

**T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

TÜRKİYE'DE TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE HAZİNE ZARARI

Yüksek Lisans Tezi

**Coşkun ÇEKİCİLER
Danışman: Yrd. Doç Dr. Ender GÜLER**

Gaziantep, 2014

Coşkun ÇEKİCİLER tarafından Yrd. Doç. Dr. Ender GÜLER danışmanlığında hazırlanan “Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması Ve Hazine Zararı” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan :

Üye :

Üye :

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunca belirlenmiş olan yukarıdaki jüri üyeleri tarafından bu tez,/..../2014 tarihinde uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulunun/..../2014 tarih ve sayılı kararıyla kabul edilmiştir.

...../...../2014

Müdür

ÖZET

TÜRKİYE'DE TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE HAZİNE ZARARI

ÇEKİCİLER, Coşkun

Hasan Kalyoncu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Danışman

: Yrd. Doç. Dr. Ender GÜLER

Kasım 2014, 113 sayfa

Bu çalışmada transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının bir vergi güvenlik müessesesi olması nedeniyle, getirilen hazine zararı kavramı ile kanun maddesini uygulanması önünde engellerin kaldırılmasına yönelik tespitler yapılmaya çalışılmıştır. Yapılan düzenlemeler ışığında işletmeler sadece vergisel yükümlülüklerle tabi olmayıp, diğer kanunlara uygun hareket etmesi de gerekmektedir. İçtihatlarla oluşan, 2008 yılında kanunda yer verilen hazine zararı kavramı, verginin mükerrerliğini önlemiş ancak, bir takım sorunları da beraberinde getirmiştir. Hazine zararı kavramının diğer kanunlarla entegre edilmesi ve maddenin uygulaması açısından bazı hususların netliğe kavuşturulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

ABSTRACT

TRANSFER PRICING AND TREASURY LOSSES IN TURKEY

ÇEKİCİLER, Coşkun

University Of Hasan Kalyoncu

The Institute Of Social Sciences

Department Of Management

Consultant

: Assistant Professor, Doctor Ender GÜLER

November 2014, 113 Pages

In this paper, since transfer pricing is an application for securing the tax revenues, it has been tried to detect approaches which are aiming to remove obstacles on code implementation with (tax losses, deficient income) treasury losses depending on regulation of transfer pricing. According to the amendments, companies are not only subjected to tax liabilities, but also they have to follow other legal acts. Treasury losses, constituted by jurisprudences and also taken place in the tax code by 2008, impeded repetitive taxation, however, it caused some issues. At the end of the paper, it is acknowledged that treasury losses subject should be integrated to other codes and the specified issues should be clarified in terms of code implementation.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	
İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR LİSTESİ	v
TABLolar	v
ŞEKİLLER	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

1. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA GENEL BAKIŞ	3
1.1. Çok Uluslu Şirket (ÇUŞ)	4
1.2. Transfer Fiyatlandırması Tanımı	7
1.3. Transfer Fiyatlandırmasının Ortaya Çıkışı	9
1.3.1. A.B.D’de Transfer Fiyatlandırması	10
1.3.2. Diğer Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması	13
1.3.2.1. İngiltere	13
1.3.2.2. İtalya	13
1.3.2.3. Fransa	13
1.3.2.4. Almanya	13
1.4. Transfer Fiyatlandırılmasına Başvurma Sebepleri	14
1.5. ÇÜŞ’lerde Transfer Fiyatlandırması Genel Kullanım Amaçları	16
1.5.1. Vergi Yükünü Azaltmak	17
1.5.2. Kota Engellerini Aşmak ve Gümrük Vergilerinde Vergi Yükünü Azaltmak	17
1.5.3. Döviz Kontrolünün Dışında Kalmak	18
1.5.4. ÇÜŞ’lerin Bünyesinde Bulunan Girişimlerden Elde Ettiği Karı Artırmak	18
1.5.5. ÇÜŞ’lerin Bünyesinde Bulunan Girişimlerin Karlılığını Gizlemek	18
1.5.6. Bağlı Şirketler Arasında Dolaylı Olarak Fon Transferi Yapmak	18
1.5.7. Ev Sahibi Ülke İle Anlaşmazlık	19
1.5.8. Performans Değerlendirmesini Dengelemek	19
1.5.9. Rekabet Üstünlüğüne Ele Geçirmek	19

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ

2. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESESİ	20
2.1. Örtülü Sermaye	20
2.1.1. Ortakla ilişkili kişi	22
2.1.2. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar	22
2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı	23
2.3. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemeler	25
2.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı	26

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

OECD VE TÜRKİYE’DE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

3.1. OECD	28
3.1.1. OECD ve Transfer Fiyatlandırması	28
3.2. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasının Gelişimi	32
3.3. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi öncesi dönem	33
3.4. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Transfer Fiyatlandırması	34
3.4.1. Kurumlar Vergisi Açısından	35
3.4.2. İlişkili Kişi	35
3.4.3. Emsallere Uygunluk İlkesi	38

