



KANIT YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ.

Adres : Meşrutiyet Cad. No:29/17 06420 Y.Şehir / ANKARA **Y.M.M.** : Sakıp ŞEKER
Vergi Dairesi : Çankaya V.D. **Bağlı Olduğu Oda** : Ankara YMM Odası (861)
Vergi Kimlik No: 4960020316 **Sicil No** : 06102016
Tel : (312) 417 05 96-418 68 29-418 68 43 **Mühür No** : 898
Fax : (312) 417 66 73 **E-mail** : kanitymm@kanitymm.com.tr

SİRKÜLER NO : 2008/29

Ankara, 11.08.2008

FİRMA YÖNETİCİLERİ VE MUHASEBE BİRİMLERİNİN DİKKATİNE!

TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORMUN DÜZENLENMESİNDE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

2007 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ekinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin formu vermeyen kurumlar vergisi mükelleflerinin 2008 /2. Geçici vergi beyannamesi ekinde 14.8.2008 tarihine kadar verilmeleri gereken söz konusu formun düzenlenmesi ve vergi dairesine verilmesi konusunda aşağıdaki açıklamaların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

1-Transfer Fiyatlandırması Formunun 14 Ağustos 2008 Tarihine Kadar Verilmesi Gerekmemektedir

1 nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları işlemler ile ilgili olarak, “**Transfer Fiyatlandırılması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formu**” doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı buldukları vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir. 2 nolu Tebliğ ile 2007 yılı hesap dönemine münhasır olmak üzere söz konusu formun verilmesi 2008 hesap dönemine ait 2. geçici vergi beyannamesi ekinde 14 Ağustos 2008 tarihine kadar ertelenmiştir. Buna göre söz konusu formu 2007 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ekinde 25 Nisan 2008 tarihine kadar vermeyenler 14 Ağustos 2008 tarihine kadar 2008/2. Geçici vergi beyannamesi ekinde vermeleri gerekmektedir.

Söz konusu Formun formatı 2 nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği ile 22.4.2008 tarihi itibarıyla değiştirilmiştir. Bu nedenle 22 Nisan 2008 tarihine kadar söz konusu formu vermeyenler yeni formu dikkate almak zorundadırlar. Eski Formu bağlı bulunduğu vergi dairesine göndermiş olanların değiştirilen forma göre yeniden form vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak, daha önce eski formu hatalı veya noksan doldurarak verenlerin, gerekli düzeltmeleri yaparak yeni formu 14.8.2008 tarihine kadar vermelerinde bir sakınca bulunmamaktadır.

2-Özel Hesap Dönemi Tayin Edilenler ile Tasfiye, Birleşme ve Nevi Değişiklikleri Nedeniyle Verilmesi Gereken Beyannamelerin Ekinde Form Verilip Verilmeyeceği

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerden özel hesap dönemi 2008 yılı içinde sona eren kurumlar vergisi mükelleflerinin bu formu hesap dönemlerinin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın 25. Günü akşamına kadar kurumlar vergisi beyannamesi ekinde göndereceklerdir.

Kurumların tasfiye, birleşme ve nev'i değişikliği nedeniyle verilmesi gereken kurumlar vergisi beyannamesi ekinde de söz konusu formun verilip verilmeyeceği konusunda ne Tebliğlerde ne de konuyla ilgili olarak yayımlanan sirkülerde belirtilmiştir. Söz konusu formun kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları işlemler için verilmesi gerektiğinden; tasfiye, devir ve nevi değişiklikleri de kurumlar vergisi uygulamasında ayrı bir "hesap dönemi" kabul edildiğinden ve Tebliğde aksine bir belirleme yapılmadığından ne sebeple olursa olsun kurumlar vergisi beyannamesi verilmesini gerektiren bir durumda kurumlar vergisi beyannamesi ekinde söz konusu formun verilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

3-İlişkili Kişilerle İşlemi Bulunanlar Formu Verecek, Bulunmayanlar Vermeyecektir

