖTV’ye tabi ürünleri üreterek ilişkili pazarlama şirketine satan kurumlarda, üretim şirketinin teslimi esnasında ÖTV’ye tabi tutulan malların, bu malları satın alan pazarlama şirketine olan maliyeti de ÖTV dahil maliyettir. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkındaki 1 No.’lu Sirkülerdeki açıklama tam olarak lafzı ile dikkate alınırsa, ÖTV’ye tabi malın pazarlama ve dağıtımını yapmak üzere satın alan ilişkili pazarlama şirketlerinin de muhasebesel olarak malın alım bedeli içine dahil olan (yani KDV matrahı içinde kalan) ÖTV’yi ayrıştırmaları gerektiği anlaşılmaktadır.

Zira, gerek ÖTV oranları olsun gerek KDV oranları olsun mükelleflerin kontrolü dışında Maliye Bakanlığı’nın yetkileri çerçevesinde ve usul olarak Bakanlar Kurulu Kararları ile her zaman değiştirilmesi söz konusu olabilen oranlardır. Mükelleflerin bu işlem vergilerinin oranlarını ve dolayısıyla tutarlarını kontrol etmeye ve bu vergi oran ve tutarlarını değiştirmeye yetkileri yoktur. Kontrol edilemeyen bir unsurun alımda olsun satımda olsun transfer fiyatı içine dahil edilmesi karşılaştırılabilirlik analizlerinin sağlıklı yapılmasına engel teşkil edebilir. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkındaki 1 No.’lu Sirkülerde, “alım ve satım sütunlarında yer

verilecek tutarlara Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi dahil edilmeyecek” açıklamasının yapılmasının altındaki gerekçenin yukarıda bahsettiğimiz nedenlere dayandığı kanaatindeyiz. Ancak bu hususta Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkındaki 1 No.’lu Sirkülerde belirtilen açıklamaya paralel olan yukarıdaki görüşümüzden farklı görüşlerin de bulunduğunu belirtmek isteriz.

2.4. Maddi ve gayri maddi duran varlıklar ile sabit kıymetlerin şirket çalışanlarına satılması işleminin Ek 2 Formunda bildirilmesi gerekir mi?

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 sınaî 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.

1 Seri No.’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’nin 3.1.2. Bölümündeki açıklamalarda, kurum çalışanları, kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişiler arasında sayılmıştır. Kurum çalışanlarının kurum ile ilişkilerinin **sadece işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde** bulunması durumunda, kurum ile kurum çalışanı ücret ödemeleri açısından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, **Kurum ile çalışanları arasındaki istihdam ilişkisi dışındaki işlemler** ilişkili işlem kapsamında değerlendirilecektir. Kurumun aktifine kayıtlı sabit kıymetin kurum çalışanına satılması istihdam ilişkisi dışında bir işlem olduğu için EK 2 Formunda II no.’lu Tabloda Varlıklar Bölümünde “5. Diğer” satırında satış olarak bildirilmesi gereklidir.

2.5. Kurum ortaklarına ödenen ücretler ve huzur hakları EK 2 Formunda bildirilecek mi?

1 Seri No.’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’nin 3.1.1. Bölümündeki açıklamalar çerçevesinde, **sermaye veya kar payı oranı ne olursa olsun kurumların gerçek kişi ortakları “İlişkili kişi”** oldukları için kurum tarafından gerçek kişi ortaklara yapılan ücret ödemelerinin Ek 2 Formuna dahil edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu noktada, hizmet akdi ile çalışma koşulunun sağlanıyor olması kaydıyla gerçek kişi ortaklara ödenen ücretin Ek 2 Formuna dahil edilmemesi gerektiğini ileri süren görüşler de bulunmaktadır. Ancak, gerçek kişi ortakların Kurum ile ilişkililik

durumunun, kurum çalışanlarından daha farklı bir boyutta olduğu hususu dikkate alınmalıdır.