3.4.3.1.	Karşılaştırılabilirlik Analizi	40
3.4.3.1.1.	Mal veya Hizmetlerin Nitelikleri	40
3.4.3.1.2.	İşlev Analizi	40
3.4.3.1.3.	Ekonomik Koşullar	41
3.4.3.1.4.	İş Stratejileri	42
3.4.3.2.	Emsal Fiyat Aralığı	42
3.4.4.	Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler	43
3.4.4.1.	Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	43
3.4.4.2.	Maliyet Artı Yöntemi	44
3.4.4.3.	Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	46
3.4.4.4.	Kar Bölüşüm Yöntemi	47
3.4.4.5.	İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi	49
3.4.4.6.	Maliye Bakanlığı ile Anlaşma (Peşin Fiyatlandırma)	50
3.4.5.	İstenilen Belgeler	55
3.4.5.1.	Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme	57
3.4.6.	Dağıtılan Örtülü Kazancın Tespiti	59
3.4.6.1.	Kazanç Dağıtılanın Tam Mükellef Kurum Olması	59
3.4.6.2.	Kazanç Dağıtılanın Dar Mükellef Kurum Olması	60
3.4.6.3.	Kazanç Dağıtılanın Kurumlar Vergisinden Muaf Kurum Olması	60
3.4.6.4.	Kazanç Dağıtılanın Tam veya Dar Mükellef Gerçek Kişi Olması	60
3.4.7.	Düzeltilme İşlemleri	61
3.4.7.1.	Mükellefçe Tespit Edilen İşlemlerde Düzeltme	62
3.4.7.1.1.	Fatura döneminde tespit edilen (Beyan öncesi) işlemlerde	62
3.4.7.1.2.	Aynı geçici vergi döneminde yapılan tespitler	62
3.4.7.1.3.	Sonraki geçici vergi döneminde yapılan tespit edilen işlemlerde	63
3.4.7.1.4.	Hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan tespit edilen işlemlerde	63
3.4.7.1.5.	Pişmanlıkla verilen beyanname ile düzeltme	63
3.4.7.2.	Vergi incelemesi neticesinde tespit edilen işlemlerde düzeltme	64
3.4.8.	Gayri Maddi Haklar	65
3.4.8.1.	Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi	65
3.4.8.2.	Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek	66
Yöntemler		66
3.4.9.	Grup İçi Hizmetler	67
3.4.9.1.	Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti	67
3.4.9.2.	Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi	68
3.4.9.3.	Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bed. Tesp. Kullanılabilecek Yönt.	68
3.5.	5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	70
3.5.1.	Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	70
3.5.2.	Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz vb. giderler	71
3.5.3.	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar	71
3.5.4.	Yedek Akçeler	71
3.5.5.	Kurumlar Vergisi, Para Cezaları ve Vergi Cezaları	71
3.5.6.	Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar	72
3.5.7.	Bazı Taşıtlara İlişkin Giderler ve Amortismanlar	72
3.5.8.	Kişilerin Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri	72
3.5.9.	Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar	72
3.5.10.	Bazı Ürünlere Ait İlan ve Reklam Giderleri	72
3.6.	Gelir Vergisi Kanunda Yapılan Düzenleme	72
3.6.1.	Mal veya Hizmet Alım Satımının Kapsamı	73
3.6.2.	Teşebbüs Sahibi	73
3.6.3.	İlişkili Kişi	73
3.6.4.	Emsallere Uygunluk İlkesi	74

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM HAZİNE ZARARI

4.	HAZİNE ZARARI	75
4.1.	Hazine Zararının Koşul Olarak Aranması Gerekliği Görüşü	76
4.2.	Hazine Zararının Koşul Olarak Aranmaması Gerekliği Görüşü	77
4.3.	Hazine Zararı Kavramı	78

4.3.1.	Her İki Kurumun Kar Etmesi Durumunda Hazine Zararı _____	79
4.3.2.	Her İki Kurumun Zarar Etmesi Durumunda Hazine Zararı _____	79
4.3.3.	Kurumun Birinin Zarar Etmesi Diğerinin Kar Etmesi Durumunda Hazine Zararı _____	80
4.3.4.	Kurumun İstisna Yatırım İndirimi Gibi İndirimler Olması Durumunda Hazine Zararı _____	81
4.4.	Hazine Zararının Kapsamı : _____	82
4.4.1.	Hazine Zararının, K.V. ve G.V açısından değerlendirmesi gerektiği görüşü _____	83
4.4.2.	Hazine Zararının Tüm Vergiler açısından değerlendirmesi gerektiği _____	84
4.5.	Vergi Zıyayı Kavramı _____	85
4.6.	Hazine Zararı ile Vergi Zıyayı Kavramlarının Farklılığı _____	86
4.7.	SPK Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması _____	86
4.7.1.	2499 Sayılı Kanunda Yer Verilen Düzenleme _____	86
4.7.2.	6362 Sayılı Kanunda Yer Verilen Düzenlemeler _____	87
4.8.	Muhasebe İlkeleri Açısından Hazine Zararına Bakış _____	89
4.8.1.	Sosyal Sorumluluk Kavramı _____	90
4.8.2.	Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı _____	91
4.8.3.	Tutarlılık Kavramı _____	91
4.8.4.	Tam Açıklama Kavramı _____	91
4.9.	Değerlendirme _____	92
SONUÇ	_____	95
KAYNAKÇA	_____	97

