

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE TRANSFER FİYATLANDIRMASI
YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI, YAŞANAN
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Harun AŞA

BURSA 2010

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE TRANSFER FİYATLANDIRMASI
YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI, YAŞANAN
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

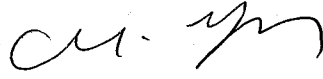
**HAZIRLAYAN
Harun AŞA**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Mehmet YÜCE**

BURSA 2010

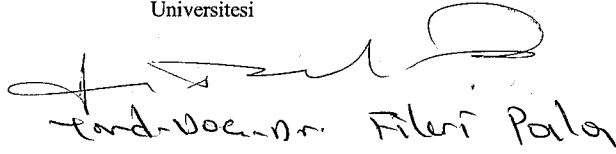
T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNEİ

..... Malatya Anabilim/Anasanat Dalı,
..... Malatya Bilim Dalı'nda numaralı
..... Harun Akar 'nın hazırladığı “.....
Türkiye'de Transfer Fiyatlandırılman Teorileri” konulu
Öküzü Kazanç Dağıtımı, Yalın Sorunlar ve Çözüm Önerileri
..... (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile ilgili tez
savunma sınavı, 11/08/20... günü 14.00 - 16.00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan
cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının başarılı (başarılı/başarısız) olduğuna
..... (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

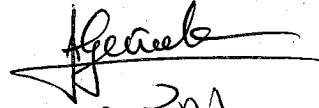


Doc. Dr. Mehmet Uke

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi



Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi



Doc. Dr. Adnan Gökçe

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

...../...../20.....

ÖZET

Yazar : Harun AŞA
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : xiv + 202
Mezuniyet Tarihi : / / 2010
Tez Danışman(lar)ı : Doç. Dr. Mehmet YÜCE

TÜRKİYE’DE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI, YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu çalışmada, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Türk Vergi sistemine getirmiş olduğu en önemli yeniliklerden birisi olan “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*” müessesesi ve bu vergi güvenlik müessesinin uygulamasında yaşanan sorunlar incelenmiştir. Bu kapsamda, transfer fiyatlandırması alanında başta OECD olmak üzere, ABD, Avrupa Birliği ve bazı gelişmiş ülkelerin yapmış oldukları çalışmalar incelenmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen yeni düzenleme sayesinde, Türk vergi mevzuatının uluslararası mevzuata yakınlaştırıldığı görülmüştür. Sonuç itibariyle, yapılan bu değişikliğin yeterli olmadığı, ancak çalışmada ileri sürülen öneriler dikkate alındığında, uygulamada yaşanan sorunların birçoğunun yapılacak yasal ve idari düzenlemeler ile çözüme kavuşturulabileceği anlaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler

Transfer	Örtülü Kazanç	Emsallere	Yeni Kurumlar
Fiyatlandırması	Dağıtımı	Uygunluk	Vergisi Kanunu
Çok Uluslu Şirket	OECD Rehberi	Hazine Zararı	İlişkili Kişi

ABSTRACT

Yazar : Harun AŞA
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : xiv+ 202
Mezuniyet Tarihi : / / 2010
Tez : Doç. Dr. Mehmet YÜCE
Danışman(lar)ı

DISGUISED PROFIT DISTRIBUTION THROUGH TRANSFER PRICING IN TURKEY, PROBLEMS FACED AND SOLUTION SUGGESTIONS

In this study, the new institution namely “*disguised profit distribution through transfer pricing*” which is one of the most important improvements brought to the Turkish tax system by the new Corporate Income Tax Code numbered 5520 and the problems experienced during it’s execution were analyzed. In this context, the studies on “transfer pricing” performed by some of the developed countries, including USA, EU and primarily OECD were examined. It was observed that, with the new amendment made in Corporate Income Tax Code, Turkish tax legislation was approximated with the international legislation. Consequently, although this amendment was found as totally sufficient, considering the suggestions given in this study, it is understood that most of the problems faced during execution can be resolved by means of legislative and administrative arrangements.

Key Words

Transfer Pricing	Disguised Profit Distribution	Arm’s Length Principle	New Corporate Income Tax Code
Multinational Enterprises	OECD Guideline	Treasury Loss	Related Parties

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	xiii
TABLolar	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ GENEL ESASLARI VE TRANSFER FİYATLANDIRMASINA YÖNELİK DÜNYA UYGULAMALARINA BAKIŞ

1.1.TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	
1.1.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı	4
1.1.2. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihçesi	6
1.1.3.Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları	7
1.1.3.1.Transfer fiyatlandırmasının vergisel amaçları	7
1.1.3.2. Transfer fiyatlandırmasının vergisel olmayan amaçları	8
1.2. ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	9
1.2.1. Örtülü Kazanç Kavramı	9
1.2.2.Örtülü Kazanç ve Transfer Fiyatlandırması İlişkisi.....	9
1.3. 5422 SAYILI KVK'YA GÖRE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI	10
1.3.1.Örtülü Kazanç Dağıtımında Eski KVK Döneminde Yaşanan Sorunlar	13
1.3.2. Danıştay Kararlarında Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	14
1.3.4.Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Hazine Zararı İlişkisi	15

1.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA YÖNELİK DÜNYA	
UYGULAMALARINA BAKIŞ	18
1.4.1. OECD Düzenlemeleri	19
1.4.1.1.OECD'nin transfer fiyatlandırması yöntemleri	20
1.4.1.1.1. Geleneksel yöntemler	21
1.4.1.1.1.1. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi	21
1.4.1.1.1.2. Maliyet artı yöntemi	22
1.4.1.1.1.3. Yeniden satış fiyatı yöntemi	22
1.4.1.1.2.Diğer yöntemler	23
1.4.1.1.2.1. Kar bölüşüm yöntemi	24
1.4.1.1.2.2. İşlemsel net kar marjı yöntemi	24
1.4.1.1.2.3. Global dağıtım formülü	24
1.4.1.1.3. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları.....	25
1.4.2. Avrupa Birliği'nde Transfer Fiyatlandırması Uygulaması	25
1.4.2.1. Avrupa Birliği'nde transfer fiyatlandırması ortak forumu	27
1.4.2.2. Avrupa Birliği'nde belgelendirme	28
1.4.2.3. İngiltere'de transfer fiyatlandırması	28
1.4.2.4. Almanya'da transfer fiyatlandırması	30
1.4.3.Çin'de Transfer Fiyatlandırması	32
1.4.4.ABD'de Transfer Fiyatlandırması	33
1.4.5.Avustralya'da Transfer Fiyatlandırması	35

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

2.1. 5520 SAYILI KVK'DA TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA	
ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEME	37
2.2. ESKİ KVK İLE YENİ KVK'NIN KARŞILAŞTIRILMASI	40
2.3.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ	
DAĞITIMININ UNSURLARI.....	42

2.3.1.Objektif Unsur.....	42
2.3.1.1.Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunabilecek ilişkili kişiler.....	43
2.3.1.1.1. Kurumların gerçek ve tüzel kişi ortakları	44
2.3.1.1.2. Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar	45
2.3.1.1.3.Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi ve kurumlar.....	46
2.3.1.1.4.Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan gerçek ve tüzel kişiler	47
2.3.1.2.Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yüksek veya düşük bedel üzerinden işlem yapılması.....	48
2.3.1.2.1. Transfer fiyatlandırması yöntemleri	49
2.3.1.2.1.1. Geleneksel yöntemler	49
2.3.1.2.1.1.1. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi.....	50
2.3.1.2.1.1.2. Maliyet artı yöntemi.....	52
2.3.1.2.1.1.3.Yeniden satış fiyatı yöntemi	57
2.3.1.2.1.2.Diğer yöntemler	59
2.3.1.2.1.2.1.Kar bölüşüm yöntemi.....	60
2.3.1.2.1.2.2. İşleme dayalı net kar marjı yöntemi	64
2.3.1.2.1.3. Mükellefin serbestçe belirleyebileceği yöntemler	68
2.3.1.2.1.4.Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma yöntemi (Peşin fiyatlandırma anlaşmaları)	68
2.3.1.2.1.4.1.Anlaşmanın yapılmasına ilişkin süreç .	71
2.3.1.2.1.4.2.Anlaşmanın yürütülmesine ilişkin süreç	73
2.3.1.2.1.4.3.Anlaşmanın yenilenmesi.....	73

2.3.1.2.1.4.4. Anlaşmanın revize edilmesi.....	73
2.3.1.2.1.4.5. Anlaşmanın iptali.....	74
2.3.1.3. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şekilleri....	74
2.3.1.3.1. Alım, satım, imalat, inşaat ve hizmet işlemleri.....	75
2.3.1.3.2. Kiraya verme ve kiralama işlemleri.....	76
4.4.1.3.3. Ödünç para alma verme işlemleri	77
2.3.1.3.4. İkramiye, ücret ve benzeri ödemeler.....	78
2.3.2. Subjektif Unsur	79
2.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA BELGE DÜZENİ.....	80
2.4.1. Yıllık Belgelendirme.....	81
2.4.1.1. Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form	81
2.4.1.2. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin yıllık rapor	84
2.4.1.3. Diğer belgeler	86
2.4.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme	88
2.5. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA KAR DAĞITIM STOPAJI	89
2.5.1. Örtülü Kazanç Dağıtan Tam Mükellef Kurum ise Kar Dağıtım Stopajı ..	90
2.5.1.1. Örtülü kazanç dağıtılan tam mükellef kurum ise kar dağıtım stopajı	91
2.5.1.2. Örtülü kazanç dağıtılan tam mükellef gerçek kişi, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar veya bu vergiden muaf olanlar ise kar dağıtım stopajı.....	91
2.5.1.3. Örtülü kazanç dağıtılan dar mükellef gerçek kişi, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurum ise kar dağıtım stopajı	92
2.5.1.4. Örtülü kazanç dağıtılan Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurum ise kar dağıtım stopajı	92
2.5.2. Örtülü Kazanç Dağıtan Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı	92
2.6. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ VERGİSEL SONUÇLARI	93
2.6.1. Ceza Uygulaması	94

2.6.2. Düzeltme İşlemleri.....	99
2.6.2.1.Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından yapılacak düzeltme işlemleri	102
2.6.2.2.Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri.....	103
2.6.2.2.1.Örtülü kazanç dağıtılanın tam mükellef kurum olması	103
2.6.2.2.2.Örtülü kazanç dağıtılanın dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan herhangi bir kişi olması	103
2.7. GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI.....	105
2.7.1.Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti	107
2.7.2.Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi	108
2.7.3.Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler	108
2.7.4. Grup İçi Hizmetler Açısından Maliyet Paylaşım Anlaşmaları	109
2.8.SERBEST BÖLGELERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI.....	111
2.9.GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI	114
2.9.1.Düzenlemenin Unsurları	116
2.9.1.1.Teşebbüs sahibi.....	116
2.9.1.2.İlişkili kişi	116
2.9.1.3.Emsal bedel veya fiyatın tespiti	118
2.9.1.4.Dağıtım şekilleri	119
2.9.1.5.Emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasında işletme aleyhine bir fark oluşması	119
2.9.2.Düzeltme İşlemleri.....	119

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. KANUN YAZIMINDAN KAYNAKLANAN HATALAR.....	121
3.1.1. Tebliğ İle Yetki Unsurunun İhlal Edilmesi.....	121
3.1.2. 2006 Yılına İlişkin Tarhiyat Yapılmasına Dair Belirsizlik.....	122
3.2. İLİŞKİLİ KİŞİ KAVRAMININ ÇOK GENİŞ TUTULMASI.....	124
3.3.BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN KAPSAMININ GENİŞ TUTULMASI	126
3.4.KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİNDEKİ BELİRSİZLİK	127
3.5.EMSAL BEDEL TESPİTİ İÇİN VERİ BANKASINA DUYULAN İHTİYAÇ.	128
3.6.İLİŞKİLİ KİŞİ SAYILACAK ÜLKE VE BÖLGELERİN İLAN EDİLMEMESİ	130
3.7.PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI İÇİN ÖNGÖRÜLEN HARÇ TUTARLARININ YÜKSEKLİĞİ	130
3.8.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA ZAMANAŞIMI SORUNU.....	134
3.8.1.Tarhiyat Zamanaşımı Süresinin Tespitindeki Belirsizlik	134
3.8.2.Düzeltilme Zamanaşımı Süresindeki Belirsizlik	135
3.9.KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN YAŞANAN SORUNLAR.....	138
3.9.1. 5422 Sayılı KVK’nın Yürürlükte Olduğu Dönemde Konunun İncelenmesi	138
3.9.2. 5520 Sayılı KVK ve KDV Kanununa Göre Emsal Bedel ve Tespit Yöntemleri	140
3.9.3.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve İndirilmeyecek KDV İlişkisi.....	143
3.9.4.KDV Yönünden Tarhiyat Yapılıp Yapılmayacağı Veya KDV Yönünden Düzeltilme Yapılmasının Gerekliliği	146

3.10.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ	
DAĞITIMINDA HAZİNE ZARARI ARANMASI.....	149
3.10.1.Yeni Düzenlemenin Kapsamı	150
3.10.2.Yeni Düzenlemenin Amacı.....	152
3.10.3.Düzenlemenin Yarattığı Eşitsizlikler.....	152
3.10.3.1.Hazine zararının aranmasının yarattığı eşitsizlik türleri	153
3.10.3.1.1.Zaman yönünden eşitsizlik	153
3.10.3.1.2.İşlemin tarafları yönünden eşitsizlik.....	153
3.10.3.1.3.İşlemin doğurduğu sonuçlar yönünden eşitsizlik.....	154
3.10.4.Düzenlemenin Sermaye Piyasası Kanunu İle Çelişmesi	154
3.10.5.Hangi Vergilerin Hesaplamada Dikkate Alınacağı Konusundaki	
Belirsizlik.....	155
3.10.6.Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Durumuna İlişkin	
Belirsizlik.....	156
3.10.7.Hazine Zararının Sonraki Dönemlerde De Araştırılması	
Zorunluluğunun Mükellefler Açısından Yarattığı Belirsizlik	157
3.10.8.Yeni Düzenlemenin Muhasebenin Temel Kavramlarından	
“Kişilik” İlkesine Aykırılığı.....	158
3.10.9.Yeni Düzenlemenin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç	
Dağıtımını Müessesesini Çalışamaz Hale Getirmesi	159
3.10.10.Yeni Düzenlemenin “Düzeltilme” Müessesesini İşlevsiz	
Hale Getirmesi	159
3.10.11.Hazine Zararı Koşulunun Örtülü Sermaye İçin Aranmamasının	
Eşitlik İlkesine Aykırılığı.....	160
3.10.12.Konunun Genel Değerlendirmesi Ve Çözüm Önerisi	161
3.11.ÖRTÜLÜ SERMAYE VE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ BİR	
ARADA UYGULAMASINDAN DOĞAN SORUNLAR.....	162
3.11.1.Her İki Müessesenin Karşılaştırılması.....	163
3.11.2.Her İki Müessesenin Birlikte Uygulanması.....	164
3.11.3.Her İki Müessesenin Bir Arada Uygulandığı Hallerde Öncelik	
Sırasının Nasıl Olacağı Konusundaki Belirsizlik	165

3.12.DÜZELTMEME İLİŞKİN SORUNLAR.....	170
3.12.1.Karşı Kurum Düzeltmesinde Kazancın İstisna Sayılması Hükmünün Açık Olmayışı.....	170
3.12.2.Düzeltme İşleminde Yöntemin Açık Olmayışı.....	171
3.12.3.Dava Veya Uzlaşma Sonucuna Göre Tutarın Değişmesi Halinde Hangi Tutarın Düzeltmeye Esas Alınacağı Konusundaki Belirsizlik.....	172
3.12.4.Vergi İncelemesinde Birden Fazla Eleştiri Konusu Olması Halinde Düzeltmenin Nasıl Yapılacağı Konusundaki Belirsizlik	173
3.12.5.Verginin Kesinleşmesi Ve Ödenmesinin Şart Koşulmasının Uygulamayı Bazı Durumlarda İmkânsızlaştırması.....	174
3.12.6.Düzeltmede Zamanaşımı Sorunu.....	175
3.13.KAR DAĞITIMINA İLİŞKİN SORUNLAR.....	175
3.14.TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA CEZA UYGULAMASINA İLİŞKİN YAŞANAN SORUNLAR.....	176
3.15.GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN YAŞANAN SORUNLAR.....	178
SONUÇ	180
EKLER	188
KAYNAKLAR	194
ÖZGEÇMİŞ	202

KISALTMALAR

a.g.e	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
APA	: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları
BMVD	: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
DVDDGK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	: Esas No.
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IRS	: Amerikan Gelir İdaresi
K.	: Karar No.
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
s.	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TF	: Transfer Fiyatlandırması
USD	: Amerikan Doları
vb	: Ve Benzeri
vdcd	: Video Cd
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLER

Tablo: 1	5422 Sayılı KVK ile 5520 Sayılı KVK'nın Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Açısından Karşılaştırılması.....	41
Tablo: 2	İlişkili Kişilerle Yapılan Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler Bölümünün Karşılaştırılması	82
Tablo: 3	Mükellefler İtibariyle Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlama Yükümlülükleri	85
Tablo: 4	Kar Dağıtımını Üzerinden Yapılacak Stopajlara İlişkin Tablo	93
Tablo: 5	Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Harç Uygulamayan Ülkeler	132
Tablo: 6	Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Harç Uygulayan Ülkelere Ait Harç Tutarları	133

GİRİŞ

Günümüzde küreselleşmeye bağlı olarak, teknolojiye yaşanan hızlı değişim sonucunda özellikle ulaştırma ve iletişimde yaşanan ilerlemeler, dış ticaretin ve uluslararası mali piyasaların gelişmesine ve serbestleştirilmesine neden olmuş, mali piyasaların serbestleştirilmesi sonucunda da uluslararası sermaye hareketlerinde büyük ölçüde akışkanlık sağlanmıştır.

Uluslararası sermaye hareketlerinde yaşanan bu akışkanlık, şirketlerin yapısında da değişiklik yaratmış, ana merkezi ile bağlı şirketlerinin farklı ülkelerde yerleşik olduğu şirketler grubu olarak tanımlanan çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) sayısının günden güne artmasına neden olmuştur. Bugün (ÇUŞ)'lar dünya ekonomisinin yaklaşık üçte ikisine yön verir hale gelmişlerdir. Bu şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin yaklaşık yarısını bağlı şirketleri ile yapmaları ve ülkeler arasındaki farklı vergi oranlarından faydalanarak karlarını vergi oranlarının nispeten düşük olduğu ülkelere kaydırmaları, beraberinde vergi matrahlarının aşındırılması sorununu getirmiştir.

Küreselleşme ile birlikte uluslararası vergi rekabetine dayalı olarak gelişen ve kazancın yüksek vergi oranlı ülkelere düşük vergi oranlı ülkelere kaydırılması amacıyla fiyatların manipüle edilmesi olarak tanımlanan transfer fiyatlandırması, ülkelerin vergi idarelerinin gündeminde önemli bir yer edinmiştir.

Sayıları her geçen gün artan ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırması politikalarının düzenlenmesi ihtiyacı, ülke politikalarının da üstünde küresel bir yaklaşımı gerektirmiştir. Bu amaçla, üyelerinin sürdürülebilir bir biçimde kalkınmalarını hedefleyen bir ekonomik işbirliği kuruluşu olan OECD, küreselleşen ticari ilişkilerin yaratmış olduğu karmaşık sorunlardan biri olan transfer fiyatlandırması konusunda, değişik tarihlerde yönlendirici nitelikte raporlar ve rehberler yayımlamıştır.

Ülkemizde, transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk düzenleme, bire bir olarak tam karşılık gelmese de 5422 sayılı KVK'nın 17'nci maddesinde yer alan ve 1950 yılından 2007 yılına kadar uygulanan "örtülü kazanç" düzenlemesi olmuştur. Arada geçen yaklaşık 57 yıllık süre zarfında, yürürlüğe girdiği ilk yıllarda nispeten modern sayılabilecek bu düzenlemenin, özellikle küreselleşme sonucu mal ve sermaye

hareketlerinde meydana gelen olağanüstü dönüşümün gerektirdiği ihtiyaçlara cevap veremediği, aksine başlı başına bir sorun yumağı haline geldiği görülmüştür.

Nihayet 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni KVK ile başta, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olmak üzere birçok konuda radikal değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler ile müessesenin, OECD'nin *“ÇUŞ'lar ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”*nde yer alan düzenlemelere yakınlaştırılması amaçlanmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin bu tez çalışmasına konu edilmesinin nedeni, diğer ülkelerde uzun bir süredir uygulanan, ancak ülkemizde, 5520 sayılı KVK ile 2007 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanan müessesenin getirmiş olduğu yenilikleri irdelemek ve uygulamada doğabilecek ihtilaflı konulara şimdiden çözüm önerisi geliştirebilmektir. Bu amaçla konu üç bölümde incelenmiş olup, öncelikle transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç kavramları teorik açıdan ele alınmış sonrasında, başta 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemeler incelenmiştir. Son olarak ise, uygulamada yaşanan veya yaşanabilecek ihtilaflı konular çözüm odaklı bir bakış açısıyla tartışılmıştır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımının genel esasları hakkında açıklamalar yapılmış ve bu müesseseye vergi mevzuatlarında yer veren gelişmiş ülke uygulamaları incelenmiştir. Bu kapsamda, 5422 sayılı KVK'nın yürürlükte olduğu dönemde örtülü kazanç uygulamalarına ilişkin ihtilaflı konular, yargı kararları ışığında incelenmiştir. Daha sonra, Türkiye'de 5520 sayılı KVK'nın hazırlanışı sürecinde model olarak seçilen OECD düzenlemeleri genel hatları itibarıyla açıklanmış, başta ABD olmak üzere, gelişmiş ülke uygulamaları ile üyesi olmayı hedeflediğimiz Avrupa Birliği'nde, bu konuya ilişkin yapılan çalışmalar hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde, bu vergi güvenlik müessesesinin eski KVK ile yeni KVK'da yer alan hükümleri, karşılaştırmalı olarak incelenmiş, unsurları başlıklar halinde açıklanmıştır. Bu kapsamda, 5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesinde yer alan ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi ve transfer fiyatlandırması yöntemleri kavramları

ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının vergisel sonuçları olan ceza uygulaması ve düzeltme işlemlerine ilişkin açıklayıcı örnekler verilmiştir. Bölümün sonunda ise, 5615 sayılı Kanun ile gelir vergisi mükelleflerinin de kapsama alınması ile bu müessesenin gelir vergisi mükellefleri açısından getirdiği yenilikler incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, 13. maddenin yürürlük tarihi olan 2007 yılı başından günümüze kadar geçen süreçte, müessesenin uygulanmasına ilişkin vergi hukuku uzmanları ile mükellefler tarafından dile getirilen çeşitli sorunlar, 15 başlık altında toplanmış ve bu sorunlar çözüm önerileri geliştirilmek suretiyle analiz edilmiştir.

Bu çalışma sonucunda ise, örtülü kazanç dağıtımının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı adı altında başta OECD düzenlemeleri olmak üzere çağdaş uygulamalara paralel bir şekilde yeniden ele alınması ile transfer fiyatlandırması konusunda Türk vergi sisteminde bulunan önemli bir boşluğun doldurulduğu, uygulamada bazı sorunların yaşandığı, ancak bu sorunların birçoğunun öne sürülen önerilerle çözüme kavuşturulabileceği sonucuna varılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ GENEL ESASLARI VE TRANSFER FİYATLANDIRMASINA YÖNELİK DÜNYA UYGULAMALARINA BAKIŞ

1.1.TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Transfer fiyatlandırması kavramı ile ilgili genel açıklamaların yer aldığı bu bölümde öncelikle bu kavramın tanımından ve tarihsel gelişiminden bahsedilmiş, sonrasında ise transfer fiyatlandırması ile güdülen amaçlara yer verilmiştir.

1.1.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı

Uluslararası literatürde önemli bir yere sahip olan ve İngilizcede “*Transfer Pricing*” olarak karşılık bulan bu kavram, Türkçeye transfer fiyatlandırması olarak çevrilmiştir. Transfer fiyatlandırması en basit biçimde, bir firmanın bağlantılı olduğu alt ya da ana şirket veya şubeleri ile yapmış olduğu mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir.

Transfer fiyatlandırması kavramını incelerken ulusal boyutunun yanında uluslararası boyutunun da üzerinde durmak gerekir. Ulusal boyutta bakıldığında transfer fiyatlandırması, işletmenin bir bölümünün diğer bir bölümüne sunduğu mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat veya ticari bir işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilmektedir.¹

Nitekim günümüzde küreselleşme ile birlikte transfer fiyatlandırması kavramının daha çok uluslararası boyut kazandığı görülmektedir. Bu anlamda, transfer fiyatlandırması kavramı uluslararası ve çokuluslu şirketler ile birlikte anılmakta; aksi belirtilmedikçe bağlantılı uluslararası işletmeler arasındaki ülke sınırlarını geçen mal ve hizmet transferlerine uygulanan fiyatlama olarak kabul edilmektedir.²

¹ Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1998, vcd/2003.

² Yenal Öncel, **Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. seri, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayın No: 4375/571-86, İ.Ü Basım ve Yayınevi, İstanbul 2003, s. 5.

Transfer kelimesinden hareketle tanımı, gerçek fiyatın, ilgili değeri üreten ya da edinen işletmede oluşmasını engellemek suretiyle işletmenin diğer bir kolunda ya da bağlantılı diğer bir işletmede oluşmasını sağlamak amacıyla transfer etmek şeklinde de yapmak mümkündür. Transfer fiyatlandırması olgusu, işletmelerin şube birim gibi bölümleri arttıkça ortaya çıkmış, bu birimlerin diğer ülkelerin egemenlik sahasında faaliyette bulunmaya başlamaları ile rekabet avantajı elde etmek, vergi ve benzeri yasal yükümlülüklerden sakınmak gibi gerekçelerle yaygınlaşmıştır. Diğer bir deyişle, şirketlerin değişik coğrafi alanlardaki birimlerinin artması, bağlantılı şirketleri ve/veya birimlerinin diğer ulusların topraklarında o ülkenin yasal düzenlemelerine göre faaliyette bulunmasını daha da önemi kılmıştır.³

Bir işletmenin mal ve gayri maddi varlıklarını bağlı işletmelere transfer ederken veya hizmet sunarken uyguladığı fiyat olan transfer fiyatları, pozitif yani olumlu bir anlam içermektedir. Transfer fiyatlandırmasının vergi kanunlarının yasakladığı negatif bir anlam taşıyabilmesi için bağlı işletmeler arasındaki ticari ve mali işlemlerde kullanılan fiyatların, serbest piyasada aynı ve benzer koşullar altında, aynı ve benzer işlemlere taraf bağımsız kişiler arasında kararlaştırılabilecek fiyatlara göre önemli derecede düşük veya yüksek olması gerekir ki bu duruma “yapay transfer fiyatlandırması” denir.⁴ Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere, negatif anlamdaki transfer fiyatlandırmasının temel amacı ulusal veya küresel vergi yükünün en alt düzeyde tutularak toplam karın maksimum düzeyde tutulmasıdır.

Transfer fiyatlandırmasının daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıdaki örneklerin incelenmesi gerekir:

Merkezi Fransa’da bulunan (A) otomobil şirketinin, Türkiye’deki kendisine bağlı (B) şirketinde ürettiği otomobil parçalarını yine ortağı olduğu Hindistan’daki (C) şirketinde monte ederek satışa sunması halinde, bu parçaların Türkiye’den Hindistan’a geçişinde kullanılan fiyatlar transfer fiyatları olacaktır. Hindistan’da kurumlar vergisi oranının %30, Türkiye’de ise %20 olduğu bilindiğine göre, (A) şirketinin, Hindistan’da

³ Zihni Kartal, “Transfer Fiyatlandırması Nasıl Belgelenir?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008, s. 150.

⁴ Billur Yaltı, “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi” **Vergi Sorunları**, Sayı:91, Aralık 1996, s. 107.

uygulanen kurumlar vergisi oranının daha yüksek olması nedeniyle transfer fiyatını yapay olarak yüksek tutup, Türkiye’de daha fazla; Hindistan’da ise daha az kazanç beyan etmesi, bu şirketin transfer fiyatlandırmasını kötüye kullanmak suretiyle toplam vergi yükünü azalttığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Yine Türkiye’de ilaç üretimi yapan bir şirketin üretmiş olduğu ilaçları ortağı olduğu hastanelere çok düşük bir bedelle satması halinde, ilaç şirketinde oluşan kazanç, kurum dışına vergisiz bir şekilde aktarılmış olacaktır.

1.1.2. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihçesi

ABD, transfer fiyatlandırması konusunda ilk düzenlemeleri yapan ve transfer fiyatlandırması konusundaki temel yapıları ilk gerçekleştiren ülke olduğundan, transfer fiyatlandırması konusunda ulusal boyutta dikkate alınabilecek en önemli düzenlemeler, ABD tarafından yapılan düzenlemelerdir. Daha sonra diğer ülke ve kuruluşlar yapmış oldukları tüm düzenlemelerde, ABD düzenlemelerini model olarak almışlardır.⁵

1901 yılında İngiliz Harry Sidgwick, “The Principles of Political Economy” adlı kitabında firmaların üretim sırasında kendi ürünlerini de kullanma durumu ile karşı karşıya kalabileceklerini ve bu durumda bu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğini ileri sürmüştür. İlk olarak, 16 Mart 1920’de Du Pont firmasında, 1921-1925 yılları arasında uluslararası yapıya dönüşen General Motors’ta yönetime sunulan bir raporda, iç üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamullere maliyet bedelinin mi yoksa bu maddelerin satış fiyatının mı uygulanacağı tartışma konusu olmuştur. 1956 yılında Ulusal Muhasebeciler Derneği tarafından transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak bu konuda yapılan ilk araştırma yayımlanmıştır. 1965 yılına gelindiğinde ise, Solomons’un transfer fiyatlandırması konusunda “Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü” adlı çalışması yayımlanmıştır.⁶

1970’ li yıllarda ise muhasebe yönetiminde ekonomik yaklaşım ağırlık kazanmış ve bu konuda çok sayıda eser basılmıştır. Bu çalışmaların çoğu transfer

⁵ Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:296, Nisan 2006, s.113.

⁶ Tuncay Kapusuzoğlu, **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2003, s. 4

fiyatlandırmasını kültürel farklılık ve etkinliklerle tanımlamaya çalışmışlardır. Bu dönemde İngiltere Vergi İdaresi ve ABD Vergi İdaresi hileli ve vergi kaçırmaya yönelik transfer fiyatlandırmasına ilişkin yöntemler geliştirmişlerdir. 1990'lı yıllarda bilgisayarın da etkisiyle muhasebe yönetiminde köklü değişiklikler yaşanmış, tüm bu gelişmelerle birlikte transfer fiyatlandırmasının rolü ve önemi gün geçtikçe artmıştır.⁷

1.1.3.Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Çok uluslu şirketler, transfer fiyatlandırmasını daha çok bir vergi planlaması aracı olarak kullanıyor olsalar da, vergisel amaçların yanında şirketleri transfer fiyatlandırmasına iten başka nedenler de bulunmaktadır.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak, ABD'de faaliyet gösteren 179 çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) yöneticileri ile yapılan anket çalışması sonucunda, uluslararası transfer fiyatlandırmasını kullanmada ÇUŞ'ların kararlarını etkileyen amaçların en önemlisinin vergisel amaçlar olduğu görülmüştür. Bu araştırmaya göre, uluslararası transfer fiyatlandırmasının en önemli üç amacının; vergi yükü ve ilgili amaçlar (%51), iç yönetim merkezli amaçlar (%21) ve uluslararası ve işlevsel amaçlar (%28) olduğu gözlenmiştir.⁸

1.1.3.1.Transfer fiyatlandırmasının vergisel amaçları

Transfer fiyatlandırması ile ulaşılmak istenen vergisel amaçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.⁹

-Vergi oranı yüksek olan ülkelerde, bağlı şirketlerden yüksek fiyatla alış ve düşük fiyatla satışlar yaparak, vergi oranı düşük olan ülkelerde ise tersi uygulamalarla daha az vergi ödenmesi,

⁷ Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.5.

⁸ Mehmet Akif Özmen, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008, s. 152.

⁹ İhsan Günaydın, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları", **Vergi Dünyası**, Sayı:216, Ağustos 1999, s. 169

-Dışarıya ödenen kar payı, patent, know how ve marka hakkı karşılığı stopaj alınacaksa, bunlar için yapılacak ödemelerin dışarıdan alınan malların fiyatı içinde yurtdışına kaydırılmasıyla daha az stopaj vergisi ödenmesi,

-Vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki firma tarafından bağlı olduğu şirket grubundaki diğer şirketlere uygulanması gereken hizmet, gayri maddi haklar vb. karşılığı bedellerin düşük veya hiç gösterilmemesi ve böylece diğer şirketlere ait olan maliyetlerin de üstlenilmesi yoluyla vergilerin azaltılması,

-Dışarıdan ithal edilen malların transfer fiyatının düşük gösterilerek gümrük vergileri ve KDV'nin daha az ödenmesi,

-Kar transferlerine, döviz ve kurlara konulan sınırlamalardan korunmak için transfer fiyatları değiştirilerek daha az vergi ödenmesi,

-ÇUŞ'un merkezinde yapılan ve bağlı şirketlerin yararlandığı hizmet bedellerinin bağlı şirketlere paylaştırılmasında, vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı arttırılırken, vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı azaltılarak vergi oranı yüksek olan ülkedeki şirketin maliyetlerinin arttırılması yoluyla daha az kar ve böylece daha az vergi ödenmesi.

1.1.3.2. Transfer fiyatlandırmasının vergisel olmayan amaçları

Transfer fiyatlandırması ile ulaşılmak istenen vergisel olmayan amaçlar ise aşağıdaki gibi özetlenebilir:¹⁰

- Merkezileşmeden özerkliğe kayan yönetim biçimi ve kar amaçlı yönetim kavramlarının daha fazla önem kazanması
- Uluslararası ticarete şirketler arası transferin önemi,
- Uluslararası transfer fiyatlandırmasının birçok ülkenin vergi ve gümrük idarelerince sürekli olarak izlenmesi,
- İlişkiye taraf işlemlerin ve bilgilerin açıklanmasına olan ihtiyaçlar.

¹⁰ Emrullah Aslan, **Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, 2006, s. 19.

1.2. ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Bu bölümde, örtülü kazanç kavramı, tanımından hareket edilerek açıklanmaya çalışılmış, sonrasında ise örtülü kazanç ile transfer fiyatlandırması kavramları arasındaki ilişki incelenmiştir.

1.2.1. Örtülü Kazanç Kavramı

Kurumların, özellikle sermaye şirketlerinin varlık nedeni, kar elde ederek bunun bir kısmını veya tamamını ortaklarına dağıtmaktır. Nitekim kurumların birincil amacı olan kar etme amacı, Türk Ticaret Kanunu'nun 20/2. maddesinde “basiretli bir iş adamı gibi hareket etme” olarak yer almıştır.

Bilindiği üzere, kurum kazancı ilke olarak kurumlar vergisine tabi tutulur ve kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan tutarı ile dağıtılır. Kurum kazancı bazen açık olarak dağılmayıp, dolaylı yollardan ortaklara ve kurumla ilgili diğer kişilerin kullanımına sunulabilir. İşte bu gibi durumlarda kazancın örtülü yoldan ortaklara dağıtıldığından söz edilir. Yani kuruma ait servet unsurlarının normal şekliyle değil de sermaye azaltılması dışında ortak veya sahiplere aktarılması, örtülü kazanç dağıtımı sayılır.¹¹

Örtülü kazanç dağıtımı, yüksek veya düşük faiz veya komisyonlarla ödünç para alıp verme şeklinde olabileceği gibi, yine kurum kazancını düşük göstermek amacıyla alım-satım, imalat, inşaat işleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri ile ücret ödemelerinin gerçeğe aykırı olarak yüksek veya düşük bedellerle veya bedelsiz olarak gerçekleşmesi şeklinde de gerçekleşebilir.

1.2.2. Örtülü Kazanç ve Transfer Fiyatlandırması İlişkisi

Kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya ilişkili sayılan diğer kişi veya kurumlara dağıtılmasını önlemek amacıyla ortaya konan transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç kavramları, temelde aynı amaca yönelmiş, ancak kapsam itibarıyla farklılaşan kavramlardır.

¹¹ Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 1997, s. 372-373.

Transfer fiyatlandırması, aralarında değişik açılardan bağ bulunan şirketler arasında mal ve hizmet alış-verişlerinin nasıl yapılması gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan olumlu bir kavramdır. Örtülü kazanç kavramı ise hangi tür ilişkilerin vergi hukuku açısından kabul edilmeyeceği üzerinde durmaktadır. Transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç kavramları bir arada değerlendirilirken emsallere uygun olmayan transfer fiyatları örtülü kazanç olarak mütalaa edilebilir ya da örtülü kazanç, transfer fiyatlarının kötüye kullanılması olarak nitelendirilebilir.¹²

Transfer fiyatlandırması teriminin nispeten yeni sayılabileceği ülkemizde, 1949 yılında yürürlüğe giren ve 2006 yılına kadar yürürlükte kalan 5422 sayılı KVK'nın 15'inci ve 17'nci maddelerinde "örtülü kazanç dağıtımı" hükümlerine yer verilmiştir. Uluslararası transfer fiyatlandırmasından daha kapsamlı diyebileceğimiz örtülü kazanç müessesesi, yalnızca çok uluslu şirketlerin kar transferlerini önlemeye dönük bir düzenleme değil; aynı zamanda ülke içindeki herhangi iki işletme arasında da gerçekleşebilecek kar transferlerini önlemeye yönelik bir düzenlemedir. 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesinde o güne kadar uygulanmakta olan örtülü kazanç müessesesinde bir kapsam daralması yaşanmamış, "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" denilerek "transfer fiyatlandırması" kavramı kanun metnine dâhil edilmiştir.¹³ Daha sonra ise, 5615 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde yapılan değişiklik neticesinde gelir vergisi mükellefleri de bu kapsama alınmıştır.

1.3. 5422 SAYILI KVK'YA GÖRE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

Örtülü kazanç; bir şirketin kurum kazancını düşük göstermek amacıyla kar-zarar hesabını direkt etkileyen alım-satım, imalat, inşaat işlerinin, hizmet ilişkilerinin ve ücret ödemelerinin gerçeğe aykırı büyüklük veya küçüklüklerde gösterilerek kurum

¹² Aslan, **a.g.e.**, s.12,13.

¹³ Yakup Türk, "Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması" **Vergi Dünyası**, Sayı: 318, Şubat 2008, s. 105.

bünyesinde kalması gereken bir kazancın kurum ortaklarına veya diğer ilgili kişilere aktarılması olarak tanımlanabilir.¹⁴

Örtülü kazanç müessesesi asıl olarak KVK’ da düzenlenmiş ve kurumlar vergisi mükelleflerini bağlayan bir vergi güvenlik müessesesi olmasına rağmen diğer kanunlarda da bazı benzer düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin, GVK’nın 41. maddesi, dönem kazancını azaltacak şekilde teşebbüs sahibi ile eş ve çocuklarının işletmeden çektikleri ya da aynen aldıkları sair değerler ile bu kişilere işletmeden ödenen aylık, ücret, ikramiye, vb. ödemelerin gider olarak kabul edilmeyeceğini öngörmüştür. Böylece teşebbüs sahibinin eş ve çocuklarının işletmeye koydukları varlıklar da teşebbüs sahibi ile olan yakınlık nedeniyle örtülü kazanç gibi değerlendirilmiştir.¹⁵

Ayrıca, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun (SPK) 4487 sayılı kanun ile değişik 15. maddesinin son fıkrasında; *“Halka açık anonim ortaklıklar yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsaline göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını veya mal varlığını azaltamaz.”* denilmek suretiyle halka açık şirketlerde gizli yollarla kurum kazancının ilişkili kişilere aktarılmasının önlenmesi amaçlanmıştır.¹⁶

Türk vergi sisteminde, ilk olarak 10.06.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda hayat bulan örtülü kazanç müessesesinin getiriliş gayesi kanun gerekçesinde şöyle ifade edilmiştir:

“Gizli sermaye faizi ile gizli kazanç dağıtımı, kurumlar vergisi bakımından üzerinde ehemmiyetle durulmakta olan hadiselerdir. Bilindiği gibi, kurumlar açık olarak vergi kaçakçılığı yapmazlar, daha doğrusu bünyeleri ve kuruluşları icabı yapamazlar. Buna mukabil, vergi matrahını önleyici tedbirler alınmazsa “gizli kazanç” yolundan gitmek suretiyle saklamak imkânı bulabilirler. Memleketimizde bunun bariz misallerine tesadüf edilmiştir. Bu cümleden olmak üzere, merkezleri şeklen Türkiye’de bulunan büyük bazı kurumların, hariçte bağlı

¹⁴ M. Fatih Güner, “Örtülü Kazanç Dağıtımı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD’nin Transfer Fiyatlandırması Belirleme Yöntemleri” **E-Yaklaşım**, Sayı:14, Şubat 2006, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004094812.htm, (15.03.2010).

¹⁵ Özbalcı, **a.g.e.**, s. 395.

¹⁶ Aslan, **a.g.e.**, s.71.

bulundukları teşekküllerle olan münasebetleri üzerinden kazançların bir kısmını devamlı olarak Türkiye dışına kaydırmaya muvaffak olduklarını bir vakıa olarak zikredebiliriz. Tasarıda yer alan tedbirlerle yalnız hariçte sıkı münasebeti olan yabancı kurumların değil, memleket içindeki kurumların da bu yollardan gitmelerine set çekilmektedir.”¹⁷

Kanun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, düzenleme ile hem yurtdışına hem de yurt içine gerçekleşmesi muhtemel vergisiz kar transferinin önüne geçilmek istenmiştir. Kanunun 17. maddesinde örtülü kazanç dağıtımının tanımı yapılmış; 15/3. maddesinde ise, sermaye şirketlerince dağıtılacak örtülü kazancın kanunen kabul edilmeyen gider sayılacağı belirtilmiştir. 17. madde hükmüne göre, aşağıdaki hallerin varlığı halinde kazanç kısmen veya tamamen örtülü olarak dağıtılmış sayılır:

- “1. (2362 sayılı Kanunun 12'inci maddesiyle değişen bent) Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasitasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;*
- 2. Şirket, 1 numaralı fıkroda yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;*
- 3. Şirket, 1 numaralı fıkroda yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse;*
- 4. Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3'üncü dereceye kadar (dâhil) kan ve sıhrî hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa.”*

Madde metni incelendiğinde, son derece ayrıntılı düzenlemelere yer verildiği dikkat çekmektedir. Maddenin birinci fıkrasında örtülü kazanç dağıtılacak kişiler, diğer bir deyimle, ilişkili kişiler sayılmış; müteakip fıkralarda ise hangi işlemlerin örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Bununla birlikte, bu tür işlemlerin emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller

¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (24.03.2010)

üzerinden olması halinde örtülü kazanç dağıtımından bahsedilebileceği hüküm altına alınmıştır.

1.3.1.Örtülü Kazanç Dağıtımında Eski KVK Döneminde Yaşanan Sorunlar

Örtülü kazanç konusu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren mevzuatımızda yer alan önemli konulardan birisidir. Örtülü kazançla ilgili 17. madde, KVK'nın 10 Haziran 1949 tarihinde ilk yayımlanan ilk halinde yer aldığı şekliyle, 24.12.1980 tarihli ve 2362 sayılı kanun ile 1. bende *“yüksek veya düşük bedeller üzerinden veya bedelsiz olarak imalat, inşaat işlemlerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa”* hükmünün eklenmesi dışında, en küçük bir değişiklik, ekleme ve çıkarma yapılmadan, 5520 sayılı KVK'nın yayımlandığı 21.06.2006 tarihine kadar gelmiştir. 17. madde KVK'nın ilk yayınlandığı tarihten itibaren 2006 yılına kadar hiçbir temel değişiklik yapılmadan günümüze kadar gelen ender düzenlemelerden birisidir. Bu durumu, biri olumlu, diğeri olumsuz olmak üzere iki açıdan değerlendirebiliriz. Birincisi, ilk yapılan düzenleme son derece çağdaş ve geleceği de öngören biçimde yapılmıştır ve uzun yıllar hiçbir önemli değişikliğe uğramadan uygulanabilmiştir. İkincisi ise, örtülü kazanç gibi son derece dinamik ve önemli bir konuda gerek ulusal ve gerekse uluslararası gelişmeler iyi izlenememiş ve gelişmiş ülkelerin günümüzde sahip olduğu düzenlemelerin gerisinde kalınmıştır.¹⁸

1950'den 2007 yılına kadar geçen yaklaşık 57 yıllık süre zarfında, yürürlüğe girdiği ilk yıllarda nispeten modern sayılabilecek düzenlemenin, özellikle küreselleşme sonucu mal ve sermaye hareketlerinde meydana gelen olağanüstü dönüşümün gerektirdiği ihtiyaçlara cevap veremediği, aksine başlı başına bir sorun yumağı haline geldiğini söylemek abartı olmayacaktır. Yıllar geçtikçe şekillenen söz konusu ihtilaflı konular şöyle sıralanabilir:

- Örtülü kazanç dağıtımında uygulanması gereken emsaller nelerdir?
- Örtülü kazanç dağıtımı sadece sermaye şirketlerini mi yoksa tüm kurumlar vergisi mükelleflerini mi ilgilendirir?

¹⁸ Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:323, Temmuz 2008, s. 29.

- Bir şirket hakkında örtülü kazanç dağıtımı gerekçesiyle tarhiyat yapıldığı takdirde, örtülü kazanç dağıtılan hakkında da tarhiyat yapılacak mıdır? Yapılacaksa düzeltme işlemi gerekmeyecek midir?

-Örtülü kazanç dağıtımından dolayı cezalı tarhiyat yapılırken hazine zararı oluşup oluşmadığına bakılacak mıdır?

1.3.2. Danıştay Kararlarında Örtülü Kazanç Dağıtımı

Kanun metninde yer alan belirsizlikler, müessesenin daha çok Danıştay kararları ile yorumlanmasına neden olmuştur. Bu nedenledir ki, örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak yaklaşık 135’in üzerinde¹⁹ Danıştay kararı bulunmaktadır. Danıştay kararları bir bütün olarak incelendiğinde, en çok ihtilaf konusu yapılan konunun “emsallere uygunluk” kriterinin nasıl uygulanacağı konusu olduğu anlaşılmaktadır.

Nitekim Danıştay 4. Daire E.1994/5729, K.1995/993 sayılı kararında; *“Davacı şirketin dağıtımını yaptığı mamullerin teşhir ve tanıtımı amacıyla ayrı holding bünyesinde yer alan bir başka şirketle yaptığı sözleşmeler nedeniyle yapılan ödemelerin örtülü kazanç dağıtımı niteliğinde olduğundan söz edilerek tarhiyat yapılmış ise de emsal olarak gösterilen kuruluşların verilen hizmetin niteliği, verimlilik ve maliyet açısından davacı şirket tarafından yapılan ödemelerin emsallerine göre göze çarpacak derecede yüksek bedel üzerinden yapıldığı, dolayısıyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu kabul edilmez.”*²⁰ şeklinde hüküm vermiştir.

Yine Danıştay 4. Daire E. 1998/494, K.1999/420 sayılı kararında; *“Davacı kurumun ortağı olan firmaya ödediği kiranın fazla olduğu, dolayısıyla örtülü kazanç dağıttığı iddiasıyla re’sen tarhiyat yapılmış ise de ödenen kiranın göze çarpacak ölçüde yüksek olduğu hususunun açıkça tespit edilmediği, kaldı ki ilgili yılda zararlı olan davacı kurumun ödediği kiranın kurumlar vergisi mükellefi olan mal sahibi tarafından da beyan edildiği, bu durumda örülü kazanç dağıtımından söz edilemeyeceği*

¹⁹ Bu sayıya çeşitli kaynaklarda yer alan örtülü kazanç dağıtımına ilişkin Danıştay kararları özetlerinden ulaşılmıştır.

²⁰ <http://www.danistay.gov.tr/danistaybilgibankasi>, (20.05.2010)

gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesi yerindedir.”²¹ sonucuna varmıştır.

D.V.D.D.G.K. ise, E.1995/418, K.1997/8 sayılı kararında; “Kurum kazancının kısmen veya tamamen örtülü olarak dağıtılmış sayılabilmesi için yapılacak emsal araştırmasında emsal seçilen kuruluşların iş hacimleri, karlılıkları, öz varlığının gelişmesindeki çabukluk ve istikrarının teşhir faaliyetlerinin ürün satışına etkisi, verilen hizmetin kapsamı, kalitesi ve özellikleri somut olarak ortaya konulmadan karşılaştırmaya esas alınması yeterli değildir.”²² hükmüne yer vermiştir.

Son olarak, Danıştay 4. Daire’nin, E.1998/4362, K. 1999/3598 sayılı şu kararı örnek verilebilir: “Şirketin kendi ortakları ve ortaklarının akrabalarına emsaline göre düşük bedelle daire satılması, örtülü kazanç dağıtımıdır. Dairelerin, emsal bedelinin belirlenmesi için olayın takdir komisyonuna sevki yerindedir. Ancak takdir komisyonunca matrah takdir edilirken işletmeden çekilen dairelerin emsal satış bedelinin somut bir biçimde araştırılıp emsal mukayesesi yapılarak değer tespiti gerekirken, hiçbir araştırma yapılmadan sadece satışı yapılan dairelerin vasıfları belirtilmek suretiyle emsal satış bedeli tespiti yerinde değildir.”²³

1.3.4.Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Hazine Zararı İlişkisi

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, hazine zararı ilişkisine dair daha geniş açıklamalara çalışmanın üçüncü bölümünde yer verildiğinden, bu bölümde sadece eski KVK döneminde yaşanan tartışmalara kısaca değinilmiştir.

Örtülü kazanç dağıtımı konusunun hazine zararı ile ilişkilendirilmesi, kanun maddesinin uygulandığı ilk günlerden itibaren tartışma konusu olmuştur. Bu konuda yasal düzenleme olmaması, hazine zararının aranamayacağını savunanların en önemli dayanağını oluştururken, zaman zaman alınan yargı kararlarında hazine zararı

²¹ <http://www.danistay.gov.tr/danistaybilgibankasi>, (25.05.2010)

²² <http://www.danistay.gov.tr/danistaybilgibankasi>, (25.05.2010)

²³ <http://www.danistay.gov.tr/danistaybilgibankasi>, (25.05.2010)

olgusunun dikkate alınması da aksi görüştekilerin en önemli dayanak noktasını oluşturmuştur.²⁴

Eski KVK’da örtülü olarak dağıtılmış kazancın, kanunen kabul edilmeyen gider olduğu belirtilmiş, ancak inceleme yolu ile yapılacak tarhiyattan sonra kazancın aktarıldığı diğer firma nezdinde, bir düzeltme yapıp yapılmayacağı hususu düzenlenmemiştir. Bu da çoğu zaman “ taraflardan birinin gider yazdığı tutarı, diğeri gelir yazdığından, hazinenin herhangi bir vergi kaybına uğramadığı” eleştirilerini beraberinde getirmiştir. Vergilemede kanunilik ve adalet ilkeleri açısından her bir farklı olay ya da her bir farklı kurum için farklı uygulamalara müsaade edilmesi hususunun ne kadar zararlı olduğu açıktır. Aynı mahiyetteki iki işlemi, iki farklı firma, biri yurtiçindeki, diğeri yurtdışındaki firma ile gerçekleştirirse hazine zararı kıstası alındığında, aynı olay iki farklı sonuç doğuracaktır. Çünkü birinde karın transfer edildiği kurum farklı bir ülkede olduğu için o kurumun vergilendirme hakkı bulunduğu ülkenin olacaktır. Öte yandan, yurtiçinde böyle bir kıstasın dikkate alınması başta KDV olmak üzere çoğu vergi türünde kurumların vergi planlaması yapmalarına olanak sağlayacağından, git gide işletmelerin her birinin ayrı ayrı kişiliği olduğu olgusundan uzaklaşmalarına sebep olmuştur.²⁵

Konuyla ilgili yargı kararları incelendiğinde, maalesef yargının da görüş birliği içinde olduğu söylenemez. Örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için hazine zararının aranılması gerektiğini savunan Danıştay kararları olduğu gibi bu görüşün aksini savunan kararlara da rastlamak mümkündür.