Kurumun “ortak” statüsünde olmayan çalışanları da, her ne kadar ilişkili kişi kapsamında tutulmakta ise de çalışanlar için 1 seri No.’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’nin 3.1.2. Bölümündeki açıklamalarla bir istisna getirilmiştir. Buna göre, Kurum tarafından işçi-işveren ilişkisi çerçevesinde çalışanlarına ödenen ücretler Ek 2 Formuna dahil edilmeyecektir. Ancak Kurum ile çalışanı arasında **istihdam dışı ilişkiler** varsa bu işlemlerin bedelleri Ek 2 Formunda belirtilecektir. Öte yandan, ortağın, ortaklık niteliği nedeniyle aldığı huzur hakkı, yönetim kurulu ikramiyesi gibi tutarların Ek 2 Formunda II numaralı Tabloda “Diğer İşlemler” altında 17. numaralı satırda (“İkramiyeler ve Benzeri Ödemeler”) gösterilmesi uygundur.

2.6. Yönetim Kurulu üyelerine verilen huzur hakları Ek 2 Formunda gösterilecek mi?

Ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek yönetim kurulu, başkan ve üyeleri, kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişilerdir. Huzur hakları Gelir Vergisi Kanunu Madde 61’deki tanımlamada “ücret” olarak değerlendirilmiştir. Ancak **huzur hakkı ödemesi işçi-işveren ilişkisinden doğmadığı** için Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Madde 4/1 a kapsamında sigorta primine tabi değildir. Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi ortakları Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Madde 4/1 b kapsamında (bağımsız çalışanlar) sigortalı sayılmışlardır. Gelir Vergisi Kanunu’ndaki ücret tarifi açısından ücret sayılan huzur hakları, öte yandan istihdam ilişkisine dayalı bir ücret olmadığı için üzerinden sigorta primi kesilmemektedir. Gelir Vergisi Kanunu’ndaki ücret tarifi kapsamında olduğu için aynı zamanda çalışan yönetim kurulu üyelerine ödenen huzur haklarının Ek 2 Formuna dahil edilmemesi düşünülebilir. Ancak huzur hakkı ödemesinin aslında işçi-işveren ilişkisinden doğmadığı dikkate alındığında forma dahil edilmesi gerektiği kanaati oluşmaktadır.

2.7. Ortaklara yapılan kar payı ödemesi varsa Ek 2 Formunda belirtmek gerekir mi?

Ortaklara yapılan kar payı ödemeleri Ek 2 formunda beyan edilmesi gereken ilişkili işlemler kapsamında değildir. Bu nedenle, bu tutarların Ek 2 formunda beyan edilmesi gereği yoktur.

2.8. Yurt dışından alınan hizmetlere ilişkin nakden/hesaben yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı (stopaj) yapıldığı durumlarda Ek 2 Formuna stopaj dahil brüt tutarı mı yoksa stopaj düştükten sonraki net tutarı mı yazmalıyız?

Yurt dışından sağlanan ve netten brüte getirilip üzerinden stopaj hesaplanan serbest meslek ödemeleri ve gayri maddi hak bedellerine ilişkin yapılan ödemeler üzerinden yapılan stopajlar olması durumunda bu tip hizmet veya gayr-i maddi hak alım/kullanım bedellerinin stopaj dahil brüt tutarları ile Ek 2 Formunda belirtilmesi uygun görülmektedir. Bununla birlikte, Transfer Fiyatlandırması rapor çalışmalarında ekonomik analiz aşamasında emsal karşılaştırma analizleri yapılırken hizmet bedelleri üzerindeki vergi yüklerinin meydana getirdiği ek maliyet tutarlarının, karşılaştırılabilirliği arttıracak işlemler yapılırken dikkate alınmasında yarar vardır.