KISALTMALAR LİSTESİ

ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirketler
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
IRS	: ABD Gelir İdaresi
YASED	: Uluslararası Yatırımcılar Derneği
SPK	: Sermaye Piyasaları Kurulu
E.	: Esas
K.	: Karar
M.	: Madde
SK	: Sayılı Kanun
RG	: Resmi Gazete
GM	: Geçici Madde
KDV	: Katma Değer Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
DG	: Damga Vergisi
GSYH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
KV	: Kurumlar Vergisi Kanunu
GV	: Gelir Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
UDY	: Uluslararası Doğrudan Yatırım

TABLÖLAR

Tablo 1: Çok Uluslu Şirketlerin Yabancı Bağlı Kuruluşların Gelişimi _____	6
Tablo 2: En Fazla Doğrudan Yatırım Çeken 10 Ülke ve Türkiye (2010-2012) _____	7
Tablo 3: ÇUŞ'lar için Uluslar arası Transfer Fiyatlamasının Temel Amaçları _____	17
Tablo 4: OECD Ülkeleri Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi ve Yöntemler: _____	28
Tablo 5: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Düzeltme Yapılacak İşlemler _____	60

ŞEKİLLER

Şekil 1: İlişkili kişi : _____ 36

Şekil 2: Türkiye’de Peşin Anlaşma Süreci : _____ 51

GİRİŞ

Transfer fiyatlandırması, üretim yapan işletmelerin üretime konu emtialara ait hammaddeleri, kendilerine ait olan işletmelerden almaları durumunda, fiyatının ne olması gerektiği tartışması ile gündeme gelmeye başlamıştır. Kendilerine ait diğer işletmelerden alınan mal veya hizmetlerde tespit edilecek bedelin, piyasa fiyatından mı yoksa maliyet bedelinden mi olması gerektiği uzunca süre tartışılmıştır.

ABD’de büyük firmalarla, hükümet arasında 19. yüzyıldan itibaren sorun haline gelen transfer fiyatlandırması, vergi güvenliğini tehdit eder hale gelmiş, ABD tarafından birçok işletmeye yüksek miktarlarda vergi cezası kesilmeye başlanılmıştır.

Ülke içinde üretim yapan firmaların yanı sıra, çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla belirleyeceği fiyatın ne olması gerektiği ülkeler arasında bir sorun haline gelmeye başlamıştır.

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmaya başvurma amaçları; vergi yükünü azaltmak, kota engellerini aşmak ve gümrük vergilerinden kaçınmak, döviz kontrolünün dışında kalmak, bünyesinde bulunan girişimlerden elde ettiği karı arttırmak, bünyesinde bulunan girişimlerin karlılığını gizlemek, bağlı şirketler arasında dolaylı olarak fon transferi yapmak, ev sahibi ülke ile anlaşmazlıkları aşmak, performans değerlendirmesi yapmak, rekabet üstünlüğünü ele geçirmek gibi amaçlar çerçevesinde başvuru yöntem olmuştur.

İşletmeler, kar maksimizasyonu hedeflerken, hükümetler ise vergi güvenliğini sağlamak adına düzenlemeler yaparlar. Küreselleşme ile sınırlar ortadan kalktığından çok uluslu şirketlerin sayısı artmaya başlamıştır. Çok uluslu şirketlerin, gelişmekte olan ülkelerin teknoloji, istihdam, yatırım, ihracat vb. konularda olumlu yönde katkısı olduğu ifade edilirken, karın yurtdışına transfer edilmesi, teknolojiye dışa bağımlılığın artması ve döviz rezervleri üzerinde baskı kurulacağı endişesi taşımaktadır.

Çok uluslu şirketlerin sayısında meydana gelen artışla beraber önemi artan transfer fiyatlandırması uygulaması, ülkeler arasında vergilendirmenin nerede yapılması gerektiği sorununu doğurmuştur. İlk zamanlarda sayısı fazla olmasa da ülkeler arasında ikili anlaşmalar yapılması yolu ile sorun çözülme yoluna gidilmiştir. Verginin mükerrer alınmasının önlenmesi için yapılan ikili anlaşmalar, transfer fiyatlandırması uygulaması uluslararası sorun haline gelince OECD tarafından düzenleme yapılması ihtiyacı duyulmuştur.

OECD’nin olaya müdahil olmasının ardından transfer fiyatlandırması ile ilgili çalışmalar yapılmış olup, bu çalışmalar neticesinde “Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi” yayımlanmıştır. Birçok OECD ülkesi yayımlanan rehberde

belirtilen ilkeler çerçevesinde düzenleme yaparak, mevzuatlarında transfer fiyatlandırması düzenlemesine yer vermiştir.

Türkiye’de çok uluslu şirketlerin sayısının artması ve OECD üyesi ülke olunması nedeniyle bu konuda düzenlemelere yer verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. 2006 yılı öncesinde transfer fiyatlandırması kavram olarak yer verilmese de “örtülü kazanç” müessesine yer verilmiştir.

2006 yılında 5520 sayılı kanun ile, Kurumlar Vergisi Kanunu yeniden düzenlenmiş olup, vergi güvenlik müesseselerine yer verilmiştir. Yeni yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda vergi güvenlik müesseselerinden biri olan transfer fiyatlandırması uygulamasına ayrıca yer verilmiştir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının, kanunen kabul edilmeyecek giderler arasında sayılmıştır.

Yapılan düzenlemede ilişki kişi kavramının kapsamının çok geniş olduğu, yurtiçinde yapılan işlemlerde net hazine zararı yoksa, örtülü kazanç olarak değerlendirmemesi gerektiği tartışma konusu olmuştur. 2008 yılına kadar yargı kararlarında hazine zararının aranması gerektiği görüşü teamül oluşturmuş olup, 2008 yılında yayımlanan 5766 sayılı kanun ile hazine zararı kavramına Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer verilmiştir.