Nitekim Danıştay, E.1996/952, K.1996/2396 sayılı kararında; “*Kamu düzeninin korunması amaçlandığında örtülü kazancın mevcudiyeti için Hazine zararının bulunması aranmaz. Kendisine örtülü kazanç sağlanan diğer kurumun, bu örtülü kazancı beyan etmiş olması örtülü kazancı dağıtan kurum hakkında matrah farkı tespitiyle tarhiyat yapılmasına engel teşkil etmez.*” gerekçesiyle örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için hazine zararının bir koşul olarak aranmayacağına

²⁴ Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları”, s. 30.

²⁵ Türk, **a.g.m.**, s. 106.

hükmetmiştir. Ayrıca Danıştay, 1970 yılında verdiği bir diğer kararında (E.1970/773, K.1970/8090)²⁶ da hazine zararını bir koşul olarak aramamıştır.²⁷

Diğer taraftan, Danıştay 4. Daire E.1999/2637, K.2000/1514 sayılı kararında;²⁸ *“Sermaye şirketlerinin holding bünyesinde toplanmalarının amacının yönetim, sermaye ve denetim açısından birleşmek suretiyle hem finans ve yönetim yapılarının güçlendirmek hem de bu şekilde ticari hayata ve organizasyonlara daha güçlü katılım sağlamak olduğundan finans kaynaklarının holding amaçları doğrultusunda işbirliği içerisinde kullanılması yasaldır. Her ikisinin de kurumlar vergisi mükellefi olması nedeniyle birinin lehine hesaplanan faiz, diğerinin giderini teşkil ettiğinde ve vergi sabit oranlı olduğundan ötürü vergi ziyayı bulunmamaktadır.”* gerekçesiyle kanunda bu konuda bir düzenleme bulunmamasına rağmen, örtülü kazanç dağıtımı eleştirisinde bulunabilmek için hazine zararının aranması gerektiği yönünde hüküm vermiştir.

Konuyla ilgili Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun 5422 sayılı KVK dönemindeki 25.09.1998 tarih ve 287 sayılı kararı ise şu şekildedir:²⁹

“Danıştay’ın son yıllardaki birçok kararında örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilmesi için hazine zararının olup olmadığının araştırılması gerektiği, hazine zararının bulunmaması halinde örtülü kazanç dağıtımından söz edilemeyeceği belirtilmektedir. Konuyla ilgili Danışma Komisyonumuzun iki görüş bildirmektedir.

Örtülü kazanç dağıtımı konusunda hazine zararının bir koşul olarak aranmaması gerekir. Çünkü

- *KVK’da hazine zararı ile ilgili yasal bir düzenleme yoktur.*

- *Örtülü kazanç müessesesi kurum kazancının her ne şekilde olursa olsun aşındırılmamasını amaçlar. Bu nedenle müessese çerçevesinde örtülü kazanç olayını gerçekleştiren yani kazancını bu yolla düşük gösteren firmanın konuya ilişkin işlemlerinin hazine zararı kıstası aranmaksızın eleştiri konusu yapılması gerekir.*

²⁶ Atıf yapılan eserde bu kararın hangi daire tarafından verildiğine ilişkin bir bilgi yer almamaktadır.

²⁷ Özmen, a.g.e., s. 166.

²⁸ <http://www.danistay.gov.tr/danistaybilgibankasi>, (27.05.2010)

²⁹ Aslan, a.g.e., s.100.

• Örtülü kazanç dağıtan ve dağıtılan kurumlar birlikte değerlendirilerek hazine zararı olgusunun aranması durumunda, kazancın elde edildiği mükellefte değil; örtülü kazanç dağıtılan diğer bir mükellefte değerlendirilmesi söz konusu olacaktır. Bu durum mevcut vergilendirme tekniği açısından doğru değildir.

• Örtülü kazanç dağıtımında gerçek bir işlem vardır. Bu işlem neticesinde dağıtılan kazanç kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Karşı taraf açısından ise elde edilen gelir vergiye tabidir. Bu gelirin beyan edilmesi ve vergisinin ödenmesi beraberinde mükerrerliği getirmez.

İkinci görüşe göre ise hazine zararının bir koşul olarak aranması gereklidir. Çünkü;

• Kurumlar vergisi matrahını aşandıran bu işlem, aynı yılda bu kazancı elde eden tarafından kurumlar vergisi matrahına dâhil edilerek vergilendirilmişse veya vergilendirilebilir durumda ise bu olaya konu işlemin vergi kaçırmaya yönelik hile unsuru taşımadığı kabul edilerek söz konusu işlem eleştirilmemelidir.

• Örtülü kazanç dağıtımının varlığından söz edebilmek için vergi ziyaının varlığı yeterli değildir. Olayda mutlaka hazine kaybının olması gerekir. Hazine kaybı işleme taraf olan her iki şirketin bir arada değerlendirilmesi ile saptanır. Diğer taraf ilgili işlemin vergisini üstlenmişse hazine zararının varlığından söz edilmemelidir.

• Kurumlar vergisinin düz oranlı bir vergi olması vergi kaybının tespitini kolaylaştırmaktadır. Bağlı şirketler arasında ki işlemler sonucunda şirketler birlikte değerlendirildiğinde bir vergi kaybı yoksa ilave tarhiyata gerek yoktur.

Kurulun yapmış olduğu oylamada yukarıda yer alan görüşlerin birincisi kabul edilmiş olup, müessese kapsamında hazine zararının araştırılmasına gerek bulunmamaktadır.”

1.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA YÖNELİK DÜNYA UYGULAMALARINA BAKIŞ

Bu bölümde, transfer fiyatlandırmasının tarihsel süreç içerisinde kaydetmiş olduğu gelişmeler dikkate alınarak, konuyla ilgili OECD düzenlemeleri ele alınmış,

sonrasında ise transfer fiyatlandırmasına vergi sistemlerinde yer veren başta ABD olmak üzere gelişmiş ülkeler ile üyesi olmayı hedeflediğimiz Avrupa Birliği'ndeki uygulamalar hakkında bilgi verilmiştir.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin temel düzenlemeler esasen, OECD tarafından yapılmaktadır. ABD dışındaki gelişmiş ülkelerin tamamına yakını, OECD tarafından hazırlanan ve sürekli olarak gözden geçirilip yenilenen OECD düzenlemelerini esas almaktadırlar.³⁰

1.4.1. OECD Düzenlemeleri

Üyelerinin sürdürülebilir bir biçimde ekonomik kalkınmalarını hedefleyen bir ekonomik işbirliği kuruluşu olan OECD, küreselleşen ticari ilişkilerin yaratmış olduğu karmaşık sorunlardan biri olan transfer fiyatlandırması konusunda da değişik tarihlerde yönlendirici nitelikte raporlar ve rehberler yayımlamıştır.

OECD'nin transfer fiyatlandırması konusunda ilk çalışması, 1977 yılında hazırlanmış olduğu, “*OECD Vergi Anlaşma Modeli*”dir. 1979 yılında OECD Mali İşler Komitesi bütün ülkeler tarafından kullanılabilecek ilk uluslararası rehberi yayınlamıştır. Komite daha sonra 1984 yılında “*Three Taxation Issues*” ve 1987 yılında “*Thin Capitalization Rules*” olmak üzere, transfer fiyatlandırması bağlamında özellikli konularda iki rapor daha yayınlamıştır. 1995 yılına gelindiğinde ise, ilk defa 1979 yılında yayımlanmış olan rehber, “*ÇUŞ'lar Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi*” (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) adıyla yeniden yayımlanmıştır. Söz konusu rehber, 1999 yılında, bir takım düzenlemeler yapılarak güncellenmiştir.³¹

2009 yılında ise Rehberin, “*İdarelerin Anlaşmazlıkların Çözümündeki Yaklaşımları*” başlıklı dördüncü bölümü anlaşmazlıkların çözümünde yaşanan en son gelişmeleri içerecek şekilde yenilenmiştir. Son olarak 2010 yılında, “*Emsallere Uygunluk İlkesi*” başlıklı birinci bölümünde, “*Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri*”

³⁰ Mehmet Aktaş, “Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:294, Şubat 2006, s.26.

³¹ Musa Yıldırım, Fatih Balcı ve Abdullah Kiraz, **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması**, Ankara: Mali Pusula Dergisi Ücretsiz Eki, 2008, s.13.

başlıklı ikinci bölümünde ve “*Karşılaştırılabilirlik Analizi*” başlıklı üçüncü bölümünde, en uygun yöntemin seçilmesine ilişkin yeni yaklaşım ile işleme dayalı kar yöntemlerinin nasıl uygulanacağına dair yeni açıklamalara paralel değişiklikler yapılmıştır. Bunun yanı sıra, “*Transfer Fiyatlandırmasının İşletme Yapılanmasına Bakış Açısı*” başlıklı yeni bir bölüm eklenmiştir.³²

OECD Rehberinin, üye ülkeler açısından herhangi bir bağlayıcılığı olmamakla birlikte, OECD bu rehber ile üyelerini bir düzene uymaya teşvik etmekte ve sorunların çözümünü sağlamaya çalışmaktadır. Diğer taraftan, üye ülkelerin bu konuda yapılmış özel çalışmalarının bulunmaması, üye ülkelerin yasal düzenlemelerinde bu rehberi temel almalarına neden olmuştur.³³ Nitekim Türkiye de 5520 sayılı KVK’da transfer fiyatlandırması ile ilgili yapmış olduğu düzenlemelerde büyük ölçüde, OECD tarafından her yıl gözden geçirilerek revize edilen “*ÇUŞ’lar ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi*”ni³⁴ referans almıştır.

1.4.1.1. OECD’nin transfer fiyatlandırması yöntemleri

İşletmeler, transfer fiyatlarını belirlerken emsallere uygunluk ilkesine uygun hareket etmek zorundadırlar. Bu ilke OECD Vergi Anlaşma Modeli’nin 9. maddesinde; “*İki kuruluş arasındaki ticari ve mali ilişkiler için yapılan ya da konulan koşullar, bağımsız kuruluşlar arasındakinden farklıysa karlar bu kuruluşlardan birininkine göre düzenlenecektir ve vergilendirme de buna göre yapılacaktır.*” şeklinde tarif edilmiştir.³⁵

Kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere uygulayacağı emsallere uygun fiyat veya bedelin tespit yöntemleri olan transfer fiyatlandırması yöntemleri, OECD rehberinde, “*geleneksel yöntemler*” ve “*diğer yöntemler*” olarak iki grup altında açıklanmıştır. Rehberde, ayrıca isteyen mükelleflerin mali idare ile yöntem tespiti konusunda anlaşma yapma imkânı tanıyan “peşin fiyatlandırma anlaşmaları”na yer verilmiştir. Söz konusu yöntemler, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak ele

³² http://www.oecd.org/document/24/0,3343,en_2649_33753_1915490_1_1_1_1,00.html, (30.06.2010)

³³ Kapusuzoğlu, a.g.e., s.150.

³⁴ Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde kolaylık olması açısından “OECD Rehberi” olarak anılacaktır.

³⁵ Kapusuzoğlu, a.g.e., s.157.

alınacağından, kavramsal kavrayışı kolaylaştırması amacıyla burada ayrıntıya girmeden açıklanmıştır.

1.4.1.1.1. Geleneksel yöntemler

Bu yöntemler, OECD tarafından öncelikle uygulanması önerilen, diğer yöntemlere kıyasla daha güvenilir sonuçlar verdiği kabul edilen yöntemlerdir. Ancak bu yöntemlerin kullanılması zorunlu değildir. Emsal bedel hangi yöntem ile daha doğru tespit edilecekse o yöntemin kullanılması gerekmektedir. Söz konusu geleneksel yöntemler; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.³⁶

1.4.1.1.1.1. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi (Comparable uncontrolled price method)

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, kontrol altındaki işlemlerde mal veya hizmet için uygulanan fiyatın, karşılaştırılabilir şartlarda, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerde uygulanan fiyatla kıyaslanması esasına dayanmaktadır.³⁷ Söz konusu fiyatlarda fark olması halinde bu durum, bağlı işletmelerin ticari ve mali ilişkilerinin emsale uygun olmadığını göstermekte olup, kontrol dışı işlemdeki fiyatın, kontrollü işlem fiyatıyla değişmesi gerekebilmektedir. Eğer kontrol dışı işlemle, kontrol altındaki işlem arasında fiyatı etkileyen herhangi bir farklılık yoksa ya da küçük ayarlamalarla giderilebilecek çok küçük farklılıklar varsa bu yöntemle elde edilen sonuçlar, emsallere uygunluk tespitinde en doğru ve güvenilir sonuçlar olacaktır.³⁸

Bu yöntem, gerek mükelleflerin gerekse vergi idarelerinin en çok tercih ettiği yöntemdir. Bununla birlikte bu yöntemin, kontrol dışı işlemlerin tespit edilmesinin mümkün olmadığı durumlar ile tespit edilse bile arada giderilmesi güç farklılıkların varlığı gibi durumlarda uygulanması mümkün değildir.

³⁶ Muhittin Doğruyol, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**, Ankara: Vergi Raporu Dergisi Ücretsiz Eki, 2008, s. 27.

³⁷ Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 171.

³⁸ Doğruyol, **a.g.e.**, s.27,28.

1.4.1.1.1.2. Maliyet artı yöntemi (Cost plus method)

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eden bu yöntemde makul brüt kar oranı ifadesinden, eğer o mal veya hizmet ilişkisiz kişilere satılsaydı olacak fiyatı gösteren kar oranının anlaşılması gerekmektedir.³⁹ Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kar marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Ancak karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yeterli değilse, uygun brüt kar oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin, ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kar oranı (dış emsal) olarak dikkate alınacaktır.⁴⁰

Bu yöntem özellikle yarı mamullerin bağlantılı şirketler arasında satışında, bağlantılı şirketlerin belli bir amaç için beraberce bir ortaklık kurmalarında veya uzun dönemli alım-satım anlaşmaları yapıldığı durumlarda ya da kontrol altındaki bir işlemle hizmet sağlanmasında en faydalı yöntemdir.⁴¹

1.4.1.1.1.3. Yeniden satış fiyatı yöntemi (Resale price method)

Yeniden satış fiyatı yöntemi, bir ürünün bağımsız kişilere satılmak üzere bağımlı şirketten alınması halinde, bağlı şirketten alındığı fiyatı bulmayı amaçlayan bir yöntemdir. Üçüncü kişiye uygulanan yeniden satış fiyatından, uygun bir brüt kar marjı indirilerek bağımlı şirketten alış fiyatı bulunmaktadır. Bu şekilde bulunan fiyat bağlı şirketler arasındaki transfer fiyatı olmaktadır. Brüt marjın hesabında, satıcının satış ve faaliyet giderleri, satıcının gerçekleştirdiği işlevler ışığında kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınır. Brüt marjdan ürünün alımı için ödenen gümrük vergileri gibi ek giderler düşüldükten sonra kalan tutar bağımlı şirketler arasında emsal bedel olarak kabul edilir. Yöntemin uygulanmasında en önemli husus uygun marjın

³⁹ Ömer Güzeldal, “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 317, Ocak 2008, s.165.

⁴⁰ Fatih Saraçoğlu- Ercan Kaya, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” **Vergi Sorunları**, Sayı: 216, Eylül 2006, s. 155.

⁴¹ Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 176.

hesaplanması konusudur. Yöntemin uygulanabilmesi için yeniden satışın bağımlılık ilişkisi bulunmayan üçüncü kişilere yapılması gerekmektedir.⁴²

Bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde uygulandığında güvenilir sonuçlar vermektedir.⁴³

1.4.1.1.2.Diğer yöntemler

Geleneksel yöntemler, ilişkili şirketler arasındaki ticari ilişkilerde emsallere uygunluğun tespitinde en direkt yöntemler olarak bilinmektedir. Buna karşın, gerçek ekonomik ilişkilerin karmaşıklığı, geleneksel yöntemlerin uygulanmasını güçleştirmekte hatta imkânsız kılmaktadır.

Bu nedenledir ki, mükellefler diğer yöntemler olarak bilinen aşağıda sıralanan yöntemleri kullanabilirler:⁴⁴

- i-) İşleme dayalı kar yöntemleri
 - Kar bölüşüm yöntemi
 - İşleme dayalı net kar marjı yöntemi
- ii-) Global dağıtım formülü

Ancak diğer yöntemler olarak adlandırılan yöntemlerin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat veya bedelin tespitine olanak vermemesi halinde, mükellefler kendi belirleyecekleri ve daha doğru sonuç verdiğine inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. Bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi gerektiği tabiidir.⁴⁵

⁴² Hüseyin Işık, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayınları, 2005, s.119.

⁴³ Güzelal, **a.g.m.**, s.164

⁴⁴ Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.179.

⁴⁵ Ramazan Biçer, **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**, Ankara: Türmob Yayınları-365, s.49.

1.4.1.1.2.1. Kar bölüşüm yöntemi (Profit split method)

Kar bölüşüm yöntemi, bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin birleştirilmiş faaliyet karı ya da zararındaki dağıtımın emsallere uygun olup olmadığını araştırmaya yönelik bir yöntemdir.⁴⁶

Bu yöntem daha ziyade, işlemlerin, yakın biçimde karşılaştırılabilir işlemleri tanımlamanın güç olduğu kadar birbirinden bağımsız olduğu durumlarda tercih edilir. Bu yöntemi kullanarak emsallere uygun fiyat veya bedeli hesaplamak için karların, ilişkili taraf durumunda olduğu gibi bazı gerçeklere ve koşullara dayanarak ilişkisiz taraflar arasında nasıl bölünebileceğini bilmek gerekmektedir. Bu bilgi çoğu zaman kamuya paylaşılmadığı için burada kullanıcının kişisel yargısı devreye girmektedir.⁴⁷

1.4.1.1.2.2. İşlemsel net kar marjı yöntemi (Transactional net margin method)

İşleme dayalı net kar marjı yöntemi, doğrudan ve dolaylı maliyetlerin indirilmesinden sonra elde edilen faaliyet karını, satışlara, maliyetlere, varlıklara ve benzeri mali büyüklüklere oranlayarak elde edilen kar düzey göstergelerini esas almaktadır. Bu yöntemde, mükellefin kontrollü bir işlemde elde edeceği net kar marjı, nispi olarak seçilmiş maliyet, satışlar, varlıklar gibi değerlere göre hesaplanır. Nesnel olarak seçilmiş kar düzey göstergeleri esas alınarak kontrollü işlemlerle kontrol dışı işlemler karşılaştırılır. Bu yüzden işlemsel net marj yöntemi, maliyete ilave ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinde olduğu gibi uygulanır. Aynı şekilde yöntemin güvenilir olarak uygulanabilmesi için, yeniden satış fiyatı yöntemi ya da maliyet artı yönteminde önem taşıyan konuların dikkate alınması gerekmektedir.⁴⁸

1.4.1.1.2.3. Global dağıtım formülü

Emsallere uygunluk ilkesiyle bağlantılı yöntemlerin yol açtığı sıkıntıları gidermek için zamanla transfer fiyatlandırmasının bir kenara bırakılıp, küresel şirketlerin niyetlerine uygun daha iyi bir sisteme geçilmesi kimi çevrelerce önerilmiştir.

⁴⁶ Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, s.33.

⁴⁷ Uluslararası Transfer Fiyatlandırması (2006), Pricewaterhousecoopers, s. 32.

⁴⁸ Işık, a.g.e., s. 134,135.

İdeal bir çözüm sunulamamakla birlikte, üniter vergi sistemi adıyla şirketin tüm karlarını topladıktan sonra her bir ülkedeki faaliyet ölçeğine göre ilgili ülkelere dağıtmayı esas alan bir yöntem önerilmiştir. OECD Rehberinde, “global formüle göre paylaştırma yöntemi” olarak adlandırılan bu yöntem, çok uluslu şirketlerin karlarının değişik ülkelerdeki bağımlı şirketler arasında önceden belirlenmiş formüle göre dağıtılmasını öngörmektedir.⁴⁹

Global dağıtım formülü, işleme dayalı kar yöntemlerine benzer gibi görünse de tamamıyla farklıdır. Bu yöntem, karların dağıtımında bütün mükellefler için uygulanacak önceden belirlenmiş bir formülü kullanmaktadır. Hâlbuki işleme dayalı kar yöntemleri, karşılaştırılabilir bağımsız şirketlerin karlarını, bir ya da daha fazla şirketin karlarıyla karşılaştırmaktadır.⁵⁰

1.4.1.1.3. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları (Advance pricing arrangements)

ABD’deki düzenlemeler ile büyük ölçüde benzerlik gösteren OECD düzenlemelerinde, peşin fiyatlandırma anlaşmalarına (APA’s) ilk olarak 1995 yılında yer verilmiş, daha sonra 1999 yılında rehberde “Karşılıklı Anlaşma Süreci Altında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Yürütülmesinde Ana Hatlar (MAP-APA’s)” başlığıyla ek yapılarak geniş düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu rehberde peşin fiyatlandırma anlaşmaları; “Belli bir zaman süresi için geçerli olmak üzere, kontrol altındaki işlemlerde belli kıstaslar doğrultusunda (yöntem, karşılaştırılabilir unsurlar, uygun düzeltimler, gelecekteki olaylar için kritik varsayımlar gibi) peşinen transfer fiyatlandırması saptayan bir anlaşmalardır.” şeklinde tanımlanmıştır.⁵¹

1.4.2. Avrupa Birliği’nde Transfer Fiyatlandırması Uygulaması

Bir ekonomik birlik olan Avrupa Birliği’nde her konuda uyumlaştırma yoluna gidildiği gibi vergi politikaları alanında da uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır. Ancak bu uyumlaştırma çalışmalarının dolaysız vergilerden daha ziyade dolaylı vergiler alanında olduğu gözlemlenmektedir.

⁴⁹ Işık, **a.g.e.**, s.139.

⁵⁰ Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.186.

⁵¹ Işık, **a.g.e.**, s.190,191.

Dolaysız vergilerin uyumlaştırması konusu içinde yer alan transfer fiyatlandırması AB'nin önemle üzerinde durduğu bir konu olmakla beraber birlik içerisinde halen tartışmalı bir konudur. AB'nin bu konuyla ilgili olarak yasal düzenlemeleri (direktifleri) şu şekildedir:⁵²

“Topluluk dâhilinde bulunan Kurumlar Vergisine tabi şirketlerin birleşme, bölünme, sermaye koyma, hisse senedi değişimlerine uygulanabilir düzenlemeler hakkında 90/434/EEC sayılı, mali merkezi topluluk dâhilinde bulunan Kurumlar Vergisine tabi şirketlerin başka bir üye ülkedeki işletmesi, yönetimi, denetimi açısından ve birbirine bağlı işletmelerin yönetimleri açısından birbirine bağlı işletmelerin aralarındaki ticari veya mali ilişkilerden dolayı ortaya çıkan karların vergilendirilmesinde çifte vergilendirilmenin önlenmesi hakkında 90/436/EEC sayılı anlaşma ve sermayelerine iştirakten elde edilen karların iki kez vergilendirilmemesi hakkında 90/435/EEC sayılı direktifler uygulanmaktadır.”

AB'de transfer fiyatlandırması ve çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin ilk çalışmalar, 1976 yılında başlamasına rağmen bu konuda en ciddi adım 23 Temmuz 1990'da Tahkim Anlaşması ile atılmıştır. Bu metnin önemli yönü, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak emsallerine uygunluk ilkesine aykırılık nedeniyle bir üye devlet tarafından yapılan tarhiyat, çifte vergilendirme sonucu doğuruyorsa, karşı taraf için düzeltme öngörmesidir. Bu düzenleme, farklılıkları giderme yönündeki girişimlerin üye ülkelerin mali özerliklerini daraltması nedeniyle uygulamada pek olumlu karşılık bulamamıştır.⁵³

Tahkim Anlaşmasında karların saptanmasındaki temel ilke, 4. maddede yer alan “emsallere uygunluk” ilkesidir. Bu ilkeye göre, anlaşmayı imzalayan farklı ülkelerdeki bağlı firmalar arasındaki mali düzenlemeler, karşılaştırılabilir bağımsız şirketler arasında benzeri ilişkileri yansıtmalıdır. Bağlı şirketler ifadesinden, bir şirketin diğerine doğrudan ya da dolaylı olarak yönetim, kontrol ve sermaye yoluyla bağlantılı olması anlaşılmalıdır. Anlaşmanın 4 / 2. maddesine göre, yabancı ülkedeki bir şubenin karı,

⁵² Aslan, a.g.e., s. 30; Akif Hamzaçebi, **Türkiye-AB İlişkilerinde Vergilendirme Ve 2001 İlerleme Raporunda Vergilendirmeye İlişkin Konuların Değerlendirilmesi**, AB'ye Geçiş Süreci Ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum, TURMOB Yayınları, Fethiye, s.23

⁵³ Doğruyol, a.g.e., s.30; İbrahim Organ ve Muhsin Çelik, “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül 2006, s.137

bu şube bağımsız bir işletme varsayılarak değerlendirilecektir. Anlaşma, ilgili kuruluşu, bulunduğu ülkenin kuruluşu olarak kabul etmektedir. 4. madde, OECD Anlaşma Modeli'nin 7. ve 9. maddelerinin büyük ölçüde birbirinin benzeridir.⁵⁴

Tahkim anlaşmasına göre, eğer bir ülkedeki firma için yapılan işlem çifte vergilendirmeye yol açıyorsa ilgili ana firma ve şubenin bulunduğu iki ülke açısından çözüm, tahkim sürecinde aranabilecektir. Ancak her iki firma ve ülkeler yapılan işlemin düzeltilmesi konusunda fikir birliğine varırlarsa konu fazla ileri götürülmeyecek ve tahkim süreci devreye girmeyecektir. Tahkim anlaşmasının temel amacı, transfer fiyatlandırması olayını en kısa sürede çözmektir. Kendi sonuçları ya da bağlantılı oldukları şirketin sonuçları emsallere uygunluk ilkesine aykırılık nedeniyle düzeltmeye tabi tutulan bir firma çifte vergilendirmeye yol açan olayın kendisine bildirilmesinden itibaren üç yıl içinde ilgili makamlara başvurmak zorundadır.⁵⁵

1.4.2.1. Avrupa Birliği'nde transfer fiyatlandırması ortak forumu

Forum, Haziran 2002 tarihinde Avrupa Birliği Komisyonu tarafından kurulmuş olup, her bir üye ülkenin vergi idaresinden birer temsilci ve 10 özel sektör temsilcisiinden oluşmaktadır. Forum konsensüs temelinde çalışmakta ve AB'de görülen transfer fiyatlandırması uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan pratik sorunlara yönelik olarak OECD transfer fiyatlandırması rehberi çerçevesinde akılcı ancak yasal düzenlemelere dayalı olmayan çözümler üretmektedir.⁵⁶

1990 yılında kabul edilen Arbitrasyon Anlaşması ile 2004 Nisan ayında yayınlanan ve üye ülkeler arasında kabul edilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında düzenlenen karşılıklı anlaşma modelinin etkin şekilde uygulanması için önerilen uygulama kuralları (Code of Conduct) Komisyona rehberlik yapmıştır.⁵⁷

⁵⁴ Doğruyol, **a.g.e.**, s.31; Organ ve Çelik, **a.g.m.**, s.137.

⁵⁵ Aslan, **a.g.e.**, s. 31.

⁵⁶ Biçer, **a.g.e.**, s. 676.

⁵⁷ Biçer, **a.g.e.**, s. 676.

1.4.2.2. Avrupa Birliği'nde belgelendirme

Avrupa Birliği transfer fiyatlandırması ortak forumu, mükelleflerin transfer fiyatlandırmalarının emsal fiyatlara uygun olup olmadığını ve mükelleflerin uyum maliyetlerinin ne kadar olduğunu değerlendirmek amacıyla vergi idarelerinin karşılıklı hakları arasındaki dengeyi sürdürmeyi amaçlayarak, bu konuyu pasifik vergi idareleri birliği dokümantasyon paketi ve OECD Rehberinde yer alan tecrübelerin ışığında tartışmıştır. Bu kapsamda belgelendirmenin iki ana bölümden oluşması düşünülmüştür:

1-) Tüm AB üyeleri için geçerli, standardize edilmiş ortak bilgileri içeren bir grup belge (ana belgelendirme-*Master file*)

2-) İlgili ülkeye has bilgileri içeren standardize edilmiş belgeler (ilgili ülkeye has belgelendirme, (*Country specific documentation*))⁵⁸

1.4.2.3. İngiltere' de transfer fiyatlandırması

İngiltere'deki transfer fiyatlandırması kurallarının 1918 yılına kadar uzandığına dair yorumlar olsa da kesin olan husus 1951 tarihli Maliye Kanunu'nun getirdiği düzenlemelerdir. Bu düzenleme, daha sonra 1988 yılında çıkarılan Gelir Vergi Kanunu ve KVK içinde de yer almıştır. İngiltere'de transfer fiyatlandırması ile ilgili emsallere uygunluk ilkesi benimsenmiştir. Bu düzenlemeler ise OECD düzenlemeleri ile büyük bir oranda paralellik gösterip, maddi ve gayri maddi varlıkların transferinde emsallere uygunluk ilkesinin esnek bir açıklaması olduğu varsayılmaktadır.⁵⁹

İngiltere'de OECD kriterlerine uygun olarak emsallere uygun fiyatın tespitinde, geleneksel işlem yöntemleri ve işlemsel kar yöntemleri birlikte kullanılmaktadır. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirmenin ise beyanname verme süresinin sonuna kadar mükellef tarafından sağlanması gerekmektedir. Kurumlar vergisi açısından zamanaşımı süresi 6 yıl olarak belirlendiğinden, mükelleflerden belgeleri bu süre boyunca saklamaları beklenmektedir.⁶⁰

⁵⁸ Biçer, **a.g.e.**, s.678.

⁵⁹ Aslan, **a.g.e.**, s.33.

⁶⁰ Biçer, **a.g.e.**, s.647.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak ceza konusunda İngiliz vergi mevzuatında geçmişte özel bir düzenlememe bulunmamaktaydı ve 1999 yılından beri “Beyannamelerin Yanlış Verilmesi”ne ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlenen cezalar uygulanmaktaydı. Ancak, 2009 yılı başında yapılan kanun değişikliği ile minimum vergi cezası hazinenin uğradığı vergi kaybının en az %10’u olarak belirlenmiş ve vergi kaybının derecesine göre bu cezanın artabileceği belirtilmiştir. Cezaların uygulanmasında, temelde mükellefin gelirin hesaplanmasında emsallere uygunluk ilkesine uyulup uyulmadığına bakılmaktadır. Mükellefler dürüst bir şekilde mevzuata uygun davranmaya çalıştıklarını ispatladıkları takdirde, hatalı bir beyanda bulunmuş olsalar bile transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak cezai bir yaptırıma muhatap olmamaktadırlar. Buna karşılık, matrah düzeltilmesi her zaman mümkün olabilmektedir.⁶¹

İngiliz vergi mevzuatı, “karşı taraf düzeltmesi”ne müsaade etmemektedir. Ancak karşı taraf düzeltmesi ikili anlaşmalar ya da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde yapılabilmektedir. Karşı taraf düzeltmesi yapılırken iki koşul aranmaktadır. Birincisi, İngiliz girişimcinin karını İngiltere’de değerlendirip değerlendirmedeği iken; ikincisi, ilgili anlaşmanın çifte vergilemeyi engelleyecek bir hüküm taşıyıp taşımadığıdır. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzeltme sonucunda mükellef bu düzeltmenin doğruluğundan şüphe ediyorsa, ilgili belgeler ile birlikte İdareye başvurma hakkına sahiptir.⁶²

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının tek taraflı ve çok taraflı olarak yapılabildiği İngiltere’de, vergi idaresi daha ziyade iki taraflı anlaşmaların yapılması konusunda mükellefleri teşvik etmektedir. Başka bir vergi idaresince daha önce gerçekleştirilmiş peşin fiyatlandırma anlaşmasına, İdarenin katılmak gibi bir zorunluluğu bulunmamaktadır. Transfer fiyatlandırması yöntemleri ilişkili kişiler ile yapılan işlemlere cevap verdiği sürece, bu yöntemlerin uygulanması istenilmekte olup, peşin fiyatlandırma anlaşması yapılmasına müsaade edilmemektedir. Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ekinde verilen rapor ile mükelleften anlaşmanın şartlarını yerine getirip getirmediğini ispatlaması istenilmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmasının

⁶¹ Biçer, **a.g.e.**, s.649.

⁶² Biçer; **a.g.e.**, s.649,650.

gerçekleştirme koşullarının sonradan yanlış olduğu ortaya çıkması halinde, anlaşma iptal edilip, mükellefe cezai yaptırım uygulamasına gidilmektedir. Daha önceden imzalanan bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesine karar verilmesi halinde, önceki anlaşmanın geçerlilik süresi bitmiş olsa bile görüşmeler tamamlanıncaya kadar veya İdare ile mükellef arasında yeni bir anlaşma imzalanana kadar eski anlaşmanın hükümleri geçerliliğini korumaktadır.⁶³

1.4.2.4. Almanya’ da transfer fiyatlandırması

Almanya’daki uygulamalar özellikle diğer ülke uygulamalarına göre daha geniş bir zeminedir. Almanya’da transfer fiyatlandırması ile ilgili direkt bir düzenleme yoktur. Alman vergi mevzuatı diğer ülke uygulamalarının aksine transfer fiyatlandırması ile ilgili çok detaylı kurallara sahip değildir. Genel anlamda Almanya’daki transfer fiyatlandırması ilkeleri idari ilkeler niteliğinde olup 1980 yılından önce oluşturulmuştur. Almanya’da transfer fiyatlandırması müessesesi bugünkü boyutlarına uzun yıllar süren kazai faaliyetlerin sonunda ve yasal bir düzenlemenin dışında ulaşmıştır. Almanya’da transfer fiyatlandırmasının ilk kez bir yasa içinde yer alması 1934 yılındaki KVK’ ya kadar uzanmaktadır.⁶⁴

Alman vergi mevzuatında transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal bir tanıma yer verilmediği için 1968 ve 1977 yıllarındaki KVK’larda, bu konudaki yasal boşluk yargı kararları ile doldurulmaya çalışılmıştır. Nitekim Alman Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8. maddesinde; “*kurumlar vergisi matrahının saptanmasında örtülü olarak dağıtılan kazançlar da dikkate alınır.*” denilerek konu son derece geniş bir çerçeveye yerleştirilmiştir.⁶⁵

Bununla birlikte, 2008 yılında, gerçekleştirilen kurumlar vergisi reformu ile birlikte transfer fiyatlandırması mevzuatında ciddi değişiklikler yapılmıştır. Transfer fiyatlandırması ve emsallere uygunluk ilkesine kanun metninde yer verilmiş ve Yabancılar İçin Vergi Kanunu’nun 1. kısmında tanımı yapılmıştır. Buna göre, emsallere

⁶³ Biçer; **a.g.e.**, s.650,651.

⁶⁵ Aslan, **a.g.e.**, s.34; Mualla Öncel, **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2008, s.7.

⁶⁵ Aslan, **a.g.e.**, s.35; Öncel, **a.g.e.**, s.8.

uygun transfer fiyatları tespit edilirken ilişkili şirketlerin yöneticileri ya da sahipleri basiretli bir iş adamı gibi davranmak zorundadır.⁶⁶

İlişkili kişilerin tanımı ise, yine aynı kanunun 1. kısmında yer almakta olup, bir kurumun ilişkili sayılabilmesi için diğer bir şirketin hisseleri bakımından en az %25 oranında doğrudan veya dolaylı katılımı aranmaktadır. Alman vergi mevzuatında belirtilen transfer fiyatlandırması yöntemleri OECD rehberinde yer alan yöntemler ile benzer olup, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, maliyet artı yöntemi, kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemlerinden oluşmaktadır.⁶⁷

Alman Maliye Bakanlığı'nın çıkarmış olduğu 28.10.2003 tarihli yönetmelik sayesinde özellikle transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme konusunda mükelleflerle idare arasında sorunlara sebep olan ve yargısal alanda yasal boşluklar sebebiyle çözümlenemeyen hususlarda düzenlemeler yapılmıştır. Mükellefler, ne transfer fiyatlandırmasına ilişkin hazırlamaları gereken belgeleri ne de ilişkili kişilerle yapılan herhangi bir belgeyi kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vergi idaresine ibraz etmek zorunda değildir. Mükelleflerin transfer fiyatlandırmasına ilişkin hazırlamaları gereken belgeleri ancak vergi incelemesi esnasında talep üzerine ilgili inceleme elemanına 60 gün içerisinde ibraz etmesi gerekmektedir. Belgelerin inceleme elemanlarınca istenilmesi halinde ibraz edilmesi şart olup, mutlaka beyanname verildiği tarihte hazırlanmış olması gerekmemektedir. Mükellefler, Genel Vergi Kanunu'na göre kayıtlarını 10 yıl süreyle saklamakla yükümlüdürler ve belgelerin bu süre içinde hem elektronik ortamda hem de yazılı olarak tutulması gerekmektedir. Öte yandan, ilişkili kişilerle olan iş ilişkisi belli bir tutarın altında olan mükellefler belge düzenleme ödevlerinden muaf tutulmuşlardır.⁶⁸

Söz konusu yönetmelikle belirtilen belge düzenleme ödevlerini yerine getirmeyen mükellefler için Alman Vergi Usul Kanunu olan Genel Vergi Kanunu hükümlerinde oldukça ağır cezalar öngörülmüştür. Buna göre, belgelerin idarenin talebi üzerine 60 gün içerisinde mükellefçe sunulmaması veya oldukça yetersiz olması

⁶⁶ Biçer, a.g.e., s.652.

⁶⁷ Biçer, a.g.e., s.652.

⁶⁸ Biçer, a.g.e., s.653,656

durumunda İdarece resen takdir edilen tutarın %5 ila %10 tutarı arasında para cezası (en az 5.000 Euro) bunun yanı sıra belgelerin idareye tesliminin geciktiği her gün için 100 Euro (en fazla 1.000.000 Euro) para cezası öngörülmüştür. Alman vergi mevzuatına göre, İdare ile birkaç yıl sürecek peşin fiyatlandırma anlaşması imzalama mümkündür. Ekim 2006'da yayımlanan genel tebliğ ile bu konuyla ilgili olarak detaylı açıklamalar yapılmıştır.⁶⁹

1.4.3.Çin'de transfer fiyatlandırması

1980'li yıllarda yabancı kökenli şirketlerin yarısından fazlasının zarar beyan etmeleri, Çin Hükümetinin dikkatini transfer fiyatlandırması üzerine çekmiştir. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk düzenleme, 1991 yılında Ulusal Kongre tarafından yapılmıştır. Bu düzenleme, yabancı kökenli yatırımcı ile ona bağlı olan diğer yatırımcı arasındaki işlemlerde tahakkuk ettirilen tutarların, bağımsız girişimcilerin yaptığı aynı tipteki işlemlere göre farklı olduğunun ve bu farklılığın da vergilendirilebilir geliri azalttığından saptanması halinde Vergi İdaresinin gerçekçi düzeltmeleri yapabileceğini öngörmektedir.⁷⁰

Çin'de emsallere uygun fiyatın tespitinde kullanılan yöntemler, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, maliyet artı yöntemi ve diğer makul yöntemlerden (karşılaştırılabilir kar yöntemi, kar bölüşüm yöntemi, işleme dayalı net kar marjı yöntemi vb.) oluşmaktadır. İlk üç yöntem arasında öncelik açısından herhangi bir hiyerarşi bulunmamakla birlikte, diğer makul yöntemlere başvurabilmek için ilk üç yöntemin uygulanma imkânının bulunmaması gerekmektedir.⁷¹

İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılabilirdiği Çin'de, anlaşmanın süresi 2 ile 4 yıl olup, bu süre genellikle anlaşma başvurusunun yapıldığı yılın ilk gününden itibaren başlar. Müzakere aşaması görüş birliğine varılmadan sonuçlanırsa, tüm bilgi ve belgelerin mükellefe verilmesi mümkün olup, bu süreçte elde edilen öneri ve varsayımlar gibi tahmini bilgiler de anlaşmaya konu işlemlerin daha sonra vergi incelemesine tabi tutulması esnasında mükellefe karşı kullanılmamaktadır.

⁶⁹ Biçer, **a.g.e.**, s.656,657.

⁷⁰ Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 225.

⁷¹ Biçer, **a.g.e.**, s.662,663.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının geçerli olduğu süre boyunca, mükellefin gerekli belgeleri saklaması ve her vergilendirme döneminin bitiminden sonraki 4 ay içerisinde vergi otoritelerine yıllık peşin fiyatlandırma anlaşması raporunu sunması gerekir. Uygulama süresi boyunca vergi idaresi anlaşmanın fiilen uygulanmasını sağlamak üzere dönemsel olarak inceleme yapar. Anlaşma koşullarının mükellef tarafından önemli derecede ihlal edilmesi, anlaşmanın geriye dönük olarak iptali ile sonuçlanabilir.⁷²

2004 öncesinde transfer fiyatlandırması incelemeleri sonucunda mükellefin vergiye tabi gelirinde düzeltme yapılması halinde, karşı taraf düzeltmesi yapılmakta ve ilişkili kişiye örtülü olarak dağıtılan kazanç, kar payı olarak değerlendirilmekteydi. Ancak düzenli olarak dağıtılan kar paylarına uygulanan stopaj vergisi istisnasından yararlanılamamaktaydı. 2004 yılında geçilen yeni düzenlemeyle, düzeltmelerde her olayın kendi koşullarına göre değerlendirilmesi öngörülmüş ve ilgili ulusal mevzuattaki ya da yürürlükte olan vergi anlaşmalarındaki hükümler dikkate alınmaya başlanmıştır. Bu kapsamda, ilişkili kişinin dar mükellef olması durumunda, karşı taraf düzeltmesi ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasındaki bağımlı teşebbüsler, karşılıklı anlaşma usulü ve bilgi değişimi hükümlerine göre yapılacaktır.⁷³

Ceza uygulaması bakımından incelendiğinde, mükelleflerin gerekli formları zamanında sunmamaları veya vergi ya da ek vergileri zamanında ödememeleri durumunda ceza uygulanmadığı görülmektedir. Bu cezalar görece düşük olup, genel anlamda transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan tarhiyatlar için spesifik bir ceza öngörülmemiştir.⁷⁴

1.4.4. ABD’de Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak dünyadaki ilk yasal düzenlemeler ABD’de yapılmıştır. Daha sonra diğer ülkeler ve OECD yaptıkları düzenlemelerde sürekli ABD’deki düzenlemeleri esas almışlardır.⁷⁵ ABD’de var olan ÇUŞ’ların

⁷² Biçer, **a.g.e.**, s. 663-665.

⁷³ Biçer, **a.g.e.**, s. 666.

⁷⁴ Biçer, **a.g.e.**, s. 666,667.

⁷⁵ Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler (1)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 214, Haziran 1999, s.57.

çokluğu bu ülkeyi transfer fiyatlandırması konusunda düzenleme yapan ilk ülke haline getirmiştir.

Transfer fiyatlandırması konusu, ABD’de İç Gelir Vergisi Kanunu’nun (Internal Revenue Code) 482 numaralı kısmında yer almaktadır. Bu kısım ilk olarak 1928 yılındaki Gelir Anlaşmasında (The Revenue Act of 1928) yer almaktadır. 1968 yılında yapılan değişiklik ile yasa bugünkü şeklini almıştır. Bu gelişmeden sonra diğer ülkeler emsallere uygunluk ilkesini benimsemeye başlamışlardır. ABD’nin çalışmaları, OECD’nin 1979 ve 1984 rehberlerinin ortaya çıkmasına ön ayak olmuştur.⁷⁶

ABD’deki düzenlemeler kapsamında transfer fiyatlandırmasında baz alınan temel kriter, OECD düzenlemelerinde olduğu gibi emsal bedellere uygunluk ilkesidir. 1968 yılında yapılan değişiklik ile emsal bedel için üç yöntem önerilmektedir. Bunlar⁷⁷;

- Karşılaştırılabilir Kontrol Edilmeyen Fiyat Yöntemi
- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
- Maliyet Artı Yöntemi

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulamasında, 1994 yılından önce sadece fiyatlar üzerinde durulmuşken, 1994 yılında ve sonraki yıllarda yapılan değişikliklerle emsallere uygunluk sadece fiyatlar üzerinde yoğunlaşmaktan çok, işlemler sonucu elde edilen karları da kapsar hale gelmiştir. Gelir İdaresi bağlı şirketler arasında oluşan fiyatların emsallerine uygun olmasının yanında, işlemlerden elde edilen karları da incelemeye almıştır.⁷⁸

ABD Gelir Kanunu’nun 482 sayılı kısmına ilişkin ceza koşulları 1990 yılında yapılan yasal değişiklikle 6662 sayılı kısımda düzenlenmiştir. Bu koşullar transfer fiyatlandırmasının uygulanmasında ve saptanmasında uluslararası şirketlerin kötü niyetlerini engellemekte ve cesaretlerini kırmaktadır. Ceza düzenlemelerindeki amaç mükelleflerin emsallere uygunluk konusundaki çabalarını, beyannamelerinde yer alan emsallere uygunluğa ilişkin raporlarını, IRS’ye (Amerikan Gelir İdaresi) sunduğu

⁷⁶ Işık, a.g.e., s.67.

⁷⁷ Kapusuzoğlu, a.g.e., s.27

⁷⁸ Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler (1)”, s. 61-62.

belgelerini, transfer fiyatlandırmasına ilişkin analiz dokümanlarını ciddi bir yapıya kavuşturmuştur. Cezalar mal veya hizmetin (veya borçları da içeren kullanımının) fiyatlarına uygulanarak hesaplanır.⁷⁹

6662. madde altında, işlem cezası ve net düzeltme cezası olmak üzere iki tür ceza öngörülmüştür. İşlem cezası, limitler dışında kalan yapay transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan yanlış değerlendirme ve düşük vergi ödenmesi halinde uygulanan ceza türüdür. Değerleme hatasının önemli derecede olması haline bu ceza %20 oranında uygulanır. Net düzeltme cezası ise, mükellefin bir mali yıldaki 482. madde düzeltmeleri, belirli eşikleri geçmesi halinde uygulanır. Mükellef hariç tutulacak miktarı belirleyecek olan şartları yerine getirmedikçe bütün TF düzeltmeleri bu cezanın uygulanıp uygulanmayacağı amacıyla net hale getirilir.⁸⁰

Öte yandan, yabancı kökenli şirketler arasındaki işlemlerin ABD'deki vergilendirilebilir geliri etkilememesi ve vergi mükelleflerinin 482. bölümde açıklanan yöntemlerden birisini seçmesi ve bu yöntemin emsal bedel sonuçlarını veren en iyi yöntem olduğunu kanıtlaması halinde ceza kesilmemektedir. Ancak kanıtlamanın belgelerle ortaya konulması zorunludur.⁸¹

1.4.5. Avustralya'da Transfer Fiyatlandırması

Avustralya vergi mevzuatında ilişkili kişi ve diğer tanımlamalar yapılırken OECD rehberinde yer alan tanımlamalar kullanılmaktadır. Ancak Avustralya vergi idaresi transfer fiyatlandırması konusunda geleneksel olarak deniz aşırı şirketlerin üzerinde odaklanmıştır. Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde kullanılan yöntemler ise OECD rehberindeki geleneksel işlem yöntemlerini ve işlemsel kar yöntemlerini ifade etmektedir.⁸²

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak Avustralya'da idari para cezaları uygulanmaktadır. Uygulama, vergi kaçırmaya ilişkin cezaları düzenleyen tabloya göre

⁷⁹ Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.139.

⁸⁰ Mehmet Saraç, "Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 282, Şubat 2005 s. 92.

⁸¹ Doğruyol, **a.g.e.**, s. 35; Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.140.

⁸² Biçer, **a.g.e.**, s. 657.

gerçekleştirilmektedir. Düzeltme sonucunda beyan edilen tutar ile bulunan yeni tutar arasında %25 veya daha fazla bir fark varsa ceza her halükarda kesilmekte ancak bulunan açık %10 ya da daha düşük farklar için ise hiçbir şekilde ceza uygulanmamaktadır.⁸³

Çifte vergilendirme söz konusu ise vergi idaresi düzeltme yapılmasına izin vermektedir. Bu durumda genellikle peşin fiyatlandırma anlaşması devreye sokulmakta ve mükellefe telafi edici düzeltme yapma imkânı verilmektedir. Gelir vergisi kanununda mükelleflerin peşin fiyatlandırma anlaşması başvurularını ne şekilde yapacaklarına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Peşin fiyatlandırma anlaşması tek taraflı, iki taraflı ya da çok taraflı olarak 3 ila 5 yıl arasında değişen sürelerde yapılabilmektedir.⁸⁴ Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşması uygulayan mükelleflerden yıllık uygunluk raporu hazırlamaları istenmektedir.⁸⁵

⁸³ Biçer, **a.g.e.**, s. 658.

⁸⁴ Biçer, **a.g.e.**, s. 659.

⁸⁵ Biçer, **a.g.e.**, s. 661.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

2.1. 5520 SAYILI KVK'DA TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEME

2005 yılı başından itibaren Maliye Bakanlığı bünyesinde kamu, özel sektör, sivil toplum örgütleri ve akademisyenlerin geniş katılımı ile başta Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'nun yazım çalışmaları başlatılmış, hazırlanan yeni kurumlar vergisi kanun tasarısı, 08.02.2006 tarihinde TBMM'ye sevk edilmiş, Genel Kurul'da görüşülüp kabul edildikten sonra, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 5520 kanun numarasıyla yürürlüğe girmiştir.

5520 sayılı Kurumlar vergisi kanunu birçok yeniliği bünyesinde barındırmakla birlikte, bu yeniliklerden en önemlisi kuşkusuz, örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin çağın modern ihtiyaçlarına, özellikle de OECD rehberine paralel olarak yeniden yorumlanmasıyla ortaya çıkan “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi olmuştur.

Konu ile ilgili olarak ilk düzenlemeye 5520 sayılı KVK'nın 11/c maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddede, kurum kazancının tespitinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Konuyla ilgili ikinci düzenleme ise, 13'üncü maddede yer almakta olup, madde metninin ilk hali aşağıdaki gibidir:

MADDE 13- (Yürürlük tarihi 01.01.2007)

“(1) 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. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(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.

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

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

a) 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.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: 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.

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

(5) 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 dâhilinde kesinlik taşır.

(6) *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. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.*

(7) *Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”*

Öte yandan, 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5766 sayılı yasa ile söz konusu 13’üncü maddeye yedinci fıkra olarak aşağıdaki fıkra eklenmiş ve mevcut yedinci fıkra sekiz olarak teselsül ettirilmiştir.

“(7) (5766 Sayılı Kanunun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde)

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü, Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”

Uygulamaya yön vermek amacıyla söz konusu düzenlemelere ilişkin olarak “1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”¹ yayımlanmıştır.² Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda Bakanlar Kurulu’na tanınan yetkilerin kullanılması ile ilgili “Bakanlar Kurulu Kararı”³, ise 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.⁴

¹ 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde “1 Seri No’lu TF Genel Tebliği” olarak anılacaktır.

³ 2007/12888 sayılı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar”

⁴ Aslında düzenleme yapma konusunda asli yetki Bakanlar Kurulu’nda olmasına rağmen Tebliğ, Bakanlar Kurulu Kararı’ndan önce yayımlanmıştır. Buna ilişkin detaylı açıklamalara çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilmiştir.