2.9. Ana ortak tarafından gönderilen sermaye avansının bakiyesini Ek 2 Formunda belirtmemiz gerekiyor mu?

Eğer sermaye avansı ortakların aldığı karar ile sermayeye dönüştürülmek şartıyla getirilmiş, bu husus tutarın Türkiye’ye getirildiğini belgeleyen ilgili banka dekontunda açıkça belirtilmiş ve getirilen tutar

da kararda belirtildiği süre içinde gerçekten sermayeye dönüştürülmüşse böyle bir tutar borç sayılmayacağı ve zaten bu nedenle üzerinden değerlendirilme yapıp kambiyo gideri/geliri oluşmadığı için EK 2 formunda belirtilmesine gerek olmadığı görüşündeyiz. Ancak, bu tip sermaye avanslarından sonradan sermaye dönüşmeyip kredi niteliğini kazananlar II numaralı Tabloda Mali İşlemler bölümünde ve ayrıca V-Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler tablosunda belirtilmelidir.

2.10. Mali işlemlerle ilgili konular

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, işleme ilişkin 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/TL) 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.

2.11. Spot ve swap işlemlerini EK 2 Formunda nerede belirtmeliyiz?

Bu tip işlemlere ilişkin olarak 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinde herhangi bir açıklama yer almamakla birlikte 24.04.2008 tarihli Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkındaki 1 Seri No.'lu Sirkülerde para ve faiz swap işlemlerinin EK 2 Formunda nasıl belirtileceği detaylı olarak açıklanmıştır. Buna göre, Ek 2 Formunun 13.4 numaralı para swap'ı satırında, sözleşmeye baz alınan kıymeti (döviz/TL) 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.

EK 2 Formunun 13.5 numaralı faiz swap'ı satırında, sözleşmeye istinaden verilen faiz alım sütununda sağ tarafa, alınan faiz satım sütununda sağ tarafa yazılacaktır.

2.12. İlişkili İşlemlerde "Hazine Zararı" yoksa gene Ek 2 Formunda belirtecek miyiz?

Kurumlar vergisi mükelleflerince tüm ilişkili işlemlerin (yurtiçi veya yurtdışı), emsallerine uygun olup olmadığına ve yurtiçi ilişkili işlemlerde hazine zararı doğup doğmadığına bakılmaksızın

mutlaka EK 2 Formunda belirtilmesi gereklidir. İlişkili işlemin emsallerine uygun olup olmadığının, yurtiçi ilişkili işlemin Hazine zararına yol açıp açmadığının incelenmesi ve belgelendirilmesi çalışmaları yıllık transfer fiyatlandırması belgelendirme raporunun konusudur.

2.13. İlişkili kurumdan 2016 yılı içinde üç defa kredi alıp ödedik, 31.12.2016 itibariyle hiç kredi bakiyesi kalmadı, bu krediler için 2016'da toplam 100.000 TL faiz ödedik. Bu işlemi EK 2 Formunda nasıl göstermeliyiz?

EK 2 Formunun, **II-İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler Tablosunda "Mali işlemler" bölümünde yer alan 10 numaralı "Ödünç Para/Kredi-Faiz" satırına**, ödünç para ve kredi işlemlerinde ana paraya ilişkin yıl sonu bakiyesi bu satırın sol tarafına (örneğinizde 31.12.2016 bakiyesi sıfır olduğu için burada herhangi bir rakam olmayacak), yıl içindeki toplam faiz tutarı (örneğinizde 100.000 TL) bu satırın sağ tarafına ayrı ayrı yazılacaktır.

2.14. İlişkili kuruluştan aldığımız krediye 2016 yılında nakden veya hesaben hiçbir faiz ödemediğimiz halde gene Ek 2 Formunda belirtmek zorunda mıyız?

İlişkili kişiden alınan kredinin karşılığında 2016 yılında hiçbir faiz ödemesi yapılmamış olsa da bu kredinin 31.12.2016 itibariyle bilançoda belli bir bakiyesi varsa kredinin 31.12.2016 bakiyesi "Mali İşlemler" Bölümünde 10. Ödünç Para / Kredi-Faiz satırının alım sütununun soldaki tarafına yazılacaktır. Hiç faiz ödemesi olmadığı için alım sütununun sağdaki kısmı ise boş kalacaktır.