Daha önce sadece yargı kararlarında bulunan hazine zararı kavramı, kanun metninde yerini alması ile beraber, bazı noktaların net olmadığından dolayı tartışma konusu olmuştur. Tanımında ifade edilen her türlü vergiden hangi vergilerin anlaşılması gerektiği, hazine zararının sadece bir yılda sınırlı kalacağı gibi konularda açıklama yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

Hazine zararı kavramı sadece kurumlar vergisi mükellefleri arasında aranacağı, gelir vergisi mükellefi olan biri ile “emsallere uygunluk” ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat üzerinden, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılması durumunda hazine zararı olmasa bile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının kabul edilmesi itiraz edilen noktalardan olmuştur.

Bu çalışmada Türkiye’de transfer fiyatlandırması müessesesi uygulaması ile dünyada başkaca uygulaması olmayan hazine zararı kavramını üzerinde durulacaktır. Hazine zararı kavramı düzenlemesinin detaylanması gereken hususlara ilişkin tespitler yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

1. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA GENEL BAKIŞ

Teknolojik gelişmelerin ardından, ülkeler arasında sınırların ortadan kalması olarak ifade edilebilen küreselleşme önemli gelişmeleri de beraberinde getirdi. Küreselleşme, dünyayı birçok alanda etkileyen ve uluslararası arenada da fark edilir derecede farklılık oluşturan bir süreç olarak görülmektedir.¹

Küreselleşme ülkelerin üretim, sermaye ve ticaret politikalarını etkilemeye başlayarak, bir takım yapısal sorunların çözümünü kolaylaştırdı. Üretim, sermaye ve ticaretin önündeki engellerin kaldırılması, piyasa ekonomisinin egemenliğine dayanan küreselleşme sürecini önemli ölçüde etkilemiştir.²

Küreselleşme sonucu olarak, ulus devletlerin egemenliği var oldukları ülkenin yansira, uluslararası alanda da kendini göstermeye başlamıştır. Yapılan ticaretin önündeki engellerin kalkması ile birlikte çok uluslu şirketler (ÇUŞ) dünya ticaretine yön vermeye başladılar. Nitekim dünya ticaretinin % 60'ının bu şirketler tarafından gerçekleştiriliyor olması da bu görüşü doğrulamaktadır. Söz konusu ticaret hacminin yarısını kendi aralarında, yani ilişkili kuruluşlar arası ticaret olarak gerçekleştiren ÇUŞ'lar, bu özelliklerini bir takım mekanizmalarla avantaja dönüştürmektedir.³

ÇUŞ'lerin uluslararası piyasalardaki etkinliği, var oldukları ülkelerdeki politikaları değişime zorlamıştır.

Gelişmekte olan ülkelerde çok uluslu şirketlerin; istihdam artıracığı, ileri teknoloji ve yönetim bilimi getireceği, ihracata yönelik üretim yapılacağı ve üretilen ürünlerin ihraç edileceği ihracatın artıracığı beklenir. Ancak beklentilerin aksine, karı transfer etmelerinde dolayı döviz rezervi üzerine baskı kurmaları, teknolojiye dışa bağımlılığı artırması ve uzmanlaşmayı tam olarak gerçekleştirilmemesi gibi sakıncaları da bulunmaktadır.

Devletlerin farklı vergi sistemleri olmasına rağmen, teknolojinin gelişmesi ile çok uluslu şirketler aracılığıyla sermayenin, malların ve hizmetlerin serbestçe dolaşması, vergilendirme yetkisinin kullanımı konusunda vergi otoritelerini meşgul etmeye başlamış vergi

¹ Yasemin TAŞKIN, *Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2012

² Fatih SARAÇOĞLU, *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2006, s.69

³ M.Fatih KARABULUT, *Transfer Fiyatlandırmasının Anlamını Biliyor Muyuz*, Vergi Dünyası, Nisan 2014, s.98

sistemlerinde ortak hareket edilmesini gerektiği fikri ortaya çıkmıştır. ⁴ Ülke düzeyinde yapılacak bir düzenleme ise (üretici ve tüketici v.b) tüm ekonomik birimleri etkileyecek duruma gelmiştir. Yaşanan bu süreçte, ticari ve finansal piyasaların önündeki engellerin kalkması genel anlamda vergilendirme yetkisi, elektronik ticaret, transfer fiyatlandırması, ülkeler arasında vergi rekabeti vb. konularda vergisel sorunlara yol açarak, ulusal ve uluslar arası alanda çözüm bulmasını gerektirmiştir. ⁵

Ülke sınırları içerisinde, grup içi şirketler arasında gerçekleşen işlemler sadece ilgili ülkenin vergi gelirlerini etkiliyor olmasına rağmen, çok uluslu şirketlerce ülkeler arası yapılan mal ve hizmet transferlerinin fiyatlandırması birden fazla ülkenin milli gelirini ve vergi gelirini yakından ilgilendirmektedir⁶

Transfer fiyatlandırması, ulaşımın ve teknolojinin gelişmesi ile çok uluslu şirketlerin, üretimlerini uzmanlaşma ile ayrı kollara ayırması ve ticaretinin belli bir coğrafyada veya bölgede sıkışıp kalmaması ile ortaya çıkmaya başlayan bir kavram olmuştur. Bazı ÇÜŞ'lerin ticaret hacminin bazı ülkelerin GMSH'dan daha yüksek olması transfer fiyatlandırması kavramını daha önemli hale getirmiştir.