Uygulamada doğan yeni düzenleme yapma ihtiyacı doğrultusunda, ikinci Bakanlar Kurulu Kararı,⁵ 13.04.2008 tarih ve 26846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Ardından, bu karara ilişkin açıklamaların yer aldığı “2 Seri No’lu *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ*”⁶ yayımlanıp yürürlüğü girmiştir.⁷

Konuyla ilgili son idari düzenleme ise, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın, 24.04.2008 tarihinde uygulamaya koymuş olduğu “*TF- 1/2008-1 No’lu Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum, Örtülü Sermayeye İlişkin Formun Doldurulması Hakkındaki Sirküler*” olmuştur.

2.2. ESKİ KVK İLE YENİ KVK’NIN KARŞILAŞTIRILMASI

5520 sayılı KVK’nın 17. maddesi incelendiğinde, metnin Türkiye’nin de üyesi olduğu OECD’nin çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için 1995 yılında bir rapor şeklinde yayınlamış olduğu transfer fiyatlandırması prensipleri ile uyumlu olduğu göze çarpmaktadır. 5520 sayılı yasa ile konu ile ilgili olarak çok önemli değişiklikler yapılmış olmakla birlikte, aslında 5422 sayılı kanunun 13. maddesinde yer alan “kurum kazancının vergilendirilmeden dışarıya aktarılmasının önlenmesi” amacının, 5520 sayılı kanunun 17. maddesinde de korunduğu, sadece transfer fiyatlandırması ibaresi eklenerek yeniden ele alındığı söylenebilir.

Aşağıdaki tabloda örtülü kazanç dağıtımına ilişkin her iki kanun hükümleri maddeler halinde mukayese edilmiştir.

⁵ 2008/13490 sayılı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar”

⁶ 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷ Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde “2 Seri No’lu TF Genel Tebliği” olarak anılacaktır.

Tablo:1 5422 Sayılı KVK ile 5520 Sayılı KVK Hükümlerinin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından Karşılaştırılması

Örtülü Kazanç Dağıtımı (Eski Hüküm)	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (Yeni Hüküm)
Örtülü Kazanç dağıtım hükümleri “şirket”lerin ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemleri kapsamaktadır. Bu nedenle, sermaye şirketleri dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinin işlemleri örtülü kazanç hükümlerine tabi bulunmamaktadır.	Yeni düzenlemeyle tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle olan işlemleri transfer fiyatlandırmasına konu edilmektedir.
İlişkili kişilerle olan işlemlerin “emsaline nazaran” göze çarpacak derecede yüksek veya düşük bedellerle yapılması durumunda örtülü kazanç dağıtımının söz konusu olacağı belirtilmiş, ancak emsalin tespitine ilişkin özel bir belirleme yapılmamıştır.	Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı tanımlanırken ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmiş olması halinde örtülü kazanç dağıtımının kabul edileceği şeklinde belirleme yapılmıştır. Ayrıca emsallere uygunluk ilkesi tanımlanmıştır.
İlişkili kişiler ile olan işlemlerin emsaline uygun olup olmadığını ispatlamak konusunda mükellefin bir yükümlülüğü bulunmamaktadır.	Emsaline uygun fiyat veya bedelin tespiti için kullanılacak yöntemler açıklanmakta ve ispat külfeti mükellefe yüklenmektedir. Mükellef öncelikle maddede sayılan üç yöntemden biri ile fiyat veya bedelin emsaline uygun olduğunu gösterebilecek olup, eğer bu yöntemler sonuç vermiyorsa diğer yöntemleri kullanabilecektir. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedele ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel veya belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.
İlişkili kişilerin kimler olduğu açıklanmıştır.	İlişkili kişi tanımı korunmaktadır. Şirket yerine kurum kullanılmak suretiyle kavrama genişlik kazandırılmıştır. Ayrıca ilişkili olmasa bile vergi cennetleri ile yapılan tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılmaktadır.
Örtülü kazanç dağıtımı kapsamında alım, satım, imalat, inşaat ve hizmetler, kiralama, kiraya verme, ödünç para alma, verme ve ücret ödemesi gerektiren hizmetler sayılmıştır.	Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği ifade edilmiştir.
5422 sayılı KVK’nın “kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 15’inci maddesinin (3) numaralı bendi gereğince, sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar kurum kazancının tespitinde gider yazılmayacaktır.	5422 sayılı kanunda yer aldığı gibi 5520 sayılı KVK’nın kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 11’inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendi gereğince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kurum kazancının tespitinde gider yazılmayacaktır.
İdare ile anlaşma konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır.	Mükellefin ilişkili kişi işlemlerinde uygulayacağı fiyatların tespitinde kullanacağı yöntem konusunda önceden Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapması mümkün hale getirilmiştir. (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları)
Kanunun herhangi bir mercii yetkilendirmesi söz konusu değildir ve örtülü kazanç konusunda	Transfer fiyatlandırmasına yönelik ilave düzenlemeler Bakanlar Kurulu tarafından

herhangi bir açıklayıcı düzenleme de yapılmamıştır.	belirlenmektedir.
Yapılacak değerlendirmelerde hazine zararı koşulunun aranıp aranılmayacağı konusunda bir düzenleme yapılmamıştır.	Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü için Hazine zararının doğması şart koşulmuş, diğer işlemlerde bu şartın aranıp aranılmayacağı belirtilmemiştir.
Düzeltilme konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.	Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın 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 sayılacağı belirtilmiş, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği belirtilmiştir. Ancak düzeltmenin yapılması örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlanmıştır.

Kaynak: Biçer, a.g.e., s.13'ten alınmış olup, bazı eklemeler yapılmıştır.

2.3.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ UNSURLARI

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının objektif ve subjektif olmak üzere iki unsuru bulunmaktadır. Bu iki unsur sırasıyla aşağıda incelenmiştir:

2.3.1.Objektif Unsur

5520 sayılı KVK'nın 13/1. maddesi incelendiğinde bir işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olabilmesinin bazı şartların varlığına bağlandığı görülmektedir. Dolayısıyla sayılan şartların örtülü kazanç dağıtımının objektif unsurunu oluşturduğunu söylemek yanlış olmaz. Söz konusu objektif unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:⁸

-Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve

⁸ Doğruyol, a.g.e., s.44-45.

verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,

- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,

- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması.

2.3.1.1. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunabilecek ilişkili kişiler

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için birincil koşul, şüphesiz transfer fiyatlandırmasına konu mal ve hizmet alım satımının ilişkili kişiler arasında yapılmış olması şartıdır.

5520 sayılı KVK'nın ilişkili kişileri saydığı 13/2. maddesi incelendiğinde, ilişkili kişilerin dört ana başlık altında incelenebileceği görülmektedir:

-Kurumların gerçek ve tüzel kişi ve ortakları,

-Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar,

-Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi ve kurumlar

-Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan gerçek ve tüzel kişiler.

Gerek madde metni ve gerekse de 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar dikkatle incelendiğinde ilişkili kişi kavramının kapsamının çok geniş tutulduğu göze çarpmaktadır. Öyle ki, bazı şirketler için ilişkisiz kişiler ile yapılan işlemleri ayıklayıp onların takibinin yapılması daha kolay olacaktır. Transfer fiyatlandırmasına yönelik eleştiri getirebilmek için işlemin sadece ilişkili kişi ile yapılması tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda emsaline uygun olmaması da gerekmektedir. Kimileri, bu noktadan hareketle ilişkili kişi kapsamının geniş tutulmuş

olmasının pratikte bir sorun doğurmayacağını, işlemlerin emsaline uygun fiyatlarla yapılmış olması halinde endişe duyulacak bir durumun olmadığını iddia edebilir. Ne var ki olayın bir de belgelendirme boyutunun olduğunu unutmamak gerekir. Mükelleflerin belgelendirme yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için her bir ilişkili kişiyi ayrı ayrı ve tam olarak belirleyebilmesi gerekmektedir. Muhtemeldir ki, bazı mal satışlarının ilişkili kişiye yapılmış olduğu ancak olası bir vergi incelemesinde fark edilecektir. Bu durumda da belgelendirme yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmediğinden hareketle cezaya muhatap kalınması muhtemeldir.⁹

2.3.1.1.1. Kurumların gerçek ve tüzel kişi ortakları

5520 sayılı KVK'nın 2'nci maddesinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi ortaklarının, Kanun'un 13/2. maddesi gereğince ilişkili kişi sayılacağı ve bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirileceği belirtilmiştir.

Ayrıca, gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişkinin, KVK'nın uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmesi ve bu ilişkilerin tespitinde sermaye veya kar payının oranının dikkate alınmaması gerektiği belirtilmiştir.

Ancak, kurumların gerçek ve tüzel kişi ortaklarının ilişki kişi olarak değerlendirilmesinde sermaye veya kar payı oranının dikkate alınmamasının özellikle halka açık şirketlerin küçük ortakları ile yapacakları işlemlerde sorun yaratacağı açıktır.¹⁰

⁹ Onur Elele, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:318, Şubat 2008, s. 84-85.

¹⁰ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler”, s.85.

2.3.1.1.2. Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar

Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinden, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahısların anlaşılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanı, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, buna karşılık, kurum ile çalışanları arasında istihdam ilişkisi dışındaki işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir.¹¹

Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir. Bir kurum diğer bir kuruma ortak ise iki kurum ilişkili sayılacak, ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilecektir. Diğer bir ifadeyle, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.¹²

Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, kanunun 13/2. maddesinde belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir.¹³

¹¹ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler” s.84.

¹² Elele, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler” s.84.

¹³ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler” s.84.

2.3.1.1.3.Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi ve kurumlar

Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir. Ayrıca, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek herhangi bir gerçek kişi veya kurum ilişkili kişi sayılacaktır.

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır. Örneğin, bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirket ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemleri ifade etmektedir.

Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi, kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir.¹⁴

Örneğin, bir şirketin kararlarına doğrudan ya da dolaylı olarak etkide bulunabilecek ölçüde ve süreklilikte borç verdiği kişileri nüfuzu altında bulundurduğu kabul edilebilir. Benzer şekilde, imalat faaliyeti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.nin sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağladığı girdileri kullanması ya da alışlarının ve/veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kurumdan yapması durumunda da söz konusu şirketin ilgili gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilebilir.

¹⁴ Özmen, a.g.e., s.198.

Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir. Ayrıca bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişkili sayılan kurum veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebilecektir.

Ayrıca, bir kurumun diğer bir kurumla ilişkili sayılabilmesi için kurumun diğer bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması gerekmektedir.

2.3.1.1.4.Bakanlar Kurulu’nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan gerçek ve tüzel kişiler

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme sistemi sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişim hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde ya da bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

Vergi cennetleri ile mücadelede OECD tarafından etkin olarak görülen böyle bir yöntem kanunla hüküm altına alınmasına rağmen, bugüne kadar Bakanlar Kurulu’nca böyle bir liste ilan edilmemiştir.

Ancak dikkatlice değerlendirildiğinde, Bakanlar Kurulu’nun böyle bir listeyi ilan edilmesinin kolay olmadığı anlaşılabacaktır. Zira hangi ülkelerin listeye girmesi gerektiği konusunda en azında ekonomileri belli bir büyüklüğe ulaşmış ülkeler arasında konsensüs sağlanması gerekmektedir. Bu konsensüsü beklemeden sadece Türkiye’nin listeyi ilan etmesi vergi cenneti ülkeler nezdinde caydırıcı etkiyi yeterince yaratmayacaktır. Üstelik bu ülkelerde yapılan işlemlerin kanunen kabul edilmeyen gider sayılması hususu, sadece ülkemizde uygulanırsa ekonomide rekabet halinde olunan diğer ülkeler karşısında rekabet gücümüzü yitirmemize neden olacaktır. Bu yüzden

kanun maddesindeki düzenlemenin geleceğe dönük olarak düşünüldüğü ve OECD ülkelerince bir anlaşmaya varıldığı takdirde Bakanlar Kurulu'nun da listeyi yayınlayacağı hususu akla gelmektedir.¹⁵

2.3.1.2.Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yüksek veya düşük bedel üzerinden işlem yapılması

Emsallere uygunluk ilkesi, aynı zamanda uluslararası bir transfer fiyatlandırması standardıdır. Emsallere uygunluk ilkesine ilişkin en çok kabul gören açıklama OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. maddesinin birinci bendinde şöyle yer almıştır: *“İki ilişkili kuruluş arasındaki ticari ve finansal ilişkilerde belirlenen ya da kabul ettirilen koşulların, birbirinden bağımsız kuruluşlar arasında uygulanan koşullardan farklı olması durumunda, bu koşulların bulunmadığı durumda tahakkuk etmesi gereken, ancak bu koşullar nedeniyle işletmelerden biri lehine tahakkuk etmeyen karlar; o kuruluşun karlarına dâhil edilir ve vergiye tabi kar olarak vergilendirilir.”*¹⁶

Emsallere uygunluk ilkesi, 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinin 3'üncü fıkrasında ise; *“...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...”* şeklinde tanımlanmıştır.¹⁷

Diğer bir ifadeyle, emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında, söz konusu bu fiyat veya bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.¹⁸

İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlendiğinin tespit edilmesi halinde, kazancın transfer

¹⁵ Türk, **a.g.m.**, s.108.

¹⁶ Biçer, **a.g.e.**, s.35.

¹⁷ Sema Küçük, “Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem”, **Yaklaşım**, Sayı: 171, Mart 2007, s.54.

¹⁸ Saraçoğlu-Kaya, **a.g.m.**, s.153,154.

fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı varsayılacak, ayrıca bu tutar kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyecektir.

2.3.1.2.1. Transfer fiyatlandırması yöntemleri

Mükellefler, ilişkili kişilerle yapacakları işlemlerde örtülü kazanç dağıtımını eleştirisiyle karşı karşıya gelmemek için bu tür işlemlerde uygulayacakları fiyat veya bedeli işlemin mahiyetine en uygun yöntemi kullanarak belirleyeceklerdir.

Bu yöntemleri; geleneksel yöntemler, diğer yöntemler ve mükelleflerin serbestçe belirleyecekleri yöntemler olmak üzere üç grupta toplamak mümkündür. Geleneksel yöntemler, Kanun'un 13/4 maddesinde teker teker sayılmış, diğer yöntemler olarak bilinen kar bölüşüm yöntemi ile işleme dayalı net kar marjı yöntemlerine ise 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Yine aynı Kanun'un 13/4-ç maddesinde; *“Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.”* denilmek suretiyle yöntem belirlemede mükelleflere seçimlik hak verilmiştir. Buna paralel olarak, isteyen mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşarak “peşin fiyatlandırma anlaşması” yapma yoluna gitmelerine de imkân tanınmıştır.

2.3.1.2.1.1. Geleneksel yöntemler

Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespiti için 5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem belirlenmiştir. OECD Rehberi'nde “geleneksel işlem yöntemleri” olarak adlandırılan bu yöntemler, ilişkili kuruluşlar arasındaki ticari ve mali işlemlerde emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde en çok kullanılan yöntemlerdir. Bu nedenle öncelikle bu yöntemlerin uygulanabilirliğinin test edilmesi gerekmektedir. Bu durum maddenin 4/ç fıkrasında belirtilmiş olup, bu yöntemler arasında herhangi bir öncelik sırası bulunmamaktadır.¹⁹

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedeller;

¹⁹ Sema Küçük, **a.g.m.**, s.55.

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,
- Maliyet artı yöntemi,
- Yeniden satış fiyatı yöntemi

olarak belirlenen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanı kullanılarak kurum tarafından tespit edilecektir.

2.3.1.2.1.1. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi

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 etmektedir.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin, yani somut bir biçimde tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.²⁰

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin emsal fiyatın bulunmasında en güvenilir ve en doğrudan kullanılabilir yöntem olması nedeniyle diğer yöntemlere göre nispeten tercih üstünlüğü vardır. Nitekim 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin 5.1. bölümünde; *“Sonuç olarak, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda*

²⁰ Saraçoğlu-Kaya, **a.g.m.**, s.154

*emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilir.”*denilmiş ve bu açıklama ile Mali İdare, diğer birçok mali idare gibi karşılaştırılabilir fiyat yönteminin diğer yöntemlere nazaran uygulama önceliği olduğunu açıkça belirtmiştir.²¹

Örnek: 1²²

Türkiye’de yerleşik (S) kurumu ABD’den ithal ettiği markasız Kolombiya kahvesini yurt içindeki ilişkili (T) şirketine satmaktadır. (S) kurumunun bu ürün ile ilgili olarak ilişkisiz şirketlere satış işlemi bulunmamaktadır. Öte yandan, kontrol altındaki işlemlerle aynı dönemde, üretim ve dağıtım zincirinin aynı aşamasında ve benzer koşullar altında gerçekleşen kontrol dışı işlem olarak bulunabilen tek kontrol dışı işlemde ise, Türkiye’de yerleşik ilişkisiz (X) kurumu ABD’den ithal ettiği markasız Brezilya kahvesini yurt içindeki ilişkisiz (Y) şirketine satmaktadır. Dolayısıyla, kahveler arasındaki farklılığın fiyat üzerinde önemli bir etkisinin olup olmadığının incelenmesi uygun olacaktır. Örneğin, kahve çekirdeğinin menşeyinin açık piyasa koşullarında ek prim yaratıp yaratmadığı ya da iskontoya yol açıp açmadığı araştırılmalıdır. Bu tür bilgiler mal piyasasından elde edilebilir ya da satıcı fiyatlarından çıkarılabilir. Bu farklılık fiyat üzerinde önemli bir etkide bulunuyorsa, bazı düzeltmeler yapmak uygun olacaktır. Makul ve doğru bir düzeltme yapılamaz ise, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin güvenilirliği azalacaktır.

Örnek: 2²³

Türkiye’de yerleşik tam mükellef (A) Kurumunun yaptığı işlemler aşağıda verilmiştir: Yıllık olarak ürettiği 10.000 tonluk işlenmiş pamuğun % 25’ini İngiltere’de yerleşik ilişkili (B) Kurumuna, % 30’unu da Fransa’da yerleşik ilişkili (C) Kurumuna ton başına 1.000 -TL’den peşin olarak ödenmek üzere satmaktadır. Kalan ürünü (% 45) ise yurt içindeki ilişkisiz şirketlere 1.500-TL’den üç aylık vade ile satmaktadır.

²¹ Biçer, a.g.e., s.39.

²² Bu örnek 1 seri No’lu TF Genel Tebliği’nden alınmıştır.

²³ Bu örnek 1 seri No’lu TF Genel Tebliği’nden alınmış olup, YTL ibaresi TL’ye uyarlanmıştır.

(A) Kurumu tarafından yurt içindeki ilişkisiz şirketlere yapılan satışlar, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler olarak esas alınabilecektir. Ancak, (A) Kurumunun gerek yurt dışındaki ilişkili şirketler (B) ve (C), gerekse yurt içindeki ilişkisiz şirketlerle arasındaki işlemlerde karşılaştırılabilirlik analizi yapılacak olup, pazardan kaynaklanan farklılıklar da dikkate alınacaktır. Zira İngiltere, Fransa ve Türkiye'nin sahip olduğu pazarların farklılığı pazar şartlarında ve dolayısıyla fiyatlandırmalarda da farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilir. Ayrıca, söz konusu olayda satış miktarı ve satış şartları da emsallere uygun fiyat ya da bedeli etkilediğinden işlem düzeltimi gerekmektedir. Yapılan işlem düzeltimi sonucu karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabilmesi mümkündür.

2.3.1.2.1.1.2. Maliyet artı yöntemi

Maliyet artı yöntemi; emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Buradaki makul brüt kar oranından kasıt, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kar oranıdır.

Eğer şartlar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kar marjı (iç emsal) en uygun kıstas olacaktır. Ancak, böyle bir kar marjı mevcut değilse ya da güvenilirliği konusunda tereddüt varsa ilişkisiz kişilerin karşılaştırılabilir işlemlerine yani dış emsallere başvurulabilir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltimlerin yapılabilir olması gerekmektedir. Ayrıca, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır.

Bu yöntem açısından ortaya çıkan en büyük problem ise, emsal olarak alınan şirketlerin muhasebe işlemlerinde kullandıkları yaklaşımı tahmin etmekte güçlük yaşanmasıdır. Bu durumda, hangi maliyet unsurlarının (emek, amortisman vb.) fiyata dahil olduğunu, hangilerinin dahil olmadığını tespit etmek çok önemli olacaktır. Ayrıca, hangi unsurların maliyete gireceği veya girmeyeceği konusunda uluslararası alanda henüz bir görüş birliğine de varılamamıştır.²⁴

Bu yöntemin özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulanması öngörülmektedir.

Örnek: 1²⁵

Türkiye’de tam mükellef (A) Kurumu, Türkiye’de bulunan ilişkisiz (B) Kurumuna ekmek kızartma makinesini % 11 kâr marjı ile satmakta, yine her ikisi de Türkiye’de yerleşik (C) Kurumu ilişkili (D) Kurumuna ürettiği blenderleri % 8 kâr marjı ile satmaktadır. Küçük ev aletleri sektöründe ekmek kızartma makinesi ve blender için geçerli olan kâr marjı % 10’dur. Ancak, (A) Kurumunun üretim maliyeti 60 TL/birim iken, (C) Kurumunun üretim maliyeti 50 -TL/birimdir. Kâr marjları karşılaştırılan, üretici (A) ve (C) Kurumlarının üretim maliyetleri ve buna bağlı olarak satış fiyatlarının farklı olmasından dolayı her iki ürün için karşılaştırma yapmak mümkün olmayacaktır. Bunun sebebi, (A) Kurumunun üretim sürecinde kullandığı makinelerin maliyetleri için 10 yıl üzerinden amortisman ayırırken, (C) Kurumunun ise üretim sürecinde kullandığı makinelerin maliyetleri için 5 yıl üzerinden amortisman ayırmakta olmasıdır. Dolayısıyla, (C) Kurumunun ilişkili kurumu (D)’ye uygulayacağı fiyatın tespitinde, maliyetlerin bileşenlerinin incelenmesi ve muhasebeden kaynaklanan farklılığın gerekli düzeltimi sonucu maliyet artı yöntemi uygulanabilecektir. Diğer bir ifadeyle, ilişkili kişiler arasındaki transfer fiyatının tespitinde, amortisman ayırma sürelerinden kaynaklanan maliyet farklılıklarının düzeltilmesi sonucu küçük ev aletleri sektöründe geçerli olan kâr marjı kullanılarak transfer fiyatı tespit edilecektir.

²⁴ Biçer, a.g.e., s. 45.

²⁵ Bu örnek 1 seri No’lu TF Genel Tebliği’nden alınmış olup, YTL ibaresi TL’ye uyarlanmıştır.

Örnek: 2²⁶

Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu, çanta üretimi yapmaktadır. (A) Kurumu çantaları Romanya’da bulunan iştiraki (B)’ye satmaktadır. Her bir çantanın maliyeti 50-TL olup, çanta üretimine ilişkin olarak yapılan genel yönetim giderleri üretim maliyetleri içinde izlenmektedir. (A) Kurumu söz konusu üretimine ilişkin satışlardan % 5 brüt kâr elde etmiştir. (A) Kurumunun aynı ürünü ilişkisiz kişilere satışı bulunmamaktadır. Türkiye’deki tam mükellef (C) ve (D)’nin aralarında ilişki bulunmadığı ve çanta üretimi yaparak Fransa’daki ilişkisiz alıcılara sattıkları tespit edilmiştir. Ancak, (C) ve (D) Kurumları genel yönetim giderlerini faaliyet giderleri arasında izlemekte ve söz konusu üretime ilişkin satışlardan % 10 brüt kâr elde etmektedir. (A) Kurumunda maliyet bazının içerisinde genel yönetim giderleri de yer almakta iken, (C) ve (D) Kurumlarının maliyet bazında genel yönetim giderleri bulunmamaktadır. Bu durumda, ilişkili kişilerle ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin karşılaştırılmasında, maliyetlerin bileşenlerinin farklı olması nedeniyle muhasebeden kaynaklanan farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece, (A) Kurumu % 5 brüt kâr oranı yerine dış emsali kullanmak suretiyle % 10 brüt kâr oranını esas alacaktır. Bu durumda, (A) Kurumunun genel yönetim giderlerinin 5-TL olduğu varsayımı altında, 45-TL (50-TL – 5-TL =) üzerine % 10 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)’ye satılan her bir çanta için transfer fiyatı 49,5-TL olarak belirlenecektir.

Örnek: 3²⁷

(MNO) Corp. İngiltere’de mukim olup, Türkiye’de mukim ilişkili kişisi (PRS) A.Ş.’ye yarı işlenmiş mamul halinde paslanmaz çelik satmaktadır. (MNO) Corp. transfer fiyatlandırması çalışmasında yine İngiltere’den Türkiye’deki ilişkisiz kişilere benzer yarı mamul satan (XYZ) Ltd. adlı şirketin, fonksiyon ve riskler, Pazar yapıları, satış hacimleri gibi karşılaştırılabilirliği etkileyen faktörler yönünden kendi işlemleri için karşılaştırılabilir olduğunu tespit etmiştir.

Ancak yapılan inceleme ile aynı zamanda (XYZ) Ltd.’nin maliyet yapısının (MNO) Corp.’dan farklı olduğu ortaya çıkmıştır. Bu durumda her iki işlemin

²⁶ Bu örnek 1 seri No’lu TF Genel Tebliği’nden alınmış olup, YTL ibaresi TL’ye uyarlanmıştır.

²⁷ Bıçer, **a.g.e.**, s.282-285.

karşılaştırılabilir nitelikte kabul edilebilmesi için maliyet yapılarının aynı ya da birbirine çok yakın olması gerekmektedir. İki şirketin yarı işlenmiş paslanmaz çelik üretimine birim başına Euro cinsinden karşılaştırmalı maliyeti aşağıdaki gibidir:

(MNO) Corp.	Tutar(Euro)	(XYZ) Ltd.	Tutar(Euro)
Direkt İlk Madde malzeme	200	Direkt İlk Madde malzeme	220
Direkt işçilik giderleri	100	Direkt işçilik giderleri	80
Amortisman giderleri	10	Genel yönetim giderleri	70
Genel üretim giderleri	20	Genel üretim giderleri	30
Maliyetler toplamı	330	Maliyetler toplamı	400

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, iki şirketin maliyet yapılarındaki farklılığın nedeni (MNO) Corp., üretim maliyeti içinde sadece genel yönetim giderleri içersinde yer alan amortisman giderlerini değerlendirirken; (XYZ) Ltd., aynı yarı mamulün üretim maliyetine tüm genel yönetim giderlerini ilave etmiştir. Böyle bir durumda, karşılaştırılabilirlik analizinin doğruluğu için gerekli düzeltmenin yerine getirilerek maliyet yapılarının ayarlanması doğru bir çözüm olacaktır.

(MNO) Corp.’nın amortismanlar dâhil genel yönetim giderlerinin toplamı 50 Euro’dur. Burada dikkat edilmesi gereken husus her iki şirketin maliyetler toplamının değil, maliyet yapılarının aynı olması gerektiğidir. Böylece, (XYZ) Ltd.’nin genel yönetim giderleri toplamı olan 70 Euro değil, (MNO) Corp.’nın kendi genel yönetim giderlerinin toplamı olan 50 Euro ürün maliyetine girecektir.

(MNO) Corp.	Tutar(Euro)
Direkt İlk Madde malzeme	200
Direkt işçilik giderleri	100
Amortisman giderleri	50
Genel üretim giderleri	20
Düzeltilmiş Maliyetler toplamı	370

(MNO) Corp.’nın Türkiye’de mukim ilişkili kişisi (PRS) A.Ş.’ye yarı işlenmiş paslanmaz çelik satışında transfer fiyatları “Toplam üretim maliyeti+Emsal (Uygun) Brüt kar marjı” formülü ile hesaplanacaktır. Düzeltilmiş maliyetler toplamı, belli

olduğuna göre ikinci aşamada uygun brüt kar marjının bulunmasına ihtiyaç duyulacaktır.

Emsal fiyatı bulmaya alışan (MNO) Corp. emsal olarak kabul ettiği (XYZ) Ltd.’nin brüt karlılık oranına sahiptir. Ancak inceleme sonucunda, (XYZ) Ltd.’nin brüt karlılık oranının transfer fiyatının tespitinde pek doğru bir sonuç vermeyeceğine karar verilmiştir. Gerekçe de (XYZ) Ltd.’nin son üç yılda brüt satış karlılıklarının birbirinden çok farklı sonuçlar vermesidir. O yüzden, (MNO) Corp., uygun brüt karlılık oranını bulabilmek için veritabanında bir araştırma yapmış ve gerekli eklemeler sonrasında Avrupa Birliği bölgesinde elik ürünleri üreterek bunları satan şirketlerin brüt karlılık oranlarının aşağıdaki gibi olduğunu tespit etmiştir.

Karşılaştırılabilir şirketler	2006	2007	2008	üç yıllık ort. Brüt kar
ABC	% 3,8	% 4,1	% 3,9	% 3,93
DEF	% 5,1	% 6,5	% 7,0	% 6,2
HIJ	% 9,3	% 11,2	% 8,8	% 9,77
KLM	% 7,6	% 8,2	% 8,5	% 8,1
TUV	% 15,4	% 17,2	% 18,1	% 16,9
YXZ	% 10,9	% 11,3	% 12,5	% 11,57
SER	% 14,2	% 14,8	% 15,1	% 14,7
MTU	% 13,5	% 13,1	% 14,0	% 13,53

Ancak, AB bölgesinde elik ürünleri üreterek bunları satan şirketlerin brüt karlılık oranlarının belirlenmesi yeterli olmayacaktır. Karşılaştırılabilirliğin güçlendirilmesi için son üç yıla ait brüt karlılık oranlarının emsal fiyat aralığını hesaplayarak bulunan sonuç, (medyan değer) ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde emsal karlılık oranı olarak maliyete ilave edilecektir.

Karşılaştırılabilir şirketlerin Brüt Kar Marjları

	2006	2007	2008	3 yılın ort.
En düşük	% 3,8	% 4,1	% 3,9	% 3,93
Alt eyrek	% 6,98	% 7,8	% 8,13	% 7,64
Medyan	% 10,1	% 11,25	% 10,65	% 10,67
st eyrek	% 13,68	% 13,5	% 14,28	% 13,82
En yüksek	% 15,4	% 17,2	% 18,1	% 16,9

Hatırlanacağı üzere (MNO) Corp.'nın düzeltilmiş maliyetler toplamı 370 Euro idi. Nihai olarak (MNO) Corp.'nın Türkiye'de mukim ilişkili kişisi (PRS) A.Ş.'ye yarı işlenmiş mamul halinde paslanmaz çelik satımlarında kullanacağı transfer fiyatı aşağıdaki gibi olacaktır.

Birim başına transfer fiyatı= Toplam Üretim Maliyeti+Emsal Brüt kar marjı

BBTF= 370+370 x %10,67)= 370+39,48= **409,48 Euro**

2.3.1.2.1.1.3.Yeniden satış fiyatı yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış karı düşülerek hesaplanmasını esas almaktadır.

Bu yöntem, piyasa fiyatı tam olarak tespit edilemediği veya şirketin, ilgili malı bağımsız bir tarafa sattığı durumlarda kullanılır. Yeniden satış marjı, belirli bir piyasa için kabul edilebilir nitelikte olmak zorundadır. Bu durumda ortaya çıkan sorun şirketin yeniden satış sonucu elde ettiği getirinin ilişkili olmayan bir kurum ile karşılaştırılabilir fonksiyonlar ve risk yapısı açısından uygun olup olmadığıdır. Bu soruya dayalı olarak, mükellefler aynı fonksiyonları sergileyen benzer düzeydeki firmaların piyasada bulunup bulunmadığını araştıracaklardır. Bu yöntem daha çok distribütörün (distribütörün fonksiyonlarını tahmin etmeyi kolaylaştırmak için) söz konusu mallara düşük değerli bir katma değer sağladığı durumlarda kullanılır.²⁸

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilecek olan bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir.

Diğer taraftan, bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Bu çerçevede paketlenme, etiketlenme ve küçük

²⁸ Biçer, **a.g.e.**, s. 47.

çaplı montajlar değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün ilk özelliğini yitirmesi hallerinde emsallere uygun bedel bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır.

Örnek: 1²⁹

Türkiye’de tam mükellef (A) Kurumu, Azerbaycan’da bulunan ana şirketi adına Türkiye’de küçük ev aletleri pazarlamaktadır. (B) Kurumu ise Türkiye’de ilişkisiz bir şirket olarak söz konusu ana şirket ile ticaret yapmakta ve benzer ürünleri aynı şekilde pazarlamaktadır. Üründeki küçük farklılıklar dışında kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki farklılık aşağıda belirtilmiştir:

Ana şirket, ilişkisiz (B) Kurumu ile olan işlemlerinde garanti risklerini üstlenirken, ilişkili (A) Kurumu ile olan işlemlerinde garanti riskini üstlenmemektedir. Ana şirket, ilişkisiz (B) Kurumuna reklam ve pazarlama malzemelerini ücretsiz sağlarken, ilişkili (A) Kurumu reklam ve pazarlama harcamalarına katlanmaktadır. Örneğimizde, küçük ev aletleri piyasası Türkiye ve Azerbaycan’da aynıdır. (B) Kurumu sattığı küçük ev aletlerinin net satışlar tutarının % 10’u kadar komisyon almaktadır. Buna göre, Azerbaycan’da bulunan ana şirket ile (A) Kurumu arasındaki emsallere uygun fiyat aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

(TL)

(A)Kurumunca ilişkisiz kişilere satış fiyatı		3.000
Emsal satış komisyonu		% 10
Emsallere Uygun Fiyat [3.000/(1+0,10)]		2.727
İşlev ve risk farklılıklarının düzeltimi(-)		30
Reklam ve pazarlama maliyetleri	10	
Garanti maliyetleri	20	
Emsallere Uygun Fiyat		2.697

²⁹ Bu örnek 1 seri No’lu TF Genel Tebliği’nden alınmıştır.

Örnek: 2³⁰

Bir İtalyan şirketi Shirts Ltd. (SU), sportif tişörtleri imal etmekte ve satmaktadır. İmalat işlemi, İtalya'daki ana şirketin fabrikasında yapılmaktadır. Almanya, Fransa ve İngiltere'deki iştirakler, kendi piyasalarında dağıtıcı olarak hizmet vermektedirler. Sportif tişörtlerin dağıtıcılarının karşılaştırmalı araştırılması yoluyla, bağımsız dağıtıcıların %25'lik brüt kar elde ettiği tespit edilmiştir. Ayrıca, ilişkili kişi konumundaki dağıtıcılarla, bağımsız dağıtıcılar arasında önemli bir fark olduğu, bağımsız dağıtıcıların aynı zamanda tişörtlerin tasarımını yapmalarına karşılık ilişkili kişi olan dağıtıcıların böyle bir maliyete katlanmadıkları tespit edilmiştir. Yapılan ek araştırma sonucunda, bağımsız dağıtıcıların, genellikle tişörtlerin tasarımı dolayısıyla satışlar üzerinden ortalama %3 oranında telif bedeli aldıkları öğrenilmiştir. Bu bilgiyle dayanılarak, karşılaştırılabilir yeniden satış fiyatı marjı düzeltilir. Dolayısıyla, ilişkili kişi konumundaki dağıtıcıların kazandığı brüt kar, bir tasarım işlevinin bulunmamasından dolayı %22'ye ($\%25 - \%3 =$) düşürülür.

2.3.1.2.1.2. Diğer yöntemler

Geleneksel yöntemler, ilişkili şirketler arasındaki ticari ilişkilerde emsallere uygunluğun tespitinde en direkt yöntemler olarak uygulama alanı bulmalarına rağmen gerçek ekonomik ilişkilerin daha da karmaşık olması diğer yöntemlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

OECD rehberinde “işleme dayalı kar yöntemleri” altında “kar bölüşüm yöntemi” ile “işleme dayalı net kar marjı yöntemi” önerilmiştir. Ayrıca, önerilmemekle beraber rehberde “global dağıtım formülü”nden de bahsedilmiştir.

5520 sayılı kanun metninde işleme dayalı kar yöntemleri açıkça yer almamakla birlikte, 1 seri nolu TF Genel Tebliğ'de bu yöntemlere ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

³⁰ Pricewaterhousecoopers, **a.g.e.**, s. 30.

2.3.1.2.1.2.1.Kar bölüşüm yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır.

Kar bölüşüm yöntemi genellikle ticari işlemlerin birbirinin içine geçtiği ve ayrılmaz bir parça gibi olduğu durumlarda uygulanmaktadır. İş ortaklığı (joint venture) ve adi ortaklık (partnership) şeklinde yürütülen ticari işlemlerden elde edilen karın dağıtımında kullanışlı bir yöntemdir.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde kar bölüşüm yönteminin kullanılması durumunda atılacak ilk adım, kontrollü işleme taraf olanların işlem nedeniyle katlandıkları toplam karı tespit etmektir. Bu yöntem kontrollü işlemle ilgili olan tarafların toplam karını tüm grubun ticari faaliyetleri sonucunda elde ettiği kardan ayırmaktadır. Dağıtılacak kar, genellikle ödenecek yasal yükümlülükler ve vergilerin kardan indirilmesinden önceki aşamada bulunan faaliyet karını ifade etmektedir. Bazı durumlarda, bu adım brüt kara da uygulanabilir.³¹

İkinci adımda yapılması gereken, kullanılan varlıklar, taraflardan her birinin öngördüğü riskler, işleme taraf olanların ortaya koydukları fonksiyonlar ve kullanılan varlıklar göz önünde bulundurulmak kaydıyla işleme taraf olmayanlarla daha önce yapılmış olunan benzeri kar bölüşümü ya da ilişkisiz kişilerin benzer bir işlemdeki uygulamalarını esas alınarak işleme taraf olanlar arasında gerçekleşen kar payını yeniden bölüştürmek olacaktır. İlişkili tarafların karın oluşumuna yaptığı katkının değeri işlev analizlerine göre yapılır ve bu katkılar dış piyasadan elde edilen güvenilir bilgileri kapsayacak şekilde değerlendirilir. İşlev analizi ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlevlerin analizi olup, tarafların üstlendikleri riskler ve kullandıkları varlıkları hesaba katmaktadır.³²

³¹ Biçer, a.g.e., s. 51.

³² Biçer, a.g.e., s. 51.

Kar bölüşüm yönteminin güçlü ve zayıf yönleri bulunmaktadır. Yöntemin güçlü yönlerinden biri, yakından karşılaştırılabilecek işlemlere doğrudan dayanmamasıdır. Dolayısıyla karşılaştırılabilecek işlemlerin bulunmaması halinde de bu yöntem kullanılabilir. Karın dağıtımı bağımlı işletmelerin kendi aralarında üstlendikleri işlevlerin niteliklerine göre belirlenmektedir. Bağımsız şirketlerden elde edilen kar bölüşümü ile ilgili dış veriler, her bir bağımlı şirketin işlemlere yaptığı katkının değerlendirilmesinde dolaylı olarak kullanılabilir. Ancak dışarıdan elde edilen veriler her ne kadar ilişkilendirilse de karın dağıtımına doğrudan etkisi bulunmamaktadır.³³

Yöntemin zayıf yönü ise, karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yönteminde olduğu gibi borsası oluşmuş mal fiyatları gibi dışsal piyasa verilerinden bu yöntemde pek kullanılamamasıdır. Dolayısıyla daha az kullanılabilen dışsal piyasa verilerinden dolayı yöntem, inceleme konusu ticari işleme özgü çözüm üretmektedir. Kar bölüşümünü esas alarak transfer fiyatlandırmasını yapan bağımsız şirket sayısının az olması diğer bir veri eksikliği nedenidir. Dolayısıyla yöntem az sayıdaki veriye dayanarak bağımlı şirketler arasındaki ilişkilere göre karların dağıtımını yapmaktadır.³⁴

Örnek :1³⁵

İsviçre’de faaliyette bulunan (A) kurumu kanser tedavisinde kullanılmak amacıyla “Kodezyak” adı verilen bir ilacın ana maddesini üretmektedir. Bunun yanında, Türkiye’de tam mükellef olan ilişkili (B) kurumu ise söz konusu ilacın İsviçre’de (A) kurumunca üretilmesinden sonra kendisinin yapmış olduğu Ar-Ge faaliyeti sonuçları ile ana maddeyi birleştirerek nihai ürün haline getirmektedir. Ayrıca, (B) kurumu nihai ürünün Türkiye’de dağıtımına yetkili tek şirkettir.

Konuya ilişkin diğer bilgiler aşağıdaki gibidir:

- (B) kurumu söz konusu ilacın geliştirilmesi için (A) kurumu ile Ar-Ge ve pazarlama faaliyetleri yürütmektedir.

³³ Işık, **a.g.e.**, s.132.

³⁴ Işık, **a.g.e.**, s.133.

³⁵ Bu örnek 1 seri No’lu TF Genel Tebliği’nden alınmış olup, YTL ibaresi TL’ye uyarlanmıştır.

- Söz konusu ilaca ilişkin, (A) kurumu 3-TL, (B) kurumu ise 12-TL olmak üzere toplam 15-TL Ar-Ge ve pazarlama gideri gerçekleştirmiştir.

Üretilen ürünün son derece özgün ve ileri düzeyde bir yapıya sahip olması nedeniyle, piyasada karşılaştırılabilir benzer nitelikte bir ürün bulunmamaktadır. Bu nedenle, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması mümkün değildir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için de yeterli veri ve bilgi bulunmamaktadır. Ürünün ilişkili kişiler arasında nitelik değiştirerek alım ya da satıma konu edilmesi nedeniyle yeniden satış fiyatı yönteminin de uygulanması mümkün değildir. Bu durumda uygulanabilecek en iyi yöntem kar bölüşüm yöntemi olacaktır.

Aynı piyasada benzer bir ürünü gayri maddi varlık kullanmadan üreten ve satan firmalara ilişkin veriler temin edilebilmiştir. Bu piyasada üreticilerin % 10 kar marjı, toptan satıcıların ise satış fiyatı üzerinden % 25 kar marjı ile çalıştığı tespit edilmiş olup, (A) ve (B) kurumlarının birim başına kardan alacakları paylar iki aşamada tespit edilecektir.

1. Aşama: Getiri tutarının tespit edilmesi

(A) ve (B) Kurumlarının basitleştirilmiş hesapları aşağıdaki gibidir:

		(A) Kurumu		(B) Kurumu
Satışlar		100		125
Satılan Malın Maliyeti(-)		60		100
Brüt Kar		40		25
Ar-Ge ve Pazarlama Giderleri	3		12	
Genel Yönetim Giderleri	2		3	
Faaliyet Giderleri(-)	5		15	
Kar		35		10

Grubun toplam karı 45-TL'dir.

(A) Kurumu:

Satılan Malın Maliyeti	60
Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan Kar(60 x %10)	6
Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan Transfer Fiyatı (Gayri Maddi Varlıklar Hariç)	66

(B) Kurumu:

Üçüncü Kişilere Satışlar	125
Karşılaştırılabilir Firmaların Yeniden Satışta Kar Marjı	% 25
Brüt Kar (Yeniden Satışta Kar Marjı) $125 \times \%25$	31,25

Karşılaştırılabilir firmalar (gayri maddi varlıklar hariç) esas alınarak getiriler aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

	(A) Kurumu	(B) Kurumu
Satışlar	66	
Satılan Malın Maliyeti (-)	60	
Brüt Kar	6	31,25
Faaliyet Giderleri (-)	5	15
Kar	1	16,25

Bu durumda grubun toplam karı 17,25-TL olacaktır.

2. Aşama: Bakiye karın bölüştürülmesi

Grubun bakiye karı $(45 - 17,25 =)$ 27,75-TL'dir.

Her iki firma açısından araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin, ürünün üretim ve satışında önemli bir role sahip oldukları görülmüştür. Araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin firmalar itibarıyla durumu aşağıdaki şekildedir:

(A) kurumu : 3-TL (% 20)

(B) kurumu : 12-TL (% 80)

Toplam : 15-TL (% 100)

Bakiye karın bölüşümü, bu harcama oranlarından yararlanılarak aşağıdaki gibi yapılacaktır:

(A) kurumunun bakiye kardan alacağı pay (% 20 x 27,75) : 5,55-TL

(B) kurumunun bakiye kardan alacağı pay (% 80 x 27,75) : 22,20-TL

Bu durumda, düzeltilmiş faaliyet karları aşağıdaki gibi olacaktır:

A kurumu = 5,55 + 1,0 = 6,55-TL, B kurumu = 22,20 + 16,25 = 38,45-TL

Sonuç olarak, düzeltilmiş hesaplar her iki kurum için aşağıdaki gibi olacaktır:

	(A) Kurumu	(B) Kurumu
Satışlar	71,55	125,00
Satılan Malın Maliyeti (-)	60,00	71,55
Brüt Kar	11,55	53,45
Faaliyet Giderleri (-)	5,00	15,00
Kar	6,55	38,45

Kar bölüşüm yöntemine göre, (A) kurumunun satışları için uygulayacağı emsallere uygun fiyat yukarıda da görüldüğü üzere birim başına 71,55-TL olarak gerçekleşecektir.

2.3.1.2.1.2.2. İşleme dayalı net kar marjı yöntemi

İşleme dayalı net kar marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde, maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kar marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir. Bu yöntemde, bir şirketin kontrollü bir işlemde gerçekleştirdiği uygun bir baza ilişkin kar marjı temel alınmaktadır. Bu kar marjı kontrollü işlemler arasında bağımsız şirketler açısından gerçekleşen marj olmalıdır.³⁶

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır.

Yöntem, kontrollü bir işlemde mükellefin elde edeceği net kar marjı ile aynı mükellefin karşılaştırılabilir kontrolsüz bir işlemde elde edeceği kar marjının karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, karşılaştırmanın yapılabilmesi için işletme içindeki emsal net kar marjı kullanılır. Şayet bu mümkün değilse, bağımsız şirketlerin kontrolsüz bir işlemde elde ettikleri net kar marjı bir emsal olarak kullanılmalıdır. İşlemlerin karşılaştırılabilir olup olmaması, gerekli

³⁶ Ali Beylik, “Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Karşı Düzenlemeler”, **E-Yaklaşım**, Sayı:17, Aralık 2004, s.6.

ayarlamaların yapılabilirliği açısından makul sonuçlara ulaşılabilmesi için işlev analizi kullanılmalıdır.³⁷

Uygulamada ticari faaliyetin doğasını dikkate alan uygun bir göstergesi (karlılık oranını) esas almak da önemlidir. Çünkü işleme dayalı net kar marjı yöntemi, satışlar, maliyetler veya kullanılan varlıklar gibi ki bunlar uygulamada karlılık düzeyi göstergeleri olarak adlandırılmaktadır uygun bir dayanak üzerinden net karlar arasındaki ilişkiyi ölçmektedir. Uygun karlılık düzeyi göstergesi (profit level indicators) olarak ise işlemin özelliği, tarafların işlev ve riskleri ve emsal olabilecek şirketlerin mali verilerine ulaşabilme gibi unsurlara bağlı olarak aşağıdakilerden birisi kullanılabilir.³⁸

- Faaliyet karlılık oranı= Faaliyet karı/Net satışlar
- Berry rasyosu= Brüt kar marjı/Faaliyet giderleri
- Satışların karlılığı(Net kar marjı)= Dönem net karı/Net satışlar
- Vergi ve faiz öncesi kar marjı = Vergi ve faiz öncesi kar/net satışlar
- Aktif karlılığı= Net dönem karı/Aktif toplamı
- Sermaye karlılığı= Faaliyet karı/sermaye
- Öz kaynakların karlılığı= Net dönem karı/Öz kaynaklar
- Ekonomik karlılık oranı= Faiz ve vergi öncesi kar/(Öz kaynaklar+Yabancı kaynaklar)

İşleme dayalı net kar marjı yönteminin güçlü ve zayıf yönleri bulunmaktadır. Yöntemin güçlü yönlerinden birincisi, uygulamasının kolay olmasıdır. Bir diğeri ise, üstlenilen sorumluluk ve yerine getirilen işlevlerin analizinin sadece bir ilişkili taraf için yapılmasının yeterli olmasıdır. Bu yöntemin en zayıf tarafı ise, net marjların fiyatlar ya da brüt marjlar üzerinde etkisi olmayan ya da daha az etkisi bulunan unsurlardan etkilenmesidir. Bu durum, emsaline uygun marjların gerçekçi ve güvenilir olarak belirlenmesini güçleştirmektedir.³⁹

³⁷ Işık, **a.g.e.**, s.135.

³⁸ Biçer, **a.g.e.**, s.59.

³⁹ Işık, **a.g.e.**, s.137.

Örnek: 1⁴⁰

(A) Bankası, uluslararası bir banka olup, çağrı merkezleri hizmetleri için ilişkili kişisi olan ve bu hizmetleri sağlayan (B) Ltd.'yi kullanmaktadır. (B) Ltd., aynı zamanda diğer bankalar için de çağrı merkezi hizmeti sağlamaktadır. Bu yöntemle göre, ilişkili kişi ve karşılaştırmaya uygun ilişkili olmayan kişiler için net kar marjına ulaşılabilir. Net kar marjı, gerçekleştirilen toplam maliyetler, kullanılan sermaye, hizmet sağlayan şirket tarafından her bir banka için harcanan ve bir insan tarafından bir saatte yapılan iş tutarına göre belirlenebilir.

Olaya ilişkin veriler ise aşağıdaki gibidir:

Kullanılan (kira dayalı) Duran Varlıklar Toplamı (Brüt Değer) : 100

Üstlenilen Riskler:

- Kullanılamaz hale gelme,
- Yangın,
- Ölüm vb.

Yukarıdakiler arasında, kullanılamaz hale gelme, iki yıl içinde maliyeti tamamen karşılanması gereken duran varlıklara ilişkin yüksek dereceli risktir. Bunun yanında duran varlıkların beklenen getirisi %100 olup değeri 100'dür. (Amortisman ve kar hariç maliyetler için %50 ve amortisman için %50)

Çalışılan Kişilerin sayısı (3 vardiya-24 saat)	200
Maksimum çalışılan saat (200x6x365)	438.000
Kişi başı maaş ve yan ödemeler	0,20
Yıllık Toplam ücret maliyeti	40
Diğer Maliyetler	34,5
Kira 12	
Sigorta 5	
Elektrik 10	
Vergiler 2,5	
Diğer harcamalar (Taşıma vb.) 5	
Toplam Maliyetler (100+40+34,5)	174,5
Toplam Hasılat	300
Toplam Net Kar (Toplam Hasılat-Toplam Maliyetler)	125,5
Toplam Maliyete dayalı Net Kar Marjı (Toplam Net Kar/Toplam Maliyetler)	%71,92

⁴⁰ Biçer, a.g.e., s.61-65.