Transfer Fiyatlandırmasına ilişkin form ilişkili kişilerle mal ve hizmet alım ya da satım işlemleri yapan kurumlar vergisi mükellefleri (serbest bölgelerde faaliyetlerde bulunanlar dahil) tarafından verilecektir. İlişkili kişilerle işlemi olanlar yaptıkları işlem nedeniyle transfer fiyatlandırması ya da örtülü sermaye kullanımına neden olmasalar dahi söz konusu formu vermek zorundadır. Formun amacı ilişkili kişilerle yapılan işlemler sırasında örtülü sermaye kullanımına veya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına neden olup olunmadığının vergi idaresince tespit edilmesidir. Form verilmeden böyle bir tespitin yapılması ancak detaylı vergi incelemesi ile mümkündür. Örneğin bir kurum ortağına borç para vermiş ve verilen borç paraya adat hesabı ile cari faiz oranı üzerinden faiz tahakkuk ettirilmiş ve ortak adına faiz faturası düzenlemiş olsun. Bu tür bir işlemde örtülü kazanç dağıtılmadığı açık olmakla birlikte söz konusu formun verilmesi gerekmektedir. Keza, vergi idaresi uygulanan faiz tutarını ve verilen borcun tutar ve vadesini form vasıtasıyla öğrenebilecektir.

4-Formun Kapsamı

Form ilişkili kişilerle yapılan üç farklı konuda bilgi içermektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2007 yılı içinde ilişkili kişilerle a) alım, satım, borç verme gibi işlemlerde bulunmaları, b) yurt dışı iştiraklerinin bulunması ya da c) ortak veya ortaklarla ilişkili kişilerden borç temin edilmesi halinde bu formun doldurulması gerekmektedir. Formun kapsamında yer alan bu üç konudan bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece mevcut işleme ilişkin kısım doldurulacaktır. Örneğin ilişkili kişilerden borç almayan kurumlar vergisi mükellefleri formun "Örtülü Sermaye Uygulamalarına İlişkin Bilgilerin" yer aldığı (V) nolu tabloyu hiç doldurmaz.

5-Formun Doldurulması

Formun, “**Kuruma İlişkin Genel Bilgiler**” tablosuna kuruma ilişkin bilgiler yazılacak, “Vergilendirme Dönemi” satırına normal hesap dönemine tabi olanlar “2007” veya “01.01.2007-31.12.2007” yazacaklardır.

Formun (I) nolu “**Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki Kişilere İlişkin Bilgiler**” tablosuna gerek yurt içindeki gerekse yurt dışındaki ilişkili kişilere ilişkin kişisel bilgiler yazılacaktır. Alım satım işlemi olmayan ilişkili kişilere ilişkin bilgiler bu bölüme yazılmamalıdır.

