

Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

İstanbul Arel Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

1. GİRİŞ

Transfer fiyatlandırması, farklı ülkelerde faaliyet gösteren birbirleriyle ilişkili kuruluşların, vergiye tabi kârlarını belirlediği için, hem vergi yükümlüleri, hem de vergi idareleri açısından büyük bir önem taşımaktadır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nu yürürlükten kaldıran 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu¹ ile daha önce mevzuatımızda yer almayan düzenlemeler yapılmış, mevcut bazı düzenlemeler ise yeniden ele alınarak zamanın gereklerine uygun hale getirilmiştir.

Yeni kanunda yer alan önemli düzenlemelerin biri de uluslararası gelişmeler ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (OECD) yaklaşımı temel alınarak hazırlanan Transfer Fiyatlandırması'na ilişkin düzenlemedir. Eski kanunda örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili düzenlemeler yer almakla birlikte, Yeni kanununun 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi düzenlenmiştir.

5422 sayılı eski KVK m. 17'de² yer alan örtülü kazanç dağıtımı müessesesi 5520 sayılı KVK'nın "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. maddesinde yeniden düzen-

lenmiş olup, bu maddenin yürürlük tarihi 5520 sayılı KVK m. 37/ç'de yer alan hükme göre 01.01.2007 olarak belirlenmiştir. 5520 sayılı KVK geç. m. 1/10'da, bu kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı KVK hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hükme bağlanmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ait yasal düzenleme ile ilgili olarak "1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ" Resmi Gazete'de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir³. Daha sonra Bakanlar Kurulu'nun 2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararı⁴ yayımlanmıştır. Oysa önce Bakanlar Kurulu Kararı'nın, daha sonra Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi Başkanlığı tarafından Genel Tebliğ'in yayımlanması gerekirdi. GVK m. 41/5 ve KVK m. 13/7 gereğince "transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir". Dolayısıyla Maliye Bakanlığı'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda düzenleme yapma yetkisi olmamasına rağmen Maliye Bakanlığı, Bakanlar Kurulu'nun kararını beklemeden, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında

Kurum kazancının vergilendirildikten sonra kâr dağıtımının yapılması yerine, kazancın belirli hukuki yollar ve bunlara yönelik ilişkiler kullanılarak kurumlar vergisi dışında bırakacak şekilde ortaklar lehine aktarılması örtülü kazanç olarak tanımlanmaktadır.

Genel Tebliği ile bu konularda düzenleme yapmıştır. Maliye Bakanlığı'nın yasayla verilmeyen bir yetkiye dayanarak gerçekleştirdiği bu tür tasarruflarının, ileride yargı mercilerince iptali söz konusu olabilecektir⁵.

Bu yazıda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde yapılan düzenlemeler ele alınacaktır.

II. ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI KAVRAMI

1. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

Kurum kazancı vergilendirildikten sonra kâr dağıtımı yapıldığında ortakların elde ettiği kâr paylarından gelir vergisi alınması, bu kazançlar üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Kurumlar vergi yükünü hafifletmek için, kurumun faaliyetlerine ilişkin giderleri yapılmadığı halde yapılmış gibi göstermek yoluna gidebilirler.

Kurum kazancının vergilendirildikten sonra kâr dağıtımının yapılması yerine, kazancın belirli hukuki yollar ve bunlara yönelik ilişkiler kullanılarak kurumlar vergisi dışında bırakacak şekilde ortaklar lehine aktarılması örtülü kazanç olarak tanımlanmaktadır⁶. "Örtülü kazanç dağıtımı" vergi yasalarının önlemeye çalıştığı bir durumdur. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemeleri bir "vergi güvenlik müessesesi" işlevi görmektedir.