Çağrı Merkezince Alınan Arama Sayısı:

(A) Bankası (İlişkili Kişi)	5.000
(X) Bankası (İlişkisiz Kişi)	2.000
(Y) Bankası (İlişkisiz Kişi)	2.500
(Z) Bankası (İlişkisiz Kişi)	3.000
TOPLAM	12.500

Verilen Hizmet Karşılığı Faturalanmış Tutar:

(A) Bankası (İlişkili Kişi)	100
(X) Bankası (İlişkisiz Kişi)	60
(Y) Bankası (İlişkisiz Kişi)	70
(Z) Bankası (İlişkisiz Kişi)	70
TOPLAM	300

Gerçekleştirilen Hizmete Göre Müşterilere Dağıtılan Toplam Maliyetler:

(A) Bankası (İlişkili Kişi)	69,80 (174,5x5.000/12.500)
(X) Bankası (İlişkisiz Kişi)	27,92 (174,5x2.000/12.500)
(Y) Bankası (İlişkisiz Kişi)	34,90 (174,5x2.500/12.500)
(Z) Bankası (İlişkisiz Kişi)	41,88 (174,5x3.000/12.500)
TOPLAM	174,50

Net Kar (Verilen Hizmet Karşılığı Faturalanmış Tutar-Dağıtılan Maliyetler):

(A) Bankası (İlişkili Kişi)	30,20 (100-69,80)
(X) Bankası (İlişkisiz Kişi)	32,08 (60-27,92)
(Y) Bankası (İlişkisiz Kişi)	35,10 (70-34,90)
(Z) Bankası (İlişkisiz Kişi)	28,12 (70-41,88)
TOPLAM	125,50

Maliyete Dayalı Net Kar Yüzdesi (Net Kar/Toplam Maliyetler):

(A) Bankası (30,20/69,80x100)	%43,27
(X), (Y), (Z) Bankası (95,30/104,70x100)	%91,02

%91,02 oranındaki karşılaştırılabilir net kar marjının A Ltd. açısından gerçekleşen maliyetlere uygulanması ise aşağıdaki gibi olacaktır:

(A) Bankasının Maliyetleri	69,80
İlave Net Kar Marjı (%91,02)	63,53
Toplam	133,33
Emsal Fiyat	133,33
Fiili Olarak Faturalanmış Gider	100,00
Emsallere Uygunluk İlkesine göre (B) Ltd. Tarafından Gelir Olarak Kazanılan Fazlalık (Örtülü Kazanç)	33,33

2.3.1.2.1.3. Mükellefin serbestçe belirleyebileceği yöntemler

Emsallere uygun fiyata buraya kadar sayılan yöntemlerle ulaşılamaması halinde mükelleflere serbestçe belirleyebilecekleri yöntemleri kullanma hakkı tanınmıştır. Ancak bu yola başvururken oluşturulan yöntemin, işlemin mahiyetine en uygun olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Çeşitli ülke uygulamalarında farklı isimlere sahip yöntemlerin kullanıldığı gözlenmektedir. Mükelleflerce belirlenecek yöntemler olarak aşağıdaki yöntemler sayılabilir. Ancak bu başka yöntemlerin kullanılmayacağı manasına gelmez.⁴¹

- Karşılaştırılabilir işlem yöntemi
- Karşılaştırılabilir hizmet fiyatı yöntemi
- Brüt hizmet karlılığı yöntemi
- Hizmet maliyet artı yöntemi
- Karşılaştırılabilir kar yöntemi

2.3.1.2.1.4. Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma yöntemi (Peşin fiyatlandırma anlaşmaları)

Peşin fiyat sözleşmesi, vergi idaresi ile bağımlı işletmeleri bulunan bir kurum arasındaki gönüllü müzakereler etrafında kurumun dâhili fiyatlandırma planını oluşturacak ve böylelikle kurumun vergi yükümlülüğünü belirleyecek şekilde belirli bir

⁴¹ Biçer, a.g.e., s.65.

dönemde kontrollü işlemlerde uygulanacak fiyatlandırma yöntemi konusunda varılan bağlayıcı bir ön anlaşmadır.⁴²

OECD Rehberinde ise peşin fiyatlandırma anlaşmaları, kontrol edilen işlemlere ilişkin olarak belirli bir dönemde transfer fiyatlandırması için uygun bir kriter (örneğin yöntem, karşılaştırılabilirlik, uygun düzeltmeler, kritik varsayımlar...) belirleyen anlaşmalar olarak tanımlanmıştır.⁴³

Emsallere uygun fiyatın tespiti için öngörülen çeşitli transfer fiyatı belirleme yöntemlerinin her zaman doğru bir biçimde ve vergi idaresi ile mükellefler arasında ihtilaf çıkmaksızın uygulanması beklenmediğinden “transfer fiyatlandırmasından kaynaklanabilecek yargısal uyuşmazlıkların en aza indirilmesi ve vergilendirmede belirliliğin sağlanması” amacıyla mükellefleri gelecekteki uluslararası işlemelerinde uygulamayı öngördüğü transfer fiyatlandırma yöntemleri üzerinde idare-mükellef anlaşmasını ifade eden peşin fiyatlandırma sözleşmeleri ihdas edilmiştir.⁴⁴

Bu sözleşmeler, *Advance Pricing Agreements* (APA) adıyla ilk kez ABD’de 1991 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra ise, Avustralya, Kanada, Almanya, Hindistan, Japonya, İspanya, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda ve İngiltere’de de uygulanma imkânı bulmuştur.⁴⁵

Türkiye’de ise bu kavram, 5520 sayılı KVK’nın kabul edilmesi ile birlikte, Türk vergi sistemine kazandırılmıştır. Yasanın 13/5. maddesinde bu tür sözleşmeler; *“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 dâhilinde kesinlik taşır.”* şeklinde ifade edilmiştir.

Bu düzenlemenin getiriliş amacı ise madde gerekçesinde şöyle özetlenmiştir: *“Bu şekilde tespit edilen yöntem belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılmayacaktır. Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için*

⁴² Billur Yaltı, “Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 219, Aralık 2009, s. 11.

⁴³ Feyyaz Yazar, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:138, Ocak 2008,s. 140.

⁴⁴ Yaltı, “Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, s. 10.

⁴⁵ Yaltı, “Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, s.10.

uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinde başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünde tasarruf sağlanmasıdır.”⁴⁶

Bazı yönleriyle uzlaşma ve muktezaya benzese de, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kendine has (*sui generis*) bir yapısının olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.⁴⁷ Nitekim peşin fiyatlandırma anlaşmaları, hem idare ile mükellefin karşılıklı olarak müzakere etmek suretiyle anlaştıkları bir yöntem olarak, hem de idari işlemin yargıya taşınması halinde doğabilecek gecikmeleri önlemesi bakımından VUK’un ek 11. maddesinde yer alan uzlaşma müessesesine benzese de uzlaşma, en yalın ifadesiyle, bir vergi incelemesi sonucu re’sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve kesilen cezaların bir kısmından veya tamamından İdarenin vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Oysa ki peşin fiyatlandırma anlaşmalarında İdarenin herhangi bir vergi alacağında vazgeçmesi söz konusu olmayıp, sadece belirlenen yöntem açısından bir uzlaşma söz konusudur.

Yine, peşin fiyatlandırma sözleşmeleri VUK’un 413. maddesinde yer alan, mükelleflere idareye vergi durumları veya vergi uygulaması bakımından tereddüt uyandıran konular hakkında açıklama yapılmasını isteme hakkını düzenleyen “mukteza (özelge)” müessesesine, mükellefin idareye başvuru yöntemlerinden biri olarak benzetilse de, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının muktezadan ayrıksı yönleri bulunmaktadır. Zira muktezaların hukuki sonuç açısından bağlayıcı bir niteliği bulunmamakta olup, inceleme elemanı yaptığı incelemede muktezaya bağlı olarak hareket etmek zorunda da değildir.⁴⁸

⁴⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (30.05.2010)

⁴⁷ Yaltı, “Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, s.14.

⁴⁸ Ancak, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapan Kanun ile birlikte inceleme elemanının yapmış olduğu incelemelerde özelgelere bağlı kalması öngörülmüştür.

Ancak bu durumda mükellef, VUK' un 369. maddesinde düzenlenen yanılma hususunu ileri sürerek vergi cezası kesilmemesini talep etme hakkına sahiptir. Peşin fiyatlandırma sözleşmelerinde ise sözleşme koşullarına uygun bir işlem yapıldığı sürece mükellefin işlemleri ek tarhiyat konusu yapılmaz, zira bu tür sözleşmeler hukuki sonuçları itibariyle bağlayıcı nitelik taşır.⁴⁹

Yasa metninden de anlaşılacağı üzere, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamına sadece kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. 01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin 01.01.2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişiler ile yaptıkları sadece yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda Mali İdareye başvuruda bulunma hakkı bulunmaktadır. Peşin fiyatlandırma anlaşması başvuruları sadece ilişkili kişilerle yapılan yurt dışı işlemlere ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda yapılabilecek olup, yurt içi işlemlere ilişkin olarak başvuruda bulunulması mümkün bulunmamaktadır. Yine peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına sadece kurumlar vergisi mükellefleri girmekte olup, gelir vergisi mükelleflerine böyle bir hak tanınmamıştır.

Peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusuna ilişkin süreç, 1 seri no'lu TF Genel Tebliğinde; ön değerlendirme, analiz, anlaşmanın kabulü ve reddi olmak üzere üç başlık halinde incelenmiş olup, anlaşmanın uygulanmasına ilişkin süreç ise anlaşmanın yenilenmesi, anlaşmanın revize edilmesi ve anlaşmanın iptal edilmesi olmak üzere üç başlıkta açıklanmıştır. 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde açıklandığı şekliyle, bu süreçlere aşağıda sırasıyla yer verilmiştir.

2.3.1.2.1.4.1. Anlaşmanın yapılmasına ilişkin süreç

Anlaşma yapılması istemiyle mükellefin birtakım bilgi ve belgeler ile birlikte İdareye başvurması ile başlayan süreç, başvuruda yer alan bilgi ve belgelerin bir peşin fiyatlandırma anlaşmasına uygun olup olmadığının tespit edildiği, gerekirse başka belgelerin de istenebildiği “ön değerlendirme” aşaması ile devam etmektedir. Yapılan bu ilk incelemeden sonra, karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer

⁴⁹ Yaltı, “Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, s. 15.

düzeltilmelerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların değerlendirmesinin yapıldığı “analiz” aşamasına geçilir. İdare yapılan analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. İdare’nin başvurusu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır. Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin sürecin her aşamasında, mükellef ile karşılıklı bilgi ve görüş alışverişinde bulunulur. Ayrıca, yapılan her anlaşma yalnızca ilgili mükellefe özgüdür ve bu mükellefi ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükellef iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir. İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit etmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır.

Yine İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükelleflerin vergi incelemesi ile muhatap olmayacağı anlamına gelmez. Bu durumda, anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilecektir. Örneğin mükellef ile İdare arasında imzalanan peşin fiyatlandırma anlaşması ile mükellefin ilişkili kişiler ile gerçekleştireceği işlemlerde “Maliyet Artı Yöntemi”ni kullanması uygun bulunmuştur. Anlaşmada belirlenen yöntem eleştiri konusu yapılamayacak olup bu yöntemin uygulanmasının doğru olup olmadığı, yöntem uygulanırken anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılabilecektir.

Son olarak İdare, mükellefin söz konusu koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı “yıllık rapor” üzerinden takip edecek olup, söz konusu raporun, anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde İdare’ye gönderilmesi gerekmektedir.

2.3.1.2.1.4.2.Anlaşmanın yürütülmesine ilişkin süreç

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının imzalanması ile birlikte anlaşmanın uygulamasına ilişkin süreç başlamış olacaktır. Ancak, zamanla değerlendirme aşamasında var olan koşulların değişmesi, belirlenen sürenin sona ermesi, tarafların koşullara uymaması veya dışsal birtakım nedenler ile sözleşmelerin yenilenmesi, revize edilmesi veya bu tür sözleşmelerin tek taraflı olarak iptal edilmesi gibi durumlar söz konusu olmaktadır. Sözleşmelerin uygulanması sürecinde karşılaşılan bu tür durumlar ve bunlara ilişkin işlemler aşağıda sırasıyla açıklanmıştır:

2.3.1.2.1.4.3.Anlaşmanın yenilenmesi

Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilir. Mükellef mevcut bir anlaşma süresinin bitiminden en az 9 ay önce İdare'ye başvuruda bulunarak, anlaşmanın yenilenmesi talebinde bulunabilir. İdare yapacağı incelemede, anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığı sonucuna varırsa, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir.

2.3.1.2.1.4.4.Anlaşmanın revize edilmesi

İdare ile mükellef arasında imzalanmış ve yürürlükte olan bir peşin fiyatlandırma anlaşması; anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi, anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dâhil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi, iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin/idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması şartların şartlarının birinin veya birkaçının gerçekleşmesi halinde isteğe bağlı olarak mükellefin bu talebinin kabul edilmesi halinde, anlaşma İdare tarafından revize

edilir. Bu durumda, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. Ancak, anlaşmanın revize edilmesi talebinin İdare tarafından kabul edilmediği durumda, mükellef yukarıda sayılan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilir. Bu durumda, İdare anlaşmayı iptal edebilir.

Anlaşmanın revize edilmesi talebi mükellef tarafından talep edilebileceği gibi, İdare de aynı talepte bulunabilir. Mükellefin, İdarenin anlaşmanın revize edilmesi talebini kabul etmediği durumda ise, İdare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilir. Anlaşmanın iptal edildiği durumlarda ise iptal kararının verildiği tarihten itibaren anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybeder.

2.3.1.2.1.4.5. Anlaşmanın iptali

Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması, mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse yıllık rapor da dâhil olmak üzere sonraki aşamalarda ibraz etmiş olduğu bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi hallerinde, İdare yaptırım olarak peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilir ve anlaşmayı hiç yapılmamış varsayarak mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir. Bununla birlikte, anlaşma süresince her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde İdare'ye gönderilmesi gereken Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Raporun zamanında ibraz edilmemesi durumunda ise, İdare anlaşmayı, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edebilir.

2.3.1.3. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şekilleri

5520 sayılı KVK'nın 13/1.maddesinde, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirledikleri bedel veya fiyat üzerinden, mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiştir. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para

alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilecektir.

5520 sayılı KVK'da 5422 sayılı KVK'da yer alan örtülü kazanç dağıtım şekilleri aynen korunduğundan, eski KVK'nın yürürlükte bulunduğu dönemde, söz konusu dağıtım şekillerine ilişkin verilen yargı kararlarına aşağıda yer verilmiştir.

2.3.1.3.1. Alım, satım, imalat, inşaat ve hizmet işlemleri

5520 sayılı KVK'nın 13/1. maddesinde emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen fiyatın üstünde veya altında yapılan alım, satım, imalat, inşaat ve hizmet işlemlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir.

Diğer müşterilere yapılmayacak ölçüde büyük iskontolar, ortağın başka şirketteki paylarını fahiş fiyatlarla kendi şirketine satması veya şirketin kendi pay senetlerini ortakları ile kendisi arasında uyumsuz ivazlar üzerinden alım satıma konu olması, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının örneklerindendir.⁵⁰

Nitekim Danıştay 3. Daire'nin E.1996/6964, K.1998/1348 sayılı kararında; *"Davacı şirketin bağlı olduğu holding bünyesindeki şirketlerden yüksek bedelle satın alarak yine aynı holding bünyesindeki şirketlere düşük bedelle sattığı hisse senetleri nedeniyle uğradığı zarar bir örtülü kazançtır."*⁵¹denilmiştir.

Danıştay 4. Daire'nin E. 1997/4844, K.1999/1374 sayılı kararında ise; *"Anonim şirketin ortağı bulunduğu limited şirkete %25 karla satılabilecek bir malı %1 karla satması olayında kazancın diğer şirkete aktarımı söz konusudur."*⁵² sonucuna varılmıştır.

Son olarak, Danıştay 11. Daire'nin E. 1999/2471, K. 2000/2201 sayılı kararında; *"Şirketin kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede*

⁵⁰ Öncel, **a.g.e.**, s.85.

⁵¹ www.danistay.gov.tr/bilgibankasi, (30.05.2010)

⁵² www.danistay.gov.tr/bilgibankasi, (30.05.2010)

yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde bulunulması halinde kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır.”⁵³ hükmüne varılmıştır.

2.3.1.3.2. Kiraya verme ve kiralama işlemleri

5520 sayılı KVK’nın 13/1. maddesinde emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen fiyatın üstünde veya altında yapılan kiralama ve kiraya verme işlemlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, “emsal kira bedeli”ni düzenleyen GVK’nın 73. maddesinin de incelenmesi gerekir. GVK’nın söz konusu maddesi göre; “*Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.*” Ancak konu daha detaylı olarak incelendiğinde, emsal kira bedelinin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi için uygulanabilirliğinin istisnai durumlar haricinde pek de mümkün olmadığı görülecektir. Çünkü emsal kira bedeli statik yapıda bir vergi güvenlik müessesesi olup, düşük bedelli kiralamanın objektif ve sübjektif nedenleri nazara alınmaksızın uygulanmaktadır. Ayrıca emsal kira bedeli her zaman olması gereken kira bedeli de değildir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç uygulamasında ise mükellefin olması gerekenden farklı bir işlem yapmış olması durumu vardır. Kıyaslama cari durum itibarıyla yapılır.⁵⁴

Konuyla ilgili olarak Danıştay’ın farklı görüşleri mevcuttur. Danıştay 4. Daire’nin 29.11.1969 tarih ve E.1968/5040, K.1969/199 sayılı kararında, “*Yüksek bedelle kiraya verme durumu olduğuna göre matrah farkı tayininde öncelikle bu madde (GVK 73) hükmünün esas alınması mümkün değildir.*”⁵⁵ hükmüne varılmıştır.

⁵³ www.danistay.gov.tr/bilgibankasi, (30.05.2010)

⁵⁴ Özbalcı, a.g.e., s. 420,421.

⁵⁵ Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2005, s.176.

Öte yandan, Danıştay 4. Daire'nin E.1997/3599, K.1998/1151 sayılı kararında ise;⁵⁶ “Kıralamada örtülü kazanç yönünden kıyaslama yapılırken GVK 73'e göre hesaplanan emsal kira bedelleri göz önünde bulundurulmalıdır.” denilmek suretiyle emsal kira bedelinin yapılacak kıyaslamada dikkate alınması gerektiği savunulmuştur.

4.4.1.3.3. Ödünç para alma verme işlemleri

Kurumların 5520 sayılı KVK'nın 13/1. maddesinde yazılı kişilerden emsaline aykırı olacak şekilde yüksek faiz ve komisyonlarla ödünç para alması, ya da kurumların bu kişilere emsaline aykırı olacak şekilde düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para vermesi hallerinde, fark faiz tutarı kadar kurum kazancının, örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilmektedir.

Eğer ortaklardan veya diğer ilişkili kişilerden alınan borç paralar “örtülü sermaye” niteliğinde ise, zaten Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 2. bendi uyarınca kurum tarafından borç alınan kişilere ödene faizin tamamı kurum matrahından indirilemeyecektir. Örtülü sermaye kapsamında olmayan alınan borç paralar için ödenen faizin, emsaline göre yüksek olması halinde ise, sadece fark faiz tutarı kadar örtülü kazanç dağıtımı yapılmış sayılacaktır.

Eski KVK'nın uygulandığı dönemde, yapılan örtülü kazanç dağıtımı eleştirilerinin birçoğu ödünç para alışverişlerinden kaynaklandığı için kurumların faizsiz veya düşük faizle ortaklarına borç para verme işlemlerinin örtülü kazanç dağıtımı sayılacağına ilişkin sayısız Danıştay kararlarına rastlamak mümkündür.

Bu kararlardan bazılarının özetleri şöyledir:⁵⁷

“Hiç faiz alınmadan ortaklara borç para kullandırılması işleminde örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilir.”⁵⁸

“Ortağına faizsiz veya düşük faizle borç para veren kurumun örtülü kazanç dağıttığına hükmedilir.”⁵⁹

⁵⁶ www.danistay.gov.tr/bilgibankasi, (30.05.2010)

⁵⁷ Özmen, a.g.e., s. 231.

⁵⁸ Danıştay 3. Daire'nin 07.04.1994 tarih ve E. 1993/132, K. 1994/1093 sayılı kararı.

⁵⁹ Danıştay 4. Daire'nin 02.07.1991 tarih ve E. 1992/4794, K. 1993/5616 sayılı kararı.

“Cari hesap yoluyla ortaklarına faizsiz borç para veren anonim şirket, örtülü kazanç dağıtmış sayılır.”⁶⁰

Konuyla ilgili olarak özellikle 5422 sayılı KVK döneminde tartışılan bir sorun, emsal faiz oranının ne olması gerektiği konusundaki sorundur. Konuyla ilgili hâkim olan görüş, emsalin tespit edilememesi durumunda piyasa cari faiz haddinin esas alınması yönünde beliren görüştür. Bu açıdan emsal faiz oranı olarak Merkez Bankası’nın kısa vadeli krediler için öngördüğü faiz oranının uygulanması yerinde bir görüş olacaktır. Nitekim Danıştay 4. Daire’nin 25.04.1995 tarih ve E.1994/2111, K.1995/1899 sayılı kararında, *“Borcun ortaklarda kaldığı süre itibarıyla Merkez Bankası’nın kısa vadeli işlemlere uyguladığı faiz oranı esas alınır.”* görüşü belirtilmiştir.⁶¹

Bu konuya Mali İdarenin bakış açısı ise emsal faiz oranının kesin çizgilerle belirlenmesinden ziyade, her olayın kendine özgü şartları içerisinde değerlendirilmesi gerektiği yönünde olmuştur.

Nitekim Maliye Bakanlığı 11.11.1996 tarih ve 53284 sayılı özelgesinde;⁶²

“Bütün kurumlar ve her para alıp verme işlemi için tek bir emsal faiz oranı belirlenmesi ve her olaya bu oranın uygulanması mümkün değildir. Yapılacak vergi incelemelerinde, örtülü kazançla ilgili faiz oranı belirlenirken, işletmenin krediye olan ihtiyacına, kredinin alındığı finans kurumunun faiz uygulamalarına, kredinin alındığı tarihteki piyasa koşullarına, alınan kredinin işletme sermayesine oranına ve benzeri nedenlere göre farklılıklar gösterdiğinden, bu nedenlerin topluca göz önüne alınması gerekmektedir.” şeklinde görüş belirtmiştir.

2.3.1.3.4. İkramiye, ücret ve benzeri ödemeler

Kurumlar, kendilerine hizmet akdi ile bağlı bulunan çalışanları, idare meclisi başkan ve üyelerine ile ortakların eşleri, ortakların veya eşlerin üstsoy veya altsoy ile üçüncü dereceye dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımlarına emsallere uygunluk

⁶⁰ Danıştay 4. Daire’nin 25.04.1995 tarih ve E. 1994/2111, K. 1995/1899 sayılı kararı.

⁶¹ Aslan, **a.g.e.**, s.85.

⁶² Özmen, **a.g.e.**, s. 368.

ilkesine aykırı olarak yüksek aylık, ikramiye vb. ödemelerde bulunulursa kazanç örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Ancak bu ödemelerin emsalleri açısından yüksek olup olmadığı konusunda yapılacak değerlendirmede, söz konusu işletmenin faaliyet kolu, işlem hacmi, karlılığı, öz kaynakları, büyüme trendi, çalışanın yetki ve sorumluluğunun dikkate alınması gereklidir.⁶³

Burada akla gelen bir soru ise kurum çalışanlarına yapılan ve bir hizmet akdine dayanılarak yapılan ücret, ikramiye ve benzeri ödemelerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği sorusudur.

1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde bu konuyla ilgili olarak, ilişkili kişi kapsamının belirlenmesinde kurum çalışanlarının, kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi kapsamında “ilişkili kişi” olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte, kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren –hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanının, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyeceği ifade edilmiştir. Ancak, kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen istihdam ilişkisi dışındaki işlemlerin, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir.

2.3.2. Subjektif Unsur

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının subjektif unsuru, kurumun, kazancını vergisel yükümlülüklerden kaçınarak ilişkili kişilere dağıtmaya yönelik bir istek ve iradesinin bulunmasıdır. Kurumun, ilişkili kişilere, aynı mahiyetteki ticari ilişkilerinde üçüncü kişilere sağlamadığı imkân ve menfaatler sağlamasını, aktif bir eylemi (emsallerine göre yüksek veya düşük bedeller belirleyerek veya bedelsiz tasarruflarda bulunarak) ile ve bu fiili, kazancını vergi dışında bırakarak ortak veya ilgililerine aktarmak amaç, istek ve iradesiyle gerçekleştirmesi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak ifade edilebilir.⁶⁴

⁶³ Tunç Köse ve Emrah Ferhatoğlu, **Transfer Fiyatlandırması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 35.

⁶⁴ Doğruyol, **a.g.e.**, s.82.

KVK’ da ödemenin bilerek, istenilerek yapılmasından söz edilmekle birlikte aslında bir kurumun belli kişilerle olan işlemlerinde emsallere uygun hareket etmemesinin ardında bir iradenin olduğu belli edilmektedir. Ancak bu durum transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının illaki vergi kaçırma amacına yönelik olduğunu kanıtlamaz. Yani bu iradenin mutlaka sübjektif unsur içinde değerlendirilmesi gerekmez. Çünkü KVK açısından yasaklanan dağıtımın örtülü yoldan yapılması işlemidir. Oysaki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tek amacı vergi kaçırmak değildir. Örneğin kurumun etkin ortaklarının, etkin olmayan ortak ve kar payı hakkı sahipleri aleyhine haksız kar dağıtımını fazlalığına sahip olabilme amacına yönelik eylemleri olabileceği, bunun da borçlar, ticaret ve sermaye piyasası hukuku açısından sorun yarattığı söylenebilir.⁶⁵

2.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA BELGE DÜZENİ

5520 sayılı KVK’nın 13’üncü maddesinin 3. fıkrası uyarınca, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunluluğu getirilerek, mükelleflere getirilen belgelendirme yükümlülüğünün yasal temelleri belirlenmiştir.

Madde gerekçesinde, hesaplama ve belgelerin yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar olduğu belirtilerek, seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlerin ayrıntılı olarak tutulması ve saklanması gerektiği belirtilmiştir. Buradan kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri belirlemede kullandığı yöntemi seçme gerekçesini, mefhumu muhalifinden de diğer yöntemlerin seçilmeme nedenini açıklamak durumunda olduğu sonucu çıkarılabilir.⁶⁶

Uygulamaya yön vermek amacıyla çıkarılan 1 seri nolu TF Genel Tebliği’nde ise belgelendirme yükümlülüğü, “yıllık belgelendirme” ve “peşin fiyatlandırması anlaşmasına ilişkin belgelendirme” olmak üzere iki başlık altında düzenlemiştir.

⁶⁵ Aslan, **a.g.e.**, s. 91.

⁶⁶ Kartal, **a.g.m.**, s. 151,152.

2.4.1.Yıllık Belgelendirme:

1 seri nolu TF Genel Tebliği'nin 7.1. bölümünde, mükelleflerin yıllık belgelendirme yükümlülüğünü üç şekilde yerine getirecekleri belirtilmiştir. Buna göre;

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri için “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formu”nu,
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemleri için “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”nu,
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefle dışındaki diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi; gelir vergisi mükelleflerinin de bir takvim yılı içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri için “Diğer Belgeler”i

hazırlamaları gerektiği belirtilmiştir.

2.4.1.1.Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak 1 seri nolu TF tebliğinin ekinde yer alan “*Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formu*”⁶⁷ doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Ancak söz konusu formun içeriği, 2 seri no'lu TF Genel Tebliği ile değişikliğe uğramış, formun 2007 hesap dönemine münhasır olmak üzere, 2008 hesap dönemi

⁶⁷ Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde “TF Formu” olarak anılacaktır.

ikinci geçici vergi beyannamesinin verilme süresinin son günü olan Ağustos ayının ondördüncü günü akşamına kadar hazırlanabileceği belirtilmiştir.⁶⁸

Tablo:2 TF Formu’nun İlişkili Kişilerle Yapılan Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler Bölümünün Eski ve Yeni Halinin Karşılaştırılması

Eski Formda yer alan işlem kalemleri	Yeni Formda yer alan işlem kalemleri
Varlıklar	Varlıklar
1-)Hammadde-yarı Mamul	1-)Hammadde-yarı Mamul
2-)Mamul Ticari Mallar	2-)Mamul Ticari Mallar
3-)Gayrimaddi haklar/Varlıklar(Edinilen veya Kullanılan)	3-)Gayrimaddi haklar/Varlıklar(Edinilen veya Kullanılan)
4-)Kiralamalar	4-)Kiralamalar
5-)Diğer işlemler	5-)Diğer işlemler
Hizmetler	Hizmetler
6-) İnşaat-Onarım-Teknik	6-) İnşaat-Onarım-Teknik
7-) Araştırma ve Geliştirme	7-) Araştırma ve Geliştirme
8-) Komisyon	8-) Komisyon
9-) Diğer işlemler	9-) Diğer işlemler
Mali İşlemler	Mali İşlemler
10-) Ödünç Para/Kredi-Faiz	10-) Ödünç Para/Kredi-Faiz
11-)Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)	11-) Gayri Nakdi Krediler
12-) Sigorta	12-) Mevduat/repo-Faiz
13-) Menkul Kıymetler	13-)Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)
14-) Diğer İşlemler	14-) Menkul Kıymetler
	15-) Sigorta
	16-) Diğer İşlemler
Diğer İşlemler	Diğer İşlemler
15-) İkramiye ve Benzeri ödemeler	17-) İkramiye ve Benzeri ödemeler
16-) Grup içi hizmetler	18-) Grup içi hizmetler
17-)Diğer İşlemler	19-)Diğer İşlemler
Yapılan İşlemlerin Toplamı	Yapılan İşlemlerin Toplamı

Tablodan da görüleceği üzere, formun yeni halinde mali işlemler başlığı altında gayri nakdi krediler ve mevduat/repo-faiz olmak üzere iki adet işlem eklenmiştir.

⁶⁸ Formun yeni hali için bkz. Ek:1.

Söz konusu formun doldurulmasına ilişkin açıklamalara ise 24.04.2008 tarih ve TF-1/2008-1 sayılı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkındaki sirkülerde yer verilmiştir.

Söz konusu sirkülerde yapılan açıklamalara göre formun, serbest bölgelerde faaliyette bulunanlar dâhil olmak üzere tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bir hesap dönemi içinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler, kontrol edilen yabancı kurum ve ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç bulunması halinde doldurulması gerekmektedir.

Buna göre, form kapsamında yer alan işlemlerden bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece mevcut işleme ilişkin kısmın doldurulması gerekmekte olup, form kapsamında yer alan işlemlerin bulunmaması durumunda ise bu formun doldurulması gerekmemektedir. Bununla birlikte, formu belirtilen işlemleri bulunan kurumlardan her iki tarafın da doldurması gerekmektedir.

Formda yer alan “alım” sütununa, ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, “satım” sütununa ise ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarının yazılması gerekir. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapan kurumlar hem alım hem de satım sütununu dolduracaklardır. Ancak örtülü kazanç dağıtımı yapılan yani elde eden için satım söz konusu olmayabilir. Bu durumda, elde eden taraf yalnızca, “alım” sütununu doldurmak zorundadır. Bununla birlikte, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç elde eden taraf, aynı zamanda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıyor ise, her iki sütunu da doldurması gerekecektir. Ayrıca, alım-satım tutarlarının KDV, BSMV, ÖTV gibi diğer yasal yükümlülüklerle sözleşmelerden alınan damga vergisi hariç tutarlar olması gerekmektedir.⁶⁹

Öte yandan, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar vergisi mükelleflerinin de bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yapmış oldukları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak TF formunu doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulundukları vergi dairesine göndermeleri

⁶⁹ Kartal, **a.g.m.**, s.156.

gerekmektedir.⁷⁰ Örneğin, özel hesap dönemi Haziran 2010’da sona eren bir mükellefin, kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarih olan 1-25 Ekim 2010 tarihleri arasında TF formunu beyanname ekinde bağlı olduğu vergi dairesine verecektir.

2.4.1.2. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin yıllık rapor

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkındaki 2007/1288 sayılı Karar’ın 19. maddesinde, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri için; diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin bilgi ve belgeleri içeren “*Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu*”nu,⁷¹ kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları gerektiği belirtilmiştir.

1 seri nolu TF Genel Tebliği’nde ise, Karar’da kapsamı belirtilen mükelleflerin tebliğ ekinde yer alan formata uygun olarak düzenleyecekleri “TF Raporu”nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerektiği belirtilmiştir.⁷²

Ancak daha sonra 2 seri no’lu TF Genel Tebliği ile, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin; 01/01/2008 tarihinden itibaren yurt dışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dâhil) yaptıkları işlemleri yıllık rapora dâhil etmeleri gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de söz konusu tarihten itibaren ilişkili kişilerle yapmış oldukları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak TF Raporu hazırlayacaklardır. Ancak, söz konusu mükelleflerden muafiyet ve istisnaları devam edenler, bu muafiyet ve istisnalarının sona erdiği döneme kadar rapor hazırlamayacaklardır. Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurtdışında

⁷⁰ Feyyaz Yazar, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Son Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 321, Mayıs 2008, s. 45.

⁷¹ Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde “TF raporu” olarak anılacaktır.

⁷² Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Yıllık Rapor formatı için bkz. Ek:2.

faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

Tablo 3: Mükellefler İtibariyle Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlama Yükümlülükleri

Mükellef	İlişkili İşlem Türü	Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlama Tarihi
BMVD'ye kayıtlı mükellefler	Hesap dönemleri içindeki <i>yurt içi ve yurt dışı</i> ilişkili işlemler (2008 yılından itibaren serbest bölgelerdeki şube ve ilişkili kişiler ve yurt dışı şubelerle olan işlemler de dâhil)	KV beyanı için en son güne kadar (2009 için 26 Nisan 2010)
Serbest Bölgelerdeki tüm K.V. mükellefleri	2008 yılından başlayarak ve müteakip hesap dönemleri içindeki <i>yurt içi</i> ilişkili işlemler	KV beyanı için en son güne kadar (2009 için 26 Nisan 2010)
Diğer vergi dairelerine kayıtlı K.V. mükellefleri	Hesap dönemleri içindeki <i>yurt dışı</i> ilişkili işlemler (2008 yılından itibaren serbest bölgelerdeki şube ve ilişkili kişiler ve yurt dışı şubelerle olan işlemler de dâhil)	KV beyanı için en son güne kadar (2009 için 26 Nisan 2010)

Aynı tebliğ ile raporun, 2007 hesap dönemine münhasır olmak üzere, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin son gününü takip eden ikinci ayın sonuna kadar (30 Haziran 2008) hazırlanabilmesine imkân tanınmıştır.

TF formunda olduğu gibi TF Raporunun da gelir vergisi mükellefleri tarafından düzenlenmesi istenilmemiştir.

Öte yandan, yukarıda belirtilen TF Raporunu hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere düzenlenecek raporda yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edileceği tabiidir.

TF raporunun ne zaman verilmesi konusunda bir belirleme yapılmamış olup, ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar hazırlanması istenmiş, ancak vergi idaresine veya inceleme elemanına her istendiğinde

verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi idaresince veya inceleme elemanınca istenilmesi halinde ne kadar süre içinde ibraz edilmesi gerektiği hakkında açıkça bir tarih öngörülmediği için VUK'un 14'üncü maddesine göre hareket etmek gerekecektir. Bu durumda ibraz süresi 14'üncü madde gereği, kanunda açıkça bir süre belirtilmediği için 15 günden az olamaz.

Yine TF Formunda olduğu gibi, bu raporun düzenlenmesi ve ibraz edilmemesi fiili için ayrı bir cezai müeyyide öngörülmemiştir. Bu nedenle VUK'un genel hükümlerine göre hareket etmek gerekmektedir. Bu durumda, VUK'un 256. ve mükerrer 355. maddeleri gereğince, muhafaza zorunda olunan her türlü defter, belge ve karnelerin yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etmeyenler hakkında uygulanan özel usulsüzlük cezası uygulanmalıdır. Ancak, bu raporun hazırlanması ve ibraz edilmemesinin asıl yaptırımının bir vergi incelemesi olasılığını arttırdığını ve TF konusundaki her türlü eleştiriye savunmasız yakalanmaya sebep olunacağını da hatırdan çıkarmamak gerekir.⁷³

2.4.1.3.Diğer belgeler

1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi gelir vergisi mükelleflerinin 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 etmeleri gerektiği belirtilmiştir.

- Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,

- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

⁷³ Erdoğan Öcal, "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu", **Yaklaşım**, Sayı:185, Mayıs 2008, s. 55,56.

- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- 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),
- Emsallere uygun fiyat ya da kar 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.

Uygulamada yukarıda sayılan belgelerin TF raporu düzenlemek zorunda olan mükellefler tarafından, düzenleyecekleri rapora ek yapıp yapılmayacağı konusunda tereddüt oluşmuştur. Bizim de katıldığımız görüşe göre, tebliğde sayılan belgelerin tümünün raporun eki olarak sunulmaması gerekir. Zira raporda kullanılmamasına rağmen sırf, kararname ve Tebliğde belirtildiği gerekçesiyle diğer bilgi ve belgelerin eklenmesi raporda gereksiz bilgilerin yer almasına neden olacaktır.⁷⁴ Zaten idare tarafından bu tür bilgilerin istenilmesi halinde ibraz edilmesi bir zorunluluktur.

⁷⁴ Öcal, “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”, s. 63.

2.4.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme

1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin 7.2. bölümünde, peşin fiyatlandırma anlaşması için İdare'ye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- Yazılı başvuru, (Yazılı Başvuru'da anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alır).

- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

- Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),

- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,

- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,

- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

- İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,

- Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,

- İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve 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.

Diğer taraftan, İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak anlaşma müddeti boyunca her yıl “*Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor*” hazırlamaları ve kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde belirlenen formata uygun olarak hazırlanarak bir yazı ekinde İdare’ye göndermeleri gerekmektedir.⁷⁵ Bununla birlikte, anlaşma süresi boyunca hazırlanacak olan “*Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor*”⁷⁶ içerisinde ilişkili kişilere ilişkin bilgilere yer verilmesi gerekmektedir.

2.5. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA KAR DAĞITIM STOPAJI

5520 sayılı yeni KVK'nın 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, aynı maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir. Bu şekilde dağıtılmış sayılan kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden, GVK'nın 94. maddesinin 6/b bendi uyarınca ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

⁷⁵ Onur Elele, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Değerlendirmeler”, **Yaklaşım**, Sayı:183, Mart 2008, s. 86.

⁷⁶ Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor formatı için bkz. Ek:3.

Kar dağıtımı konusu, özellikle de net kar/brüt kar ayrımı ve bunun toplam vergi yükü üzerine etkisinin inceleneceği çalışmanın üçüncü bölümünün daha iyi anlaşılması bakımından önem arz etmektedir.

Bilindiği üzere, sermaye şirketine ortak olan bir gerçek kişinin vergi yükü iki aşamalı olarak gerçekleşmektedir. İlki kurum aşamasında kurumlar vergisinin ödenmesi ile ikincisi ise kurumun dağıttığı temettü üzerinden gerçek kişi aşamasında gelir vergisi ödenmesi ile gerçekleşmektedir. Türkiye’de tam mükellef kurumlardan elde edilen temettü gelirlerinin yarısının beyan dışı bırakılmasına izin verilmiş, bunun sonucunda, toplam vergi yükünün en yüksek gelir vergisi oranı olan %35’i aşmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu vesileyle, şahsi olarak faaliyet göstermek ile kurum vasıtasıyla faaliyette bulunmak arasında vergi yükü açısından bir eşitlik sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak daha önce yürürlükte bulunan kar dağıtımına ilişkin mevzuatta⁷⁷ yani 24.04.2003 tarihinden öncesine kadar, kurumlar vergisi ve dağıtılan temettüler üzerinden alınan gelir vergisi tevkifatının toplamı, gelir vergisi tarifesinin en yüksek oranını dahi geçtiğinden, temettü gelirlerinin ayrıca beyan edilmesi istenilmemekteydi. Ancak söz konusu uygulama, kurumlaşmaya engel teşkil ettiği ve mükellefleri yurtdışında yatırım yapmaya teşvik ettiği gerekçesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.⁷⁸

Mevcut kar dağıtımı uygulaması borç alan ve borç veren kurumun hukuki niteliklerine göre farklı vergisel sonuçları esas almaktadır. Aşağıda konu ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.5.1. Örtülü Kazanç Dağıtan Tam Mükellef Kurum ise Kar Dağıtım Stopajı

Örtülü kazanç dağıtan kurumun tam mükellef kurum olması durumunda örtülü kazanç dağıtılanın hukuki niteliğine göre aşağıda belirtildiği şekilde gelir veya kurumlar vergisi kesintisinin yapılması gerekmektedir.

⁷⁷ Kar dağıtımına ilişkin düzenlemeler 4842 sayılı Kanunla 24.04.2003 tarihinden sonra geçerli olmak üzere değiştirilmiştir.

⁷⁸ Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Kar Dağıtımı Daha Mı Avantajlı?”, **Yaklaşım**, Sayı: 181, Ocak 2008, s.57,58.

2.5.1.1.Örtülü kazanç dağıtılan tam mükellef kurum ise kar dağıtım stopajı

GVK'nın 94. maddesinin 6/b bendinde tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları için vergi kesintisi yapılacağı yönünde herhangi bir düzenleme yapılmadığından, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan kurumun tam mükellef kurum olması halinde, kar payı sayılıp dağıtıldığı varsayılan kazanç tutarı için herhangi bir vergi kesintisi yapılması mümkün değildir.

2.5.1.2.Örtülü kazanç dağıtılan tam mükellef gerçek kişi, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar veya bu vergiden muaf olanlar ise kar dağıtım stopajı

4842 sayılı kanunun 12'inci maddesiyle değişik, GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) alt bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir. Buna göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan tam mükellef gerçek kişi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar veya bu vergiden muaf olanlar olması durumunda, 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinin (6) numaralı bendine göre kar payı sayılan faiz ve benzeri ödemeler üzerinden % 15 oranında⁷⁹ vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Vergi kesintisinin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden yapılması ve izleyen ayın 23. günü akşamına kadar verilecek muhtasar beyanname ile beyan edilmesi, 26. günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

⁷⁹ 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 23.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %15 oranı belirlenmiştir.

2.5.1.3.Örtülü kazanç dağıtılan dar mükellef gerçek kişi, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurum ise kar dağıtım stopajı

4842 sayılı kanunun 12’inci maddesiyle değişik, GVK’nın 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-ii) alt bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir. Bu durumda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılanın dar mükellef gerçek kişi veya Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurum olması durumunda, 5520 sayılı yeni KVK’nın 13. maddesinin (6) numaralı bendine göre kar payı sayılan faiz ve benzeri ödemeler üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Aynı şekilde, vergi kesintisinin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden yapılması ve izleyen ayın 23. günü akşamına kadar verilecek muhtasar beyanname ile beyan edilip 26. günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

2.5.1.4.Örtülü kazanç dağıtılan Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurum ise kar dağıtım stopajı

GVK’nın 94. maddesinin 6/b bendinde Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları için vergi kesintisi yapılacağı yönünde herhangi bir düzenleme yapılmadığından, tam mükellef kurumların, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dolayısıyla Türkiye’de ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumlara örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarları için herhangi bir vergi kesintisi yapmaları mümkün değildir.

2.5.2.Örtülü Kazanç Dağıtan Dar Mükellef Kurum İse Kar Dağıtım Stopajı

5520 sayılı KVK’nın 30’uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana

merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde 2006/10731 sayılı BKK ile 23.07.2006 tarihinden geçerli olmak üzere %15 oranında kesinti yapılacağı belirtilmiştir. Bu durumda, dar mükellef açısından tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, ana merkeze aktarılan tutar sayılacağından, kurum bünyesinde brüte tamamlanan tutarlar üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi stopajı yapılması gerekmektedir.⁸⁰

Tablo:4 Kar Dağıtım Üzerinden Yapılacak Stopajlara İlişkin Tablo

Dağıtılanın Hukuki Statüsü	Dağıtan Tam Mükellef Kurum ise	Dağıtan Dar Mükellef Kurum ise
Tam mükellef kurum ise	Stopaj yok.	Stopaj var. (GVK'nın 94/6-b-iii maddesi gereğince) Ana merkeze aktarılan tutar sayılır.
Tam mükellef gerçek kişi, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar veya bu vergiden muaf olanlar ise	Stopaj var. (GVK'nın 94/6/b-i maddesi gereğince) kar payı hükmündedir.	Stopaj var. (GVK'nın 94/6-b-iii maddesi gereğince) Ana merkeze aktarılan tutar sayılır.
Dar mükellef gerçek kişi, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurum ise	Stopaj var. (GVK'nın 94/6/b-ii maddesi gereğince) Kar payı hükmündedir.	Stopaj var. (GVK'nın 94/6-b-iii maddesi gereğince) Ana merkeze aktarılan tutar sayılır.
Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurum ise	Stopaj yok.	Stopaj var. (GVK'nın 94/6-b-iii maddesi gereğince) Ana merkeze aktarılan tutar sayılır.

2.6.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ VERGİSEL SONUÇLARI

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının vergisel sonuçları iki açıdan sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Vergisel sonuçlar vergi türleri itibariyle; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve diğer vergi türleri (damga vergisi, harçlar, BSMV, vb.) açısından incelenebilir. Bir diğer sınıflandırma ise karşılıklı olarak mükelleflere getirdiği haklar ve yaptırımlar yönünden yapılabilir. Mükelleflere tanınmış

⁸⁰ Aysel Duman, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemlerinin Örnek Üzerinde İrdelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:234, Mart 2008, s. 52.

olan düzeltme yapma yetkisi “haklar” bağlamında; cezalar ise mükellefler için öngörülen yaptırımlar bu başlık altında incelenebilir. Bu çalışmada ise vergisel sonuçlar sadece “cezalar” ve “düzeltme” alt başlıkları halinde incelenmiştir.

2.6.1.Ceza Uygulaması

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına uygulanacak cezai yaptırımlar konusunda birçok ülkede vergi kanunlarında spesifik ceza hükümleri uygulanmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde açıklandığı üzere örneğin İngiltere’de minimum vergi cezası hazinenin uğradığı vergi kaybının en az %10’u olarak belirlenmiş ve vergi kaybının derecesine göre bu cezanın artabileceği belirtilmiştir. Yine Almanya’da ise belgelerin idarenin talebi üzerine 60 gün içerisinde mükellefçe sunulmaması veya oldukça yetersiz olması durumunda İdarece re’sen takdir edilen tutarın %5 ila %10 tutarı arasında para cezası (en az 5.000 Euro) bunun yanı sıra belgelerin idareye tesliminin geciktiği her gün için 100 Euro (en fazla 1.000.000 Euro) para cezası kesilmesi öngörülmüştür. Dünya uygulamalarına bakıldığında, ceza hükümlerinin daha ziyade önleyici nitelikte olduğu, işlemlerden ziyade belgelendirme yükümlülüğüne uymama konusunda yoğunlaştığı görülmektedir.

Türkiye’de ise 5520 sayılı KVK’da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin özel bir ceza sistemi öngörülmemiş, 1 seri no’lu TF Genel Tebliği’nde Vergi Usul Kanunu’nun cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Söz konusu tebliğ hükümleri şöyledir:

“Teşebbüs sahibi ve kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunarak tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapmaları durumunda VUK’un cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Bu tebliğ ile İdare’ye ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri tebliğde belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında da VUK’un cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.”

Bu açıdan, uygulanacak cezai yaptırımlara ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri maddeler halinde aşağıda sayılmıştır:

- Vergi ziyarı: 341'inci ve 344'üncü maddeleri,
- Genel usulsüzlük cezası⁸¹: 352/I ve 352/II-7'inci maddeleri,
- Tek bir fiil ile hem vergi ziyaına hem de genel usulsüzlük cezasına sebebiyet verilmesi: 336'ncı maddesi (kıyas)
- Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257'inci madde hükmüne uymayanlara uygulanacak özel usulsüzlük cezası: Mükerrer 355'inci maddesi,
- Re'sen vergi tarhı: 30/4'üncü maddesi.

Öte yandan sayılan açık ceza hükümlerinin yanı sıra, mükellefin cezayı gerektiren fiilleri nedeniyle idarenin tek tarafı olarak peşin fiyatlandırma anlaşmasını iptal etmesi gizli bir ceza uygulaması olarak kabul edilebilir.⁸²

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bir örnek üzerinden gidilerek hangi cezaların uygulanacağını açıklanması yerinde olacaktır.

Örnek: 1

Otomobil üreticisi olan Büyük mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükelleflerinden (A) A.Ş., Türkiye çapında gıda pazarlama sektöründe faaliyet gösteren %70 ortağı olduğu (B) A.Ş.'ye 2009 yılında pazarlama filosunda kullanılmak üzere her biri 30.000-TL'den 100 adet hafif ticari araç satmıştır. Ancak (A) A.Ş.'nin aynı tip ve modeldeki araçları ilişkisiz konumdaki üçüncü kişilere 35.000-TL'den satıldığı tespit edilmiştir.

(A) A.Ş. 2009 yılı defter ve belgeleri incelenmek üzere vergi inceleme elemanınca incelemeye alınmış, istenilmesine rağmen yıllık transfer fiyatlandırması raporu ibraz edilmemiştir. Ayrıca tarh dosyası üzerinden yapılan incelemede (A) A.Ş.'nin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde “*Transfer Fiyatlandırması, Kontrol*

⁸¹ Aslında kanun metninde yer almamakla birlikte usulsüzlük cezası ile özel usulsüzlük cezasını ayırt etmek için uygulamada usulsüzlük cezası “genel usulsüzlük cezası” olarak adlandırılmaktadır.

⁸² Balcı -Kiraz, **a.g.e.**, s. 88.

Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formu’nu vergi dairesine verdiği, ancak (B) A.Ş.’nin söz konusu formu bildirmediği tespit edilmiştir. (A) A.Ş.’nin 2009 yılında beyan etmiş olduğu kurumlar vergisi matrahı 100.000-TL’dir. Hazine zararının gerçekleştiği varsayımı altında inceleme elemanınca düzenlenecek raporda (A) A.Ş. hakkında önerilecek cezalar aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

Vergi ziyayı (vergi kaybı) cezası yönünden yapılacak işlemler:

(A) A.Ş. 35.000-TL’den satılması gereken araçları ilişkili kişi konumundaki iştiraki (B) A.Ş.’ye, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak 30.000-TL’ye satarak, $(5.000 \times 100 =) 500.000$ -TL tutarındaki kazancını transfer fiyatlandırması yoluyla (B) A.Ş.’ye örtülü olarak dağıtmıştır. O halde (A) A.Ş. adına $(500.000 \times \%20 =) 100.000$ -TL tutarındaki kurumlar vergisinin re’sen tarh edilmesi gerekmektedir.

VUK’un 341. maddesinde; “..mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder” şeklinde tarif edilen “vergi ziyayı” gerçekleştiğinden, aynı kanunun 344. maddesinde; “341’inci maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir” şeklinde açıklanan “vergi ziyayı cezası”nın da uygulanması gerekmektedir. Bu durumda (A) A.Ş. adına re’sen tarh edilen 100.000-TL tutarındaki kurumlar vergisi üzerinden VUK’un 341 ve 344’üncü maddeleri gereğince bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Genel usulsüzlük cezası yönünden yapılacak işlemler:

VUK’un “re’sen vergi tarhı” başlıklı 30. maddesinde; “Re’sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re’sen takdir olunmuş sayılır.” denilmiş, devamında ise re’sen takdir nedenleri maddeler

halinde sayılmıştır. Kanunun 30/4. maddesinde ise, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmadığının tespiti halinde matrahın resen takdir edileceği belirtilmiştir.

Aynı kanunun 352'nci maddesinde genel usulsüzlük cezaları iki derece olarak belirlenmiş ve her bir dereceye ilişkin cezalar maddeler halinde sıralanmıştır. Ayrıca, usulsüzlük cezasını gerektiren fiillerin aynı zamanda matrahın re'sen takdiri de gerektirmesi halinde, kesilecek usulsüzlük cezalarının 2 kat uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 352/I-3'üncü maddede, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması birinci derecede usulsüzlük cezasını gerektirir fiil olarak sayılmıştır.

Bu durumda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı kabul edilen (A) A.Ş.'nin 2009 yılı defter kayıt ve belgelerinin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması nedeniyle, (A) A.Ş. hakkında birinci derece usulsüzlük cezasının kesilmesi, ancak bu fiilin aynı zamanda VUK'un 30/4'üncü maddesi gereğince re'sen takdir nedeni sayılmasından dolayı iki kat uygulanması gerekmektedir. Ceza tutarı ise sermaye şirketleri için 2009 yılında öngörülen 1. derece usulsüzlükler için uygulanan 89,00-TL⁸³'nin iki ile çarpılması suretiyle (89x2=) 188,00-TL olarak hesaplanacaktır.

