

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA
ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI**

Rıdvan IŞIK

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU**

İSTANBUL, Haziran 2019

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA
ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI**

**Rıdvan IŞIK
(122008515)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU**

İSTANBUL, Haziran 2019

**T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA
ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI**

**Rıdvan IŞIK
(122008515)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 12 Haziran 2019

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU
Yakın Doğu Üniversitesi

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN
İstanbul Okan Üniversitesi

: Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT
İstanbul Okan Üniversitesi

İSTANBUL, Haziran 2019

ÖNSÖZ

Küreselleşmenin ekonomik faaliyetler sonucunda dünyada ticaretin yaygınlaşmasına ve çok uluslu şirketlerin artmasına sebep olduğu görülmektedir. Sermayenin uluslararası nitelik kazanması ile birlikte, çok uluslu şirketlerin birden fazla ülkelerde, bağlı şirketler veya iştirakler halinde örgütlenmesine sebep olmuş ve kendi aralarında mal ve hizmet alım-satım işlemleri de artmaya başlamıştır. Söz konusu bu şirketlerin ticari faaliyetlerinin, kamu idaresince takip ve kontrolünün yapılmasında ve yine ayrıca aralarında mal ve hizmet alım-satımlarında uygulanacak transfer fiyatlandırmalarında Transfer Fiyatlandırması'nın önemini artırmıştır. Çünkü çok uluslu şirketler, Transfer Fiyatlandırması yolu ile ticari faaliyetlerinden elde etmiş oldukları karlarını, diğer bir ülkeye transfer etmekle, ticari faaliyette bulundukları ülkenin vergi gelirlerinin azaltılmasına sebep olmaktadır. TFYÖKD (Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı), uluslararası gelişmelerin oluşturduğu bu nedenler ve OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)'nin yaptığı düzenlemeler esas alınarak, vergi kaçırmaı önlemek amacıyla, bir vergi güvenlik müessesesi olarak 5520 sayılı KVK (Kurumlar Vergisi Kanunu)'nın 13. Maddesinde düzenlenmiş ve 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Tezde, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı konusu ile ilgili tüm düzenlemeler göz önünde bulundurulmuş, transfer fiyatlandırması konusunun net ve açık bir şekilde anlaşılmasına çalışılmıştır.

Bu tez çalışmamda, yoğun akademik çalışması içinde olmasına rağmen, tez danışmanlığını kabul edip, iletişime her zaman açık ve bana destek olan tez danışmanım Prof. Dr. Elif Sonsuzoğlu'na, çalışmamda emeği geçen ve katkılarını sunan yakın ailem ve çok değerli meslektaşlarıma teşekkür eder, sevgi ve saygılarımı sunarım. Çalışmanın tüm ilgililere faydalı olmasını dilerim.

Rıdvan IŞIK

İstanbul, Haziran 2019

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR.....	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	ix
TABLO LİSTESİ	x
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI ÖNEMİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ.....	3
2.1 İŞLETME VE MUHASEBE BİLİMİ AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	3
2.2 VERGİ HUKUKU AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	5
2.2.1 Gelir Vergisi Kanununa Göre Transfer Fiyatlandırması.....	6
2.2.2 Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Transfer Fiyatlandırması.....	6
2.3. SERMAYE PİYASASI KANUNUNA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	7
2.4. GÜMRÜK VERGİSİ KANUNUNA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	8

2.5 TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASI	10
2.6. İŞLETMELER AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÖNEMİ	11
2.6.1 Yerel İşletmeler Açısından Transfer Fiyatlandırmasının Önemi.....	12
2.6.2 Çok Uluslu İşletmeler Açısından Transfer Fiyatlandırmasının Önemi	12
2.7. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ DÜNYADAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ	15
2.8 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TÜRKİYE’DEKİ GELİŞİMİ	18
BÖLÜM 3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI VE TÜRKİYE UYGULAMASI	20
3.1. TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ TEMEL KAVRAMLARI	20
3.2 TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ UNSURLARI	23
3.2.1 İlişkili Kişiler.....	23
3.2.1.1 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İlişkili Kişi	23
3.2.1.2 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda İlişkili Kişi	36
3.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Esas İşlemler	40
3.2.2.1 Alım, Satım, İmalat, İnşaat ve Hizmet İşlemleri.....	40
3.2.2.2 Kiraya Verme ve Kiralama İşlemleri	47
3.2.2.3 Ödünç Para Alma Verme İşlemleri	50
3.2.2.4 İkramiye, Ücret ve Benzeri Ödemeler.....	51
3.2.3. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Olarak Yüksek veya Düşük Bedel Üzerinden İşlem Yapılması.....	52
3.3 TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ	61
3.3.1 Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi.....	65
3.3.2 Maliyet Artı Yöntemi.....	67

3.3.3 Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi.....	72
3.3.4 İşlemsel Kâr Yöntemleri	77
3.3.5. Mükellefin İşlemin Niteliğine Uygun Olarak Kendi Belirleyeceği Yöntem.	83
3.3.6. Gelir İdaresi ile Anlaşma Yöntemi (Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Yöntemi)	84
3.4 TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA BELGE DÜZENİ.....	87
3.4.1 Transfer Fiyatlandırması Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form (Ek:1)	89
3.4.2 Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Ek:2)	91
3.4.3 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Belgelendirme.....	92
3.5 TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINA İLİŞKİN YAPILAN DÜZENLEMELERE UYMAMANIN YAPTIRIMI	96
3.5.1. Vergi Usul Kanunu’na Göre Uygulanacak Yaptırımlar.....	96
3.5.2. Sermaye Piyasası Kanunu’na Göre Uygulanacak Yaptırımlar.....	97
3.5.3. Gümrük Kanunu’na Göre Uygulanacak Yaptırımlar.....	98
3.6. GAYRİ MADDİ HAKLARIN VE GRUPİÇİ HİZMET ALIŞVERİŞİNİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ...99	
3.6.1. Gayri Maddi Haklar	99
3.6.1.1. Ticari Amaçlı Gayri Maddi Haklar	101
3.6.1.2. Pazarlama Amaçlı Gayri Maddi Haklar	101
3.6.1.3 OECD ve Türkiye Yaklaşımı.....	102
3.6.2 Grup İçi Hizmetler	103
3.7. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN KAZANCIN DÜZELTMESİ	110
3.7.1 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Sonucu Hazine Zararı Oluşması	112
3.7.2 Dağıtılan Örtülü Kazancın Tespiti	114
3.7.3 Düzeltme İşlemlerinin Yapılabileceği Dönem ve Şartları	115
3.7.4 Katma Değer Vergisine Yönelik Düzeltme İşlemleri	117

BÖLÜM 4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	122
ÖZGEÇMİŞ.....	126
KAYNAKLAR	127



ÖZET

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

Küreselleşen dünyada uluslararası ticaretin gelişmesine bağlı olarak ÇUŞ (çok uluslu şirket) sayılarında da önemli artışlar gözlemlenmektedir. Bu şirketlerin çoğalması ve gelişmesi uluslararası ticarete vergi yükünden kurtulmak için bunları yeni arayışlara yönlendirmiştir.

Buna karşılık, devletler de vergi kayıp ve kaçığını önlemek için, önlemler almak zorunda kalmaktadır. Bu aşamada ise bir vergi güvenlik müessesesi olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusu gündeme gelmektedir.

Transfer fiyatlandırmasında temel esas, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin gerçeğe uygun değerle yapılıp, yapılmadığının denetimidir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının önlenmesi uğraşısı beraberinde uluslararası bilgi değişimini de kaçınılmaz kılmaktadır.

Türkiye’de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile birlikte, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı konusu, OECD normlarına ve günün koşullarına uygun bir yapıya kavuşmuştur.

Bu tez çalışmasında, literatür tarama yöntemiyle Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı konusu iki bölümde incelenmiştir. Birinci bölümde Transfer fiyatlandırmasının kavramsal çerçevesi, önemi ve tarihsel gelişimi, ikinci bölümde ise, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Türkiye uygulaması ayrıntılı bir şekilde incelenmiş, konu ilgililere akademik kurallara uygun olarak aktarılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, İlişkili Kişi, Vergi, Çok Uluslu Şirket

Tarih: İstanbul, Haziran 2019

ABSTRACT

THE DISGUISED PROFIT DISTRIBUTION THROUGH THE TRANSFER PRICING

Due to the development of international trade in the globalized world, significant increases are observed in the number of MNCs (multinational companies). The proliferation and development of these companies have led them to new quests in order to get rid of the tax burden in international trade.

In contrast, states are forced to take measures to prevent tax losses and leakages. At this stage, the issue of the disguised profit distribution through the transfer pricing is considered as a tax security system.

The basic principle of transfer pricing is the control of whether transactions between the related parties are carried out with fair value.

The aim of preventing the disguised profit distribution through the transfer pricing makes international information exchange unavoidable.

With the entry into force of the Tax Law 5520 in Turkey, the disguised profit distribution through the transfer issue gained a structure according to the OECD norms and conditions of the day.

In this thesis, through the literature, the topic of the disguised profit distribution through transfer pricing is examined in two sections. In the first section, the conceptual framework in transfer pricing, importance and historical development was considered, in the second part, through the disguised profit distribution through the transfer pricing were examined and its practice in Turkey were evaluated in a detailed way, subjects were explained in accordance with the relevant academic rules.

Keywords: Transfer Pricing, Associated Person, Tax, Multinational Company

Date: İstanbul, June 2019

KISALTMALAR

ÇÜİ	: Çok Uluslu İşletme
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
GK	: Gümrük Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar vergisi kanunu
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
PFA	: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TF	: Transfer Fiyatlandırması
TFYÖKD	: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 3.1 İlişkili Kişi	25
Şekil 3.2 Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum	31
Şekil 3.3 Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar	35
Şekil 3.4 Gelir Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi	39
Şekil 3.5 İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemler	42

TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 2.1 Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlamının Temel Amaçları	13
Tablo 2.2 Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlamının Spesifik Amaçları.....	14
Tablo 3.1 Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Diğer Yöntemlere Tercih Edilebileceği Durumlar	62
Tablo 3.2 Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin Güçlü ve Zayıf Yönleri	67
Tablo 3.3 Maliyet Artı Yönteminin Güçlü ve Zayıf Yönleri	71
Tablo 3.4 Yaygın Olarak Kullanılan Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Avantaj ve Dezavantajları.....	86

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Dünyada ekonomi, bilim ve teknolojiadaki ilerlemeler ve hatta siyasette meydana gelen değişimler nedeniyle, ticari ilişkiler ile kültürel ve sosyal hayat da bütünsel olarak değişime uğramaktadır.

Dünya nüfusunun her geçen gün artması ve teknolojiadaki gelişmelerle beraber uluslararası şirketlerde üretimlerini ve ticari faaliyetlerini nüfus artışına bağlı olarak artırmaktadırlar. Bütün bunların sonucunda ise halen daha yaşamakta olduğumuz küreselleşme olgusu ortaya çıkmıştır.

Dünya, gerek iletişim gerekse ulaşım olarak kolay ulaşılabilir hale gelmiş ve bir ülkede olan bir gelişme, ekonomik ve bilimsel değişim ya da sosyal hayattaki değişimler diğer ülkelerde hızlıca öğrenilir ve hatta ilgili diğer ülkeleri etkiler hale gelmiştir.

Küreselleşme ile birlikte ülkelerin ekonomik ve ticari ilişkileri artmıştır. Küreselleşme, bu çerçevede ticaretin uluslararası olarak yaygınlaştırıp, ÇUŞ'ların artmasına sebep olmaktadır. Özellikle gelişmiş ülkelerin dev şirketleri tam olarak küresel hale gelmiş ve neredeyse dünyanın tüm ülkelerinde doğrudan doğruya ya da gittikleri ülkelerin kanunlarına uyarak şirket kurma yoluyla dünya çapında faaliyette bulunmaktadır. Yani, sermayenin yerel halden uluslararası hale gelmesi, çok uluslu şirketlerin değişik ülkelerde iştirakler veya bağlı şirketler şeklinde örgütlenmesine ve nihayetinde bu şirketler arasındaki mal ve hizmet ticaretinin artmasına sebep olmuştur. Aynı zamanda bu çok uluslu şirketler, pazar paylarını artırmak amacı yanında üretimlerini ve ticari faaliyetlerini vergi yükü daha düşük olan ülkelere veya bölgelere kaydırarak kârlılıklarını daha da artırma amaçlarını gütmektedirler.

Küresel olarak ticari faaliyette bulunan çok uluslu şirketler, bağlı ortaklıklarını ya da iştiraklerini veya üretim merkezlerini global çapta kurarken işletmecilik ve ekonomik koşulların yanında vergi avantajını da göz önünde bulundurarak tercihlerini yapmaktadırlar.

Mal ve hizmet alış ve satışlarının çok uluslu şirketlerin diğer ülkelerdeki bağlı ortaklıkları veya iştirakleri arasında yapıldığında, uluslararası transfer fiyatlandırması ihtimali ortaya çıkmaktadır. Yani, küresel olarak faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerin bağlı ortaklıkları ya da iştirakleri ile aralarında mal veya hizmet alış veriş veya borç para alıp vermesi ulusal sınırları aştığından bunlar tarafından karı maksimize etme amacıyla yapılan işlemin karının vergi oranı/yükü daha düşük ülkeye aktarılmasıyla transfer fiyatlaması gerçekleşmektedir. Bu tür şirketlerin faaliyetlerinin Maliye idarelerince takibi ve denetimi ise ayrı bir ihtisas alanı olmuştur.

TF (Transfer fiyatlandırması), sadece çok uluslu şirketlerin bağlı ortaklıkları ya da iştirakleri ile yaptıkları işlemlerden değil, ulusal şirketlerin de ülke içindeki ilişkili kişilerle olan işlemlerinde vergi yükünü azaltacak şekilde fiyatlandırma yapmalarıyla da gerçekleşmektedir.

Hazine zararının ortaya çıkmasına sebep olan bu tür işlemler, vergisel açıdan iyi niyetli yapılmış işlemler değildir. Transfer fiyatlandırması amacıyla yapılan işlemler yasal olsa da gerçekte vergiden kaçınmanın yollarından biridir. Bu durumda ilişkili olan şirketler/kişiler arasında vergi yükü azaltmaya yönelik fiyattan işlem yapılmasına engel olan transfer fiyatlandırması gündeme gelmektedir.

TF (Transfer fiyatlandırması), bir gerçek veya tüzel kişinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine (ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele) aykırı olarak tespit ettiği bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmasıdır. Vergisel açıdan bu kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Bu husus ise tezimizin konusunu oluşturmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, transfer fiyatlandırmasını kavramsal ve teorik açıdan incelemek, Türkiye ve OECD uygulamalarıyla ilgili düzenlemeleri irdelemektir.

Tez çalışmamız 4 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Giriş ve amaç, ikinci bölümde transfer fiyatlandırması kavramı, önemi ve tarihsel gelişimi; üçüncü bölümde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve Türkiye uygulaması; dördüncü bölümde sonuç ve öneriler incelenmektedir.

BÖLÜM 2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI ÖNEMİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Transfer fiyatlandırması, ilişkili gerçek ve tüzel kişilerin kendi aralarında yapmış oldukları mal ve hizmet alış verişlerinde daha az vergi ödemek ya da tamamen kaçınmak için emsaline nazaran daha yüksek ya da daha düşük belirledikleri fiyatlandırmaıdır.

Uluslararası transfer fiyatlandırması ise, çok uluslu şirketlerin dünyanın çeşitli bölgelerine yerleşmiş ilişkili gerçek ve/veya tüzel kişiler ile yukarıda belirttiğimiz fiyatlandırmayı her türlü mal, hizmet, finansal ve maddi olmayan varlıkların alış verişinde uyguladığı bir yöntemdir. Bu durum, gerek yerel, gerekse uluslararası şirketlerin, rekabet etmelerinde hayati öneme sahip olabilmekte iken ülkelerin yönetimleri açısından büyük vergi kayıplarına neden olabileceğinden dolayı önem arz etmektedir.

2.1 İŞLETME VE MUHASEBE BİLİMİ AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI

“İşletme biliminde transfer fiyatlandırması; işletmelerin coğrafiik ya da işlevsel olarak bölünmelerinin bir sonucu olarak, birimler arasında rekabetin olmadığı bir ortamda mal ve hizmet alım satımında doğru bir fiyatlandırmanın nasıl yapılması gerektiği sorusuna cevap olarak ortaya çıkmıştır.”¹

Genellikle Transfer fiyatlandırması, işletmede yaratılan fonların birimler arasında görülen gereksinmeye göre dağıtmak, kur riskini azaltmak, rekabet baskısını gidermek

¹ Öcal, E, (2010), “*Transfer Fiyatlandırmasında ‘Fiyatlandırma’-I*” Yaklaşım Dergisi, çevrimiçi İnternet, 24 Mart 2019.,
<https://uye.yaklasim.com/MagazineResults.aspx?MIId=3&v=429&aranan=ERDO%C4%9EAN%20%C3%96CAL> , Sayı:206

ve vergi ve gümrük yükünü azaltmak amaçları için işletmeler tarafından kullanılmaktadır.

“Bir kâr merkezinin diğer bir kâr merkezine mal veya hizmet devretmesi karşılığındaki belirlenen bedele transfer fiyatı denir.² TF’nin amacı; yöneticileri motive etmek, yöneticilerin işletme amaçları için uygun kararlar almasını sağlamak ve yöneticilerin adil ödüllendirilmesini sağlamaktır.”³

İşletmeler de fonksiyonel bölümlerin yöneticileri, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilmek ve karlarını yükseltebilmek adına, mal veya hizmetlerin alım satımların da emsale uygun piyasa fiyatlarını, merkezi yönetimden bağımsız bir şekilde belirleyebilir ise, bu durum transfer fiyatlandırmasının getireceği vergi yükü etkisinin azaltılmasına sebep olacaktır.

Diğer taraftan, TMS (Türkiye Muhasebe Standartları)’nin kullanılmaya başlanmasıyla birlikte Türkiye’deki işletmeler tarafından oluşturulan finansal tablolar ile uluslararası standartlara göre hazırlanan finansal tablolar arasındaki farklar azalmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartlarını belirleyen Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan ve transfer fiyatlandırmasına yönelik olan 24 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı “İlişkili Taraf Açıklamaları” başlığını taşımaktadır. Bu standart kavramsal olarak “transfer fiyatlandırmasını” tanımlamamakla birlikte, işletmede transfer fiyatlandırmasının olup olmadığını araştırmaya yönelik bir standarttır. Bu Standarda göre, ilişkili taraflarla olan ilişki ve işlemler ile taahhütler dâhil olmak üzere, mevcut bakiyelerin; bir ana ortaklığın veya yatırım yapılan işletme üzerinde ortak kontrolü ya da önemli etkisi bulunan bir yatırımcı işletmenin “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” veya “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” uyarınca sunduğu konsolide ve bireysel finansal tablolarında açıklanmasını gerektirir.

Standartta yer alan, ilişkili taraf, ilişkili tarafla yapılan işlem, bir bireyin yakın aile üyeleri, tazminat, kontrol, müşterek kontrol, kilit yönetici personel, önemli etki tanımları ve standarttaki “İlişkili taraf açıklamalarının amacı” başlığı altında yapılan

² Saban, M., Erdoğan, N., (2014), “*Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*” 6.baskı, (Beta Basım A.Ş.: İstanbul, Türkiye), 10.

³ Saban, M., Erdoğan, N., (2014), a.g.e., 10.

açıklamalar bir bütün olarak transfer fiyatlandırmasını tasvir etmekte ve vergi mevzuatımızdaki TFYÖKD düzenlemesine yaklaştırmaktadır.⁴

“İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerin emsallerine uygunluğu ise vergilendirme yönüyle transfer fiyatlandırması alanına girmektedir. Anılan bu iki farklı alandaki düzenlemeler farklı amaçlara sahip olmakla birlikte aslı itibariyle benzer transferler üzerine eğilmektedir.

Muhasebe standartları daha geniş bir perspektiften bakarak tüm işletme ilgililerinin hak ve çıkarlarını korumaya çalışırken vergi kanunları kapsamındaki transfer fiyatlandırması müessesesi daha çok bu işletme ilgililerinden biri olan Devletin hak ve çıkarlarını korumaya odaklanmıştır.”⁵

2.2 VERGİ HUKUKU AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI

TFYÖKD, KVK’nın 13. maddesi ile GVK (Gelir Vergisi Kanunu)’nın 41/5. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi hukuku yazınında genel olarak “Transfer Fiyatlandırması” kavramı eski KVK’daki düzenlenmesi adıyla “örtülü kazanç dağıtımı” olarak adlandırılmakta ve aynı zamanda vergi peçeleme ve/veya muvazaalı bir işlem olarak ele alınmaktadır. Öncel, Kumrulu ve Çağan’ın ortak kitaplarında “peçeleme” kavramı “Vergi yükümlüleri ve sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelen sözleşmelere peçeleme sözleşmesi adı verilir. Bu durumda idare ve vergi yargısı organları ve vergilendirmede görünüşteki sözleşmeyi değil, gerçek ekonomik durumu göz önüne alır.” şeklinde tanımlanmıştır.⁶

Kaneti ise, peçelemeyi; “(...) vergi yasasının amacına göre, vergilendirme konusu olan iktisadi sonucu, vergi yasasının doğrudan doğruya kapsamadığı bir hukuksal biçimle ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bir diğer deyişle, vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, başka bir hukuksal kılıklandırma altında vergi dışı bırakılmak, yasa bu yoldan dolanılmak istenmektedir.” şeklinde açıklamıştır.⁷

⁴ WEB_15, Maliye Bakanlığı, (2005), “TMS24 İlişkili Taraf Açıklamaları”, 2005, çevrimiçi, İnternet, 24 Mar. 2019. , Available: <http://www.kgk.gov.tr>

⁵ Usta, F, (2015), “Transfer Fiyatlandırması ve Bağımsız Denetim” Yaklaşım Dergisi, Sayı:271,

⁶ Öncel, M., Vd., (1998), “Vergi Hukuku” 6.baskı, (Turhan Kitabevi Yayınları: Ankara, Türkiye), 26.

⁷ Kaneti, S., (1989), “Vergi Hukuku” 2.baskı, (Filiz Kitabevi: İstanbul, Türkiye), 50-51.

2.2.1 Gelir Vergisi Kanununa Göre Transfer Fiyatlandırması

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı GVK'nın 41. maddesinin 5. bendinde 5615 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle düzenlenmiştir. Buna göre; aynı maddenin 1. fıkrasının, 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 dahil 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 KVK'nın 13'üncü maddesi hükmü uygulanır.

2.2.2 Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Transfer Fiyatlandırması

5520 Sayılı KVK'nın 13. maddesinde yer alan TFYÖKD müessesesi uluslararası gelişmeler ve özellikle OECD düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir. KVK'nın 13. maddesinde yer alan düzenlemeyi açıklamak amacıyla 18.11.2007 Tarihli 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ çıkarılmış, Kanun'un 13. maddenin 7. fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilen yetki

doğrultusunda 2007/12888 sayılı 06.12.2007 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ve 2008/13490 sayılı 13.04.2008 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı çıkarılmıştır.⁸

Transfer Fiyatlandırması mevzuatında ilişkili kişi kavramı temel olarak, Kurumlar Vergisi Kanunun 13'üncü maddesinde, ayrıntılı olarak ise, 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde ve 2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yapılmıştır. 2010 yılında yayınlanan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber" de bir kurum açısından ilişkili kişinin tanımını yapmakta ve örneklerle yer vermektedir.⁹

2.3. SERMAYE PİYASASI KANUNUNA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

SPK (Sermaye Piyasası Kanunu)'da, çok sayıda maddeye (m.17/3, 21, 92/1, 94, 103/6, 110 /1/ b ve c) dağılmış biçimde ilişkili taraf işlemleri düzenlenmiştir.

SPK'nın 17/3. maddesine göre; halka açık ortaklıkların, ilişkili tarafları ile gerçekleştirecekleri, kurulca belirlenecek nitelikteki işlemlere başlamadan önce, yapılacak işlemin esaslarını belirleyen bir yönetim kurulu kararı almaları zorunludur. Söz konusu yönetim kurulu kararlarının uygulanabilmesi için bağımsız yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunun onayı aranır. Bağımsız yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunun söz konusu işlemi onaylamaması hâlinde, bu durum işleme ilişkin yeterli bilgiyi içerecek şekilde kamuyu aydınlatma düzenlemeleri çerçevesinde kamuya duyurulur ve işlem genel kurul onayına sunulur. Söz konusu genel kurul toplantılarında, işlemin tarafları ve bunlarla ilişkili kişilerin oy kullanamayacakları bir oylamada karar alınır. Bu maddenin genel kurul toplantısında görüşülmesinde, toplantı nisabı aranmaz, oy hakkı bulunanların basit çoğunluğu ile karar alınır. Bu fıkra da belirtilen esaslara uygun olarak alınmayan yönetim kurulu ve genel kurul kararları geçerli sayılmaz.

⁸ Gürgen, O, (2010), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Çerçevesi" Yaklaşım Dergisi, Sayı:214,

⁹ Gücüyener, G, (2014), "Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı" Vergi Sorunları, Sayı:309,

SPK'nın 21. maddesinde ise örtülü kazanç aktarımı yasağı düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının; yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide bulundukları gerçek veya tüzel kişiler ile emsallerine uygunluk, piyasa teamülleri, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkelerine aykırı olarak farklı fiyat, ücret, bedel veya şartlar içeren anlaşmalar veya ticari uygulamalar yapmak veya işlem hacmi üretmek gibi işlemlerde bulunmak suretiyle kârlarını veya mal varlıklarını azaltarak veya kârlarının veya mal varlıklarının artmasını engelleyerek kazanç aktarımında bulunmaları yasaktır.¹⁰

Diğer yandan, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Kurumsal Yönetim İlkelerini de bu hükümleri tamamlayıcı bir düzenleme olarak görmek gerekir. II-17.1 sayılı “Kurumsal Yönetim Tebliği’nin 3. maddesinde belirtilen tanımlardan görüleceği üzere ilişkili taraf tanımına kaynak olarak KVK değil, Türkiye Muhasebe Standartları’nda yer alan ilişkili taraf tanımı gösterilmiştir.¹¹

Türkiye Muhasebe Standartları’nda ilişkili kişi kavramı, “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardı 9’uncu maddesinde açıklanmıştır. İlgili standarda ait 17 Sıra No’lu Tebliğ ile de standarda ait düzenlemeler yapılmıştır.¹²

2.4. GÜMRÜK VERGİSİ KANUNUNA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

GK (Gümrük Kanunu)’nın 24’üncü maddesine göre; ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli, Türkiye’ye ihraç amacıyla yapılan satışta, GK’nın 27 ve 28’inci maddelere göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı, fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi için diğer şartların yanında alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmamalı; ilişkinin varlığı durumunda ise, satış bedeli 24. maddenin 2’nci fıkrası hükümlerine göre gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır. Satış bedelinin belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin varlığı, satış bedelinin reddedilmesi için tek başına yeterli

¹⁰ WEB_16, Maliye Bakanlığı, (20112), “*Sermaye Piyasası Kanunu*”, 20112, çevrimiçi, Internet, 24 Mar. 2019. , Available: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6362.pdf>

¹¹ Gücüyener, “Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı”

¹² Gücüyener, “Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı”

bir neden oluşturmaz. Böyle durumlarda, satışa ilişkin koşullar incelenerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilir. Gümrük idaresi, beyan sahibi veya diğer kaynaklardan elde ettiği bilgilere dayanarak, söz konusu ilişkinin fiyatı etkilediği kanısına varırsa, bu hususları beyan sahibine yazılı olarak bildirir. Süresi içinde verilmek şartıyla beyan sahibinin cevap hakkı saklıdır.

Birbirleri ile ilişkisi bulunan kişiler arasındaki bir satışta, beyan sahibi satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen aşağıda yer alan emsal kıymetlerden birine çok yakın olduğunu ispatlarsa, bu satış bedeli kabul edilerek, eşyanın kıymeti 1'inci fıkra hükümlerine göre belirlenir.

- Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan aynı veya benzer eşyanın birbiriyle hiçbir ilişkisi bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasında satışındaki satış bedeli,
- Aynı veya benzer eşyanın, 25'inci maddenin 2'nci fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti,
- Aynı veya benzer eşyanın, 25'inci maddenin 2'nci fıkrasının (d) bendi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti.

Yukarıdaki emsal kıymetlerle yapılan kıyaslama sırasında, ticari düzeye, miktara, 27'nci maddede sayılan unsurlara ve alıcı ile satıcı arasında ilişkin bulunmayan satışlarda, satıcının üstlendiği, ancak satıcı ile alıcı arasında ilişki bulunan durumlarda satıcının üstlenmediği giderlere ilişkin ispatlanmış farklılıklar dikkate alınır.

Gümrük Kanunu açık olarak, transfer fiyatlandırmasını tanımlamamaktadır. Ancak, ithalatta alıcı ile satıcı arasındaki ilişki nedeniyle, daha az gümrük vergisi ödemek amacıyla ithal edilen eşyanın değerini azaltılıyorsa, bir diğer ifadeyle transfer fiyatlandırması yapılıyorsa Gümrük Kanunu'nun 24. maddesi bu fiyatları kabul etmemekte emsal fiyatlara göre eşyanın kıymetini tespit etmekte ve gümrük vergisi matrahı bu fiyatlara göre belirlenmektedir. GK yönünden transfer fiyatlandırması, ithalat yapan şirketin yurtdışındaki ilişkili şirket konumundaki tedarikçisinin, gönderdiği malı düşük faturalaması ile ortaya çıkmaktadır.¹³

¹³ WEB_17, Maliye Bakanlığı, (1999), “Gümrük Kanunu”, 1999, çevrimiçi, Internet, 24 Mart 2019. , Available: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4458.pdf>

2.5 TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını engelleyen 6102 sayılı TTK (Türk Ticaret Kanunu)'daki düzenlemeler ile TMS/TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları)'deki düzenlemeler aynı paraleldedir. Birbirini tamamlayıcı nitelik taşımaktadır. Bunlar, şirket mali tablolarında, gerçek finansal yapının raporlanması gayesine, hizmet etmektedir.

TTK bakımından örtülü kazanç dağıtımı konusu, esas olarak şirket ortaklarının haklarının korunması ve bunun yanında şirketin yönetim kurulu üyelerinin hukuksal sorumluluğu yönünden önemlidir.¹⁴

TTK'nın 358. maddesinde anonim şirketlerde, şirket ortaklarının şirkete borçlanma yasağı düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte kârı, geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça, şirkete borçlanamaz. Şirketin, ana faaliyetine ilişkin olarak yapılmış bulunan bir işlemde kaynaklanan ve emsalleriyle aynı ya da benzer şartlara tabi olan borçlar, söz konusu yasağın istisnasıdır. Anılan madde hükmü ile, anonim şirket ortaklarının belli hallerde şirketten para çekmesi yasaklanmıştır ve yasağın yaptırımını üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası olarak belirlenmiştir (TTK, md. 562).

TTK'nın 395. maddesine göre, yönetim kurulu üyesi, genel kuruldan izin almadan, şirketle kendisi veya başkası adına herhangi bir işlem yapamaz; aksi hâlde, şirket yapılan işlemin batıl olduğunu ileri sürebilir. Diğer taraf böyle bir iddiada bulunamaz. Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan 393'üncü maddede sayılan yakınları şirkete nakit borçlanamaz. Bu kişiler için şirket kefalet, garanti ve teminat veremez, sorumluluk yüklenemez, bunların borçlarını devir alamaz. Aksi hâlde, şirkete borçlanılan tutar için şirket alacaklıları bu kişileri, şirketin yükümlendirildiği tutarda şirket borçları için doğrudan takip edebilir.

TTK'nın 393'üncü maddesinde sayılan yönetim kurulu üyesinin yakınları, kendisinin ve söz konusu yakınlarının ortağı oldukları şahıs şirketleri ve en az yüzde yirmisine katıldıkları sermaye şirketleridir. Bunlar, şirkete nakit veya ayın borçlanamazlar. Bu

¹⁴ Eren, M., Vd., (2015), “Kasa veya Ortaklar Cari Hesabında Bulunan Yüksek Miktarlı Bakiyeye Adatlandırma Yapılırken Uygulanması Gereken Emsal Faiz Oranı Sorunu” Yaklaşım Dergisi, Sayı:274,

düzenlemeye göre, ticari işlemlerde de şirket tarafından emsaline göre farklı fiyat, faiz uygulanması suretiyle şirket yönetim kurulu üyesi ya da yakınlarına haksız kazanç sağlanması mümkün olmayacaktır. Ayrıca, TTK'nın 393. maddesinde, “yönetim kurulu üyesi, kendisinin şirket dışı kişisel menfaatiyle veya alt ve üst soyundan birinin ya da eşinin yahut üçüncü derece dâhil üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımlarından birinin, kişisel ve şirket dışı menfaatiyle, şirketin menfaatinin çatıştığı konulara ilişkin müzakerelere katılamaz” denmektedir.

2.6. İŞLETMELER AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÖNEMİ

Transfer fiyatlandırması kavramı işletmeler açısından, ulusal ya da uluslararası yönleri göz önünde bulundurularak da tanımlanabilmektedir. Buna göre; “transfer fiyatlandırması, bir işletmenin bir bölümünün diğer bir bölümüne sunduğu mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat veya ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanmaktadır”.¹⁵

Transfer fiyatlandırması, OECD tarafından bir işletmenin kâr paylaşımı veya gelir ve gider yönünden ilişkili olduğu, kâr dağıtımı yönünden aynı gruba dâhil, ana şirket ve bağlı şirketlerde veya yönetimi ve denetimini kontrol ettiği şirket veya iştirakleriyle, karşılıklı olarak, mal ve hizmet alımı ve satımında uygulanan fiyatlama olarak tanımlanmaktadır.¹⁶

Şirketler kurulduktan, büyüyüp gelişmeye başladıktan sonra daha da büyümek ve ekonomik olarak güçlü olabilmek için doğrudan bağlı ortaklık kurmak ya da doğrudan veya dolaylı yollarla başka şirketler üzerinde kontrol sahibi olmak yoluna gitmişlerdir. Bu sürecin neticesinde, bir ana şirket ya da holding şirket ve ona bağlı birden fazla şirketten kurulu bir şirketler grubu/topluluğu ortaya çıkmaya başlamıştır. Ana şirket ya da holding, kendine bağlı ya da kontrol ettiği şirketlerin bazı ihtiyaçlarını ölçek ekonomisinden faydalanmak amacıyla bunlar için tek elden yapmakta ve yapılan bu iş ve hizmetler sonucunda oluşan masrafları bunlara dağıtmaktadır. Ana şirket ya da

¹⁵ Doğan, G., (2006), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve İlişkili Kişi Kavramı*” E-Yaklaşım, Sayı:168,

¹⁶ WEB_4, Vergi Denetim Kurulu, (2010), “*Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi*”, 2010, çevrimiçi, İnternet, 12 Ara. 2018. , Available: <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/OECD-Transfer-Fiyatlandirmasi-Rehberi> , 19.

holding tarafından söz konusu bu masrafların dağıtımında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ortaya çıkabilmektedir. Bu yolla vergi planlaması da yapılabilmektedir.