1.1. Çok Uluslu Şirket (ÇÜŞ)

Ekonomide meydana gelen büyüme ve sanayileşme nedeniyle, şahıslar bazında yapılan üretim faaliyetleri sermaye ve emek bakımından yetersiz kalmış, kişiler kaynakları bir araya getirerek şirketleşme yoluna gitmişlerdir. Kurulan şirketlerde belli süre sonra üretim kapasiteleri yetersiz geldiği ve piyasada söz sahibi olabilmek için bağlı şirketler kurmaya veya var olan şirketlerin yönetimini ele geçirmek ihtiyacı hissetmişlerdir. Kurulan ve yönetimi ele geçirilen bu şirketler ile birlikte daha çok kar elde edebilmek ve büyüebilmek için farklı ülkelerde de aynı ihtiyacı hissetmeyi başlamışlardır. Hem yurtiçinde hem de yurtdışında yönetilen bu şirketlerin birlikte, yerel olarak başlayan süreçte, birden fazla ülkeye yayılan çok uluslu şirketlerin varlığı görülmeye başlamıştır. Çok uluslu şirketler, globalleşen dünyada en önemli ekonomik aktörlerden biri haline gelen ve birden fazla ülkede kazanç sağlayıcı iktisadi faaliyetlerde bulunan ve uluslararası üretimde bulunan firmalar olarak tanımlanabilir.⁷ Çok uluslu şirketler ulusal ve uluslararası alanda milliyetçiliğin temel unsurları olan fiziki, siyasi, ekonomik ve ideolojik sınırlarını tanımayan ya da bu sınırları ortadan kaldırmak isteyen kurum veya

⁴ Bıltekin ÖZDEMİR, **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye Hukuk Yayınları, Kasım 2006, s.31

⁵ SARAÇOĞLU, **a.g.e.**, s.70

⁶ Mehmet AKTAŞ, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2004.

⁷ Can AKTAN, İstiklal VURAL, **“Globalleşmenin Aktörü Olarak Çok Uluslu Şirketler”** <http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktor.htm> (31. 08. 2014)

kuruluşlar olduğu gibi belirli bir akademik disiplin ve bölümün de sınırlarını aşan özelliği vardır.⁸

Çokuluslu şirketler, birden fazla ülkede kurulmuş ve faaliyetlerini çeşitli yollarla koordine eden kuruluşlar olarak tanımlanabilmektedir. Bu kuruluşlar diğer kuruluşlarının üzerinde etkili olabilirken, her birinin otonomi derecesi birinden diğerine farklı olabilirken, ortaklık yapısı farklılaştırılarak karma yada kamusal nitelik taşıyabilmektedir.⁹ Çok uluslu şirketlerin ekonomi tarihçileri tarafından 15.ve 16. yüzyılda İngiltere’de ile koloniler-arasındaki mal ticaretinin geliştirmesi ile varlığına ilk rastlanıldığı dönem olarak kabul edilir.

Küreselleşme ile sınırlar ortadan kalkmış ve ÇUŞ ortaya çıkmıştır, ÇUŞ’ların ortaya çıkışının ardından küreselleşmenin hızlanarak gelişmesini sağlamışlardır. ÇUŞ’lar tüketicilerin istekleri doğrultusunda mesafe gözetmeksizin teknolojik üretim yapılması, üretilen ürünlerin tüketici ulaştırılabilmesi tüketicinin yaşam düzeyinde daha iyi seviyeye gelmelerini sağlamışlardır. Her geçen gün doğal kaynaklar ve imalat sektörlerindeki yoğunluğu artarak, bağlı şirketleri ya da ortak şirketleri aracılığıyla ulusal sınırları aşan ölçüde üretim ya da satış yaparak ve kendilerine gelen taleplere bağlı olarak farklı ürünler ve hizmetler üreterek tüketicilere daha konforlu bir yaşam düzeyi sunabilecek düzeye gelmişlerdir.¹⁰

Gelişmekte olan ülkeler mevcut kaynakları kullanacak teknolojileri olmadığından yada yeterli sermaye olmadığından dolayı, ülkeye yatırım ve teknoloji çekmek için yasal düzenlemeler yaparlar. ÇUŞ’ların amacı ise kar maksimizasyonudur. Üretim, satış ağı v.b yatırım yapılacak ülkelerde karını en üst seviye getirmek için gerekli fizibilitiyi yaparlar. Örneğin işgücü ağırlıklı üretim yapılacak bir sektörde işgücünün ucuz olması gibi faktörler değinildikten sonra en önemli sorun ülkedeki vergisel yükümlülüklerin ne olduğudur. ÇUŞ’lar için en optimal çözüm vergi oranlarının en düşük olduğu yerlerde faaliyet kurup vergi sonrası karın en yükseğe çekmektir.