Öte yandan, tek bir fiil nedeniyle hem vergi ziyai cezasına hem de usulsüzlük cezasına sebebiyet verildiğinden VUK' un 336'ıncı maddesi gereğince bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır olanının kesilmesi gerekmektedir. Bu durumda vergi ziyai cezası, hesaplanan usulsüzlük cezasından miktar olarak daha yüksek olduğundan, VUK'un 336'ncı maddesi gereğince yapılan kıyaslama sonucu sadece vergi ziyai cezası kesilebilecektir.

⁸³ 20.12.2008 tarih ve 27086 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 388 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre 352/I'inci maddesinde öngörülen birinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren fiilleri işleyen sermaye şirketleri için 2009 yılında öngörülen ceza haddi 89,00-TL olarak belirlenmiştir.

Özel usulsüzlük cezası yönünden yapılacak işlemler:

Bilindiği üzere, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak belirlenen formata uygun şekilde bilgi ve belgeleri içeren “*Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu*” nu, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları gerekmektedir. Ancak bu raporların kurumlar vergisi beyannamesi ekinde sunulması zorunlu olmayıp, daha sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

İnceleme elemanı, (A) A.Ş.’den, VUK’un “bilgi isteme” başlıklı 148’inci maddesi gereğince, “*Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu*”nun kendisine yazının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ibraz edilmesini istemiş, ancak bu süre geçmesine rağmen rapor ibraz edilmemiştir. (A) A.Ş., temsilcisi ifadesinde, raporun 25.04.2010 tarihinden önceki bir tarihte, aynı zamanda tam tasdik raporunu düzenleyen Yeminli mali müşavir (X) tarafından hazırlandığını, bunu 21.04.2010 tarihli serbest meslek makbuzu ile ispat edebileceklerini belirtmiş, süresinde ibraz edilmemesine ise, tebligatın çalışanlarınca alınmasına rağmen kendisinin haberdar olmamasını gerekçe göstermiştir.

Bu durumda, bilgi verme zorunluluğuna uymayan (A) A.Ş. hakkında VUK’un mükerrer 355’inci maddesi gereğince 1.000-TL⁸⁴ tutarında özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

(B) A.Ş.’ye usulsüzlük cezası yönünden yapılacak işlem:

Bilindiği üzere, kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak “*Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin*

⁸⁴ 29.12.2009 tarih ve 27447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 393 Seri No’lu VUK Genel Tebliği’ne göre mükerrer 355’inci maddede öngörülen bilgi verme zorunluluğuna uymayan sermaye şirketleri için 2010 yılında öngörülen ceza haddi 1.000-TL olarak belirlenmiştir.

Formu'' doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin "*cezalar*" başlıklı 8'inci bölümünde; "*Bu tebliğ ile İdare'ye ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri tebliğde belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında da VUK'un cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.*"denilmek suretiyle formu bildirmeyenler için VUK'un 355'inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür. Ancak bizim de katıldığımız görüşe göre beyanname eki olan formu bildirmemenin cezasının genel usulsüzlük cezası olması gerekir. Buna ilişkin açıklamalara, çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak değinilmiştir.

VUK'un 352. maddesinin (II). derece usulsüzlüklerden sayılan 7. bendinde; "*Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması*" usulsüzlük cezasını gerektirir bir fiil olarak sayılmıştır. Bu durumda, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak düzenlenip kurumlar vergisi beyannamesi ekinde sunulması gereken formun, sunulmadığı gerekçesiyle (B) A.Ş. hakkında VUK'un 352/II-7'nci maddesi gereğince 50,00-TL⁸⁵ tutarında ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

2.6.2. Düzeltme İşlemleri

5422 sayılı KVK'nın yürürlükte bulunduğu dönemde, özellikle yargı organlarınca örtülü kazanç dağıtan ve dağıtılan mükellef nezdinde yapılan vergilemeler bir arada değerlendirilmiş ve müessese hazine zararı açısından değerlendirilmeye başlanmıştır. Eğer mükellefin yaptığı işlemin hazinenin vergi kaybına neden olmuyorsa eleştiri konusu yapılmayacağı görüşü yavaş yavaş yerleşmeye başlamıştır. Hazine kaybının aranma eğiliminin ortaya çıkışı aslında başka bir eksiklikten

⁸⁵ 29.12.2009 tarih ve 27447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 393 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre 352/II'inci maddesinde belirtilen ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektiren fiilleri işleyen sermaye şirketleri için 2010 yılında öngörülen ceza haddi 50,00-TL olarak belirlenmiştir.

kaynaklanmaktaydı. Bu da aynı kazanç üzerinden hem örtülü kazanç dağıtan hem de örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde vergileme yapılması olarak ifade edilen vergileme mükerrerliğinin ortaya çıkması hallerinde düzeltme hakkının kanunda düzenlenmemiş olması ve bu konuda Maliye İdaresince bir imkân tanınmamasıydı. O yüzden karşı tarafa yani örtülü kazanç dağıtılana herhangi bir düzeltme hakkı tanınmadığı için bu konumdaki mükellefler çaresiz bir şekilde yargı mercilerinde haklarını aramak zorunda kalmaktaydılar.⁸⁶

Bu nedenle, mükerrer vergilemeden doğan adaletsizliğin giderilmesi amacıyla 5520 sayılı KVK ile mükelleflere “düzeltme” hakkı tanınmıştır. Konuyla ilgili olarak 13’üncü maddenin 6’ncı bendinde şu şekilde düzenleme yapılmıştır.

“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. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

Söz konusu düzenlemenin getiriliş amacı ise madde gerekçesinde şöyle ifade edilmiştir.

“Maddenin dokuzuncu fıkrasında yapılan düzenleme ile "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 sayılacaktır". Bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. 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. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde 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.”

⁸⁶ Muzaffer Küçük, “Örtülü Kazanç Dağıtımında Mükerrer Verginin Önlenmesi ve Düzeltme”, **Vergi Dünyası**, Sayı:308, Nisan 2007, s. 49.

Madde metni ve gerekçesi incelendiğinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilen kazanç kısmıyla ilgili olarak daha önce yapılan vergileme ile ilgili örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde düzeltme yapılması ve böylece mükerrer vergilemenin ortadan kaldırılmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Ancak düzeltmenin yapılması örtülü kazanç dağıtan nezdinde örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle yapılan vergilemenin kesinleşmesi ve ödenmesi şartına bağlanmıştır.

Düzeltilim yapılması, örtülü kazanç olarak belirlenen kazanç kısmının dağıtan mükellef bünyesinde kazanç vergisine konu edilmesi, aynı zamanda bu kazanç kısmının da tam mükelleflerde kar dağıtımı sayılması, dar mükelleflerde ana merkeze gönderilen tutar sayılması ile irtibatlandırılmıştır.⁸⁷ Yine söz konusu tutarın kar dağıtımı sayılması için örtülü kazancın dağıtıldığı kişinin, kurumun ortağı olması gerekmemektedir. Zira burada gerçek bir kar payından değil vergileme açısından kar payı varsayılacak bir kazanç kısmından söz edilmektedir.⁸⁸

Bununla birlikte, gelir vergisi mükelleflerinin kar dağıtımı yapmaları gibi bir durum söz konusu olmadığından, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, gelir vergisi mükellefleri açısından dağıtılmış kar payı olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Düzeltilme işlemlerinin gerçekleştirilmesine ilişkin ilk açıklamalara 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁸⁹ ile 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Düzeltilme işlemlerine ilişkin en kapsamlı açıklamalar 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin 9. bölümünde yapılmış olup, konu örtülü kazanç dağıtan mükellef nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri ve örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri şeklinde iki ana başlık altında açıklanmıştır. Söz konusu tebliğde yer alan açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

⁸⁷ Dar mükelleflerde ana merkeze gönderilen tutarlar kar dağıtımı sayılmaktadır.

⁸⁸ Muzaffer Küçük, **a.g.m.**, s.50.

⁸⁹ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.6.2.1. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından yapılacak düzeltme işlemleri

Örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından yapılacak düzeltme işlemleri, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına neden olan işlemin gerçekleşmiş olduğu geçici vergi döneminde mükellef kurumca yapılacak düzeltme işlemleri ile bu dönemden sonra yine mükellef kurumca yapılacak düzeltme işlemleri şeklinde “beyan dönemi” açısından ayrıma tabi tutulmuştur.

Buna göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Bu durumda, örtülü kazanç dağıtılan mükellefin de aynı dönem içinde düzeltme işlemlerini yapabilmesi mümkündür.

Ancak, düzeltmenin işlemin gerçekleşmiş olduğu geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde ise, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması kaydıyla, örtülü kazanç dağıtılan mükellef tarafından da bir sonraki geçici vergi döneminde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Öte yandan, hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince VUK 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.

Tebliğde, verginin kesinleşmesi kavramından; 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 gelmesinin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Düzeltilmenin ne zamana kadar yapılabileceği ile ilgili olarak ise, 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 yapılabileceği belirtilmiştir.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan, burada bahsi geçen düzeltme işlemlerinin “hesaben düzeltme” şeklinde yani defter kayıtları üzerinden değil de beyanname üzerinden yapılması gerekmektedir.

2.6.2.2. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri ise, mükellefin hukuki statüsüne göre farklılık arz etmektedir.

2.6.2.2.1.Örtülü kazanç dağıtılanın tam mükellef kurum olması

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin tam mükellef kurum olması halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü dağıtılan kazanç tutarı, kar payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi buna göre gerçekleştirilecektir. Ancak, örtülü kazanç dağıtılan kurumun düzeltme yapabilmesi için, daha önce belirtildiği üzere örtülü kazanç nedeni ile tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve kazanç dağıtan mükellef tarafından bu vergilerin ödenmesi gerekmektedir. Ödemeye müteakip, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellefin bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması mümkün olabilecektir.

2.6.2.2.2.Örtülü kazanç dağıtılanın 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. maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kar payı net

kar payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örnek: 1⁹⁰

(A) kurumunun ortağı (B)'ye emsallere uygun fiyatı 120.000-TL olan bir malı 70.000-TL'ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

(A) kurumu tam mükellef ise:

50.000-TL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmek suretiyle, (A) kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum (A) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. (B) kurumu ise 120.000-TL tutarındaki malı 70.000-TL'ye satın almıştır. 50.000-TL tutarındaki fark bu kurum için kar payı niteliğindedir.

Bu çerçevede; örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç KVK'nın 5/1-a. maddesine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup, düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır. Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B), Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 30/3. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Brüt Tutar : $50.000 \times 100 / 100 - 15 = 58.824$ -TL

Kar Payı Tevkifatı : $58.824 \times \% 15 = 8.824$ -TL

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı

⁹⁰ Bu örnek 1 seri no'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nin 9. bölümünde yer alan örnektir. Örnekte yer alan YTL ifadesi TL şeklinde güncellenmiştir.

olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 15/2. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak GVK'nın 94/6-b maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

(A) kurumu dar mükellef ise:

(A) kurumu tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 30/6. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkân verdiği ölçüde yapılabileceği tabiidir. Yukarıdaki örnekten de anlaşıldığı üzere, örtülü olarak dağıtılan kazanç hesaplanırken, kazancı elde eden açısından örtülü kazanç brüt tutar üzerinden hesaplanacaktır. Ancak kazancı dağıtan açısından örtülü kazancın brüt tutar üzerinden dikkate alınmasına gerek yoktur. Transfer fiyatlandırması uygulamasında yer alan düzeltme müessesesinin temel amacı, mükerrer vergilendirmeyi önlemektir.

2.7. GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI

Türk vergi mevzuatında, grup içi hizmetlere ilişkin ilk düzenlemelere 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin "Holding şirketlerin genel idari giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı" başlıklı 8.7. bölümünde yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğde, holding şirketlerin bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler verebileceğinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

Yine verilen hizmetlerin karşılığını teşkil eden bedelin, Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde yer alan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi ve aşağıdaki şartların varlığı halinde gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi,

Diğer taraftan, 5520 sayılı KVK'nın 22'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler düzenlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca,

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizlerin, komisyonların ve benzerlerinin kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği ile
- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylarının kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak, söz konusu genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak için ayrılan paylardan, Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indiriminin kabul edileceği belirtilmiştir. Bu durumda, söz konusu giderlerin, Türkiye'deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması zorunlu olup, ayrıca bu giderlerin Türkiye'deki kazanca isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesinin ise, KVK'nın 13'üncü maddesine uygun olarak belirlenmesi gerektiği tabiidir.⁹¹

⁹¹ Biçer, **a.g.e.**, s.134.

Grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından değerlendirilmesine ilişkin geniş açıklamalara ise, 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde yapılmış olup, sadece holding şirketler tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetlerin değil, bağlı şirketler tarafından diğer bağlı şirketlere verilen hizmetlerin de emsallere uygunluk ilkesine aykırı olmaması gerektiği belirtilmiştir. Grup şirketleri KVK uygulaması açısından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmekte olup, ana şirketin bağlı şirketlere veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine hizmet vermesi halinde “grup içi hizmet” söz konusu olabilmekte ve ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilmektedir. Söz konusu hizmet bedelinin gider olarak dikkate alınabilmesi için⁹²

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Konuya ilişkin olarak Tebliğ'de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

2.7.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

Grup içi hizmetin verilip verilmediğinin tespiti, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı açısından değerlendirilmesine bağlıdır. Buna göre, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin “yönetim gideri” olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermemektedir.

⁹² Özlem Tuncer Tokur, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup içi Hizmetler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:172, Ocak 2008, s. 177.

2.7.2.Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanı sıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Grup içi şirketlerden birine ya da bir kaçına verilen hizmetlerde emsallere uygun bedelin tespitinde Tebliğde belirtilen yöntemlerin dikkate alınması gerekmektedir.

2.7.3.Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

Her ne kadar grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde Tebliğ’de sayılan yöntemlerin tümünün kullanılmasına imkân tanınsa da grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi” veya “Maliyet Artı Yöntemi”nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. Örneğin, muhasebe, hukuk, ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem kullanılabilecektir. Ancak, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunamadığı durumlarda “Maliyet Artı Yöntemi”nin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maliyet bazının aynı olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Örneğin, kontrol altındaki işlemde genel giderlerin doğrudan giderlere olan oranının, karşılaştırılabilir işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda; o işlemde elde edilen kâr marjını, ilişkili kuruluşun maliyet bazı üzerinde düzeltme yapmadan uygulamak bu tür işlemlerde uygun olmayacaktır.

Diğer taraftan, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, emsallere uygun bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, Tebliğde belirtilen diğer yöntemlerin kullanılması da mümkün bulunmaktadır.

Örnek:1⁹³

(ABCD) şirketler grubudur. (A) şirketi Almanya’da bulunan ve (ABCD) grubuna insan kaynaklarının yönetimine ilişkin hizmetler sunan bir şirkettir. (A) şirketinin sunduğu hizmetin maliyeti 33.000-TL’dir. (B) ve (C) şirketleri Almanya’da, (D) şirketi ise Türkiye’de faaliyet göstermektedir.

(A) şirketinin söz konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, ortaklaşa kullanılan bu hizmet maliyeti uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaştırılacaktır. Örneğimizde uygun dağıtım anahtarının şirketlerde çalışan kişi sayısı olduğu varsayılmıştır. Söz konusu şirketlerde çalışan kişi sayıları toplamı aşağıdaki gibidir:

(B) şirketi	600 kişi
(C) şirketi	250 kişi
(D) şirketi	250 kişi

(A) şirketinin yukarıdaki dağıtım anahtarını esas alarak 33.000-TL’lik toplam gideri dağıtması halinde aşağıdaki sonuçlar elde edilir:

	Kişi Sayısı	Gider Payı (TL)
(B) şirketi	600 kişi	18.000
(C) şirketi	250 kişi	7.500
(D) şirketi	250 kişi	7.500
TOPLAM	1100	33.000

Tablodan da görüleceği üzere, Türkiye’de faaliyette bulunan (D) şirketi için gider payı 7.500-TL’dir. Ancak, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılması sonucu söz konusu hizmetin emsallere uygun bedelinin 6.000-TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, (D) şirketinin gider payı 6.000-TL olarak dikkate alınacaktır.

2.7.4.Grup İçi Hizmetler Açısından Maliyet Paylaşım Anlaşmaları

5520 sayılı KVK’da maliyet paylaşım anlaşmalarına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, Kanunun 22’nci maddesinde maliyet paylaşım anlaşmaları

⁹³ Bu örnek 1 seri no’lu TF Genel Tebliği’nin 11. bölümünde yer alan örnektir. Örnekte yer alan YTL ifadesi TL şeklinde güncellenmiştir.

açısından dar mükelleflerin durumlarına ilişkin bazı hükümlere yer verilmiştir. İndirilebilecek giderlere ilişkin gerek KVK'da ve gerekse de GVK'da yer alan düzenlemeler birlikte incelendiğinde, mükelleflerce maliyet paylaşım anlaşmaları için yapılan katkıların ticari kazancın idame ettirilmesi açısından değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır. OECD Rehberi'nde maliyet paylaşımı anlaşmalarına geniş bir şekilde yer verilmiştir. Rehberde yer alan açıklamalar ışığında, maliyet paylaşım anlaşmaları için Türkiye'de mükelleflerin aşağıda sayılan şartları yerine getirmesi beklenmektedir.⁹⁴

- Şirkete fatura edilecek masraf payları bir maliyet tasarrufu ya da bir gelir artışı şeklinde bir fayda sağlamalıdır.
- Giderlerin hangi kriterlere (dağıtım anahtarı) göre dağıtılacağı maliyet paylaşım anlaşmasında ayrıntılı şekilde düzenlenmelidir.
- Yapılan ödemeler fiili giderlerin toplamını aşmamalıdır. Ayrıca tahmini olarak yapılan ödemeler hiçbir şekilde kazançtan indirilmemelidir.
- Şirkete fatura edilecek masraf paylarının yapıldığı, uygun belgelerle kanıtlanabilir olmalıdır.
- Paylaştırılacak gider, gruba bağlı her bir firmaya sağlanan hizmet oranında bölünmelidir.
- Paylaştırma kriteri esas alınarak söz konusu anlaşmadan sağlanan fayda ile şirketin katlanacağı maliyet (katılma payı) arasında bir tutarsızlık bulunması halinde emsallere uygun fiyat esas alınacağından bu fiyatı aşan kısım gider olarak dikkate alınmamalıdır.
- Sağlanan faydaya ilişkin bedel, kurumun ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedeli tespit etmeye yarayan ve 5520 sayılı KVK'nın 13/4'üncü maddesinde düzenlene işlemin mahiyetine en uygun yöntemin kullanılması sonucunda tespit edilmelidir.
- Yapılan katkının maliyet tasarrufu ya da gelir artışı şeklinde bir avantajının olup olmadığı hususunu açıklayan bir rapor hazırlanmalıdır.

⁹⁴ Biçer, **a.g.e.**, s.140-141.

Dar mükellefler ise Türkiye’deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan payları maliyet paylaşım anlaşmasına ilişkin yukarıda belirtilen açıklamalar doğrultusunda giderleştirebileceklerdir.⁹⁵

2.8.SERBEST BÖLGELERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI

Genel olarak serbest bölgeler, ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli mali, iktisadi alanlara ilişkin hukuki düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınaî ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı, fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir.⁹⁶

Serbest Bölgelere ilişkin temel yasal düzenleme 06.06.1985 tarihli 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile yapılmış olup, söz konusu kanunun 6. maddesinde serbest bölgelerin gümrük hattı dışında sayıldığı, bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Ancak, 06.02.2004 tarih ve 5084 sayılı “Yatırımların ve istihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6’ncı maddesinde yapılan değişiklik ile serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanmamasına ilişkin hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

Değişikliğe ilişkin madde gerekçesinde; *“Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tabi olamamaları ve aynı zamanda bu mükelleflerin bölgeden Türkiye’ye doğru herhangi bir sınırlama olmaksızın faaliyette bulunabilmeleri, aynı alanlarda serbest bölge dışında çalışan mükellefler açısından haksız rekabete neden olmaktadır. Serbest bölgede dolaysız vergi yükümlülüğünün olmaması transfer fiyatlandırması yoluyla vergiye tabi olacak kazançların bölgeye kazandırılmasına neden olmaktadır. Bölgede yer alan mükelleflerin*

⁹⁵ Biçer, a.g.e., s.142.

⁹⁶ Alırza Akbulut, “Transfer Fiyatlandırması Sorununda Bir adım Daha Geri: Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Vergilendirilmesi” **Vergi Dünyası**, Sayı: 271, Mart 2004, s. 110.

incelemeye tabi olmaması ve bu mükelleflerden Türkiye’deki mükelleflerle ilişkileri konusunda bilgi alınamaması bu durumun önlenmesini de engellemiştir.”⁹⁷ denilmiştir.

Bu nedenle, serbest bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 06.02.2004 tarihi itibarıyla (kazanç istisnaları devam etse dahi) mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir. Yapılan düzenleme ile 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgelerde faaliyet göstermek amacıyla ruhsat alarak serbest bölgelerde kurulan şirketler ile Türkiye’nin diğer yerlerinde kurulup da serbest bölgede şube açan mükelleflerin serbest bölgede elde ettikleri kazançları dolayısıyla vergi ödeme mükellefiyeti altına girmeleri sağlanmıştır. Yine, serbest bölgelerde faaliyette bulunanların defter tutma zorunluluğu ile ilgili olarak, 2005 hesap döneminden itibaren serbest bölgelerde ticari faaliyette bulunan bütün gerçek ve tüzel kişilerin herhangi bir hadde bağlı kalmaksızın VUK hükümlerine uygun olarak bilanço esasına göre defter tutacak olmalarından dolayı gelir ve kurumlar vergisi açısından ya da vergisel yönden bu bölgede bulunan mükelleflerin (geçici istisnalar hariç) ülkemizin diğer yerlerinde faaliyet gösteren mükelleflerden herhangi bir farkı kalmamıştır.⁹⁸

Bu bakımdan, ilişkili kişi tanımından yola çıkıldığında merkezi Türkiye’de olan, şubesi serbest bölgede bulunan şirketlerin birbiriyle ilişkisi de ilişkili kişi kapsamına girmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde mükellefiyet tesis ettirmeleri gerektiğinden ayrı bir mükellefiyet kaydı bulunmakta bu da şube niteliği taşısa bile söz konusu şubenin ayrı bir mükellefiyet şeklinde değerlendirilmesine yol açmaktadır. Bu da transfer fiyatlandırması uygulamasında şubelerin ortaklık ya da bağlı şirket gibi hukuki nitelik kazanmasını sağlamıştır.⁹⁹

Bilindiği üzere, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dâhil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde

⁹⁷ Akbulut, **a.g.m.**, s.111.

⁹⁸ Biçer, **a.g.e.**, s. 450.

⁹⁹ Biçer, **a.g.e.**, s. 453.

ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır. Yine serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin de bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin AB'ye tam üyeliği gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna sayılmıştır. Bu nedenle, bu mükelleflerin söz konusu faaliyetler sonucu ilişkili kişiler arasında yapmış oldukları işlemler transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bunun gerekçesi ise zaten vergiden muaf veya istisna edilmiş bir kazanç örtülü ya da doğrudan doğruya Türkiye'den serbest bölgedeki ilişkili kişiye ya da tam tersi olacak şekilde aktarılsa bile bu kazanç ilişkili kişinin beyannamesinde “serbest bölgelerde elde edilen kazançlar” ya da “istisna kazançlar” başlığı altında yer alacak olup bu kazanç için herhangi bir vergi ödenmeyecektir. Dolayısıyla, vergiden muaf ya da istisna olan bu tür bir kazancı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirerek vergiye tabi tutmak mümkün değildir. Başka bir deyişle, ruhsatları gereği kazanç istisnası devam eden şirketler ile serbest bölgedeki tüm imalatçı firmalar transfer fiyatlandırması mevzuatı ile getirilen yükümlülükleri yerine getirmek zorunda değillerdir.¹⁰⁰

Ancak hatırdan tutulması gereken konu ise, serbest bölgedeki faaliyetleri nedeniyle istisna kapsamında gelir elde eden işletmelerin, ruhsatlarında belirtilen faaliyetler ya da imalat şirketlerinin imalat faaliyetleri dışındaki kazançları bakımından istisna hükümleri geçerli olmadığından için ilgili işlemler için transfer fiyatlandırması hükümlerinin geçerli olacağıdır. O yüzden vergiden istisna yahut muaf kazançları dışındaki işlemler için mükelleflerin emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak işlemlerde bulunması gerekir. Bunun yanı sıra, örneğin serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan (X) Ltd. Şti.'nin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde verilen transfer fiyatlandırması formuna istisna kazançlarına ilişkin işlemlerini işlemesine ya da söz konusu istisna kazançları kapsamında ilişkili kişiler ile gerçekleştirdiği işlemlerini yıllık transfer fiyatlandırması raporu çerçevesinde değerlendirmesine gerek bulunmamaktadır.¹⁰¹

¹⁰⁰ Biçer, a.g.e., s. 454.

¹⁰¹ Biçer, a.g.e., s. 454.

Öte yandan, serbest bölgede yer almayan diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyet gösteren ilişkili kişiler ile işlemleri bulunması halinde söz konusu işlemlerin ilgili kurumun transfer fiyatlandırması formu ve yıllık transfer fiyatlandırması raporunda yer alması gerekmektedir. Ayrıca söylemek gerekirse ruhsatları gereği kazanç istisnası devam eden şirketler ile serbest bölgelerdeki tüm imalatçı firmaların sadece bu istisnalar ile ilgili işlemleri için transfer fiyatlandırması mevzuatı ile getirilen belgelendirme yükümlülükleri de bulunmamaktadır. Sonuç olarak, ruhsatları gereği kazanç istisnası devam eden şirketler ile serbest bölgelerdeki tüm imalatçı firmalar, her ne kadar geçici bir süre ile olsa da, transfer fiyatlandırması uygulamasının istisna kısmını oluşturmaktadırlar.¹⁰²

2.9.GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin gelir vergisi mükelleflerini de kapsamına alması sağlanmıştır.

5615 sayılı kanunun 3’üncü maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 41’inci maddesinin birinci fıkrasına (4) numaralı bentten sonra gelmek üzere aşağıdaki (5) numaralı bent eklenmiştir.

“5. (5615 sayılı kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu

¹⁰² Biçer, a.g.e., s. 454-455.

şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesi hükmü uygulanır."

Yapılan düzenlemeyle, 5520 sayılı KVK'da öngörülen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine paralel bir şekilde bu vergi güvenlik müessesesi gelir vergisi mükelleflerine de şamil kılınmıştır. Böylece, teşebbüs sahibinin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farkların işletmeden çekilmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, gelir vergisi mükelleflerinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için;

- Teşebbüs sahibi tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması,
- Teşebbüs sahibinin bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasında işletme aleyhine bir fark oluşması gerekmektedir.

Ancak, aşağıda maddeler halinde sayılan ve aynı fıkranın 1 ila 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemlerin bu kapsamda değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Kapsam dışı olan söz konusu işlemler şunlardır:

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)
- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler; Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler.

2.9.1.Düzenlemenin Unsurları

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere düzenlemenin beş unsuru bulunmaktadır. Bu unsurlar aşağıda sırasıyla açıklanacaktır.¹⁰³

2.9.1.1.Teşebbüs sahibi

1 Seri no'lu TF Genel Tebliği'nde "teşebbüs sahibi" ifadesinden, ticari ve zirai kazanç yönünden gelir vergisine tabi gerçek kişiler ile adi ortaklıkların ortakları, kollektif şirketlerin ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarının anlaşılması gerektiği belirtilip, düzenlemenin kapsamındaki gelir vergisi mükelleflerinden kimlerin anlaşılması gerektiği açıklanmıştır.

2.9.1.2.İlişkili kişi

Kanun metninde, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler "ilişkili kişi" olarak sayılmıştır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı KVK'da olduğu gibi, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun

¹⁰³ Emre Kartaloğlu- Cem Tekin, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönemsonu İşlemleri**, Ankara SMMMO Yayınları, 2008, s. 173,174.

göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'na ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, 5520 sayılı KVK'da ilişkili kişi kavramı açıklanırken “gerçek kişi” veya “kurum” kavramlarına yer verilirken, GVK'nın 5615 sayılı kanunla değişik 41/5. maddesinde “şirket” kavramına yer verilmesi hususudur. Bu açıdan, bir kurumlar vergisi mükellefinin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu derneğe ait iktisadi işletme, ilişkili kişi sayılırken; bir gelir vergisi mükellefinin, ortağı olduğu şirketin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan derneğe ait iktisadi işletme ilişkili kişi sayılmayacaktır. Zira 5520 sayılı KVK'da ilişkili kişi kavramı açıklanırken “kurum” ibaresi kullanılırken, GVK'da “şirket” ibaresi kullanılmıştır.¹⁰⁴

Teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketler ilişkili kişi kapsamındadır. Bu ilişkide sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Örneğin, şahsi işletmesi olan (A) gerçek kişinin aynı zamanda (ABC) Ltd. Şti.nde ortaklığı bulunması durumunda, (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd. Şti. ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Aynı şekilde teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketin ortakları ilişkili kişi kapsamındadır. Örneğin; (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd. Şti.nin diğer ortağı olan (B) gerçek kişisi ilişkili kişi kapsamındadır.

Teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ifadesinden, teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu şirket/şirketlerin ekonomik ve ticari kararlarını etkileyebilecek ölçüde sermayesine, kâr payına veya oy kullanma hakkına sahip olduğu diğer şirketler anlaşılmaktadır.

¹⁰⁴ Kartaloğlu-Tekin, **a.g.e.**, s.174,175; Emre Kartaloğlu, “Gelir Vergisi Mükelleflerinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:230, Haziran 2007, s. 42.

Öte yandan, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları, doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler ile bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketlerin aralarındaki ilişki Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Söz konusu Tebliğde verilen örneğe göre;¹⁰⁵

(A) Gerçek Kişisinin;

- Eşi (B),

- Eş (B)'nin amcası (F),

- Doğrudan ortağı olduğu (C) Ltd. Şti.,

- (C) Ltd. Şti.'nin sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan (E) A.Ş.,

- (C) Ltd. Şti.'nin Denetçisi (D)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir. Ayrıca yukarıda sayılanların kendi aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılan işlem olarak değerlendirilecektir.

2.9.1.3.Emsal bedel veya fiyatın tespiti

Madde hükmünde ilişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesi hükmünün uygulanacağı belirtildiğinden, 13/4'üncü maddede sayılan yöntemler gelir vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Söz konusu yöntemler, daha önce ayrıntılı bir şekilde açıklandığından burada tekrar edilmeyecektir.

¹⁰⁵ Bu örnek, 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin 3.2. bölümünde yer alan ve şema ile çizilen örneğin sadeleştirilmiş halidir.

2.9.1.4.Dağıtım şekilleri

GVK'nın 41/5'inci maddesinde; *“Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.”*denilmek suretiyle 5520 sayılı KVK'nın 13/1'inci maddesinde sayılan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şekillerinin GVK için de geçerli olduğu belirtilmiştir.

Ancak daha önce de belirtildiği üzere “mal veya hizmet alım ya da satımı” kapsamına girse dahi GVK'nın 41. maddesinin 1 ila 4 numaralı bentleri arasında sayılan işlemler, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını sayılmayacaktır.

2.9.1.5.Emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasında işletme aleyhine bir fark oluşması

Yapılan düzenleme ile gelir vergisi mükelleflerinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasında işletme aleyhine bir fark oluşması gerekmektedir.

2.9.2.Düzeltilme İşlemleri

GVK'nın 5615 sayılı kanunla değişik 41/5. maddesinin son paragrafında, işletmeden çekilmiş sayılan farkların, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış olması halinde ilişkili kişinin vergilendirme işlemlerinin bu duruma göre düzeltileceği belirtilmiş ve ilişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında GVK'nın 41. maddesinde yer almayan hükümler bakımından 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesi hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Gelir vergisi mükellefleri açısından, 5520 sayılı KVK'nın 13/6'ncı maddesinde belirtildiği üzere, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, dağıtılmış kar payı olarak kabul edilmesi, gelir vergisi mükellefleri kar payı dağıtımını yapamayacağından mümkün değildir. Dikkat edileceği

üzere, gelir vergisi mantığı gereği, transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan kazançlar “kar payı” yerine “işletmeden çekilen değer” olarak sayılmıştır. GVK’nın 38’inci maddesi gereğince de işletmeden çekilen değerlerin ticari kazancın tespitinde matraha ilave edilmesi gerekmektedir.

GVK’da işletmeden çekilmiş sayılan farkların, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmış olması halinde, ilişkili kişinin vergilendirme işlemlerinin buna göre düzeltileceği belirtilmiştir. Hâlbuki KVK’da ise düzeltmenin yapılabilmesi örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlanmıştır. Dikkat edileceği üzere, kanun koyucu, KVK’dan farklı olarak GVK’da, çekilen değerlerin ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş olmasını kâfi görmüş, bu tutarların ödenmiş olmasını şart koşmamıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLER

3.1. KANUN YAZIMINDAN KAYNAKLANAN HATALAR

Verginin kanuniliği ilkesi gereğince vergilerin kanun ile getirilip, kanun ile kaldırılması gerekir. Bunun yanı sıra, vergiye ilişkin yapılan her düzenlemenin kanunun verdiği bir yetkiye dayanması, yapılan düzenlemelerin normlar hiyerarşisine uygun bir şekilde yapılması bir zorunluluktur. Ayrıca, soyut ve genel hükümler getiren kanun hükümlerinin bir boşluk yaratmayacak şekilde ihata edici olması da gerekir ki bu yüzden kanun yazımı dikkat ve özen gerektiren ciddi bir iştir.

Bu bölümde, 5520 sayılı KVK'nın yazımından kaynaklandığını düşündüğümüz hatalar ve bu hataların olası sonuçları aşağıda maddeler halinde incelenmiştir.

3.1.1. Tebliğ İle Yetki Unsurunun İhlal Edilmesi

5520 sayılı KVK'nın 13/7. maddesi ile Avrupa Birliği'ndeki düzenlemelere paralel olarak Bakanlar Kurulu'na transfer fiyatlandırması ile ilgili usulleri belirleme yetkisi verilmiştir. Önce BKK sonrasında Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin tebliği beklenirken, Maliye Bakanlığı'nın 1 Seri No'lu TF Genel Tebliği önce yayınlanmış, böylece düzenleme yapma sırası göz ardı edilmiştir.

Bu genel tebliğ ile getirilen bağlayıcı ve yeni kurallar ihdas eden hukuki düzenlemelerin “yetki unsuru” sebebiyle hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle yargıya taşınması halinde iptal edilmesi muhtemeldir. Bakanlar Kurulu Kararının yayımlanıp yürürlüğe girmesi tebliğdeki hukuka aykırılığı gidermemiştir. Zira idare hukukunda, özel hukuktaki gibi, “icazet” söz konusu değildir. Diğer bir ifadeyle, yapılan hukuka aykırı düzenlemelere, sonradan yapılan idari işlemlerle hukuki geçerlilik kazandırılmaz. Üstelik genel tebliğ ile getirilen düzenlemeler, hukuka aykırılıklar bir yana, 01.01.2007'den itibaren uygulanması

gereken düzenlemelerdir. Bu durumda, geçici vergi ve KDV beyannamelerinin düzeltilip düzeltilmeyeceği sorunu ortaya çıkmıştır.¹

1 seri no'lu TF Genel Tebliği incelendiğinde, 13. maddenin Maliye Bakanlığı'na sadece yorum ve açıklama yapmasına izin vermesine rağmen, Bakanlığın başta, “ilişkili kişi” olmak üzere, yeni kavramlar koyma, tanımlar yapma, görüş bildirme şeklinde yorum ve açıklama sınırını aşacak şekilde yeni düzenlemelere gittiği görülmektedir. Örneğin, emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde, kanunda yer alan mevcut değerlendirme yöntemlerine “kar bölüşüm yöntemi”, işleme dayalı net kar marjı yöntemi” gibi yeni yöntemler eklenmiştir. Yine, emsallere uygunluk ilkesi açıklanırken, “işlev analizi”, “emsal fiyat” gibi yeni kavramlar ihdas edilmiştir.²

Öte yandan, transfer fiyatlandırması ile ilgili mevzuat sıralamasında Türkiye'nin yabancı devletlerle imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının göz ardı edildiği görülmektedir. Hâlbuki bu tür ikili anlaşmalar parlamentolardan geçip yasalaştığı, içerdiği hükümlerin tıpkı vergi kanunları gibi uygulanması zorunluluğu olduğu için eğer konusuna giriyorsa öncelikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. Eğer varsa önce bu anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Hâlbuki bu önemli husus, ne yasalarda ne de son yayınlanan karar ve tebliğlerde yer almamıştır.³

3.1.2. 2006 Yılına İlişkin Tarhiyat Yapılmasına Dair Belirsizlik

Bilindiği üzere, 5520 sayılı KVK, 13.06.2006 tarihinde kabul edilip 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanunun 36'ncı maddesiyle 5422 sayılı KVK ek ve değişikliklerinin yürürlükten kaldırıldığı belirtilmiş, Kanunun yürürlük maddesi olan 37/1-e maddesi ile 36'ncı maddenin 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, 5520 sayılı KVK'nın 37/1-ç maddesi ile transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen 13'üncü maddenin 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

¹ Bumin Doğrusöz, “Transfer Fiyatlandırması Müessesinin Ertelenme Zorunluluğu”, 06.12.2007 tarihli Referans Gazetesi.

² Selahattin Tuncer, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Yönteminin Genel Eleştiri ve Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı:186, Haziran 2008, s.13.

³ Tuncer, **a.g.m.**, s.17.

Bu düzenlemeler, bazı hukuki tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Zira 2006 yılı için ne 5422 sayılı KVK hükümlerine ne de 5520 sayılı KVK hükümlerine göre örtülü kazanç dağıtımı dolayısıyla eleştiri yapılması, meydana gelen hukuki boşluk dolayısıyla imkânsız hale gelmiştir.

Ancak bazı yazarlar, 5520 sayılı yeni Kanunun geçici 1. maddesinin 10 numaralı fıkrasında yer alan, "Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibariyle 5422 sayılı Kanunun hükümleri uygulanmaya devam olunur." şeklindeki hükme dayanarak 2006 yılı için 5422 sayılı KVK hükümlerine göre örtülü kazanç dağıtımı eleştirisinin yapılabilmesinin mümkün olduğunu belirtmişlerdir. Bu fıkranın, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun örtülü kazanç dağıtımına ilişkin 15 ve 17. maddesinin 2006 yılında da uygulanmasını sağlamaya elverişli olduğunu söylemek olanaklı değildir. Zira söz konusu fıkra, 5422 sayılı Kanunun yürürlükten kalkmasından sonrası için, geçmişe yönelik işlem yapılabilmesini, bir başka deyişle 5520 sayılı Kanunun yürürlüğünden öncesini düzenlemektedir. Öte yandan fıkra, "5520 sayılı Kanun'un yürürlüğünden" söz etmektedir. Yoksa fıkra, tek tek veya ayrı ayrı her bir maddesinin yürürlüğünden söz etmemektedir. 5520 sayılı KVK geneli itibariyle 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, 5422 sayılı Kanunun 01.01.2006 sonrası dönemler için uygulanması olanağı yoktur. 36'ncı madde, soyut bir şekilde, 5422 sayılı Kanunu, mevcut düzenlemelerinin 5520 sayılı Kanundaki izdüşümlerinin yürürlüğe girişinden bağımsız olarak, 01.01.2006 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırmıştır.⁴

Diğer taraftan, 5422 sayılı Kanunu 01.01.2006 tarihi itibariyle yürürlükten kaldıran madde, "asli maddedir". Asli madde ile tümüyle kaldırılan bir kanunun bir kısım hükümlerinin, geçici maddede yer alan bir hükmün sadece yorumu yoluyla yürürlüğünün sürdürülmeye çalışılması, hukuk tekniği açısından da mümkün değildir. 5520 sayılı Kanuna ilişkin 1 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan ve 2006 yılı için eski Kanunun örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanacağını açıklayan düzenlemesi de, hukuki dayanaktan yoksundur. Bununla birlikte, yapılacak bir kanun değişikliği ile söz konusu hukuki boşluğun giderilmesi de pek mümkün görünmemektedir. Zira geçmişe etkili kanun

⁴ Bumin Doğrusöz, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Yanlışlar", 14.01.2008 tarihli Referans Gazetesi.

ıkarılması hukuk devleti, hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkeleri ve mükellef hakları ile bağdaşmamaktadır.⁵

3.2. İLİŞKİLİ KİŞİ KAVRAMININ ÇOK GENİŞ TUTULMASI

Transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak eleştiri getirebilmek için işlemin salt ilişkili kiő i ile yapılmış olması yeterli değildir. Bu işlemin aynı zamanda emsaline uygun olmaması da gerekmektedir. Bu noktadan hareketle, ilişkili kiő kapsamının geniş tutulmuş olmasının pratikte bir sorun doğurmayacağı, işlemlerin emsaline uygun fiyatlarla yapıldığı takdirde endiő edilecek bir durum olmadığı iddia edilebilir. Ancak olayın bir de belgelendirme boyut vardır. Mükelleflerin belgelendirme yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için her bir ilişkili kişiyi ayrı ayrı ve tam olarak belirleyebilmesi gerekmektedir. Muhtemeldir ki, bazı mal satışlarının ilişkili kiő iye yapılmış olduğu ancak olası bir vergi incelemesi ile ortaya çıkacaktır. Bu durumda da belgelendirme yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmediğinden hareketle cezaya maruz kalınması muhtemeldir.⁶

alıőanlarla ilgili olarak, ilişkili kiő tanımının sadece yönetim ve karar verme kademesinde bulunanlarla (yönetim kurulu başkan ve yeleri, genel müdür, st düzey müdürler vb.) sınırlandırılması, çalışanların ortağı bulunduğu (veya arasında herhangi bir ilişkinin bulunduğu) nc kişilerin ise hiçbir şekilde değerlendirilmeye alınmaması yerinde olacaktır.⁷

Yine kurumların gerçek ve tüzel kiő ortaklarının ilişkili kiő olarak değerlendirilmesinde sermaye ve kar payı oranının dikkate alınmaması, özellikle halka açık kurumların küçük ortakları ile yapacakları işlemler açısından sorun oluşturmaktadır. Bu yüzden, ortakların ilişkili kiő olarak değerlendirilmesinde, sermaye ve kar payı oranına dair bir kısıtlamaya gidilmesi yerinde olacaktır.⁸

Birbiriyle ortaklık ilişkisi içerisinde bulunan kurumların çalışanlarının birbirleriyle ilişkili kiő i sayılıp sayılmayacağı, 1 seri no’lu TF Genel Tebliği’nin 3.1.3. bölümünde verilen

⁵ Doğrusöz, “rtl Kazanç Dağıtımında Yanlışlar”, 14.01.2008 tarihli Referans Gazetesi.

⁶ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımında İlişkili Kiő Kavramı ve Değerlendirmeler”, s. 85.

⁷ Onur Elele, “Transfer Fiyatlandırması zerine Yorumlar, neriler ve Sorular”, **Yaklaşım**, Sayı:184, Nisan 2008, s.100

⁸ Elele, “Transfer Fiyatlandırması zerine Yorumlar, neriler ve Sorular”, s. 100

örnekte açıkça belirtilmemiştir.⁹ Bu konuya yapılacak bir düzenleme ile açıklık getirilmeli, bu türden ilişkilerin ilişkili kişi kapsamında olmadığı belirtilmelidir.

İlişkili kişi tanımında “kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar; kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar” gibi yoruma açık belirlemelerde bulunulmuştur.

Bazı kişilerin ilişkili kişi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, kişisel yoruma göre değişebilir. Dahası ilişkili kişi tanımı geniş tutulduğu için bazı kişilerin ilişkili kişi tanımına girip girmeyeceği mükellef tarafında bilinmeyebilir.¹⁰ Bu yüzden, yanlış anlaşılmalara mahal verilemesi için bu türden geniş tanımlamaların verilecek örneklerle açıklığa kavuşturulması yerinde olacaktır.

1 seri no’lu TF Genel Tebliği’nin “Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum” başlıklı 3.1.2. bölümünde; “*Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanunun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir.*” denilmektedir. Ancak, KVK’nın atıf yapılan maddesinde “ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan” ifadesi yer almamaktadır. Tebliğin “ilgili gerçek kişi” tanımını bu şekilde değerlendirmesi anlaşılır olmakla birlikte, olmayan bir kanun hükmünü bu değerlendirmenin dayanağı olarak göstermesi hukuken doğru değildir ve dava konusu olmaya açıktır. Diğer taraftan söz konusu değerlendirmenin yerindeliği de tartışmalıdır. Tebliğde yer alan ifade ekonomik ve sosyal herhangi bir ilişkiyi yeterli görmekte, bu ilişkinin yoğunluğunu dahi sorgulamamaktadır. Kurumsallaşmamış KOBİ’lerin hemen hemen tüm işlemlerinin, büyük oya sahip ortağı ile ekonomik ve sosyal ilişkisi bulunan kişilerle gerçekleştirmiş olması muhtemeldir. Bu kapsamda yapılacak transfer fiyatlandırması eleştirileri sağlıklı olmayacaktır. Ayrıca bir işletmenin ekonomik ilişkisini bile tam kavrayamazken “sosyal ilişki” yaklaşımı açıklamaya muhtaçtır.¹¹

⁹ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, s. 100.

¹⁰ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, s. 101.

¹¹ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, s. 100.

Ayrıca söz konusu Tebliğde, salt aynı derneğe üye olan kişilerin birbiriyle olan işlemlerinin ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Burada eleştirilecek herhangi bir husus bulunmamakla birlikte, herhangi bir derneğe yönetime girmeden sadece üye olmak, o üyenin ortağı olduğu bir şirketin o dernekle ilişkili kişi sayılması için yeterlidir. Diğer bir anlatımla, dernekler üyelerinin ortak olduğu şirketleri, o şirketlerinin ortak olduğu diğer şirketleri ya da üyelerinin eşlerini ve eşlerinin amcalarının ortak olduğu şirketleri bilmek ve bu kişilerle olan işlemlerini ona göre yapmak zorundadır. Uygulanabilir ve gerçekçi bir düzenleme yapılmak isteniyorsa, derneklerle ilgili olarak ilişkili kişi kapsamının dernek yöneticileri ile sınırlandırılması yerinde olacaktır.¹²

Yapılan açıklamalardan hareketle birer dernek statüsünde bulunan sanayi ve/veya ticaret odalarına üye kişilerin -ki ülkemizde odalara üyelik mecburi kılınmıştır- birbirleriyle yapmış oldukları işlemler ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak oda yönetiminde yer alan bir kişi ile odaya bağlı şirketler arasındaki işlemler ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Son olarak, tebliğin 3.1.3. bölümünde, “bir kurumun veya ortaklarının nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar” ifadesi açıklanırken, örnek olarak “imalat faaliyeti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.nin sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağladığı girdileri kullanması ya da alışlarının ve/veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kurumdan yapması durumunda da söz konusu şirketin ilgili gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilebilir.” denilmektedir. Cümlelerin sonundaki “edilebilir” ifadesini “edilir” anlamında değil “edilme ihtimali de vardır” şeklinde okumak daha doğru olacaktır. Aksi halde, alışlarını ya da satışlarını ekonomik ya da coğrafi nedenler dolayısıyla piyasada tekel konumuna yükselmiş şirketlerden yapmak zorunda olan herkes ilişkili kişi kapsamına sokulmuş olacaktır.¹³

3.3.BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN KAPSAMININ GENİŞ TUTULMASI

Yapılan düzenlemelerde, mükellefe yüklenen belgelendirme yükümlülüğünün, geniş tutulması biraz da mükelleflere tercihlerinin ve hesaplamalarının haklılığını her türlü bilgi ve

¹² Elele, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler”, s. 86.

¹³ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler” s. 86.

belgeyi kullanarak ispatlayabilme imkânı tanıma düşüncesinden kaynaklandığı ileri sürülebilir. Ancak, belgelendirme yükümlülüğünün ilişkili kişi ve işlem bazında daraltılması gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerin ilişkili kişinin yakınlığına ya da işlem tutarına göre belgelendirilmesi gereken ve gerekmeyen işlemler olarak ayırma tabi tutulması, transfer fiyatlandırmasının mantığına aykırıdır. Zira bir işlem transfer fiyatlandırmasının ya kapsamındadır ya da değildir. Kapsam dâhilindeki işlemlerin birbirine göre önceliği yoktur. Dolayısıyla belgelendirme yükümlülüğü açısından da bir farklılık yaratılması uygun olmayacaktır. Bununla birlikte, cezada ayırma gidilmesi yoluna gidilebilir. Bu kapsamda bazı yükümlülükleri bildirmemek için daha da ağır cezalar öngörülebilir. Diğer taraftan ilişkili kişi kapsamının daraltılması, belgelendirme yükümlülüğünü de hafifletecektir.¹⁴

Öte yandan, literatürde, belgelendirme yükümlülüğünün ağır olmasının mükelleflerce bu konuda hata yapılmasına neden olacağı belgelendirmede güvenirlilik sorununu gündeme getireceği iddia edilmiştir. Bununla birlikte, güvenirlilik sorunun aşılması için hazırlanması istenilen belgelerin bağımsız denetime ya da tasdik hizmetine tabi tutulması gerektiği de ileri sürülmüştür.¹⁵

Ancak bu öneriyi değerlendirirken, zaten belgelendirme yükümlülüğünün ağırlığından şikâyet edildiği bir dönemde bu belgelerin doğruluğu için tasdik şartının aranılmasının mükellefleri gereksiz yere ağır maddi külfetlerin altına sokacağını unutmamak gerekir.

3.4.KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİNDEKİ BELİRSİZLİK

1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecek fiyatlar ile işletmede uygulanan fiyatların karşılaştırılmasının nasıl yapılacağı açıkça belirtilmemiştir. Emsal fiyata uygunluğun değerlendirilmesi yapılırken, her işlem bedeli o tarihe ilişkin bulunan emsal bedelle mi karşılaştırılacak yoksa dönemsel karşılaştırma yapılabilecek midir? Karşılaştırma tek tek mal bazında mı yapılacak yoksa her malın alt grupları kendi içinde ayrıca karşılaştırılacak mıdır? Bu ve benzer soruların cevabı ikincil düzenlemelerde bulunmamaktadır. Düzenlemeye yer verilmemesi literatürde farklı ve aykırı

¹⁴ Elele, "Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular", s. 98, 99.