2.6.1 Yerel İşletmeler Açısından Transfer Fiyatlandırmasının Önemi

Dünyada küreselleşmenin artması, gümrük duvarlarının inmesi yerel işletmeleri, kendilerini rekabetçi bir ekonomi içinde bulmalarına neden olmuştur. Bu durum şirketleri maliyetleri düşürme konusunda arayışlara sevk etmektedir. Optimum ölçeğe ulaşip birim maliyetlerini düşürmek isteyen şirketler, büyüme eğilimi içerisinde olmuşlardır. Bu durum, bir ana şirket ya da holding şirket ve ona bağlı birden fazla şirketten kurulu bir şirketler grubu/topluluğu ortaya çıkmaya başlamıştır.

Bağlı ya da kontrol edilen şirket yöneticilerinin etkinliğini ölçme, şirketler arası mal ve hizmet transferleri ile daha da karmaşıklaşmakta ve şirketler arası mal ve hizmet transferlerinin, satan şirketin kârına ve alıcı şirketin maliyetlerine etki etmesi, transfer fiyatlarının titizlikle saptanmasını gerektirmektedir.¹⁷ Bir transfer fiyatlaması sistemi, üç amaca hizmet etmekte olup bunlar; doğru performans değerlemesi, hedef uyumluluğu ve bölümsel özerkliğin korunmasıdır.¹⁸

2.6.2 Çok Uluslu İşletmeler Açısından Transfer Fiyatlandırmasının Önemi

ÇUI (çok uluslu işletme)'ler açısından uluslararası transfer fiyatlandırması, aynı şirketler grubuna ya da holdinge bağlı olup, birden fazla ülkede faaliyette bulunan şirketlerin birbirleriyle ya da şubeleriyle, bağlı ortaklıkları ya da iştirakleri ile yaptıkları mal ve hizmet alım satımlarında uyguladıkları ve yine aynı şirketlerle, teknik bilgi ve diğer gayri maddi hakların alım satımlarında kullanılan fiyatlamadır.

Son zamanlarda büyük artış kaydeden küreselleşme, ÇUŞ'ların dünya üzerinde etkinliklerini arttırmıştır. Günümüzde, dünya ticaret hacminin % 60'ının çok uluslu şirketler aracılığıyla gerçekleşmiş olması da bunu doğrulamaktadır. İlişkili şirketler arası ticaret olarak gerçekleştiren çok uluslu şirketler, bu durumu bazı mekanizmalarla

¹⁷ Güner, M.F., (2004), “Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri” E-Yaklaşım, Sayı:14,

¹⁸ Aslan, S., (2004), “İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması” Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:12, 50.

kendi lehlerine dönüştürmekte ve bunun içinde kullanmış oldukları araç ise transfer fiyatlandırmasıdır.¹⁹

ÇUI’lerde transfer fiyatlandırmasının bazı temel ve spesifik amaçları vardır. Temel amaçları, aşağıdaki tabloda görüldüğü şekilde özetleyebiliriz.

Tablo 2.1 Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlamasının Temel Amaçları

Amaçlar	Oran (%)
Vergilendirme İle İlgili Amaçlar	51
• Gümrük Tarifeleri Yöntemi	4
• Vergi Düzenlemelerine Uyum	7
• Vergi Yüğü Yöntemi	40
İçsel Yönetime Yönelik	21
• Adil Performans Değerlemesi	7
• Motivasyon	9
• Hedefe Yönelik Uyum	5
Uluslararası ya da İşlevsel	28
• Nakit Transfer Kısıtlamaları	2
• Rekabet Durum	21
• Gerçek Maliyet Ve Gelirleri Yansıtmak	5
Toplam	100

Kaynak: Cravens, S.Karen, (1997), “Examining The Role Of Transfer Pricing As A Strategy For Multinational Firms”, International Business Review, Vol.6 No 2, 136. Aktaran: Güney, S., Bozkurt, R., (2011), “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, 153.

¹⁹ Aktaş, M., (2003), “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I” E-Yaklaşım, çevrimiçi İnternet, 24 Mart 2019., <https://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=130> ,Sayı:130,

Transfer fiyatlandırmasının spesifik amaçlarını da aşağıdaki tabloda görüldüğü şekilde özetleyebiliriz.

Tablo 2.2 Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlamasının Spesifik Amaçları

Amaçlar	Oran (%)
Vergi Yüğü Yönetimi ile İlgili	28
Rekabetçi Konumu Korumak	17
Adil Performans Değerlemesi Teşviki	11
Hedefe Uygunluk Teşviki	10
Personel Motivasyonu	10
Gümrük Tarifeleri Yönetimi ile İlgili	9
Vergi Düzenlemelerine Uymak	7
Nakit Transfer Sınırlamalarını Hafifletmek	4
Döviz Politikaları	2
Sosyal ve Siyasal Kaygı Söylemleri	1
Enflasyon Politikaları	1
Toplam	100

Kaynak: Cravens, S.Karen, (1997), “Examining The Role Of Transfer Pricing As A Strategy For Multinational Firms”, International Business Review, Vol.6 No 2, 136. Aktaran: Güney, S., Bozkurt, R., (2011), “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, 154.

TF, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlarını, vergisel amaçlarla kötüye kullanmaları nedeniyle bir sorun oluşturmaktadır. Çok uluslu şirketler, kârlarını artırmak amacıyla mal ve hizmet alım satımlarında, transfer fiyatlandırması yoluyla ilişkili şirketlerin bulunduğu ülkedeki vergi mevzuatına göre fiyatları yüksek veya düşük tutmaktadırlar.

Berk Dicle’ye göre; transfer fiyatlarının değiştirilmesiyle güdülen vergisel amaçlar şunlar olabilmektedir:²⁰

- Vergi oranının yüksek olduğu ülkede; bağlı şirketlerden olduğundan yüksek bedelli alımlar ve düşük bedelli satışlar, oranın düşük olduğu ülkede ise tersi uygulamalarla kurumlar vergisinin gereği gibi ödenmemesi.

²⁰ Berk, D., (1995), “Vergi uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları” Vergi Dünyası, Sayı:163, 31-40.

- Yurtdışına yapılan kar payı, patent, know-how, marka hakkı vb. karşılığı ödemelerden stopaj kesiliyor ise bu ödemelerin yurtdışından alınan mal bedeli içinde sınır dışına aktarılması ve bu yolla stopaj vergisinin gereği gibi ödenmemesi.
- Yurtiçinde vergi oranının daha yüksek olduğu varsayımıyla; yurtiçindeki firma tarafından şirketler topluluğundaki diğer şirketlere uygulanması gereken hizmet, gayri maddi haklar vb. karşılığı bedellerin suni olarak düşük gösterilmesi ya da bu bedellerin hiç tahakkuk ettirilmemesi ve böylece diğer şirketlere ait maliyet paylarının da üstlenilmesi.
- Yurtdışından ithal edilen mallar için transfer fiyatlarının düşük gösterilerek gümrük vergileri ve KDV (Katma Değer vergisi)'nin olduğundan az ödenmesi.
- Çok uluslu şirketin, merkezince yapılan ve bağlı şirketlerce, yararlanılan hizmet bedellerinin, bağlı şirketlere paylaştırılmasında yapılan değişikliklerle, vergi oranının yüksek olduğu ülkelerdeki firmaların paylarının artırılması ve maliyetlerinin şişirilmesi.
- Kar paylarının, yurtdışına aktarılmasındaki yasaklar, kur ve döviz konularındaki sınırlamalar, teşvik ve indirimler gibi diğer sebeplerle transfer fiyatlarının değiştirilmesi sonucunda vergi kaybına neden olunması.

Yukarıda açıklanan yöntemler ve benzerleriyle çok uluslu şirketin, vergi yükünün azaltılması mümkün olmakla beraber, bunlar, kullanımı sınırsız yöntemler değildir. Gerçekte her durum kendi karmaşık etkileşimine sahiptir.

2.7. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ DÜNYADAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Transfer fiyatlandırması konusundaki temel yapıları ortaya ilk koyan ülke ABD olmakla beraber, yine TF hususunda referans alınabilecek önemli düzenlemeleri gerçekleştiren ülke de ABD olmuştur. İlerleyen süreçte, diğer ülke ve kuruluşlarca da

TF konusunda yapılan düzenlemelerde de, ABD tarafından yapılan TF düzenlemeleri, referans olarak dikkate alındığı görülmektedir.²¹

1901 senesinde İngiliz Harry Sid Gwick "Siyasal Ekonominin ilkeleri" (The Principles Of Political Economy) isimli yayımladığı eserinde, şirketlerin imalatları esnasında, imal ettikleri mamullerini kendilerinin de kullanmalarının mümkün olabileceğini ve işte o zaman bu mamullerle ilgili olarak piyasa fiyatının esas alınmasını savunduğu görülmektedir.

16 Mart 1920'de Du Pont şirketinde yönetime verilen raporda, iç imalatla kullandıkları hammadde ve yarı mamuller için maliyet bedeli mi ya da gün koşullarına uygun piyasa fiyatının mı uygulanması gerektiği hususu tartışılmış ve 1921 yılında Du Pont şirketi imalatla kullandığı hammadde ve yarı mamulleri için geçerli piyasa fiyatının uygulanmasına, 1921-1925 seneleri arasında uluslararası şirket haline gelen General Motors'da transfer kapsamına giren ürünlere güncel piyasa fiyatlarının uygulanmasına karar verdiği görülmektedir.

1925 yılında Ulusal Maliyet Muhasebeciler Derneği'nin (National of cost Accountants) 6.Uluslararası Maliyet Muhasebesi Konferansı'nda "Transfer Fiyatlandırması" tartışılmıştır.

Ulusal Muhasebeciler Derneği, TF konusunda ortaya konulan ilk incelemeyi 1956 yılında, yine Solomons'un TF hususunda "Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü " isimli çalışmasını 1965 yılında yayımladığı görülmektedir.

1970'li senelerde muhasebenin sevk ve idaresinde ekonomik bakış açısı ön plana çıkmış ve oldukça çok sayıda eser yayımlanmaya başlamıştır. Bu çalışmalarda Transfer Fiyatlandırmasını açıklamaya öncelik vermişlerdir. Yine aynı dönemde İngiltere Vergi İdaresi ve ABD Vergi İdaresi vergi kaçırma ve hileye ilişkin Transfer Fiyatlandırması ile ilgili yöntemler ortaya koymuşlardır.

1980'li yıllarda itibaren küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaretin artması ve bunun yanında çok uluslu şirket sayısının çoğalmasını beraberinde getirmiş, bu durumun şirket birleşmelerine sebep olması sonucunda TF'nin gerekliliğini ortaya koymuş ve TF uygulamalarının çoğalmasına katkıda bulunmuştur. Bugün çok sayıda

²¹ Doğruyol, M., (2008), "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması" Seri:16 (Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları: Ankara, Türkiye), 16.

ülkenin faal bir şekilde TF konusuna yasal mevzuatlarında yer verdiği ve uyguladığı görülmektedir.²²

Ticaretin yaygın olarak çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirilmesi sonucunda meydana gelen gelirlerin paylaşımı birden fazla ülkeyi ilgilendirdiği için OECD'nin TF ile ilgili olarak tavsiyeleri ve yönlendirici düzenlemeleri hayata geçirilmiştir. OECD'nin 1977 yılında hazırladığı raporda “mesafeli duruş ilkesi” kapsamında emsal bedelin belirlenmesi gerektiği tavsiye edilmiş ve bunun sonucunda vergilendirilebilir bir kazancın ortaya konulması sağlanmıştır. 1984 yılında hazırlanan raporda ise grup içi hizmetler ve bankalar arası faiz uygulamaları TF kapsamında değerlendirilmiştir.²³

OECD'nin 1979 yılında hazırladığı raporda TF kapsamında emsal bedelin belirlenmesi amacıyla üç yöntem önerisinde bulunmuştur. Bunlar; “karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi”, “yeniden satış fiyatı yöntemi” ve “maliyet artı yöntemi”dir.

OECD tarafından ilk olarak 1995 yılında, daha sonra 1996, 1997, 1999, 2008, 2009 ve 2010 yıllarında güncellenmiş olan “çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için TF rehberi” hazırlanmış ve bu rehberde transfer fiyatlandırması konusundaki temel ilkeler ortaya konulmuştur. AB, dolaysız vergilerdeki uyumlaştırma çabalarında dolaylı vergilere göre daha az başarı sağlamış, zorlayıcı hükümler uygulamakta çekingen davranmıştır. Bu nedenle vergiler alanında tam bir uyum sağlanması mümkün olamamıştır.²⁴

Uluslararası ticaretin artması ile birlikte uluslararası vergi uyumsuzluklarının da artmış olması sonucunda ve bu durum karşılıklı anlaşmaları yetersiz bıraktığından tahkim usulünü gündeme getirmiştir. Avrupa Komisyonu'nun 1976 yılındaki direktif önerisiyle gündeme gelen Tahkim Anlaşması'nın esas amacı, TF sonucunda oluşan çifte vergilendirme konusunu en kısa sürede çözümlenektir.²⁵

²² Olcay, U., Acar, T., (2013), “*Transfer Fiyatlandırması*” 1.baskı, (Seçkin Yayıncılık: Ankara, Türkiye), 34-35.

²³ Ağar, S., (2011), “*Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı*” 1.baskı, (Yaklaşım Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Ankara, Türkiye), 35.

²⁴ Ağar, S., (2011), a.g.e., 36.

²⁵ Ağar, S., (2011), a.g.e., 42.

AB bünyesinde 2002 yılında "Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumu" kurulmuş ve bu kurum vasıtasıyla OECD Rehberi'ndeki transfer fiyatlandırması yöntemlerinin geliştirilmesi, peşin fiyatlandırma anlaşmaları, belgelendirme sorunları, tahkim anlaşması uygulama ve gelişmelerin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.²⁶

TF konusunda ilk düzenleyici çalışmaların, ABD'de yapılmış olması ile birlikte, ABD İç Gelir İdaresi(IRS)'nin Kurumlar Vergisi kapsamında Transfer Fiyatlandırmasını vergilendirmeye ilişkin önemli bir dayanak noktası olarak görmesi ve TF'nın amacına uygun kullanımını sağlamak ve amaç dışı kullanımını engellemek amacıyla, çok uluslu şirketler ile önemli derecede uğraş vermektedir.

2.8 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ

Ülkemizde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin ilk yasal düzenlemeler, ticari hayattaki gelişmelere paralel olarak, maliyenin tespit ettiği bir ihtiyaçtan doğmayarak, gelişmiş ülkelerdeki düzenlemeleri takiben bizde de yerini almıştır. Açık bir şekilde ifade edilmemiş olsa da Türk Vergi Sisteminde örtülü kazanç dair ilk düzenleme, 1934'de İkinci Kazanç Vergisi Yasasının 13. maddesinde yapılmıştır. Bu maddede, herhangi bir şirketteki ortakların veya yakınlarının şirkete verdikleri nakit paranın tutarı, vadesi ve faiz oranı dikkate alınmaksızın sermaye olarak kabul edilmiştir. Verilen ödünç para için tahakkuk ettirilen faiz giderlerinin vergi hesaplamasında indirim konusu yapılmasına izin verilmemiştir. Örtülü kazanç, daha geniş olarak ise, 1949'daki ilk KVK'nın 17. maddesinde kendine yer bulmuştur. Alman vergi sistemi temel alınarak yapılan eski KVK'da, bir kurumun ortakları, ortaklarının ilişkili bulunduğu gerçek veya tüzel kişiler, idaresi, denetimi ve sermayesi açısından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya kontrol ettiği gerçek veya tüzel kişilerle yapılan alım-satım, kira, borç alma-verme ve hizmet sözleşmelerinde emsallerine kıyasla, dikkat çekecek ölçüde yüksek veya düşük miktarlar üzerinden yapılan karşılık ödemesi, örtülü kazanç dağıtımı olarak tanımlanmıştır. Uzunca bir süre uygulanan bu kanundan sonra, 1980'de 2362 sayılı Kanunun 13. maddesiyle "imalat, inşaat işlemlerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunulması" durumu, örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılmıştır. 2006'da ikinci KVK'nın 13. maddesi ile "TFYÖKD" mevzuata girmiştir. Ayrıca bu ikinci KVK ile TF

²⁶ Ağar, S., (2011), a.g.e., 45.

yöntemleri ve peşin fiyat sözleşmeleri ile de tanışılmıştır. İkinci KVK'daki değişiklik ve yeniliklerin kaynağını OECD'nin "Transfer Fiyatlandırması Rehberi" oluşturmuştur. Yapılan son değişikliklerle beraber ülkemizdeki mevzuat, uluslararası mevzuatla uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır.²⁷

TF ile ilgili mevzuat sıralamasında Türkiye'nin yabancı devletlerle imzalamış olduğu çiftte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ihmal edildiğini görüyoruz. Hâlbuki bu tür ikili anlaşmalar parlamentolardan geçip yasalaştığı, içerdiği hükümlerin, tıpkı vergi kanunları gibi uygulanması zorunluluğu olduğu için, transfer fiyatları uygulamasında, yabancı bir devlet devreye girmiş ise, önce bu devletle imzalanmış bir anlaşmanın bulunup bulunmadığı araştırılacaktır. Eğer mevcut ise önce bu anlaşma hükümlerine bakılacaktır. Hâlbuki bu önemli nokta ne yasalarda ne de son yayımlanan karar ve tebliğlerde yer almamıştır (...).²⁸

²⁷ Ateş, L., (2011), "*Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme*" 1.baskı, (Turhan Kitabevi Yayınları: Ankara, Türkiye), 22-24.

²⁸ Tuncer, S, (2008), "*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Yönteminin Genel Eleştirisi Ve Değerlendirmesi*" Yaklaşım Dergisi, Sayı:186,

BÖLÜM 3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI VE TÜRKİYE UYGULAMASI

3.1. TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ TEMEL KAVRAMLARI

5422 sayılı KVK uygulamasını sona erdiren, 5520 sayılı KVK, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetesi'nde yayımlanarak 01.01.2006 tarihinden başlamak üzere uygulamaya girmiş bulunmaktadır. Türk Vergi Mevzuatı'nın 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesi ile uygulamaya giren TFYÖKD'nin temel kavramları aşağıdaki gibidir.

a.Transfer Fiyatlandırması: TF, Türk Vergi mevzuatımıza, vergi kayıplarının önlenmesi amacına yönelik, bir vergi güvenlik müessesesi olarak, girmiş bulunmaktadır. Aralarında yakın ilgi bağı bulunan ilişkili kişilerin, birbirleri ile gerçekleştirdikleri mal veya hizmet alım ya da satımlarında uyguladıkları fiyat veya bedeli ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, TF; "bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir."²⁹

"Bir kar merkezinin, diğer bir kar merkezine, mal veya hizmet devretmesi karşılığındaki belirlenen bedele, transfer fiyatı denir."

b.Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Olan Kişiler: KVK açısından," 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."³⁰

²⁹ Kapusuzoğlu, T., (2003), "*Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*" 1.baskı, (Oluş Yayıncılık: İstanbul, Türkiye), 3.

³⁰ WEB_1, Maliye Bakanlığı, (2006), "*Kurumlar Vergisi Kanunu*", 2006, çevrimiçi, İnternet, 13 Ara. 2018. , Available: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>

“GVK açısından, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil 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.”³¹

“Gerek Kurumlar Vergisi, gerekse Gelir Vergisi mükellefleri yönünden,, 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 Cumhurbaşkanı’nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.”³²

c. Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi: Emsallere Uygunluk İlkesi, ilgili kanunlar olan KVK'nın 13. maddesi 3'üncü fıkrası ile GVK'nın 41. maddesi 5'inci bendin de yer almış olup, KVK'nın 13. maddesi 3'üncü fıkrasında " 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. Kanun maddesinde söylenmeye çalışılan, ilişkili kişiler arasındaki sıkı bir ilişkinin varlığı, fiyat veya bedel üzerinde etkili olmamasıdır.³³

d. Geleneksel İşlem Yöntemleri: Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemlerini içermektedir.³³

e. İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri: Kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerini içermektedir.³³

f. PFA (Peşin Fiyatlandırma Anlaşması): İlişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanması söz konusu olacak fiyat veya bedelin tespiti ile ilgili yöntemlerin, mükellefin isteği sonucunda mükellef ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın anlaşarak belirlenebilmesidir.

³¹ WEB_2, Maliye Bakanlığı, (1960), “*Gelir Vergisi Kanunu*” Gelir İdaresi Başkanlığı, 1960, çevrimiçi, Internet, 13 Ara. 2018. , Available: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>

³² WEB_2, “*Gelir Vergisi Kanunu*”, a.g.e.

³³ WEB_11, Maliye Bakanlığı, “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar*”, y.y., çevrimiçi, Internet, 5 Şub. 2019. , Available: <http://www.gib.gov.tr/node/86516/pdf>

Peşin fiyatlandırma anlaşması, ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlerde, transfer fiyatlandırması tespitinin yapılmasında, idare ile mükellefin anlaşarak uygulanması düşünülen yöntemin belirlenmesidir. Anlaşarak iki taraf arasında yürürlüğe giren yöntem, üç yılı aşamayacak şekilde anlaşılan koşullar ve sürede hüküm ifade eder.³³

g. Kontrol Altındaki İşlem: Birbirleri ile ilgi bağı olan kişiler arasındaki işlemleri içermektedir.³³

ğ. Kontrol Dışı İşlem: Birbirleri ile ilgi bağı olmayan kişiler arasındaki işlemleri içermektedir.³³

h. İç Emsal: Mükellefin ilgi bağı olmayan kişilerle gerçekleştirdiği işlemlerde, baz aldığı fiyat ya da bedeli içermektedir.³³

ı. Dış Emsal: İlgi bağı bulunmayan kişilerin aralarında gerçekleştirdikleri karşılaştırılabilir özellikteki işlemlerde uyguladığı fiyat ya da bedeli içermektedir.³³

i. Karşılaştırılabilirlik Analizi: Karşılaştırılacak kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılan durumlarla ilgili olarak ekonomik anlamda bir farklılık bulunmuyorsa ve mevcut olan farklılıklar düzeltim yoluyla yerine getirilmiş ise kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlem karşılaştırılabilecek özellikte olduğu varsayılır.³³

j. İşlev Analizi; Karşılaştırılan kontrol dışı işlemler ile kontrol altındaki işlemler arasında, olası riskler ve faydalanılan varlıklara göre her iki tarafın yerine getirdikleri fonksiyonları dikkate alarak ortaya konulan tespitleri içermektedir.³³

k. İşlem Düzeltimi; Kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırıldığında, tespit sonucu ortaya çıkan farklılıklar, karşılaştırılan durumlara özgü olarak, ekonomik anlamda bir farklılık yaratıyorsa, bu karşılaştırma sonuçlarının güvenli olması amacıyla yönelik olarak, tespiti yapılan farklılıkların ortadan kaldırılması işlemlerini içermektedir.³³

l. Belgelendirme; Transfer fiyatlandırmasında, emsallere uygunluk ilkesinin önemini göstermesine yönelik mükellefin tuttuğu kayıtlar ve bunun sonucunda sağladığı bilgileri içermektedir.³³

3.2 TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ UNSURLARI

3.2.1 İlişkili Kişiler

3.2.1.1 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda İlişkili Kişi

Küreselleşmenin sebep olduğu uluslararası gelişmeler ile OECD'nin TF rehberi referans alınarak, 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinin 2'nci fıkrası, TFYÖKD kapsamına giren kurumlar yönünden, ilişkili kişileri, aşağıdaki gibi tanımlamış bulunmaktadır.

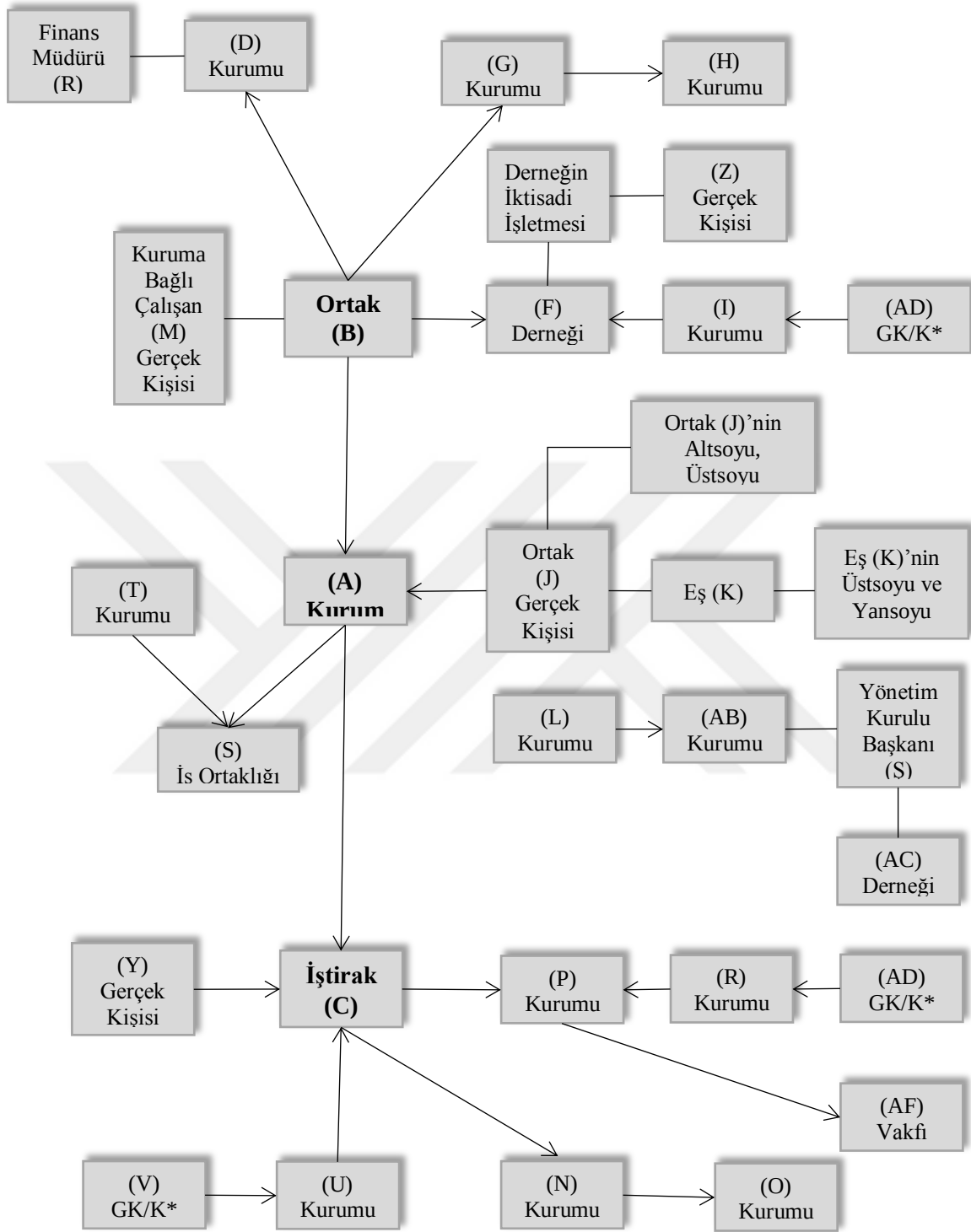
“İlişkili Kişi; Kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy 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 Cumhurbaşkanı'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.”³⁴

³⁴ WEB_1, “Kurumlar Vergisi Kanunu” madde 13.

Bir kurum yönünden yukarıda ifade edilmeye çalışılan ilişkili kişi:³⁵

- Kurumların kendi ortaklarını
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları
- Ortakların eşlerini
- Ortaklarının veya eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını ifade etmektedir.

³⁵ WEB_6, Maliye Bakanlığı, (2007), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)*”, 2007, çevrimiçi, İnternet, 1 Eki. 2018. , Available: <http://www.gib.gov.tr/node/88173>



* GK/K: Gerçek kişi veya kurum

Şekil 3.1 İlişkili Kişi

Kaynak: WEB_6, Maliye Bakanlığı, (2007), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)”, <http://www.gib.gov.tr/node/88173> Erişim:01/10/2018, 4-5.

Yukarıdaki şemada görüldüğü üzere;

(A) Kurumunun;

- Ortak (B) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (G) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun dolaylı olarak ortağı olduğu (H) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun kurucusu olduğu (F) Derneği ve bu derneğin iktisadi işletmesi,
- (F) Derneğine ait iktisadi işletmede çalışan (Z) Gerçek Kişisi,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğin kurucularından (I) Kurumu,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD) Gerçek Kişisi veya Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (D) Kurumu,
- Ortak (D) Kurumunda çalışan Finans Müdürü (R),
- Ortak (B) Kurumunda çalışan (M) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin altsoyu, üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K),
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K)'nın üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin doğrudan ortağı olduğu (L) Kurumu,
- Ortak (J) ile ilişkili (L) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) Kurumu,
- (AB) Kurumunun Yönetim Kurulu Başkanı (Ş),
- Yönetim Kurulu Başkanı olan (Ş)'nin üye olduğu (AC) Derneği,
- (S) İş Ortaklığı,
- (S) İş Ortaklığının diğer ortağı (T) Kurumu

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Öte yandan, aynı derneğe üye olan gerçek kişi veya kurumların, sadece aynı derneğin üyeleri olmaları nedeniyle ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

(A) Kurumunun;

- İştirak (C),
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (P) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun doğrudan bağlı bulunduğu (R) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AE) Gerçek Kişisi veya Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun kurucusu olduğu (AF) Vakfı,
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (N) Kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (O) Kurumu,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (Y) Gerçek Kişisi,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (U) Kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (V) Gerçek Kişisi veya Kurumu

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Türk Vergi İdaresinin, İlişkili kişi tanımını çok geniş bir kapsamda dikkate aldığı, ilişkili kişi konusunda ayrıntılı bir şekilde kuralları ortaya koyduğu ve yorum yapma yetkisine ilişkin çerçeveyi, yasal sınırlar içine aldığı ve bu sınırlar çerçevesinde kalarak ilişkili işlemlerin hangi gerçek kişi ve kurumlar arasında gerçekleşmesinin mümkün olabileceğini, 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de yapılan değişiklikleri açıklamadan önce ilişkili kişi tablosunu verdiği görülmektedir.

KVK'nın 13. maddesinde tek bir ilişkili kişi tanımı yapıldığı, ortaklar ve kurumla ilişkili gerçek ve tüzel kişilerinde bu tanım açıklamasının içerisinde yer aldığı, ancak buna karşılık, yine aynı kanunun örtülü sermaye ile ilgili 12. maddesinde ise ilişkili kişilerin, ortak ve ortakla ilişkili kişiler şeklinde ayrıma tabi tutulduğu görülmektedir.³⁶

Yukarıda yer alan kanun hükmünden anlaşıldığına göre ilişkili kişilerin iki grupta değerlendirildiği, birinci gruptakiler, koşulsuz olarak, işletme ile veya onun ilişkili kişileriyle yakınlık bağı sebebiyle ilişkili kişi kabul edilenler; ortaklar ve ortakların yakınları gibi. İkinci gruptakiler, işletme veya ortakların sermayesi, denetimi ya da idaresi açısından denetlemesi altında bulundurulmaları veya işletme ya da ortaklarını denetleme altında bulundurdıkları olarak görülmektedir. Bu grupta işletmeye yakınlık ilişkisi aranılmayıp, kimliği ne olursa olsun sermaye, denetim veya idaresi yönünden denetleme ya da denetlenmek özelliği aranılmaktadır. Birinci gruptakiler tartışmasız çok net olarak ortaya konmuş, ikinci gruptakiler için ise sermayesi, denetim ve idaresi açısından bağlı bulunma veya nüfuzu altında bulundurduğu şeklinde ifade edilmiştir.³⁷

Bu sebeple, gelir idaresinin bir hizmet sözleşmesiyle işletmeye bağlı olarak çalışma durumunu ve iktisadi yakınlığa sebep vermesini, bayilik sözleşmesi ile çalışmayı, bağlı bulunma veya nüfusu altında bulundurduğu şeklinde değerlendirip, bayileri ve çalışanları ilişkili kişiler kapsamına dahil ettiği, ama ilerleyen bölümlerinde çalışan teriminden, söz konusu ortaklıklarda hizmet sözleşmesi ile çalışanların anlaşılması gerektiği ve istihdama dayalı hizmet sözleşmesi kapsamındaki ilişkilerin, ilişkili kişilerce yapılmış işlemleri olarak, kapsam harici tuttuğu görülmektedir.³⁸

³⁶ Uyanık, N.K., (2006), “*Transfer Fiyatlandırma*” 2.baskı, (Türmob Yayınları: Ankara, Türkiye), 191.

³⁷ Öcal, M.E., (2015), “*Teoride, Mevzuatta ve Uygulamada Transfer Fiyatlandırması*” 1.baskı, (PwC Danışmanlık Hizmetleri Ltd. Şti.: İstanbul, Türkiye), 153.

³⁸ Öcal, M.E., (2015), a.g.e., 155.

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinin 3. ilişkili kişi bölümünde, "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde geçen "gerçek kişi" ifadesi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda gerçek kişi gibi değerlendirilip, vergiye tabi tutulan kişiler ile şahıs şirketleri, bir diğer ifade ile adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır." ifadesi yer almaktadır.

"Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında ise teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil 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 sayılmaktadır."

"Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır."³⁹

Türk Vergi Mevzuatı'ndan daha az bir vergi yükümlülüğünü sağlayan ve bilgi değişimini kabul etmeyen bölgelerde ve ülkelerde olan şahısları kapsamaktadır.⁴⁰

"Kanunda yer alan ilişkili kişi tanımını, 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ kapsamında değerlendirdiğimizde, kurumun kendi ortakları; Kurumun kendi ortakları olarak ifade edilmek istenilenin, "kurumların direkt veya endirekt olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurumlar olduğu net olarak açıktır."

"Bir yandan ortakların direkt veya endirekt ortağı oldukları kurumlarla, diğer yandan ise ortak oldukları bu kurumların kendi arasındaki ilişki, KVK açısından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecek olup, bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır." Şeklinde yer alan ifadesi, ortaklık ilişkisinin

³⁹ WEB_6, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)"

⁴⁰ Olcay, U., Acar, "Transfer Fiyatlandırması", a.g.e., 187.

örtülü sermayede olduğu gibi belirli bir sermaye payına sahip olunmasına bağlanmamış olması, oldukça eleştiri konusu yapılmış ve bu durum 09.08.2016 Tarih 29796 Sayılı Resmi Gazetesinde yayımlanarak yürürlüğe giren, 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 59. maddesiyle, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. maddesinde yapılan düzenleme sonucu, ilişkili kişinin tespitinde en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının bulunması koşulunun getirilmesiyle eleştiri konusu ortadan kalkmış ve olumlu bir yasal düzenleme olarak kanunda yerini almıştır.⁴¹

Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum, kurumun ilgili olduğu gerçek kişi sözünden, "kendi ortağı olan gerçek kişiler haricinde kalan, firmaların ortağı olduğu şahıs işletmelerinin diğer gerçek kişi ortakları ile işletme çalışanları gibi kişiler" ifade edilmektedir. Bu ifade ile birlikte ilişkili kişi kavramının kapsam olarak genişletildiği görülmektedir.⁴¹ "İlgili gerçek kişi ifadesinden, ortaklık ilişkisi içinde bulunan gerçek kişiler anlaşılmalıdır."⁴²

Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan ticaret şirketlerinden şahıs şirketleri olan Kollektif ve Adi Komandit şirketlerin ortaklarının gerçek kişi olması nedeniyle bir kurumun bu şahıs şirketlerine ortak olmasının mümkün olmaması yanında sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının gerçek kişi olması gerekir iken komanditer ortaklarının ise tüzel kişi olması olanak dahilindedir. Bir şirketin, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete, komanditer ortağın ortak olması durumunda mevcut komandit şirketin gerçek kişi ortakları TF yönüyle ilişkili kişi olarak değerlendirilecektir.⁴³

İşletme çalışanlarının ilgili işletme ile ilişkilerinin yalnızca işveren ile istihdam ilişkisi kapsamında ise söz konusu işletme ile işletme çalışanı, gerçekleştirilen ücret tediyeleri açısından ilişkili kişi olarak kapsama alınmayacak olup, kapsam dışı olarak

⁴¹ WEB_6, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)"

⁴² Ağar, "Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı", 110.