Formun (II) Nolu “**İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler**” tablosu 19 satır beş ayrı alt bölümden meydana gelmektedir. Birden fazla ilişkili kişi ile yapılan işlemlerin toplam tutarı ilgili olduğu satıra KDV ve ÖTV hariç tutarı ile yazılacaktır. Örneğin iki ayrı ilişkili kişiden ticari mal alınmış ise 2007 yılında bu iki ilişkili kişiden yapılan alım tutarı toplu olarak 2 nolu satıra “alım “ olarak yazılacaktır. Alış iadesi varsa toplam alış tutarından alış iadesi düşülecektir. Satışlardan iadelerde de aynı işlem yapılacaktır. İlerde yapılacak kontrollerde yararlanmak amacıyla, formun hazırlanmasında kullanılan çalışma kağıtları ve notların saklanması yarar bulunmaktadır. İlişkili kişilerden yapılan taşınmaz alım ve satımları ile diğer sabit kıymet alım satımları “Diğer” başlıklı 5. Satıra yazılacaktır. Formun en problemlı bölümü kuşkusuz “**mali işlemler**” alt bölümüdür. Bu bölümde yer alan 10 - 14. Satırların alım ve satım sütunları ikiye bölünmüştür. İlgili satırın sol tarafına işlem bedeli sağ tarafına işlem bedeli için tahakkuk ettirilen faiz ve benzeri tutarlar yazılacaktır. Örneğin şirketten ortağa verilen borç para tutarı “satım” olarak değerlendirilecek ve “satım” sütununun sol tarafına verilen borç tutarı, sağ tarafına ise ortak adına tahakkuk ettirilen faiz tutarı yazılacaktır. Ödünç para alışverişinde ödünç verilen veya alınan paranın hesap dönemi sonundaki bakiyesi mi, yoksa dönem içindeki en yüksek olduğu tarihteki tutarı mı yazılacaktır? Ayrıca alınan veya verilen ödünç para tutarına geçen dönemden devreden tutar dahil edilecek midir? Formun örtülü sermaye ile ilgili (V) nolu tablosunda ortak veya ortaklarla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda, temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarın dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. (II) nolu tabloda yer alan ödünç para alışverişinde de alacak veya borcun en yüksek olduğu tarihteki tutar (geçen yıldan devreden tutar dahil) yazılabilir. Ancak ödünç alınan veya verilen ana para tutarına ilişkin yılsonu alacak veya borç bakiyesinin yazılması da hatalı olmayacaktır. Hatta anapara yılsonu bakiyesinin (tahakkuk ettirilen faiz ve kur farkı hariç) yazılması daha uygun olabilir. Gerek en yüksek bakiyenin gerekse yılsonu bakiyesinin yazılması tablo okuyucusuna yeterli bir bilgi aktarmaya uygun değildir. Yılın son günü kapatılan bir cari hesapta yılsonu bakiyesinin sıfır olması gerçek durumu göstermeyeceği gibi en yüksek olduğu tarihin de gerçek durumu göstermeyeceği açıktır. Doğru olanı yıllık ortalama borç veya alacak tutarı veya yıllık adat toplamı olabilir. Formun Maliye Bakanlığınca yukarıdaki tereddütlerimizi giderecek şekilde düzeltilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Yılsonu tutarın veya en yüksek bakiyenin yazılması halinde bu tutara tahakkuk ettirilen faiz ve kur farkı tutarı dahil edilmemeli, diğer bir ifade ile ödünç, verilen veya alınan ana para tutarı yazılmalıdır. (II) nolu tablonun 17. Satırına ortaklara veya yönetim kurulu üyeleri ile müdürlere bu sıfatları nedeniyle ödenen ücret, ikramiye ve huzur hakkı gibi ödemelerin “alım” bölümüne gayrisafı tutarı üzerinden yazılması gerekmektedir.

Formun (III) nolu “**Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler**” bölümüne, (II) nolu tablodaki işlemlerden emsale uygun tutar veya bedelin tespitinde kullanılan yöntemler dikkate alınarak yazılacaktır. (III) nolu tablonun toplamı ile (II) nolu tablonun toplamının birbirini tutmasına dikkat edilmelidir. Yöntem konusunda tereddüt var ise veya firmanın daha önceden belirlenmiş bir transfer fiyatlandırması konusunda bir politikası yok ise, “**karşılaştırılabilir fiyat yöntemi**” tercih edilmelidir. Diğer yöntemlerin yazılması halinde gerekli doküman ve hesaplamaların mutlaka tablo ekinde saklanması ve istenmesi halinde ibraz edilmesi gerekir.