2.15. Masraf yansıtılmaları EK 2 Formunda dikkate alınacak mı?

Evet. Dışarıdan sağlanan hizmetlerin ilişkili kişilere/kurumlara üzerine herhangi bir kar marjı konulmaksızın aynen faturalanması neticesi oluşan masraf yansıtma işlemlerinin de EK 2 Formunda belirtilmesi gerekir. Bu tip herhangi bir kar marjı eklenmeksizin aynen faturalanan masraf yansıtma tutarlarının, **II-İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler Tablosunda "Diğer İşlemler" bölümünde 19. Satırda (Diğer)** belirtilmesi uygun olacaktır. Masraf yansıtması faturası bizim şirketimize kesilmişse Alım sütununda, biz ilişkili kuruluşumuza masraf yansıtması faturası kesmiş ise Satım sütununda belirtmek gerekecektir.

Pratikte üzerine kar marjı konulmadan yapılan masraf yansıtılmalarının transfer fiyatlandırması yönteminin ne olacağı sorusu çok sık sorulmaktadır. Masraflar olduğu gibi maliyetiyle yansıtıldığı için maliyet artı sıfır kar marjı söz konusudur. Dolayısıyla, dışarıdan sağlanmış bir hizmetin bire bir maliyetiyle ilişkili kuruluşa faturalandığı masraf yansıtılmalarının transfer fiyatlandırması yöntemi "maliyet artı" yöntemi olarak değerlendirilebilir. Geçtiğimiz yıllarda bazı yerlerde, masraf yansıtılmalarının transfer fiyatlandırması yönteminin hatalı olarak "mükellefin belirlediği yöntem" olarak belirtildiğini gözlemlemiştik. Basit bire bir aktarım şeklindeki münferit (yani maliyeti üzerinden kar marjı konmadan faturalanan) masraf yansıtılmaları için transfer fiyatlandırması yönteminin "maliyet artı" olarak belirtilmesi uygundur.

2.16. İlişkili kişilerle olan cari hesapların değerlemesi neticesinde oluşan kur farklarını Ek 2 Formunda belirtecek miyiz? Bu kur farklarını alımı-satımı yapılan hizmetler ve mallar için ayırıp ilgili satırlara yazmak gerekir mi?

Öncelikle belirtmek isteriz ki transfer fiyatlandırması genel prensiplerine göre cari hesaplarda ödemelerin / tahsilatların geç yapılması neticesinde zaman içinde değişen ve sonuçta hiç kimsenin kontrol edemeyeceği ekonomik konjonktürdeki değişimler sebebiyle ortaya çıkan kambiyo zararları

(656 numaralı hesap) ve kambiyo karları (646 numaralı hesap) transfer fiyatlandırması incelemelerinin konusu dışındadır. Nitekim emsallere uygunluk tespiti için yapılan ekonomik analizler de faaliyet karı seviyesinde yapılır. Tek Düzen Hesap Planındaki ifadesiyle “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar ile Giderler ve Zararlar” kalemleri dikkate alınmaz. Dolayısıyla, “Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar/Giderler ve Zararlar” gruplandırması içinde bulunan ve cari hesapların dönem sonları itibariyle değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kambiyo zararları / karları Ek 2 Formunda hiç belirtilmemelidir.

2.17. Mal/Hizmet alım-satımlarında sonradan faturalanan vade farklarını EK 2 Formunda nerede belirtmeliyiz (mal/hizmet bedeline dahil edilmeli mi yoksa ayrıca mı gösterilmeli)?

Sonradan kesilen vade farkları faturaları bir nevi finansman işlemi olarak değerlendirilebilir. **II-İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler Tablosunda “Mali İşlemler” bölümünde 16. Satırda (Diğer)** belirtilmesi uygundur.

2.18. Yatırımların aktifine giren kur farkları “Varlık” bölümüne mi yazılmalı yoksa kullanılan krediye ilişkin olduğundan “Mali Bilgiler” bölümüne mi yazılmalı ?