KVK m. 13'e göre; kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit et-

tikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat, inşaat, kiralama veya kiraya verme, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren diğer işlemler mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

KVK 13. maddede düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, "bir sermaye şirketine ait vergilendirilmemiş gelirin, kârdan pay verme ya da sermayenin geri ödenmesi durumları dışında, ortaklara ya da onların yakınlarına aktararak kurumlar vergisi matrahından kaçırılmasıdır. Bu gelir aktarması bir hukuki işlem görünümü verilerek yapıldığından ilk bakışta örtülü kazanç dağıtıldığına farkına varılmaz. Kazanç dağıtımı, şirket ile ortağı ya da onun yakınları arasında yapılan kira, ödünç, satış, imalat ve inşaat sözleşmesinin arkasına gizlenir"⁷.

Örtülü kazanç dağıtımı, KVK'nun 13. maddesinde, "transfer fiyatlandırması", "ilişkili kişi" ve "emsallere uygunluk ilkesine"⁸ aykırılık çerçevesinde açıklığa kavuşturulmuştur. KVK'nun 13. maddesinde transfer fiyatlandırması, bizzat örtülü kazanç dağıtımının kendisi olmayıp, örtülü kazanç dağıtımı konusunda kullanılan bir yol olarak düzenlenmiştir⁹. Örtülü kazanç dağıtımının temel unsurları, işlemin ilişkili kişilerle yapılması, işlemin emsallere aykırı olmasıdır.

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'e göre, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir gider veya kâr paylaşımı olarak bağlantılı olduğu, kâr paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dâhil olan ana şirket veya alt şirketlere veya yönetim ve denetim itibarıyla hâkim durumda olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleri arasındaki ticari ve mali işlemlerde kullanılan fiyatların serbest piyasada aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer işlemlere taraf bağımsız kişiler arasında karşılaştırılabilir.

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı, ilişkili kişilerle gerek yurtiçi gerekse yurtdışı faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir.

cek fiyatlara göre önemli derece farklılık göstermesidir¹⁰.

“Fiyatlandırma yoluyla belli bir süyeye ve/veya belli bir coğrafi lokasyona vergisiz kâr kaydırma operasyonlarını ifade eden yapay transfer fiyatlandırması da vergi yasaları tarafından engellenmeye çalışılmaktadır. Yasa, ilişkili kişiler arasındaki ilişkide emsallere uygun olmayan yapay transfer fiyatlandırmanın uygulandığı özel hukuk sözleşmelerinin kötüye kullanıldığını varsayar. Yasa, bu türden sözleşmelerin birer “peçeleme sözleşmesi” olduğu konusunda adi kanuni karine getirir”¹¹.

Kurumlar Vergisi Kanunu m. 11/c' ye göre “transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan kazançlar” kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan, kurumlar vergisi matrahından gider olarak indirilemez.

2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından

Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹² ile Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda değişiklik yapılmış ve KVK m. 13'teki hükümlere paralel bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenleme 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerlidir.

GVK'nın 41. maddesinin 5. bendine eklenen hükümlerle transfer fiyatlandırması uygulaması sadece kurumlar vergisi yükümlülerine yönelik kalmamış, ticari ve zirai kazanç sahibi gerçek kişiler için de geçerlilik kazanmıştır¹³. Buna göre;

“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 altsoy, 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 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 Kanunu'nun 13. maddesi hükmü uygulanır”.

GVK m. 41/5'e göre, gelir vergisi yükümlüleri açısından örtülü kazanç dağıtımının söz konusu olması için, teşebbüs sahibi ile ilişkili kişiler arasında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılmış bir işlem olması gerekmektedir. Bu işlemin, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren bir mal veya hizmet alım satımı işlemi olması gerekmektedir. Bu durumda, gelir vergisi yükümlülerinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının söz konusu olmaması gerekir.

III. ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ UNSURLARI

1. İşlemlerin İlişkili Kişilerle Yapılması

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'e göre, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı, ilişkili kişilerle gerek yurtiçi gerekse yurtdışı faaliyetleri ile ilgili olarak

yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını çerçevesinde değerlendirilecektir.