⁴³ Tokur, Ö.T, (2008), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler" Vergi Dünyası, Sayı:317,

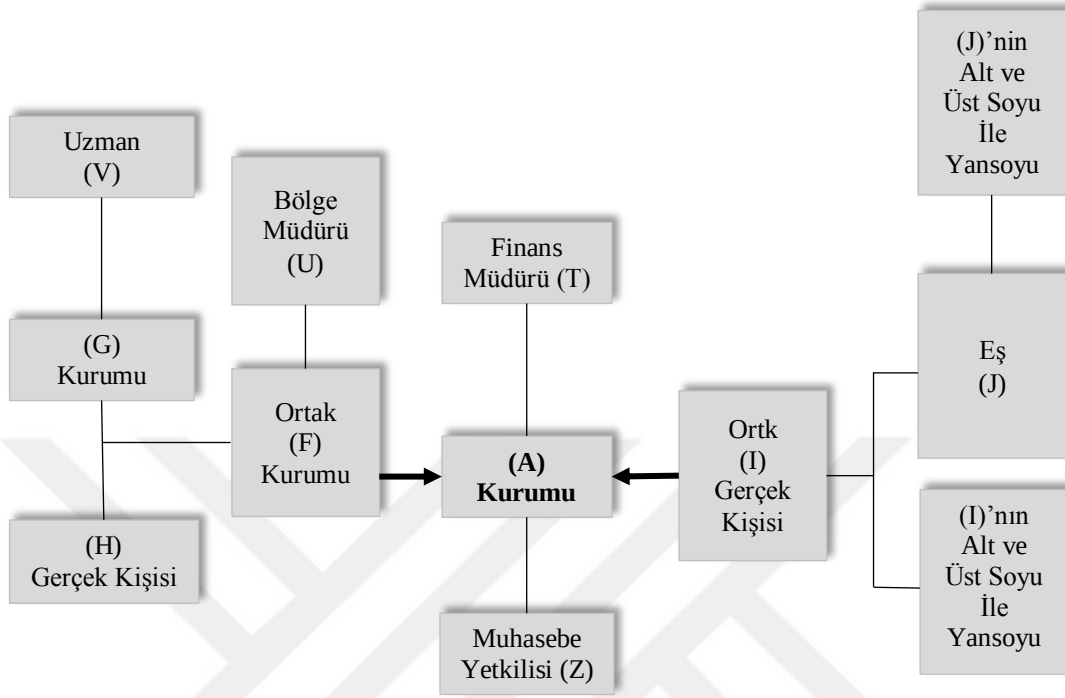
dikkate alınacaktır. Bunun yanında, işletme ile çalışanları arasında istihdam ilişkisi dışında kalan işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlem olarak değerlendirilecektir.⁴⁴

Kurumun ilgili bulunduğu kurum sözünden, kendi ortağının dışında, şirketin kendisinin ortaklığı bulunduğu diğer bir şirkete ortak ise bu iki şirket ilişkili olmuş olacak, ortağı bulunduğu kurum üstünden diğer bir kuruma ortak ise endirekt olarak ilişkili olduğu kabul edilmiş olacaktır. Sonuçta, şirketlerin direkt veya endirekt olarak iştirak yoluyla ortak olduğu diğer şirketler ve şahıs firmaları ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecek ve diğer yandan, firmanın ortağı olduğu şahıs firmalarının, diğer firma ortakları da ilişkili kişi sayılmış olacaktır.⁴⁴ "Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, KVK'nın 13. maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir." Bu ifadenin KVK'nın 13. maddesi 2.fıkrası ile aynı olmadığı ve "ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan" cümleinin sadece tebliğde var olduğu görülmektedir. Kanun maddesi ile tebliğin uyumlu olması gerekirdi. Şirket ortağının pay sahibi olduğu şahıs şirketlerinin ortak olan diğer gerçek kişi pay sahipleri de ilişkili kişi kapsamında sayılır.⁴⁴

Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortağının pay sahibi olduğu diğer bir şirket ile hissedarlık ilişkisini ifade eder. Diğer yandan, şirket hissedarının, pay sahibi olduğu şahıs firmalarının, diğer firma pay sahipleri de ilişkili kişi sayılır. Bunun yanında, firma hissedarlarının direkt veya endirekt yoluyla pay sahibi oldukları firmalar ve şahıs firmaları ile bahse konu firma ve şahıs firmalarının diğer firma pay sahipleri de ilişkili kişi sayılmış olacaktır. Örneklendirmek gerekirse, firmanın kendi ortağı olan tüzel kişi firmanın iştiraki olduğu bir diğer tüzel kişi firma ile mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde bulunduğu, yapılan bu işlemler ilişkili kişilerle yapılmış işlem olarak dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, bir kurumun ilgili olduğu gerçek kişi veya kurumların, kendi aralarında var olan ilişki ve bir kurumun hissedarlarının ilgili olduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarında var olan ilişki de Kurumlar Vergisi

⁴⁴ WEB_6, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)"

Kanunu'nun TFYÖKD uygulaması yönünden ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmiş olur.⁴⁵



Şekil 3.2 Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum

Kaynak: WEB_6, Maliye Bakanlığı, (2007), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)”, <http://www.gib.gov.tr/node/88173> Erişim:01/10/2018, 6.

(A) Kurumunun;

- Ortak (F) Kurumu,
- Ortak (F) Kurumunda çalışan Bölge Müdürü (U),
- Ortak (F)'nin ortağı (G) Kurumu,
- (G) Kurumunda çalışan Uzman (V),
- Ortak (F)'nin ortağı (H) Gerçek Kişisi,
- Ortak (I) Gerçek Kişisi,
- Ortak (I) Gerçek Kişisinin Eşi (J),
- Ortak (I) Gerçek Kişisinin Eşi (J)'nin alt ve üstsoyu ile yansoyu ,
- Ortak (I)'nın alt ve üstsoyu ile yansoyu,
- Finans Müdürü (T),
- Muhasebe Yetkilisi (Z)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

⁴⁵ WEB_6, a.g.e.

Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar; Vergi idaresi, vergi kaçacağını önlemek için yalnızca ortakları değil, aynı zamanda ortağın dışında bulunan kişileri de ilişkili kişi kapsamına dahil etmiştir. 5520 sayılı KVK'nın 13/2 maddesinde "İlişkili kişi; (...) 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" cümlesi ile ortağın dışındaki kişileri de ilişkili kişi kapsamına aldığı görülmektedir.

Gerçek veya kurum olması mümkün olanlara "yakınlar" denilmekte, ortak ile ilişkisi varsa "ortağın yakınları", kurum ile ilişkisi varsa "kurumun yakınları" şeklinde dile getirilir. TF kapsamına giren işlemler, kurum ile ortağı ve ortağın yakınları ile gerçekleşmiş olabileceği gibi, kurum ile kurumun kendi yakınları gibi nitelendirilen diğer üçüncü kişiler ile de gerçekleşmiş olabilir. Eski KVK, yalnızca "ortakların ilgili oldukları kişilerden" bahsetmekte iken, yeni KVK, kurumların yalnızca, "idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları" değil, "ilgili oldukları gerçek kişi veya kurumları" ilişkili kişi olarak tanımlamış bulunmaktadır.⁴⁶

Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; hissedarlık ilişkisi olmadan işletmeye ait alınan kararlarda direkt veya endirekt yol ile etkili olabilecek bir işletmenin Yönetim Kurulu Başkanını ve üyelerini, Genel Müdür ile üst seviye müdürleri ve aynı seviyedeki yüksek memurlarını ifade eder. Sonuçta, hissedarlık ilişkisi olmadan işletmeye ait alınan kararlarda direkt veya endirekt yol ile etkili olabilecek, herhangi bir gerçek kişi veya işletme ilişkili kişi sayılmış olacaktır.⁴⁷

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden, hissedarlık ilişkisi olmadan işletmeye ait alınan kararlarda direkt veya endirekt yol ile etkili olabilecek işletmenin denetçileri gibi gerçek ve tüzel şahıslar anlaşılır. Örnek vermek gerekir ise, limited şirket

⁴⁶ Ateş, *Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme* 44-47.

⁴⁷ WEB_6, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)"

denetçinin eşi, ortak bulunduğu diğer bir şirketin limited şirketi ile işlemsel olarak gerçekleştirdiği mal veya hizmet alım ya da satımları, kurumun denetim yönünden bağlı olduğu ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemler olarak ifade edilir. Yukarıda ilişkili kişiler arasında yer alan kurumun ortakları, kurumun sermayesi yönünden bağlı bulunduğu bir gerçek kişi veya kurumu ifade eder. Diğer yandan, bir firma ile bahse konu firmanın kurucu pay senetleri ve/veya intifa senetleri sahibi bulunan gerçek kişi ve kurumlar ilişkili kişi olarak değerlendirilir.⁴⁸

"Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar" ifadesi, bir kurumun ticari faaliyetini devam ettirmeye yönelik iktisadi karar süreçlerini direkt veya endirekt şekilde etkileyerek, devamlı bir ekonomik ilişki içine girerek, sürekli olarak borç para alma veya borç para verme işlemlerinde bulunan gerçek kişi ya da kurumları içermektedir. Diğer bir ifade ile, ticari yaşamda nüfuz elde etmek, devamlı bir ekonomik ilişki içinde bulunmak ve ihtiyaç halinde ilişki içinde bulunanlara parasal yönden kredibilite yaratmak ile olur.⁴⁹ Hissedar olmayan gerçek kişi veya kurumlara yapılmış Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımlarında, "Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar" ifadesini kanun koyucu koyarak, hissedarlığı bulunmayan kişilere ilişkin tespitte bulunduğu görülmektedir.⁵⁰

Örnek olarak, bir kurumun ticari faaliyetini devam ettirmeye yönelik iktisadi karar süreçlerini direkt veya endirekt şekilde etkilediği boyutta, devamlı borç para vermiş olduğu şahıslar ile yine üretim faaliyetinde bulunan bir şirketin devamlı olarak hammadde girdilerini aynı şirketten temin etmesi veya alım ve satım işlemlerinin çoğunu yine aynı şirket ile yaptığında, bunlar kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilir.⁵¹

Tebliğin ilgili bölümünde; gerçek kişi veya işletme ile diğer bir gerçek kişi veya işletmenin aralarında gerçekleştirdiği ticari faaliyet kapsamında yalnızca bayilik ilişkisi bulunuyor ise bayilik çerçevesinde yapılan mal ve hizmetler açısından ilişkili kişi olarak değerlendirilmeyecek olup, bayilik ilişkisi dışında gerçekleştirilen mal ve hizmetler

⁴⁸ WEB_6, a.g.e.

⁴⁹ Özmen, M.A., (2008), "*Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi ve Güvenlik Müesseseleri*" 1.baskı, (Yaklaşım Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Ankara, Türkiye), 196.

⁵⁰ Uyanık, *Transfer Fiyatlandırma*, a.g.e., 191.

⁵¹ WEB_6, a.g.e.

açısından ise ilişkili kişi olarak değerlendirileceği belirtilmektedir. Söz konusu değişiklik ile aralarındaki ortaklık ilişkisine bakılmaksızın, yurt dışında faaliyette bulunan bir şirket ile Türkiye'de ticari faaliyetini yapan dağıtıcı (distribütör) şirket, ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmiş olacaktır. Ortaklık ilişkisine bakılmaksızın, Türkiye' de dağıtıcı (distribütör) şeklinde faaliyetini sürdürenler, esas şirket ile ilişkili kabul edilmiş ve burada dağıtıcı (distribütör) sayısının birden çoğunun ilişkili kişi olarak kabul edilmede bir değişikliğe sebebiyet olmayacağı ifade edilmiştir.⁵²

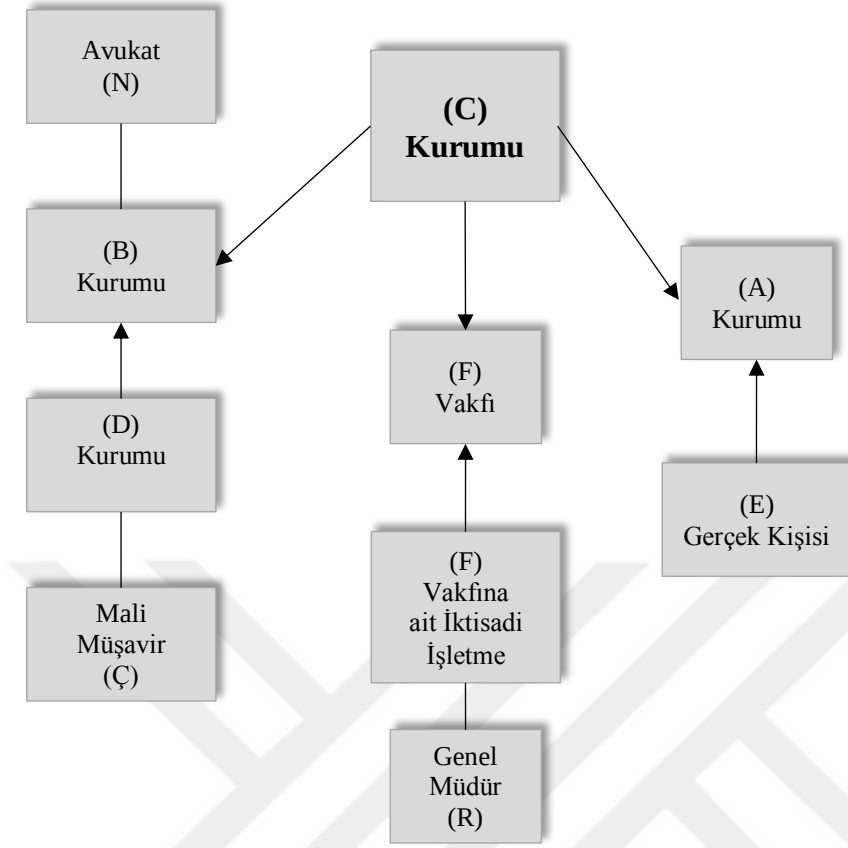
İlişkili kişilerin kimler olacağı, 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin 3. İlişkili Kişi başlığını içeren bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmış ve tebliğdeki açıklamalardan şubelerin ilişkili kişiler kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır.⁵³

Uluslararası vergi hukuku ile OECD ve Birleşmiş Milletler'in vergi anlaşması modelinde "bağımlı teşebbüs" terimi şeklinde ifade edilen müessese, vergi kanunlarımızda TFYÖKD tanımlaması ile KVK'nın 13. maddesinde ilişkili kişi olarak yer almış bulunmaktadır. Vergi güvenlik müessesesi olarak düzenlenen transfer fiyatlandırmasının en esas ögesi olan "İlişkili Kişi" kavramının açıklaması ve bununla ilgili birincil ve ikincil vergi düzenlemelerinde yer alan örnek ve açıklamalarda ifade edildiği, kontrol ve yönetim gibi terimlere de bağlandığı görülmektedir. İlişkili kişi düzenlemesinin kanunda geniş tutulması sonucunda mükellefler açısından, vergi kanunlarının uygulaması yönüyle, belirsizliklere neden olmakta, yıllık olarak hazırlanan TF raporu ile karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasında sorunlara neden olmaktadır. Transfer fiyatlandırmasında da örtülü sermaye konusundaki gibi şirket üstünde sermaye, denetim ve idare yönden etkin gerçek kişi veya kurumların, kendi arasındaki mal veya hizmetlerle ilgili transfer fiyatlarını manipülasyona tabi tutmakla kar nakletme düşüncesinde olabilecekleri mümkündür.⁵⁴

⁵² Yazar, F, (2008), "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Son Değişiklikler" Vergi Dünyası, Sayı:321,

⁵³ Kolotoğlu, O, (2015), "Serbest Bölge Veya Yurtdışındaki Şubelerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirilmesi" Vergi Sorunları, Sayı:327,

⁵⁴ Gücüyener, "Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı"



Şekil 3.3 Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Kaynak: WEB_6, Maliye Bakanlığı, (2007), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)”, <http://www.gib.gov.tr/node/88173> Erişim:01/10/2018, 8.

(C) Kurumunun;

- İştiraki (B) Kurumu,
- (B) Kurumunda çalışan Avukat (N),
- İştiraki (B) Kurumunun diğer ortağı (D) Kurumu,
- (D) Kurumunda çalışan Mali Müşavir (Ç),
- İştiraki (A) Kurumu,
- İştiraki (A) Kurumunun ortağı (E) Gerçek Kişisi,
- Kurucusu olduğu (F) Vakfı,
- (F) Vakfına Ait İktisadi İşletme,
- (F) Vakfına Ait İktisadi İşletmede çalışan Genel Müdür (R)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

“Ortakların Eşleri” ifadesi, kurumda ortak bulunanların eşi, ilgili ortak ile arasında yasal olarak evlilik ilişkisi olan kişiyi içermektedir.

Ortaklar ya da ortak eşlerinin altsoy ve üstsoyu, üçüncü derece olmak üzere yansoy ve kayın akrabaları, ortaklar ya da ortak eşlerinin baba, anne, büyükbaba ve büyükanneleri, çocuklar ile torunları ve üçüncü derece olmak üzere yansoy akrabaları (ortak bir soydan gelenler) ve kayın akrabaları (eşlerinden birisiyle diğer eşin kan akrabaları) ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Fakat evlilik bağının bitmesi ile kayın akrabalığı sona ermeyip devam etmektedir.⁵⁵

Konunun esasına girmeden önce hısımlığa baktığımızda, hısımlığın, Türk Medeni Kanunu' nun 17 ile 18. maddelerinde aşağıdaki gibi açıklandığı görülmektedir. "1. Kan hısımlığı, Madde 17- Kan hısımlığının derecesi, hısımları birbirine bağlayan doğum sayısı ile belli olur. Biri diğerinden gelen kişiler arasında üstsoy-altsoy hısımlığı; biri diğerinden gelmeyip de, ortak bir kökten gelen kişiler arasında yansoy hısımlığı vardır. 2. Kayın hısımlığı Madde 18- Eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları, aynı tür ve dereceden kayın hısımları olur. Kayın hısımlığı, kendisini meydana getiren evliliğin sona ermesiyle ortadan kalkmaz."⁵⁶

Yukarıda yer alan kan hısımlığında üstsoy olarak, baba, anne, büyükbaba ve büyükanneleri, altsoy olarak çocukları ve torunları, yan soy hısımlığında, hala, amca, teyze, dayı ile yeğenleri, kayın hısımlığında ise, kayınvalide, kayınpeder ile anne ve babalarını anlamak gerekir.

3.2.1.2 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda İlişkili Kişi

Kurumlar Vergisi Mükellefleri gibi Gelir Vergisi Mükellefleri de TFYÖKD açısından kapsam içine alınmış bulunmaktadır. Bu bağlamda, 1 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı tebliğinde yer alan hükme göre "Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulamasında teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü

⁵⁵ WEB_6, a.g.e.

⁵⁶ WEB_18, (2001), “Türk Medeni Kanunu”, 2001, çevrimiçi, Internet, 25 Mart 2019. , Available: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4721.pdf>

altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılmaktadır."⁵⁷ Vergi idaresi, yukarıda ifade edildiği üzere soy akrabalığına derece sınırlaması getirmemiş olmasına rağmen, yan soy ile kayın akrabalığına üçüncü derece ile sınırlama getirdiği görülmektedir.⁵⁸

Bir kurum direkt olmayıp, endirekt yollar aracılığı ile ilişkili olan kişilere sağladığı çıkarımlar ile söz konusu kurumun vergiye tabi kazancını azalttığı durumda, KVK, vergiye tabi kurum kazancın tespitinde, bu azaltıcı tutarların, kurum matrahına eklenmesi gerektiğini, şahıs işletmesinde teşebbüsün ticari faaliyetleri sonunda meydana gelen geliri, işletme sahibi çektiği paralar ile azaltılmasına sebebiyet verdiğinde, takvim yılına ait gelir hesapları, gelir vergisi kuralları doğrultusunda düzeltilir.⁵⁹

Bunun yanında Kurumlar Vergisine tabi olmadığından dolayı KVK'nın TFYÖKD ile ilgili 13. maddesi kapsamında bulunmayan kollektif şirket ve adi komandit şirket ortaklıklar ile şahıs işletmelerinin, bu yollar aracılığı ile vergi kayıplarını azaltmak adına 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak uygulamaya giren 5615 sayılı kanunun 3.maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu' nun 41.maddesinin yeniden düzenlendiği görülmektedir. "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 dahil 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."

⁵⁷ WEB_6, a.g.e.

⁵⁸ Öcal, "Teoride, Mevzuatta ve Uygulamada Transfer Fiyatlandırması", 136.

⁵⁹ Açar, "Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı", 125.

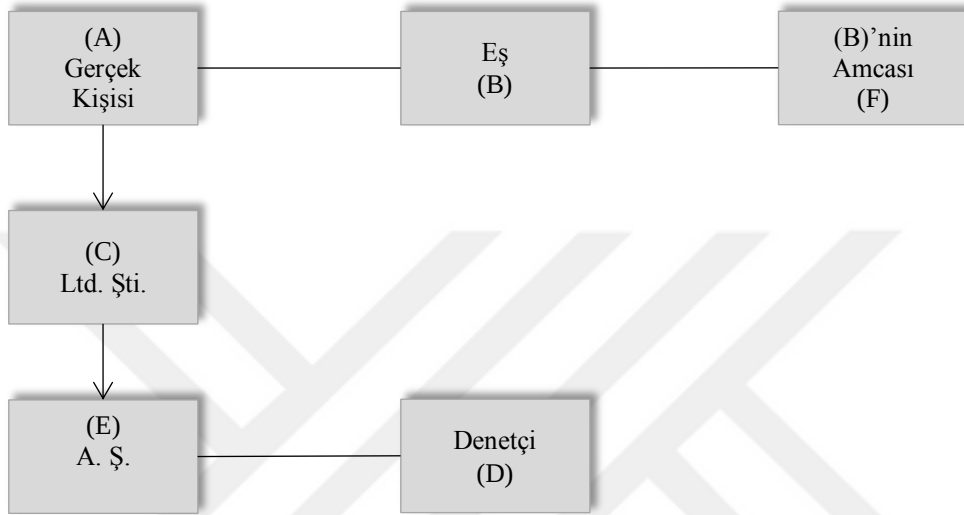
"İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından,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

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde yer alan hükümlere benzerlik gösteren yukarıdaki maddelerin uygulamalarında, şahıs şirketlerinden kollektif şirket ortaklarıyla, adi komandit ortakları ve eshamlı komandit şirketlere ait komandite ortakları da teşebbüs sahibi olarak dikkate alınır.

Teşebbüs sahibi herhangi bir firmaya direkt ya da endirekt olarak ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu firmalar ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. "Bu ilişkide sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır." İfadesi, ortaklık ilişkisinin örtülü sermayede olduğu gibi belirli bir sermaye payına sahip olunmasına bağlanmamış olması, eleştiri konusu yapılmış ve bu durum 09.08.2016 tarih 29796 Sayılı Resmi Gazetesinde yayımlanarak yürürlüğe giren, 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 59. maddesiyle, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. maddesinde yapılan düzenleme sonucu, ilişkili kişinin tespitinde en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının bulunması koşulunun getirilmesiyle eleştiri konusu ortadan kalkmış ve olumlu bir yasal düzenleme olarak kanunda yerini almıştır.

Örnek olarak, şahıs işletmesi sahibi bulunan (A) gerçek kişisi, bunun yanında (ABC) Limited Şirketi'nde de ortak ise, (A) gerçek kişisi ile (ABC) Limited şirketi ilişkili kişi olarak değerlendirilir. Yine bir teşebbüs sahibi, bir firmaya direkt ya da endirekt olarak ortak ise teşebbüs sahibi ile teşebbüs sahibinin ortağı olduğu şirketin diğer ortakları ilişkili kişi kapsamı dahilindedir. Örnek olarak, (A) gerçek kişi ile (ABC) Limited Şirketine ortak (B) gerçek kişi de ilişkili kişi kapsamı çerçevesinde değerlendirilmiş olur. Teşebbüs sahibinin" doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler" ifadesinden, teşebbüs sahibinin, direkt ya da endirekt yolla bağlı olduğu firmaların, iktisadi ve ticari faaliyetleri ile ilgili kararları etkileyebileceği ölçütte sermayesi, kâr payı veya oy kullanma payına sahip olduğu diğer firmalar anlaşılmalıdır. Bunun

yanında, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın akrabaları, direkt ya da endirekt ortak olduğu firmalar ile bu firmaların ortakları, bu firmaların idaresi, denetimi veya sermayesi açısından kontrolünde olan diğer firmaların arasındaki ilişki, 193 sayılı GVK'nın 41/5 maddesinin uygulaması, bu kapsamda ilişkili kişi olarak değerlendirilmektedir.⁶⁰



Şekil 3.4 Gelir Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi

Kaynak: WEB_6, Maliye Bakanlığı, (2007), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)", <http://www.gib.gov.tr/node/88173> Erişim:01/10/2018, 10.

(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.

⁶⁰ WEB_6, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)"

3.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Esas İşlemler

TFYÖKD'ye esas işlemler, alım, satım, imalat, inşaat ve hizmet işlemleri, kiraya verme ve kiralama işlemleri, ödünç para alma verme işlemleri ile ikramiye, ücret ve benzeri, ödemelerdir.

3.2.2.1 Alım, Satım, İmalat, İnşaat ve Hizmet İşlemleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/1'inci fıkrasında TFYÖKD; "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." şeklinde tanımlanmıştır.⁶¹

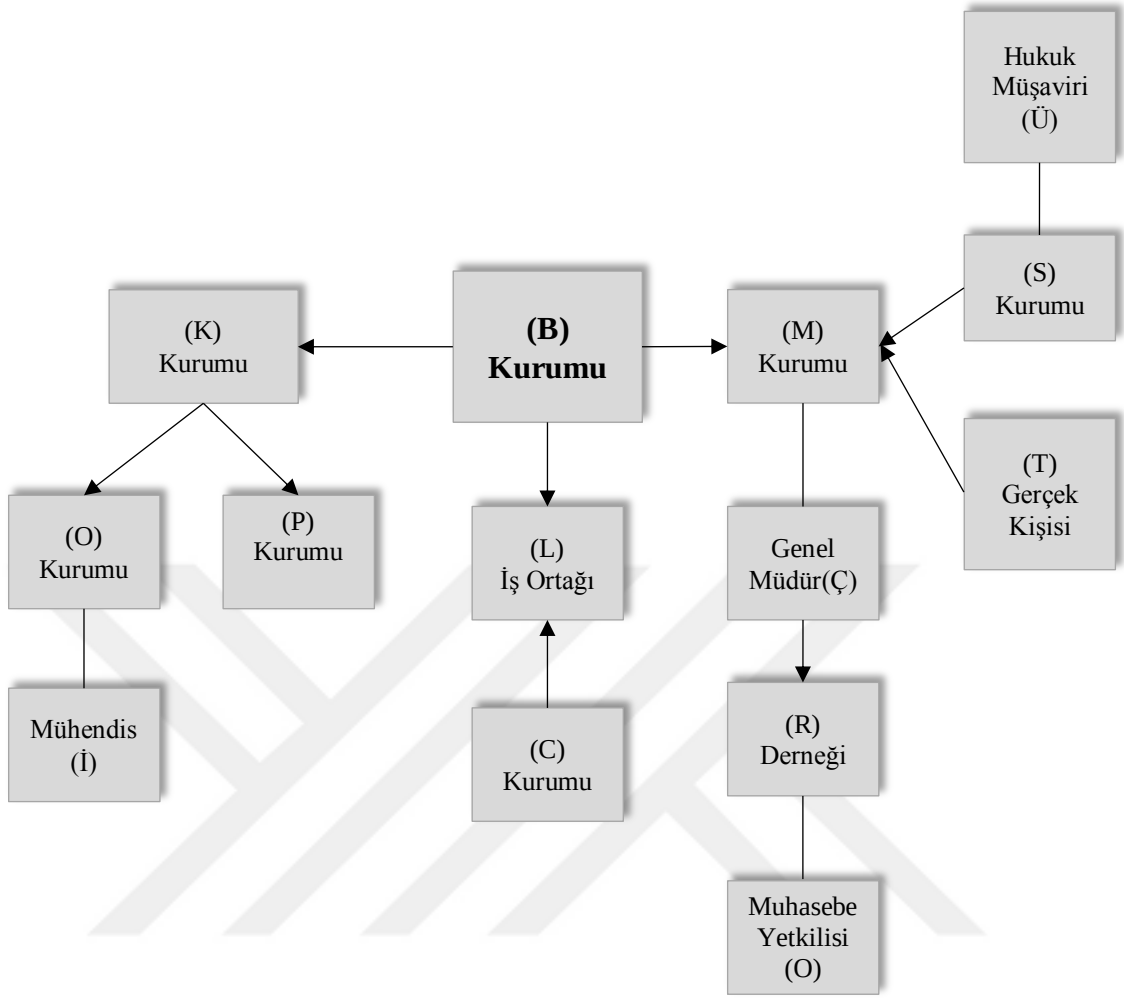
Bu fıkradan anlaşılacağı üzere; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmasından söz edilebilmesi için herhangi bir mal veya hizmet alım-satımının emsallere uygun olmayan fiyat uygulanmak suretiyle, yüksek veya düşük bedellerle ilişkili kişi veya kurumlara satılması veya ilişkili kişi veya kurumlardan alınması şeklinde yapılmış olması sonucunda ilişkili kişi veya kurumların birindeki kazancın diğer ilişkili kişi veya kuruma gizleyerek aktarılması durumu ortaya çıkmaktadır.⁶²

⁶¹ Çetin, İ, (2009), “Gider Oluşmasa Dahi Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Örtülü Kazanç Aktarımı Gerçekleşir” Vergi Dünyası, Sayı:329,

⁶² Gücüyener, “Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı”

Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen “TFYÖKD” vergi güvenliğini sağlamak için getirilmiş bir düzenlemedir. Ancak bu konuda çelişkiler bulunmaktadır. Tebliğde verilen örnek doğrultusunda örtülü kazanç söz konusu olmadan yapılan satış sonucu elde edilen 50.000 TL tutarındaki kârdan hesaplanan %20 kurumlar vergisi ve TTK ihmal edilerek hesaplanan %15 oranındaki kâr dağıtımı stopajı sonucu ortaya çıkan vergi yükü %32 olduğu halde ilişkili kişiye maliyet bedeli ile satılması sonucunda vergi incelemesinden sonra ortaya çıkan durum dikkate alındığında toplam vergi yükünün %37,65’e ulaştığı görülmektedir. Yasa ile getirilen vergilerin hakkaniyet taşıması gerekirken bu örnekte görüldüğü üzere bünyesinde tutarsızlıklar ve haksızlıklar taşımaktadır.⁶³

⁶³ Kavan, A, (2015), “Grup İçi Hizmetlerde Sözleşme Düzenlenmesi Ve Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirme” Vergi Sorunları, Sayı:316,



Şekil 3.5 İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemler

Kaynak: WEB_6, Maliye Bakanlığı, (2007), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)”, <http://www.gib.gov.tr/node/88173> Erişim:01/10/2018, 7.

(B) Kurumunun;

- İştiraki (K) Kurumu,
- (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (O) Kurumu,
- (O) Kurumunda çalışan Mühendis (İ),
- (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (P) Kurumu,
- İştiraki (L) İş Ortaklığı,
- (L) İş Ortaklığının diğer ortağı (C) Kurumu,
- İştiraki (M) Kurumu,
- İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (S) Kurumu,
- (S) Kurumunda çalışan Hukuk Müşaviri (Ü),
- İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (T) Gerçek Kişisi,
- (M) Kurumunun Genel Müdürü (Ç),
- Genel Müdür (Ç)’nin üye olduğu (R) Derneği,
- (R) Derneğinde çalışan Muhasebe Yetkilisi (O)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Kanun hükmünde; “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” denilmek suretiyle kurumların yaptığı-yapabileceği her türlü iş ve işlemi TFYÖKD kapsamında mal veya hizmet alımı-satımı olarak değerlendirilmektedir.⁶⁴

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinin 4. fıkrasında sayılan emsallere uygun transfer fiyatının tespitine ilişkin yöntemler, aşağıdaki şekilde sayılmıştır;

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
- Maliyet Artı Yöntemi
- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
- Diğer Yöntemler

İlk üç yöntemin OECD ülkelerinde yöntemle paralellik arz ettiği görülmekte, emsal bedel belirlenirken kullanılacak bu yöntemlerin birbirlerine karşı herhangi bir önceliği olmadığı, ancak ilk üç sırada sayılan yöntemlerin herhangi birinin uygulanamayacağı, yapılacak-yapılan işlemin özelliği ve sonuç alınamayacağı durumlarda “diğer yöntemlere” başvurulabileceği anlaşılmaktadır.⁶⁵

1 Seri no’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde bahsedilen Örtülü sermayenin tespitinde; “Örtülü sermaye uygulamasında temin edilen borcun tamamının değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında gider kabul edilmemesi” şeklinde bir hüküm bulunmasına rağmen,

“İnşaat işlerinde yapılan iş kısmı ile orantılı olarak hesaplanıp ödenen istihkak bedellerinin avans olarak kabul edilip örtülü sermayenin hesabında borç unsuru olarak dikkate alınması söz konusu değildir” şeklinde hüküm verilmek suretiyle inşaat işlerinde işin niteliğine uygun düzenlemeler yapılmış ve bu suretle alınan paralar nedeniyle ayrıca bir hesaplama yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.⁶⁶

⁶⁴ Gürgen, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Çerçevesi”

⁶⁵ Gürgen, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Çerçevesi”

⁶⁶ Uyanık, N.K, (2010), “*Transfer Fiyatlandırması Ve Örtülü Sermaye Düzenlemelerine Göre Vade Farklarının Ortadan Kaldırılmasına Yönelik Öneriler*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:207,

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. maddesinde; "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 (...). 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." Şeklinde yazılı olan madde hükmünden anlaşılması gereken durum; ilişkili şirketlerin kendi aralarında mal veya hizmet satarken-alırken ilişiksiz şirketmiş gibi davranmaları, mal veya hizmet bedelinin fiyat ve kâr marjlarının piyasaya uygun olması gerektiğidir.⁶⁷

Örtülü sermaye müessesesi, KVK'nın 12. maddesiyle yeniden düzenlenmiş, örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımları açıklanmıştır. Madde hükmüne göre kurumlar, eğer ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak işletmede kullanmak üzere sağladıkları her türlü borç tutarı hesap dönemi içindeki herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması halinde aşan kısım o dönemde örtülü sermaye sayılır.