163 numaralı VUK Genel Tebliğinde, yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerektiği açıklanmıştır. 334 No.’lu VUK Genel Tebliğinde ise lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulabileceği belirtilmiştir. Bu ilkeler çerçevesinde yatırımların aktifine girmiş kur farklarının artık maliyetin bir parçası olduğundan Ek 2 Formunda “Varlık” bölümünde belirtilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Dolayısıyla, yatırım maliyetine girmiş kur farklarının ayrıştırılıp Mali Bilgiler bölümünde belirtilmesine gerek yoktur.

2.19. Yıl içinde transfer fiyatlandırması politikasına uyum için düzeltme yapılmış ise bu düzeltmeyi Ek 2 Formunda nasıl belirteceğiz?

Eğer ilgili hesap dönemi içinde işlem iptali ve/veya faturalaşma yoluyla düzeltme yapılmış ve bu düzeltme kanuni kayıtlara da yansıtılmışsa otomatikman kanuni kayıtlardaki tutarlar bu düzeltme neticesi oluşmuş tutarlar olacağı için EK 2 Formuna da yansıtılmış olacaktır. Ancak, hesap dönemi kapanıp kanuni defterler basıldıktan sonra tespit edilerek yapılmasına karar verilen bir düzeltme olursa, işlem kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde düzeltilebilecek ve bu durumda sonradan yapılan bu düzeltme tutarı, kayıtlara girmediği için Ek 2 Formuna dahil edilmeyecektir.

2.20. Transfer fiyatlandırması politikası çerçevesinde yurt dışından ilişkili kişilerden ticari mal alımlarında “Debit Note” / “Credit Note” yoluyla yapılan düzeltmeleri Ek 2 Formunda nasıl göstereceğiz?

Transfer fiyatlandırması politikalarına uyum sağlamak amacıyla yurt dışı ilişkili işlemler söz konusu olduğunda (örneğin yurt dışında ilişkili kuruluştan ticari mal alınıp Türkiye’de satılması) dönem içinde yurt dışı ilişkili kuruluş tarafından “debit note” ve/veya “credit note” gönderimi söz konusu olabilmektedir. Bu durumlarda, “debit note” tutarının mal alım tutarına ilave edilmesi, credit note

alınmış ise bu tutarın da mal alım tutarından indirilmesi ve alım tutarlarının net bazda Ek 2 formunda belirtilmesi uygun olacaktır.

2.21. Faturası gelip de kayda alınan Yoldaki Mallar da Ticari Mal Alımlarına dahil edilmeli midir?

İlişkili kişiden faturası 2016 yılı içinde gelip yine 2016 yılında kayıtlara alınmış olan tüm ticari mal alımları Ek 2 Formunda II. Tabloda Ticari Mallar alımı tutarı içine dahil edilmelidir.

3. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler

Transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemlerde yöntem seçiminin işlev ve risk analizleri ile faaliyetin incelenmesi ve her işlemin kendi özel şartlarına göre yapılması ve seçilen yöntemin “işlemin mahiyetine en uygun yöntem” olduğunun diğer mevcut yöntemlerle karşılaştırmalı olarak irdelenmesi gereklidir. Herhangi mevcut bir uygulama politikası olmaksızın ve bu çalışmalar hiç yapılmaksızın çok kısa bir süre içinde bazı varsayımlarla yöntem seçimi yapıp EK 2 Formunda belirtmek sağlıklı değildir. EK 2 Formunun III. Numaralı tablosu alım ve satım tutarlarının kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemleri bazında dağılımının yapılmasını gerektirmektedir. Bunun için ilişkili işlem tipleri bazında öncelikle yöntemlerin doğru olarak seçilmesi ve ardından transfer fiyatlandırması yöntemi seçilen tüm işlemlerde alım-satım tutarlarının yöntem bazında ayrı ayrı tespit edilmesi gereklidir.