Formun (IV) nolu “**Kurumun Yurtdışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler**” tablosunun doldurulmasında esas itibariyle KVK’nın 7. Maddesinde belirtilen kontrol edilen yabancı kuruma ilişkin hükümlerden yararlanılmalıdır. Ancak, yurt dışındaki şube veya şantiyelerin “iştirak” olarak dikkate alınıp alınmayacağı açık değildir. Şantiye ve şubelerin iştirak olarak değerlendirilmemesi gerektiğini düşünmekteyiz. İştiraklerdeki sermaye, oy veya kar payı oranının farklı olması halinde en yüksek olan oran yazılmalıdır. Birden fazla iştirak olması halinde herbiri ayrı satırda gösterilmelidir. Yurt dışı iştirakin yıllık hasılatının 100.000 YTL’den düşük olması halinde “kontrol edilen yabancı kurum” kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Formun (V) nolu “**Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler**” tablosundaki aktif toplamı ve toplam borçlar tutarı 2006 yılı sonundaki bilanço bilgileri yazılacaktır. Öz **Sermaye= Aktif toplamı- Borçlar** denkleminde yararlanılarak kurumun öz sermayesi hesaplanacaktır. Tekdüzen hesap planına uygun bilanço formatında aktif toplamından kısa ve uzun vadeli borçlar düşülerek öz sermayeye ulaşılmaktadır. Esasen tabloda böyle bir denkleme ihtiyaç yoktur. Bu bilgiler mükellefçe verilen bilançoda mevcuttur. Örtülü sermaye kullanılıp kullanılmadığı; ilişkili kişilerden alınan borçların herhangi bir tarihte öz sermayenin üç katını aşıp aşmadığının kontrolü ile sağlanabilir. Forma dönem başı öz sermaye tutarı yanında aktif toplamı ve toplam borçların da yazılması istenmektedir. İlişkili kişilerden temin edilen borç tutarının dönem başı öz sermaye tutarının üç katını aşıp aşmadığı “**ortak veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki borç tutarı**” dikkate alınarak hesaplanacaktır. Tablonun “**Toplam Faiz Giderleri**” satırına ortak veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçlanmalar için tahakkuk ettirilen ve maliyetlere, faaliyet giderlerine veya gelir tablosunda finansman giderlerine kaydedilen faiz tutarları yazılacaktır. Tablonun “**Toplam Kur Farkı Giderleri**” satırına ortak veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçlanmalar için tahakkuk ettirilen ve maliyetlere, faaliyet giderlerine veya gelir tablosunda finansman giderlerine kaydedilen kur farkı tutarları yazılacaktır. Transfer Fiyatlandırmasına ilişkin 2 nolu Tebliğde söz konusu Form için yapılan açıklamalarda ilgili satırlara yazılacak “faiz ve kur farkı” için “**maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz ve kur farklarından**” söz edilmiştir. Oysa, tekdüzen hesap planı gelir tablosu formatında faiz ve kur farkları faaliyet giderleri bölümünde değil, esas itibariyle “finansman giderleri” bölümünde, kur farkları ise “olağan gider ve zararlar” bölümünde raporlanmaktadır. Bu nedenle nereye kaydedilmiş olursa olsun ilişkili kişilerden temin edilen borçlar için tahakkuk ettirilen faiz ve kur farklarının (V) nolu tablonun ilgili satırına faiz gideri veya kur farkı gideri olarak yazılması gerekmektedir. Dönem içinde meydana gelen kur değişimlerinden dolayı lehe veya aleyhe doğan kur farklarının netleştirilerek yazılması mümkündür. Özellikle şirket ortaklarından alınan ve bilançoda 331-Ortaklara borçlar hesabında

gösterilen tutarlar için herhangi bir faiz veya kur farkı tahakkuk ettirilmemiş ise ortada örtülü sermaye kullanımından söz edilemez. Bu gibi durumlarda ortağa olan borç tutarının (en yüksek olduğu tarihteki) yazılmasında fayda vardır. Ancak, faiz ve kur farkı tahakkuk ettirilmediği için faiz gideri ve kur farkı gideri satırları boş bırakılmalıdır. Formun bu bölümü sadece borç para alanlar tarafından doldurulacak, borç para verenler bu bölümü doldurmayacaktır. **Faiz ve kur farkı satırına gelir tablosunda gösterilen veya maliyetlere ya da faaliyet giderlerine intikal ettirilen toplam faiz ve kur farklarının değil, ortak veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçlanmalar için tahakkuk ettirilen faiz ve kur farklarının (V) nolu tabloya yazılmasına dikkat edilmelidir.** Aksi halde mükellef örtülü sermaye kullanmadığı halde örtülü sermaye kullanmış durumuna düşebilir.

Özellikle grup şirketlerde bir tarafın borcu diğer tarafın alacağı olacağından Formun karşılıklı mutabakat yapılarak doldurulmasında büyük fayda bulunmaktadır.

Saygılarımızla.

**KANIT YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ.**