Bu tutarın örtülü sermaye sayılması için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

⁶⁷ Avşaroğlu, G.L, (2010), "Alacak Ve Borç Notlarının Transfer Fiyatlandırması Açısından Ve Vergisel Açından İncelenmesi" Yaklaşım Dergisi, Sayı:205,

İlişkili kişi ve kurumlar arasında yapılan her türlü mal ve hizmet alımı-satımı işlemlerin, aynı zamanda hem transfer fiyatlandırması, hem de örtülü sermaye ile ilgili düzenlemelere konu olabilir. Böyle bir durumla karşılaşılması halinde yapılması gereken işlemler;

- Fonksiyonel analiz yapılması,
- Karşılaştırılabilir işlemlerin ve emsal kira aralığının tespiti,
- İşleme uygun metodun tespiti,

Öz sermaye ve borç tutarı içinde yer alan ticari kredili işlemlerin ayrıntılı olarak incelenip ortaya konulması olmalıdır.⁶⁸

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde ve 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yazılı olan ilişkili kişilerle yapılacak işlemlerde emsal bedelin tespitinde uygulanacak yöntemler sıralanmıştır. Bu tebliğde yer alan yöntemlerden biri olan karşılaştırılabilir fiyat yönteminde alım-satıma konu edilen mal veya hizmetin alım-satımı zamanında aralarında ilgili-ilişkili kişi irtibatı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleri ile yaptıkları-yapacakları işlemlerde belirledikleri piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesi gerekmektedir. Tebliğin “emsallere uygunluk ilkesi” bölümünde karşılaştırma yapılırken öncelikle iç emsalin kullanılması gerektiği, bu şekilde kullanılacak veya güvenilecek bir bedel bulunmaması halinde fiyat belirlemede dış emsalin dikkate alınması gerektiği anlaşılmaktadır.⁶⁹

Mal alım-satımında örtülü kazanç dağıtımında söz edilebilmesi için kurumun;

- Kendi ortakları
- Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler
- Yönetimi bakımından doğrudan veya dolaylı bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler
- Denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler
- Sermayesi bakımından dolaylı veya doğrudan bağlı bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler
- Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler

⁶⁸ Uyanık, N.K, (2009), “*Vadeli İşlemlere Transfer Fiyatlandırması Hükümleri Mi, Yoksa Örtülü Sermaye Hükümleri Mi Uygulanmalıdır?*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:204,

⁶⁹ Deligöz, C, (2016), “*Mahkeme Tarafından Emsal Bedel Tespiti Yapılmışken Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Eleştirisi Yapılabilir mi?*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:280,

5422 Sayılı kanundan farklı olarak “şirket” tabiri yerine “kurum” olarak kullanılmasında farklı gerekçeler bulunmaktadır. Örneğin kooperatifler veya derneklerin iktisadi işletmeleri, kurumlar vergisi mükellefi oldukları halde “şirket” olarak tanımlanamazlar. Örtülü kazançtan söz edilebilmesi için işlemin tarafı olan gerçek kişinin yukarıda 6 bent halinde sayılan kişilerden biri olması gerekmektedir.⁷⁰

Şirkete piyasada uygulanan rayiç bedelin çok üzerinde bir fiyattan alınan mal alımı halinde örtülü kazançtan söz edilebilir. Şirket ortakları, örtülü kazanç elde edebilmek için şahsen, 13.maddede belirtilen veya paravan olarak kullanılabilecek kimseler aracılığı ile rayiç bedelin çok üzerinde mal, amortisman tabi iktisadi kıymet alabilirler veya gider unsuru olarak kullanılabilecek bir belge temin edebilirler. Bu şekilde alınan bir malın satılması halinde malın girişindeki yüksek maliyet nedeniyle, amortisman tabi iktisadi kıymet ise ayrılan amortismanın malın gerçek değeri ile arasındaki fark nedeniyle veya doğrudan gider yazılmış olması nedeniyle şirket kârı olumsuz etkilenebilir. Gerçek durum ile belgelerde gösterilen durum arasındaki farkın örtülü kazanç olarak kabul edilmesi gerekecektir. Ayrıca fahiş bedel ödenmek suretiyle alınmış olan mal veya hizmet bedeli nedeniyle şirket kârının olumsuz etkilendiği ana kadar olan –eğer varsa- faizsiz para kullanımı da ayrı bir örtülü kazanç konusu olabilecektir.⁷¹

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13.maddesinin 1 No’lu bendinde düzenlenen imalat işlerinde de emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak düşük veya yüksek bir bedelle yapılan işler sonucunda da örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olacaktır. Üretim maliyetleri yüksek olan bir kurumun, 13.maddede yazılı ilişkide bulunduğu kuruma emsallerine göre daha yüksek fiyattan mal satmış olması, genel olarak örtülü kazanç olarak değerlendirildiği halde, her zaman örtülü kazanç olarak sayılmayabilir.

İnşaat işleri de 5422 Sayılı Yasa ile örtülü kazanç dağıtımına konu edilmiştir. Kurumlar, 13.maddede yazılı ilişkide bulunduğu kişi ve kurumlara emsallerine aykırı olarak düşük veya yüksek fiyat uygulamaları ya da bedelsiz olarak teslim etmeleri halinde örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olabilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesinde mal alım-satımı, imalat, kiralama, kiraya verme ve ödünç para alıp verme işi dışında kalan işler, hizmet İşleri olarak değerlendirilir. Hizmet işinin ilişkide bulunulan kişi ve kurumlara emsallerine göre

⁷⁰ Özmen, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi ve Güvenlik Müesseseleri" 201.

⁷¹ Özmen, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi ve Güvenlik Müesseseleri" 209.

düşük veya yüksek bir bedel ile ya da bedelsiz olarak yapılmış olması halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılacaktır. Buradaki düşük bedel veya bedelsiz hizmet şirketin kendi yapmış olduğu hizmetten kaynaklanmaktadır.⁷²

Kurumların ilişkili kişilerle yaptıkları alım, satım, imalat, inşaat ve hizmet işlemlerinde uygulanan fiyatın emsallerine uygulanan bedelden fahiş bir şekilde farklı olması halinde transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilir.⁷³

Transfer fiyatı, kâr etmek amacıyla kurulan bir işletmenin ürettiği ara malının girdi olarak kullanacak diğer işletmeye satılması halinde uygulanacak fiyattır. Bu fiyat satıcının gelirlerini, alıcının da maliyetlerini etkiler ve kâr/zarar bu fiyatlara göre belirlenir. Satıcı şirket malını satabileceği en yüksek değerden satmak isterken alıcı şirket ise alabileceği en düşük değerden satın almak isteyecektir. Bütün bunların yanında asıl olan işletmelerin bir bütün olarak kârlılığıdır. Uygulanacak fiyatın her iki taraf için de çıkarına uygun olarak saptanması gerekir.⁷⁴

İşletmelerin ilişkili kişilerle gerçekleştirecekleri-gerçekleştirdikleri iş ve işlemlerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinde ve 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yazılı olduğu şekilde belirlenmiş olması gerekmektedir.⁷⁵

3.2.2.2 Kiraya Verme ve Kiralama İşlemleri

Kiraya verme ve kiralama işlemleri ile ilgili olarak verilen Danıştay Dava Daireleri Genel Kurul Kararlarına bakıldığında örtülü kazanç dağıtımı konusuna giren işlemlerle ilgili olarak iyi seçilmiş işletme içi ve işletme dışı emsallerin varlığı önem taşımaktadır.

Kiraya verme ve kiralama faaliyetlerinde düşük-yüksek bedel uygulanması veya bedelsiz kiralama -kiraya verme uygulanması halinde TFYÖKD'nin söz konusu olması gerekir.

⁷² Özmen, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi ve Güvenlik Müesseseleri", 217-220.

⁷³ Doğruyol, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması", 81.

⁷⁴ Zeyyat, H., Gürsoy, C.T., (1979), "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi"Yayın No:9 (Aktif Büro Basım Org. Yayınları: İstanbul, Türkiye), 481.

⁷⁵ Köse, T., Ferhatoğlu, E., (2008), "Transfer Fiyatlandırması"Yayın No:7 (Maliye ve Hukuk Yayınları: Ankara, Türkiye), 34.

GVK'nın 73.maddesindeki “Emsal Kira bedeli” tanımında kiraya verilen-kiralanan mal ve hakların kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bu mal ve hakların bedelsiz olarak kiraya verilmiş-kiralananmış olması halinde “emsal kira bedeli”nin bu mal ve hakların kirası sayılacağı, bina ve arazilerde yetkili özel merciler veya mahkemeler tarafından takdir veya tespit edilmiş kira bedelinin uygulanacağı, bu merciler tarafından takdir veya tespit edilmemiş olması halinde emsal kira bedeli olarak VUK (Vergi Usul Kanunu)’a göre belirlenen değerin %5’inin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer mal ve hakların kira bedeli belirlenirken, dikkate alınması gereken tutar maliyet bedelinin, eğer bu bedel bilinmiyorsa, VUK’un “servetlerin değerlendirilmesi” hakkındaki hükümlerine göre belirlenen değerin %10’u uygulanır.

GVK'nın 73.Maddesinde tanımlanan emsal kira bedelinin, kiralama-kiraya verme işlemlerinde uygulanması gereken asgari bedel olarak dikkate alınması gerekir. Danıştay’ın bu konu ile ilgili olarak verdiği kararlarda da “emsal kira bedeli”nin asgari kira bedeli olarak dikkate alındığı gözlenmiştir. Kiraya verilen-kiralanan mal ve hakların kira bedelinin emsal kira bedelinin çok fazla üzerinde veya çok altında olması durumunda ise kiraya verenin ve kiralayanın durumları ayrı ayrı incelenerek Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının olup olmadığının tespit edilmesi gerekir.

“Emsal kira bedeli” uygulamasının dışında kiraya verilen-kiralanan gayrimenkulün niteliği, bulunduğu çevre, o çevrede bulunan aynı nitelikteki gayrimenkullerin kira bedelleri, toplu ulaşım istasyon ve duraklarına yakınlığı-uzaklığı vs. etmenlerin de dikkate alınması gerekir. Bu suretle belirlenen kira bedelleri bütün bu saydığımız özellikler sonucunda belirlenmiş olsa dahi her durumda tartışmaya açık bir konu olmuştur.

Kiranın uygun olup olmadığı belirlenirken, her zaman para olarak ödenen miktarın yanında mal sahibinin ödemesi gerektiği halde, onun yerine kiracının ödediği emlak vergisi, bina için yapılan demirbaş harcamaları, kiracının kiralama sırasında kendi cebinden ödeyerek satın aldığı birtakım taşınır-taşınmaz demirbaş niteliğindeki eşyaları kiralama sonunda mal sahibine bırakıp bırakmadığı vs. gibi unsurların da dikkate alınması gerekir.

Emsalinden çok yüksek veya çok düşük bedelle kiralama işlemleri genellikle ilişkili kişi veya kurumlar arasında görülmektedir. Ancak burada önemli olan durum; kira karşılığı verilen-alınan bedelin çok ya da az olması değil, gayrimenkul için belirlenmiş olan kira bedelinin değerinden daha az veya daha fazla verilmiş olmasıdır. Nitekim Danıştay tarafından verilen bir kararda “kiralanan şeyin alınan kirayı hak edecek şekilde olduğunun ispatı halinde örtülü kazançtan bahsedilemez” denilmek suretiyle kirayı alan-veren arasında bir ölçüsüzlük söz konusu olmadığı için, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımından bahsedilemeyeceğine hükmetmiştir.

Düşük bedellerle kiralama işlemleri genellikle şirketlerin aktiflerinde kayıtlı gayrimenkullerin kiralınması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu türlü durumlarda GVK’nun 73. maddesi hükümlerince “emsal kira bedeli” ölçü olarak dikkate alınmalıdır.

Danıştay’ın verdiği “GVK’nın 73. maddesinde yazılı emsal kira bedelinin vaz’ından maksat, münhasıran bedelsiz veya düşük bedelle kiraya verilen mal ve hakların kiralalarında asgari haddin tayini, diğer bir deyimle noksan gösterilmesini ve böylece vergi ziyayı önlemek olup, olayda aksi durum, yani yüksek bedelle kiraya verme hali mevcut olduğuna göre matrah farkı tayininde öncelikle bu madde hükmünün esas alınması yerinde değildir” şeklindeki kararında da bu durum gözlenmiştir.⁷⁶

Kiraya verme ve kiralama işlemleri, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde yer alır ve mal ve hizmet alım-satımı olarak değerlendirilir. Kiraya verme-kiralama işlemlerinde emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen fiyatlar dışında yapılan işlemler, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilecektir.⁷⁷

İşletme, ilişkili kişi veya kurumlarla kiralama-kiraya verme işlemleri yapması durumunda emsallere uygunluk ilkesine göre hareket etmesi gerekir. İlişkili kişi veya kurumlarla gerçekleşen kiralama-kiraya verme işlemlerinde öncelikle dış emsaller, dış emsallerin bulunmaması durumunda iç emsaller, iç emsallerin de bulunmaması durumunda GVK’nun 73.maddesinde yazılı olan “emsal kira bedeli” dikkate alınmak

⁷⁶ Özmen, *Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi ve Güvenlik Müesseseleri*, 223-226.

⁷⁷ Doğruyol, *Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması* 81.

suretiyle kira bedeli tespit edilebilir. Emsal kira bedeline göre kira tespiti istisnai durumlar dışında genellikle uygulanmaz.⁷⁸

3.2.2.3 Ödünç Para Alma Verme İşlemleri

Ödünç para alma ve verme işlemleri yoluyla transfer fiyatlandırması, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinin 1. Fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden ödünç para alınması ve verilmesi her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

Yani, ilişkili kurumlar arasında ödünç para alınması ve verilmesi, emsallere uygunluk ilkesine aykırı bedel ve fiyatlar üzerinden mal ve hizmet alımı arasında sayılmıştır. İlişkili kişiler arasında ödünç para alınması ve verilmesi bir mal ve hizmet alımı olarak görülmüştür.⁷⁹

Burada, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak saptanan bedel veya fiyattan, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak saptanan faiz oranı ile yapılan işlemler ya da hiç faiz alınmamasını anlamak gerekmektedir.⁸⁰ Kurumların ödünç para alma ve verme işlemleri iki türlü olabilmektedir. Bunlardan ilki, ilişkili kişilerin kasa ya da cari hesaplar yoluyla kurumdan borç para almaları, ya da kuruma borç para vermeleri şeklinde, ikincisi ise kredi kurumlarından alınan kredilerin, ilişkili kuruma kullandırılması yoluyla gerçekleşmektedir.

Kurumların ilişkili kişilerle gerçekleştirmiş oldukları ödünç para alma veya verme işlemlerinde alınan ödünç paranın, örtülü sermaye olarak kabul edilip edilmemesine göre iki durum söz konusu olabilir. Eğer, ilişkili kişilerden alınan ödünç para, KVK'nın 12. Maddesinde düzenlenmiş olan "örtülü sermaye" koşullarını taşıyorsa, ödünç alınan bu tutar üzerinden ödenen faiz, kur farkı ve benzer giderler doğrudan dağıtılmış kar payı olarak kabul edilir. Yok eğer, ilişkili kişilerden alınan ödünç para, örtülü sermaye olarak değerlendirilmiyorsa, o zaman bu tutar için ödenen faiz, kur farkı ve benzer giderler

⁷⁸ Köse, T., Ferhatoğlu, *Transfer Fiyatlandırması* 34.

⁷⁹ Veske, E, (2017), "Grup Şirketleri Arasında Ödünç Para Verme-Alma İşlemlerinin Mali Mevzuat Karşısındaki Durumu" Yaklaşım Dergisi, 293,

⁸⁰ Olcay, U., Acar, "Transfer Fiyatlandırması", 249.

emsallere uygunluk ilkesine aykırı ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olacaktır.⁸¹

İlişkili kişilerle kasa ya da cari hesaplar yoluyla ödünç para alma veya verme işlemlerine ilişkin hesaplanacak/ödenecek faiz tutarlarının, KVK'nın transfer fiyatlandırması hükümleri göz önünde bulundurularak, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda yani ilişkili olmadığı bir kişiye ödeyeceği ya da alacağı faiz tutarında belirlenmesi gereklidir.⁸² Aksi durumda, yani emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak kurum tarafından ilişkili kişilere faiz ödenmesi ya da alınması durumunda KVK'nın 13. madde hükmüne aykırı olarak, transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç aktarılmış olacaktır.

İlişkili kişilerin kredi kurumlarından aldığı kredileri, kullandırılması uygulaması, fiiliyatta daha çok herhangi bir grup şirketi ya da holding şirketi vasıtasıyla olmaktadır.

Kullandırılan kredinin grup şirketi veya holdingin kendi kaynaklarından değil de banka ve benzeri finans kurumlarından sağlanarak grup içerisindeki başka bir şirkete aynen kullandırılması işlemleri, köprü kredi olarak adlandırılmaktadır. Bu durumlarda krediyi temin eden şirketin amacı, bu krediyi kullanmak değil, kredibilitesini kullanarak grup içerisindeki finansman ihtiyacı olan diğer bir şirketin bu ihtiyacının karşılanmasına yardımcı olmaktır.⁸³

3.2.2.4 İkramiye, Ücret ve Benzeri Ödemeler

1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde hizmet akdi ile kurulan ilişkinin transfer fiyatlandırmasının konusuna girdiği belirtilmiştir. Kanun hükmünde “nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi” ifadesi kaçınılmaz olarak kurumla hizmet akdi olan gerçek kişileri kapsamı içine almaktadır.

⁸¹ Demir, Ş, “Kasa ve Ortaklar Cari Hesaplarının Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Yönünden Değerlendirilmesi” Vergi Sorunları, (y.y.)

⁸² Doğan, E. D, (2014), “Dar Mükellef İlişkili Kurumlardan Kullanılan Kredilerin Türk Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:125,

⁸³ Ceyhan, İ, (2018), “Aynı Holding Bünyesinde Yer Alan Grup İçerisindeki Şirketlere Para Kullandırmanın Vergisel Sonuçları” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:172,

Örtülü kazanç dağıtıp dağıtmadığı saptanmaya çalışılan kurum, ilgili kanun hükümlerine göre mükellef kurumdur. Bu nedenle kurum, her zaman “kazancı” örtülü dağıtıp dağıtmadığı sorgulanan “etkin taraf”; ilişkili kişiler ise, ‘bu dağıtımdan yararlanan “edilgen taraf” olmaktadır.

İşveren durumundaki kurumda hizmet akdi ile çalışanlar açısından ilişkili kişi sayımları farklı yorumlara ve vergi idaresi ile kurumlar arasında anlaşmazlık yaratmaya adaydır. Kanun hükmü, hizmet akdi ile çalışanları, bir taraftan ilişkili kişi kabul ederken, vergi idaresi tebliğ hükmü ile hizmet akdi çerçevesindeki işlemlerin transfer fiyatlandırması uygulaması açısından kapsam dışı olduğu görüşünü belirtmiştir. Bu konu ile ilgili olarak yapılan tartışmalar, belirtilen aksi görüşler doğrultusunda hizmet akdi ile çalışanların ilişkili kişi kapsamına alınmaları olmazsa olmaz bir zorunluluk gibi görünmemektedir.⁸⁴

İşletmeler, bünyelerinde hizmet akdi ile çalıştırdıkları personele, yönetim kurulu başkan ve üyelerine, bunların eşlerine, ortaklarına ve 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’inde bahsedilen kişilere emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak ücret, ikramiye vs. ödemelerde bulundukları takdirde örtülü kazanç dağıtmış sayılırlar. Örtülü kazanç dağıtımı değerlendirilmesi yapılırken, bu ödemelerin emsallerine göre yüksek olup olmadığı, işletmenin işlem hacmi, kârlılığı, öz kaynakları, aktif toplamı, işletmenin sektör içindeki durumu, çalışanların yetki ve sorumluluğu gibi özellikler dikkate alınmalıdır.⁸⁵

3.2.3. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Olarak Yüksek veya Düşük Bedel Üzerinden İşlem Yapılması

İşgücü piyasasında bulunan şirketlerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri iş ve işlemlerde transfer fiyatlandırmaları o günkü koşullarına göre piyasadaki aktörler tarafından serbest olarak belirlenmektedir. Ancak transfer fiyatlandırması işleminin ilişkili şirketlerin kendi aralarında piyasadaki güçleri ve koşulları dikkate alınmadan, emsallere uygunluk ilkesini göz önünde bulundurmadan yapmaları durumunda vergi gelirlerinde sapmalar olabilmektedir. Bu nedenle OECD üyesi ülkeler, emsallere

⁸⁴ Öcal, E, (2010), “*Hizmet Akdi İle Kurulan Çalıştıran/Çalışan İlişkisi Ve Transfer Fiyatlandırması*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:213,

⁸⁵ Doğruyol, *Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması*, 82.

uygunluk ilkesine uyulmaması halinde oluşabilecek vergisel anlamdaki böyle bir aykırılığın tespit edilmesi halinde bu türden bozulmaların önlenmesi gerektiği hususunda anlaşmışlardır.

Transfer fiyatlandırması işlemlerinin, bağlı ortaklıklar arasında yapılması halinde, her zaman piyasa koşullarının dışına çıkılarak, işlem yapmaları söz konusu olmayabilir. Bu işletmeler de kendi aralarında yaptıkları/yapacakları işlemlerde de piyasa koşullarına uygun hareket etme konusunda anlaşmış olmaları, olağandışı bir durum sayılmamalıdır. Çünkü, özellikle şirket sahipleri dışında karar alabilen yöneticilerin bulunduğu şirketler, öncelikle kendi yönettikleri şirketlerin kârlılığını, göz önüne almak durumundadırlar. OECD üyesi olan ve olmayan bir çok ülkenin birlikte yaptıkları toplantıda alınan kararlar doğrultusunda yaptıkları vergi anlaşmaların temelini oluşturan, OECD Model Vergi Anlaşmasında “iki bağlı ortaklık arasında ticari veya finansal ilişkilerle ilgili olarak oluşturulan koşullar, bağımsız şirketler arasında yapılandan farklı ise, kâr bağlı ortaklıklardan birinde birikebilir ve bundan dolayı kâra bağlı olarak vergileme de uygun biçimde gerçekleşmeyebilir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili şirketler arasında yapılacak/yapılan transfer fiyatlandırması işlemlerinin serbest piyasa çalışma sistemi içinde yapılması durumunda teorik olarak kâr dağıtımını ve vergilendirme işlemlerinin her iki taraf için de tartışmasız olarak doğru kabul edilmesi gereken bir durumdur.⁸⁶

Vergi Usul Kanunu’nun 267. maddesinde emsal bedeli, “gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.” şeklinde tanımlandırılmıştır. KVK’nın 13. Maddesinde yapılan Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerde, “*emsallere uygunluk ilkesinin*” tanımı yapılmış ve “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.” şeklinde tarif edilmiştir. KVK’nın 13. maddesi ile genel tebliğlerde yapılan açıklamalarda iki tür emsalin olduğu görülmektedir.

⁸⁶ Çakır, M, (2016), “*Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi*” Vergi Sorunları, Sayı:328,

a. İç Emsal

Bir kurum, aynı dönemde hem ilişkili olduğu kişiler/kurumlar hem de ilişkili olmadığı kişilerle transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemler yapıyorsa, ilişkili olmadığı kişilerle yaptığı işlemler, ilişkili olduğu kişilerle yaptığı işlemler için emsal olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu kurumun işlemlerinin transfer fiyatlandırması yönünden değerlendirilmesi, dış emsale göre daha kolaydır. Kurumun işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemler olarak ikiye ayrılır ve fiyat, karlılık oranı v.s. gibi parametreler kullanılarak yapılan kıyaslama sonucunda transfer fiyatlandırmasına yönelik bir eleştiri olup olmadığı bu şekilde değerlendirilir.

b. Dış Emsal

Bir kurum, sadece ilişkili kişi/kurum ile alım veya satım işlemi yapıyorsa veya ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemler, kıyaslama yapılamayacak kadar küçük veya istisnai işlemler olabilir. Bu durumda, emsal kurumların tespit edilmesi ve transfer fiyatlandırması yönünden değerlendirmeye tabi tutulacak kurumun, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerin, bu emsal kurumların ilişkisiz kişilerle yaptıkları işlemlerin başka kurumların verileri ile kıyaslanması ve emsal olarak alınması dış emsaldır.⁸⁷

KDV yönünden “Emsallere uygunluk ilkesi” değerlendirilirken;

- Bedeli bulunmayan/bilinmeyen işlemler veya mal/menfaat/hizmet bedelinin paradan başka değerler olması halinde bedel, yapılan işlemin özelliklerine göre belirlenecek emsal bedel olmalıdır.
- Bedelin emsal bedele göre açık bir şekilde düşük veya yüksek olduğu ve bu durumun mükellefçe açıklanamadığı durumlarda matrah olarak, emsal bedelin esas alınması gerekir.
- Emsal bedel VUK hükümlerine göre tespit edilmelidir.
- KDV uygulaması bakımından genel giderlerden mamule düşen payın malın bedeline eklenmesi zorunludur.
- Serbest meslek faaliyetlerinde ilgili meslek örgütlerince tespit edilmiş bir tarifenin olması durumunda, hizmet bedeli, bu tarifede belirlenen ücretten düşük olamaz.

⁸⁷ Kolotoğlu, O, (2014), “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal” Vergi Sorunları, Sayı:309,

Burada yazılı kurallar dikkate alındığında ortaya çıkan durumdan anlaşılmaktadır ki; KDV Kanunu, Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde yazılı olan yöntemlere (Ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir yöntemi) uygun davranmaktadır.⁸⁸

Emsallere Uygunluk İlkesi için yapılan tanımlamada; transfer fiyatlandırması konusuna giren ilişkili kişi/kurum ile yapılan mal/hizmet alım/satımında uygulanan fiyat veya bedelin, böyle bir ilişki olmaması durumunda oluşacak olan fiyat veya bedele uygun olması gerektiği açıklanmıştır.

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması denetiminin başarı ölçütleri;

- Karşılaştırılabilirlik analizinin titizlikle yapılması ve bu analizin başarılı olup olmaması,
- Transfer fiyatlandırmasına konu olan mal veya hizmetin taraflar arasındaki ilişkiden etkilenmemesi, belirlenen fiyatın serbest piyasa koşullarında ve ticaretin doğal akışı içinde belirlenmesi,
- İlişkili kişiler arasında fiyat belirlenirken ilişkili kişileri ve aynı gruba bağlı şirketleri ayrı varlık olarak değerlendirilmesi,

Bu işlemler sırasında geniş kapsamlı ve önemli verilere sahip olunması.⁸⁹

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinin 4.2 emsal fiyat aralığı bölümünde emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonucun karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedel olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, konu ile ilgili olarak yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemlerde tek bir fiyat veya bedel yerine birbirine yakın birden fazla sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşılmasının da tercih edilebileceği kabul edilmiştir. Tebliğ'de “emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir” olarak tanımlanmıştır. Tebliğdeki açıklamalara baktığımızda, “mükellefin bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebileceği belirtilmiş ve mükellefin

⁸⁸ Güzel, Ö. (2007), “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili Problemler (III)” Vergi Dünyası, Sayı:313,

⁸⁹ Yazar, F. (2009), “Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması” Vergi Dünyası, Sayı:334,

emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel kabul edileceği” ifade edilmiştir. “Ancak, bu yöntemle belirlenen emsal fiyat aralığındaki fiyatların arasında büyük ölçüde fark olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltme işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.”

Yukarıda yer alan açıklamalardan; tespit edilen emsal fiyatlara, makul bir istatistik aracı uygulamak suretiyle belirleyecek transfer fiyatının, emsal fiyat aralığında bulunmasının bir ön şartı olduğu anlaşılmaktadır. Tebliğdeki açıklamalardan, kontrol altındaki işlemlere ilişkin uygulayacak fiyatın emsallere uygunluğunun analizinin mükellef tarafından işlem anında yapılması gerektiğinin varsayıldığı anlaşılmaktadır. Tebliğde emsal aralık içerisinde kalmak suretiyle belirlenecek tek bir tutardan söz edilmektedir.

Ancak mükelleflerin işlem anında uygulayacakları fiyatları belirlerken, karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin eş zamanlı bilgilere ulaşabilmesi her zaman mümkün olmayabilir. Mükellefin yaptığı işlemlerin emsallere uygunluğunun işlem anında ve geriye dönük olarak yapılan kontrollerde, karşılaştırılabilirlik analizlerinin sonucunda ulaşılan birden fazla güvenilir emsalden oluşan verilerin bulunduğu aralık, dikkate alınabilecektir.⁹⁰

Karşılaştırılabilirlik analizinde temel amaç, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemlerin incelenmesi yapılmak suretiyle, en güvenilir emsalleri bulmaktır. Bu doğrultuda yapılacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde dereceyi belirleyen faktörler:

- Mal veya hizmetlerin özellikleri,
- İşlev analizi,
- Sözleşme koşulları,
- Ekonomik koşullar,
- İş stratejilerinden oluşmaktadır.

Yukarıda 5 kalem halinde sayılan faktörler için bulunan işlev analizi nedir?

Üçüncü kişiler arasında yapılan işlemlerde transfer edilen mal veya hizmetin bedelinin genellikle her iki tarafın gerçekleştirdiği fonksiyonlar, kullandıkları varlıklar ile

⁹⁰ Oruç, R, (2016), “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Fiyat Aralığı Uygulaması” Vergi Dünyası, Sayı:414,

üstlendikleri riskleri yansıtır. Dolayısıyla, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlem ve tarafların karşılaştırılabilirliğinin tespitinde işlev analizi gereklidir. Bu çerçevede özetlemek gerektiğinde; tarafların gerçekleştirdikleri fonksiyonlar, kullanılan ya da kullanacak olan varlıkların ve üstlenilen risklerin tanımlanması ve karşılaştırılmasına işlev analizi denir.

İşlev Analizi Süreci ve Uygulanması sırasında grup şirketleri içinde transfer fiyatını incelemek için, gerekli verileri toplamak ve düzenlemek işlev analizinin amacıdır. İlişkili kişiler, 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Tebliğde de belirtilen kapsamda tanımlanmışlardır. Bu tanım çerçevesinde ilk adımda söz konusu ilişkili kişiler arasındaki tüm işlemler (işlem bazında) tespit edilir ve belgelendirme ile analiz için gerekli materyaller belirlenir. Aynı zamanda incelenen işleme potansiyel emsal olabilecek üçüncü kişilerin tüm işlemleri de belirlenir.

Bir sonraki adımda; hangi transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanabileceği, her bir yöntemin uygulanmasında hangi emsallerin kullanılabileceği işlev analizi ile birlikte uygulanır. Eğer iç emsal mevcut ise işlemin koşulları ile açık ve belirli olan özelliklerine odaklanılır. Dış emsallerin söz konusu olduğu durumlarda analizin asıl odak noktası, ilişkili kişileri ile benzer fonksiyonları gerçekleştiren, benzer riskleri üstlenen ve benzer varlıkları kullanan eşleşebilecek üçüncü kişileri belirlemektir. İşleme konu taraflar arasında gerçekleştirilen üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, depolama, pazarlama, reklam, lojistik, muhasebe ve finans, yönetim, insan kaynakları, bilgi işlem vb. gibi temel işlevleri içermektedir.

İşlev analizi ile belirlenen emsal tespitinde kilit noktayı fonksiyon, varlık (özellikle gayri maddi varlıklar) ve riskler sonucunda şirketleri tanımlamak ve sınıflandırmak oluşturur. İş sınıflandırmasına göre aynı ya da benzer sektörde yapılacak olan emsal tespiti, transfer fiyatlandırması analizinin tamamlanmasında önemli bir işleve sahiptir ve hatta sürecin bir anlamda kalbi sayılır.⁹¹

Transfer fiyatlandırmasının en temel konusu emsallere uygunluk ilkesidir denilebilir. Kurumlar Vergisi Kanunu’da emsallere uygunluk ilkesini, ilişkili kişilerle yapılan mal/hizmet alım/satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişki bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması olarak tanımlamıştır.

⁹¹ Ünel, A, (2012), “*Transfer Fiyatlandırması Analizinin Kalbi: İşlev Analizi*” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:98,

Bu tanımlama gereğince bağlı şirketler arasındaki ticari işlemlerin, birbiri ile rekabet eden bağımsız şirketler arasında görüleceği şekilde düzenlenmesinin esas alınması gerekir. Bu durumun aksine bir durum olduğu takdirde ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir. Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Belirlenecek fiyat veya bedel için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır. Bu açıklamadan anlaşıldığı kadarıyla bu ilke ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olması gerektiğini ifade etmektedir ve bu durum transfer fiyatlandırmasında "karşılaştırılabilirlik analizi" olarak tanımlanmaktadır. Karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilir olmasını ifade etmektedir.⁹²

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı; "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." şeklinde düzenlenmiştir.

Kanun metninden yapılan işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılması için üç şartı içermesi gerekmektedir.⁹³

- Yapılan işlemler ilişkili kişilerle yapılmalı,
- Emsallere uygun olmayan bedel ve fiyat üzerinden işlem yapılmalı,
- Yapılan işlemin türü kanun metninde belirtilen türden işlemler olmalıdır.

⁹² Biçer, R., (2011), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehberin Getirdikleri (I)" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:92,

⁹³ Öz, E., Çevikkan, F, (2011), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Aksayan Yönleri" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:88,

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen finansman temini işlemlerinde kullanılacak faiz oranının emsal bedel aralığı, aşağıda bahsedilen faktörler göz önünde bulundurularak tayin edilmelidir.

- Kredi Kullanan Şirketin Finansal Durumu: Faiz oranı tespit edilirken şirketin finansal durumu göz önüne alınmalıdır. Bankaların kullandıkları kredilerde aynı vade ve aynı tutardaki kredileri farklı şirketlere farklı faiz oranları ile kullandırabilmektedirler.
- Teminat: Bankalar şirketlere kredi kullandırırken, genellikle teminat ararlar, ancak bu durum ilişkili kişiler arasında gerçekleştiğinde, bu tür bir teminat gösterilmesi oldukça az rastlanan bir durum olmuştur. Bankalar nasıl ki alacağının garantisi kapsamında teminat alıyorsa ilişkili kişilerin de birbirlerine kredi kullandırılmaları durumunda alacaklarını garanti altına alabilmeleri için teminat istemeleri/vermeleri gerekir.
- Vade: İlişkili kişilerin kendi aralarında kullandıkları kredilerde vadeler önem arz etmektedir. Bankaların kısa ve uzun vadeli krediler için uyguladıkları faiz oranları vadenin uzun veya kısa olması durumunda değişkenlik gösterebilmektedir.