İlişkili İşlem Toplamları Kontrolü: Ek 2 Formu doldurma işlemi tamamlandıktan sonra, **III.- Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler** Tablosundaki Alım ve Satım sütunlarının toplam işlem tutarları, **II-İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler** Tablosundaki “Yapılan İşlemlerin Toplamı” satırının alım ve satımlar ile ilgili toplam tutarlarına eşit olmalıdır.

4. Kurumun Yurt Dışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler (Tablo IV)

Ek 2 Formunun başlığında “**Kontrol Edilen Yabancı Kurum**” ifadesi kullanılmış olmasına rağmen daha sonra Formun IV numaralı Tablosunun Başlığı “**Kurumun Yurt Dışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler**” olarak adlandırılmıştır. Bu ifade, bütün yurtdışı yabancı iştiraklere ilişkin bilgilerin mi yoksa sadece Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Madde 7 ile düzenlenmiş olan “**Kontrol Edilen Yabancı Kurum**” kapsamına giren yurtdışı iştiraklerin mi tabloya yazılması gerektiğine dair bir tereddüt oluşturmuştur. Görüş ve değerlendirmelerimize göre, bu tablodaki bilgilerin sadece, kontrol edilen yabancı kurumlar (yani sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olunan yurtdışı iştirakler) için doldurulması gerektiği kanaatindeyiz. Kontrol oranı (sermaye, oy veya kar payı oranı) olarak ilgili hesap dönemi (yani 2016 yılı) içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınacaktır.

Eğer Kontrol Edilen Yabancı Kurum şartlarını taşıyorsa serbest bölgelerdeki iştirakler hakkındaki bilgiler de belirtilecektir.

5. Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler (Tablo V)

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.

5.1. Örtülü Sermaye uygulamasına ilişkin bilgiler tablosu her durumda doldurulacak mı, yoksa sadece örtülü sermaye durumunun varlığı halinde mi doldurulacak?

Örtülü Sermaye uygulamasına ilişkin Tablo V’te istenen detay bilgilerin niteliği geçmiş senelerde de Tablo V’in doldurulmasında tereddüdlere yol açmıştır. Sadece, 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkındaki Sirküler’in 7. Bölümünde belirtilen açıklamanın lafzı dikkate alındığında, **2016 yılında ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde Tablo V.’in doldurulması gerekmektedir.** Dolayısıyla, örtülü sermaye şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmadan 2016 yılı içinde ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınmış borç var ise istenen bilgilerin Tablo V.’te belirtilmesi gerekecektir.

5.2. Ortağımızdan Öz sermayesinin üç katını aşan tutarda borç kullanıyoruz ancak bu borç için hiç faiz ödemiyoruz, buna rağmen bu borcu yine de Örtülü Sermaye uygulamasına ilişkin bilgiler tablosunda göstermemiz gerekiyor mu?

Her ne kadar hiç faiz ödemesi olmasa da eğer borç yabancı para cinsinden ise değerlendirme neticesi kur farkı giderleri oluşabilir. Bu kur farkı giderlerinin de Tablo V.’te belirtilmesi gereklidir. Üzerinden hiç faiz ödenmemiş olsa bile ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden alınmış tüm borçların tabloda belirtilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

5.3. Ortağa verilen borçlar, hem transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler bölümünde yer alan “Mali İşlemler” sütununda, hem de örtülü sermayeye ilişkin bilgiler bölümünde mi bildirilecek?

Öncelikle belirtelim ki ; **“V-Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler” tablosu sadece ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde (yani kredi kullanan) tarafından doldurulması gereken bir tablodur.** Borç veren bir şirket bu tabloyu doldurmayacaktır. Öte yandan, transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler tablosunda “Mali İşlemler” bölümünde hem ilişkili kişilerden alınan borçlar (üç kat özsermaye sınırının altında olan borçlanmalar da dahil olmak üzere) hem de ilişkili kişilere verilen borçların bakiye ve faiz bilgileri belirtmek durumundadır.

5.4. Öz sermayenin negatif olması halinde Tablo V’te yer alan Öz sermaye Tutarı nasıl belirtilecektir?