KVK m. 13/2'de "ilişkili kişi" kavramı, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi denetimi veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar olarak ifade edilmektedir. Yine, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılacağı belirtilmiştir. Bu düzenleme, mülga 5422 sayılı KVK m. 17'de yer alan tanım ile paraleldir¹⁴.

KVK'nın 13. maddesinin 2. fıkrasında, Bakanlar Kurulu tarafından haksız vergi rekabetine yol açtığı kabul edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılan bütün işlemlerin kötüye kullanmaların önlenmesi amacıyla ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı, dolayısıyla da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

GVK m. 41/5'te ilişkili kişi, 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 olarak ifade edilmektedir.

2. İşlemlerin Emsallere Aykırılık Oluşturması

Kurumun ilişkili kişi olarak nitelenen kişilerle yaptığı alım satım işlemleri fiyat ya da bedel açısından emsallerine uygun olması gerekir¹⁵. 5520 sayılı KVK m. 13/3'te emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilere yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

İlişkili kişilerle yapılan alım satım işlemleri aynı şartlar altında aralarında herhangi bir bağ ve ilişki olmayan biriyle yapılan işlemdeki piyasa fiyatını ya da bedelini yansıtıyorsa işlem emsallere uygun, aksi takdirde emsallere aykırı kabul edilecektir¹⁶. Emsal bedelin tespitinde işletme içi emsal ve işletme dışı emsal olmak üzere iki unsur bulunmakta-

dır. Emsal kıyaslaması bakımından Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu bir kararında; örtülü kazanç uygulaması yönünde ölçü olarak alınacak fiyatların, işletme içi emsaller arasından seçilmesi gerektiğini; işletme içi emsalin kabul edilmemesi halinde, işletme dışı emsal araştırmasına gidilmesi ve bu emsallerin iyi seçilmiş olmasının önem taşıdığını belirtmiştir. Ayrıca, emsal seçilen kuruluşların iş hacimlerinin kârlılığının, özvarlığının, gelişmedeki çabukluk ve istikrarın, teşhir faaliyetlerinin ürün satışlarına etkisinin, verdikleri hizmetin kapsamı ve kalitesinin, özelliklerinin somut olarak ortaya konularak karşılaştırmada bu noktaların göz önünde bulundurulması gerektiği de belirtilmiştir¹⁷.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için en güvenilir karşılaştırma unsuru olması açısından öncelikle yükümlünün ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat veya bedel, yani iç emsal, karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır. Bu şekilde kullanılan fiyat veya bedellerin bulunmaması veya güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki yükümlü veya kurumların işlemleri yani dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır. Emsallere uygunluğun saptanması amacıyla karşılaştırma yapılması esnasında, gerek iç emsallerin gerekse dış emsallerin birlikte kullanılması da her zaman mümkündür¹⁸.

Bir kurum, örtülü kazanç dağıttığı iddiasıyla incelemeye maruz kalmak istemiyorsa, belirtilen kişilerle olan işlemlerini işlem anında hiçbir etki olmaksızın iktisadi, teknik ve ticari icaplara göre belirlenen piyasa fiyatına uygun yapmalıdır. Aksi takdirde işlem, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını sayılır ve kurum kazancının tespitinde indirim kabul edilmez. İlişkili kişilerle, emsallere uygun fiyat ya da bedellerle işlem yapan kurumlar transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına muhatap olmazlar¹⁹.

Danıştay, serbest bölgelerde örtülü kazanç uygulaması konusunda "...ihraç edilen malların, serbest bölgedeki şirket tarafından aynı gün veya birkaç gün içinde, alış fiyatının çok üstünde bir fiyatla yurt dışındaki müşterilere satıldığı ve kârlılık oranının %73.24 olduğu tespit edildiği olayda, yasa hükmüne göre şirketler tarafından örtülü kazanç yapıldığından söz edilebilmesi için, aynı alanda faaliyet gösteren müesseseler nezdinde emsal araştırması yapılması gerekmektedir. Bu tür bir kıyas-

lama yapılmadan, örtülü kazançtan söz edilemez” şeklinde karar vermiştir²⁰.