¹⁵ Doğruyol, **a.g.e.** s. 106.

yorumlara yol açmıştır. Örneğin karşılaştırmaların yıllık toplam satış bazında yapılabileceğini öne sürenler bile olmuştur.¹⁶

Bizim de katıldığımız görüşe göre, emsale uygunluk karşılaştırmalarının dönemsel bazda yapılmaması gerekmektedir. Dönemsel karşılaştırmaların vergisel açıdan bir sorun teşkil etmeyeceğine ilişkin görüşler, ilişkili işlemleri sürekli aynı iki şirket arasında gerçekleşen işlemler olarak değerlendiren yanlış düşünceden kaynaklanmaktadır. (A) şirketinin (B)'ye satışlarının ocak ayının ilk yarısında emsal fiyatın %10 altında fiyatlarla, ocak ayının son iki haftasında ise aynı miktarlarda olmak üzere emsal fiyatın %10 üstünde fiyatlarla yapıldığı durumda eleştiriye konu bir durum olmadığı iddia edilebilir. Ancak (A) şirketinin (B)'ye satışlarının emsal fiyatın %10 altında fiyatlarla, (C)'ye satışlarının ise emsal fiyatın %10 üstünde fiyatlarla yapıldığı durumda, A'dan B'ye; C'den A'ya yönelik olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılmaktadır. Kısacası, yıl ortalamasının emsal fiyatlara uygun olması, uygun olmayan aylarda yapılan işlemlerin göz ardı edilebileceği anlamına gelmez. Aksi bir düşünce, dönem ortalaması tutturulduğu sürece aylık dönemlerde arzu edildiği gibi davranılabileceği anlamına gelir. Emsal fiyata uygunluğun sadece 2-3 yıllık periyotlarda aranması gerektiği uç düşünceler ise vergilemede dönemsellik ilkesine aykırıdır.¹⁷

3.5.EMSAL BEDEL TESPİTİ İÇİN VERİ BANKASINA DUYULAN İHTİYAÇ

Transfer fiyatlandırması uygulamasında sorunlu noktalardan bir diğeri de meslek mensuplarına ve inceleme elemanlarına yol gösterecek olan veri havuzlarının bulunmamasıdır. Bu durumda, örneğin ilişkili kişiden yapılan ithalatta fiyatın nasıl belirleneceği sorusunun yanıtı, yurt dışındaki firmanın bilgi verme konusundaki takdirine kalmakta, birçok halde bu bilgi inceleme elemanlarınca bile alınamamaktadır. Hatta yurt içinde dahi birçok firma ticari sır olduğu gerekçesiyle diğerine bilgi vermemektedir. Bilgi ve veri havuzunun olmaması, sağlıklı bilginin oluşturulamaması, sonuçta transfer fiyatlandırmasına özgü belge düzeninin oluşmasını da engellemektedir. Bu sonuç ise, birçok

¹⁶ Elele, "Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular", s. 98.

¹⁷ Elele, "Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular", s. 98.

mükellef için incelemelerde, sonu cezalı tarhiyatla ve yıllarca sürecektir ihtilaflarla bitecek bir açmazı oluşturmaktadır.¹⁸

Transfer fiyatlandırması uygulamasını benimsemiş ülkelerde karşılaştırma yapılabilecek bağımsız kuruluşları tespit etmek için çeşitli veri bankalarından yararlanılmaktadır. Türkiye’de şu anda Sermaye Piyasası Kurulu’na tabi kurumlar ile ilgili açıklanması zorunlu bilgiler dışında diğer şirketlere dönük olarak kamuya açık bilgi bankası yoktur. Dolayısıyla emsal belirlenirken emsal alınabilecek, karşılaştırma yapılabilecek, ondan hareketle bir baz oluşturulabilecek herhangi bir veri yoktur. Özellikle veri havuzları ile ilgili AB ülkelerinde önemli çalışmalar mevcuttur. Bu veri havuzları sayesinde birçok ülke kendi ülkeleri ile doğrudan ilgili olmasa bile veri havuzlarından yararlanarak emsale uygunlukları ya da emsal araştırmasını yürütebilmektedir.¹⁹

Diğer taraftan, tebliğde emsal fiyat araştırmasında yurt dışında bulunan veri tabanlarının kullanılabilmesine ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Ancak, tebliğ dikkatlice incelendiğinde bazı örneklerde yurtdışındaki fiyat ve karlılık oranlarının pazar koşullarının aynı olması koşuluyla emsal bedel olarak alınabileceği vurgulanmıştır.²⁰ Bu yüzden bizim de katıldığımız görüşe göre, pazar farklılıklarının karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınması şartıyla yurt dışı veri tabanlarının kullanılmasında bir sakınca bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, meslek odalarının ve üst birliklerin üyeleri için emsal fiyat araştırmasında kullanabilecekleri veri bankaları oluşturacağını beklemek akılcı değildir. Üye firmalar kendi ticari bilgilerini ve fiyat politikalarını rakiplerinin ulaşabileceği bir ortama aktarmaya istekli davranmayacaklardır. Karşılıklı güven tesis edilmediği sürece, odalara ve üst birliklere doğru fiyat bilgileri gönderilmeyecektir.²¹

¹⁸ Bumin Doğrusöz, “Transfer Fiyatlandırmasında Sorunlar”, 17.03.2008 tarihli Referans Gazetesi.

¹⁹ Zeki Gündüz, “Transfer Fiyatlandırması, GVK Düzenlemeleri, Vergi Cennetleri İle Mücadele Ve Masraf Dağılımı”, Price Water House Coopers Yayını, <http://www.vergiportali.com/doc/15mart/15martZG.pdf>, (16.06.2010)

²⁰ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, s. 98.

²¹ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, s. 98.

3.6.İLİŞKİLİ KİŞİ SAYILACAK ÜLKE VE BÖLGELERİN İLAN EDİLMEMESİ

5520 sayılı KVK'nın 13/2. maddesine göre, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme sistemi sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişim hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde ya da bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Ancak Bakanlar Kurulunca henüz bu konuda bir belirleme yapılmamıştır.

Bakanlar Kurulu'nun kanunda açıkça ifade edilmesine rağmen, yürürlükte olan bu madde için açıklama yapmaması belirsizlik oluşturmaktadır. Ancak Bakanlar Kurulu'nun madde kapsamındaki ülkelere ait listeyi yayımlaması da kolay değildir. Çünkü hangi ülkelerin listeye girmesi gerektiği konusunda en azından ekonomileri belli bir büyüklüğe ulaşmış ülkeler arasında konsensüs sağlanması gerekmektedir. Bu konsensüsün oluşmasını beklemeden sadece Türkiye'nin listeyi ilan etmesi vergi cenneti olan ülkeler nezdinde caydırıcı etkiyi yeterince yaratmayacaktır. Üstelik bu ülkeler ile yapılan işlemlerin kanunen kabul edilmeyen gider sayılması hususu, sadece ülkemizde uygulanırsa, ekonomide rekabet halinde olunan diğer ülkeler karşısında rekabet gücümüzü kaybetmemize neden olacaktır. Bu yüzden kanun maddesindeki düzenlemenin geleceğe dönük olarak düşünüldüğü ve OECD ülkelerince bir anlaşmaya varıldığı takdirde Bakanlar Kurulu'nun da listeyi yayınlayacağı hususu akla gelmelidir.²²

3.7.PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI İÇİN ÖNGÖRÜLEN HARÇ TUTARLARININ YÜKSEKLİĞİ

Bilindiği üzere, 5766 sayılı Kanun ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun (8) sayılı tarifesinin sonuna “**XII- Transfer fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme anlaşması harçları**” başlıklı bölüm eklenmiş ve 2009 yılı için;

1- Başvuru harcı 28.000 TL

2- Yenileme harcı 22.400 TL

²² Türk, **a.g.m.** s. 108.

olarak belirlenmiştir. Daha sonra ise bu tutarlar, 61 seri no'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği²³ ile 01.01.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere

1- Başvuru harcı 30.800 TL

2- Yenileme harcı 24.640 TL

olarak yeniden belirlenmiştir.

Belirlenen bu tutarların yüksek olmaları nedeniyle mükellefleri pek de memnun ettiği söylenemez. Peşin fiyatlandırma anlaşması yönteminin yeni bir uygulama olduğu düşünüldüğünde, harç tutarlarının yüksekliği düşündürücüdür. Gerçi bu yöntemin, 01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri; 01.01.2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yapmış oldukları yurt dışı işlemler için söz konusu olduğu, dolayısıyla belli bir büyüklükte iş hacmine sahip olan mükelleflerin başvurabileceği bir yöntem olması nedeniyle harçların yüksek tutulduğu savunulabilir.

Ancak, bu düşüncenin mükellef hakları açısından bağlayıcılığı yoktur. Zira bir yandan kolaylık tanıyıp bir yandan sadece sınırlı sayıda mükellefin imkânına sunacak derecede yüksek harç tutarları belirlemek mükellef haklarına aykırıdır. Nitekim vergi idaresi, Mükellef hakları bildirgesinde, yaptığı işlemlerde ve gerçekleştirdiği düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağını taahhüt etmiştir.

Öte yandan, yabancı ülkelerin buna ilişkin düzenlemelerine bakıldığında, çoğu ülkede harç alınmadığı, alınan ülkelerde ise harç tutarlarının bu denli yüksek olmadığı görülür. Aşağıdaki tablolarda yabancı ülkelere mali idarelerle peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapabilmek için belirlenen başvuru harç miktarları yer almaktadır.

²³ 31.12.2009 tarih ve 27449 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tablo:5 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Harç Uygulamayan Ülkeler

Harç Uygulamayanlar(Not applicable)	Arjantin, Avusturya, Brezilya, Şili, Ekvador, Finlandiya, Hindistan, Endonezya, Kenya, Norveç, Filipinler, Portekiz, Rusya, Güney Afrika, İsveç, Vietnam
Harçsız (Bedel Ödenmeyenler)(No fee)	Avustralya, Belçika, Çin, Fransa, Almanya, İrlanda, Japonya, Kazakistan, Kore, Lüksemburg, Hollanda, Singapur, İspanya, İsviçre, Tayvan, Tayland, Birleşik Krallık (İngiltere),
Harç Belirtilmemiş (Harç Düzenlemesi Olmayanlar)(Not Specified)	İsrail, İtalya, Peru, Venezuela (Bu ülkede sadece masraflar mükellefçe karşılanıyor), Malezya (bu ülkede henüz harç belirlenmemiş)
Şu Ana Kadar Miktar Düzenlemesi Olmayanlar(No Regulations To Date)	Kolombiya
Kaynak: Özgür Biyan, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları için Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanılmaz Yüksekliği”, http://www.ozgurbiyan.com/?p=441 , (25.06.2010); 2009 Strategy Matrix For Global Transfer Pricing, Staying on Top, DELOITTE.	

Tablo-5’te de görüleceği üzere harç uygulamayan, harçsız olarak başvuruları kabul eden, harç ile ilgili düzenlemesi olmayan toplam ülke sayısı 40’tır. Diğer bir anlatımla, bu ülkedeki mükellefler, peşin fiyatlandırma anlaşmalarından yararlanmak için herhangi bir külfete girmemektedirler.²⁴

²⁴ Özgür Biyan, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları için Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanılmaz Yüksekliği”, <http://www.ozgurbiyan.com/?p=441>, (25.06.2010)

Tablo:6 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Harç Uygulayan Ükelere Ait Harç Tutarları

Ülke	Harç Tutarı
Kanada	- Küçük işletmeler (small business) için maktu harç bedeli: 5.000 \$- Diğer mükellefler gerek yeni bir anlaşma için gerekse anlaşma yenilemesi için yapılan çalışmalar sırasındaki tüm masrafları karşılamak zorundalar.
Çek Cumhuriyeti	10.000 Çek Korunası (Yaklaşık 500 \$, 375 EURO)
Danimarka	300 Danimarka Kronu
Macaristan	- Tek taraflı (unilateral) anlaşmalar için 5-12 milyon Macar Forinti (Yaklaşık 22.700-54.500 USD),- İki taraflı anlaşmalar (bilateral) için 10-17 milyon Macar Forinti (yaklaşık 45.500-77.300 \$),- Çok taraflı anlaşmalar (multilateral) için 15-20 milyon Macar Forinti, (Yaklaşık 68.200-91.000 \$)
Polonya	Genel olarak, yapılan işlem değerinin % 1'i olmak üzere aşağıdaki rakamlar dikkate alınmaktadır:- Yurtiçi çok taraflı anlaşmalar 5.000-50.000 Polonya Zloty'si- Yurtdışı çok taraflı anlaşmalar 20.000-100.000 Polonya Zloty'si Uluslararası anlaşmalar (iki ya da daha fazla taraflı) 50.000-200.000 Polonya Zloty'si
Türkiye	Başvuru harcı 30.800,00 TL (Yaklaşık 19.500 \$)Yenileme harcı 24.640,00 TL (Yaklaşık 15.600 \$)
Amerika Birleşik Devletleri	Başvuru 22.500 – 50.000 USD Olağan Yenileme (Rutin) 35.000 USD Olağan Dışı Yenileme 50.000 \$ Küçük işletmeler için 22.500 USD (yenileme de aynı) Anlaşmanın düzenlenmesi ya da tamamlanması 10.000 \$
Yeni Zelanda	İki taraflı anlaşmalar için harç yoktur. Tek taraflı anlaşmalarda masraflar yükümlüye aittir.
Meksika	Başvuru harcı: 360 \$, Anlaşmanın yıllık sunumu döneminde 72 \$. Bedeller enflasyon oranında artırılmaktadır.
Kaynak: Özgür Biyan, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları için Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanılmaz Yüksekliği”, http://www.ozgurbiyan.com/?p=441 , (25.06.2010); 2009 Strategy Matrix For Global Transfer Pricing, Staying on Top, DELOITTE.	

Tablo 6’den da anlaşılacağı üzere, harç tutarlarının en yüksek olduğu ülke Macaristan olup, Macaristan’ı ABD ve Türkiye takip etmektedir. Bir de başvuru esnasında ödenen harç tutarlarının anlaşma sağlanmadığı takdirde iade edilmediği düşünüldüğünde uygulamanın adaletsizliği bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, peşin fiyatlandırma anlaşmaları için belirlenen başvuru harç tutarının makul bir seviyeye çekilmesi, yenileme harcının ise bu tutarın yarısı olarak uygulanması yöntemin daha geniş bir mükellef kitlesine hitap edebilmesi için elzemdir. Bir diğer öneri ise, başvurusu kabul edilmeyen mükelleflerin ödemiş oldukları harcın tamamının ya da cüzi bir bölümünün kesilerek geri kalanının ödenmesi olacaktır.²⁵

3.8.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA ZAMANAŞIMI SORUNU

Gerek örtülü sermaye uygulamasında ve gerekse de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasında zamanaşımının iki farklı durumda söz konusu olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki vergilemenin en son hangi dönemde yapılacağına ilişkin “*tarhiyat zamanaşımı*” süresi ikincisi ise düzeltmenin ne zamana kadar yapılabileceğine ilişkin “*düzeltilme zamanaşımı*” süresidir. Uygulamada her iki zamanaşımı süresine ilişkin olarak yasal düzenlemelerin yeteri kadar açık olmadığı anlaşılmaktadır.

3.8.1.Tarhiyat Zamanaşımı Süresinin Tespitindeki Belirsizlik

Eski KVK’nın yürürlükte olduğu dönemde tartışma konularından birisi de örtülü kazanç dağıtımı konusunda eleştiri yapılması halinde tarhiyat zamanaşımı süresinin ne zaman başlayacağı ve ne zaman sona ereceği konusu olmuştur. Ne yazık ki 5520 sayılı KVK ile de bu sorun yasal düzenlemelerle açıklığa kavuşturulamamıştır. O yüzden eski KVK döneminde bu konu ile ilgili yapılan tartışmalar günümüzde de geçerlidir.

Örtülü kazanç dağıtımında vergilemenin hangi dönemde yapılacağına ilişkin birbirinden farklı iki görüş öne sürülmüştür. İlk görüşü savunanlara göre, örtülü kazanç dağıtımında; matrah gereksiz yere şirketin bünyesinden çıkarılan varlıklardan elde edilecek getiriden mahrum kalınması ve gereksiz yere şirket dışına çıkarılan varlıkların maliyet veya

²⁵ Biyan, a.g.m., (25.06.2010).

gider yazılması yoluyla azaltılması suretiyle iki şekilde aşındırılmaktadır. Bu durumda vergilendirmenin her bir ihtimale göre ayrı ayrı yapılması gerekmektedir.²⁶

İkinci görüşü savunanlara göre ise; örtülü kazanç dağıtımında kanuni müeyyide örtülü kazancın vergi matrahından indirilmesini araştırır. Bu durumda örtülü kazançta asıl eleştiri konusu dönem matrahının azaltılması olduğundan, kazancı dağıtan mükelleflerin bu dağıtımı sonuç hesaplarına intikal ettirdiği dönemin dikkate alınması gerekmektedir.²⁷ Bu yüzden, örtülü kazancın dağıtıldığı dönem ile matrahtan indirildiği dönem başta amortisman ayrılması, zarar mahsubu, malların stokta bekletilmesi gibi nedenlerden ötürü farklılık gösteriyorsa, zamanaşımı süresinin örtülü kazancın dağıtıldığı tarihi takip eden yıldan değil de, matrahtan azaltıldığı dönemi takip eden yıldan itibaren başlaması gerekmektedir.²⁸

Bir kanun lafzı ve ruhu ile geçerlidir prensibinden hareketle, kanun metninden, kanun koyucunun amacının dağıtıldığı varsayılan kazancın matrahtan indirilmesini yaptırıma tabi tutmak olduğu anlaşılmaktadır. Bu itibarla, tarhiyat zamanaşımı süresinin örtülü kazancın dağıtıldığı tarihi takip eden yıldan değil de, matrahtan azaltıldığı dönemi takip eden yıldan itibaren başlaması gerekmektedir.

3.8.2.Düzeltilme Zamanaşımı Süresindeki Belirsizlik

1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından yapılacak düzeltme işlemleri" başlıklı 9.1. bölümünde, 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 işleminin yapılacağı belirtilmiştir.

Tebliğin tümü incelendiğinde yer alan açıklamaların mükelleflerin örtülü kazanç dağıtıldığının ilgili hesap döneminde veya hesap dönemi kapandıktan sonra kendilerinin fark etmeleri ve bunun üzerine düzeltme talep etmeleri ile ilgili açıklamalar olduğu, vergi

²⁶ Ali Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergileme Zamanı Ne Zaman Yapılmalıdır?", **Yaklaşım**, Ocak 2003, Sayı 121, s. 170,171.

²⁷ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Hesap Uzmanları Vakfı, **Türk Vergi Sistemi, Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Ankara, 2002, Oluşum Yayınları, s. 399.

²⁸ Mesut Koyuncu, "Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesinde Zamanaşımı", **Yaklaşım**, Sayı: 116, Ağustos 2002, s. 91.

incelemesi sonucunda örtülü kazancın tespit edilmesi halinde yapılacak düzeltme işlemlerine yönelik açıklamalara yer verilmediği anlaşılabacaktır. Bu durumda düzeltme sürecinin ne şekilde başlayacağı, düzeltmenin idarenin yapacağı yeni bir vergi incelemesi sonucunda mı yoksa mükellef tarafından, re'sen mi yapılacağı bilinmezliğini korumaktadır.²⁹

Bilindiği üzere, VUK'un 114. maddesinde zamanaşımı süreleri belirtilmiş ve bu maddenin birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 126. maddesinde de düzeltme zamanaşımı hüküm altına alınmış ve 114. maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Verginin kesinleşmesi ise, ikincil düzenlemelerde 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 gelmesi olarak tanımlanmıştır.³⁰

Konuyu bir örnek ile açıklamak gerekirse, (X) şirketinin 2008 yılında emsallere uygun fiyatı 200.000-TL olan bir hizmeti ortağı (Y) şirketine 100.000-TL karşılığında verdiğini, bu durumun ise, 2015 yılında gerçekleştirilen vergi incelemesi esnasında tespit edildiğini varsayalım. (X) şirketinin kurum kazancı/zararı da yıllar itibarıyla aşağıdaki gibi olsun:

Yıllar	Kurum Kazancı/zararı	Yıllar	Kurum Kazancı/zararı
2008	200.000 (Zarar)	2012	50.000 (Kar)
2009	50.000 (Kar)	2013	10.000 (Kar)
2010	50.0000 (Kar)	2014	50.000 (Zarar)
2011	50.000 (Kar)	2015	60.000 (Kar)

Bu durumda tam mükellef (X) şirketi tarafından emsallerine göre daha düşük bedelle ilişkili kişi konumundaki ortak (Y) şirketine 100.000-TL'nin transfer fiyatlandırması yoluyla (B)'ye örtülü olarak aktarıldığının kabulü gerekir. Kanunen kabul edilmeyen gider sayılan

²⁹ Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.157,158.

³⁰ Verginin kesinleşmesinden ne anlaşılması gerektiği, gerek 1 seri no'lu KVK Genel Tebliği'nde ve gerekse de 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde yukarıda yer alan haliyle belirtilmiştir.

100.000-TL'nin (X) şirketinin dönem kazancına eklenerek $(100.000 * \%20 =)$ 20.000-TL tutarında kurumlar vergisinin tarh edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, işlem yurtiçinde gerçekleştiğinden hazine zararının oluşup oluşmadığının araştırılması gerekmektedir. Örneğimizde işlem her ne kadar 2008 yılında gerçekleşse de birikmiş zararların mahsubu nedeniyle hazine zararı 2013 yılında gerçekleştiğinden,³¹ tarhiyat hazine zararının gerçekleştiği yılı takip eden 5 yıl içerisinde diğer bir deyişle 2018 yılına kadar yapılabilecektir. Bu durumda zamanaşımı süresinin dolduğu gerekçesiyle vergi dairesince yapılacak tarhiyatın yersiz olduğu söylenemez.

Diğer taraftan, mükellefin inceleme sonucu tarh edilen vergileri ihtilaf konusu ederek yargıya taşınması halinde, örtülü kazanç dağıtılan (Y) şirketinin düzeltme yapabilmesi için verginin kesinleşip ödenmesini beklemesi gerekmektedir. Bu durumda, düzeltmenin yapılabilmesi için her halükarda (X) şirketi tarafından zamanaşımı süresinin sonuna kadar yani 2018 yılının sonuna kadar beklenmesi gerekmektedir. Vergi yargısının kararı 2018 yılının sonuna kadar kesinleşir ve yapılan tarhiyat onanırsa herhangi bir sorun çıkmayacaktır. Bu süre zarfında, (X) şirketi tarafından düzeltme talebi yapılması ve kesinleşen verginin ödenmesi kaydıyla, (Y) şirketi tarafından düzeltme yapılabilecektir.

Ancak, yargı organının nihai kararı 2018 yılından sonraya kalırsa ortaya ilginç bir durum çıkmaktadır. Bu durumda, eğer düzeltme talep edilecekse, (X) şirketi tarafından henüz kesinleşip kesinleşmediği belli olamayan bir tarhiyat için 2018 yılının sonuna kadar düzeltme talebinin yapılması gerekmektedir. Bu talep üzerine, eğer vergi kesinleşir ve ödenirse 2018 yılından sonra bile (Y) şirketi nezdinde düzeltme yapılabilecektir.

İlerde yaşanabilecek bu türden ihtilaflara çözüm getirmesi amacıyla, Vergi Usul Kanunu'nda örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti sonrasında yapılacak karşı kurum düzeltmeleri için zamanaşımı sınırını kaldıracak düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Ayrıca, karşı kurum düzeltmesine ilişkin birçok

³¹ 2008 yılında 200.000-TL zarar beyan edildiğinden, takip eden dört yıl içerisinde ticari geçmiş yıllar zararının tamamı 2012 yılında mahsup edilebilmiştir. 2013 yılına gelindiğinde mahsubu yapılacak geçmiş yıllar zararı kalmadığından, hazine zararının 2013 yılında gerçekleştiğinin kabulü gerekir. Bu durumda 2013 yılında $(10.000 + 100.0000 =)$ **110.000-TL** olarak hesaplanan olması gereken kurumlar vergisi matrahı üzerinden fark **20.000-TL** kurumlar vergisinin tarh edilmesi gerekmektedir.

bilinmez varlığını halen devam ettirmektedir. Yapılacak idari düzenlemeler ile bu bilinmezliklerin ortadan kaldırılması gerekmektedir.³²

3.9.KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN YAŞANAN SORUNLAR

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı her ne kadar gelir ve kurumlar vergileri için öngörülmüş bir vergi güvenlik müessesesi olsa da bu müessesenin temel bir işlem vergisi olan Katma Değer Vergisi ile çok yönlü bir ilişkisi mevcuttur.

O yüzden, KDV açısından yaşanan sorunların anlaşılabilmesi, ancak bu ilişkinin tüm yönleriyle kavranabilmesi ile mümkün olacaktır. Bu amaçla, bu alandaki tartışmalara geçmeden önce, eski KVK'nın yürürlükte bulunduğu dönemdeki durum incelenmiş, sonrasında hem KVK hem de KDV mevzuatı açısından “emsal bedel” ele alınmıştır. Son olarak ise, düzeltme hükümlerinin KDV açısından nasıl uygulanacağı konusu ile KDV yönünden de bir tarhiyat yapıp yapılmayacağı konularının üzerinde durulmuş ve çözüm önerileri sunulmuştur.

3.9.1. 5422 Sayılı KVK'nın Yürürlükte Olduğu Dönemde Konunun İncelenmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki “örtülü kazanç dağıtımı” düzenlemesine göre örtülü yoldan dağıtıldığı varsayılan kazancın aynı zamanda KDV matrahını da teşkil ettiği vergi idaresi tarafından ileri sürülmüştür. Ancak uygulamada, mal alım ve satımı içine gizlenen örtülü kazancın tespitindeki teknik güçlükler nedeniyle, birtakım bariz işlemler dışında örtülü kazanç dağıtımı eleştirisi cari hesaplar yoluyla fon kullandırılmasıyla sınırlı kalmıştır.

Konuya ilişkin yargıya intikal eden olaylarda, genellikle cari hesap işlemleri yoluyla fon aktarımının ticari mahiyette bir borç verme işlemi olduğu, borç verilen tutar üzerinden sağlanan menfaatin örtülü kazanç teşkil ettiği, bu menfaatin tutarının ise, banka ve sigorta muameleleri vergisine konu yapılmamışsa katma değer vergisine tabi tutulmaması gerektiği

³² Emre Kartaloğlu; “Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Yapılacak Karşı Kurum Düzeltmesinin Zamanaşımı Süreleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:233, Eylül 2007, s. 59.

yönünde hükümler verilmiştir.³³ Bununla birlikte, son zamanlarda verilen yargı kararlarında, ortaklara cari hesap yoluyla borç para verme işleminin KDV'ye tabi olduğu, ancak örtülü kazanç dağıtımı iddiasıyla yapılan kurumlar vergisi tarhiyatlarının terkin edildiği durumlarda, KDV'den de bahsedilemeyeceği belirtilmiştir.³⁴

Nitekim Danıştay bir kararında³⁵; *“Ortaklarına borç para vermek suretiyle faiz geliri elde edilmesinin ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve borç para verme işlemi sonucunda elde edilen faiz gelirlerinin KDV'ye tabi tutulması gerekir. Ancak, davacının ortaklarına örtülü kazanç dağıttığı iddiasıyla yapılan kurumlar vergisi tarhiyatının Danıştay kararı ile kaldırılmasına karar verildiğinden, olayda KDV tarhiyatını gerektirecek bir durum da bulunmamaktadır.”*³⁶ hükmüne varmıştır.

Yine Danıştay 9'uncu Daire'nin bir kararında³⁷; *“Kurumlar vergisi açısından örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu tespit edilen yükümlü şirketin ortaklarına borç para vermesi işlemi, KDV Kanunu'nun 1. maddesi anlamında “ticari faaliyet çerçevesinde yapılan hizmet” olduğundan, KDV'ye tabi olmalıdır. Vergi Mahkemesince bu işlemin; banka ve sigorta muameleleri vergisine giren işlemlerden olduğu, bu nedenle KDV kanunun 17/4-e maddesi uyarınca KDV'den istisna tutulduğu gerekçesiyle davanın kabulünde ve cezalı tarhiyatın terkininde isabet görülmemiştir.”*³⁸ denilmiştir.

Öte yandan, Danıştay bir başka kararında³⁹; *“Şirketin nakit parasını iki ortağına kullandırmak suretiyle elde ettikleri kazancın katma değer vergisine değil, banka ve sigorta muameleleri vergisine konu edilmesi gerekmektedir.”*⁴⁰ sonucuna varmıştır.

Konuyla ilgili olarak verilen bir özalgıda⁴¹ ise, vergi idaresi, bir sermaye şirketinin borç para vermek suretiyle gerçekleştirdiği finans hizmetlerinin BSMV'nin kapsamına girmediğinden KDV'ye tabi olması gerektiği yönünde görüş belirtmiştir.

³³ Mehmet Şirin Öztürk, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu” **Yaklaşım**, Sayı: 182, Şubat 2008, s.101.

³⁴ Hayreddin Erdem, “Ortaklara Cari Hesap Yoluyla Borç Para Verilmesinde KDV'nin Ancak Örtülü Kazanç Varsa Söz Konusu Olabileceği”, **Yaklaşım**, Sayı: 181, Ocak 2008, s. 130.

³⁵ Danıştay 4. Daire'nin E.2006/222 ve K. 2007/910 sayılı kararı.

³⁶ <http://www.danistay.gov.tr/danistaybilgibankasi>, (30.06.2010)

³⁷ Danıştay 9. Daire'nin E.1996/3270 ve K. 1997/3335 sayılı kararı.

³⁸ <http://www.danistay.gov.tr/danistaybilgibankasi>, (30.06.2010)

³⁹ Danıştay 7. Daire'nin E.2000/5806; K.2002/1469 sayılı kararı.

⁴⁰ <http://www.danistay.gov.tr/danistaybilgibankasi>, (30.06.2010)

Karar gerekçelerine bakıldığında, örtülü kazanç dağıtımına konu olan işlemlerin KDV konusunu oluşturduğu, dolayısıyla emsal olarak belirlenen bedel üzerinden tarhiyat yapılması gerektiği düşüncesinin hâkim olduğu görülmektedir. Ancak, söz konusu kararlarda KVK'ya göre belirlenen emsal bedelin neden KDV tarhiyatı için de kullanılabileceği konusu yanıtı bırakılmıştır.⁴²

3.9.2. 5520 sayılı KVK ve KDV Kanununa Göre Emsal Bedel ve Tespit Yöntemleri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinin 1. bendinde matrah; “teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.” denilmek suretiyle tanımlanmıştır. Aynı kanunun “emsal bedeli ve emsal ücreti” başlıklı 27'nci maddesinde ise şu hükümlere yer verilmiştir:

“1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.”

Yukarıda yer alan yasa hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, KDV açısından emsal bedeli;

-Bedelin bulunmaması ya da bilinmemesi,

-Bedelin emsal bedele veya emsal ücrete göre açık bir şekilde düşük olması,

⁴¹ Maliye Bakanlığı'nın 20.02.1997 tarih ve 2081 sayılı özelgesi

⁴² Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırması ve KDV” **Yaklaşım**, Sayı: 189, Eylül 2008, s. 37.

hallerinin varlığı halinde uygulanabileceği, emsal bedelin ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edileceği belirtilmektedir. Bilindiği üzere, VUK'un 267'nci maddesinde emsal bedelin aşağıdaki yöntemlerin sırasıyla uygulanması suretiyle tespit edileceği belirtilmektedir:

“-Ortalama Fiyat Esası: Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

-Maliyet Bedeli esası: Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

-Takdir Esası: Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır.”

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde belirtilen emsal bedel tespit yöntemleri ile 3065 sayılı KDV Kanunu'nun atıfta bulunduğu VUK'un 267'inci maddesinde sayılan emsal bedel tespit yöntemleri birbirinden tamamıyla farklıdır. Bu durumda, akla şöyle bir soru gelebilir: KDV mevzuatına göre tespit edilen emsal bedelin örtülü kazanç dağıtıldığı savıyla tarhiyat yapılması halinde kullanılamayacağı kesin olmakla birlikte, tersi durum için cevabımız her zaman hayır olabilir mi?

Bu soruya cevap, bazı hallerde mümkün olabileceği şeklindedir. Eğer transfer fiyatlandırmasına esas olarak alınan emsal bedelinin saptanmasında başvuru yöntem VUK'un 267'inci maddesinde belirtilen yöntemlerle uyuyorsa, bu emsal bedeli KDV tarhiyatına da esas olabilecektir. Şöyle ki: Transfer fiyatlandırması uygulaması sırasında, işlemin mahiyetine göre, “karşılaştırılabilir fiyat yöntemi” en uygun yöntem olarak seçilmiş ve iç emsal olarak, aynı cins ve nevideki mallardan sırası ile değerlemenin yapılacağı ayda

veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmış ve emsal bedeli, bu satışların miktar ve tutarlarına göre çıkarılacak olan “ortalama satış fiyatı” esasına göre belirlenmiş ise, bu yöntem tamamen VUK’un 267’inci maddesinde birinci sırada belirtilen “ortalama satış fiyatı” esasına tam olarak uyduğundan, KDV kanunun 27. maddesi kapsamında yapılacak KDV tarhiyatında da kullanılabilecektir.⁴³

Yine KDV Kanunu’nun 27. maddesinin uygulanması kapsamında emsal bedelinin belirlenmesi VUK’un 267. maddesinin birinci ve ikinci sırasına belirtilen yöntemlere göre mümkün değilse, takdir esasına başvurulması gerekir. Bu durumda, transfer fiyatlandırması uygulamasında, takdir komisyonuna başvurularak resen tarhiyat yoluna gidilmişse transfer fiyatlandırması için belirlenen emsal bedelinin KDV tarhiyatı için de geçerli olacağı söylenebilir. Takdir sırasında komisyonun hangi yöntemi uygulaması gerektiği konusunda bir sınırlandırma olmadığından transfer fiyatlandırması yöntemlerinden herhangi birine göre yapılan belirlemeyi onaylaması yeterli olacaktır. Ancak uygulamada VUK’un 30. maddesinin birinci fıkrasının “inceleme sırasında bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re’sen takdir edilmiş sayılır.” hükmüne dayanılarak, takdir komisyonuna gitmeden inceleme raporu üzerinden tarhiyat yapıldığından ve VUK’un 267. maddesinde buna paralel bir hüküm yer almadığından mevcut düzenlemeler açısından mümkün olmakla birlikte bu yolun pratikte pek uygulama alanı bulacağı söylenemez.⁴⁴

Sonuç olarak şunu söyleyebiliriz ki, mevcut düzenlemeler gereği, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından dolayı bir eleştiri yapılması durumunda eğer KDV tarhiyatı yapılacaksa⁴⁵, KDV tarhiyatına esas olacak emsal bedel, KVK’nın 13. maddesinde belirtilen yöntemlere göre değil; VUK’un 267. maddesine göre belirlenecektir. Bu iki kanun arasındaki uyumsuzluğun pratikte, emsal bedelin tespitinde mükelleflere ne kadar zorluk çıkardığı açıktır. Akla gelen en mantıklı çözüm en kısa sürede yapılacak bir yasal düzenleme ile KDV Kanununun 27. maddesinin aşağıdaki şekilde değiştirilmesi olacaktır:

⁴³ Öcal, “Transfer Fiyatlandırması ve KDV”, s. 43.

⁴⁴ Öcal, “Transfer Fiyatlandırması ve KDV”, s. 43.

⁴⁵ KDV tarhiyatının yapılıp yapılmayacağı ilerleyen başlıklarda açıklanacaktır.

“1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

*3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur. **Ancak bedelin 5520 sayılı Kanunun 13. maddesinde belirtilen emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edildiği hallerde bu ilkeye göre belirlenen yöntemlerle tespit edilen bedel, emsal bedel olarak nazara alınır.***

4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifiede gösterilen ücretten düşük olamaz.”

3.9.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve İndirilmeyecek KDV İlişkisi

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile katma değer vergisi ilişkisinin bir başka boyutu da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı varsayılan tutarların KVK’nın 11/1-c maddesi gereğince indirilmeyecek giderler arasında sayılmasıdır. KDV Kanunu’nun “İndirilemeyecek KDV” başlıklı 30/d maddesinde ise, gelir veya kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespit edilmesinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV’den indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığınca benzer şekilde örtülü sermaye niteliğindeki vade farkları dolayısıyla yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapıp yapılamayacağına ilişkin verilen bir özalgede;⁴⁶ vade farklarının örtülü sermaye olarak değerlendirilen kısmına ait KDV’nin kurumlar vergisi açısından kanunen kabul edilmeyen

⁴⁶ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 16.01.2009 tarih ve 1617 sayılı özalgesi.

gider olarak değerlendirildiğinden hareketle mükellefin indirim hesabına almasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.⁴⁷

Mali İdare bu görüşünü, yayımlamış olduğu KDV sirkülerinde⁴⁸ de savunmuş, indirilemeyecek KDV'ye ilişkin açıklamaların yer aldığı söz konusu sirkülerde; KDV Kanunu'nun 30/d maddesi uyarınca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Buna göre, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir. Bu kapsamda örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Her ne kadar, söz konusu sirkü ile bir anlamda Mali İdare tarafından konunun açıklığa kavuştuğu vurgulanmak istense de, literatürde bu konu bazı yazarlar⁴⁹ tarafından halen tartışılmaktadır. Gerek örtülü sermaye dolayısıyla ve gerekse de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan tutarlar için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceğini savunan Mehmet Maç, KDV Kanunu'nun 30/4. maddesindeki indirim yasağının amacının 55 no'lu KVK Genel Tebliği'nde, esas itibariyle işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan, dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen vergilerin, işletmede oluşan katma değerden indirilmemesine yönelik olarak belirlendiğini, halbuki örtülü kazanç veya örtülü sermaye gideri niteliği taşısa bile bu nitelikteki mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen KDV'nin, işle ilgili olarak yüklenildiği için indirim yasağına konu edilmesinin anlamsız olduğunu ileri sürmüştür.⁵⁰

⁴⁷ <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2009/kdv/1617.htm>, (30.06.2010)

⁴⁸ 23.06.2010 tarihinde duyurulan 2010/5 sayılı KDV-57 seri nolu KDV sirküleri.

⁴⁹ Burada katma değer vergisi alanında çok çeşitli eserler verdiği için Mehmet Maç'ın görüşlerine başvurulmuştur.

⁵⁰ Mehmet Maç, "Örtülü Kazanç veya Örtülü Sermaye Kapsamında Yüklenilen KDV'lerin İndirim Yasağına Konu Edilmemesi Gerekir" **Lebib Yalkın**, Sayı:73, Ocak 2010, s. 33.

Diğer bir gerekçe olarak ise, GVK'nın 41/8 ve 5422 sayılı KVK'nın 15/13'üncü maddeleri ile getirilen ve işletmelerin kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin bazı gider ve maliyet unsurlarının bir kısmının indirim kısıtlamasına tabi olacağını öngören finansman gideri kısıtlaması uygulamasında⁵¹ 55 seri no'lu KVK Genel Tebliği'nde⁵² yapılan düzenlemeler gereğince indirimi reddedilen giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin 30/4. maddede belirtilen indirim yasağı kapsamında değerlendirilmemesi yönündeki Mali İdarenin görüşünü gerekçe olarak göstermiştir.

Yazara göre, örtülü sermaye veya örtülü kazanç niteliği taşıyan bedellerin KKEG sayılması, bunlara kurumlar vergisi açısından kâr payı muamelesi yapılmasının doğal gereği olan varsayımsal bir durumdur. Yani söz konusu KKEG niteliği, sadece gelir ve kurumlar vergisini ilgilendiren bir vergi güvenliği müessesesinin işletilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu bedeller, KDV Kanunu'nun 30/d maddesindeki anlamı ile KKEG sayılamaz, KDV indirimi engellenemez, aksi halde KDV Kanunu'nun ana ilkesi olan indirim esası zedelenmiş olur. Maliye İdaresinin söz konusu bedelleri KDV açısından kâr payı değil bedel olarak kabul edip KDV hesaplanmasını istemesi, indirimde gelince bunların kurumlar vergisi açısından kâr

⁵¹ 4008 sayılı Kanun'un 25. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 41.maddesine eklenen ve 01.01.1996 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 8. bent hükmü ile Türk Vergi sistemine giren finansman gider kısıtlaması; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığınca o yıl için hesaplanan ortalama ticari kredi faizi oranına bölünmesi suretiyle bulunacak kısmın % 25'inin, kanunen kabul edilmeyen gider sayılması esasına dayanmaktadır.

⁵² 55 no'lu Genel Tebliğin 10'uncu bölümü aşağıdaki gibidir: "10. Finansman Giderlerine İlişkin Katma Değer Vergisi: Katma Değer Vergisi Kanununun "İndirilmeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30'uncu maddesinin (d) bendinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış olup, madde hükmünün amacı esas itibarıyla işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan, dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen vergilerin, işletmede oluşan katma değerden indirilmemesine yöneliktir. Buna karşılık, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/8 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15/13'üncü maddeleri ile getirilen ve işletmelerin kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin bazı gider ve maliyet unsurlarının bir kısmının indirim kısıtlamasına tabi olacağını öngören düzenlemenin, Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda bahsi geçen 30/d maddesi hükmü ile paralellik arz etmediği açıktır. Doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan bu giderler için yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamaması, katma değer vergisinin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de çelişmektedir. Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4'üncü maddesi ile vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiş bulunmaktadır. Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde Kanunun 30/d maddesi hükmünün söz konusu işlemler bakımından uygulanmaması Bakanlığımıza tanınan yetki çerçevesinde uygun görülmemiştir."

payı sayılmasının yansıması olan yine sadece kurumlar vergisi açısından KKEG sayılma özelliğini KDV açısından da geçerli görmesi, kendi içinde çelişki teşkil etmektedir.⁵³

Bizim de katıldığımız bu görüşe göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulaması açısından tamamıyla varsayımsal gereklilikten kaynaklanan kanunen gider kabul edilmeme durumu ile KDV Kanunu’nun 30/d. maddesi arasında amaçsal bakımdan fark vardır. Zira KDV Kanunu’nun 30/d. maddesi esas itibariyle işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan, dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen vergilerin, işletmede oluşan katma değerden indirilmemesine yöneliktir. Konunun bu hassas yönü düşünüldüğünde sirkü ile düzenleme yapılması yetersiz olup, konunun yargıya taşınmasına neden olacaktır.

Bu durumda, yapılacak yasal bir düzenleme ile KDV Kanunu’nun 30/d. maddesinin aşağıdaki şekilde değiştirilmesinin muhtemel ihtilafların çözümü için yerinde olacağı düşünülmektedir.

“ Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre (örtülü sermaye veya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sonucu kanunen kabul edilmeyen gider sayılma halleri hariç) kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi”

3.9.4.KDV Yönünden Tarhiyat Yapılıp Yapılmayacağı Ve KDV Yönünden Düzeltme Yapılmasının Gerekliliği

Örtülü kazanç dağıtımında eski KVK döneminde verilen yargı kararları ve Mali İdare tarafından verilen özgelere göre, özellikle de “ortaklara cari hesap yoluyla borç kullandırılması” durumunda örtülü kazanç dağıtımının varlığı halinde yapılan kurumlar vergisi tarhiyatının yanı sıra KDV yönünden de tarhiyat yapılmasının, yasal bir aykırılık taşımadığından bir önceki bölümde bahsedilmişti.

Bu konuya ilişkin olarak yeni KVK döneminde Danıştay tarafından verilen bir karar bulunmamakla birlikte, Mali İdare vermiş olduğu bir özalgede⁵⁴ bir önceki düşüncesini teyit

⁵³ Maç, **a.g.m.**, s. 35.

⁵⁴ Maliye Bakanlığı’nın 13.08.2007 tarih ve 2081 sayılı özalgesi.

ederek, ortaklarla ilişkili kişilerden borç para alınması işleminin finansman temini hizmeti kapsamında KDV'ye tabi bulunacağı yönünde görüş belirtmiştir.⁵⁵

Bu konu eski KVK'nın yürürlükte olduğu dönemde çokça tartışılmış ancak örtülü kazanç dağıtımı sonucu bulunan matrah farkı üzerinden ayrıca KDV tarhiyatı da yapılması gerektiği yargı kararları ile müstakar hale gelmiştir.

Bununla birlikte bazı yazarlar, örtülü kazanç dağıtımının kendisinin bir ticari muamele olmadığını, kar dağıtımı işlemi olduğunu, bu nedenle de KDV'nin konusuna girmediğini ileri sürmüşlerdir. Gerekçe olarak ise, yasal düzenlemenin örtülü kazanç dağıtımının iadesini öngörmediğini başka bir deyişle yapılan muamelenin emsali seviyesinde yeniden fiyatlandırılıp faturalandırılmasını ve ticari kazançla ilişkilendirilmesini talep etmediğini, sadece gerçek mükellef nezdinde vergilemeyi sağlamak amacını taşıdığı öne sürülmüştür. Zira KVK'nın örtülü kazanç dağıtımını, kayıtlara alınması gereken bir gelir unsuru değil de, indirimi kabul edilmeyen bir gider unsuru olarak değerlendirdiği belirtilmiştir.⁵⁶

Daha önce belirtildiği üzere, örtülü kazanç dağıtımı konusunda eleştirilerin daha ziyade ortaklara cari hesap yoluyla emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir şekilde düşük tutarda veya faizsiz borç para kullandırma durumunda getirilmiştir. Borç para kullandırma işleminin süreklilik arz etmesi durumunda istikrazatçılık olarak değerlendirildiği ve banka ve sigorta muameleleri vergisi yönünden tarhiyat yapıldığı, arızı olarak yapılması halinde ise finansman temini hizmeti olarak değerlendirilip KDV yönünde tarhiyat yapıldığı belirtilmişti.

Yine kimi yazarlar, her ne kadar yargı kararları ile bu durum müstakar hale gelse de, aslında ortaklara verilen borca faiz hesaplanmasının, müstakil anlamda verilen bir hizmetten kaynaklanmadığını, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda eleştiri yapılmasını önlemekten kaynaklandığını öne sürmüşlerdir. Zira ortada ticari anlamda bir finans hizmetinin bulunmadığını, hesaplanan faizin de bir teslim ve hizmetin karşılığını oluşturmadığını iddia etmişlerdir.⁵⁷

Ortaklara cari hesap yoluyla borç para kullandırılmasının kendisinin bir hizmet olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği yönündeki ayrık özelliği bir kenara bırakılırsa, örtülü

⁵⁵ Erdem, **a.g.m.**, s. 131.

⁵⁶ Öztürk, **a.g.m.**, s. 102, 103.

⁵⁷ Erdem, **a.g.m.**, s. 133.

kazanç dağıtımı sonucunu doğuran diğer işlemlerin KDV'ye tabi olup olmadığı kanun hükümleri de dikkate alınarak şöyle açıklanabilir:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi oldukları belirtilmiştir. Hizmetin tanımı ise; kanunun 4/1. maddesinde; *“Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.”* şeklinde yapılmıştır.

KDV Kanunu'nun “emsal bedeli ve emsal ücreti” başlıklı 27. maddesinde ise; bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedelinin veya emsal ücretinin esas alınacağı ve emsal bedel ile emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddenin gerekçesi⁵⁸ incelendiğinde, kanunda sayılan hallerin yanı sıra bu yasa hükmü ile muvazaalı yollarla mükelleflerin düşük bedelli mal ve hizmet satışları yapmak suretiyle vergi miktarını azaltmalarının önlenmesinin amaçlandığı anlaşılabacaktır.⁵⁹ Bu durumda, bir inceleme esnasında, mükellefin emsaline göre daha düşük bedel ya da ücretle mal veya hizmet satışının yaptığının tespit edilmesi durumunda KDV Kanunu'nun 27. maddesinin 2. bendine göre, eğer bu fiil KDV Kanunu açısından da muvazaalı işlem olarak değerlendirilirse, VUK'un 267. maddesine göre belirlenen emsal bedeli üzerinden KDV tarhiyatı yapılabilecektir. Gerek Maliye idaresinin ve gerekse de yargının KDV tarhiyatlarında

⁵⁸ “Matrahı teşkil eden bedelin bulunmaması veya bilinmemesi halleri ile paradan başka şeyler olması durumlarında matrahın tayini gerekmektedir. Öte yandan, mükelleflerin belli birtakım kişilere yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla, matrahı, dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yönelik davranışlarını da önlemek zorunda bulunmaktadır.”

⁵⁹ Öcal, “Transfer Fiyatlandırması ve KDV”, s. 41.

ısrarlı olmaları, KVK'daki normlara göre örtülü kazanç dağıtıldığının saptanması, KDV açısından da bir muvazaa olarak kabul edilmesi ile açıklanabilir.⁶⁰

Sonuç olarak, bedelsiz veya emsaline göre daha düşük bir bedel ile bir işlem yapılması sonucu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığının tespiti halinde KDV yönünden de tarhiyat yapılabilmesi için öncelikle KDV açısından da muvazaalı sayılan işlemin KDV'nin konusuna giren bir işlem olması gerekir. Eğer söz konusu işlem KDV'nin konusuna giren Türkiye'de yapılan ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki bir mal teslimi veya hizmet ise bulunan matrah tutarı kadar KDV tarhiyatı da yapılması gerekmektedir. Aslında konuya bu bakış açısı ile bakıldığında, cari hesaplar yoluyla fon kullandırılması nedeniyle örtülü kazanç dağıtılması halinde, KDV yönünden de tarhiyat yapılması istenilmesindeki maksadın olayın örtülü kazanç dağıtımı boyutundan ziyade, aslında borç kullandırma işleminin bir hizmet olarak KDV'ye tabi olmasına bağlandığı görülecektir.

Kısacası, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar üzerinden KDV yönünden de eleştiri getirilebilmesi için bedelsiz veya emsaline göre düşük bedelle gerçekleştirilen işlemin aynı zamanda KDV'ye tabi bir mal veya hizmet olduğunun araştırılması gerekmektedir.

3.10.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA HAZİNE ZARARI ARANMASI

Çalışmanın birinci bölümünde belirtildiği üzere, eski KVK'nın yürürlükte bulunduğu dönemde en çok tartışılan konulardan birisi de örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için hazine zararının aranıp aranmayacağı konusu olmuştur. Kanun metninde hazine zararının aranacağına ilişkin bir hüküm bulunmamasına rağmen birçok Danıştay kararlarında örtülü kazanç dağıtımı gerekçesiyle cezalı tarhiyat yapılabilmesi için hazine zararının aranılması gerektiği hükmüne varılmıştır.

Bu içtihadın arkasında yatan sebep, mükelleflerin bilinçli olarak örtülü kazanç dağıtımına başvurmasında bir çıkarının olması gerektiği düşüncesidir. Bu çıkar da, söz

⁶⁰ Öcal, "Transfer Fiyatlandırması ve KDV", s. 42.

konusu ilişkili kişilerin oluşturduğu grubun toplam vergi yükünde bir azaltma veya vergi yükü aynı kalsa bile en azından bir erteleme şeklinde ortaya çıkacaktır.⁶¹

06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanun'un⁶² 21. maddesi ile 5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesine 6'ncı fıkradan sonra gelmek üzere 7'nci fıkra eklenmiş ve mevcut 7'inci fıkra, 8'inci fıkra olarak teselsül ettirilmiştir. 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayım tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 7'inci fıkra aşağıdaki gibidir:

“(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”

3.10.1.Yeni Düzenlemenin Kapsamı

Yapılan düzenleme ile kurumlar vergisi mükellefleri açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulaması için önemli bir yenilik getirilmiştir. Buna göre, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirmiş oldukları yurt içi işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü, hazine zararı doğması şartına bağlanmıştır. Böylece, bundan sonra herhangi bir kurumlar vergisi mükellefine transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç yönünden eleştiride bulunulabilmesi için;

- Bir mal veya hizmet alım ya da satım işleminin (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamda değerlendirilmektedir.) yapılmış olması,

-Söz konusu alım ya da satım işleminin “ilişkili kişi” sayılanlar arasında yapılmış olması

⁶¹ Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”, **Yaklaşım**, Sayı:188, Ağustos 2008, s. 32.

⁶² Bu kanun 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

-Mal ve hizmet alım satımında uygulanan fiyat veya bedelin“emsallere uygunluk ilkesine” aykırı olarak tespit edilmiş olması,

-Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle hazine zararının doğmuş olması gerekmektedir.