Elektronik kurumlar vergisi beyannamesi doldururken eksi (-) işareti kullanılmadığı için öz sermayenin negatif olması durumunda Tablo V.’teki bu satıra “0” (sıfır) yazılabilir.

5.5. Avanslar örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilir mi?

1 Seri No.’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nin “Örtülü Sermaye Tutarı” ile ilgili açıklamalar içeren 12.1.6. Bölümünde avanslarla ilgili olarak yapılan açıklamalar şöyledir:

“Öte yandan, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkanı sağladığı amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır. Ancak, inşaat işlerinde yapılan iş kısmı ile orantılı olarak hesaplanıp ödenen istihkak bedellerinin avans olarak kabul edilip örtülü sermayenin hesabında borç unsuru olarak dikkate alınması söz konusu değildir.”

Tebliğde yer alan yukarıdaki detaylı açıklamalara göre avansların da örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak bu yönde farklı görüşlerin ileri sürülebileceğini de belirtmek isteriz.

5.6. Ortaklar veya Ortaklarla İlişkili Kişilerden mal/hizmet alımları nedeniyle ortaya çıkmış olan ticari borçlar da varsa Tablo V’de “Toplam Borçlar” tutarını belirtirken bunları nasıl değerlendireceğiz?

1 Seri No.’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nin “Örtülü Sermaye Tutarı” ile ilgili açıklamalar içeren 12.1.6. Bölümünde; “Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmalarda, vade farkı tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da bu borç tutarları örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Söz konusu süreleri aşan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacak; bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkları tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilecektir.” açıklaması yer almaktadır. Bu açıklamalara göre piyasadaki ticari teamüllere uygun olan ticari borçların örtülü sermaye kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak burada “ticari teamüllere uygun olma” kesin ve objektif kriterlerle tanımlanmış bir kavram olmadığı için subjektiftir ve kesin olarak değerlendirilmesi kolay değildir. Öte yandan, 1 Seri No.’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkındaki Sirküler’in 7. Bölümünde Tablo V.’in “Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı” satırının doldurulması ile ilgili olarak yapılan açıklamada bu satıra ilgili hesap döneminde **ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarının yazılacağı** ifade edilmiştir. Bu ifadeye göre de ortak ve ya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların ticari veya mali olup olmadığına bakılmaksızın tüm borçların dikkate alınması gerektiği kanısı ortaya çıkmaktadır. Bu durumda ortaklar veya ortakla ilişkili kişilere ticari borçlar varsa ve bu borçlar

nedeniyle örtülü sermaye riski meydana geliyorsa durumun her şirketin kendi faaliyetlerine göre değerlendirme yapılarak analiz edildikten sonra Tablo V'teki ilgili satırların doldurulması gerekmektedir.

5.7. Yabancı para cinsinden borçlanmalarda “ortak ve ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı”nın tesbitinde kur farklarını nasıl değerlendirmek gerekecektir?

1 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin “Borcun Öz sermayenin Üç Katını Aşması” ile ilgili açıklamalar içeren 12.1.5. Bölümünde; “Yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalara ilişkin borç/öz sermaye hesabında, her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınacaktır. Yabancı para üzerinden alınan borcun vadesinin izleyen yıla sarkması halinde, izleyen yıl için söz konusu hesaplama, borcun ödenmeyen tutarının bilanço günü itibarıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirilmiş tutarı esas alınmak suretiyle yapılacaktır.” açıklaması yer almaktadır.

Yukarıda belirtilen ilgili Tebliğ hükmüne istinaden; ortak ve ortakla ilişkili kişiden temin edilen yabancı para cinsinden borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutar tespit edilmeye çalışılırken borcun alış tarihindeki geçerli döviz kurunun dikkate alınması ve dolayısıyla daha sonradan oluşan kur farklarının dikkate alınmaması gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak 2016 öncesinden devreden yabancı para cinsinden borç var ise bilanço günündeki kur esas alınacaktır.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.