ÇUŞ’lar dünyayı tek bir pazar olarak görüp, mal ve hizmet üretir. Farklı ülkelerde mal ve hizmet üretimi olmasına rağmen merkeziyetçi bir yönetim anlayışı benimsenmektedir. Bu şirketler değişik ülkelerde oluşan deneyimleri optimal düşünüp, bir merkezde toplayarak bunun avantajlarından yararlanma, benzer hizmetler için her ülkede aynı yatırımları yapmama, stratejik planlama yaparak kaliteli ve ihtiyaca uygun hizmetler üretme şeklinde amaçlarla kurulmuşlardır.¹¹ Yabancı sermaye yatırımlarının belirleyicisi konumunda da olan çok uluslu şirketler, en karlı yatırım bölgelerini tercih ederek yabancı sermaye yatırımlarının yönünü etkileyebilmektedirler. Doğrudan yabancı sermaye yatırımı, bir ülkede var olan bir firmayı satın

⁸ Kadir D. ŞATIROĞLU, “Çokuluslu Şirketler, Strüktürel ve Fonksiyonel Bir Evrim Yaklaşımı” A.Ü. S.B.F Basın Yayın, Ankara 1984 , s.6

⁹ AKTAŞ, a.g.e., s.38

¹⁰ Levent ÖZER, *Vergilemede Global Eğilimler*, İstanbul 2009, s.33

¹¹ Hüseyin IŞIK, *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Ankara 2005, s 1

almak veya yeni kurulan bir firma için kuruluş sermayesini sağlamak veya mevcut bir firmanın sermayesini arttırmak yoluyla o ülkede bulunan firmalar tarafından başka bir ülkede bulunan firmalara yapılan ve kendisiyle birlikte teknoloji, işletmecilik bilgisi ve yatırımcının kontrol yetkisini de beraberinde getiren yatırım olarak tanımlanmaktadır.¹²

Tablo 1: Çok Uluslu Şirketlerin Yabancı Bağlı Kuruluşların Gelişimi :

	1990	2007	2008
Satışları	6.026	31.764	30.311
Brüt Katma Değerleri	1.477	6	6.020
Varlıkları	5.938	73.457	69.771
İhracatları	1.498	5.775	6.664
İstihdam (bin kişi)	24.476	80.396	77.386

Kaynak : Yased, Dünya Yatırım Raporu 2009, İstanbul 2009, s. 12

Global düzeyde faaliyette bulunan çok uluslu şirketler dört farklı kategoriye ayrılabilir: (1) sermayenin hangi alanlara yöneltileceği kaynak ülke tarafından belirlenen ve yerli şirketlerle benzer politikalarla yönetilen çok uluslu şirketler; (2) yatırım politikası kaynak ülke tarafından belirlenmekle birlikte uluslararası piyasalara girebilmek için esnek ve global stratejiler takip eden uluslararası şirketler; (3) herhangi bir ülkeye bağlı olmayan farklı uluslardaki sermayedarların oluşturdukları uluslararası şirketler ve (4) uluslararası bir kuruluş tarafından kontrol edilen uluslararası şirketler.¹³

Türkiye’de de doğrudan sermaye yatırımları çeken ülkeler arasında yer almaya başlamıştır. Ekonomi Bakanlığı tarafından yayımlanan uluslararası doğrudan yatırımlar raporunda da görüleceği üzere, ülkeler tarafından ülkelerine çekilen yatırımlar birçok ülkenin GSYH’den daha fazladır. Türkiye 2012 yılında uluslararası doğrudan yatırım çeken ülkeler sıralamasında 24 sırada yer almaktadır. Türkiye’de çok uluslu şirketlerin sayısı arttıkça transfer fiyatlandırması düzenlemesinin önemi artmaktadır.

¹² Zafer YÜKESLER, *Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve İş Yatırım Ortamı İlişkisi*, Ankara 2005, s.3 (TCMB)

¹³ AKTAN, VURAL, a.g.e.

Tablo 2 : En Fazla Doğrudan Yatırım Çeken 10 Ülke ve Türkiye (2010-2012)

2010			2011			2012		
Sıra	Ülke	UDY	Sıra	Ülke	UDY	Sıra	Ülke	UDY
1	ABD	197	1	ABD	226	1	ABD	167
2	Çin Halk Cum.	114	2	Çin Halk Cum.	123	2	Çin Halk Cum.	121
3	Belçika	85	3	Belçika	103	3	Hong Kong	74
4	Hong Kong	82	4	Hong Kong	96	4	Brezilya	65
5	Almanya	57	5	Brezilya	66	5	İngiltere	62
6	Singapur	53	6	Avustralya	65	6	Almanya	56
7	İngiltere	50	7	Singapur	55	7	Avustralya	56
8	Brezilya	48	8	Rusya	55	8	Singapur	51
9	Rusya	43	9	İngiltere	51	9	Rusya	45
10	İrlanda	42	10	Almanya	48	10	Kanada	62
29	Türkiye	9	26	Türkiye	16	24	Türkiye	12,6
Dünya Toplamı		1.408	Dünya Toplamı		1.651	Dünya Toplamı		1.351

Kaynak : Ekonomi Bakanlığı, Uluslararası Doğrudan Yatırımları 2012 Yılı Raporu, s.34

1.2. Transfer Fiyatlandırması Tanımı

Başlangıçta bir işletme iktisadi kavramı olan transfer fiyatlandırması, küreselleşmenin yaygınlaşmasıyla yaygın ve ağırlıklı olarak vergileme ve çok uluslu şirketler ile birlikte anılmaya başlanmıştır.¹⁴ Transfer fiyatlandırmasında ilk düzenleme ABD tarafından yapılmış olup, grup şirketlerinin birbiri ile olan işlemlerinde transfer fiyatının ne olması gerektiği yönünde çözümlere yer verilmiştir. Ülke içinde bulunan grup şirketlerinin tarafından yapılan işlemler o ülkenin vergi gelirlerini etkilerken, uluslararası firmaların kaynak ülke dışındaki grup şirketleri arasında yapılan işlemler, birden çok ülkenin vergi gelirlerini etkilemektedir. ÇUŞ'lerin dünya ekonomisinde etkili olması ile OECD tarafından mevcut düzenlemeler ile transfer fiyatlandırması günümüz tanımını bulmuştur.

