

SİRKÜLER
Sayı: 2016/160

İstanbul, 25.08.2016
Ref: 4/160

Konu:

6728 SAYILI KANUN İLE TRANSFER FİYATLANDIRMASI MEVZUATINA İLİŞKİN YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Kanun gerekçesinde de açıklandığı üzere, Onuncu Kalkınma Planı'nın uygulanabilirliğini ve etkinliğini artırmak amacıyla tasarlanan eylem planları çerçevesinde, yatırım ortamına ilişkin işlem maliyetlerinin azaltılması, uluslararası yatırımların teşvik edilmesi, tasarrufların vergisel düzenlemelerle üretken alanlara yönlendirilmesi gibi hedeflere ulaşmak için vergi kanunlarında düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler içerisinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır. Yapılan bu değişiklikler ve bu değişiklikler ile ilgili görüşlerimiz aşağıda yer verilmiştir.

1. İLİŞKİLİ KİŞİ TANIMI VE KAPSAMINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1.1. Getirilen Değişiklik Nedir?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasına,

"İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır." cümleleri eklenmiştir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. **İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.**

1.2. Değerlendirmelerimiz:

Yapılan yeni düzenlemeye göre % 10'luk alt sınır uygulaması ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumlarda uygulanacaktır. İlişkili kişi tanımında yer alan "idare", "denetim" ve "nüfusu altında bulundurmak" gibi tanımlamalar için söz konusu % 10'luk sınırın geçerli olmadığını belirtmek isteriz.

Benzer tanımlama ve örneklemeler Örtülü Sermaye müessesesi içerisindeki "ilişkili kişi" tanımında yer alsa da, ilgili kanun değişikliğinin ikinci bir mevzuat ile netleştirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEM HİYERARŞİSİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

2.1. Getirilen Değişiklik Nedir?

5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin b) Dördüncü fıkrasının (ç) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu bentten sonra gelmek üzere (d) bendi eklenmiştir.

"ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.

d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir."

2.2.Değerlendirmelerimiz:

6728 Sayılı Kanun gerekçesinde mevcut transfer fiyatlandırmasına ilişkin madde hükmünde yer alan emsallerine uygunluk ilkesinin tespitinde önerilen yöntemlerin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi esas alınarak belirlendiği, bununla beraber OECD tarafından 2010 yılında revize edilen söz konusu rehberde, işlemsel kar yöntemleri ile geleneksel yöntemler arasındaki hiyerarşinin kaldırıldığı açıklanmıştır.

Yapılan bu değişiklik, gerek mükelleflerin transfer fiyatlandırması planlama çalışmaları gerekse de yıllık transfer fiyatlandırması rapor çalışmaları açısından oldukça önemli bir gelişmedir. Kanun değişikliğinden önce hazırlanan transfer fiyatlandırması raporlarında, mükellefler “İşleme Dayalı Net Kar Marjı” ya da “Kar Bölüşüm” yöntemi gibi yöntemleri uygulamadan önce geleneksel işlem yöntemlerinin (Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi, Yeninden Satış Fiyat yöntemi) neden o işlem için uygulanamadığını açıklanmak zorunda idi. Ancak mevcut değişiklik ile mükellefler, ilişkili işlemleri ile ilgili olarak en doğru olduğu düşünülen yöntemi, mevzuatta belirtilen analizleri gerçekleştirmeleri koşulu ile uygulayabilirler.

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi” ve diğer yöntemlerden her hangi birinin eşit derecede uygulanabildiği bir durumda, Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi’nin tercih edilmesi gerektiğinin de altını çizmiştir¹. Rehberde göre bu yöntemin tercih edilmesinin sebebi, ilişkili işlemin emsallerine uygunluğunu belirlemede en direkt yöntem olmasıdır. Bu sebeple, OECD Transfer Fiyatlandırmasına tam uyum kapsamında Maliye Bakanlığı’nın rehberdeki bu ifadeyi dikkate alan kanuni düzenlemeyi yapmasında fayda olduğunu belirtmek isteriz.

¹ OECD, Transfer Fiyatlandırması Rehberi, Paragraf 2.2 ve 2.3.

3. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI KAPSAMINA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER

3.1. Getirilen Değişiklik Nedir?

5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin Beşinci fıkrasına aşağıdaki ekleme yapılmıştır.

“Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.”

3.2. Değerlendirmelerimiz:

Bilindiği üzere mevcut transfer fiyatlandırması mevzuatında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının (PFA) süresi 3 yıl olup, söz konusu anlaşma imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade etmektedir. Kanun değişikliği ile Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında belirlenen transfer fiyatlandırması yönteminin, zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesi olanaklı hale gelmiştir. Uygulamaya ilişkin detayların ikincil mevzuat ile verileceği kanaatindeyiz. Özellikle bahsedilen PFA’ların sadece tek taraflı PFA’lar için geçerli olup olmadığı, geriye yönelik olarak transfer fiyatlandırması raporunun hazırlanması gerekip gerekmediği konularının netleştirilmesi gereklidir.

4. CEZA İNDİRİMİ

4.1. Getirilen Değişiklik Nedir?

6728 Sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin yedinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiş ve mevcut sekizinci fıkra buna göre teselsül ettirilmiştir.

“(8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.”

4.2.Değerlendirmelerimiz:

Mükelleflerin transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülükleri, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 7.1 Bölümünde açıklanmaktadır. Tebliğ'de belgelendirme yükümlülükleri, Transfer Fiyatlandırması Formu, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu ve Rapor hazırlamasına gerek olmayan mükelleflerin, istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara vereceği bilgi ve belgeler şeklinde tanımlanmıştır. Ancak şu an taslak olan 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmesi halinde belgelendirme yükümlülüklerinin değişeceğini altını çizmek yerinde olacaktır.

6728 Sayılı Kanun ile değişen yedinci fıkra ile, mükelleflerin transfer fiyatlandırması konusuna verdikleri önem ve ciddiyet, mevzuattaki yıllık rapor ve belgelendirme yükümlülüklerini ne ölçüde yerine getirip getirmediğini bir anlamda ölçülmektedir. Örnek vermek gerekirse, mükellef tarafından hazırlanan transfer fiyatlandırması raporunun sadece usulen hazırlanmış bir transfer fiyatlandırması raporu değil de, mevzuatın gerektirdiği donanımına sahip, gerekli işlev, risk ve varlık analizlerinin yapıldığı, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgelerin yer aldığı (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi), yani kısaca mükellefin transfer fiyatlandırması ile ilgili hassasiyet ve ciddiyetin gösterildiği bir rapor olması gerekir. Aynı şekilde ilişkili işlemler ile ilgili olarak destekleyici tüm bilgi ve belgelerin eksiksiz olması gerekmektedir.

Dünya’da da örnekleri bulunan, rapor ve belgelendirme yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmiş mükelleflere tanınan bu ceza indirimini oldukça olumlu bir yaklaşım olarak görüyoruz.

5. KATMA DEĞER VERGİSİ

5.1. Getirilen Değişiklik Nedir?

6728 Sayılı Kanun ile 3065 sayılı Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir.

“(5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)”.

5.2. Değerlendirmelerimiz:

Transfer fiyatlandırması incelemelerinde tartışmalı bir konu olan katma değer vergisi düzeltmelerine ilişkin açıklık getirilmiştir. Buna göre; Kurumlar vergisi kanunu uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin indirilebileceği netleşmiştir.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

Gökçe GÜCÜYENER

Head of Transfer Pricing

Mazars/Denge Transfer Fiyatlandırması Departmanı

ggucuyener@mazarsdenge.com.tr