Görüleceği üzere ilişkili şirketlerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri kredi temin işlemlerinde kullanılacak dış emsallerin tespiti oldukça detaylı analizler gerektiren bir çalışmadır. Bu kapsamda şirketlerin çeşitli bankalardan kredi faiz oranları ve vadelerle ilgili teklif almalarıdır. Çünkü bankalar tarafından verilen teklif, şirketin finansal durumu, kullanmak istediği kredinin vadesi, piyasanın genel durumu, şirketin piyasa içindeki yeri, şirketin verebileceği teminat tutarı gibi birçok unsur dikkate alınarak belirlenmektedir. Ayrıca bankalardan alınan söz konusu tekliflerin şirket bünyesinde saklanması gelecek dönemlerde yaşanacak bir vergi incelemesinde de şirket açısından faydalı olacaktır.⁹⁴

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinde, kurumla ilgili/ilşkili kişilerin, emsallere uygun olmayan fiyatlarla mal veya hizmet alım/satım işlemi yapmak suretiyle birbirine kazanç aktarması olarak tanımlanan, örtülü olarak

⁹⁴ Tunç, M. A, (2011), “İlişkili Kişiler İle Gerçekleştirilen Finansman Temini İşlemlerinde Emsal Bedel Tespiti” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:88,

dağıtılan kazanç kısmı, emsallere uygunluk ölçüsü esas alınarak belirlenmektedir. Bu ilkenin işletilebilmesi için de emsalin varlığı ve emsal fiyatın sağlıklı bir şekilde oluşmuş olması gereklidir. Bu çerçevede yapılacak mal veya hizmetle emsal olarak dikkate alınan malın/hizmetin mutlak suretle karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Birbirine benzer nitelikte çok sayıda yerini tutan malın varlığı ve uygulanan çeşitli sayıda pazarlama tekniği dikkate alındığında karşılaştırılabilir mal veya hizmetin belirlenmesinde güçlük yaşanabileceği aşıkardır. Karşılaştırılabilir mal veya hizmetin belirlenmesinde malın/hizmetin niteliği, üretim özelliği, üretim zamanı, menşei, marka değeri gibi mala bağlı iç unsurlar yanında pazarın özelliği, finans piyasaları gibi dış unsurlar da önemli etkiler yapmaktadır. Uygulama sırasında bu ve benzeri etkilerin sistemin yapısını ve uygulanabilirliğini kısıtlamaması için tarafların yapıcı diyalogu ve iyi niyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır.⁹⁵

Kazancın Örtülü Yoldan Dağıtılabileceği İlişkili Kişiler; Kurumların örtülü kazanç dağıtabileceği ilişkili kişi ve kurumlar, KVK'nın 13/2. maddesinde sayılmıştır. Kazancın örtülü yoldan dağıtıldığını söylemek için maddede belirtilen kişi ve kurumlara dağıtılmış olması gerekir. Bahse konu maddeye göre, kurumun örtülü yoldan kazanç dağıtabileceği kişi ve kurumlar aşağıdaki gibidir.⁹⁶

- Kurumun Ortağı Olanlar
- Kurumun veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Kişiler
- Kurumun İdaresi Bakımından Dolaylı-Dolaysız Bağlı Bulunduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler
- Kurumun Denetimi Bakımından Dolaylı-Doğrudan Bağlı Olduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler
- Kurumun Sermayesi Bakımından Doğrudan Veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek ve Tüzel Kişiler
- Kurumun Nüfuzu Altında Bulundurduğu Kişiler
- Kurum Ortaklarının Akrabaları

⁹⁵ Küçük, S, (2009), “*Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygunluk İlkesi Doğrultusunda Karşılaştırılabilirlik Analizi*” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:68,

⁹⁶ Ürel, G, (2006), “*Transfer Fiyatlandırması Suretiyle Örtülü Kazanç Dağıtımı (I)*” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:9,

3.3 TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde kullanılan yöntemlerin belirlenmesinde, OECD tarafından çok uluslu işletmelere ve vergi idarelerine önerilen “Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri” nin uygulanması Türk Vergi Mevzuatında da benzer şekilde hüküm altına alınmış ve uygulanmaktadır. Bu demektir ki; OECD tarafından benimsenen transfer fiyatlandırması yöntemleri prensip olarak Türk Vergi Mevzuatına kaynak teşkil etmektedir.

OECD tarafından önerilen yöntemler ana başlıklar altında;

Geleneksel İşlem Yöntemleri

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

İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri

- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi
- Kâr Bölüşüm Yöntemi

Ayrıca, ÇUI grupları, emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olduğu sürece, fiyat belirlerken OECD Rehberinde yer alanlardan başka yöntemleri uygulama özgürlüğüne sahiptirler.⁹⁷

Yöntemler, Türkiye uygulaması bakımından 5520 Sayılı KVK kapsamında yayımlanan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:1” de detaylı olarak açıklanmıştır. Bu kapsamda mevzuatımızda; OECD prensiplerine uygun olarak ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen ekonomik ve finansal işlemlerde, emsallere uygun fiyat veya bedelin belirlenmesi amacıyla geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birinin kullanılması, bu yöntemlerden herhangi birisiyle, emsal fiyata ulaşma olanağı yoksa, mükelleflerin işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabileceği, hüküm altına alınmıştır. Bu durumda uygulama olanağı bulunan diğer yöntemlerin ise, işleme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemlerinden birisinin olacağı ifade edilmiştir. Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr

⁹⁷ WEB_4, “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi” 61.

yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükelleflerin kendi belirleyebilecekleri ve daha doğru sonuç verdiği inandıkları bir yöntemi de kullanabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Ayrıca işleyiş sisteminin mükellefler tarafından belirlenecek işleme dayalı kâr yöntemlerinin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesinin zorunlu olacağı vurgulanmıştır. Ayrıca aşağıdaki tabloda görülebileceği gibi, transfer fiyatlandırması yöntemlerinin diğer yöntemlere tercih edilebileceği durumlar da göz önünde bulundurulmalıdır.

Tablo 3.1 Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Diğer Yöntemlere Tercih Edilebileceği Durumlar

Yöntem	Kullanılacağı Durumlar
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	İşleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olduğu durumlarda
Maliyet Artı Yöntemi	Özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde
Yeniden Satış Fiyatı	Özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri yöntemi gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde
Kar Bölüşüm Yöntemi	Özellikle işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda
İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi	Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kar marjlarının karşılaştırılması sonucu emsal kar marjının tespit edildiği durumlarda

Kaynak: Biçer, R, (2011), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehberin Getirdikleri (I)”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:92, 9-10.

Açıkça görüleceği gibi gerek OECD standartlarında ve gerekse Türk Vergi Mevzuatı bakımından esas alınan prensip; mükelleflerin kontrol altında gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin olarak tespit ettikleri fiyat veya bedelin aralarında hiçbir ilişki bulunmayan kontrol dışı işlemlerinde uyguladıkları emsal fiyat veya bedele uygun

olarak tespit edilmesidir. Sonuç olarak uygulamada tüm yöntemlerin esas amacı ilişkili taraflar arasında uygulanacak karşılaştırılabilir emsal fiyat veya bedelin tespitidir.

Türk Vergi Mevzuatı ile OECD tarafından emsal fiyat veya bedelin belirlenmesi sırasında uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemlerinde ayrıldıkları yaklaşım Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma usulü olup yöntem ile ilgili olarak 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:1’de uygulamaya ilişkin usul ve esaslar detaylı olarak açıklanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma usulü aslında yöntemden ziyade mükelleflerin yöntem belirlemede yaşamış oldukları zorluklar ve hatalı yöntem uygulanması durumunda ortaya çıkacak vergi riskinin bertaraf edilmesi amacıyla uygulamada bir kolaylık olarak ortaya konulmuştur.

Özellikle Türkiye’de faaliyet yürüten mükellefler bakımından transfer fiyatı veya bedelinin belirlenmesi sırasında karşılaştırılabilir fiyatın tespitinde yararlanılacak veri datası oldukça sınırlı ve maliyetlidir. 01.01.2007 Tarihinden itibaren ekonomi yaşamımıza giren transfer fiyatlandırması uygulaması henüz oturmuş ve başarıyla uygulanabilir bir vergi müessesesi değildir. Hazine ve Maliye Bakanlığı mükelleflere kullanabilecekleri bir veri datası henüz sağlayabilmiş değildir. Karşılaştırılabilir emsal fiyat veya bedelin tespitinde öncelikle başvurulacak emsal fiyat veya bedel, iç emsal olmalıdır. İç emsalin olmadığı durumlarda karşılaştırılabilir dış emsal aranacaktır. Karşılaştırılabilir emsal fiyatın belirlenmesi amacıyla, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde, benzer nitelikte olup olmadığına bakılacaktır. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek, belirlenen yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde belirlenen yöntemin uygulanabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle emsal fiyatın belirlenmesi sırasında baz alınacak iç emsalin olmadığı durumlarda birden fazla dış emsalin karşılaştırılması ve aralarından en uygun olanın seçilmesi gerekecektir. Bu da özellikle uluslararası mal ve hizmet çeşitliliği düşünüldüğünde emsal fiyat bulunması sırasında başvurulacak kaynakların varlığının değerini ortaya koymaktadır. OECD

önerileri emsal fiyat veya bedelin belirlenmesi sırasında aşağıdaki prensiplerin uygulanmasını öngörmektedir.⁹⁸

Emsal fiyat veya bedelin belirlenmesi esnasında sırasıyla; “geleneksel işlem yöntemleri” ve “işleme dayalı kâr yöntemleri” uygulanmalıdır. Söz konusu yöntemlerden birinin kullanılmasıyla emsal fiyata ulaşılmasının mümkün olmadığı durumlarda, mükellefler işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Geleneksel işlem yöntemlerinden biri olan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve diğer transfer fiyatlama yöntemlerinin eşit derecede güvenilir olarak uygulanabildiği durumlarda da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi tercih edilir.

Bir transfer fiyatlandırması yönteminin seçiminde, her zaman belirli bir vaka için en uygun olan yöntemin seçimi amaçlanır. Hiçbir yöntem, her durum için uygun olmayabileceği gibi belli bir yöntemin belli koşullar altında uygun olmadığının kanıtlanmasına da ihtiyaç yoktur.

Tarafların her birinin kontrol edilen işlemlerle ilgili olarak değerli ve özgün katkılar sağladığı, ya da tarafların büyük ölçüde bütünleşmiş faaliyetlerde bulunduğu durumlar ile üçüncü taraflara ilişkin kamuya açık güvenilir brüt kar marjı bilgisine erişimin sınırlı olması veya hiç olmaması durumlarında kar bölüşüm yöntemi geleneksel işlem yöntemlerinden daha uygun bulunabilir.

Kara dayalı yöntemler, sadece OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin karşılaştırılabilir emsal fiyat hükümleri ile uyumlu oldukları müddetçe kabul edilebilir. Anlaşma hükmünden; kontrol edilen işlemlere ilişkin fiyatın veya kârların kontrol dışı işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir işlemler sonucunda tespit edilen fiyat veya kar marjları ile karşılaştırılmasına dayanır. Kar bölüşüm yönteminde, emsallere uygunluk ilkesi, bağımsız işletmelerin karşılaştırılan işlemlerden bekledikleri kar dağılımının gerçekleşmesine dayandırılmak durumundadır.

İşleme dayalı kâr yöntemleri, firmaların vergi planlamaları amacıyla kullanılmamalı. ÇÜİ grupları, emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olduğu sürece, fiyat belirlerken OECD Rehberinde yer alanlar dışında, diğer yöntemleri uygulamakta serbesttirler. Ancak uygulanacak diğer yöntemlerin, OECD tarafından önerilen yöntemlerin yerine uygulanması durumunda, daha uygun sonuçlar vereceği, yapılacak açıklamalarla ortaya

⁹⁸ WEB_4, a.g.e., 59-63.

konulmalıdır. Bu anlamda mükellefler transfer fiyatının oluşumuna ilişkin belgeleri saklamalıdır.

Her duruma uyacak standart kurallar oluşturulamaz. Vergi idareleri, küçük veya marjinal düzeltmeler yerine çeşitli yöntemlerin belirsizliklerini ortadan kaldıran ve karşılaştırılabilirlik derecelerini artıran işleme dair daha doğrudan ve yakın ilişkileri göz önünde bulundurarak makul bir yöntem üzerinde uzlaşmaya varmaya çalışmalıdırlar.

ÇUI grup üyelerinin faaliyet gösterdiği ülkelerin, farklı hukuk düzenleri içerisinde bulunan tüm vergi idarelerince, kabul edilebilir her bir yöntemin uygulanmasına izin verilmesi gerekir.

3.3.1 Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

OECD prensiplerinde; geleneksel işlem yöntemlerinden biri olan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve diğer transfer fiyatlama yöntemlerinin eşit derecede güvenilir olarak uygulanabildiği durumlarda da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi tercih edileceğini vurgulamıştık. Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin aslında uygulanması en kolay ve koşulların uygun olması durumunda en doğru sonucu vereceğini belirtmek yanlış olmaz. Nitekim 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde de; karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda, emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin, en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı yöntem olması nedeniyle, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin, diğer yöntemlere tercih edileceği hüküm altına alınmıştır.⁹⁹

Yöntemin uygulanması için öncelikle iç emsalin olup olmadığına bakılacaktır. Şayet karşılaştırılabilir iç emsal fiyatın olması durumunda dış emsal aranmayacaktır. Emsal fiyatın belirlenmesinde iç emsalin olmaması durumunda dış emsal aranacaktır.

1 Seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğe göre; “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

⁹⁹ WEB_6, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)”, 13.

birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir”¹⁰⁰

OECD Rehberine göre; “karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, kontrol edilen bir işlemle transfer edilen mal veya hizmetin fiyatını, kontrol dışı emsal bir işlemle transfer edilen mal veya hizmetin fiyatıyla karşılaştırır. İki fiyat arasında herhangi bir fark mevcut ise; bu durum, ticari ve mali ilişkilerin koşullarının emsaline uygun olmadığını ve kontrol dışı işlemin fiyatının, kontrol edilen işlemin fiyatının yerine geçmesi gerekebileceğini gösterir”

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının, ilişkili kişiler ve ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasına bağlıdır. İşlemler arasında farklılıkların olması durumunda; ölçülebilir nitelikte küçük farklılıkların düzeltilerek uygulanması, ölçülemez ve önemli nitelikte farklılıkların olması durumunda yöntemin uygulanmaması esastır.

Yöntemin uygulanması için ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması esastır. 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’de konuyla ilgili olarak verilen örneğe göre; “kontrol altındaki işlemlerde satış fiyatının, nakliye ve sigorta dahil teslim fiyatı olduğu, kontrol dışı işlemlerde ise satışların nakliye ve sigorta hariç, teslim fiyatından benzer koşullar altında gerçekleştiği durumlarda düzeltme yapılmalıdır. Nakliye ve sigortadaki farklılıklar, fiyat üzerinde kesin ve tespit edilebilir etkiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kontrol dışı işlemdeki satış fiyatını belirlemek amacıyla teslimdeki bu farklılığın fiyat üzerindeki etkisi düzeltilmelidir.”¹⁰¹

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanamadığı durumlarda, diğer geleneksel işlem yöntemlerinden birinin uygulanması gerekecektir. Diğer geleneksel işlem yöntemlerinden herhangi birisiyle emsal fiyata ulaşma olanağı yoksa mükelleflerin işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabileceği tabiidir.

Gerek OECD Rehberinde verilen örnekler ve gerekse 1 Seri Nolu Tebliğde yer alan örneklerden anlaşılacağı gibi karşılaştırılabilir fiyat daima tarafsız olarak tespit edilen fiyat olmalıdır. Tarafsız fiyatın tespiti amacıyla öncelikle işletme tarafından kontrol dışı

¹⁰⁰ WEB_4, a.g.e., 63.

¹⁰¹ WEB_6, a.g.e., 13.

tarafllara yapılan satılşlarda uygulanan fiyat iç emsal olarak baz alınmalıdır. İç emsal fiyatın bulunmaması durumunda, diğer bağımsız tarafların, ilişkisiz kişilere uyguladıkları fiyatta (dış emsal) esas alınmalıdır. Bağımsız tarafların, benzer ürünün ilişkisiz kişilere satışının bulunmadığı durumlarda, ilişkili kişinin bir diğer ilişkisiz taraftan alımı varsa bu işlemde uygulanan fiyat esas alınabilir. Koşulların aynı olduğu durumlarda uygulanan fiyat farklılıkları mümkün olması durumunda düzeltilebilir.

Tablo 3.2 Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin Güçlü ve Zayıf Yönleri

Güçlü Yanları	Zayıf Yanları
Tercih Üstünlüğüne Sahip Olma	Tercih üstünlüğüne sahip olma
En Güvenilir Ve En Doğrudan Kullanılabilir Yöntem	Ürün odaklı çalışması
İşlev ve Risk Farklılıklarından Fazla Etkilenmeme	Ürünler arasında uygulanabilme farklılıkların düzeltilme zorunluluğu
Satılan Ürün Aynı İse Kolayca Uygulanabilme	Ürünler arasında farklılıkların düzeltilme zorunluluğu
	Düzeltilmesi gereken unsurların zor ölçülmesi
	Düzeltilme yapılmadan kullanılamaması

Kaynak: Biçer, R, (2011), “Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerine İlişkin Kritik Noktalar”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:88, 4.

3.3.2 Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğde; “emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin, makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle, hesaplanmasını ifade eder. Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin, bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır.” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁰²

OECD Rehberinde başka bir ifade ile yine aynı anlama gelecek; “Kontrol edilen bir işlemde, tedarikçiye ait olan kâr marjı (maliyet artı) ideal olarak, aynı tedarikçinin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı marj referans alınarak

¹⁰² WEB_6, a.g.e., 16.

oluşturulmalıdır (iç emsal). Ayrıca, bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir işlemlerde kazanabileceği, maliyet artı kâr marjı da yol gösterici olabilir (dış emsal).” Şeklinde ifade edilmiştir.

Yine OECD rehberinde yer alan yaklaşıma göre; Maliyet Artı Yönteminin başlangıç noktasını kontrol altında gerçekleştirilen mal satışı veya hizmetlere ilişkin olarak katlanılan maliyetler oluşturur. Sonraki aşama ise üstlenilen fonksiyonlar ile piyasa koşulları ışığında katlanılan maliyetlere, uygun bir kar marjı ilave edilerek, işlem yapılmasıdır. Katlanılan maliyetlere uygun bir kar marjı ilave edilerek elde edilen fiyat, kontrol altında gerçekleştirilen satışın emsal satış fiyatıdır.¹⁰³

Kontrol edilen bir işlemde katlanılan maliyetlere ilave edilecek kar marjı, benzer işlemlerde kontrol dışı işlemlere uygulanan kar marjı referans alınarak oluşturulmalıdır (iç emsal). Ayrıca, bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir işlemlerde uyguladığı maliyet artı kâr marjının da referans alınması mümkündür (dış emsal). Ancak iç emsalin varlığı durumunda dış emsal aranmaksızın kontrol dışı işlemlerde uygulanan iç emsal baz alınarak transfer fiyatı belirlenecektir.

Aşağıdaki koşullardan birinin gerçekleşmesi durumunda maliyet artı yöntemiyle ilgili olarak kontrol dışı bir işlem kontrol edilen bir işlemle karşılaştırılabilir:

- Mevcudiyeti halinde karşılaştırma konusu işlemler veya bu işlemleri üstlenen işletmeler arasındaki farklılıkların hiç biri serbest piyasada kâr marjını (maliyet artı) önemli ölçüde etkilememelidir.
- Bu tür farklılıkların yaratacağı önemli etkileri ortadan kaldırmak üzere, makul ölçüde doğru düzeltmeler uygulanabilir olmalıdır.

Kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerde, karşılaştırmaya konu maliyet artı kâr marjları üzerinde önemli etki yaratacak farklılıkların varlığı durumunda söz konusu bu farklılıkların etkisini dengelemek amacıyla uygun düzeltmeler yapılmalıdır.

Maliyet artı yönteminin uygulanması sırasında esas alınacak maliyetlerin doğru belirlenmesi önemlidir. Söz konusu maliyetlerin belirlenmesi sırasında birtakım uygulama zorlukları ortaya çıkabilir.

Bir işletmenin ticari faaliyet yürüttüğü belli bir zaman aralığında katlandığı maliyetler, herhangi bir yıl için belli durumlarda ortaya çıkan kârın belirleyicisi

¹⁰³ WEB_6, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)”, 70-71.

olmayabilir. İşletmeler yoğun rekabet ortamında fiyatları düşürmek zorunda kaldıklarında, her ne kadar üretilen mal ve hizmetlere ait maliyetleri dikkate almaktalarsa da; oluşan maliyetler ile piyasa fiyatı arasında doğrusal bir bağlantının mevcut olmadığı durumlar söz konusu olabilmektedir (Örneğin: Önemli ve değerli bir buluşun ortaya çıkarılması esnasında, bu buluşun sahibinin sadece çok düşük AR-GE maliyetlerine katlanması).

Maliyet Artı Yönteminin başlangıç noktasını kontrol altında gerçekleştirilen mal satışı veya hizmetlere ilişkin olarak katlanılan maliyetler oluşturduğunu, kontrol edilen bir işlemde katlanılan maliyetlere ilave edilecek kar marjının, benzer işlemlerde kontrol dışı işlemlere uygulanan kar marjı referans alınarak oluşturulması gerektiğini yukarıda belirtmiştik. Maliyet artı yönteminin tespiti sırasında ilave edilecek kar marjının kontrol dışı işlemlere uygulanan karşılaştırılabilir kar marjı olması yeterli olmayıp, katlanılan maliyetlerin de karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Örneğin: Maliyet artı yönteminin uygulanmasında referans alınan tedarikçinin kullandığı işletme varlıkları finansal kiralama yoluyla edinilirken, kontrol edilen işleme taraf tedarikçi kendi işletme varlıklarını kullanıyor ise; baz alınacak maliyetlerin karşılaştırılması sırasında birtakım düzeltmeler yapılması gerekecektir.

Karşılaştırma sırasında baz alınan kontrol altında ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu olması esastır.

Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde muhasebe uygulamalarının birbirinden farklı olması durumunda, her bir durumda aynı maliyetler kullanılarak tutarlılığın sağlanması için kullanılan verilerde gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

İşletmeler mal ve hizmet üretimleri sırasında maliyetlerin oluşumunda genel olarak doğrudan katlanılan maliyetler, birden fazla ürün ile ilgili olarak ortaya çıkan dolaylı üretim giderleri ile işletmenin tüm faaliyetleri ile ilgili genel idare giderleridir. Söz konusu harcama ve maliyetleri örneklerle ifade etmek gerektiğinde, doğrudan maliyetleri; mamul üretimi sırasında kullanılan hammadde, yardımcı madde ve ambalaj malzemesi, dolaylı üretim maliyetleri; genel üretim giderleri, genel idare giderlerini; genel yönetim giderleri ve pazarlama satış ve dağıtım giderleri olarak ifade edilebilir.

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde konuya ilişkin detaylı açıklamalar yapılmıştır. Bu kapsamda; Kontrol altında gerçekleştirilen işlemlerde katlanılan mal ve hizmet maliyetlerine, makul bir brüt

kar oranı eklenerek ulaşılan emsal fiyat piyasa şartları ve gerçekleştirilen işlevler dikkate alınarak belirlenir. Maliyete ilave edilecek kâr marjı ilişkisiz kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde uygulanan brüt kâr marjıdır.

Kontrol altında olmayan ilişkisiz kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin olmaması ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısının yetersiz olması nedeniyle esas alınacak emsal kâr marjının mevcut olmadığı durumlarda, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal kullanılabilir.

Kontrol altındaki işlemde; mal veya hizmetin üretilmesi için yapılan doğrudan ve dolaylı harcamalar dikkate alınacaktır. Maliyetler belirlenirken faaliyet giderlerine de yer verilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, brüt kâr marjının hesabında bu giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Katlanılan maliyetlerin içinde yer verilen faaliyet giderlerinin, söz konusu işlemle ilgili olmak kaydıyla, en uygun kıstasa göre maliyetlerle ilişkilendirilmelidir. Brüt kâr marjının hesaplanması sırasında satılan mal ve hizmetler için katlanılan maliyetlerin, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dış işlemlerde esas alınan hesaplama yöntemi ve baz alınan maliyet unsurları, aynı ölçütlerde olmalıdır.

Maliyet artı yönteminin uygulanmasında, kontrol dış işlemlerin kontrol altındaki işlemlerle karşılaştırılması sırasında, taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte, maliyetler arasında maddi etki yaratacak farklılıklar bulunabilir. Bu durumda maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için işlemler arasında ortaya çıkan ve maddi etkiye neden olan farklılıkların giderilmesi bakımından gerekli düzeltmelerin yapılabilir olması gerekir. Ayrıca taraflarca uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa, kullanılan bilgilerde uygun düzeltmeler yapılarak, işlemler arasında tutarlık sağlanmalıdır. Söz konusu tutarlılıkta sürekliliğinin sağlanması için aynı usul ve esasların gerçekleştirilen tüm kontrol altındaki işlemlerde dikkate alınması gerekmektedir.

Maliyet artı yönteminin uygulanması sırasında karşılaştırılabilir fiyat yönteminde olduğu şekilde ürün farklılıkları değil, karşılaştırılabilirlik analizinin diğer faktörleri esas alınmalıdır. Bu yöntem, özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen

mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır.¹⁰⁴

Sonuç olarak; Maliyet artı yöntemi ilişkili kişilere yapılan mal ve hizmet satışlarında katlanılan maliyetlere makul bir brüt kâr marjı ilave edilmesi suretiyle emsal fiyatın belirlenmesidir. Emsal fiyatın belirlenmesi sırasında ilave edilecek brüt kâr marjı, ilişkisiz kişilere satışlarda uygulanan kâr marjı veya ilişkisiz kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri karşılaştırılabilir kâr marjı olmalıdır. Emsal fiyatın belirlenmesi amacıyla yapılacak karşılaştırmalarda; koşullar ile üstlenilen riskler, gerçekleştirilen işlevler ve uygulanan muhasebe standartlarının aynı olması ya da karşılaştırma yapılmasına uygun hale getirmek için düzeltilebilir olması gerekir.

Tablo 3.3 Maliyet Artı Yönteminin Güçlü ve Zayıf Yönleri

Güçlü Yanları	Zayıf Yanları
Ürün Farklılıklarına Karşı Daha Az Hassastır	Bürüt karın işlev ve risk farklılıklarından etkilenmez.
Ürün Farklılıkları İçin Daha Az Düzeltme Gerekir	Ciddi miktarda veriye ihtiyaç duyar
İşlev ve Risk Farklılıklarına Rağmen Uygulanabilir.	Emsal şirketlerin maliyet bazlarının tespiti zordur
İşlev ve Risklerin Göreceli Önemine Göre Brüt Karı Tespit Etmek Mümkündür	Maliyet bazının farklı şekillerde hesaplanması mümkündür
Hesaplanması ve Anlaşılması Kolaydır	Muhasebe işlemlerinde kullanılan yaklaşımın tahmini güçtür
	Bazı maliyetlerin nasıl dağıtılacağı belirsizdir
	İlgili şirketi sürekli karlı olmak zorundaymış gibi gösterir

Kaynak: Biçer, R, (2011), “Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerine İlişkin Kritik Noktalar”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:88, 6-7.

¹⁰⁴ WEB_6, a.g.e., 16.

3.3.3 Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hakkında genel tebliğde; “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 kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Makul brüt satış kârı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır. Diğer bir ifadeyle, makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.”¹⁰⁵ Şeklinde açıklanmaktadır.

Genel olarak bayilik ya da distribütörlük gibi dağıtım ve pazarlama kanalları oluşturarak satış yapan işletmeler için kullanılması uygun olan ve doğru sonuçlar veren bir yöntemdir. Yöntem farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de uygulanabilir.

Yöntemin uygulanması sırasında diğer yöntemlerde olduğu gibi karşılaştırılabilir bağımsız ve ilişkisiz tarafların işlemleri baz alınabilir. Kontrol altında olan tarafla gerçekleştirilen işlem ile kontrol dışı işlemin karşılaştırılabilmesi için karşılaştırılan işlemlerin maliyetlerinin birinin içinde faaliyet giderleri yer alıyor, diğerinde yer almıyor olabilir. Bu durumda işlemleri karşılaştırmaya uygun hale getirmek için gerekli düzeltmelerin yapılması gerekir. Karşılaştırma için incelenen işlemlerde düzeltme yapılmasının söz konusu olmaması durumunda bu işlemlerin karşılaştırma için kullanılması mümkün olmaz.

Yöntem genel olarak yeniden satışı yapan tarafın yeniden satmak üzere satın aldığı mallar üzerinde değer artırıcı bir katkıda bulunmadığı ve fiziksel olarak ürünün yapısını

¹⁰⁵ WEB_6, a.g.e., 18.

değiştirmedığı işlemler için uygulanmaktadır. Paketleme, etiketleme ve küçük çaplı montajlar değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmez.

Ancak ürüne değer artırıcı ve fiziksel değişim yaratacak katkılar yapmak suretiyle ürünün satın alındığı halinden önemli ölçüde değişikliğe uğradığı durumlar olabilir. Bu durumda emsallere uygun fiyatın bulunması zorlaşacağından bu yöntemin kullanılması mümkün olmaz.

OECD Rehberinde Yöntem İle İlgili Yer Alan Bilgilere Göre; Yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili bir işletmeden satın alınan bir ürünün kontrol dışı taraflara satılması sırasında uygulanan fiyat ile başlar.¹⁰⁶

İkinci aşama söz konusu fiyattan yeniden satışı gerçekleştiren ilişkili tarafın elde edeceği makul karın hesaplanmasıdır. Makul karın hesaplanması sırasında ilişkili tarafın satış faaliyetini gerçekleştirmesi sırasında katlanmış olduğu satış ve diğer faaliyet giderlerinin karşılanması esastır. Ayrıca karın belirlenmesi sırasında kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak gerçekleştirilen işlevler hesaba katılır. Dikkate alınan bu verilen ışığında hesaplanan kâr marjı ilişkisiz taraflara yapılan satış fiyatından düşülür. Satış fiyatından düşülen makul kâr marjı sonucu ortaya çıkan bedel ilişkili tarafın yeniden satışı gerçekleştiren ilişkili tarafa satış fiyatıdır.

Kontrol edilen işlemdeki satıcının uyguladığı yeniden satış marjı, yani ilişkili tarafa bırakılan brüt kâr marjı aynı satıcının karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerde uyguladığı yeniden satış marjı referans alınarak belirlenebilir. Söz konusu dikkate alınacak iç emsal kâr marjı benzer işlemler için uygulanan marj olmalıdır.

Ayrıca, bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemle elde ettiği yeniden satış fiyatı marjından da kılavuz olarak yararlanılabilir (“dış emsal”). Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda kontrol dışı bir işlem yöntemin uygulanması amacıyla kontrol altındaki bir işlem ile karşılaştırılabilir.

- Karşılaştırmada kullanılan işlem ile işletmeler arasındaki farklılıklar serbest piyasada uygulanan yeniden satış marjını etkilememelidir.
- Farklılıkların önemli etkilerinin ortadan kaldırılması amacıyla kullanılan makul ve güvenilir düzeltmeler ile emsal fiyatın tespiti mümkün olmalıdır.

¹⁰⁶ WEB_4, “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi”, 65.

Yeniden satış yöntemini uygulamak amacıyla karşılaştırmaların yapıldığı durumda, genellikle Karşılaştırmalı Fiyat Yöntemine kıyasla ürün farklılıkların giderilmesine yönelik daha az düzeltmenin yapılması gerekir; zira ürünler arasındaki küçük farklılıklar, kâr marjları üzerinde, fiyatlar üzerinde oldukları derecede önemli bir farklılık oluşturmazlar. Bir piyasa ekonomisinde kontrol edilen işlem ile kontrol dışı bir işlemlerin karşılaştırılması sırasında baz alınan ürünlerin nitelik ve işlevleri dikkate alındığında;

- Farklı faaliyetlere ilişkin benzer nitelikteki işlevlerin yerine getirilmesi karşılığında alınan ücretler eşitlenme eğilimi gösterir.
- Ancak farklı ürünler için ödenen fiyat veya bedeller, ancak bu ürünlerin birbirinin ikamesi olması durumunda eşitlenebilir.

Brüt kâr marjları, kullanılan varlıklar kapsamından gerçekleştirilen işlevler ve üstlenilen riskler karşılığı satışların maliyetinden sonra alınan brüt kâr marjının karşılığı olduğundan ürün farklılıkları daha az önemlidir. Örneğin; Karşılaştırmada kullanılan bir işlemde dağıtım şirketinin tost makinası satışı ile blender satışı için gerçekleştirdiği fonksiyonlara benzer fonksiyonlar (kullanılan varlıklar ve alınan riskler göz önünde bulundurulduğunda) üstlendiğini ortaya koyuyor ise, bu durumda piyasa ekonomisinde iki faaliyet için de benzer düzeyde (ücret) brüt kâr marjı talep edilmesi söz konusu olacaktır. Ancak, tüketiciler tost makinaları ve blenderleri birbirinin yerine geçebilecek mallar olarak görmediğinden, bu iki ürünün fiyatlarının aynı olması için bir sebep bulunmayacaktır.

Uygulamada kontrol dışı bağımsız bir işletmeye ait yeniden satış kâr marjının kullanılması durumunda; ilişkili ve bağımsız işletmelerin faaliyet esasları önemli farklılıklar arz ediyorsa, yeniden satış yönteminin güvenilirliği bu farklılıklardan etkilenebilir.

Söz konusu farklılıklar, yönetim etkinliğinin stok kontrol yönetimi üzerindeki etkileri gibi dikkate alınan maliyetlerin seviyesini etkileyen unsurları da içerebilir. Maliyetlerin seviyesini etkileyen bu unsurlar işletmenin kârlılığını etkilerken serbest piyasada satmakta veya almakta olduğu mal ve hizmetlerin fiyatları üzerinde mutlak bir etki yaratmayabilir.

Bu nedenle söz konusu özelliklere sahip kontrol dışı işlemin yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanması açısından karşılaştırılabilir olup olmadığının belirlenmesi amacıyla detaylı olarak incelenmesi gerekir.

Yeniden satış fiyatı yöntemi, yöntemin uygulanması amacıyla esas alınan karşılaştırma uygulamalarında gerçekleştirilen fonksiyonların da (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak) karşılaştırılması ile yakından ilişkilidir.

Karşılaştırmaya konu bir işlemde kontrol dışı kâr marjının ait olduğu bağımsız işletme ile kontrol altındaki işletmenin işlemleri ve taraflar arasında farklılar var ve bu farklılıklar emsiline uygunluğun ölçümünde önemli etkiye sahipse yöntemin güvenilirliği azalır.

Kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlerde tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin niteliği gibi elde edilen brüt kârları etkileyen önemli farklılıklar söz konusu olduğunda, söz konusu farklılıkları dikkate alan gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

Bu düzeltmelerin kapsamı ve güvenilirliği, yeniden satış fiyatı yöntemi kapsamında yapılan analizin güvenilirliğini de etkileyecektir.

Emsal yeniden satış kâr marjının belirlenmesi en kolay, yeniden satışı yapan tarafın ürünün değerine önemli bir katkıda bulunmadığı durumlarda gerçekleşmektedir.

Oysa yeniden satışı yapan tarafın ürünleri işlemek suretiyle ürünlerin değerine katkı sunduğu ve ürünün daha karmaşık bir hale geldiği ve karakteristiğinin değiştiği durumlarda emsal fiyata ulaşılmasında yeniden satış fiyatı yönteminin kullanılması güç hale gelmektedir.