Transfer fiyatlandırması, yönetim, kontrol ve sermaye gibi unsurlar bakımından birbiriyle bağımlı şirketler arasında mal ve hizmet alış verişlerinin bedelinin tespiti olarak tanımlanmaktadır.¹⁵ İfade edilen bölüm ve kollar birden fazla ülkede faaliyette bulunursa çok uluslu şirket olarak tanımlanır. Ulusal boyutta bakıldığında transfer fiyatlandırması, işletmenin bir bölümünün diğer bir bölümüne sunduğu mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat veya ticari bir işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilmektedir.¹⁶ Transfer fiyatlandırması, OECD tarafından yayınlanan Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberinde “ bir işletmenin mal, gayri maddi hak veya hizmetlerinin bağlı bir işletmeye satış fiyatıdır” şeklinde tanımlanmıştır. OECD tarafından transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir gider veya kar

¹⁴ Ramazan BİÇER “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulama Rehberi”, Türmob Yayınları, s.5

¹⁵ IŞIK, a.g.e, s.6

¹⁶ Tuncay KAPUSUZUOĞLU: “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, Vergi Dünyası Dergisi Eylül – 1998,

paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlere ya da yönetim ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlama olarak tanımlanmaktadır.¹⁷ Tanımda sadece aynı işletmenin bölümleri arasında değil, bağlı ortakları veya iştirakleri gibi finansman birlikteliği olan birimlerle birlikte, gelir-gider ve kar paylaşımı açısından yönetimi ve denetimi altında bulunan dolaylı birimleri arasındaki mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamayı da kapsamaktadır.¹⁸

Transfer fiyatlandırması tanım olarak ve yapılan transfer açısından bir olumsuzluk içermezken, transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılmak istendiğinde ülke yönetimleri açısından sorun teşkil etmektedir. Kavramsal olarak hiçbir mevzuat ve ülkede transfer fiyatlandırması karşısında değildir.

Transfer fiyatlandırması, ÇUŞ'ler Grubu'nun kendi kolları arasındaki işlemlerden doğan karın, vergi ve başka amaçlarla dağılımıyla ilgilidir. Diğer bir ifadeyle; Transfer fiyatlandırması; farklı ülkelerde ikamet eden bağlı şirketler arasındaki işlemlerin yerine getirildiği değeri, ifade etmek için kullanılan bir terimdir.¹⁹ Örneğin A ülkesinde X şirketi B ülkesinde bulunan Y şirketinin bağlı ortağıdır. A ülkesinden B ülkesine yada, B ülkesinden A ülkesi arasında yapılan ticaretin bir değer olması ifade edilebilmesi, ülkelere arasındaki transferin fiyatının belirlenmesi olarak ifade edilebilmektedir.

Transfer fiyatlandırması, vergi idarelerinin ÇUŞ'lerden kaynaklanan vergi gelirlerini azaltabileceği gibi, bazı hallerde de bu kuruluşların çifte vergilendirilmesine neden olabilmektedir. Yoksul, gelişen yada zengin, hiçbir ülke vergi tabanının transfer fiyatlandırmasından dolayı aşınmasını istemez. Dolayısıyla transfer fiyatlaması sistemi küresel düzeyde faaliyette bulunan tüm ülkelerin dikkate alınması gereken bir olgudur.²⁰ Küreselleşme sonucunda ülke hükümetleri açısından ülkenin vergileme alan ve kapasitesi, yerli şirketlerden ziyade önemli bir vergi rezervine ve ekonomik güce sahip olan ülkede faaliyette bulunan ÇUŞ'lara bağlı kalmaktadır, bu nedenle ÇUŞ'lar ülkelerin vergilendirme yetkisi üzerinde yadsınamayacak büyüklükte bir baskı yapabilme gücüne sahiptirler.²¹

1950'li yılların ortalarındaki bir çalışma, 332 büyük ABD firmasının % 71'nin transfer fiyatlandırması yaptığının, 1968'deki bir çalışma 404 büyük ABD firmasının % 84'ünün

¹⁷ Fatih SARAÇOĞLU, Ercan KAYA **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı Eylül 2006 s.150

¹⁸ Yenal.ÖNCEL "**Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme**", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İ.Ü. Basım ve Yayınevi, İstanbul – 2003, s.4

¹⁹ AKTAŞ , a.g.e. s.34

²⁰ AKTAŞ , a.g.e, s.25

²¹ Ufuk Olcay TOKAY ACAR, **Transfer Fiyatlandırması**, Seçkin Yayıncılık, Haziran 2013, s 31

transfer fiyatlandırması yaptığını ve 1977'deki bir çalışma da 145 büyük ABD firmasının % 92'sinin transfer fiyatlandırması yaptığını ortaya koymuştur.²²