Danıştay başka bir davada “... inceleme elemanının, bir malın itiraz edilemeyecek emsalinin, yine o malın kendisi olduğu kanaati ile %41 fazla ile mal ihraç edilmesi olayını, örtülü kazancın varlığı için yeterli olduğu görüşü hatalı olup, aynı türden organizasyonu içeren işletmeler bazında yapılacak araştırmalarla elde edilecek veriler dikkate alınmak suretiyle, emsal araştırması yapılarak, örtülü kazanç dağıtımının bulunup bulunmadığının tespiti gerekirken, satışa taraf olan firmanın uygulandığı satış fiyatının esas alınması suretiyle sonuca varılmasında isabet yoktur” şeklinde karar vermiştir²¹.

IV. EMSALLERE UYGUN FİYAT YA DA BEDELİN TESPİTİNDE UYGULANACAK YÖNTEMLER

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'e göre, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır. Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır.

KVK m. 13/4' e göre, kurumlar örtülü kazanç dağıtımını iddiasıyla karşılaşmamak için ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacakları fiyat veya bedelleri,

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,
- Maliyet artı yöntemi,
- Yeniden satış yöntemi kullanarak tespit ederler.

Emsallere uygun fiyata bu yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa yükümlüler, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyecekleri diğer yöntemleri kullanabilirler.

KVK m. 13/4'te yer alan bu düzenlemelere ek olarak 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda da iki yöntem daha belirlenmiştir. Bu yöntemler; “kâr bölüşüm yöntemi” ve “işleme dayalı net kâr marjı yöntemi”dir.

1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir yükümlünün uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ya da tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacakları piyasa ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir (KVK. m. 13/IV-a).

Karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda 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 edilir²².

Örnek²³:

- Türkiye'de yerleşik (A) Kurumu, Türkiye'de bulunan ilişkili kurumu (B)'ye ve ilişkili olmayan (C)'ye bilgisayar satmaktadır.

Aynı ürünün hem ilişkili hem de ilişkisiz şirketlere satılması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanarak emsallere uygun bedel tespit edilebilecektir. Emsallere uygun bedel tespitinde iç emsal kullanılacak olup, iç emsalin kullanılması emsallere uygun bedelin bulunmasında yeterli olduğundan ayrıca dış emsal aranmamalıdır.

- Türkiye'de yerleşik (D) Kurumunun Türkiye'de bulunan ilişkili kurumu (E)'ye satışı dışında aynı ürüne ilişkin ilişkisiz firmalara satışı bulunmamakta olup, Türkiye'de aynı sektörde faaliyet gösteren (X) ve (Y) Kurumlarının benzer nitelikteki ürünü ilişkisiz kişilere sattığı tespit edilmiştir.

Ürüne ilişkin iç emsalin mevcut olmaması nedeniyle, karşılaştırılabilirlik analizi yapılarak gerekli düzeltmeler sonucu, emsallere uygun fiyatın tespitinde Türkiye'de bulunan (X) ve (Y) Kurumlarının benzer nitelikteki ürüne ilişkin işlemlerindeki fiyat yani dış emsaller kullanılabilir.

- Türkiye'de yerleşik (F) Kurumu, Türkiye'de ilişkisiz kuruma satışı dışında ayrıca, Almanya'da bulunan ilişkili kurumu (G)'ye de bilgisayar satmaktadır. Dolayısıyla, aynı ürün hem Türkiye'deki

ilişkisiz kuruma, hem de Almanya'da bulunan ilişkili kurumu (G)'ye satılmaktadır.

Aşağıda belirtilen her bir seçenek için karşılaştırılabilirlik analizi yapılarak gerekli düzeltmeler sonucu belirlenen fiyat, emsallere uygun fiyat olacaktır.