Yeniden satış marjının belirlenmesinde özellikle dikkat edilmesi gereken durumlardan biri yeniden satışı yapan işletmenin, ilişkili işletmeye ait ürünle ilgili bir gayri maddi varlığın (marka veya ticaret unvanı gibi) yaratılmasına veya idamesine önemli bir katkı sağladığı durumdur. Böyle durumlarda, ilk transfer edilen malların nihai ürüne katkısını değerlendirmek kolay değildir.

Yeniden satış fiyat marjının belirlenmesi amacıyla yapılacak karşılaştırmalarda zaman faktörü de etkili olmaktadır. Şayet karşılaştırma yeniden satış yapanın ürünü satın almasının ardından kısa bir süre içinde gerçekleştirilmezse piyasa koşulları, kur farkları ve maliyetlerdeki değişimler vb. faktörler karşılaştırmayı olumsuz etkilemekte ve karşılaştırma yapılması zorlaşmaktadır. Bu durumda daha fazla faktörün dikkate alınması gerekecektir.

Yeniden satış marjı miktarı doğal olarak yeniden satışı yapan tarafın faaliyetlerinin düzeyinden etkilenir. Yeniden satışı yapan taraf nakliyat acentesi olarak sınırlı hizmetler verebileceği gibi, ürünlerin reklam, pazarlama, dağıtım ve satış sonrası garantisine, stokların finansmanına ve diğer ilgili hizmetlere kadar tüm risk ve sorumlulukları aldığı durumlara kadar büyük çapta hizmetler olabilir.

Kontrol edilen bir işlemde yeniden satış yapan tarafın fonksiyonu sadece malların üçüncü taraflara ulaştırılması amacıyla malların nakliyesi şeklinde sınırlı bir işlevi yerine getirmekle sınırlı ise belirlenecek yeniden satış kâr marjı da buna uygun olarak düşük olacaktır. Ancak; yeniden satışı yapan tarafın söz konusu malların pazara ulaştırılması sırasında yerine getirmekte olduğu işlevler arasında gayri maddi varlıkların yaratılması veya idamesine önemli katkılarının bulunduğu durumlar olabilir ve bu konuda özel bir uzmanlığa sahip olabilir. Ayrıca birtakım riskler üstlenebilir. Bu durumda belirlenecek yeniden satış kâr marjı da bu işlev ve risklere bağlı olarak yüksek olacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus yeniden satış kâr marjının belirlenmesi sırasında yeniden satış yapan tarafın faaliyetlerinin düzeyine uygun bir kâr marjının belirlenmesi esastır. Söz konusu kâr marjının belirlenmesi sırasında yeniden satışı yapan tarafın faaliyetlerinin düzeyi tarafsızca belirlenmeli ve gerçekleştirmiş olduğu işlevler ve üstlenmiş olduğu riskler kanıtlarıyla ortaya konulmalı ve belgelenmelidir.

Yeniden satış yapan tarafın fonksiyonunu gerçekleştirdiği yeniden satış işlemi dışında yürüttüğü önemli bir ticari faaliyeti bulunabilir. Bu durumda beklenen yeniden satış kâr marjı yüksek olabilir. Yeniden satış yapan tarafın pazarlama organizasyonu gibi sahip olduğu gayri maddi varlıklarının bulunması durumunda karşılaştırmaya tabi tutulacak kontrol dışı bir işletmenin benzer varlıklara sahip olmaması halinde yeniden satış kâr marjının düzeltmeye tabi tutulması gerekecektir.

Serbest piyasada güçlü bir pazarlama organizasyonu gibi gayri maddi varlıklara sahip bir işletme ile karşılaştırmada baz alınacak benzer varlıklara sahip kontrol dışı bir işletmenin bulunmaması durumunda baz alınan kontrol dışı işlemdeki yeniden satış fiyat marjı, kontrol edilen işlemde yer alan satıcının elde edeceği kârın, gerçekte olması gerektiğinden daha düşük hesaplanmasına neden olabilir.

Kontrol edilen işlem ile karşılaştırılan kontrol dışı işlemlerin uygulandığı işletmelerde uygulanan muhasebe politikaları farklılıklar gösterebilir. Bu durumda

emsal yeniden satış kâr marjının makul bir biçimde tespiti için aynı maliyet türlerinin kullanılmasının sağlanması amacıyla kullanılan verilerde gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Örneğin; AR-GE maliyetleri, faaliyet giderleri veya satış maliyetleri içinde yer alabilir. Uygun düzeltmeler yapılmadan, söz konusu brüt kâr marjları karşılaştırılabilir olmayacaktır.

3.3.4 İşlemsel Kâr Yöntemleri

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler, işlemsel kar yöntemleri ya da işleme dayalı kar yöntemleri olarak ifade edilen transfer fiyatlandırması yöntemleridir. İşbu yöntemler iki başlık altında izlenmektedir. Bunlar işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir.

İşlemsel kar yöntemlerinden öncelikle kar bölüşüm yöntemini inceleyeceğiz.

a. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde; “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 bölüştürülmesini esas almaktadır.”¹⁰⁷

Emsal fiyatın belirlenmesi amacıyla kâr bölüşüm yönteminin uygulanması sırasında;

- Bir ürünün edinilmesi, üretimi veya satılması ya da hizmetin gerçekleştirilmesi amacıyla yapılan harcamalar,
- Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmetin gerçekleştirilmesi sırasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,
- İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler, dikkate alınır.

¹⁰⁷ WEB_6, a.g.e., 19.

Yine 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde vurgulandığı üzere iş 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 kullanılmalıdır.

Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri kârı göz önünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.”

Uygulamaya ilişkili şirketlerin arasında gerçekleşen işlem sonucunda ortaya çıkan ve paylaşılacak olan kâr tespitinden başlanır.

İkinci aşama ilişkili şirketler arasında elde edilen karın paylaşılmasıdır. İlişkili şirketler arasında kârın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalara uygun bir şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayandırılmalıdır.

İlişkili şirketler arasında gerçekleşen kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kâr, iki aşamada paylaşılır.

Birinci Aşama; İlişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerinden elde ettikleri kâr marjı dikkate alınarak, ilişkili şirketler arasında elde edilen kar için şirketlerin payına düşen miktarın belirlenmesidir.

İkinci Aşama; Birinci aşamada ilişkili şirketler arasında yapılan kâr dağıtımı sonucunda kalan bakiye bir karın olması durumunda söz konusu kar üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler oranında ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılır. Bakiye karın bu şekilde dağıtımı ile ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri kârlar yeniden hesaplanmış olur. Bu şekilde yapılan kar paylaşımı ile gerekli olan düzeltme işlemlerin yapılması sonucunda ilişkili şirketler arasında gerçekleştirilen kontrol altındaki işlemde uygulanacak emsallere uygun fiyat tespit edilir.

İlişkili kişiler arasında karın paylaşımı, tarafların kârın oluşumuna yaptığı katkının değeri işlev analizlerine göre hesaplanmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Söz konusu katkılar, dış piyasadan elde edilen güvenilir, bağımsız ve kontrol dışı taraflar arasında gerçekleşen işlemlere ait bilgiler kapsamında derlenen veriler ışığında değerlendirilir. Tarafların üstlendiği riskler ve gerçekleştirdiği işlevlerin analizi ilişkili tarafların kullandıkları varlıklar hesaba katılarak hesaplanmalıdır.

Yöntemin uygulanarak emsal fiyatın belirlenmesi amacıyla yapılan işlev analizleri ve diğer işlemler sırasında her durumun kendi koşullarında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Özellikle bakiye kârın bölüşümü esnasında somut veriler ve kesin rakamlar dikkate alınarak işlem yapılmalıdır. Örneğin, taraflarca yapılan Ar-Ge harcamaları farklı olabilir. Bu farklılıkların mutlaka dikkate alınması gerekebilir.

1 Seri nolu Tebliğe göre; “yöntemin, işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılması uygun olacaktır.”¹⁰⁸

Kar bölüşüm yöntemine ilişkin olarak OECD rehberinde de açıklamalara ve örneklerle yer verilmiştir. Konuya ilişkin yaklaşımları daha basit ve anlaşılabilir bir dille burada anlatmaya çalışacağız.

Rehberde yer alan yaklaşımlara göre;

Serbest piyasada faaliyet yürüten bağımsız işletmelerin esas amacı kar elde etmektir. Doğal olarak gerçekleştirdikleri işlemlerde talep edecekleri karlar üstlendikleri riskler ve yerine getirdikleri işlevlere uygun olacaktır. Karın oluşumu anında katlanılan maliyetler ve kullandıkları varlıklar mutlaka dikkate alınacaktır. İşte kar bölüşüm yöntemi kontrol altında gerçekleşen işlemler sırasında tarafların durumlarını dikkate alarak (ki; rehber bunu “ortaya çıkan özel koşullar” olarak ifade etmektedir) kar dağılımı üzerindeki özel koşulların olumsuz etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Uyulması gereken kriter bu olumsuz etkinin ortadan kaldırılması için kontrol dışı bağımsız işletmelerin benzer işlemleri gerçekleştirmeleri halinde bekledikleri kar miktarını dikkate alarak kar bölüşümünün belirlenmesidir.

Kâr bölüşüm yönteminde birinci aşama; ilişkili tarafların kontrol altında gerçekleşen işlemlerinden elde edilen ve dağıtılacak birlikte oluşturdukları (birleşik karların) belirlenmesidir. Karlar yanında, zarar oluşması durumunda oluşacak zararların dağıtımında da aynı yol izlenecektir. İkinci aşama ise kontrol altında gerçekleşen işlemler nedeniyle oluşan bu birleşik kârların, emsaline uygun bir şekilde bağımlı işletmeler arasında dağıtılmasıdır.

¹⁰⁸ WEB_6, a.g.e., 20.

Kâr bölüşüm yöntemi daha çok herhangi bir tek taraflı yöntemin emsal fiyatın tespitinde elverişli olamayacağı anlaşılan büyük çapta entegre işlemler için uygulanabilir. Yöntem işlemi gerçekleştiren bağımlı tarafların tümünün işleme özgün ve katma değer yaratan teknolojik ve bilimsel içerikler gibi katkılar sunduğu durumlarda da en uygun yöntem olarak kullanılmaktadır. Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi bağımsız taraflar gerçekleştirdikleri işlemlerinde yerine getirdikleri işlevlere uygun kar talep edeceklerdir. Bu nedenle çift taraflı bir işlem olarak ortaya çıkan kar bölüşüm yöntemi diğer tek taraflı emsal fiyat belirleme yöntemlerine göre daha başarılı olacaktır.

Diğer yandan kâr bölüşüm yönteminin, işlemin taraflarından birinin yeterince özgün ve değerli katkılar sunmadığı durumlarda kullanılması doğru sonuçlar vermez. Zira özgün ve değerli katkı sunmayan tarafın katkısı işlev analizinde yetersiz olacaktır.

Yöntem esas olarak taraflar arasında uygulanacak kar bölüşümünün emsallere uygun olmasını hedefler. Bunun için ise tarafların gerçekleşen işleme sundukları katkılarını baz alır. Bu nedenle yöntemin uygulanmasında işlev analizi öne çıkmaktadır. Özetle tarafların oluşan birleşik kardan alacakları paylar yapılan işlev analizi sonucunda ortaya çıkan katkılar oranında olacağı varsayılır.

Rehberde yöntem ile ilgili yer alan önemli vurgulardan bir tanesi, kârların dağılımı; karşılaştırma yapılması amacıyla, bağımsız tarafların karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin kârları nasıl bölüşeceklerine dair daha doğrudan bir örnek olmaması durumunda, bağımlı tarafların, işleme ilişkin yerine getirdikleri işlevler (kullanılan aktifler ve üstlenilen riskler dikkate alınarak) esas alınarak gerçekleştirilebileceğidir.

Yöntem işlev analizi sonucunda her iki tarafın gerçekleştirdikleri fonksiyonların belirlenmesini ve buna uygun hesaplama yapılmasını sağlayacağından taraflar arasında yersiz ve fazladan bir kar transferini önleyecek veya en aza indirecek niteliktedir.

Yöntem genel olarak bağımsız işletmelere ilişkin yeterli bilgi ve veriye bağımlılığının az olması nedeniyle, mükellefler ve vergi idareleri açısından uygulanması kolay bir yöntem olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak bu durumda karşılaştırma yapılacak bağımsız bilgi ve verinin yetersiz olması durumunda bağımlı taraflar arasında gerçekleşen işlemler ve yerine getirilen işlevleri incelemek gerekecektir. Bağımlı işlemlere ilişkin verilerin tümüne sağlıklı sonuçlar verecek şekilde ulaşmak her zaman mümkün olmayabilir. Böyle durumlarda gerek mükellefler ve gerekse vergi idareleri

bakımından elde edilen işlev analizi sonuçlarına göre tespit edilen ve taraflar arasında bölüştürülecek karın dağılımı emsallere uygun olmayabilir.

b. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

Uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemlerine benzeyen işleme dayalı net kâr marjı yöntemi mükellefin kontrol altında gerçekleştirmiş olduğu işlemler bakımından ortaya çıkan net kâr marjının incelenmesine dayanan bir yöntemdir. Yöntemin uygulanması sırasında kontrol altındaki işlemlere ilişkin elde edilen net kâr marjının oluşumunda katılan maliyetler ile kullanılan varlıkların dikkate alınması esastır.

Yöntemin maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminden ayrılan tarafı ise söz konusu geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması sırasında brüt kâr marjı hesaplanmakta olup, işleme dayalı net kâr marjı yönteminde ise net faaliyet kâr marjı hesaplanmaktadır. Diğer yöntemlerde olduğu gibi bu yöntem bakımından da uygulama esnasında kontrol dışı bağımsız taraflarca veya taraflarla gerçekleştirilen işlemler ile karşılaştırma yapılması esastır.

Yöntemin uygulanması sırasında kontrol altında gerçekleştirilen işlemler bakımından ilişkili tarafların yerine getirdikleri işlevler ile benzer işlemlerde ilişkisiz tarafların gerçekleştirmiş oldukları işlevlerin karşılaştırılması gerekebilir. Söz konusu karşılaştırmalar sırasında ilişkili tarafların yerine getirdikleri işlevler ile ilişkisiz tarafların yerine getirdikleri işlevler arasında farklılıklar olabilir. Net faaliyet kâr marjı, brüt kâr marjını esas alan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemindeki uygulamalarda olduğu gibi iş bu farklılıklardan daha az etkilenmektedir.

Öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerde uygulamakta olduğu net faaliyet kâr marjı dikkate alınır. Bu şekilde ilişkisiz taraflarca gerçekleştirilen karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerinin olmaması durumunda ise net faaliyet kâr marjının tespitinde ilişkisiz kurumların, kendi aralarında gerçekleştirildikleri karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerde, uygulamış oldukları net faaliyet kâr marjı dikkate alınır.

Net faaliyet kâr marjının tespiti sırasında ilişkili kurumların aralarında gerçekleştirdikleri işlemlerde yerine getirdikleri işlevlerin analiz edilmesi gerekir. Mükellefin kontrol altında bulunmayan ilişkisiz taraflarla doğrudan gerçekleştirdikleri

işlemlerin bulunmaması nedeniyle aralarında ilişki bulunmayan kontrol dışı işletmelerin kendi aralarında uyguladıkları net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, baz alınan işlemlerin karşılaştırılabilir hale getirilmesi güvenilir sonuçların elde edilebilmesi bakımından gereklidir. Ayrıca işlemlerin karşılaştırılabilirliği sağlamak için ihtiyaç duyulan gerekli düzeltmelerin de yapılması gerekebilir.

c. OECD Yaklaşımına Göre İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi de maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinde olduğu gibi kontrol altındaki işlemlerde ortaya çıkan net karın incelenmesine dayanan transfer fiyatlandırması yöntemidir.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması benzer şekilde maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemlerindeki gibi öncelikle mükellefin kontrol dışı işlemlerden elde ettiği kar marjlarının incelenmesi ile başlar. Yani öncelikle iç emsallere bakılması gerekir. İç emsallerde benzer uygulama olmaması durumunda kontrol dışı bağımsız işletmelerin benzer işlemlerde elde ettiği net kar marjları esas alınarak karşılaştırma yapılır.

Bağımsız taraflarca gerçekleştirilen işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı, ayrıca güvenilir sonuçlara ulaşılması için düzeltme yapılıp yapılmayacağı hususunda karar verilebilmesi amacıyla kontrol edilen ve kontrol dışı işlemlere ilişkin işlev analizlerinin yapılması gerekir. Karşılaştırma sırasında işlev analizinin yapılması tek başına yeterli olmayabilir. İşlev analizinin yanında kontrol altında olan işletme ile kontrol dışı işletmelerin faaliyet ve faaliyet dışı giderlerinde yer alan farkların da düzeltilmesi gerekebilir. Örneğin amortismanlar ve karşılıklar gibi.

Diğer yöntemlerde olduğu işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanmasının en doğru yöntem olup olmadığından emin olunmalıdır. Taraflar arasında gerçekleştirilen işlemin taraflarından her birinin değerli ve özgün katkılar sağladığı durumlarda, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması doğru sonuçlar vermeyebilir.

Bu durumda net kâr marjı yönteminin uygulanması yerine kâr bölüşüm yönteminin uygulanması daha doğru olabilir. Kontrol edilen taraflar arasında gerçekleştirilen işlemlerde taraflardan birinin özgün katkıları tek başına sağladığı, diğer tarafın ise herhangi bir özgün katkı sunmadığı durumlarda işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması mümkün olacaktır.

İşleme dayalı net kar marjı yönteminin seçilip uygulanmasının diğer yöntemlere göre daha az güvenilir olmadığı karşılaştırılabilirlik analizi uygulamaları ile ortaya konulmalıdır.

Net kâr marjının belirlenmesi esnasında işlev analizlerinin yapılması, işlemlerin karşılaştırılabilir hale getirilmesi için gerekli düzeltmelerin yapılması ve elde edilecek sonuçların güvenilir olması için uygulama süreçlerinin rehberde yer alan diğer bölümlerde açıklandığı gibi sistematik olarak uygulanması gerekir. Esneklik ve iyi bir muhakeme ile emsallere uygunluk ilkesine ilişkin güvenilir bir tahmin oluşturulması mümkün olabilir.

3.3.5. Mükellefin İşlemin Niteliğine Uygun Olarak Kendi Belirleyeceği Yöntem

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesinin 4.fikrasına 6728 sayılı kanunla 09.08.2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenen (d) bendi ile “Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.” Hükmü getirilmiştir. Sonuç olarak yukarıda detaylı olarak açıklanan geleneksel işlem yöntemleri ile diğer yöntemlerin (işleme dayalı kar yöntemleri) kullanılması suretiyle emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak yoksa mükellef işlemlerin mahiyetini göz önünde bulundurarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilecektir.

Mükelleflerin kendi seçimi ile uygulanacak diğer yöntemin işleyiş sistemi prensip olarak mükellefler tarafından belirlenecektir. Ancak yöntemin belirlenmesi sırasında emsallere uygunluk ilkesine bağlı kalınması esastır.

Diğer yöntemlerin uygulanması sırasında açıklandığı üzere kurumlar, ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri kontrol altındaki işlemlerde uygulayacakları fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit etmeleri esastır.

Ticari yaşamın gelişmesi, ihtiyaçların artması ile yeni ürünlerin ortaya çıkışı ve teknolojik gelişmeler taraflar arasında üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerde de farklılıklara neden olabilmektedir. Bu nedenle işlemin özelliğine göre gerek OECD ve gerekse kurumlar vergisi mevzuatında detaylı olarak tanımlanan yöntemler kullanılarak emsal fiyat veya bedelin tespiti mümkün olmayabilir. Bu durumda mükellef işlemin

mahiyetini göz önünde bulundurmak suretiyle kendi belirleyeceği en uygun yöntemi seçerek uygulama yapabilir.

3.3.6. Gelir İdaresi ile Anlaşma Yöntemi (Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Yöntemi)

Emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde geleneksel işlem yöntemleri ile diğer yöntemlerin kullanılması suretiyle fiyat ya da bedelin tespitine olanak yoksa mükellefin kendi belirleyeceği yöntemi uygulayabileceğini belirtmiştik. Bunun yanında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin beşinci fıkrasıyla getirilen hükümle mükelleflerin emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti amacıyla uygulayacakları yöntem konusunda tereddüt etmeleri durumunda uygulayacakları fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemleri Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleme imkânı getirilmiştir.

Uygulamaya ilişkin usul ve esaslar 1 Seri nolu Genel Tebliğde detaylı açıklamalar yapılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığına gerekli bilgi ve belgelerle yapılacak müracaatla üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacağı hükme bağlanmıştır.

Bu kapsamda mükelleflerin ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri kontrol altındaki işlemlerine ilişkin fiyat veya bedelin tespit edilmesi amacıyla anlaşmada belirlenen dönem için uygulanacak yöntem, mükellefin talebi üzerine idare ile anlaşarak belirlenecektir. Söz konusu anlaşma peşin fiyatlandırma anlaşması olarak adlandırılmaktadır.

Mükellef ile bakanlık arasından anlaşmaya varılan transfer fiyatlandırması yöntemi kapsamında; ilişkili kişiler ve işlemler, anlaşmanın süresi, transfer fiyatı (kâr marjı, faiz oranı, bedel vb.) ve kritik varsayımlar gibi hususlar anlaşmanın hükümleri arasında yer almaktadır.

Bakanlık ile mükellefler arasında hüküm altına alınacak peşin fiyatlandırma anlaşmaları tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları olarak düzenlenebilir. Hüküm altına alınan anlaşmalar, anlaşmaya katılan taraflara göre isim almaktadır.

Bu kapsamda;

- Anlaşmaya ilişkin sürecin, diğer ülke vergi idaresinin katılımı olmaksızın, başvuruda bulunan mükellef ile idare arasında gerçekleşmesi halinde tek taraflı;

- İki ayrı ülkede bulunan vergi idaresi ile bu idarelerin yetki alanlarında bulunan ilişkili iki mükellef arasında gerçekleşmesi halinde iki taraflı;
- İkiden fazla ülke vergi idaresi ile bu idarelerin yetki alanlarında bulunan ilişkili ikiden fazla mükellef arasında gerçekleşmesi halinde ise çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması söz konusudur.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamına giren mükellefler 1 Seri nolu tebliğde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede;

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- Kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda idareye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

Genel tebliğde yer alan hükümlerden anlaşılacağı gibi kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişiler ile yapmış oldukları yurt içi işlemleri peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamına girmemektedir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında izlenmesi gereken bir süreç bulunmaktadır. Bu süreç mükellef tarafından istenmesi durumunda idare ile yapılacak bir görüşmeyle anlaşmanın kapsamı ve takip edilecek işlemler ile anlaşma başvurusunun uygunluğu konusunda genel bir bilgilendirmeyi amaçlamayan “ön görüşme” aşaması ile başlamaktadır (Bkz. Başlık 3.4.3).¹⁰⁹

¹⁰⁹ WEB_6, a.g.e., 24.

Tablo 3.4 Yaygın Olarak Kullanılan Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Avantaj ve Dezavantajları

Yöntem	Avantajları	Dezavantajları
Pazar (Market) Fiyatını Esas Alan Transfer Fiyatlandırması:	- Gerçekçi olması, - Fiyatın saptırılmasına daha az imkan vermesi, - Uzun dönem satın alma kararlarına imkan vermesi.	- Bazı mal ve hizmetler için uygulanamaması, - Bölümler arası dayanışmayı sağlayamaması.
Değişken Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlandırması:	- Bir fazla ünitenin transferinde, transfer fiyatının fırsat maliyetine yaklaşabilmesi, - Eğer satın alma bölümü fazla kapasiteye sahipse, satın alma bölümüne olması gereken sayıda ünite satın alma imkanı vermesi.	- Satın alma bölümüne, sabit maliyetlerini yansıtabilme/yeniden kazanabilme imkanı vermemesi, - Değişken maliyetin çıktı miktarına göre değişmesi, - Satış departmanını sabit maliyetlerini değişken maliyet olarak göstermeye özendirmesi.
Toplam Maliyeti Esas Alan Transfer Fiyatlandırması:	- Hangi maliyetlerin sabit, hangilerinin değişken olduğu üzerine yapılan tartışmalara son vermesi, - Basit olması.	- Satış bölümü kendi verimsizliğini satın alma bölümüne aktarabilmesi, - Satın alma bölümünün olması gerekenden az ünite mal satın alması.
Karşılıklı Anlaşma İle Tespit Edilen Transfer Fiyatlandırması:	Hem satış hem de satın alma bölümlerinin, birlikte kararlarını maksimize edebilecekleri, uygun miktarda transfer edilecek mal miktarını belirleyebilmeleri.	- Zaman kaybı, - Yöntemin başarısının bölüm yöneticilerinin müzakere yeteneğine bağlı olması.
Satın Alma ve Satış Bölümlerinin Yeniden Organize Edilmesi:	Transfer fiyatlandırması üzerine masraflı tartışmaları ortadan kaldırması.	Farklı sorumluluk merkezlerinin sağlayacağı yararları düşürmesi.

Kaynak: Koyuncu, M, (2005), “Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması”, 1. Baskı (Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği: İstanbul, Türkiye), 389.

3.4 TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA BELGE DÜZENİ

Mükelleflerin kontrol altında gerçekleştirmiş oldukları işlemler için uygulayacakları fiyat veya bedeli emsallere uygunluk ilkesi kapsamında tespit etmeleri gerekmektedir. Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespiti doğal olarak işlemin gerçekleştirilmesinden önce yapılacak işlemdir. Bu kapsamda tespit edilen fiyat veya bedelin en uygun yöntem kullanılarak tespiti esastır. İşte bu tespite ilişkin yapılan çalışmalar ve hesaplamalara ilişkin kayıt, cetvel ve diğer ispat edici kayıtların saklanması zorunludur. Saklanan belgelerin; seçilen yöntemin neden seçildiği, diğer yöntemlerin uygulanabilirliğinin olmadığına ilişkin kanıtlar, uygulanan yöntemle ilişkin olarak baz alınan karşılaştırmalarda kullanılan iç veya dış emsal fiyata ait hesaplama ve kayıtları ortaya koyacak içerikte olmalıdır.

Uygulamayı ayrıntılı ve tereddütsüz bir biçimde açıklayan belge ve dosya düzeni istenildiği takdirde ibraz edilmeye hazır tutulmalıdır. Saklanan ispat edici belge ve kayıt düzeninin Türk vergi mevzuatı açısından 5 yıllık zaman aşımı diliminde incelemeye hazır halde bulundurulması gerektiği tabiidir. Emsallere uygunluk ilkesi kapsamında belirlenen fiyat veya bedelin tespiti ve uygulanan yöntemle ilişkin detayları kapsayan belgelendirme düzenine ilişkin olarak 1 Seri Nolu Genel Tebliğde açıklamalar yapılmıştır. 1 Seri Nolu Genel Tebliğde getirilen hükümler kapsamında kurumlar vergisi mükellefleri tarafından her takvim yılı için verilen kurumlar vergisi beyannamesi ekinde “Transfer Fiyatlandırması Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form”un doldurulması gerekmektedir. Ayrıca tebliğ ile belirlenen bazı mükellef gruplarına istenildiği zaman ibraz edilmek üzere “YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU” hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlama zorunluluğu getirilen kurumlar vergisi mükellefleri aşağıda yer almaktadır:

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri yurt içi ve yurt dışı işlemleri,
- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri yurt dışı işlemleri,
- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemleri,

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri yurt içi işlemleri,

için yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlamaları ve vergi idaresi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmek zorundadırlar. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ise aşağıda belirtilen belge ve bilgileri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmek amacıyla hazır bulundurmaları gerekmektedir.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlama mecburiyeti bulunan kurumların söz konusu raporu, rapor hazırlama mecburiyeti bulunmayan kurumların ise hazırlamaları gereken bilgi ve belgeleri talep edildiğinde ibraz etmek üzere kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları zorunludur.¹¹⁰

Rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükellefler tarafından hazırlanması gereken bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- 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,
- 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,

¹¹⁰ WEB_6, a.g.e., 28-29.

- 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 kâr 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.

Yukarıda yer alan bilgi ve belgeler asgari olup vergi idaresinin gerekli gördüğü durumlarda ilave belge ve bilgi isteneceği tabiidir.¹¹¹

3.4.1 Transfer Fiyatlandırması Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form (Ek:1)

Tüm mükellefler bakımından her vergilendirme dönemi verilen kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan ve doldurulması zorunlu olan belge; “Transfer Fiyatlandırması Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form” dur. Söz konusu form standart hale getirilmiş olup kurumlar vergisi beyannamesi ile beraber doldurulması zorunludur. Formun örneği 1 Seri Nolu Tebliğde ek:3 olarak yer almaktadır. Ayrıca tebliğde doldurulmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğ ile formun kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurulma yükümlülüğü getirilmiştir. Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve örtülü sermayeye ilişkin işlemlerin bulunması durumunda formun doldurulması gerekmektedir. Söz konusu işlemlerin bulunmaması durumunda formun doldurulmasına gerek bulunmamaktadır.

¹¹¹ WEB_6, a.g.e., 29.

I. Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İlişkili Kişilere İlişkin Bilgiler Bölümü:

Bu bölüme transfer fiyatlandırması kapsamında yurt içi veya yurt dışında yerleşik ilişkili kişilere ilişkin bilgiler yazılacaktır. İlişkili kişiler ile gerçekleştirilen işlemlerin bulunması durumunda söz konusu bilgiler forma yazılacaktır. İlişkili kişiler bulunmasına rağmen bunlarla yapılan işlem bulunmaması durumunda, ilişkili kişilere ilişkin bilgilerin forma yazılmasına gerek bulunmamaktadır. Birden fazla ilişkili kişi bulunmasına rağmen bunlardan hangileri ile yapılan işlem varsa işlemin yapıldığı ilişkili kişilerin bilgisi bu bölüme yazılacaktır.

II. İlişkili Kişilerle Gerçekleştirilen Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemler Bölümü:

Bu bölüme ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen mal veya hizmet alım satımı ile kiralama veya kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler yazılmalıdır. “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 yazılmalıdır. Aynı guruba bağlı şirketlerin birbirlerine vermiş oldukları hizmetlerin bulunması halinde “Diğer İşlemler” bölümünde yer alan Grup İçi Hizmetler bölümüne yazılmalıdır.

III. Transfer Fiyatlandırmasına Konu Olan İşlemlerde Kullanılan Yöntemler Bölümü:

Bu bölümde, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin kullanıldığı yöntemin bulunduğu kısma ilgilie yönteme göre gerçekleşen alım ve satım tutarları yazılacaktır.

IV. Kurumun Yurt Dışı İştiraklerine İlişkin Bilgiler Bölümü:

Bu bölüm kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde, kurumların yurtdışı iştiraklerinin bulunması halinde doldurulacaktır. Tablodaki sütunlar her bir iştirak için ayrı sütun kullanılarak doldurulacaktır. “Kurumun Sermaye, Oy Veya Kar Payı Oranı” kısmına kar payı veya oy oranından yüksek olan yazılarak doldurulacaktır.

V. Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler Bölümü:

Form kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde doldurulacak olup, ilgili kısımlara yazılacak tutarlar aşağıda belirtilen tutarlardır:

Aktif Toplamı: Kurumun hesap dönemi başındaki aktif toplamıdır.

Toplam Borçlar: Kurumun hesap dönemi başındaki borçlar toplamıdır.

Öz Sermaye Tutarı: Kurumun öz sermayesi bu tabloda yer alan Aktif Toplamından Toplam Borçları düşülerek bulunan tutardır. Ayrıca dönem başı öz sermaye tutarı olarak ta ifade edilebilir. Öz sermaye hesaplamasının nasıl yapılacağı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12.1.5" bölümünde açıklanmıştır.

Toplam Faiz Giderleri: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde ortaya çıkan ve maliyet hesaplarına aktarılan veya faaliyet gideri olarak değerlendirilen faiz giderleridir.

“Toplam Kur Farkı Giderleri”: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde ortaya çıkan ve maliyet hesaplarına aktarılan veya faaliyet gideri olarak değerlendirilen kur farkı giderleridir.

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 tutarıdır.

3.4.2 Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu (Ek:2)

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunun kimler tarafından hazırlanması gerektiğini “3.4 Transfer Fiyatlandırmasında Belge Düzeni” bölümünde belirtmiştik. Ayrıca raporun rapor hazırlama yükümlülüğü getirilen mükellefler tarafından hazırlanarak istenildiği zaman ibraz edilmek üzere saklanması zorunludur. Raporda asgari aşağıdaki bölümler ve bilgiler yer almalıdır.

I. Genel Bilgiler

Mükellefin faaliyet gösterdiği alan, ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerinde gerçekleştirilen işlevler, üstlendikleri riskler, sahip oldukları varlıklar, ekonomik koşullar, pazar koşulları ve iş stratejileri hakkındaki bilgiler genel bilgiler bölümünde yer almalıdır.

II. İlişkili Kişiler Hakkındaki Bilgiler

İlişkili kişilerin vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları gibi iletişim bilgileri ile faaliyet gösterdiği alan, ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerinde

gerçekleştirilen işlevler, üstlendikleri riskler, sahip oldukları varlıklar, ekonomik koşullar, pazar koşulları ve iş stratejileri hakkındaki bilgiler genel bilgiler bölümünde yer almalıdır.

III. İlişkili Kişiler Arasındaki İşlemin Ayrıntılarına İlişkin Bilgiler

Bu bölümde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlere ve sözleşmelere ait ayrıntılı bilgilere yer verilmelidir.

IV. Transfer Fiyatlandırması Analizlerine İlişkin Bilgiler

İlişkili kişiler arasında kullanılan yöntemin en uygun yöntem olduğunu ortaya konulduğunun kanıtları ile karşılaştırma analizlerine ilişkin ayrıntılı bilgilere bu bölümde yer verilmelidir. Ayrıca bu bölümde kullanılan yöntemin belirlenmesi sırasında yapılan hesaplamalara ait belge, bilgi ve hesap analizleri, emsal fiyat aralığı tespitine ait hesaplamaları içeren bilgilere yer verilmelidir. Ayrıca düzeltim yapılmış ise buna ilişkin bilgilere de yer verilecektir.

V- Sonuç

Bu bölümde mevzuat gereği işleme uygun yöntemin kullanıldığı, emsal fiyatın belirlenmesi sırasında aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan kişiler arasında gerçekleşen işlemlerde kullanılan fiyat belirleme esaslarına uygun olarak tespit edilen emsal fiyat aralığı bulma çalışmalarının yapıldığına ilişkin bilgilere yer verilir. Ayrıca önceki bölümlerde yapılan analizler kapsamında aktarılan işlemlerin yer aldığı bir özet tablo da bu bölümde sunulmalıdır.

3.4.3 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Belgelendirme

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Belgelendirme süreci, değerlendirme ve analiz, anlaşmanın kabul veya reddi ile anlaşma için belirlenecek süreden oluşmaktadır.

Başvuru tebliğ ekinde yer alan EK-1'deki başvuru formuna uygun olarak yapılmalı ve ekinde aşağıdaki bilgiler yer almalıdır:

- Başvuru formu,
- 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),
- Gayrimaddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayrimaddi 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 gerekmektedir.