Bu düzenleme, 2008 yılı kazançlarına uygulanacağından, 13’üncü maddenin geçerlilik tarihi olan 2007 yılı kazançları kapsam dışındadır. Yine düzenleme, sadece bazı kurumlar arasındaki işlemleri içermekte olup, tarafların hukuki statülerine göre değişen işlemlerin;

- İki tam mükellef kurum arasında gerçekleşmesi,
- Tam mükellef kurum ve yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri ve daimi temsilcileri arasında gerçekleşmesi,
- Bir yabancı kurumun Türkiye’deki işyeri ya da daimi temsilciliğinin bir diğer yabancı kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilciliği arasında gerçekleşmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, düzenleme sadece kurumlar arası işlemler için geçerli olup, kurumlar ile ilişkili,

- gerçek kişiler,
- dernekler
- vakıflar

arasındaki işlemlerde örtülü kazanç dağıtımının varlığı hazine zararının doğması şartına bağlı değildir. Ancak, birer kurumlar vergisi mükellefi olmaları nedeniyle dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerde hazine zararı aranacaktır.⁶³

Bu açıdan düşünüldüğünde, kurumun gerçek kişi ortağına örtülü kazanç dağıtımı halinde, gerçek kişi ortak, bu dağıtım nedeniyle kurumun sağladığı kurumlar vergisi tasarrufundan daha fazlasını gelir vergisi olarak ödese dahi kurum örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle cezalı tarhiyata muhatap kalacaktır. Ayrıca, iki gelir vergisi mükellefi arasındaki

⁶³ Ramazan Yakışıklı, “Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması” **Vergi Dünyası**, Sayı: 327, Kasım 2008, s. 37.

ilişkili kişi kapsamında gerçekleşen yurtiçi işlemlerde de hazine zararı olup olmadığı aranmayacaktır. Bu farklı uygulamanın nedenini anlamak mümkün değildir. Zira eğer hakkaniyet iki kurum arasındaki ilişkilerde hazine zararının aranmasını gerektiriyorsa, taraflardan birinin ya da diğerinin gerçek kişi olması halinde neden aranmadığının bir açıklaması olması gerekir.⁶⁴

Burada idare, vergi yargısının eski KVK döneminde hazine zararının aranması yönündeki içtihadının, kurumlar vergisinin sabit oranlı bir vergi olması nedeniyle sadece kurumlar vergisi yönünden hazine zararının oluşup oluşmadığının tespiti ile sınırlı olmasını, buna karşılık, gelir vergisinin artan oranlı bir vergi olması nedeniyle hazine zararının tespitinin güç olduğunu kendince gerekçe göstererek, kanuni düzenlemeye gidilmesini amaçlamış olabilir. Ancak idarenin, gelir vergisinin artan oranlı olması nedeniyle hazine zararının tespit edilmesinde yarattığı güçlük olduğunu tahmin ettiğimiz bu gerekçesinin tek başına makul bir gerekçe olduğu söylenemez. Zira idare kolaylık yapayım derken anayasanın eşitlik ilkesine ve yine anayasanın 73. maddesinde yer alan “vergi ödeme gücü ilkesine” aykırı hareket etmiş olmaktadır.

3.10.2.Yeni Düzenlemenin Amacı

Bir kanuni düzenlemenin amacını bilmenin en iyi yolu kanun gerekçesine veya madde gerekçesine bakmaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesine hazine zararı ile ilgili fıkrayı ekleyen 5766 sayılı kanunun 21. maddesi, hükümet tarafından hazırlanan tasarıda yer almamakta iken Meclis Genel Kurulu’nda görüşülürken, milletvekillerinin teklif ettiği değişiklik önergesinin Genel Kurul’da kabul edilmesi ile kanun metnine eklenmiştir. Ancak madde gerekçesi ilan edilmediğinden mahiyeti tam olarak bilinmemektedir.⁶⁵

Bununla birlikte, bu hükmün getirilmesindeki maksadın vergi yargısının ileriki dönemlerde vereceği kararlarda, Türkiye’de kurumlar vergisi ödeyen iki ilişkili kişi arasında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı iddiasında bulunulabilmesi için eski KVK döneminde olduğu gibi, hazine zararının aranması gerektiği yolunda bir içtihat oluşturacağını, bunu öngören idarenin ise mükellefle idare arasında gereksiz çekişmeye yol

⁶⁴ Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”, s. 33.

⁶⁵ Meclis tutanakları üzerinden yapılan araştırmada önergenin gerekçesi Genel kurul’da okutulmadığı için resmi madde gerekçesine ulaşamamıştır.

açmamak için böyle bir hükmün kanuna eklenmesine onay vermiş olabileceği tahmin edilmektedir. Ancak idare, bu onayı verirken, yargının sadece kurumlar vergisi dolayısıyla vergi kaybı olup olmadığını dikkate aldığını, gelir vergisi ve KDV'yi yaptığı değerlendirmede dikkate almadığını bilmesine rağmen “tüm vergiler” ifadesini getirerek, belki de yargının sadece kurumlar vergisini dikkate alarak içtihat oluşturmasını önlemiş olabilir.⁶⁶

3.10.3.Düzenlemenin Yarattığı Eşitsizlikler

Bir vergi güvenlik müessesesi olarak Türk vergi sistemine giren transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi yapılan düzenleme sonucunda, mantığı, getiriliş amacı ve işleyiş sistemi ile önemli ölçüde değişikliğe uğramış, adeta vergi güvenlik sistemi olmaktan çıkmış, uygulama olanağı büyük ölçüde kısıtlanmıştır.⁶⁷

Düzenlemenin beraberinde getirmiş olduğu sorunlar aşağıda başlıklar halinde irdelenmiştir.

3.10.3.1.Hazine zararının aranmasının yarattığı eşitsizlik türleri⁶⁸

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından ötürü eleştiri getirilmesi için hazine zararının bir şart olarak aranması üç yönden eşitsizlik yaratmaktadır.

3.10.3.1.1.Zaman yönünden eşitsizlik

Uygulamanın yürürlüğe girdiği 2008 yılından önceki olaylar için hazine zararı şartı aranmazken, 2008 ve sonraki yıllar için aranmaktadır. Bunun sonucunda, aynı işlem farklı yıllarda farklı muameleye tabi tutulmakta ve zaman yönünden eşitsizliğe neden olunmaktadır.

3.10.3.1.2.İşlemin tarafları yönünden eşitsizlik

İşlemin tarafının gerçek kişi olması nedeniyle hazine zararının oluşup oluşmadığına bakılmadan eleştiri konusu yapılması, bun karşılık işlemin tarafının kurumlar olması durumunda “kar birleştirmesi” gerekçesiyle hazine zararının aranması, işlemin tarafları

⁶⁶ Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”, s. 37.

⁶⁷ Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları”, s. 28.

⁶⁸ Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları”, s. 35.

yönünden eşitsizlik yaratmaktadır. Bu aynı zamanda anayasanın eşitlik ilkesine ve vergi ödeme gücü ilkesine aykırılıktır.

3.10.3.1.3.İşlemin doğurduğu sonuçlar yönünden eşitsizlik

Hazine zararı kriteri, mükellef haklarına da aykırı bir düzenlemedir. Zira işlemin yapıldığı tarihte hazine zararı yok diye eleştirilmeyenler, takip eden dönemlerde aynı işlemler nedeniyle hazine zararı oluştuğunda eleştirileceklerdir. Tabii ki gecikme faizi ve vergi ziyai cezası nedeniyle daha ağır bir külfetle karşılaşacakları da açıktır.

3.10.4.Düzenlemenin Sermaye Piyasası Kanunu İle Çelişmesi

Örtülü kazanç dağıtımı sadece vergi mükelleflerini ilgilendiren bir düzenleme olmayıp, açıkça bu adla geçmese bile başka kanunlarda da buna ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Örneğin; Sermaye Piyasası Kanunu’nun “temettü ve bedelsiz payların dağıtım esasları” başlıklı 15. maddesinde; *“Halka açık anonim ortaklıklar; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını ve/veya mal varlığını azaltamaz.”* hükmüne yer verilmiştir. Cezai yaptırımı düzenleyen 47/1/A-6. maddesinde ise; *“Bu Kanunun 15’inci maddesinin son fıkrasında belirtilen işlemlerde bulunarak kârı veya mal varlığı azaltılan tüzel kişilerin yetkilileri ve bunların fiillerine iştirak edenler, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beşbin günden onbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.”* denilmektedir. Bu durumda, halka açık şirketlerin, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller üzerinden ilişkili kişilerle yapmış oldukları işlemler dolayısıyla hazine zararı doğmasa da SPK Kanunu’nun mezkur hükmü gereğince işlemlerini düzeltmeleri gerekmektedir. Sonuç itibariyle, vergi uygulaması ve SPK uygulaması açısından aynı işlem farklı sonuçlar doğurmakta, yasa hükümleri birbiriyle çelişir hale gelmektedir.⁶⁹

⁶⁹ Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları”, s. 34,35.

3.10.5.Hangi Vergilerin Hesaplamada Dikkate Alınacağı Konusundaki Belirsizlik

Yasada yer aldığı şekliyle hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ile ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik ya da geç tahakkuk ettirilmesidir.

Bazı yazarlara göre, “her türlü vergi” ibaresinden kastedilen vergiler, kurumlar vergisi ve kar dağıtımından doğan gelir vergisidir. Dolayısıyla, gelir üzerinden alınan bir vergi kanununun, diğer vergiler (örneğin katma değer vergisi, sözleşmelerde damga vergisi vb.) için de hüküm ifade edebilmesi veya diğer vergileri kapsamına alabilmesi için kanunda açıkça bir hüküm bulunması gerekir. Fıkra da böyle bir hüküm açıkça yer almadığından genişletici yorum yapılması mümkün değildir.⁷⁰

Bu görüşün aksini düşünen yazarlara göre ise, fıkra da açıkça “her türlü vergi” ifadesi kullanıldığından, her türlü verginin bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği sadece resim ve harçlar ve diğer kamu gelirlerinin kapsam dışında olması gerekir. Danıştay kararlarında hazine zararı sadece kurumlar vergisi açısından değerlendirilmekteydi. Hâlbuki yeni hüküm tüm vergilerden bahsetmektedir. Bu durumda, transfer fiyatlandırması düzeltmelerinin KDV’ye tabi olduğu varsayımı altında hazine kaybına sebep olmayan, emsaline uygun olmayan bir fiyat veya bedelle yapılan ilişkili kişi işleminin, emsalinden yüksek fiyat veya ücret uygulaması dışında mümkün olmadığı ileri sürülebilir.⁷¹

Konu KDV açısından değerlendirildiğinde, bazı yazarlara göre, sahip olduğu indirim mekanizması dolayısıyla KDV’nin kendi özelinde değerlendirilmesi gerekir. Bu yüzden KDV’nin nasıl etkilendiğini araştırmanın pek anlamı yoktur. Zira bir taraf için ödenecek vergi, diğer taraf için indirilecek vergidir. Yasal indirim hakkının kullanılması hiçbir zaman vergiyi geç tahakkuk şeklinde yorumlanamaz.⁷²

Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Zira birinin ödediği verginin diğerinin indirdiği vergi olduğu yaklaşımı ile kurumlar vergisinde olduğu gibi birinin hâsılatının diğerinin maliyeti olması durumundan farksızdır. Her ne kadar KDV ile kurumlar vergisi işlevleri bakımından birbirinden farklı da olsa, kanun metninde “her türlü vergi” ibaresi yer aldığından

⁷⁰ Bumin Doğrusöz, “Transfer Fiyatlandırmasında Yaşanan Karmaşa”, 12.06.2008 tarihli Referans Gazetesi.

⁷¹ Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”, s.35.

⁷² Doğrusöz, “Transfer Fiyatlandırmasında Yaşanan Karmaşa”, 12.06.2008 tarihli Referans Gazetesi.

hazine zararının hesabında KDV'nin de dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan, KDV gibi birer işlem vergisi olan BSMV ve özel tüketim vergisi hakkında da KDV için yapılan değerlendirmeler geçerlidir.

Damga vergisine gelince, ilk bakışta her türlü vergi kapsamına girdiğinden, damga vergisi yönünden de araştırma yapılması gerektiği düşünülse de vergi tekniği gereği bu mümkün değildir. Zira damga vergisi düzenlenen kâğıtla ilgili olan ve kâğıttaki en yüksek bedel üzerinden alınan bir vergidir. Yanlış veya doğru kâğıt üzerinde hangi rakam varsa onun dikkate alınması gerekeceğinden, emsalinden daha düşük bedel üzerinden belge düzenlenmesi halinde bir vergi kaybından bahsetmek mümkün değildir.⁷³

Diğer önemli bir husus ise, hazine zararının tespitinde tanım gereği sadece ödenmesi gereken vergi miktarının doğruluğu yanında, bu vergilerin geç tahakkuk ettirilmesinin de araştırılması gerekir. Örneğin amortismanla tabi iktisadi bir kıymetin düşük bedelle ilişkili bir şirkete satılması halinde, her ne kadar ödenecek vergi değişmese de, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde daha az amortisman ayırmak suretiyle hazine zararı kapanabilecektir. Ancak bu durumda, ortada vergi miktarı açısından bir fark olmamasına rağmen, ödenmesi gereken vergilerin sabit kıymetin ekonomik ömrüne bağlı olarak geç tahakkuk ettirilmesi sonucunda hazine zararı doğmuş olacaktır.

3.10.6.Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Durumuna İlişkin Belirsizlik

2 seri no'lu TF Genel Tebliğ ile gerek peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve gerekse de yıllık belgelendirme gibi konularda yapılan değişikliklerle, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ve bu bölgedeki mükellefin şubeleri ile olan işlemleri zımni olarak yurt dışı işlem sayılmıştır. İdare bu bakış açısı ile devam edecekse, kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerle olan işlemlerinde hazine zararı kriteri aranmayacaktır.⁷⁴ Ancak, ortada zımni bir kabul söz konusu olduğundan, idarenin bu bakış açısını sürdürüp sürdürmeyeceği belirsizdir.

⁷³ Öcal, "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı", s. 36.

⁷⁴ Yakışıklı, **a.g.m.**, s.36.

3.10.7.Hazine Zararının Sonraki Dönemlerde De Araştırılması Zorunluluğunun Mükellefler Açısından Yarattığı Belirsizlik

Hazine zararı kanun metninde “*emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi*” olarak tanımlandığından, eksik veya geç tahakkukun sadece işlemin yapıldığı vergilendirme dönemi ile sınırlı olmayacak bir biçimde takip eden dönemleri de kapsayacak şekilde araştırılması gerekir.

İçinde bulunulan dönemde tahakkuk eden vergilerin hesaplanması olanaklıdır, ancak ileriki hesap dönemlerinde, tahakkuk edecek vergilerin ne olacağını, incelmenin yapıldığı tarihte kesin olarak bilmek çoğu zaman mümkün değildir. Örneğin, işlem yılında her ikisi de mali zararda olan iki ilişkili kurum arasında emsaline uygun olmayarak yapılan işlem, bir tarafın zararını azaltırken, diğer tarafın zararını arttırabilecektir. Söz konusu hesap döneminde en azından kurumlar vergisi açısından herhangi bir hazine kaybı söz konusu değildir. Ancak ileriki yıllar için aynı şeyi söylemek kolay değildir. Eğer emsaline uygun işlem yapılsa idi, zararı azalan tarafın ertesi yıl yine zarar beyan edeceğini, fakat zararı artan tarafın, karlı olduğu için vergi ödeyeceği varsayıldığında, emsallere uygunluk ilkesine aykırı işlem nedeniyle her iki taraf da vergi ödemeyecekse, hazine zararı oluşacaktır. Çünkü zararı azalan taraf bu işlem olmasaydı, bu dönem ödeyeceği kurumlar vergisini ödemeyecek, diğer taraf da zararda olduğu için bunu ödeyerek gideremeyecekti.⁷⁵

Hazine zararının tespitinde hangi vergi türlerinin dikkate alınacağı konusunun da belirsiz olduğu da hesaba katıldığında, işlemin yapıldığı dönemden sonraki dönemler için hazine zararının doğacağını tespiti hem mükellefler hem de vergi inceleme elemanları için çok güçtür.

Bu durumda, vergi inceleme elemanlarının yazacakları raporların sonuç bölümünde, ileriki yıllarda da hazine zararının ortaya çıkması veya çıkmaması haline göre işlem yapılması gerektiğini belirtmesi gerekecektir.⁷⁶ Vergi dairelerinin iş yükü ve bunu sağlayacak bir

⁷⁵ Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”, s.33.

⁷⁶ Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”, s.34.

yöntemin olmadığı dikkate alındığında bunun ne kadar sakıncalı durumlar ortaya çıkaracağı açıktır.

3.10.8.Yeni Düzenlemenin Muhasebenin Temel Kavramlarından “Kişilik” İlkesine Aykırılığı

Muhasebenin temel kavramlarından “kişilik kavramı”; işletmenin işletme sahiplerinden ve üçüncü şahıslardan ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

Bu nedenledir ki, bir holdinge bağlı şirketler arasında ilişkinin yoğunluğunun boyutu ne olursa olsun, her bir şirketin ayrı birer tüzel kişiliği bulunmakta, işlemler ayrı ayrı defterlerde takip edilmekte ve vergisel yükümlülükler ayrı ayrı yerine getirilmektedir.

Bu açıdan değerlendirildiğinde, hazine zararı aranması uygulamasının hukuki bir kavram olan tüzel kişiyi aşarak, ilişkili kişilerle birlikte tüm bağlı kuruluşları tek bir birim olarak değerlendirdiği görülmektedir.⁷⁷

Öte yandan, devletin toplamda bir vergi kaybının olmadığı durumların eleştiri konusu yapılmamasını öngören bu düzenleme, şirket ortaklarının haklarının zayı edildiği gerçeğini görmezden gelmektedir. İlişkili kişi konumunda bulunan şirketlerin ortaklık yapıları çoğu zaman birbirinden farklıdır. Şirketlerin ödediği vergiler kümülatif bazda ele alındığında hazinen bir kaybı olmadığı sonucuna varılabilir. Ancak ortaklar için aynı durum söz konusu değildir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunan şirketin ortaklarının hakları, eğer karşı şirkette aynı oranda ortaklığa sahip değillerse, aktarılan değer oranında azalmaktadır. Dolayısıyla hazine kaybı olsun veya olmasın ilişkili kişiler arasındaki farklı fiyat uygulamalarından kaynaklanan kazanç farkına ait vergi farkının, ilişkili kişiye menfaat sağlayan mükelleften tahsil edilmesi, şirket ortaklarının haklarının korunması bakımından elzemdir.⁷⁸

⁷⁷ Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları”, s. 33.

⁷⁸ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, s. 96.

3.10.9.Yeni Düzenlemenin Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesesini Çalışamaz Hale Getirmesi

Hazine zararının bir koşul olarak öngörülmesiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesi bir vergi güvenlik müessesesi olma özelliğini kaybetmiştir. Zira eleştiri getirilmesi ilişkili kişilerden birisinin aşındırılan kurum kazancının altında kar beyan etmesi hali ile karşı tarafın gelir vergisi mükellefi olmayan birey olması dışında pek mümkün değildir. Bu durum açık olarak ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanacak olan fiyatın serbestçe belirlenebilmesi gibi bir sonuç doğurmaktadır.⁷⁹

3.10.10.Yeni Düzenlemenin “Düzeltilme” Müessesesini İşlevsiz Hale Getirmesi

Karşı taraf düzeltmesi uygulamasının getiriliş amacı, bir mükellef nezdinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı gerekçesiyle tarhiyat yapılması halinde, dağıtan nezdinde yapılan bu tarhiyatın kesinleşmesi ve ödenmiş olması şartıyla örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde bu doğrultuda beyanlarının düzeltilmesi, dolayısıyla “mükerrer vergilemenin” önlenmesidir.

Nitekim gelişmiş ülke uygulamalarına bakıldığında düzeltim işleminin konsolidasyon uygulamasına⁸⁰ sahip olmayan ülkelerde uygulama alanı bulduğu, ayrıca OECD rehberinde de yer aldığı görülmektedir.⁸¹

Aslında, düzeltim mekanizmasının getirilmesi ile bir anlamda hazine zararı zımnen aranır hale gelmiştir. Zira düzeltme yapılması ile birlikte bir mükelleften cezalı olarak istenen verginin diğer mükellefte düzeltme işlemine konu ediliyor olması, bir bakıma hazinenin “ben kasama giren paraya bakarım, bunu (A) mükellefi veya (B) mükellefi vermiş, bu benim için pratik anlamda önemli değildir”, manasına gelmektedir.⁸²

Kısacası, düzeltme ve hazine zararı kavramları aynı amaç olan “mükerrer vergilendirmeye” yönelik düzenlenmiş mekanizmalardır. Bu yüzden ki, eski KVK

⁷⁹ Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları”, s. 33.

⁸⁰ Konsolide(birleştirilmiş) beyanname yöntemi, ilişkili kurumların kar ve zararlarını birleştirerek tek bir beyanname vermesi esasına dayanmaktadır.

⁸¹ Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları”, s. 32.

⁸² Ali Haydar Yıldırım, “Hazine Zararı”, **Vergi Sorunları**, Sayı:240, Eylül 2008, s.56.

döneminde karşı taraf düzeltmesi mümkün olmadığından, vergi yargısı hazine zararı aranması yönünde kararlar vermiştir. Dolayısıyla bu kavramların birbiriyle örtüşen değil çakışan kavramlar olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Diğer taraftan, hazine zararı koşulunun örtülü kazanç açısından kanun metnine dâhil edilmesiyle, yurtiçi mükelleflerde düzeltme işlemi yapmaya gerek kalmamıştır. Zira hazine zararı gerçekleşmediği takdirde tarhiyat yapılamayacak bunun sonucu olarak da düzeltme yapmaya gerek kalmayacaktır. Yurt dışı işlemlerde ise, artık başka bir ülkenin mevzuatı söz konusu olduğu için, dolayısıyla düzeltme yapılması mümkün olmadığından düzeltme hükmü uygulama imkânı kalmayan bir düzenleme haline gelecektir.

3.10.11.Hazine Zararı Koşulunun Örtülü Sermaye İçin Aranmamasının Eşitlik İlkesine Aykırılığı

Örtülü sermaye müessesesi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına benzer bir işleve sahip, aynı şekilde 5520 sayılı kanunda yeniden ele alınan konulardan biridir. Bu müessesenin temelinde, kurumların ilişkili oldukları gerçek ve tüzel kişiler tarafından kuruma gerçekte bir sermaye olarak konulan ve bu sebeple de sadece kurumun kar veya zararına ortak olmayı sağlayan paraların, borç olarak değerlendirilerek karşılığında faiz ödenmesi ve bu yolla kurum kazancının bir kısmının vergi ödenmeden kurum dışına aktarılmasının önlemesi yatmaktadır.

Bu durumda, hazinenin toplamda bir vergi kaybı olmadığına eleştiri yapılmamasını öngören hazine zararının neden sadece transfer fiyatlandırması için öngörüldüğü, benzer ortak amaca sahip örtülü sermaye müessesesinin kapsama alınmaması merak konusudur. Oysa ki, hazine zararının örtülü sermaye açısından da geçerli olması gerekmektedir. Zira örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler gider yazılamayacağına göre diğer ilişkili şirket açısından da “beyan edilmeyecek gelir” olarak dikkate alınması, verginin eşitlik prensibi açısından da zorunludur.⁸³ Hatta daha da ileri gidilirse, birisi için “kanunen kabul edilmeyen gider” diğeri için “matraha ilave edilmeyecek gelir” oluşturan tüm işlemlerde hazine zararının aranması gerekecektir.

⁸³ Yıldırım, a.g.m., s.56.

3.10.12.Konunun Genel Değerlendirmesi Ve Çözüm Önerisi

5520 sayılı KVK'nın ilk yayımlandığı halinde yer almayan daha sonra 5766 sayılı kanunla 13'üncü maddeye eklenen hazine zararı ölçütü, birçok tartışmayı da beraberinde getirmiştir. Eski KVK döneminde yargısal içtihatlarla geliştirilen bu hükmün, yasal dayanak kazanması ile birlikte zaten uygulayıcılar açısından karmaşık olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin işlevsiz hale geldiğini söylemek abartı olmayacaktır. Kaldı ki, yeni kanun ile birlikte imkân tanınan karşı taraf düzeltmesi zaten mükerrer vergilemeyi" önleyici bir mekanizma olarak öngörülmüştür. Buna rağmen, "mükerrer vergilemeyi" önleyen hazine zararı gibi ikinci bir mekanizmanın getirilmesi anlamsızdır.

Yeni düzenleme hazine zararının tanımında,"her türlü vergi" gibi muğlak bir ibare kullanarak, konunun literatürde kapsam bakımından tartışılmasına neden olmuştur. Yine gerçek kişiler ile yapılan ilişkili kişi işlemlerinde hazine zararının aranması buna mukabil kurumlar arasındaki işlemlerde aranmaması mükellef grupları itibariyle eşitsizlik yaratmıştır.

Öte yandan, hazine zararı aranması uygulaması muhasebenin temel kavramlarından "kişilik" kavramına aykırı olarak hukuki bir kavram olan tüzel kişiyi aşarak, ilişkili kişilerle birlikte tüm bağlı kuruluşların tek bir birim olarak değerlendirilmesine neden olmuştur.

Sonuç olarak, yeni düzenleme, sorunları azaltmak bir yana birçok adaletsizliği ve kafa karışıklığını beraberinde getirmiştir. Buraya kadar maddeler halinde anlatılan bu sorunların çözümü için, "mükerrer vergilemenin önlenmesi" gibi aynı ortak amaca hizmet eden düzeltme uygulaması ile hazine zararının bir arada uygulamasının yarattığı "mükerrerlik" dikkate alınarak, ya her iki uygulamanın kaldırılarak bunun yerine konsolide beyanname uygulamasına geçilmesi ya da düzeltme uygulamasına devam edilerek, hazine zararı uygulamasından vazgeçilmesidir. Ancak, konsolide beyanname düzenlemesinin 5520 sayılı KVK'nın ilk halinde olmasına rağmen tasarıdan çıkarıldığı bilindiğine göre, burada en akılcı çözüm düzeltme uygulamasına devam edip, hazine zararı uygulamasını kaldırmak olacaktır.

3.11.ÖRTÜLÜ SERMAYE VE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ BİR ARADA UYGULAMASINDAN DOĞAN SORUNLAR

Bilindiği üzere 5520 sayılı KVK’da yer alan vergi güvenlik müesseselerinden bir diğeri de kanunun 12. maddesinde belirtilen “örtülü sermaye” müessesesidir. Buna göre, kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullanmış oldukları borçlar, kurumun hesap döneminin herhangi bir tarihinde öz sermayesinin üç katını aşarsa, aşan kısım örtülü sermaye olarak kabul edilecek olup, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

Örneğin; (A) A.Ş. ortağı olduğu (B) Ltd. Şti.’den 15.06.2009 tarihinde almış olduğu 1.000.000 Amerikan doları tutarındaki borç için 31.12.2009 tarihinde 15.000 dolar faiz ödemiş olsun. 15.06.2009 tarihinde 1 USD= 1.50 TL; 31.12.2009 tarihinde 1 USD=1.60-TL, (A) A.Ş.’nin 2009 hesap dönemi başındaki özsermayesinin ise 200.000 TL olduğunu varsayalım. Yurt içinde iki ilişkili tam mükellef kurum arasında gerçekleşen bu işlem nedeniyle hazine zararının oluştuğunu kabul edelim. Bu durumda, (A) A.Ş.’nin ilişkili kişi konumundaki ortağı (B) Ltd. Şti.’den almış olduğu $1.000.000 \times 1.50 = 1.500.000$ -TL tutarındaki borç tutarı ile dönem başı özsermaye tutarının üç katı arasındaki fark örtülü sermaye tutarı $((1.500.000 - (3 \times 200.000)) = 900.000$ -TL) olacaktır. Bunun sonucunda, $((1.60 - 1.50) \times 1.000.000) = 100.000$ -TL tutarındaki kur farkı ile $((1.60 \times 15.000) = 24.000$ -TL tutarında faiz hesaplanmıştır. Bu durumda 900.000- TL tutarındaki örtülü sermaye nedeniyle kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) sayılacak kur farkı ve faiz gideri tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Kur farkı gideri.....: } [(900.000/1.500.000) \times 100.000] = 60.000\text{-TL}$$

$$\text{Faiz tutarı.....: } [(900.000/1.500.000) \times 24.000] = 14.400\text{-TL}$$

$$\text{TOPLAM.....: } [(900.000/1.500.000) \times 124.000] = \mathbf{74.400\text{-TL}}$$

(A) A.Ş.’nin örtülü sermaye sayılan 900.000-TL’lik örtülü sermaye niteliğindeki borcuna isabet eden finansman gideri toplamı 74.400-TL’dir. Bu tutarın, (A) A.Ş. tarafından KKEG olarak dikkate alınarak (A) A.Ş.’nin 2009 yılı kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

3.11.1. Her İki Müessesenin Karşılaştırılması

Her iki müessese karşılaştırıldığında birbiriyle benzer yönlerinin olduğu kadar birbirinden tamamıyla ayrılan yönlerinin de bulunduğu görülecektir. Örneğin her iki müessesede de ilişkili kişilerin kısmen benzer oldukları ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının örtülü sermayeye göre ilişkili kişileri daha geniş bir şekilde düzenlediği anlaşılmaktadır. Bunun sebebi, örtülü sermaye müessesesi kendisine sadece ilişkili kişiler arasında gerçekleşen borçlanmaları konu alırken; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının borç işlemleri dâhil daha geniş kapsamlı ticari ilişkileri kapsayan mal veya hizmet alım ya da satım konularını düzenlemesidir. Ayrıca, örtülü sermaye bakımından şirket ortaklarının ilişkili olduğu kişiler açısından oransal bir sınırlandırma aranırken örtülü kazanç dağıtımı bakımından herhangi bir oran aranmamaktadır.

Yine örtülü sermaye konusu objektif kriterlere dayanırken örtülü kazanç dağıtımında da bazı objektif kriterler tespit edilmiş olsa bile genel itibarıyla sübjektif bir konudur ve her şirket ile işlem bazında ayrı ayrı değerlendirme yapmanın gerektiği bir uygulamadır.

Öte yandan her iki kurumun benzeştiği ortak yönler de mevcuttur. Öncelikle her iki kavram da kurum ile kurum ortakları ve sahiplerinin mal varlıklarının ayrımı ilkesine dayanır. Bu müesseseler ile kurum mal varlığının ortak veya mal sahiplerinin kişisel mal varlıkları lehine azalması, kurum bünyesinde doğacak kazancın bir kısmının vergiye tabi olmadan kurum dışına aktarılmasını önlemek amaçlanmıştır. Örtülü kazanç dağıtımı müessesesi ile ayrıca ortaklar dışında kalan ancak şirketin iktisadi faaliyeti ile ilgili üçüncü kişi şahısların (alacaklılar, finansal kuruluşlar, devlet vb.) haklarının zarar görmesi de engellenmektedir. Ayrıca her iki müessesede de verginin mükerrerliğini önlemek amacıyla “düzeltme” esası benimsenmiştir.⁸⁴

⁸⁴ Biçer, a.g.e., s.425-428.

3.11.2. Her İki Müessesenin Birlikte Uygulanması

Her iki kurum birlikte değerlendirildiğinde, ilk bakışta paradoksal bir durumla karşı karşıya gelinmektedir. Zira kanun hükmü gereği verdiği borç için faiz tahakkuk ettiren bir kurum, borç verdiği ilişkili kurumun örtülü sermaye kullanmasına neden olmaktadır.⁸⁵

Nitekim çelişkili görünen bu durum, eski KVK'nın uygulandığı dönemde yargı kararlarına da konu olmuş, Danıştay 3. Daire, 28.05.2003 tarih ve E:2000/2317, K:2003/3286 sayılı kararında, bankadan aldığı ihracatlı döviz kredisinin bir kısmını faiz almaksızın şirket ortağına kullandıran davacı kurumun örtülü kazancı dağıttığının kabulü gerektiği yönünde hüküm tesis etmiştir. Söz konusu kararın sonuç bölümünde;⁸⁶

"İşlemleri incelenen davacı kurumun Nisan 1998 ayında bir bankadan sağladığı ...- ABD Doları döviz kredisinin sadece yarısına yakını işletme kayıtlarıyla ilgilendirdiği, yarısını aşan kısmını paydaşına aktararak kayıtları dışında bıraktığında tartışma bulunmamaktadır. Bu durum, dönem kayıtlarının Vergi Usul Kanununa uygun düzenlenmediğini göstermektedir. Yukarıda açıklandığı gibi kurumun tüzel kişiliğinden ayrı bir varlık olması nedeniyle üçüncü kişi konumundaki paydaşına, izleyen yıla da yansıyacak şekilde yüksek miktarda nakit kaynağını karşılıksız kullandırması, ticari gereklere aykırı düşen davacı, bu işlemin nedenini; paydaşlarının kefil olduğu bir başka kişinin borcunu ödeyememesi nedeniyle paydaşının cebren takibinin önlemek olarak dava dilekçesinde açıklamıştır. Bu açıklamada yukarıdaki yargıyı doğrulamaktadır.

Kuruluş amacı mermer işletmeciliği olan ve yüksek miktarlardaki işletmeye ait nakit kaynağını karşılıksız olarak ve izleyen yılda da devam edecek şekilde paydaşının kullanımına bırakan ve bu işlemi kurum kayıtları dışında tutan davacı kurumun bu borç verme işleminden doğacak kazançtan yoksun bırakıldığı açıktır. Kredinin paydaşa aktarılan kısmına isabet eden faizlerin kurum tarafından gider yazılmamasının, bu durumu değiştirici bir yönü bulunmamaktadır.

Kurum bu işlemler yoluyla paydaşına, yoksun kaldığı düzeyde kazancını aktardığı gibi söz konusu kaynağın tümünü işletmenin gereksinmesinde kullanmaktan da yoksun kaldığı açık

⁸⁵ Emre Kartaloğlu, "Ödünç Para Alma ve Verme İşlemlerinde Örtülü Sermaye Müessesesi ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinin Yarattığı Paradoks", **Vergi Sorunları**, Sayı: 220, Ocak 2007, s. 101.

⁸⁶ Kartaloğlu, **a.g.e.**, s. 164.

*olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşmediği görüşüyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir."*denilmiştir.

Bazı yazarlar, kanunun 13. maddesi gereği borç verene faiz hesaplaması gerektiğini şart koşarken, aynı kanunun 12. maddesi ile borç alana da hesaplanan faizi gider yazmasını yasaklamasını paradoksal bir durum olarak yorumlamışlardır.⁸⁷

3.11.3. Her İki Müessesenin Bir Arada Uygulandığı Hallerde Öncelik Sırasının Nasıl Olacağı Konusundaki Belirsizlik

Literatürde bir diğer tartışma konusu ise, öncelikle örtülü sermayeden mi, yoksa örtülü kazançtan dolayı mı değerlendirme yapmak gerektiği konusu olmuştur. Zira incelemeye önce örtülü sermaye yönünden başlanması ile örtülü kazanç yönünden başlanması, özellikle de yapılacak düzeltme hesaplamaları açısından farklı sonuçlar doğurmaktadır.⁸⁸

Bazı yazarlara göre ilk bakışta bu ilişki paradoksal bir durummuş gibi görünse de, kurumların ilişkili kişilerle yapmış oldukları ödünç para işlemlerinde emsal faiz oranının uygulanmasını gerektiren örtülü kazanç hükümleri ile borcun faizini gider olarak kabul etmeyen örtülü sermaye hükümlerinin çeliştiği ve /veya çakiştığı görülüyorsa da aslında hükümlerin birbirini tamamlayan yönü de bulunmaktadır. Şöyle ki:⁸⁹

- Örtülü sermayede yer alan “ilişkili kişi” tanımı gizli sermaye koyabilme durumu göz önünde bulundurularak, örtülü kazanç dağıtımında yer alan “ilişkili kişi” tanımından daha dar kapsamlı tutulmuştur.

- Örtülü sermayede öz sermayenin üç katını aşan borç, ödünç para kabul edilmeyerek örtülü sermaye sayılmıştır.

Bu itibarla, bizim de katıldığımız görüşe göre, yapılan incelemelerde, örtülü sermaye hükümleri daha özel şartlar öne sürdüğünden ortaklardan ve ilişkili kişilerden alınan borçların öncelikle örtülü sermaye hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer

⁸⁷ Kartaloğlu, “Ödünç Para Alma ve Verme İşlemlerinde Örtülü Sermaye Müessesesi ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinin Yarattığı Paradoks”, s.102.

⁸⁸ Örnek hesaplamayı incelemek için Adnan Ersoy ve Ömer Güzeldal tarafından kaleme alınan, “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Problemler (I)”, **Vergi Dünüyası**, Sayı: 305, Ocak 2007 tarihli makaleye bakınız.

⁸⁹ Duman, **a.g.m.**, s. 51.

tarafından, örtülü sermaye kapsamında olduğu tespit edilen borçlara ilişkin örtülü sermaye faizlerinin reddedilmesi, örtülü sermaye niteliğinde olmayan borçlar için ise emsale göre hesaplanan faiz farkının dikkate alınması suretiyle hesaplanan örtülü kazancın kurum matrahından indiriminin kabul edilmemesi gerekmektedir.⁹⁰

Bununla birlikte, borçlar üzerinden hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması, kurumlar vergisi açısından vergi ziyayı doğurmamakta, ancak söz konusu faizlerin dağıtılmış kar payı olarak kabul edilmesine kanunen engel teşkil etmemektedir. Bu nedenle hesaplanan faizleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilen borçların da örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesi ve “borç/öz sermaye” oranının hesaplanmasında dikkate alınması gerekmektedir.⁹¹

Konuyu bir örnek ile açıklamak gerekirse, (A) şirketinin 2009 yılında almış olduğu borç/kredi bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğunu ve (A) şirketinin dönem başı ve dönem sonu özsermaye tutarının 950.000-TL olduğunu varsayalım:

Kredi Sağlayan Ortak	Sağlanan Kredi Tutarı	Sağlanan Kredi Tutarının TL Karş.	Kur Farkı(TL)	Faiz Tutarı (TL)	Elde Edilen Toplam Tutar (TL)
(X) Tam mükellef Kurumu	2.000.000	2.000.000	-	400.000	400.000
(Y) Gerçek Kişisi	500.000 Dolar	750.000	50.000	80.000	130.000
(Z) Katılım Bankası (Tam Mükellef)	1.000.000/2	500.000		150.000/2	75.000
TOPLAM		3.250.000	50.000	555.000	605.000

Bu durumda örtülü sermaye, 3.250.000-TL tutarındaki borç toplamı ile dönem başı özsermaye tutarının üç katı arasındaki fark yani $\{(3.250.000-(3 \times 950.000)\} = 400.000$ -TL olacaktır. Ortaklara isabet eden örtülü sermaye tutarı ise $\{(\text{Ortağın borç verdiği tutar} / \text{Örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacak toplam borç tutarı}) \times \text{Örtülü sermaye tutarı}\}$ formülü ile hesaplanacaktır.

⁹⁰ Duman, **a.g.m.**, s. 51.

⁹¹ Duman, **a.g.m.**, s. 60.

Ortak (X) için $\{(2.000.000/3.250.000) \times 400.000=\}$	246.153,85
Ortak (Y) için $\{(750.000/3.250.000) \times 400.000=\}$	92.307,69
Ortak (Z) için $\{(500.000/3.250.000) \times 400.000=\}$	61.538,46
Toplam hesaplanan Örtülü Sermaye Tutarı	400.000,00

Ortaklara isabet eden örtülü sermayeden kaynaklanan kar payı tutarı ise; $\{((\text{Örtülü sermaye tutarı} / \text{Örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacak toplam borç tutar}) \times \text{Elde edilen tutar}\}$ formülü ile hesaplanacaktır.

Ortak (X) için $\{(400.000/3.250.000) \times 400.000=\}$	49.230,77
Ortak (Y) için $\{400.000/3.250.000) \times 130.000=\}$	16.000,00
Ortak (Z) için $\{(400.000/3.250.000) \times 75.000=\}$	9.230,77
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Tutar Toplamı	74.461,54

Ortaklardan alınan borç tutarları ile bunlara yürütülecek emsal faiz oranları aşağıdaki gibidir:

Kredi Sağlayan Ortak	Sağlanan Kredi Tutarı (TL)	Baz Alınan Faiz Oranı	Ödenen Faiz Tutarı	Emsal Belirlenen Faiz Oranı	Emsal Faiz Tutarı
(X) Tam mükellef Kurumu	2.000.000	%20	400.000	%15	300.000
(Y) Gerçek Kişisi	500.000 Dolar(750.000)	%10	80.000	%5	40.000
(Z) Katılım Bankası (Tam Mükellef)	1.000.000/2	%15	150.000	%10	100.000
TOPLAM	3.750.000				

(A) şirketinin ortağı (X) şirketinden almış olduğu borç nedeniyle örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmiş olduğu ve ortak (X) şirketinden alınan 2.000.000-TL’lik borcun 246.153,85-TL’lik kısmının örtülü sermaye niteliğinde olduğu tespit edildiğine göre, söz konusu borca ilişkin 400.000-TL faiz giderinden örtülü sermayeye isabet eden 49.230,77-

TL'nin kanunen kabul edilmeyen gider olarak (A) şirketinin kurumlar vergisi matrahına eklenmesi istenmişti.

Bu durumda, (A) şirketinin transfer fiyatlandırması yoluyla ortak (X) şirketine dağıttığı örtülü kazanç tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

2.000.000-TL borcun emsal faiz tutarı: 300.000-TL

Örtülü sermaye sayılmayan borçlanma tutarı olan 1.753.846,15-TL⁹² borcun emsal faiz tutarı:
 $((1.753.846,15 \times 300.000) / 2.000.000) = 263.076,92\text{-TL}$

Dağıtılan örtülü kazanç tutarı: $((400.000 - 49.230,77) - 263.076,92) = \mathbf{87.692,31\text{-TL}}$

(A) şirketinin ortağı (Y) gerçek kişisinden almış olduğu borç nedeniyle örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmiş olduğu ve ortak (Y) gerçek kişisinden alınan 750.000-TL'lik borcun 92.307,69-TL'lik kısmının örtülü sermaye niteliğinde olduğu tespit edildiğine göre, söz konusu borca ilişkin 130.000-TL tutarındaki faiz ve kur farkı giderinden örtülü sermayeye isabet eden 16.000-TL'nin⁹³ kanunen kabul edilmeyen gider olarak (A) şirketinin kurumlar vergisi matrahına eklenmesi istenmişti.

Bu durumda (A) şirketinin transfer fiyatlandırması yoluyla ortak (Y) gerçek kişisine dağıttığı örtülü kazanç tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır

750.000,00-TL borcun emsal faiz tutarı: 40.000-TL

Örtülü borç sayılmayan 657.692,31-TL⁹⁴ borcun emsal faiz tutarı:
 $((657.692,31 \times 40.000) / 750.000) = 35.076,92\text{-TL}$

Dağıtılan örtülü kazanç tutarı: $((80.000 - 9.846,15) - 35.076,92) = \mathbf{35.076,93\text{-TL}}$

(A) şirketinin ortağı (Z) katılım bankasından almış olduğu borç nedeniyle örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmiş olduğu ve ortak (Z) katılım bankasından alınan 1.000.000-TL'lik borcun yarısının hesaplamalarda dikkate alındığı ve 500.000-TL'nin 92.307,69-TL'lik

⁹² Bu tutar, X şirketinden alınan borç tutarı olan 2.000.000 TL'den hesaplanan örtülü sermaye tutarı olan 246.153,85-TL'nin çıkarılması sonucunda bulunmuştur.

⁹³ 16.000-TL'lik toplam finansman giderinin $((400.000 / 3.250.000 \times 80.000) = 9.846,15\text{-TL}$ 'si kanunen kabul edilmeyen faiz giderinden; $((400.000 / 3.200.000 \times 50.000) = 6.153,85\text{-TL}$ 'si ise kanunen kabul edilmeyen kur farkından oluşmaktadır.

⁹⁴ Bu tutar, Y gerçek kişisinden alınan borç tutarı olan 750.000-TL'den hesaplanan örtülü sermaye tutarı olan 92.307,69-TL'nin çıkarılması sonucunda bulunmuştur.

kısımının örtülü sermaye niteliğinde olduğu tespit edildiğine göre, söz konusu borca ilişkin 75.000-TL tutarındaki faiz giderinden örtülü sermayeye isabet eden 9.230,77-TL'nin kanunen kabul edilmeyen gider olarak (A) şirketinin kurumlar vergisi matrahına eklenmesi istenmişti.

Bu durumda, (A) şirketinin transfer fiyatlandırması yoluyla ortak (Z) katılım bankasına dağıttığı örtülü kazanç tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:⁹⁵

1.000.000,00-TL borcun emsal faiz tutarı: 100.000-TL

Örtülü sermaye sayılmayan 938.461,54-TL⁹⁶ borcun emsal faiz tutarı: $((938.461,54 \times 100.000) / 1.000.000) = 93.846,15$

Dağıtılan örtülü kazanç tutarı: $((150.000 - 9.230,77) - 93.846,15) = \mathbf{46.923,08-TL}$

Yapılan hesaplamalardan da görüleceği üzere örtülü sermaye sayılmayan tutarlar üzerinden örtülü dağıtılan kazanç tutarlarının hesaplanması ile böyle bir ayrıma gitmeyerek dağıtılan örtülü kazancın hesaplanması arasında farklılık bulunmaktadır. Bu farklılık aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Kredi Sağlayan Ortak	Sağlanan Kredi Tutarı (TL)	Ödenen Faiz Tutarı	Emsal Faiz Tutarı	Görünüşte Dağıtılan örtülü kazanç	Esas Dağıtılan örtülü kazanç
(X) Tam mükellef Kurumu	2.000.000	400.000	300.000	100.000	87.692,31
(Y) Gerçek Kişisi	500.000 Dolar(750.000)	80.000	40.000	40.000	35.076,93
(Z) Katılım Bankası (Tam Mükellef)	1.000.000	150.000	100.000	50.000	46.923,08
TOPLAM	3.750.000			190.000	169.692,32

⁹⁵ Burada yapılan hesaplamalarda örtülü sermaye hesabının tersine, borç ve faiz tutarları tam tutar olarak dikkate alınmıştır.

⁹⁶ Bu tutar, Z katılım bankasından alınan borç tutarı olan 1.000.000-TL'den hesaplanan örtülü sermaye tutarı olan 61.538,46TL'nin çıkarılması sonucunda bulunmuştur.

Çözüm olarak, yukarıda ana hatları ile anlatılmaya çalışılan ilişkinin bir paradoksu andıran boyutunun yapılacak ikincil düzenlemeler ile açıklanması gerekmektedir. Bu kapsamda, her iki müessesenin varlığı halinde hesaplamalara örtülü sermaye yönünden başlanması gerektiği; transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazancın hesabında ise örtülü sermaye niteliğinde olmayan borçlar için emsale göre hesaplanan faiz farkının dikkate alınması gerektiğinin yapılacak ikincil düzenlemeler ile açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

3.12.DÜZELTMEYE İLİŞKİN SORUNLAR

Bilindiği üzere, örtülü kazanç dağıtımında düzeltme hakkı, ilk kez 5520 sayılı KVK ile tanınmış olup, düzenleme ile mükerrer vergilemenin önüne geçilmek istenilmiştir. Düzeltmenin kapsamına ve yöntemine ilişkin yasada ve tebliğde yer alan açıklamalara bir önceki bölümde ayrıntılı olarak yer verildiğinden, bu bölümde sadece uygulamada yaşanması muhtemel sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri incelenmiştir.

3.12.1.Karşı Kurum Düzeltmesinde Kazancın İstisna Sayılması Hükmünün Açık Olmayışı

1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde, düzeltme işlemlerinde kar payının başka bir kuruma aktarılmış olması halinde, bu kazancın iştirak kazancı olarak değerlendirileceği, kar payının dar mükellef kuruma, gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kuruma aktarılmış olması halinde, bu kar payının net kar payı kabul edilerek bu tutarın brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir.⁹⁷

Madde gerekçesi incelendiğinde ise, düzeltme hükmü ile ilgili olarak; “...Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükelleflerin bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, “karşı taraf düzeltmesi” bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır.” denilmek suretiyle, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde yapılacak düzeltme için kazancın istisna olması gerektiği gibi bir anlam çıktığı görülmektedir.

⁹⁷ Adnan Ersoy, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç dağıtımı ve Düzeltme İşlemleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008, s. 160.

Bu durumda, kanunda bu suretle elde edilen kar paylarının her halükarda istisna olduğuna dair bir düzenleme yapılmadığından, istisna şartlarının bulunmadığı durumlarda kurumlar vergisi açısından da düzeltme işleminin yapılması mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla, iştirak kazancını düzenleyen 5520 sayılı KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi dikkate alındığında, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumlarla, sermaye ilişkisi ve kurucu senetleri ve diğer intifa senetlerini elde bulundurma dolayısıyla kara katılma ilişkisi bulunmayan kurumların düzeltme yapma imkânlarının bulunmadığı gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır.⁹⁸

Diğer taraftan, örtülü kazanç dağıtılanın gerçek kişi gelir vergisi mükellefi olması halinde GVK'nın 22/2. maddesi gereğince istisnanın yarısından faydalandığı dikkate alındığında, istisnadan faydalananlar arasında bile adaletsizlik olduğu görülecektir.

Sonuç olarak, karşı kurum düzeltmesini yapmak için mutlaka kanunda düzenlenmiş bir istisnai hüküm aramak mükellefler itibariyle eşitsizliğe yol açabilecektir. Dolayısıyla, çözüm olarak, elde edilen kar payı için kanunda düzenlenmiş bir istisnai hüküm bulunmasa bile karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesine imkân veren bir yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.⁹⁹

3.12.2.Düzeltilme İşleminde Yöntemin Açık Olmaması

1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre, örtülü sermaye kullanan veya örtülü kazanç dağıtılan işletme adına tarh edilen cezalı vergi ödendiği takdirde örtülü sermayeyi sağlayan veya örtülü kazancı dağıtan işletme tarafından ödenen vergi ilgisine faizsiz olarak iade edilecektir. Ancak iadenin diğer mükellef tarafından düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle mi yoksa düzeltme beyannamesiz verileceği konusu belirsizdir. Yine, diğer işletme düzeltme beyannamesi vermediği takdirde, iade işleminin ne şekilde yapılacağı konusu açık değildir. Bu yüzden, kendiliğinden düzeltme yapmak isteyen

⁹⁸ Duman, **a.g.m.**, s. 57,58.

⁹⁹ Emre Kartaloğlu, "Örtülü Sermayenin Tespiti Sonucunda Yapılacak İşlemler Ve Karşı Kurum Düzeltmesi", **Vergi Sorunları**, Ekim 2006, s. 82.

mükellefler için “önce öde sonra düzelt ve iade al” yerine “*bildirimli ön düzeltme yöntemi*” geliştirilmelidir.¹⁰⁰

Öte yandan, Tebliğ’de sadece mükellefler tarafından yapılabilecek düzeltmeye ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, özellikli konular hakkında açıklama yapılmamıştır. Ayrıca, Tebliğ’de düzeltme işlemleri sadece transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan ve dağıtılan nezdinde yapılacak düzeltme işlemleri şeklinde sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

Oysa düzeltme işlemleri, öncelikle düzeltmeyi yapacak olan mükellef açısından; “TF yoluyla örtülü kazanç dağıtan” ve “TF yoluyla örtülü kazanç dağıtılan” tarafından yapılacak düzeltmeler şeklinde iki grup altında inceledikten sonra zaman açısından da; “beyandan önce”, “beyanname esnasında” ve “beyandan sonra yapılacak düzeltmeler” olarak üç başlık altında sınıflandırılabilir. Son olarak, kullanılacak yöntemle göre düzeltme işlemleri, “hesaben düzeltme”, “beyanname düzeltme”, “VUK 116 ve takip eden maddelerine göre düzeltme” ve “pişmanlık yoluyla düzeltme” başlıkları altında daha bütünsel bir şekilde gruplandırılabilir.¹⁰¹

Tebliğ’de yer alan açıklamalara göre, mükellefler cezalı tarhiyatla karşılaşmamak için, beyanname doldurmadan önce, hesaben; beyanname düzenleme sırasında kanunen kabul edilmeyen gider kaydetme yoluyla düzeltme yapabileceklerdir. Ancak, pratikte “hesaben düzeltme pek sağlıklı sonuçlar vermeyeceğinden her iki tarafın da beyanname üzerinde düzeltme yapması, beyan dönemi geçtikten sonra düzeltme yapmaya ihtiyaç duyulması halinde ise” pişmanlık yoluyla düzeltme” talebinde bulunulması mükelleflerin yararına olacaktır.¹⁰²

3.12.3.Dava Veya Uzlaşma Sonucuna Göre Tutarın Değişmesi Halinde Hangi Tutarın Düzeltmeye Esas Alınacağı Konusundaki Belirsizlik

Bilindiği üzere, mükellefin dava yoluna başvurusu halinde nihai karara göre ödenen tutar ile ihtilaf konusu yapılan tutar arasında farklılık olabilecektir. Yine, mükellefin dava

¹⁰⁰ Sakıp Şeker, “Örtülü Sermaye Kullanımı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Sayı:184,Nisan 2008, s. 137-139.