- (F) Kurumunun Almanya'daki ilişkisiz şirketlere de satışı varsa bu satışta uyguladığı fiyatı emsallere uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

- (F) Kurumunun Almanya dışında ancak benzer yapıdaki başka bir ülkedeki ilişkisiz şirketlere satışında uyguladığı fiyatı emsallere uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

- (F) Kurumunun ürettiği aynı niteliğe sahip ürünü üreten ve Almanya'daki ilişkisiz şirketlere satan Türkiye'deki başka bir kurumun fiyatı emsallere uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

Yukarıda belirtilen üç seçeneğin de uygulanmaması durumunda, karşılaştırılabilirlik analiziyle ortaya çıkan farklılıkların düzeltilebilmesi şartıyla iç emsal yani Türkiye'de yerleşik (F) Kurumunun yine Türkiye'de bulunan ilişkisiz kuruma satış fiyatı emsale uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

Türkiye'de yerleşik (K) Kurumu Almanya'da bulunan ilişkili kurumu (L)'ye bilgisayar satmakta olup, aynı ürüne ilişkin Türkiye'de ve Almanya'daki ilişkisiz firmalara satışı bulunmadığı gibi, Türkiye'de bulunan başka bir kurumun da benzer bir ürünü yurt dışına satmadığı tespit edilmiştir. Ancak, Almanya'daki ilişkili (L) Kurumunun benzer niteliklere sahip bilgisayarı İtalya'daki ilişkisiz firmalardan da aldığı bilinmektedir.

Bu durumda, karşılaştırılabilirlik analizi sonucunda farklılıkların büyük olmaması ve düzeltmelerle giderilmesinin mümkün olması şartıyla İtalya'daki şirketin uyguladığı fiyat emsallere uygun fiyat tespitinde kullanılabilirliği gibi, Almanya'daki ilişkisiz şirketlerin aynı nitelikteki ürüne uyguladıkları fiyat da gerekli düzeltmelerin yapılması şartıyla kullanılabilir olacaktır.

2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir (KVK. m. 13/IV-b). Brüt kâr oranı aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Brüt kâr oranı} = \frac{\text{Satışlar} - \text{Maliyet}}{\text{Maliyet}}$$

Örnek²⁴:

Türkiye'de yerleşik (A) Kurumu, Hollanda'da bulunan ilişkili (B) Kurumuna otomobil lastiği satmaktadır. (A) Kurumunun Hollanda'da bulunan ilişkisiz şirketlere otomobil lastiği satmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla iç emsal bulunmamaktadır.

Türkiye'de bulunan ve ilişkili olmayan (C), (D) ve (E) Kurumları ise benzer özelliklere sahip otomobil lastiklerini hem yurt içindeki hem de yurt dışındaki bağımsız şirketlere ortalama %10 kâr marjıyla satmaktadır. Örneğimizde otomobil lastiği piyasası Türkiye ve Hollanda'da aynı olup, dış emsal olarak kabul edilecek bu işlemlere ilişkin kâr marjı kullanılacaktır.

(A) Kurumunun lastik başına maliyet bedeli 100 YTL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda, maliyet bedeline %10 kâr marjı eklenmesi suretiyle hesaplanan (100 x 1.10=) 110 YTL (A) Kurumunun ilişkili (B) Kurumuna uygulayacağı transfer fiyatı olacaktır.

3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işleme konu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış karı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir (KVK. m. 13/IV-c). Söz konusu hesaplama aşağıdaki formül kullanılarak yapılacaktır:

Emsallere Uygun Fiyat veya Bedel = Yeniden satış fiyatı / (1 + Brüt satış kâr oranı)

Örnek²⁵:

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 reklâm ve pazarlama malzemelerini ücretsiz sağlarken, ilişkili (A) Kurumu reklam ve pazarlama harcamalarına katlanmaktadır.