Başvurunun Değerlendirilmesi ve Analiz Süreci:

İdare mükellef tarafından yapılan başvuruyu değerlendirir ve anlaşma görüşmelerinin başlatılması için gerekli analizleri yapar. Mükellef tarafından yapılan başvuru formu ve ekinde yer alan bilgi ve belgelerin yeterli olması durumunda bunlar üzerinden peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını değerlendirir. Ancak bilgi ve belgelerin yetersiz bulunması halinde ek bilgi ve belgeler talep edebilir. Yeterli bilgi ve belgeye ulaşıldığında idare mükellef ile görüşmeleri başlatır.

İki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin süreçte, diğer ülke vergi idaresine veya idarelerine sunulan bilgi ve belgelerin eş zamanlı olarak İdareye de sunulması gerekmektedir.

Değerlendirme ve analiz sürecinin, tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşma başvurusunda altı ay, iki taraflı ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları başvurularında ise 12 ay içinde sonuçlandırılması esastır.

Anlaşmanın Kabulü veya Reddi:

İdare mükellefin başvuru belgeleri üzerinden yapmış olduğu değerlendirme ve analizler sonucunda, mükellefin başvurusunu olduğu gibi kabul edebilir veya bazı uygun değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. Başvurunun idare tarafından kabul edilmesi durumunda mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

Mükellefler tarafından yapılan tek taraflı peşin fiyatlandırma başvuruları, İdarece başvuru talebine ilişkin yazının, İdarenin kayıtlarına girdiği tarihten itibaren dokuz ay içinde sonuçlandırılması gerekmektedir. Başvurunun bu süre içinde sonuçlandırılmaması durumunda, İdare ile mükellefin anlaşması halinde söz konusu süre uzatılabilir.

Mükellefler tarafından idareye yapılan iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin talepler, başvurunun tarafı olan yurtdışında mukim mükellefin ülkesi ile Türkiye arasında yapılan ve yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde değerlendirilir.

İki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması yapılması amacıyla yapılan başvuruların sonuçlandırılmasına ilişkin olarak izlenen süreçte; ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına taraf devletlerden birinin vergi idaresi anlaşmanın yapılması amacıyla diğer devletin vergi idaresi ile temasa geçer. Bu temas sonucunda diğer devletin idaresi ile anlaşmaya varılamaması halinde bu durum İdare tarafından peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusu yapan mükellefe bildirilir.

İki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yapılması amacıyla mükellefler tarafından idareye yapılan başvuruların, başvuru talebine ilişkin yazının idarenin kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 18 ay içinde sonuçlandırılması esastır. Başvuruların 1 Seri nolu tebliğde hüküm altına alınan bu süre içinde

sonuçlandırılmaması halinde, idareler ile mükelleflerin anlaşması halinde süre uzatılabilir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, anlaşmaların tarafı olan mükelleflere özgü olması nedeniyle diğer mükellefler tarafından emsal alınarak uygulanması ve yapılan işlemlere kanıt olarak sunulması mümkün değildir.

Anlaşmalarda Belirlenecek Süre:

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi en fazla üç yıl olup, imzalandığı tarihten itibaren anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dâhilinde hüküm ifade eder.

Üç yıllık sürenin uygulanması; anlaşmanın imza tarihinin içinde bulunduğu takvim yılından başlamak üzere takip eden iki yılı kapsayacak şekilde olabileceği gibi anlaşmada yer alacak hükümle başlangıç yılı da belirlenebilir. Bu durum, 1 Seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yer alan örnekte ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

İdare ile mükellefler arasında yapılan anlaşmaların, belirlenen koşullara uygunluğunun idare tarafından izlenmesi amacıyla mükellefler tarafından yıllık olarak hazırlanan raporların idareye sunulması gerekmektedir.

Ayrıca 1 Seri Nolu Genel Tebliğ İle;

- Mükelleflerin süre bitiminden en az dokuz ay önce idareye anlaşmanın yenilenmesi için başvurabileceği,
- İmzalanmış ve yürürlükte olan bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının bazı durumların gerçekleşmesi halinde revize edilebileceği,
- Yine tebliğde belirlenen durumların ortaya çıkması halinde, İdarenin mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebileceği ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebileceği hüküm altına alınmıştır (Bkz.Başlık3.3.6).

3.5 TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINA İLİŞKİN YAPILAN DÜZENLEMELERE UYMAMANIN YAPTIRIMI

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin yapılan düzenlemelere uymamanın yaptırımı, vergi ve ticari yaşamı düzenleyen Vergi Usul Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Gümrük Kanunu’nda yer almaktadır.

3.5.1. Vergi Usul Kanunu’na Göre Uygulanacak Yaptırımlar

Transfer fiyatlandırması hükümlerine uyulmaması durumunda uygulanacak cezalar 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin “Cezalar” başlıklı 8. Bölümünde, aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır:

“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 Vergi Usul Kanunu’nun cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Bu Tebliğ ile İdare’ye ibraz etme zorunluluğu, bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 256, 257, mükerrer 257’nci madde ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.”

Vergi Usul Kanunu’nda, vergi kanunlarına uymama halinde, uygulanacak para cezaları ise vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Vergi ziyai ve cezası, Vergi Usul Kanunu’nun 341 ve 344. maddelerinde yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu madde 341’e göre vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. 344. maddeye göre ise, 341’inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

Ancak, KVK’nın 13/8. maddesine göre; transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu

maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.

Vergi Usul Kanunu’nun , “Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, 256, 257, mükerrer 257. maddesi ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza” başlıklı mükerrer madde 355’e göre, Vergi Usul Kanunu’nun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. maddesi ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'den itibaren 1.600 TL) Türk Lirası,
- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'den itibaren 800 TL) Türk Lirası,
- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (490 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2018'den itibaren 400 TL) Türk Lirası, özel usulsüzlük cezası kesilir.

3.5.2. Sermaye Piyasası Kanunu’na Göre Uygulanacak Yaptırımlar

Sermaye Piyasası Kanunu’nun “Örtülü kazanç aktarımı yasağı” başlıklı 21. maddesinin 4. fıkrasına göre, kazanç aktarımının Sermaye Piyasası Kurulunca tespiti hâlinde halka açık ortaklıklar, kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıkları, Kurulca belirlenecek süre içinde kendilerine kazanç aktarımı yapılan taraflardan, aktarılan tutarın kanuni faizi ile birlikte mal varlığı veya kârı azaltılan ortaklığa veya kolektif yatırım kuruluşuna iadesini talep eder. Kendilerine kazanç aktarımı yapılan taraflar, Kurulca belirlenecek süre içinde aktarılan tutarı kanuni faizi ile birlikte iade etmek zorundadır. Örtülü kazanç aktarımı yasağının ihlali ile ilgili 94 üncü ve 110’uncu maddeler ile ilgili mevzuatta öngörülen hukuki, cezai ve idari yaptırımlar saklıdır.

Sermaye Piyasası Kanunu’nun 94’üncü maddesine göre Sermaye Piyasası Kurulu, 21 inci maddede belirtilen işlemlerde bulundukları tespit edilen halka açık ortaklıklar, kolektif yatırım kuruluşları ve bunların bağlı ortaklıkları ile iştiraklerinden denetleme sonuçlarının, Kurul tarafından belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde ortaklara

duyurulmasını istemeye, Kurulca belirlenen tutarın tayin edilen süre içinde iadesi için dava açmaya yetkilidir.

Ayrıca, 92'nci maddenin birinci ve üçüncü fıkraları bu madde bakımından da uygulanır. Yani, Sermaye Piyasası Kurulu, örtülü kazanç aktarımı yapıldığını tespit ettiğinde;

- 6102 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla ilgililerden aykırılıkların giderilmesi için tedbir almasını ve öngörülen işlemleri yapmasını isteyebilir ve gerektiğinde durumu ilgili mercilere intikal ettirebilir.
- Bu durum ve işlemlerin hukuka aykırılığının Kurulca tespiti tarihinden itibaren üç ay ve her hâlde durum ve işlemin vukuu tarihinden itibaren üç yıl içinde iptal davası ve beş yıl içinde butlan veya yokluğun tespiti davası açabilir.
- Bu durum ve işlemlerin mevcudiyetinin ilk derece mahkeme kararı ile tespit edilmesi veya bu karar beklenmeksizin Kurulun talebi üzerine mahkeme tarafından karar verilmesi hâlinde bu işlemlerde sorumluluğu bulunanların imza yetkilerini kaldırabilir, ilgililer hakkında suç duyurusunda bulunulması hâlinde, yargılama sonuçlanıncaya kadar ilgilileri görevden alabilir ve yapılacak ilk genel kurul toplantısına kadar görevden alınan yönetim kurulu üyelerinin yerine yenilerini atayabilir.

SPK'nın 110'uncu maddesinin 1.fikrasının (b) bendine göre 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, örtülü işlemlerde bulunarak halka açık ortaklıkların, kârını veya mal varlığını azaltmak fiilleri, güveni kötüye kullanma suçunun nitelikli hâlini oluşturur ve bu durumda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunun 155'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre hükmolunacak ceza üç yıldan az olamaz.

3.5.3. Gümrük Kanunu'na Göre Uygulanacak Yaptırımlar

Birbirleri ile ilişkisi bulunan kişiler arasındaki bir satışta kullanılan fiyatın yani gümrük kıymetinin, gümrük idaresince daha sonra yapılacak denetimlerde Gümrük Kanunu'na göre saptanacak gümrük kıymetinden az olması halinde, uygulanacak

cezalar, Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmü aşağıdaki gibidir.

“MADDE 234-1. Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

- 15. maddesinde belirtilen Gümrük Tarifelerini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan ithalat vergileri ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken ithalat vergileri arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, ithalat vergilerinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.
- Kıymeti üzerinden ithalat vergilerine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, 23 ila 31 inci maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.
- Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait ithalat vergilerinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır (...).”

3.6. GAYRİ MADDİ HAKLARIN VE GRUPELİ HİZMET ALIŞVERİŞİNİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.6.1. Gayri Maddi Haklar

Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım

hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.¹¹²

Elektronik ortamda yapılan ticaretin, toplam ticaret hacmi içerisindeki payı her geçen gün artmaktadır. Elektronik ticaretin önemli kurumlarından, Çin menşeli Alibaba'nın özel bir günde satışa başlamasını takiben, 85 saniyede ulaştığı satış hacminin 1 milyar dolar olduğu düşünülecek olursa, elektronik ticaretin önemi daha da iyi anlaşılacaktır. Bilişim sektöründeki akıl almaz gelişmelere paralel olarak gelişen elektronik ticaret sektöründeki oyun kurucu şirketler, kârlarını maksimize edebilmek için, operasyon merkezlerini vergi avantajı sağlayan ülkelere taşımaktadırlar. Sahip oldukları grup şirketleri vasıtasıyla, ticarete dolaylı yoldan katılarak daha az risk üstlenmelerine rağmen, ellerinde bulundurdıkları gayri maddi haklar vasıtası ile kârın büyük bölümünü bu şirketler elde etmektedir. Bu durum, çokça tartışılmıştır. Konu gerek elektronik ticaret, gerekse TFYÖKD açısından da değerlendirilmiş, OECD'nin elektronik ticarete ilişkin sunduğu rapor çalışmasında, sorunun çözümüne yönelik olarak, grup şirketleri açısından gayri maddi haklara dayalı ticaretin TFYÖKD kapsamında değerlendirilmesi, ortaya çıkan ekonomik sonuçların anlamlı olabilmesi için ise, işlem temelli kâr paylaşım yönteminin kullanımı tavsiye edilmiştir.¹¹³

Gayrimaddi hakların iktisadi değerlerinin artmasına paralel olarak bu hakların kullanımı için katlanılan maliyetler de işletme bilançolarında da kaydadeğer bir şekilde yer bulmaya başlamıştır. Hatta marka, patent, model, tasarım, know-how, franchising ve fikri mülkiyet hakları neredeyse bazı işletmelerin toplam varlıkları haline gelmiştir.

Gayri maddi hakların işletme varlıkları içerisindeki öneminin artmasıyla beraber, bu haklar ticari faaliyetlerin sürdürülmesi sürecinde rehin ve ipotek konusu da olmaya başlamıştır. Bundan dolayı da, birçok ülke gerekli yasal düzenlemeleri yapmış ya da mevcut düzenlemeleri revize etmek zorunda kalmıştır.

Gayrimaddi haklar özetle aşağıdaki unsurlardan oluşur:¹¹⁴

¹¹² WEB_6, a.g.e.

¹¹³ Kaya, S., Ayluçtarhan, A. (2011), “*Transfer Fiyatlandırması, Gümrük Kıymeti Ve Kurum Kazancı*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:223,

¹¹⁴ WEB_12, Saydam, G. R., (2014), “*‘Gayrimaddi haklar’ nedir? Neden ülkeler için önemlidir?*”, 2014, çevrimiçi, İnternet, 5 Şub. 2019. , Available: <http://www.grs.com.tr/tr/8-göksel-r-saydam-yazıları/338-gayrimaddi-haklar-nedir-neden-ülkeler-için-önemlidir.html>

- Arama, İşletme İmtiyaz Hakları
- Fikri Haklar (Telif Hakları)
- Teknik Bilgi (Know-How) Hakları
- Marka, Patent, Model ve Tasarım Hakları
- FranchisingHakları

3.6.1.1. Ticari Amaçlı Gayri Maddi Haklar

Gayri maddi haklar, özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar, bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir.¹¹⁵

Ticari gayri maddi hakların ortaya çıkabilmesi için, bir araştırma ve geliştirme süreci gereklidir. Doğal olarak, bu araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yapılanma, organizasyon vb. süreçleri oluşturulacaktır. Bütün çabalar sonucunda, getiri elde etme olasılığı gibi, zarara uğrama olasılığı da vardır. Diğer bir deyişle, ticari gayri maddi hakların kazanım süreci maliyet ve risk ihtiva eder.¹¹⁶

3.6.1.2. Pazarlama Amaçlı Gayri Maddi Haklar

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.¹¹⁷

Bu haklar kapsamına giren ve önemli olan know-how, patent ve ticari markayı şu şekilde tanımlayabiliriz. Know-how, belli bir alandaki ticari faaliyetin devamı ve

¹¹⁵ WEB_6, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)”

¹¹⁶ Biçer, R., “*Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi*”Yayın No:3 (Türmob Yayınları: Ankara, Türkiye), y.y., 118.

¹¹⁷ WEB_6, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)”

gelişimi için ihtiyaç duyulan fikri mülkiyet hakları kapsamına giren bilgilerdir. Patent ve ticari marka gibi tescilli değildir. Patent, malların üretimi ile ilgili haklardır. Patent hakkına sahip kişiye, sınırlı bir hak kazandırır. Ticari marka ise, ürün veya hizmetlerin belirli standartlarda diğer ürün ve hizmetlerden ayırt edilebilmesi için kullanılan bir isim, işaret vb. dir. Lokal ve global yasalarla sahibi adına korunmaktadır.¹¹⁸

3.6.1.3 OECD ve Türkiye Yaklaşımı¹¹⁹

Global işletmelerin, uluslararası operasyonlarında gayri maddi hakların, transfer fiyatlandırmasına konu işlemleri ve vergi açısından değerlendirilmesi, vergi idarelerinin çokça ilgisini çekmiştir. Ve bu konuda çeşitli düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Bu durum sonucunda, OECD 1996'da transfer fiyatlandırmasına ilişkin rehberine bir bölüm eklemiştir. İlgili bölümde gayri maddi haklara dair önem arzeden konulara yer verilirken, bu konuların transfer fiyatlandırması bakımından değerlendirilmesindeki güçlükler de anlatılmıştır. 1997'de eklenen diğer bir bölümle de, ortak girişim ile sürdürülen ar-ge faaliyetleri sonucunda elde edilen gayri maddi hakların hukuksal ve iktisadi sahipliği konularındaki tartışmalara çözüm bulmaya çalışılmıştır.

OECD rehberinde, iktisadi faaliyetlere konu gayri maddi haklar, ticari ve pazarlama amaçlı olarak iki farklı başlık altında değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Ticari amaçlı gayri maddi haklar, ticari mal üretimi ya da herhangi bir hizmetin yerine getirilmesi sürecinde kullanılabilecek varlıklar olabilmektedir. Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, biraz daha farklı bir yapıdadır. Bu haklar, bir malın veya hizmetin ticaretine ve gelişimine katkı sağlayan, ürünün niteliksel özelliklerini geliştiren yapıdadır. Müşteri listeleri, özel dizaynlar, figürler, semboller, logolar vb. bu kategoride sayılabilir.

OECD'nin yayımladığı rehberde, ilişkili kişi konumundaki pazarlayıcı, aynı türde bir sözleşmeyle pazarlama faaliyetlerinde bulunan bağımsız bir tüccara göre, çok daha fazla pazarlama ve faaliyet maliyetine katlandığı için, gayri maddi hakların sahipliğini elinde bulunduran kurumdan veya kişiden, emsallere uygunluk ilkesine göre ekstra bir gelir elde etmesi gereklidir. Diğer bir deyişle, OECD rehberinde, ilişkili kişi konumundaki

¹¹⁸ Avşaroğlu, G.L, (2011), “*Transfer Fiyatlandırmasında Gayri Maddi Haklar Ve Bazı Ülkelerden Gayri Maddi Hak Uygulama Örnekleri*” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:96,

¹¹⁹ Demirci, A, (2011), “*Pazarlama Amaçlı Gayri Maddi Hakların Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirilmesi-I*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:225,

tacirin sözleşmeden doğan hukuksal konumundan bağımsız olarak, katlandığı pazarlama harcamalarının üzerinde olacak şekilde bir getiri elde etmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmıştır.

Ülkemizdeki uygulamaya baktığımızda, OECD rehberindeki gayri maddi haklara ilişkin genel çerçeveye, Maliye Bakanlığının, (Seri No: 1) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'inde de aynı şekilde yer verildiği görülmektedir.

OECD Mali İlişkiler Komitesi "en uygun yöntem standardı" ile, deneyimler sonucunda oluşmuş işlem temelli usullerin, kâr paylaşım usullerinden daha ileride olduğunu, dolayısıyla hali hazırdaki durumun değişmesi gerektiği tavsiyesinde bulunmuştur. OECD değerlendirmesi ve önerisi doğrultusunda emsal fiyat belirlenmesinde kullanılabilecek yöntemleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
- Maliyet Artı Yöntemi
- Kâr Bölüşüm Yöntemi
- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

3.6.2 Grup İçi Hizmetler

Grup içi hizmetler denilince, grup olarak ifade edilen birbirine bağlı şirketlerden, esas şirketin grup üyesi diğer şirketlere ya da gruba bağlı herhangi bir şirketin, grubun diğer üye şirketlerine sunmuş olduğu hizmet anlaşılmalıdır. Yönetimsel, denetim ve düzenleştirmek amaçlı hizmetler de grup içi hizmet kapsamındadır. Bu çerçevede sunulan hizmet için ortaya çıkan maliyetin üstlenicisi, esas şirket veya hizmeti sunan grup üyesi şirket olabilmektedir. Grup içi hizmetlerin, TFYÖKD açısından analiz ve değerlendirme sürecinde özellik arz eden konuları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.¹²⁰

- Hizmet fiilen sağlandı mı? Sağlanmadı mı?
- Hizmeti alan grup üyesi şirket veya şirketlerin, sunulan hizmete gerçekten ihtiyaçları var mıydı?

¹²⁰ Doğruyol, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması", 95-96.

- Alınan hizmet bedeli emsallere uygun şekilde belirlendi mi?

Grup içi hizmet alış veriş, yönetim, mali işler, teknik konular, faaliyet konusuyla ilgili danışmanlık vb. hizmetler şeklinde olabilmektedir. Bu hizmetlere ihtiyaç duyan bir grup şirketi, bu hizmeti grup içi şirketlerden temin edebileceği gibi, dışarıdan bağımsız kurumlardan da temin etme yoluna gidebilir. Hukuk ve muhasebe hizmetleri, spesifik olarak ihtiyaç duyulan grup içi hizmetlere örnek gösterilebilir. Grup içi hizmet alış verişinde bazen teknik bilgi ve lisanslamaya konu işlemler de olabilmektedir. Dolayısıyla mal ve hizmet alışverişinin karmaşıklaştığı bu gibi zamanlarda işlemlerin hukuki açıdan sınıflandırılması önemlidir.¹²¹

Bazı hizmetlere sıklıkla ihtiyaç duyulurken, bazı hizmetler ise ihtiyaç olması halinde temin edilir. Mali müşavirlik hizmeti düzenli olarak temin edilirken, adli bir durumla karşılaşıldığında ise hukuki danışmanlığa ihtiyaç duyulabilir. Bu hizmetler esas şirketten veya grup üyesi olan herhangi bir şirketten alınabilir.

Grup içi hizmetler ticari mallardan farklıdır. Bir üretim işletmesindeki makinenin fiziki varlığını tespit etmek kolayken, bir danışmanlık hizmetinin varlığını tespit etmek kolay olmayabilir. Tespiti kolay olmayan hizmetler için yapılan ödemelerin, beyannameye indirim konusu yapılması kabul edilmemektedir. Kanun koyucu gerçeği yansıtmayan durumları önlemek için, grup içi hizmet kapsamına giren hizmetin gerçekten alınıp alınmadığı, hizmeti alan şirketin o hizmete gerçekten ihtiyacının olup olmadığının tespitine yönelik gerekli düzenlemeleri (Seri No:1) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ile yapmıştır.¹²²

(Seri No:1) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yer alan "Holding Şirketlerin Genel İdare Giderlerinin Bağlı Şirketlere Dağıtımı" başlığındaki açıklamalar ile "Grup İçi Hizmetler" başlığındaki açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde bir holding veya yönetim şirketi tarafından sunulan grup içi hizmetlerin karşılığı grup şirketlerce ödenen tutarların gider olarak kabul edilebilmesi için, aşağıdaki hususların varlığı aranmalıdır.¹²³

¹²¹ Biçer, *Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi*, 123-124.

¹²² Bilir, A, (2014), "*Vergi Mevzuatımıza Göre Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırmasında Hizmetin Yapılıp Yapılmadığının Tespiti*" Vergi Sorunları, Sayı:305, 15.

¹²³ Kavan, "Grup İçi Hizmetlerde Sözleşme Düzenlenmesi Ve Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirme"

- Hizmetin kesin şekilde verilmiş olması
- Hizmetten faydalanan şirket/şirketlerin bahsi geçen hizmetlere ihtiyacının olması
- Faydalanan hizmetlere ilişkin olarak, grup içi fiyatlandırmanın emsallere uygun olarak yapılmış olması
- Faydalanan hizmet tutarlarına ait faturanın kesilmiş olması
- Faturaya konu hizmet çeşidinin detaylı bir şekilde açıklanması
- Bir faturada, birden çok hizmet tutarının birlikte yer alması durumunda, her bir hizmet tutarının ayrı ayrı gösterilmesi

Transfer fiyatlandırmasına konu olan hizmet tutarlarının tespit edilmesinde, her koşulda uygulanabilecek bir sürecin varlığı çok mümkün olmamakla beraber, asgari müşterekte holding ya da hizmet sunumunu gerçekleştiren merkezi bir şirketin varlığı durumunda, sunulan grup içi hizmet tutarlarının tespit edilmesinde aşağıdaki süreçlerin izlenmesi ilgililere iş süreçlerinde kolaylık sağlayacaktır.¹²⁴

- Hizmetlerin, hizmet sağlayıcı tarafından belirlenmesi
- Yararlanılan hizmetin, fayda tespitinin yapılması
- Hangi transfer fiyatlandırması yönteminin kullanılacağına karar verilmesi
- Yansıtma yönteminin seçilmesi
- Dağıtılabilir masrafların belirlenmesi
- Kâr payının belirlenmesi
- Dağıtım ölçütlerinin tespit edilmesi
- Hizmet anlaşmalarının akdedilmesi
- Uygulama ve belgeleme

Çokuluslu şirket grupları içindeki karar alma, yönetim ve kontrol süreçlerinin gittikçe yerel şirketlerden uluslararası sorumluluğu olan holding şirketlerine veya grup hizmet merkezlerine kaydığı gözlenmektedir. Grup içi yönetim hizmetlerinin holding

¹²⁴ Güngör, F.A., Orhan, H, (2009), “*Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-II*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:202,

şirketlerinde merkezileştirilmesi ve grup hizmet merkezlerinin kurulmasının ardındaki nedenler şunlardır.¹²⁵

- Globalleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler
- Ortak strateji belirleme, planlama ve koordinasyon ihtiyacı
- Ortak bütçe ve finansman planı yapmak
- Yönetimde basitlik sağlamak
- Tek elden etkin kontrol sağlamak
- Grup içi sinerjiyi artırmak ve bu yolla maliyet avantajı sağlamak
- Uzmanlaşmak
- Tedarikçilere karşı pazarlık gücünü artırmak

Grup içi hizmet alış verişinin tespit edilmesi durumunda, hizmeti veren ve hizmetten faydalanan açısından konunun değerlendirilmesi, hizmet fiyatlandırmasının emsallere uygun olup olmadığına karar verilmesi gerekir. İşletme, emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde hangi yöntemi kullanacağına karar verebilir. Uygulamada emsallere uygun fiyatın tespitinde, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve maliyet artı yönteminin daha yararlı olduğu görüşü hakimdir.

Hizmetten yararlanan açısından, faaliyet gösterdiği sektördeki işletmeler arasında karşılaştırılabilir özellikte hizmetlerin varlığı halinde, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması yerinde bir karar olacaktır. Fiyat karşılaştırmasının olanaksız olduğu durumlarda ise, maliyet artı yönteminin kullanımı daha yerinde bir karar olacaktır. Maliyet artı yönteminin seçilmesi halinde dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. O da, kontrol ve kontrol dışı işlemler arasındaki maliyetlerin aynı özellikte olmasının gerekliliğidir. Diğer yöntemlerin kullanımı ise, bu iki yöntemin kullanılmasının işlevsel olmadığı koşullarda tercih edilmelidir. Emsallere uygun fiyatın belirlenmesi için kullanılacak yöntemin tercihi ve kullanılması sürecinde, hizmetten faydalanan ilişkili kurumların grup içerisindeki işlevleri de analiz edilmelidir.

Grup içi hizmet alış verişinin emsallere uygun olarak fiyatlandırılmasını bir örnek ile açıklamaya çalışalım. Örneğin, merkezi Ankara'da olan ve kendisine bağlı da dört

¹²⁵ Güngör, F.A., Orhan, H, (2009), “*Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-I*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:201,

şirketi olan bir holding düşünelim. Bu dört şirketin her biri Türkiye'nin farklı illerinde ve farklı sektörlerde faaliyet göstermektedir. Holding, bu dört şirkete de ofis otomasyon sistemlerinin tamir ve bakımı için hizmet sunmaktadır. Holdingin sunduğu hizmetin 2018'deki toplam maliyeti 100.000 ₺'dir. Holding faydalanma derecelerini kesin olarak tespit edemediği için, bir dağıtım ölçütü belirlemiş ve maliyet dağıtımını ona göre yapmaya karar vermişti. Belirlenen dağıtım anahtarı, hizmet saatidir. Verilen hizmet saatlerine göre gider payı oranı ve gider payları aşağıdaki şekildedir.

<u>Şirket</u>	<u>Saat</u>	<u>Oran</u>	<u>Gider ₺</u>
A	750	0,25	25.000
B	600	0,20	20.000
C	450	0,15	15.000
D	1.200	0,40	40.000
Toplam	3.000	100	100.000

Hizmeti sunan holding, transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeleri dikkate alarak, sektördeki emsal hizmetlerin fiyat analizini yapmış, emsallere uygun olarak hizmet maliyetine %10 oranında bir kâr marjı uygulamaya karar vermiştir. Buna göre holdingin grup şirketlerine keseceği fatura tutarları artı KDV (katma değer vergisi) olmak koşuluyla aşağıdaki şekilde olacaktır.¹²⁶

<u>Şirket</u>	<u>Gider Payı</u>	<u>%10 Kâr</u>	<u>Toplam Gider</u>
A	25.000	2.500	27.500
B	20.000	2.000	22.000
C	15.000	1.500	16.500
D	40.000	4.000	44.000
Toplam	100.000	10.000	110.000

a. OECD ve Türkiye Yaklaşımı

OECD, grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilmesinde iki durum üzerinde önemle durmuştur. Bunlardan birincisi, grup içi hizmetlerin

¹²⁶ Küçük, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygunluk İlkesi Doğrultusunda Karşılaştırılabilirlik Analizi” 7-8.

gerçekten temin edilip edilmediği konusudur. İkincisi ise, vergilendirmede avantaj sağlayabilmek için tespit edilen grup içi hizmet tutarının, emsallere uygun belirlenip belirlenmediği, diğer bir deyişle tutarlı olup olmadığıdır.

Grup içi hizmetlerin gerçekten temin edilip edilmediğinin tespiti, OECD bu konuda önemli bir soruya cevap bulunması gerektiğini belirtmiştir. Soru şudur; bir grup üyesi tarafından, grubun bir veya birden fazla üyesine sağlanan hizmetin, hizmetten faydalanan açısından, piyasadaki konumlarını güçlendirerek iktisadi veya ticari bir katkı yaratıp yaratmayacağı sorusudur. Sorunun cevabı, aynı türdeki hizmetin bağımsız bir işletme tarafından yine bağımsız bir işletmeden bir tutar karşılığında temin edilmek istenip istenmeyeceği, söz konusu hizmetin kendi iç organizasyonunda üretilmek istenip istenmeyeceği sorularına verilecek cevaplarla olacaktır. Şayet bahsi geçen hizmet, ilişkisiz bir işletme tarafından, bir tutar karşılığında dışarıdan sağlayacağı ya da kendi iç organizasyonunda üretebileceği bir tür değilse, bu hizmet, grup içi hizmet açısından emsallere uygun bir hizmet olarak değerlendirilmemelidir.

Peki grup içi hizmet sunumu varsa, bu hizmetin fiyatlandırması TFYÖKD (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı) açısından nasıl belirlenecektir? OECD emsallere uygun fiyat belirlenmesinde "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi" ve "Maliyet Artı Yöntemi" üzerinde durmuştur. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmetten faydalanan açısından, içerisinde bulunduğu piyasada, karşılaştırılabilir hizmet arzının olduğu ya da ilişkili grup şirketinin hizmeti ilişkisiz şirketlere de arz ettiği durumda kullanılabilir. OECD, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanamadığı durumlarda ise, maliyet artı yönteminin kullanılmasının uygun olacağını belirtmiştir. Maliyet artı yönteminin kullanımında da, hizmet maliyetini oluşturan unsurların kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen öğeleri arasında tutarlılık olması gereklidir. Şayet emsal tutar, bu iki yöntem ile belirlenemiyorsa, sonuçların kabul edilebilir olması için birden fazla yöntemden yararlanılmalıdır.¹²⁷

Ülkemizde grup içi hizmetlere ilişkin düzenlemeler, Maliye Bakanlığı'nın birebir çevirisini yaptırarak yayımladığı "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi", Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği (Seri No: 1), Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından

¹²⁷ WEB_4, "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi", 206-214.

2010'da yayımlanan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber" ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi ile yapılmıştır. Dolayısıyla ülkemizdeki uygulama OECD üyesi ülkelerinden farklı değildir.

Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;¹²⁸

- 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.

(Seri No:1) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde,

OECD rehberine paralel olarak grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi” ya da “Maliyet Artı Yöntemi” kullanılmasının diğer yöntemlere tercih edilebileceği belirtilerek aşağıdakine benzer bir örnek verilmiştir.

(V,X,Y,Z) bir şirketler grubudur. V şirketi İstanbul’da bulunan ve (V,X,Y,Z) grubuna finansal danışmanlık ve muhasebe hizmeti sunan bir şirkettir. V şirketinin sunduğu toplam hizmet maliyeti 51.000 ₺’dir. X ve Y şirketleri İstanbul’da, Z şirketi ise Tekirdağ da faaliyetlerini sürdürmektedir. V şirketinin sunduğu hizmetin faydalarının kati bir şekilde belirlenemediği öngörüsü ile, ortak olarak yararlanılan bu hizmetin maliyeti uygun bir dağıtım ölçütü kullanmak suretiyle dağıtılacaktır. Uygun dağıtım ölçütü şirketlere verilen hizmet saati olarak belirlenmiştir. Bahsi geçen şirketlere sunulan hizmet saatleri aşağıdaki gibidir;

X Şirketi	500 saat
Y Şirketi	200 saat
Z Şirketi	150 saat

¹²⁸ WEB_3, Gelir İdaresi Başkanlığı, (2010), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber*”, 2010, çevrimiçi, Internet, 12 Ara. 2018. , Available: <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/rehberler>, 22.

Dağıtım Ölçüsü: 51.000 ₺ ÷ 850 saat = 60 ₺/saat

V şirketinin yukarıdaki dağıtım ölçütünü baz alarak 51.000 ₺'lik maliyeti dağıttıktan sonra aşağıdaki veriler oluşacaktır.

	Hizmet Saati	Maliyet Payı (₺)
X Şirketi	500	30.000 ₺ (500 saat x 60 ₺/saat)
Y Şirketi	200	12.000 ₺ (200 saat x 60 ₺/saat)
Z Şirketi	150	9.000 ₺ (150 saat x 60 ₺/saat)
Toplam	850 saat	51.000 ₺

Tablo incelendiğinde, Tekirdağ da faaliyetlerini sürdüren Z şirketinin gider payı 9.000 ₺'dir. Fakat, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması neticesinde faydalanılan hizmetin emsallere uygun bedelinin 10.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Sonuç olarak, Z şirketinin gider payı 10.000 ₺ olarak faturalandırılacaktır.¹²⁹

3.7. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN KAZANCIN DÜZELTMESİ

Türkiye'nin transfer fiyatlandırması mevzuatının hazırlanmasında esas aldığı ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin gerekçesinde de yöntemlere dair açıklık bulunmayan hallerde esas alınacağını belirttiği ve OECD tarafından hazırlanan ve 2010 yılında güncellenmiş olan "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde" düzeltme işlemleri düzeltmeye ilişkin tanımlar bölümünde tanımlanmıştır. OECD Rehberinin Tanımlar bölümünde, birincil düzeltme (Primary Adjustment), karşı düzeltme (Corresponding Adjustment), telafi edici düzeltme (Compensating Adjustment) ve ikincil düzeltme (Secondary Adjustment) olmak üzere, 4 farklı düzeltme öngörülmüştür. Anılan düzeltme kavramlarının tanımı aşağıdaki gibidir:

- Birincil Düzeltme (Primary Adjustment): Birinci ülkede bulunan bir vergi idaresinin bir şirketin vergilendirilebilir kârlarına, ikinci bir ülkede faaliyet gösteren bir ilişkili işletmesiyle gerçekleştirdiği işlemlere emsallere uygunluk ilkesini uygulaması sonucu olarak, bir düzeltme yapması.

¹²⁹ WEB_6, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)", 33-34.