¹⁰¹ Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme”, **Yaklaşım**, Sayı:183, Mayıs 2008, s. 43.

¹⁰² Öcal, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme”, s. 49.

açma hakkını kullanmayarak uzlaşma talep etmesi halinde gerek tarhiyat öncesi uzlaşmada ve gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi aslı tutarlarında indirimle gidilebilmektedir. Bu tür durumlarda düzeltmeye esas alınacak tutarların uzlaşma veya dava sonucu kesinleşen tutarlar mı yoksa vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen tutarlar mı olacağı konusu belirsizdir.

Kanımızca, kanun metninde karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan mükellef nezdinde tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı arandığından, düzeltmeye esas alınacak tutarların uzlaşma veya yargı kararları sonucunda kesinleşen tutarlar olması gerekir.¹⁰³ Mali İdare tarafından ikincil düzenlemeler ile bu yönde gerekli açıklamanın yapılması gerekmektedir.

3.12.4.Vergi İncelemesinde Birden Fazla Eleştiri Konusu Olması Halinde Düzeltmenin Nasıl Yapılacağına Konusundaki Belirsizlik

Mükellef nezdinde yapılan incelemede sadece transfer fiyatlandırması konusunda eleştiri getirilebileceği gibi, bunun yanında kayıt dışı satış hâsılatı, haksız gider kaydı gibi birden fazla konu hakkında da eleştiri getirilebilir. Her bir fiilin matrahta meydana getirdiği eksiklik toplanacak ve tek bir tutar üzerinden vergi tarhiyatı yapılabilecektir. Bu durumda, tarhi talep edilen vergi aynen kesinleşir ve ödenirse düzeltme açısından sorun olmayacaktır. Ancak uzlaşma sonucunda vergi aslında indirim yapılması halinde düzeltmeye esas tutar nasıl hesaplanacaktır? Bu durumda, çözüm olarak kesinleşen eleştirilen konuların içerdiği tutarlara göre oranlama yapılabilir.¹⁰⁴ Önerilen çözüm yolu böyle olmakla birlikte, bu hususun tebliğ ile açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Öte yandan, vergi incelemeleri açısından bir diğer belirsizlik konusu da, transfer fiyatlandırması hakkında bir eleştiri getirilmesi halinde yapılacak tarhiyatın re'sen mi yoksa ikmalen mi olacağı konusudur.¹⁰⁵ Kanımızca, kanunda tarif edilen transfer fiyatlandırması yöntemleriyle varılan sonuçlar “kanuni ölçü” olarak değerlendirilebileceğinden, vergi incelemelerinde ikmalen tarhiyata başvurulması gerekmektedir.

¹⁰³ Mustafa Tan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Örtülü Sermaye Müesseselerinde Karşı Kurum Düzeltmesi ve Olası Bazı Sorunlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı:232, Ocak 2008, s. 175.

¹⁰⁴ Tan, **a.g.m.**, s. 175.

¹⁰⁵ Öcal, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme”, s. 48.

3.12.5.Verginin Kesinleşmesi Ve Ödenmesinin Şart Koşulmasının Uygulamayı Bazı Durumlarda İmkânsızlaştırması

Bilindiği üzere, 5520 sayılı KVK’da düzeltme sadece transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında öngörülmemiş aynı zamanda örtülü sermaye müessesinde de düzenlenmiştir. Hem örtülü sermaye hem de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından düzeltmenin yapılabilmesi, verginin kesinleşip ödenmesi şartına bağlanmıştır. Bunun yanı sıra, örtülü sermaye açısından düzeltmenin sadece taraf olan mükellefler nezdinde yapılması benimsenmiş, ancak bu mükelleflerin ortaklarına ilişkin daha alt kademelerde düzeltme yapılmasına müsaade edilmemiştir.

Özellikle de tarh edilen verginin ödenmiş olmasının aranması, uygulamada düzeltme yapmayı imkânsızlaştırmaktadır. Şöyle ki, zarar eden bir işletmede, yapılan inceleme sonucunda tarhi gereken bir vergi çıkmazsa, ödenecek bir vergi çıkmadığından düzeltme yapılması mümkün olamamaktadır. Yine, bir işletmenin dönem içinde kesinti yoluyla ödemiş olduğu vergiler ve geçici vergilerin, inceleme sonucu bir matrah farkı tespit edildiğinde, mahsuplar dolayısıyla ödenecek verginin çıkmaması durumunda, düzeltme yapılamayacaktır. Diğer taraftan, verginin ödenmiş olması yanında, aynı zamanda kesinleşmiş olmasının aranması da düzeltme hakkını zora sokan nedenlerden birisidir. Zira inceleme sonucu tarh edilen vergilerin ihtilaf konusu edilmesi ve dava açılması halinde, tüm dava yolları tüketilmeden tarhiyatın kesinleştiğinden bahsedilemeyeceği için dava devam ederken ödeme yapılmış olsa bile düzeltme yapılamayacaktır.¹⁰⁶

Aslında, “vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması” ifadesinden kastedilen; kanun koyucunun örtülü olarak dağıtıldığı varsayılan kazanç kısmının ilgili dönem vergi matrahına eklenmesi ile varsa geçmiş yıl zararları da dikkate alındıktan sonra ödenecek vergi çıkması halinde bu verginin kesinleşip ödenmiş olmasıdır.¹⁰⁷ Ancak, söz konusu maddenin bu şekilde değerlendirilebilmesi için kanun lafzı yeterli olmadığından, farklı yorumlara mahal verilmemesi için kanun metninin daha açık bir şekilde yeniden düzenlenmesine ihtiyaç vardır.

¹⁰⁶ Tan, **a.g.m.**, s.175-177.

¹⁰⁷ Cevdet Okan Bahar, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Ayrık ve Çelişkili Hükümler”, **Yaklaşım**, Sayı:182, Şubat 2008, s. 123.

3.12.6.Düzeltilmede Zamanaşımı Sorunu

Bu konu, daha önce transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında zamanaşımı sorunu başlığı altında incelendiğinden burada tekrar edilmeyecektir.

3.13.KAR DAĞITIMINA İLİŞKİN SORUNLAR

Gelişmiş ülke uygulamalarına bakıldığında, düzeltim işleminin konsolidasyon uygulamasına sahip olmayan ülkelerde uygulama alanı bulduğu ve en önemlisi transfer fiyatlandırması konusunda uluslararası düzeydeki en önemli çalışma olan OECD Rehberinde düzeltim işleminin uygulayıcılar için önerildiği görülmektedir. Rehberde düzeltim yapan ülkelerin bu düzeltimi karşı tarafa “kar payı” (divident), “varlık” (equity), veya “borç” (loans) aktarımı kabul ederek yaptıkları belirtilmektedir. Bu doğrultuda, Türk vergi sistemi için en uygun olan düzeltim yönteminin istisna mekanizması nedeniyle ”kar payı” olduğu görülmüş ve yeni düzenleme buna uygun yapılmıştır.¹⁰⁸

Eski KVK’nın yürürlükte bulunduğu dönemde yapılan örtülü kazanç dağıtımı incelemelerinde, örtülü olarak dağıtılan kazancın elde eden kişiler açısından kar payı olduğu, örtülü olarak dağıtılan kazanç üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesi gereğince kar dağıtımına bağlı gelir vergisi stopajı yapılması gerektiği öne sürülmüştür. Ancak, tam aksine, kar dağıtımının TTK’da kurallara bağlandığını, vergi kanunlarında özel bir düzenleme bulunmadığı, menkul sermaye iradında elde etmenin ekonomik ve hukuki tasarrufa bağlı olduğu, fiilen elde edilmemiş gelir üzerinden vergi alınamayacağı, örtülü kazanç dağıtımının bir vergi güvenlik müessesesi niteliğiyle kurumlar vergisi matrahının aşınmasını önlemeye yönelik olduğu ve bu nedenlerle örtülü kazanç dağıtımı halinde kar dağıtımına bağlı stopaj yapılmaması gerektiği yönünde görüşler de ileri sürülmüştür.¹⁰⁹

5520 sayılı yeni KVK’nın 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında ise, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları’nın uygulamasında, aynı maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar

¹⁰⁸ Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında “Hazine Zararı” Aranmasının Sakıncaları”, s. 32.

¹⁰⁹ Garip Avaz, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazancın Net Kar Payı Sayılmasının Çelişkili Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, sayı: 328, Aralık 2008, s.21.

sayılacağı belirtilmiştir. 1 seri no’lu TF Genel Tebliğinde ise, bu şekilde dağıtılmış sayılan kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden, GVK’nın 94. maddesinin 6/b bendi uyarınca ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Görüleceği üzere, kanun metninde kar payının net mi brüt mü olacağına dair bir belirleme yapılmamış, ikincil düzenleme olan tebliğde kar payının net kar payı olarak dikkate alınması ve brüte tamamlanması gerektiği belirtilmiştir.

Bu durum, uygulamada kanun metninde bir belirleme yapılmadan tebliğ ile düzenleme yapılmasının amacını aştığı yorumlarına yol açmıştır. Bunun yanında, net kar payı sayılmasının kimi zaman normal kar dağıtımına nispeten mükellefleri daha avantajlı hale getirebileceği de ileri sürülmüştür.

Ancak, bazı yazarlar, verginin eşitliği açısından ortada bir haksızlık olmadığını, aynı tutardaki karın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılması ile aynı tutarın net olarak kabul edilip normal kar dağıtımına bağlı olarak dağıtılması halinde gerek dağıtılabılır kar ve gerekse de stopaj matrahı açısından bir fark olmadığını savunmuştur. Asıl sorunun, tevkifat matrahının brüt ya da net olmasından kaynaklanmadığını; dağıtılabılır kar ile kurumun fiilen dağıttığı kar arasında oluşan farklılığa ilişkin genel sorunun, örtülü kazanç dağıtımı olmaksızın yapılan bir kar dağıtımının, dağıtılabılır kardan fazla olması durumunda vergi kanunlarının ne şekilde işleyeceği ile ilgili olduğu ileri sürülmüştür.¹¹⁰

3.14. CEZA UYGULAMASINA İLİŞKİN YAŞANAN SORUNLAR

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına uygulanacak cezai yaptırımlar konusunda birçok ülkede vergi kanunlarında spesifik ceza hükümleri uygulanmaktadır. Ancak, Türkiye’de ise 5520 sayılı KVK’da buna ilişkin özel bir ceza sistemi öngörülmemiş, 1 seri no’lu TF Genel Tebliği’nde Vergi Usul Kanunu’nun cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme yükümlülüğüne, ilişkin olarak oldukça ayrıntılı bir düzenleme yapan ve mükelleflere bu konuda birçok yükümlülük getiren idarenin

¹¹⁰ İsmail Onay, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazancın Net Kar Payı Sayılması Üzerine Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı:329, Ocak 2009, ss. 74-83.

cezalar konusunda da caydırıcı nitelikte ek hükümler getirmesi beklenirken, bilgi vermekten çekinenler hakkında uygulanan mevcut ceza dışında bu konuya ilişkin olarak ek bir düzenleme yapılmamıştır.¹¹¹ Diğer ülkelerin transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde ise esas cezanın belgelendirme yükümlülüğüne uyulmaması halinde verildiği görülmektedir.

Örneğin, Almanya’da belgelerin idarenin talebi üzerine 60 gün içerisinde mükellefçe sunulmaması veya oldukça yetersiz olması durumunda İdarece re’sen takdir edilen tutarın %5 ila %10 tutarı arasında para cezası (en az 5.000 Euro) bunun yanı sıra belgelerin idareye tesliminin geciktiği her gün için 100 Euro (en fazla 1.000.000 Euro) para cezası öngörülmüştür.¹¹²

Bu yönüyle mevcut düzenlemenin caydırıcı olmaktan uzak olduğu söylenebilir. Zira söz konusu rapor ve belgelerin hazırlanması için mükelleflerin yapacakları masraflar, yükümlülüklerini yerine getirmedikleri takdirde maruz kalacakları cezadan çok daha fazladır. Vergi Usul Kanunu’nda bu müesseseye özgü bir cezalandırma hükmü getirilmelidir. Aksi takdirde mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları işlemleri hiç bildirmemesi gibi bir durum ortaya çıkacaktır.¹¹³

Ayrıca, mevcut düzenleme uyarınca, İdare’ye ve inceleme elemanına ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgelerin belirlenen sürede ibraz edilmemesi durumunda, belgelendirme yükümlülüğüne uyulmaması durumunda veya ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin mükellefler tarafından İdareye hiç bildirilmediği durumlarda, VUK’ un mükerrer 355’inci maddesinde yazılı özel usulsüzlük cezası hükümleri uygulanmaktadır. Yine belirtmek gerekir ki, özel usulsüzlük cezası tek tek sayılan, rapor, form ve diğer belgelerin her bir için ayrı ayrı uygulanmaktadır.¹¹⁴

Bilindiği üzere, VUK’un 352/II-7’nci maddesinde, “*Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması*” usulsüzlük cezasını gerektirir bir fiil olarak sayılmıştır.

¹¹¹ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, s.99.

¹¹² Biçer, **a.g.e.**, s.657.

¹¹³ Elele, “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, s. 99.

¹¹⁴ Bumin Doğrusöz, “Transfer Fiyatlandırmasında Değişiklikler”, 24.04.2008 tarihli Referans Gazetesi.

Bu durumda, beyannamenin eki niteliğinde olan ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak bildirmeleri gereken ‘‘Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form’’un verilmemesinin cezası usulsüzlük olup, özel usulsüzlük cezası kesilemez. Çünkü form, bilgi isteme müessesesi kapsamında istenen bir form olmayıp, kurumlar vergisi beyannamesinin bir parçasıdır. Beyanname vermeyene usulsüzlük cezası kesilirken, parçasını vermeyene özel usulsüzlük cezası kesilemez. Buna karşılık raporun ibrazı inceleme ve/veya bilgi isteme müessesesi kapsamında istenebileceğinden ibraz etmeyene özel usulsüzlük cezası uygulanabilecektir.¹¹⁵

3.15.GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN YAŞANAN SORUNLAR

Bilindiği üzere, 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ‘‘5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’’ ile 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hükümlerinin gelir vergisi mükelleflerini de kapsamına alması sağlanmıştır.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili yeni düzenlemenin gelir vergisi mükelleflerine de uygulanması, Türkiye açısından tartışmaya açık bir konudur. Çünkü işlerini işletme defteri tutarak yürüten ve piyasada ‘‘esnaf’’ şeklinde nitelendirilen küçük tacirlerin ‘‘karmaşık’’ bir yöntemin kapsamına alınması, uygulamada hem mükellefleri ve hem de idareyi büyük güçlükler ile karşı karşıya bırakması muhtemeldir.¹¹⁶

Bilindiği kadarıyla, örnek alınan OECD modelinde gelir vergisi alanına da transfer fiyatlandırmasını taşıyan tek ülke Türkiye’dir.¹¹⁷ Kurumlar vergisi mükellefleri için öngörülen bir vergi güvenlik müessesesinin gelir vergisi mükelleflerine de şamil kılınmasının mükellefler arasında adaletli davranma prensibine dayandığı ileri sürülebilir. Ancak, gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri arasında gerek ülke ekonomisi içindeki payı bakımından gerekse de varoluş gayesi bakımından büyük farklılıklar vardır. Eşitliğin ancak eşitler arasında tesis edilebileceği prensibinden hareketle, eğer alınacaksa gelir vergisi mükelleflerinden sadece belli bir aktif büyüklüğü aşan mükelleflerin kapsama alınması daha

¹¹⁵ Doğrusöz, ‘‘Transfer Fiyatlandırmasında Değişiklikler’’, 24.04.2008 tarihli Referans Gazetesi.

¹¹⁶ Tuncer, **a.g.m.**, s. 11.

¹¹⁷ Doğrusöz, ‘‘Transfer Fiyatlandırmasında Sorunlar’’, 17.03.2008 tarihli Referans Gazetesi.

eşitlikçi bir yaklaşım olur. Kaldı ki, mevcut uygulama mükellefler arasında bırakın eşitlik yaratmayı tersine bazı konularda eşitsizlik bile yaratmıştır. Bunlardan en önemlisi hazine zararı aranmasında gelir vergisi mükelleflerinin kapsam dışında tutulması hususudur. Bir diğeri ise, gelir vergisi mükelleflerinin idare ile peşin fiyatlandırma anlaşması yapma hakkından mahrum bırakılmasıdır.

SONUÇ

Gerçek fiyatın, ilgili değeri üreten ya da edinen işletmede oluşmasını engellemek suretiyle işletmenin diğer bir kolunda ya da bağlantılı diğer bir işletmede oluşmasını sağlamak amacıyla transfer edilmesi olarak tanımlanan transfer fiyatlandırması, küreselleşmeye bağlı olarak çok uluslu şirketlerin sayısının artmasıyla birlikte, ülkelerin vergi otoritelerini uzunca bir süredir meşgul eder hale gelmiştir.

Transfer fiyatlandırması olgusu, işletmelerin şube, birim gibi bölümleri arttıkça ortaya çıkmış, bu birimlerin diğer ülkelerin egemenlik sahasında faaliyette bulunmaya başlamaları ile rekabet avantajı elde etmek, vergi ve benzeri yasal yükümlülüklerden sakınmak gibi gerekçelerle yaygınlaşmıştır.

Bu bakımdan, ÇUŞ'ların vergi yükünü minimize etmek ve vergi sonrası karlarını maksimize etmek amacıyla karlarını başka ülkelere transfer etmesi birçok ülkenin vergilendirme yetkilerinin çatışmasına, bazen iki ülkenin çifte vergilendirme gerekçesiyle karşı karşıya gelmesine neden olmuştur.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ulusal boyuttaki ilk düzenleme ABD'de gerçekleştirilmiş olup, diğer ülke ve kuruluşlar ABD düzenlemelerini esas almışlardır. Bu konudaki en kapsamlı çalışmalar OECD bünyesinde gerçekleştirilmiş olup, 1979 yılında bir rehber hazırlanmış, 1995 yılında ise bu rehber *“ÇUŞ'lar ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”* olarak adlandırılmış ve geliştirilmiştir.

Türkiye'de ise ilk olarak, vergi reformu çalışmaları kapsamında 1949 yılında çıkarılan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde düzenlenen “örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi, 1980 yılındaki ekleme hariç hiçbir değişikliğe uğramadan, 5520 sayılı yeni KVK'nın yürürlüğe girdiği 2006 yılına kadar Türk vergi sisteminde uygulama imkânı bulmuştur.

Ancak söz konusu düzenlemeler, başta emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde objektif kriterler ortaya koyamaması, ilişkili kişi kavramındaki belirsizlikler gibi nedenlerle çağın ihtiyaçlarına cevap verememiş, konunun sıkça yargı mercilerine taşınmasına neden olmuştur.

Serbest ticaret politikası sonucunda dünya çapında artan ticaret hacmi ve buna bağlı olarak ÇUŞ'ların faaliyetlerini işgücü maliyetlerinin ve vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere yönlendirmeleri gibi dışsal nedenlerin yanında, mevcut düzenlemenin öznel kriterlerden arındırılarak çağdaş düzenlemelere yakınlaştırılması ihtiyacı gibi içsel nedenlerle, örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, 5520 sayılı Kanun'un 13. maddesinde "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında yeniden düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, kurumların ilişkili kişilerle yapmış oldukları mal teslimleri ile hizmet ifalarında kullanmış oldukları fiyat veya bedelin, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmesi halinde, elde edilen kazacın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı varsayılmıştır. Dağıtılan bu kazanç, GVK ve KVK uygulamasında bu maddedeki koşulların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmıştır.

Kanun metninde ilişkili kişiler; kurumların kendi ortakları, ortakların ilişkili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulundurduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlenmiş olup, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil kan bağı olanlar ve sıhrî hisimleri da ilişkili kişi sayılmıştır. Bunun yanı sıra, Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiye istinaden zararlı vergi rekabetine yol açtığı kabul edilen ülkeler veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılmıştır. Ancak vergi cennetleri olarak adlandırılan bu ülke veya bölgeler henüz ilan edilmemiştir.

5520 sayılı KVK ile getirilen en önemli yeniliklerden birisi emsallere uygunluk ilkesi olmuştur. OECD rehberinde yer alan transfer fiyatlandırmasına paralel olarak mükelleflerden emsale uygun fiyat ya da bedelin belirlenmesinde; "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi", "Maliyet Artı Yöntemi", "Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi" gibi geleneksel yöntemler ile "Kar Bölüşüm Yöntemi", "İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi" gibi diğer yöntemleri kullanmaları istenmiştir. Ayrıca mükelleflere emsallere uygun fiyata, sayılan yöntemler ile ulaşamamaları halinde işlemin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyecekleri yöntem konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma (peşin fiyatlandırma anlaşması) yapma hakkı tanınmıştır. Bu yöntemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan

yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise, konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

Bir diğer önemli yenilik ise, mükelleflere düzeltme yapma hakkının tanınması olmuştur. Madde metni ve gerekçesi incelendiğinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilen kazanç kısmıyla ilgili olarak daha önce yapılan vergileme ile ilgili örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde düzeltme yapılması ve böylece mükerrer vergilemenin ortadan kaldırılmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Ancak düzeltmenin yapılması, örtülü kazanç dağıtan nezdinde örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle yapılan vergilemenin kesinleşmesi ve ödenmesi şartına bağlanmıştır. Ancak gerek düzeltme işlemlerinde yöntemin açıkça belirtilmemesi ve gerekse de verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart koşulması, düzeltme yapabilmeyi güç hale getirmiştir.

Bu çalışmada uygulamada yaşanan sorunlar 15 başlık halinde incelenmiş ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmıştır. Başlıca sorunların, kanun yazımındaki yanlışlıklardan, müessesenin fiyattan ziyade ilişkili kişi üzerinde yoğunlaşmasından ve hazine zararı örneğinde olduğu gibi kamuoyu nezdinde yeteri kadar tartışma imkânı bulmadan düzenleme yapma yoluna gidilmesinden kaynaklandığı görülmektedir. Sunulan çözüm önerileri maddeler halinde şöyle sıralanabilir:

1. İlişkili kişi tanımı çok geniş tutulmuştur.

- Çalışanlarla ilgili olarak, ilişkili kişi tanımının sadece yönetim ve karar verme kademesinde bulunanlarla (yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdür, üst düzey müdürler vb.) sınırlandırılması, çalışanların ortağı bulunduğu (veya arasında herhangi bir ilişkinin bulunduğu) üçüncü kişilerin ise hiçbir şekilde değerlendirilmeye alınmaması yerinde olacaktır.
- Ortakların ilişkili kişi olarak değerlendirilmesinde, sermaye ve kar payı oranına dair bir kısıtlamaya gidilmesi gerekmektedir.

- Birbiriyle ortaklık ilişkisi içerisinde bulunan kurumların çalışanlarının birbirleriyle ilişkili kişi sayılıp sayılmayacağının, yapılacak ikincil bir düzenleme ile açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.
- Herhangi bir derneğe yönetime girmeden sadece üye olmak, o üyenin ortağı olduğu bir şirketin o dernekle ilişkili kişi sayılması için yeterli olduğundan, derneklerle ilgili olarak ilişkili kişi kapsamının, dernek yöneticileri ile sınırlandırılması gerekmektedir.
- 1 seri no’lu TF Genel Tebliği’nin 3.1.2. bölümünde; *“Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanunun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir.”* denilmektedir. Ancak, KVK’nın atıf yapılan maddesinde “ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan” ifadesi yer almamaktadır. Bu yüzden, olmayan bir kanun hükmünün ilişkili kişi değerlendirmesinin dayanağı olarak gösterilmesi, hukuken mümkün bulunmadığından, “ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan” ifadesinin Tebliğ metninden çıkartılması gerekmektedir.

2. Belgelendirme yükümlülüğünün kapsamı geniş tutulmuştur.

- İlişkili kişi kapsamının daraltılması neticesinde belgelendirme yükümlülüğü de hafifletilmiş olacaktır.

3. Karşılaştırılabilirlik analizinde belirsizlik vardır.

- Emsal fiyata uygunluğun değerlendirilmesi yapılırken değerlendirmenin nasıl yapılacağı tebliğlerde açıkça belirtilmemiştir. Bu yüzden karşılaştırmanın her işlem bedelinin o tarihe ilişkin bulunan emsal bedeli ile yapılacağı ve karşılaştırmanın tek tek mal bazında yapılması gerektiği hususu yapılacak ikincil düzenlemeler ile açıklığa kavuşturulmalıdır.

4. Emsal bedel tespiti için veri bankasına ihtiyaç vardır.

- Mükelleflere ve vergi inceleme elemanlarına yol gösterebilecek veri havuzlarının acilen oluşturulması gerekmektedir. Ancak bu tür veri bankalarının oluşumu vakit alacağından, yurtdışındaki veri bankalarının kullanılabileceği yönünde tebliğde açıkça bir belirleme yapılmalıdır.

5. İlişkili sayılacak ülke ve bölgeler ilan edilmemiştir.

- Öncesinde bir düzenleme yapılması Türkiye’yi rekabet açısından olumsuz yönde etkileyeceğinden, OECD ülkelerince vergi cennetleri konusunda bir anlaşmaya varılmasına müteakip, Bakanlar Kurulu’nun bu anlaşmaya paralel bir şekilde hazırlayacağı listeyi ilan etmesi gerekmektedir.

6. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları için öngörülen harç tutarları çok yüksektir

- Belirlenen başvuru harç tutarının makul bir seviyeye çekilmesi, yenileme harcının ise bu tutarın yarısı olarak uygulanması yöntemin daha geniş bir mükellef kitlesine hitap edebilmesi için elzemdir. Ayrıca, başvurusu kabul edilmeyen mükelleflerin ödemiş oldukları harcın tamamının ya da cüzi bir bölümünün kesilerek geri kalanının ödenmesi yoluna başvurulabilir.

7. Tarhiyat ve düzeltme zamanaşımı sürelerinin hesaplanmasında belirsizlik vardır.

- Yapılacak ikincil düzenlemeler ile tarhiyat zamanaşımı süresinin örtülü kazancın dağıtıldığı tarihi takip eden yıldan değil de, matrahtan azaltıldığı dönemi takip eden yıldan itibaren başlayacağı hususu açıklığa kavuşturulmalıdır.
- Vergi Usul Kanunu’nda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti sonrasında yapılacak karşı kurum düzeltmeleri için zamanaşımı sınırını kaldıracak düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

8. Katma değer vergisi uygulamalarında bazı sorunlar mevcuttur.

- KDV Kanunu’nun 27/3. maddesinin şu şekilde değiştirilmesi gerekmektedir.
“Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.
Ancak bedelin 5520 sayılı Kanunun 13. maddesinde belirtilen emsallere uygunluk

ilkesine göre tespit edildiği hallerde bu ilkeye göre belirlenen yöntemlerle tespit edilen bedel, emsal bedel olarak nazara alınır.”

- KDV Kanunu’nun 30/d. maddesinin aşağıdaki şekilde değiştirilmesi gerekmektedir. *“Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre (örtülü sermaye veya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sonucu kanunen kabul edilmeyen gider sayılma halleri hariç) kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi”*
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar üzerinden KDV yönünden de eleştiri getirilebilmesi için bedelsiz veya emsaline göre düşük bedelle gerçekleştirilen işlemin aynı zamanda KDV’ye tabi bir mal veya hizmet olduğunun araştırılması gerekmektedir.

9. Hazine zararı aranması düzeltme müessesesi ile birlikte değerlendirildiğinde mükerrerliğe neden olmaktadır.

- “Mükerrer vergilemenin önlenmesi” gibi aynı ortak amaca hizmet eden düzeltme uygulaması ile hazine zararının bir arada uygulamasının yarattığı “mükerrerlik” dikkate alınarak, ya her iki uygulamanın kaldırılarak bunun yerine konsolide beyanname uygulamasına geçilmesi ya da düzeltme uygulamasına devam edilerek, hazine zararı uygulamasından vazgeçilmesi gerekmektedir. Ancak, konsolide beyanname düzenlemesinin 5520 sayılı KVK’nın ilk halinde olmasına rağmen tasarıdan çıkarıldığı bilindiğine göre, burada en akılcı çözüm, düzeltme uygulamasına devam edip, hazine zararı uygulamasını kaldırmak olacaktır.

10. Örtülü sermaye örtülü kazanç dağıtımının bir arada uygulandığı hallerde öncelik sırasının nasıl olacağı belirsizdir.

- Örtülü sermaye hükümleri daha özel şartlar öne sürdüğünden ortaklardan ve ilişkili kişilerden alınan borçların öncelikle örtülü sermaye hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, örtülü sermaye kapsamında olduğu tespit edilen borçlara ilişkin örtülü sermaye faizlerinin reddedilmesi, örtülü sermaye niteliğinde olmayan borçlar için ise emsale göre hesaplanan faiz farkının dikkate

alınması suretiyle hesaplanan örtülü kazancın kurum matrahından indiriminin kabul edilmemesi gerekmektedir.

11. Düzeltme uygulamasında bazı sorunlar mevcuttur.

- Elde edilen kar payı için kanunda düzenlenmiş bir istisnai hüküm bulunmasa bile karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesine imkân veren bir yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.
- Düzeltme yönteminin Tebliğ’de açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Bu açıdan düzeltme işlemleri, öncelikle düzeltmeyi yapacak olan mükellef açısından; “TF yoluyla örtülü kazanç dağıtan” ve “TF yoluyla örtülü kazanç dağıtılan” tarafından yapılacak düzeltmeler şeklinde iki grup altında inceledikten sonra zaman açısından da; “beyandan önce”, “beyanname esnasında” ve “beyandan sonra yapılacak düzeltmeler” olarak üç başlık altında sınıflandırılabilir. Son olarak, kullanılacak yönteme göre düzeltme işlemleri, “hesaben düzeltme”, “beyanname düzeltme”, “VUK 116 ve takip eden maddelerine göre düzeltme” ve “pişmanlık yoluyla düzeltme” başlıkları altında daha bütünsel bir şekilde gruplandırılabilir.
- Karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan mükellef nezdinde tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı arandığından, düzeltmeye esas alınacak tutarların uzlaşma veya yargı kararları sonucunda kesinleşen tutarlar olması gerekeceği yönünde düzenleme yapılması gerekmektedir.
- “Vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması” ifadesinden kastedilenin; örtülü olarak dağıtıldığı varsayılan kazanç kısmının ilgili dönem vergi matrahına eklenmesi ile varsa geçmiş yıl zararları da dikkate alındıktan sonra ödenecek vergi çıkması halinde bu verginin kesinleşip ödenmiş olması olduğunun tebliğde açıklanması gerekir.

12. Kar dağıtımında, dağıtılan kar payının net mi brüt mü olduğu belirsizdir.

- Dağıtıldığı varsayılan kar payının net mi brüt mü olduğunun tebliğ ile değil de kanun ile düzenlenmesi gerekmektedir.

13. Ceza Uygulamasına ilişkin ayrı bir rejim öngörülmemiştir.

- Vergi Usul Kanunu'nda bu müesseseye özgü bir cezalandırma hükmü getirilmelidir. Aksi takdirde mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları işlemleri hiç bildirmemesi gibi bir durum ortaya çıkacaktır.

14. Gelir vergisi mükelleflerinin kapsama alınması uygulamayı zorlaştırmıştır.

- Gelir vergisi mükelleflerinin kapsam dışı bırakılması gerekmektedir.

Sonuç olarak söylenebilir ki, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulaması ile Türk vergi sisteminde, vergi güvenlik müessesesi olarak önemli bir boşluğun çağdaş uygulamalara paralel bir şekilde giderildiği söylenebilir. Yapılan bu düzenlemeler neticesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı daha önceki örtülü kazanç dağıtım müessesesine kıyasla daha somut bir hale getirilmiş ve hem mükellef hem de vergi idaresi açısından ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin daha ciddi bir şekilde takip edilebilmesi mümkün olabilmektedir. Ancak şu ana kadar uygulamada yaşanan sorunların çözümü için doktrinde gelişen çözüm önerileri de dikkate alınarak, yapılacak yasal düzenlemeler veya ikincil düzenlemeler ile mükellef haklarını da gözetecek şekilde yeni düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

**TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL
EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ
SERMAYEYE İLİŞKİN FORM**

KURUMA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Vergi Kimlik No	
Kurum Sicil No	
Kurum Unvanı	
Faaliyet Kodu	
İrtibat Telefonu ve Faks No	
Vergilendirme Dönemi	

**I-TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN
BİLGİLER**

	Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	Vergi Kimlik No/T.C. Kimlik No	Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

**II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA
İLİŞKİN İŞLEMLER**

		Alım (YTL)	Satım (YTL)
	Varlıklar		
1.	Hammadde-Yarı Mamul		
2.	Mamul-Ticari Mallar		
3.	Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)		
4.	Kiralamalar		
5.	Diğer (Belirtiniz)		
	Hizmetler		
6.	İnşaat-Onarım-Teknik		
7.	Araştırma ve Geliştirme		
8.	Komisyon		
9.	Diğer (Belirtiniz)		
	Mali İşlemler		
10.	Ödünç Para/Kredi- Faiz		
11.	Gayri Nakdi Krediler		

12.	Mevduat/Repo-Faiz				
13.	Vadeli İşlemler (Türev ürünler)				
14.	Menkul Kıymetler				
15.	Sigorta				
16.	Diğer (Belirtiniz)				
	Diğer İşlemler				
17.	İkramiye ve Benzeri Ödemeler				
18.	Grup İçi Hizmetler				
19.	Diğer (Belirtiniz)				
	Yapılan İşlemlerin Toplamı				

III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER

	Alım (YTL)	Satım (YTL)
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi		
Maliyet Artı Yöntemi		
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi		
Kâr Bölüşüm Yöntemi		
İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi		
Mükellefçe Belirlenen Yöntem		
Toplam İşlem Tutarı		

IV-KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

V-ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER

Aktif Toplamı	
Toplam Borçlar	
Öz Sermaye Tutarı	
Toplam Faiz Giderleri	
Toplam Kur Farkı Giderleri	
Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı	

AÇIKLAMALAR:

Bu form, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır. Formda yer alan transfer fiyatlandırması, kontrol edilen kurum kazancı ve örtülü sermayeye ilişkin işlemlerin bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece bu işleme ilişkin kısım doldurulacak olup, formda belirtilen söz konusu işlemlerin bulunmaması durumunda bu form doldurulmayacak ve beyanname ekinde de gönderilmeyecektir.

I. “TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER” bölümüne 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ gereğince ilişkili kişi kapsamında değerlendirilen ve gerek yurt içinde gerekse yurt dışında bulunan gerçek kişi ve kurumlara ilişkin bilgiler yazılacaktır. Örneğin, bir şirketin hem yurt içinde hem yurt dışında ilişkili olduğu gerçek kişi ve kurumlar bulunmasına rağmen ilgili hesap döneminde sadece yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle işlem yapmış olması durumunda, forma sadece yurt dışında bulunan ilişkili kişi adı ve ünvanı ile bulunduğu ülke yazılacaktır.

II. “İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER” bölümünde yer alan işlemlerin alım ve satımından kastedilen; alım satımın yapılması ya da hizmetin alınıp verilmesi olarak anlaşılmalıdır. Örneğin, kiralama veya kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler mal veya hizmet alım ya da satımıdır.

“Alım” sütununa, ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, “Satım” sütununa ise ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacak olup, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri tüm işlemlerine ilişkin alım ve satım tutarlarının yazılması gerekmektedir.

“Varlıklar” bölümünün 3 numaralı satırında yer alan Gayri Maddi Haklar/Varlıklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ve ticari bilgi birikimi (know how), ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

“Diğer İşlemler” bölümünün 18 numaralı satırında yer alan Grup İçi Hizmetler, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir.

III. “TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER” bölümüne, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde kullanılan yöntemlere ilişkin alım ve satım tutarları yazılacaktır.

IV. “KURUMUN YURT DIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER” bölümü, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde, kurumların yurtdışı iştiraklerinin bulunması halinde doldurulacaktır.

Tablodaki sütunlar itibarıyla, iştirak edilen her bir yurtdışı iştirak için ayrı ayrı olmak üzere, yurtdışı iştirakin;

- Unvanı,
- Kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke,
- Toplam gayrisafi hasılatı

ile yurtdışı iştirakte kurumun sermaye, oy veya kâr payı oranı (hangi oran daha yüksekse o oran dikkate alınacaktır) yazılacaktır.

V. “ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER” bölümü, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde aşağıda yer alan açıklamalar çerçevesinde doldurulacaktır.

- “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.

YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU

I- GENEL BİLGİLER

Mükellefin faaliyet alanı, bu alandaki ekonomik koşullar, pazar koşulları ve iş stratejileri hakkındaki bilgiler

II- İLİŞKİLİ KİŞİLER HAKKINDAKİ BİLGİLER

İlişkili kişilerin vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb. ile ilişkili kişilerin faaliyet alanı, bu alandaki ekonomik koşullar, pazar koşulları, iş stratejileri, ilişkili kişilerin gerçekleştirdiği işlevler, üstlendikleri riskler, sahip oldukları varlıklar hakkında ayrıntılı bilgiler

III- İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMİN AYRINTILARINA İLİŞKİN BİLGİLER

İlişkili kişiler arasındaki bütün işlemlere ve sözleşmelere ait ayrıntılı bilgiler

IV- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

Karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin ayrıntılar ve karşılaştırılabilir işlemlerin seçiminde kullanılan kıstaslar, karşılaştırılabilirliğin tespitinde düzeltim yapılmış ise buna ilişkin ayrıntılı bilgiler, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin diğer yöntemlerle karşılaştırılarak bu yöntemin kullanılma gerekçeleri ile bu yöntemin en uygun yöntem olduğuna ilişkin bilgi, belge ve hesaplamalar, emsallere uygun fiyat/bedel veya kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalara ilişkin ayrıntılı bilgiler, emsal fiyat aralığı tespit edilmiş ise bu aralığa ilişkin hesaplamaları içeren ayrıntılı bilgiler

V- SONUÇ

PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASINA İLİŞKİN YILLIK RAPOR

I- GENEL BİLGİLER

- Mükellefin Adı, Ünvanı
- Bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası
- Adresi
- Faaliyet konusu
- Organizasyon yapısı
- İlişkili kişiler hakkındaki bilgiler (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.)

II- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZİNE İLİŞKİN BİLGİLER

- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının geçerli olduğu vergilendirme dönemi içinde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mülkiyet ilişkilerindeki değişiklikler, kurumun organizasyon yapısındaki değişiklikler
- Emsal fiyatın tespitinde esas alınan koşulların veya varsayımların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğine ilişkin bilgi
- Üstlenilen fonksiyon ve riskler, ekonomik şartlar, sözleşme şartları, maliyetler, kullanılan varlıklarda ve yerine getirilen hizmetlerde yıl içinde gerçekleşen önemli maddi değişiklikler
- Anlaşmaya taraf olan kurumların mali yapılarının özeti ve mükellefin mali yapısını etkileyebilecek düzeydeki değişiklikler
- İlişkili kişiler ve emsal kurumlar tarafından anlaşmada bahsedilmeyen farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılmaya başlanmış ise bunlara ilişkin bilgi
- İlgili vergilendirme dönemi içinde anlaşmada öngörülen kriterlerden karşılanamayanların neler olduğu ve ilgili kriterlerin sağlanamamasının nedenleri
- Anlaşmada öngörülen işlemlerin gerçekleşme tarihleri, miktarları, sapmaları ve ilgili işlemde ödemeyi yapan veya ödemeyi alan taraf
- Anlaşmada belirtilen yöntem ile hesaplanan fiyat ve hesaplama süreci
- Anlaşmada, yıllık raporda yer alması tespit edilen diğer hususlar.

III- SONUÇ

KAYNAKLAR

- AKBULUT, Alirıza; “Transfer Fiyatlandırması Sorununda Bir adım Daha Geri: Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Vergilendirilmesi” **Vergi Dünyası**, Sayı:271, Mart 2004.
- AKTAŞ, Mehmet; “Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:294, Şubat 2006.
- ASLAN, Emrullah; **Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, 2006.
- AVAZ, Garip; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü dağıtılan Kazancın Net Kar Payı Sayılmasının Çelişkili Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 328, Aralık 2008.
- BAHAR, Cevdet Okan; “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Ayrık ve Çelişkili Hükümler”, **Yaklaşım**, Sayı:182, Şubat 2008.
- BEYLİK, Ali; “Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Karşı Düzenlemeler”, **E-Yaklaşım**, Sayı:17, Aralık 2004.
- BİÇER, Ramazan; **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**, Türmob Yayınları–365, Ankara.
- BİYAN, Özgür; “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları için Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanılmaz Yüksekliği”, <http://www.ozgurbiyan.com/?p=441>, (25.06.2010)
- DOĞRUSÖZ, Bumin; “Transfer Fiyatlandırması Müessesinin Ertelenme Zorunluluğu”, 06.12.2007 tarihli Referans Gazetesi.
- DOĞRUSÖZ, Bumin; “Örtülü Kazanç Dağıtımında Yanlışlar”, 14.01.2008 tarihli Referans Gazetesi.

DOĞRUSÖZ, Bumin; “Transfer Fiyatlandırmasında Değişiklikler”, 24.04.2008 tarihli Referans Gazetesi.

DOĞRUSÖZ, Bumin; “Transfer Fiyatlandırmasında Değişiklikler”, 24.04.2008 tarihli Referans Gazetesi.

DOĞRUSÖZ, Bumin; “Transfer Fiyatlandırmasında Sorunlar”, 17.03.2008 tarihli Referans Gazetesi.

DOĞRUSÖZ, Bumin; “Transfer Fiyatlandırmasında Yaşanan Karmaşa”, 12.06.2008 tarihli Referans Gazetesi.

DOĞRUYOL, Muhittin; **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**, Ankara: Vergi Raporu Dergisi Ücretsiz Eki, 2008.

DUMAN, Aysel; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemlerinin Örnek Üzerinde İrdelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:234, Mart 2008.

ELELE, Onur; “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, **Yaklaşım**, Sayı: 184, Nisan 2008.

ELELE, Onur; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:318, Şubat 2008.

ELELE, Onur; “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Değerlendirmeler”, **Yaklaşım**, Sayı:183, Mart 2008.

ERDEM, Hayreddin; “Ortaklara Cari Hesap Yoluyla Borç Para Verilmesinde KDV’nin Ancak Örtülü Kazanç Varsa Söz Konusu Olabileceği”, **Yaklaşım**, Sayı: 181, Ocak 2008.

ERSOY, Adnan; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Düzeltme İşlemleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008.

- ERSOY, Adnan-GÜZELDAL, Ömer; “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Problemler (I)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 305, Ocak 2007.
- GÜNAYDIN, İhsan, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:216, Ağustos 1999.
- GÜNDÜZ, Zeki; “Transfer Fiyatlandırması, GVK Düzenlemeleri, Vergi Cennetleri İle Mücadele Ve Masraf Dağılımı”, PriceWater House Coopers Yayını.
- GÜNER, M. Fatih; “Örtülü Kazanç Dağıtımı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD’nin Transfer Fiyatlandırması Belirleme Yöntemleri” **E-Yaklaşım**, Sayı:14, Şubat 2006, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004094812.htm, (15.03.2010).
- GÜZELDAL, Ömer; “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 317, Ocak 2008.
- HAMZAÇEBİ, Akif; **Türkiye-AB İlişkilerinde Vergilendirme Ve 2001 İlerleme Raporunda Vergilendirmeye İlişkin Konuların Değerlendirilmesi, AB’ye Geçiş Süreci Ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum**, TURMOB Yayınları, Fethiye.
- IŞIK, Hüseyin; **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayınları, 2005.
- KAPUSUZUOĞLU, Tuncay; “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1998, vdcd/2003.
- KAPUSUZUOĞLU, Tuncay; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:296, Nisan 2006.

- KAPUSUZOĞLU, Tuncay; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:323, Temmuz 2008.
- KAPUSUZOĞLU, Tuncay; “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler (1)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 214, Haziran 1999.
- KAPUSUZOĞLU, Tuncay; **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Ankara:Olus Yayıncılık, 2003.
- KARTAL, Zihni; “Transfer Fiyatlandırması Nasıl Belgelenir?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008.
- KARTALOĞLU, Emre-TEKİN, Cem; **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönemsonu İşlemleri**, Ankara: SMMMO Yayınları, 2008.
- KARTALOĞLU, Emre; “Gelir Vergisi Mükelleflerinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:230, Haziran 2007.
- KARTALOĞLU, Emre; “Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Yapılacak Karşı Kurum Düzeltmesinin Zamanaşımı Süreleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:233, Eylül 2007.
- KARTALOĞLU, Emre; Ödünç Para Alma ve Verme İşlemlerinde Örtülü Sermaye Müessesesi ile Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinin Yarattığı Paradoks”, **Vergi Sorunları**, Sayı:220, Ocak 2007.
- KARTALOĞLU, Emre; “Örtülü Sermayenin Tespiti Sonucunda Yapılacak İşlemler Ve Karşı Kurum Düzeltmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 217, Ekim 2006.
- KOYUNCU, Mesut; “Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesinde Zamanaşımı”, **Yaklaşım**, Sayı: 116, Ağustos 2002.

- KOYUNCU, Mesut; **Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Ankara: Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2005.
- KÖSE, Tunç- FERHATOĞLU, Emrah; **Transfer Fiyatlandırması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- KÜÇÜK, Muzaffer; “Örtülü Kazanç Dağıtımında Mükerrer Verginin Önlenmesi ve Düzeltme”, **Vergi Dünyası**, Sayı:308, Nisan 2007.
- KÜÇÜK, Sema; “Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem”, **Yaklaşım**, Sayı: 171, Mart 2007.
- MAÇ, Mehmet, “Örtülü Kazanç veya Örtülü Sermaye Kapsamında Yüklenilen KDV’lerin İndirim Yasağına Konu Edilmemesi Gerekir” **Lebib Yalkın**, Sayı:73, Ocak 2010.
- ONAY, İsmail, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazancın Net Kar Payı Sayılması Üzerine Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı:329, Ocak 2009.
- ORGAN, İbrahim-ÇELİK, Muhsin, “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül 2006.
- ÖCAL, Erdoğan; “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”, **Yaklaşım**, Sayı:185, Mayıs 2008.
- ÖCAL, Erdoğan; “Transfer Fiyatlandırması ve KDV”, **Yaklaşım**, Sayı:189, Eylül 2008.
- ÖCAL, Erdoğan; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Kar Dağıtımı Daha Mı Avantajlı?”, **Yaklaşım**, Sayı: 181, Ocak 2008.
- ÖCAL, Erdoğan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme”, **Yaklaşım**, Sayı:183, Mayıs 2008.
- ÖCAL, Erdoğan, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”, **Yaklaşım**, Sayı:188, Ağustos 2008.

- ÖNCEL, Mualla; **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2008.
- ÖNCEL, Yenal; **Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. seri, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayın No: 4375/571-86, İ.Ü Basım ve Yayınevi, İstanbul 2003.
- ÖZBALCI, Yılmaz; **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1997.
- ÖZMEN, Mehmet Akif; **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008.
- ÖZTÜRK, Mehmet Şirin; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu” **Yaklaşım**, Sayı: 182, Şubat 2008.
- SARAÇ Mehmet; “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 282, Şubat 2005.
- SARAÇOĞLU, Fatih- KAYA, Ercan; “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları**, Sayı:216, Eylül 2006.
- ŞEKER, Sakıp; “Örtülü Sermaye Kullanımı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Sayı:184, Nisan 2008.
- TAN, Mustafa; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Örtülü Sermaye Müesseselerinde Karşı Kurum Düzeltmesi ve Olası Bazı Sorunlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı:232, Ocak 2008.

- TOKUR, Özlem Tuncer; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup içi Hizmetler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:172, Ocak 2008.
- TUNCER, Selahattin; Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Yönteminin Genel Eleştiri ve Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı:186, Haziran 2008.
- TÜRK, Yakup; “Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması” **Vergi Dünyası**, Sayı: 318, Şubat 2008.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Hesap Uzmanları Vakfı, **Türk Vergi Sistemi, Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Ankara, 2002, Oluşum Yayınları.
- Uluslararası Transfer Fiyatlandırması** (2006), Pricewaterhousecoopers.
- YAKIŞIKLI, Ramazan; “Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması” **Vergi Dünyası**, Sayı: 327, Kasım 2008.
- YALTI, Billur, “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi” **Vergi Sorunları**, Sayı:91, Aralık 1996.
- YALTI, Billur, “Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 219, Aralık 2009.
- YAZAR, Feyyaz; “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Son Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 321, Mayıs 2008.
- YAZAR, Feyyaz; “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:138, Ocak 2008.
- YILDIRIM, Ali Haydar; “Hazine Zararı”, **Vergi Sorunları**, Sayı:240, Eylül 2008.
- YILDIRIM, Ali Haydar-KOLOTOĞLU, Olcay; “Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergileme Zamanı Ne Zaman Yapılmalıdır?”, **Yaklaşım**, Sayı: 121, Ocak 2003.
- YILDIRIM, Musa- BALCI, Fatih- KİRAZ, Abdullah; **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması**, Ankara: Mali Pusula Dergisi Ücretsiz Eki, 2008.

DİĞER KAYNAKLAR

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı
Hakkında Genel Tebliğ

2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı
Hakkında Genel Tebliğ

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Danıştay Bilgi İşlem Merkezi, Danıştay Kararları

<http://www.danistay.gov.tr/danistaybilgibankasi>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mevzuat Sitesi

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) İnternet Sitesi

<http://www.oecd.org>

<http://www.rega.basbakanlik.gov.tr>

<http://www.vergiportali.com/doc/15mart/15martZG.pdf/>

ÖZGEÇMİŞ

Doğum Yeri ve Yılı : Hilvan/ Şanlıurfa 1979

Öğr. Gördüğü Kurumlar: **Başlama Yılı** **Bitirme Yılı** **Kurum Adı**

Lise : 1994 1997 Bursa Ulubatlı Hasan Anadolu Lisesi

Lisans : 1997 2001 Hacettepe Üniversitesi, İİBF, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü

Yüksek Lisans : 2007 2010 Uludağ Üniversitesi, SBE Maliye ABD

Doktora :

Medeni Durum : Bekâr

Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi: İngilizce KPDS (B)

Çalıştığı Kurum (lar) : **Başlama ve Ayrılma Tarihleri** **Çalışılan Kurumun Adı**

1. 24.07.2003 22.05.2008 Gelir İdaresi Başkanlığı
Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı
(Vergi Denetmeni)

2. 23.05.2008 Devam Ediyor Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı
Merkezi Finans ve İhale Birimi

Yurtdışı Görevleri :

Kullandığı Burslar :

Aldığı Ödüller :

Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Topluluklar : Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası

Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri:

Yurt İçi ve Yurt Dışında katıldığı Projeler:

Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar:

Yayımlanan Çalışmalar:

1-)“5766 Sayılı Kanun Sonrasında Sigorta Aracılarının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **E-Yaklaşım**, Ağustos 2008.

2-)“Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Fasoncunun Başka Bir Fasoncuya İş Yaptırmasının 105 No'lu KDV Genel Tebliği Öncesi Uygulama Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu**, Ocak 2008.

E-posta: levanten79@hotmail.com

Harun AŞA
11.08.2010