Tablo: Örnek Fiyat Hesaplaması

		(YTL)
(A) Kurumunca ilişkisiz kişilere satış fiyatı		3.000
Emsal satış komisyonu		% 10
Emsallere Uygun Fiyat $[3000/(1+0,10)]$		2.727
İşlev ve risk farklılıklarının düzeltimi (-)		30
Reklam ve pazarlama maliyetleri	10	
Garanti maliyetleri	20	
Emsallere Uygun Fiyat		2.697

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.

İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespiti ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dâhilinde kesinlik taşıır (KVK m. 13/5).

4. Kâr 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 yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanan bir yöntemdir (2007/12888 sayılı BKK m. 12).

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır²⁶.

Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaşılır. Kârın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır. Kontrol

altındaki işlemlerden elde edilen toplam kâr iki aşamada paylaşılır. İlk aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kâr marjı dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kâr içerisinde alacağı kâr miktarı belirlenir. İkinci aşamada, ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kâr dağıtımından sonra toplam kârdan geriye kalan bakiye kâr var ise, bu kâr üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri kârlar yeniden hesaplanır. Dolayısıyla, gerekli düzeltimlerin yapılması sonucu, ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat tespit edilir²⁷.

5. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir (2007/12888 sayılı BKK m. 13).

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. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir²⁸.

V. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITAN KURUM TARAFINDAN YAPILACAK DÜZELTME İŞLEMLERİ

KVK m. 13/6'ya göre "Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış

Maliye Bakanlığı, geç kalan Bakanlar Kurulu Kararı'nın çıkmasını beklemeden Genel Tebliğ çıkarmış, yetkisini aşmıştır.

kar 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”.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir²⁹.

Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür. Düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir³⁰.

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin tam mükellef kurum olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kâr payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir. Düzeltme yapılabilmesi için ilgili tutarın örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu tutar ödendikten sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellefin bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekmektedir³¹.

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan herhangi bir kişi olması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, 13. maddede belirtilen şartların gerçekleştiği

hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır³².

VI. SONUÇ

Yeni KVK ile düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım, eski KVK'nın uluslararası gelişmeler karşısında yetersiz kalması sonucu, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın (OECD) yaklaşımı temel alınarak hazırlanan bir vergi güvenlik önlemidir.

Yasa 2006 yılında çıkmasına rağmen, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım konusunda Bakanlar Kurulu Kararı gecikmeli olarak çıkmıştır. KVK m. 13/7 gereğince, bu konuda düzenleme yetkisi sadece Bakanlar Kurulu'na ait iken Maliye Bakanlığı, geç kalan Bakanlar Kurulu Kararı'nın çıkmasını beklemeden Genel Tebliğ çıkarmış, yetkisini aşmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının düzeltilmesi yoluyla yapılan vergilendirmede vergi yükü, normal yollardan yapılan kazanç dağıtımındaki vergi yükünden daha az olacaktır. Bu da mükelleflerin normal kâr dağıtım yoluyla kazanç dağıtımını yapmayıp, dönem içinde örtülü kazanç dağıtıp, dönem sonunda ise gerekli düzeltmeleri yaparak vergi planlaması yapmalarına yol açabilecektir³³.

Yapılan düzenlemeleri incelediğimizde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım konusunda önümüzdeki günlerde de tartışmalar devam edecek gibi görünmektedir.