- İkincil Düzeltme (Secondary Adjustment): İkincil işleme yönelik tarhiyattan kaynaklanan düzeltmedir.
- Telafi Edici Düzeltme (Compensating Adjustment): İlişkili işletmeler arasında fiilen uygulanan fiyatlardan farklı olmasına rağmen; mükellefin, kontrol edilen bir işlem için kendi görüşüne göre emsallere uygun olduğunu düşündüğü bir bedel üzerinden bir transfer fiyatı belirlemek üzere uyguladığı düzeltmedir. Bu düzeltmenin, vergi beyannamesi teslim edilmeden önce uygulanması gerekir.
- Karşı Düzeltme (Corresponding Adjustment): İki farklı ülkenin vergi otoriteleri arasındaki kâr paylaşımının tutarlı bir biçimde gerçekleşmesini sağlamak üzere; ikinci ülkede faaliyet gösteren ilişkili işletmenin vergi yükümlülükleri üzerinde, bu ülkedeki vergi idaresi tarafından, birinci ülkenin vergi idaresinin yapmış olduğu ilk düzeltmeye karşılık teşkil edecek biçimde uygulanan düzeltme işlemini ifade etmektedir. "düzeltme işlemi", mükellef ile idare arasında yıllardan beri tartışma konusu olan "mükerrer vergilendirme" iddialarını sona erdirmek üzere, yargı kararları, gelişmiş ülke uygulamaları ve uluslararası çalışmalar dikkate alınarak örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesine dahil edilen bir konudur.¹³⁰

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazancın Düzeltmesi, KVK'nın 13. maddesinin 6. Fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu fıkra hükmü, “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.” Şeklinde dir.

Anılan KVK'nın 13. maddesinin 6. Fıkra hükmüne ilişkin detaylı açıklamalar 1. Seri no'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği

¹³⁰ Kapusuzoğlu, T., (2008), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında 'Hazine Zararı' Aranmasının Sakıncaları*” Vergi Dünyası, Sayı:323,A.g.e.

nin “9- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri” bölümünde yapılmıştır.

Madde gerekçesine göre, 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.

Anılan fıkra hükmündeki düzeltme işlemlerinin yapılacağı kişiler, tam mükellef ve dar mükellef, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi şeklinde iki kategoriye ayrılmaktadır.

KVK'nın 13. maddesinin 6. Fıkra hükmüne bakıldığında, ilişkili kişi ve/veya kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir işlem sonucunda kurumlar ya da gelir vergisi mükellefinden örtülü yoldan kazanç aktarılması ve kazanç aktarılan kişinin bu işlem sonucu kanuna aykırı şekilde kazanç elde etmesi ve bu işlemin her iki tarafındaki yani kazancı aktaran ile kazanç aktarılanın hesaplarında yer alan kanuna aykırı aktarılmış kazanç tutarının düzeltilmesi söz konusudur.

3.7.1 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Sonucu Hazine Zararı Oluşması

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından, bir kazancın ya da tutarın, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı sayılması için Hazine Zararının oluşması gereklidir.

Hazine zararının oluşması, KVK'nın 13. maddesinin 7. Fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre; 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.

Bu düzenlemeye göre emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller;¹³¹

- İşlem iki tam mükellef kurum arasında gerçekleşirse,
- İşlem tam mükellef kurum ve yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcileri arasında gerçekleşirse,
- İşlem bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliğinin bir diğer yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliğiyle arasında gerçekleşirse, hazine zararı doğmaktadır.

KVK'nın 13. maddesinin 7. fıkrasına göre, Kurum ile ilişkili,

- Gerçek kişiler
- Dernekler
- Vakıflar

arasındaki işlemlerde örtülü kazanç dağıtımının varlığı hazine zararının doğması şartına bağlı değildir. Dolayısıyla örneğin bir A.Ş.ya da Limited şirket ile gerçek kişi arasında gerçekleşen işlemde hazine zararı olup olmadığına bakılmayacaktır.¹³¹

Hangi vergiler açısından hazine zararı doğar denildiğinde ve buna cevap olarak kanuni düzenlemeye baktığımızda, Hazine zararından kasdın, 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 olduğu görülmektedir. Burada dikkat çeken huius vergi ziyasına benzer bir tanımlamanın yapılmış olmasıdır.

Burada her türlü vergiden anlaşılması gereken, sadece kurumlar ve gelir vergisi değil, TBMM tarafından çıkarılan ve vergi olarak tanımlanan ve işlemle ilgili her çeşit verginin anlaşılması gerekir. Örneğin işlemle ilgili sadece damga vergisinin ziyaa uğratılması halinde bile hazine zararı doğmuş olacaktır.

¹³¹ Yakışıklı, R, (2008), “Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığıın Kabulünde Hazine Zararının Doğması” Vergi Dünyası, Sayı:327,

3.7.2 Dağıtılan Örtülü Kazancın Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 6.fikrasına göre, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanun'larının 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 maddenin gerekçesinde 6. fıkranın getirilmesindeki temel amacın, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımını yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamak olduğu, örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükelleflerin bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi"nin bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacağı, böylece aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmesi olarak belirtilmiştir.

Kurumlar vergisine tabi mükelleflerin ilişkili kişilerle, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel üzerinden yurtiçi işlemlerde de hazine zararının mevcudiyeti halinde, örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanun'larının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.¹³²

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 3. fıkrasında "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

¹³² Çekiciler, C., Örgen, A, (2015), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında, Düzeltme İşlemlerinin Yapılabileceği Dönem ve Şartları" Yaklaşım Dergisi, Sayı:265,

kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.” ifadesi yer almaktadır. Bu düzenleme ispat yükünün kuruma ait olduğunu ortaya koymaktadır.

Kurum tarafından emsal bedele ulaşmada kullanılan yöntemin seçilme gerekçesi ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgelerin saklanması gerekmektedir. Mükellef ayrıca hangi yöntemi neden seçtiğini ve bunun haklılığını da ispat etmelidir. Mükellefler belgeleri Vergi Usul Kanunu md. 253 hükümleri uyarınca, ilgili oldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile saklamak durumundadırlar. Mükellef ispat açısından Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesi hükümlerinden de faydalanabilmelidir. Kurumlar Vergisi Kanunu 13. maddesinde saydığı evraklardan başka bir ispat aracını yasaklamamıştır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesi anlamında ispatı sağlayabilecek her türlü delilin kullanılabilmesi gerekir.¹³³

3.7.3 Düzeltme İşlemlerinin Yapılabileceği Dönem ve Şartları

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin 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 yapılabilecektir.

Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu 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.

Verginin kesinleşmesi; 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 gelmesidir.

¹³³ Uyanık, N.K, (2017), “ÖZEL BÖLÜM: Transfer Fiyatlandırması” Vergi Dünyası, Sayı:426,

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 yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan her hangi bir kişi olması durumunda ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı söz konusu kişiler nezdinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesinde 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.

Daha önce verilmiş olan örnekteki, örtülü kazanç dağıtılan mükellef, 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 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.¹³⁴

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.

Yukarıda yer alan bölümde de açıklandığı üzere, 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 gerekmektedir. 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'üncü 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

¹³⁴ Ersoy, A, (2008), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Düzeltme İşlemleri*” Vergi Dünyası, Sayı:317,

ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Türkiye’de mukim kurumlar arasındaki düzeltme işlemlerinde yapılması gereken düzeltme işlemi sıfır toplamı bir işlem olmak zorundadır. Aksi halde mükerrer vergilemeye neden olunacaktır.¹³⁵

Kurum dar mükellef ise; Kurum tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkan verdiği ölçüde yapılabileceği tabiidir.

3.7.4 Katma Değer Vergisine Yönelik Düzeltme İşlemleri

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında, bazı işlemler aynı anda hem Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nun konusuna girmektedir. Bu nedenle de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yönünden verginin konusuna giren işlemlerin, her iki kanun karşısında birbirinden bağımsız olarak değerlendirilmesi gerekir.

Diğer taraftan başka ülkelerdeki transfer fiyatlandırması mevzuatlarından farklı olarak, ülkemizde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü dağıtılan kazanç yönünden yapılan vergilendirmenin KDV boyutu da bulunmaktadır. Eleştirilen, transfer fiyatlandırması işlemi üzerinden KDV tarhiyatı yapılmaktadır.¹³⁶

İlişkili kişilerle yapılan Transfer Fiyatlandırmasına konu işlemlerin, KDV’ye tabi olup olmadığı konusu tartışmalıdır. KDV’nin konusuna girmediği görüşünde olanlar, örtülü dağıtılan kazancın, hesap döneminin son günü itibarıyla net kâr payı olarak kabul edilmesi gerektiğini ve kâr paylarında KDV’nin konusuna girmediğini savunmaktadırlar. Ancak bu görüşe katılmak çok mantıklı gelmemektedir. Çünkü KVK’nun 13/6. maddesinde tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanun’larının

¹³⁵ Uyanık, “ÖZEL BÖLÜM : Transfer Fiyatlandırması”

¹³⁶ Pehlivan, S, “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yurtiçi Ve Yurtdışı Düzeltme İşlemleri*” Mali Çözüm, Sayı:127 C, (y.y.)

uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır. Anılan maddede KDV açısından bir tanımlama yapılmadığı görülmektedir. Bu şekilde bir tanım yapılmadığı için tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın üzerinden oluşacak matrah farkına ilişkin, ayrıca KDV hesaplanması gerekmektedir.

KDV yönünden düzeltme işlemleri, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının emsalin altında fatura düzenleme ve emsalin üstünde fatura düzenleme yöntemiyle yapılmasına göre farklılık göstermektedir.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerin, emsallerine nazaran düşük veya yüksek bedellerle yapılan işlemler olması durumunda K.V.K.nun 13. maddesi hükümlerince işlem yapılması, aynı zamanda K.D.V. Kanunu'nun 27. maddesinde yer alan “bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.” hükmüne dayanılarak bu durumun mükellef tarafında haklı bir gerekçeye dayanarak açıklanamaması durumunda KDV için de düzeltme yapılması gerekmektedir.¹³⁷

Ayrıca, düzeltmenin bir diğer dayanağını KDV Kanunu'n 35'inci maddesinde belirtilen; “malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltereceği” hükmü oluşturmaktadır. Firmalar kendi istekleriyle dönem içinde belli bir zamanda faturalaştırma yoluyla transfer fiyatlarını emsallere eşitlemek istediklerinde, ya da vergi inceleme elemanlarınca vergi incelemesinde bu durum tespit edildiğinde, KDV matrahı bu düzeltmeden etkilenecektir. Buna göre; düzeltme sırasında, satışı yapan firma açısından Hesaplanan KDV ve alıcı firma açısından ise İndirilecek KDV tutarı olarak düzeltilecektir.

Firmaların faturalaştırma yoluyla kendilerinin düzeltme yapmaları durumunda, KVK'nın 13/4. maddesinde belirtilen emsal bedel tespit yöntemlerinin uygulanması neticesinde artık mevcut bir düşük bedelin olduğu, bir durumdan ya da bedelin

¹³⁷ Softa, M., Taşkesen, N, (2015), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında KDV Kargaşası*” Vergi Sorunları, Sayı:320,

belirlenemediği bir durumdan bahis edilemeyecektir. Sonuçta, teslim veya hizmetlerin karşılığını teşkil eden bedel, emsaline uygun olarak belirlenmiş olacaktır. (KDVK Md. 20) Firma tarafından kendiliğinden işlem bedelinin düşük olduğu tespit edilip, emsal piyasa fiyatına çekilmesi sonucunda KDV matrahı artmış olacaktır.

Emsallerinden düşük fiyatın fatura kesilmesi yoluyla düzeltilmesi durumunda, fiyat farkına KDV hesaplanması gerekecektir. Düzeltme işleminin beyanname üzerinden, idarece veya hesaplar üzerinde bir düzeltme şeklinde yapılması sonucunda işlemin KDV'ye tabi olmadığı kabul edilirse, transfer fiyatlandırması riskini alarak KDV'den kaçınmanın yasal olarak yolu açılmış olacaktır.¹³⁸

Firma ile ilişkili kişi arasındaki emsale uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan işlemde bedelin emsaline nazaran yüksek tutulduğu gerekçesiyle Kurumlar Vergisi açısından matrah farkı tesis edildiğinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunan firma, mal ve hizmet teslim eden konumunda olmadığından, bu firmanın KDV açısından mükellefiyeti yoktur. Ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yoluyla kazanç elde eden karşı firma, yani işleme konu mal ve hizmeti teslim eden kişi olarak, bu firmanın KDV matrahının azaltılması yapılamayacaktır. Çünkü KDVK'nın 8/2. maddesi hükmüne göre vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini, fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Ancak, fazla ödenen bu vergi 1 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliğindeki esaslar uyarınca iade alınabilecektir. İadenin alınabilmesi için, işlemlerin kesinleşmesinin beklenmesi gerekmektedir.

Emsallere Uygunluk İlkesi doğrultusunda tespit edilen ve 120 birim olan mal/hizmet 20 birime ilişkili kişiye satılmış olması halinde eksik tahsil edilmiş olan 100 birimin KDV tutarı 18 birim olur ve eksik hesaplandığı tespit edilen 18 birim KDV, kurum tarafından Hazine'ye ödenir; ancak KDV Kanunu'nun 58. maddesi hükümlerince kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir ve kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Her ne kadar Vergi İdaresi'nin açık görüş belirtmemiş

¹³⁸ Pehlivan, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yurtiçi Ve Yurtdışı Düzeltme İşlemleri"

olmasına rağmen eksik hesaplandığı tespit edilerek düzeltme yapılmak suretiyle, Vergi İdaresine ödenen KDV tutarının temettü olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.¹³⁹

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı nedeniyle hesaplanan KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusunda 3 farklı görüş bulunmaktadır. Bunlar;¹⁴⁰

- Örtülü kazançta isabet eden KDV indirim konusu yapılamaz, çünkü örtülü olarak dağıtılan kazanç KVK uyarınca Kanunen Kabul Edilmeyen Giderdir ve KKEG'ye isabet eden KDV tutarı KDV Kanunu'nun 30. maddesi gereği indirim konusu yapılamaz.
- Örtülü kazanç, kâr payı olarak kabul edilmiş ve kâr payları, KDV'ye tabi olmadığı, bu işlem nedeniyle hesaplanan KDV'nin fazla ve yersiz hesaplanan vergi olduğu gerekçesiyle, işlemin tutarının muhatabına iade edilmesi gerekir.
- Örtülü olarak dağıtılan kazançta ait KDV'nin genel esaslar doğrultusunda indirim konusu yapılması gerekir şeklindedir.

Aynı holding bünyesinde bulunan grup şirketlerinin kaynaklarından, diğer grup şirketine faiz+komisyon uygulanmak suretiyle kullanılan kredi kullandırma işlemi KDV'ye tabidir ve yapılan işlem tutarı üzerinden KDV hesaplanması gerekir. Ancak grup şirketlerden birinin diğer finans kuruluşlarından temin etmiş olduğu kredinin diğer grup şirketine aynı koşullarla aktarılması halinde aynen aktarılan tutarlar üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.¹⁴¹

¹³⁹ Onay, İ, (2017), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançların Temettü Boyutuna İlişkin Kısa Bir Değerlendirme*” Vergi Dünyası, Sayı:429,

¹⁴⁰ Uzunoglu, N, (2010), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Dağıtılan Örtülü Kazanç Tutarına İsbet Eden Kdv'nin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı*” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:75,

¹⁴¹ Ceyhan, “Aynı Holding Bünyesinde Yer Alan Grup İçerisindeki Şirketlere Para Kullandırmanın Vergisel Sonuçları”

Maliye Bakanlığı, adi ortaklıklarda ortaklık bünyesinde bulunan nakit fazlalıklarının ortakların hisseleri oranında kullanılması halinde transfer fiyatlandırması doğrultusunda işlem yapılamayacağı, emsal faiz üzerinden fatura düzenlenemeyeceği ve KDV hesaplanamayacağı görüşündedir. Ancak nakit fazlalarının ortaklıktaki hisse oranlarından farklı bir şekilde kullanılması halinde emsal faiz üzerinden fatura düzenleneceği ve KDV hesaplanması gerektiği görüşündedir.¹⁴²



¹⁴² Özer, E, (2014), “*Adi Ortaklıktaki Nakit Fazlalarının Ortaklara Kullanılması İşleminin Transfer Fiyatlandırması ve KDV Boyutu*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:254,

BÖLÜM 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Küresel ticaret yaygınlaşmış ve bunun sonucunda ise hem çok uluslu şirketlerin sayısında artış hem de bunların faaliyet gösterdikleri ülkelerin sayısı artmıştır. Bu çerçevede, çok uluslu şirketler farklı ülkelerde bağlı şirketler ya da iştirakler halinde örgütlenmiştir. Çok uluslu şirketler, bağlı şirketleri veya iştirakleri ile ilişkilerinde ise vergi sonrası karlarını maksimize etmek için transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımı yapmaktadırlar.

Diğer taraftan vergi sonrası karını maksimize etmek için transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımı yoluna sadece çok uluslu şirketler değil, aynı zamanda ülke içi yani yerel şirket grupları, holdinglerde başvurmaktadır.

Bütün bunlar ise ülkelerin vergi gelirleri üzerinde aşındırıcı etki yapmaktadır. Buna karşılık ülkelerde, vergi mevzuatlarında bunu önlemeye yönelik düzenlemeler yapmaktadır. Bu düzenlemelerden en önemlisi ise transfer fiyatlandırmasını önlemeye yönelik olanıdır. Ülkemizde de "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müessesesi, uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın düzenlemeleri dikkate alınarak öncelikle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yerini almıştır. 5422 sayılı Kanunda düzenlenen Örtülü Kazanç müessesesi 5520 sayılı Kanunda eskisine nazaran daha açık ifadeler ve Emsaline uygunluk ilkesi, düzeltme, fiyat tespit yöntemleri ve fiyat anlaşmaları gibi daha objektif kriterlerle yeniden düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeye paralel olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'nda da yerini almıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemenin aynısı 2007 yılında Gelir Vergisi Kanunun 41. maddesinin 5. Bendinde yapılmıştır.

Sonuç olarak, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanun'larında yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemeleri, bir vergi güvenlik müessesesidir. Ancak bu düzenlemenin de eleştiriye açık ve tartışmalı bazı noktaları bulunmaktadır. Bunlar aşağıda sıralanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ve Gelir Vergisi Kanunu'nda transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na herhangi bir düzenleme yapma yetkisi verilmemiş ancak buna rağmen, Maliye Bakanlığı, Bakanlar Kurulu Kararının (2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar) yayımlanmasından kısa bir süre önce 18.11.2007 tarihli Resmi Gazete'de 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğini yayımlamıştır. Bu Tebliğde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 5'inci bendine ilişkin detaylı açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu Tebliğin, Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmadan önce Resmi Gazete'de yayımlanmış olması ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin bazı düzenlemeleri içermesi nedeniyle bunların hukuki geçerliliği tartışma konusu olmuştur.

2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar'ın 18. maddesine göre mükellefler, transfer fiyatlandırmasına ilişkin süreci ve hesaplamaların ayrıntılarını belgelendirmek zorundadırlar. Mükellefler tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulması zorunludur. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin her yıl "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu" hazırlamaları gerekmektedir.

Bu güvenlik müessesesinin ayırım yapılmaksızın tüm mükellefler için aynı şekilde uygulanması ve aynı belgelendirme zorunluluğunun getirilmesi kaynak israfıdır. Diğer taraftan, Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlama yükümlülüğü getirilirken aktif büyüklüğü ve/veya net satışlar gibi kriterlere göre mükellef büyüklüğünün gözetilmemiş olması hatalıdır. Belirtilen kriterlere göre belirlenecek bazı küçük mükelleflerin rapor ve bilgi hazırlama yükümlülüğünden muaf tutulmaları daha iyi olurdu.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlama zorunluluğu olmayan mükelleflerden hazır bulundurmaları istenen belge ve bilgilerin kapsamı çok geniştir. Keza form hazırlama yükümlülüğü için de mükellef büyüklüğü veya ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin tutarı veya oranı gibi kriterler getirilmelidir. Tebliğde ilişkili kişi ve yöntemler konusunda "önemlilik" kavramı hiç dikkate alınmamıştır. Fiyatı etkileme ve

kontrol gücü olmayan ilişkili kişilerin belgeleme kapsamından kesinlikle çıkarılması gerekir.

Tebliğe göre; transfer fiyatlandırması yoluyla 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. Dolayısıyla, 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. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Ancak örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutarın (iadenin), diğer kurum tarafından düzeltme beyannamesi verilmek yoluyla mı yoksa düzeltme beyannamesi verilmeksizin mi yapılacağı belirsizdir. Diğer kurum düzeltme beyannamesi vermediği takdirde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutarın (iadenin) işleminin ne şekilde yapılacağının açık olmadığı düşünülmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin yedinci fıkrasında, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlanmaktadır.

Söz konusu hüküm 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 01/01/2008 tarihinden itibaren gerçekleştirilen yurt içi işlemlerde hazine zararının oluşup oluşmadığı hususu göz önünde bulundurulacaktır. Buna göre,

- İki tam mükellef kurum arasında,
- Bir yabancı kurumun, Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin, bir diğer yabancı kurumun, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi arasında,

- Tam mükellef kurum ile yabancı kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcileri arasında ilişkili kişi kapsamında yurt içinde gerçekleştirilen işlemlerde hazine zararının bulunmaması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olmayacaktır.

Buna göre, bir kurumun ilişkili gerçek kişiyle yaptığı işlemler, Hazine zararı olsun olmasın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı incelemesinde cezalı tarhiyata tabi tutulacaktır. Örneğin, bir kurumlar vergisi mükellefi, gerçek kişi ortağına örtülü kazanç dağıtımı yapması ve bunun vergi inceleme elemanı tarafından saptanması halinde, kendisine transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan gerçek kişi ortak, bu nedenle, örtülü kazanç dağıtan mükellef kurumun sağladığı kurumlar vergisi tasarrufundan daha fazla tutarda gelir vergisi ödese bile, dağıtımda bulunan mükellef kurum transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle vergi cezalı tarhiyata muhatap olacaktır. Diğer taraftan aynı şekilde iki gelir vergisi mükellefi arasındaki ilişkili kişi işlemlerinden kaynaklanan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında Hazine zararı olup olmadığı aranmayacaktır. Bu farklı uygulamanın nedenini açık değildir. Bu düzenleme, mükellefler arasındaki hukuki eşitlik ilkesine aykırıdır. Hazine zararının aranması uygulamasına, gelir vergisi mükelleflerinin de dahil edilmesi gerekir.

KVK’nın 13. Maddesinin 7.fikrasında, hazine zararının tanımında, “(...) tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi (...)” nden bahsetmekte, fakat bunların hangi vergiler olduğu hususunda bir açıklama yer almamaktadır. Madde gerekçesinde: “gelir, kurumlar ve her türlü vergi” bahis konusu edilmektedir. Madde gerekçesindeki bu ifadeden ise resim ve harçlar ile diğer kamu gelirlerinin kapsam dışı olduğu anlaşılmaktadır.

ÖZGEÇMİŞ

Rıdvan Işık, 1958 yılında Tekirdağ İli Hayrabolu ilçesinde doğmuştur. Hayrabolu lisesinden sonra, 1981 yılında T.C. Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Balıkesir İşletmecilik ve Turizm Yüksek Okulu İşletme Bölümünü, 1987 yılında T.C. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü 12'nci dönem İşletmecilik ihtisas Programını bitirip, 1984-2006 yılları arasında özel sektörde imalatçı firmaların muhasebe ve finans bölümlerinde çalışmış ve uzun yıllar Mali İşler Müdürlüğü görevlerinde bulunmuş, 2006 Yılında Yeminli Mali Müşavir olduktan sonra, 2007 yılından itibaren bağımsız olarak Yeminli Mali Müşavirlik faaliyetine devam etmektedir. İşletme İktisadi Enstitüsü Derneği, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ve İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası üyesidir.

İstanbul, Haziran 2019
ridvanisik@gmail.com

KAYNAKLAR

KİTAPLAR:

- Ağar, S., (2011), “*Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı*” 1.baskı, (Yaklaşım Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Ankara, Türkiye)
- Ateş, L., (2011), “*Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme*” 1.baskı, (Turhan Kitabevi Yayınları: Ankara, Türkiye)
- Biçer, R., “*Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi*” Yayın No:3 (Türmob Yayınları: Ankara, Türkiye), y.y.
- Doğruyol, M., (2008), “*Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması*” Seri:16 (Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları: Ankara, Türkiye)
- Kaneti, S., (1989), “*Vergi Hukuku*” 2.baskı, (Filiz Kitabevi: İstanbul, Türkiye)
- (2003), “*Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*” 1.baskı, (Oluş Yayıncılık: İstanbul, Türkiye)
- Köse, T., Ferhatoglu, E., (2008), “*Transfer Fiyatlandırması*” Yayın No:7 (Maliye ve Hukuk Yayınları: Ankara, Türkiye)
- Olçay, U., Acar, T., (2013), “*Transfer Fiyatlandırması*” 1.baskı, (Seçkin Yayıncılık: Ankara, Türkiye)
- Öcal, M.E, (2015), “*Teoride, Mevzuatta ve Uygulamada Transfer Fiyatlandırması*” 1.baskı, (PwC Danışmanlık Hizmetleri Ltd. Şti.: İstanbul, Türkiye)
- Öncel, M., Vd., (1998), “*Vergi Hukuku*” 6.baskı, (Turhan Kitabevi Yayınları: Ankara, Türkiye)
- Özmen, M.A., (2008), “*Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi ve Güvenlik Müesseseleri*” 1.baskı, (Yaklaşım Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Ankara, Türkiye)
- Saban, M., Erdoğan, N., (2014), “*Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*” 6.baskı, (Beta Basım A.Ş.: İstanbul, Türkiye)

- Uyanık, N.K., (2006), “*Transfer Fiyatlandırma*” 2.baskı, (Türmob Yayınları: Ankara, Türkiye)
- Uyanık, N.K., (2017), “*ÖZEL BÖLÜM: Transfer Fiyatlandırması*” Vergi Dünyası, Sayı:426,
- Uyanık, N.K., (2006), “*Transfer Fiyatlandırma*” 2.baskı, (Türmob Yayınları: Ankara, Türkiye)
- Zeyyat, H., Gürsoy, C.T., (1979), “*Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*” Yayın No:9 (Aktif Büro Basım Org. Yayınları: İstanbul, Türkiye)

MAKALELER:

- Aktaş, M., (2003), “*Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I*” E-Yaklaşım, Sayı:130,
- Aslan, S., (2004), “*İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması*” Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:12,
- Avşaroğlu, G.L., (2010), “*Alacak Ve Borç Notlarının Transfer Fiyatlandırması Açısından Ve Vergisel Açidan İncelenmesi*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:205,
- (2011), “*Transfer Fiyatlandırmasında Gayri Maddi Haklar Ve Bazı Ülkelerden Gayri Maddi Hak Uygulama Örnekleri*” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:96,
- Berk, D., (1995), “*Vergi uygulamaları Açısından Transfer Fiyatları*” Vergi Dünyası, Sayı:163,
- Biçer, R., (2011), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehberin Getirdikleri (I)*” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:92,
- Bilir, A., (2014), “*Vergi Mevzuatımıza Göre Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırmasında Hizmetin Yapılıp Yapılmadığının Tespiti*” Vergi Sorunları, Sayı:305,
- Çakır, M., (2016), “*Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi*” Vergi Sorunları, Sayı:328,
- Çekiciler, C., Örgen, A., (2015), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında, Düzeltme İşlemlerinin Yapılabileceği Dönem ve Şartları*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:265,
- Çetin, İ., (2009), “*Gider Oluşmasa Dahi Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Örtülü Kazanç Aktarımı Gerçekleşir*” Vergi Dünyası, Sayı:329,

- Ceyhan, İ, (2018), “*Aynı Holding Bünyesinde Yer Alan Grup İçerisindeki Şirketlere Para Kullandırmanın Vergisel Sonuçları*” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:172,
- Deligöz, C, (2016), “*Mahkeme Tarafından Emsal Bedel Tespiti Yapılmışken Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Eleştirisi Yapılabilir mi?*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:280,
- Demir, Ş, “*Kasa ve Ortaklar Cari Hesaplarının Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Yönünden Değerlendirilmesi*” Vergi Sorunları, y.y.
- Demirci, A, (2011), “*Pazarlama Amaçlı Gayri Maddi Hakların Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirilmesi-I*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:225,
- Doğan, E. D, (2014), “*Dar Mükellef İlişkili Kurumlardan Kullanılan Kredilerin Türk Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi*” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:125,
- Doğan, G., (2006), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve İlişkili Kişi Kavramı*” E-Yaklaşım, Sayı:168,
- Eren, M., Vd., (2015), “*Kasa veya Ortaklar Cari Hesabında Bulunan Yüksek Miktarlı Bakiyeye Adatlandırma Yapılırken Uygulanması Gereken Emsal Faiz Oranı Sorunu*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:274,
- Ersoy, A, (2008), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Düzeltme İşlemleri*” Vergi Dünyası, Sayı:317,
- Güçüyener, G, (2014), “*Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı*” Vergi Sorunları, Sayı:309,
- Güner, M.F., (2004), “*Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri*” E-Yaklaşım, Sayı:14,
- Güngör, F.A., Orhan, H, (2009), “*Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-I*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:201,
- (2009), “*Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-II*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:202,
- Gürgen, O, (2010), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Çerçevesi*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:214,
- Güzeldal, Ö, (2007), “*Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili Problemler (III)*” Vergi Dünyası, Sayı:313,

- Kapusuzoğlu, T., (2008), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında ‘Hazine Zararı’ Aranmasının Sakıncaları*” Vergi Dünyası, Sayı:323,
- Kavan, A, (2015), “*Grup İçi Hizmetlerde Sözleşme Düzenlenmesi Ve Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirme*” Vergi Sorunları, Sayı:316,
- Kaya, S., Ayluçtarhan, A, (2011), “*Transfer Fiyatlandırması, Gümrük Kıymeti Ve Kurum Kazancı*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:223,
- Kolotoğlu, O, (2015), “*Serbest Bölge Veya Yurtdışındaki Şubelerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirilmesi*” Vergi Sorunları, Sayı:327,
- (2014), “*Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal*” Vergi Sorunları, Sayı:309,
- Küçük, S, (2009), “*Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygunluk İlkesi Doğrultusunda Karşılaştırılabilirlik Analizi*” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:68,
- Öcal, E, (2010), “*Hizmet Akdi İle Kurulan Çalıştıran/Çalışan İlişkisi Ve Transfer Fiyatlandırması*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:213,
- (2010), “*Transfer Fiyatlandırmasında ‘Fiyatlandırma’-I*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:206,
- Onay, İ, (2017), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançların Temettü Boyutuna İlişkin Kısa Bir Değerlendirme*” Vergi Dünyası, Sayı:429,
- Oruç, R, (2016), “*Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Fiyat Aralığı Uygulaması*” Vergi Dünyası, Sayı:414,
- Öz, E., Çevikkan, F, (2011), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Aksayan Yönleri*” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:88,
- Özer, E, (2014), “*Adi Ortaklıktaki Nakit Fazlalarının Ortaklara Kullandırılması İşleminin Transfer Fiyatlandırması ve KDV Boyutu*” Yaklaşım Dergisi, Sayı:254,
- Pehlivan, S, “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yurtiçi Ve Yurtdışı Düzeltme İşlemleri*” Mali Çözüm, Sayı:127 C, y.y.
- Softa, M., Taşkesen, N, (2015), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında KDV Kargaşası*” Vergi Sorunları, Sayı:320,
- Tokur, Ö.T, (2008), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler*” Vergi Dünyası, Sayı:317,

- Tunç, M. A, (2011), “İlişkili Kişiler İle Gerçekleştirilen Finansman Temini İşlemlerinde Emsal Bedel Tespiti” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:88,
- Tuncer, S, (2008), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Yönteminin Genel Eleştiri Ve Değerlendirmesi” Yaklaşım Dergisi, Sayı:186,
- Ünel, A, (2012), “Transfer Fiyatlandırması Analizinin Kalbi: İşlev Analizi” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:98,
- Ürel, G, (2006), “Transfer Fiyatlandırması Suretiyle Örtülü Kazanç Dağıtımı (I)” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:9,
- Usta, F, (2015), “Transfer Fiyatlandırması ve Bağımsız Denetim” Yaklaşım Dergisi, Sayı:271,
- Uyanık, N.K., (2010), “Transfer Fiyatlandırması Ve Örtülü Sermaye Düzenlemelerine Göre Vade Farklarının Ortadan Kaldırılmasına Yönelik Öneriler” Yaklaşım Dergisi, Sayı:207,
- (2009), “Vadeli İşlemlere Transfer Fiyatlandırması Hükümleri Mi, Yoksa Örtülü Sermaye Hükümleri Mi Uygulanmalıdır?” Yaklaşım Dergisi, Sayı:204,
- Uzunoğlu, N, (2010), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Dağıtılan Örtülü Kazanç Tutarına İsbet Eden Kdv’nin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:75,
- Veske, E, (2017), “Grup Şirketleri Arasında Ödünç Para Verme-Alma İşlemlerinin Mali Mevzuat Karşısındaki Durumu” Yaklaşım Dergisi, 293,
- Yakışıklı, R, (2008), “Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması” Vergi Dünyası, Sayı:327,
- Yazar, F, (2008), “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Son Değişiklikler” Vergi Dünyası, Sayı:321,
- (2009), “Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması” Vergi Dünyası, Sayı:334,

ELEKTRONİK YAYINLAR | İNTERNET:

- WEB_1, Maliye Bakanlığı, (2006), “Kurumlar Vergisi Kanunu”, 2006. Çevrimiçi. Internet. 13 Ara. 2018. . Available: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>

- WEB_2, Maliye Bakanlığı, (1960), “*Gelir Vergisi Kanunu*” Gelir İdaresi Başkanlığı, 1960. Çevrimiçi. Internet. 13 Ara. 2018. . Available: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>
- WEB_3, Gelir İdaresi Başkanlığı, (2010), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber*”, 2010. Çevrimiçi. Internet. 12 Ara. 2018. . Available: <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/rehberler>
- WEB_4, Vergi Denetim Kurulu, (2010), “*Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi*”, 2010. Çevrimiçi. Internet. 12 Ara. 2018. . Available: <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/OECD-Transfer-Fiyatlandirmasi-Rehberi>
- WEB_6, Maliye Bakanlığı, (2007), “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)*”, 2007. Çevrimiçi. Internet. 1 Eki. 2018. . Available: <http://www.gib.gov.tr/node/88173>
- WEB_11, Maliye Bakanlığı, “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar*”, y.y. Çevrimiçi. Internet. 5 Şub. 2019. . Available: <http://www.gib.gov.tr/node/86516/pdf>
- WEB_12, Saydam, G. R., (2014), “*‘Gayrimaddi haklar’ nedir? Neden ülkeler için önemlidir?*”, 2014. Çevrimiçi. Internet. 5 Şub. 2019. . Available: <http://www.grs.com.tr/tr/8-göksel-r-saydam-yazıları/338-gayrimaddi-haklar-nedir-neden-ülkeler-için-önemlidir.html>
- WEB_15, Maliye Bakanlığı, (2005), “*TMS24 İlişkili Taraf Açıklamaları*”, 2005. Çevrimiçi. Internet. 24 Mar. 2019. . Available: <http://www.kgk.gov.tr>
- WEB_16, Maliye Bakanlığı, (20112), “*Sermaye Piyasası Kanunu*”, 20112. Çevrimiçi. Internet. 24 Mar. 2019. . Available: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6362.pdf>
- WEB_17, Maliye Bakanlığı, (1999), “*Gümrük Kanunu*”, 1999. Çevrimiçi. Internet. 24 Mar. 2019. . Available: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4458.pdf>
- WEB_18, (2001), “*Türk Medeni Kanunu*”, 2001. Çevrimiçi. Internet. 25 Mar. 2019. . Available: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4721.pdf>