DİPNOTLAR

- 1 RG. 21.06.2006, 26205 .
- 2 5422 sayılı KVK'nın 17. maddesi hükmü aşağıdaki gibidir: “Aşağıdaki hallerde, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır:
 - 1- Şirket kendi ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpmak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunuyorsa,
 - 2- Şirket, (1) numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpmak derecede

yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunuyorsa,

- 3- Şirket, (1) numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpmak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para verirse,
- 4- Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furdandan ve 3. dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çarpmak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunuyorsa".
- 3 RG. 18.11.2007, 26704.
- 4 RG. 06.12. 2007, 26722.
- 5 Selahattin TUNCER, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yaşanan Kaos", Yaklaşım, Yıl: 16, S. 182, Şubat 2008, s. 16.
- 6 Doğan ŞENYÜZ, Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yay., Ankara 2007, s. 50.
- 7 Mualla ÖNCEL, Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yay., Yayın No: 131, Ankara 1978; s. 5; Mualla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara Eylül 2006, s. 341.
- 8 Bir transfer fiyatlandırması standardı olan "emsallere uygunluk ilkesi", OECD Vergi Anlaşması Modeli'nin 9. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, "Bağlı iki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar, bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığı takdirde, olması gereken fakat bu koşullar nedeniyle oluşmayan kâr, o işletmenin kârına eklenir ve vergilendirilir". Bağlı işletmeler ise, ana şirket, yavru şirketleri ile ortak kontrol altındaki işletmelerdir. Billur YALTI SOYDAN, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yay., 1995, s. 294; Billur YALTI SOYDAN, "Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi", Vergi Sorunları, S. 91, Nisan 1996, s. 108-109.
- 9 ŞENYÜZ, s. 51.
- 10 YALTI SOYDAN, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, s. 292; İYMMO, Yeni Kurumlar Vergisi Taslağında Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Rapor, İstanbul, 15 Mayıs 2006, s. 3. <http://istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/Maliplatpofm/25.yeni.kurumlar.vergisi.taslaginda.uluslararası.transfer.fiyatlandırmasına.ilişkin.düzenlemeler.pdf> (erişim:24.06.2007)
- 11 Billur YALTI, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması", Vergi Sorunları, S. 222, Mart 2007, s. 9.
- 12 Kanun No: 5615, RG. 04.04.2007, 26483.
- 13 Özgür BİYAN, "5615 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler", E-Yaklaşım, S. 46, Mayıs 2007. <http://www.yaklasim.com> (erişim: 29.06.2007)
- 14 İsmail IŞIK/ Mehmet ÇABUK, Vergi, Muhasebe ve Dış Ticaret Açısından Serbest Bölgeler, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara 2007, s. 386.
- 15 ŞENYÜZ, s. 52.
- 16 ŞENYÜZ, s. 53.
- 17 Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 17.01.1997, E. 1995/415, K. 1997/6. (İlhan KIRIKTAŞ, "Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaalı İşlemler)-II", Yaklaşım, Yıl: 13, Sayı: 153, Eylül 2005, s. 135.)
- 18 Mehmet Akif ÖZMEN, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi ve Revizyon, Yaklaşım Yay., Ankara 2007, s. 524.
- 19 ŞENYÜZ, s. 54.
- 20 Danıştay 4. Daire, 22.02.2007, E. 2006/1865, K. 2007/485. Aynı yönde, Danıştay 4. Daire, 15.02.2007, E. 2006/2709, K. 2007/395. (Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 176, Ağustos 2007, s. 285-287.)
- 21 Danıştay 4. Daire, 06.02.2007, E. 2006/1969, K. 2007/198. (Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 176, Ağustos 2007, s. 287-288.)
- 22 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Seri No: 1, para 5.1.
- 23 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Seri No: 1, para 5.1.
- 24 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Seri No: 1, para 5.2.
- 25 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Seri No: 1, para 5.3.
- 26 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Seri No: 1, para 5.4.
- 27 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Seri No: 1, para 5.4.
- 28 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Seri No: 1, para 5.5.
- 29 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Seri No: 1, para 9.1.
- 30 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Seri No: 1, para 9.1.
- 31 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Seri No: 1, para 9.2.
- 32 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Seri No: 1, para 9.3.
- 33 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Erdoğan ÖCAL, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Kâr Dağıtımı Daha mı Avantajlı?", Yaklaşım, Yıl: 16, S. 181, Ocak 2008, s. 54-58.