1.3. Transfer Fiyatlandırmasının Ortaya Çıkışı

1901 yılında İngiliz Harry Sidgwick "The Principles of Political Economy" adlı kitabında firmaların üretim esnasında kendi ürettikleri ürünlerini de kullanma durumu ile karşı karşıya kalabileceklerinden böyle bir durumda bu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğinde bahsetmektedir.²³

1920'lerde ise Du Pont firması kendi ürettiği bir yarı mamulü yada kendi bünyesindeki bir firmasındaki ham maddeyi, üretimde kullanması halinde bu mamuller için serbest piyasadan alınması durumundaki fiyatın mı, yoksa maliyet bedeli dikkate alınacağı hususu tartışılmış olup, piyasa fiyatında oluşan fiyatın uygulanmasına karar verilmiştir.

Transfer fiyatlandırmasının ile ülkelerin vergi gelirlerinin ÇUŞ'lar tarafından azaltılabileceği ihtimali ile vergi ve gümrük idarelerince sıkı takibe alınmıştır. Ekonomi literatüründe yaygın örnek verilen La Roche firmasının uyguladığı fiyat politikasına ilişkindir. İngiltere tarafından La Roche firmasından alınan 2 adet ilaca ilişkin olarak araştırma yapmıştır. Alınan her ilaçlardan biri 370 pound diğeri ise 922 pound tan alınmakta iken, İtalyada aynı ilaçların biri 9 pound diğeri 20 pound olduğu ve başkaca herhangi maliyeti olmadan alınabileceği tespit edilmiştir. Bunun üzerine La Roche firması ilaçlarının birinin fiyatında % 40 diğeri ise % 25 oranında indirim yapmıştır. İngiltere Gelir İdaresi de bu durum üzere La Roche firmasından 1.85 milyon pound vergi istemiştir.

Transfer fiyatlandırmasının La Roche firmasında olduğu gibi, ülkelerin vergi gelirlerinde aşınmaya ve ithal edilen ürünlerin ekonomik yönden daha pahalı bir fiyattan alabilme ihtimalini ortaya koymaktadır. Bir diğer uluslar arası sorun haline gelen örneğini ise 1993 yılında Japon firması olan Nissan'ın, ABD 'de de vergi ödemediği vergi gelirlerini Japonya ya aktardığı gerekçesi ile ABD tarafından 144 milyon dolar ceza kesilmesidir. Küreselleşme ile beraber ÇUŞ'ların ekonomide etkinliğini artmış olması ile ülkelerin transfer fiyatlandırması konusunda bir takım düzenlemeler yapmasını zorunlu kılmıştır.

Kolombiya'nın ithal ettiği mal üzerine yapılan bir çalışmada, uluslararası firmaların yurtdışındaki bağlı firmalarından ithal ettiği ürünlerin, uluslararası arası piyasa fiyatının çok üstünde olduğu tespit edilmiştir. Lastik endüstrisinde % 40, kimya endüstrisinde % 25 ve ilaç endüstrisinde ise % 155 üzerinde farklılık olduğu tespit edilmiştir.

²² KAPUSUZOĞLU a.g.e s.58

²³ Zeki DOĞAN ve Turgut ÇÜRÜK, Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlama Teori ve Uygulama, Adana, Baki Kitapevi, 2002, s.24,

1950’li yılların ortalarında bir çalışma, 332 büyük A.B.D. firmasının % 71’inin transfer fiyatlandırması yaptığını, 1968’deki bir çalışma 404 büyük A.B.D. firmasının % 84’ünün transfer fiyatlandırması yaptığını ve 1977’deki bir çalışmada 145 büyük A.B.D firmasının % 92’sinin transfer fiyatlandırması yaptığını ortaya koymuştur.²⁴

Transfer fiyatlandırması, büyük firmaların merkezilikten çıkması ve uluslararası boyuta uzanması üzerine, tartışılmaya, üzerinde düşünölmeye başlanan bir konudur. Transfer fiyatlandırmasının üzerine ilk tartışmalar “maliyet bedeli” ve satış fiyatı” üzerinedir.²⁵

1921 – 1925 yıllarında uluslararası bir şirkete dönüşen General Motors da aynı problemle karşı karşıya kalmış ve transfere konu mallara günün piyasa fiyatlarını uygulama yönünde karar vermiştir.²⁶

Küreselleşme ve bilgiye ulaşmanın kolaylaşması birlikte, uluslararası şirketlerin büyüme ve pazar ihtiyacı atmaya başladı. Şirketlerin büyüme ve pazar ihtiyacı ile küreselleşmenin birbirini destekleyen ve besleyen süreçler olması neticesinde küreselleşme ve çok uluslu şirketler ilişkisi giderek daha kompleks işlemlerle uluslararası ticaretin büyümesine katkıda bulunmuş, gerek ölkeler ve gerekse küreselleşmenin bir neticesi olan uluslararası kuruluşlar için çok uluslu şirketlerin bu işlemlerden doğan sonuçlarını düzenlemek ihtiyacı doğmuştur.²⁷ Cevaplanması gereken en önemli sorularda biriside transfer fiyatlandırması dolayısıyla verginin hangi ölkede tahakkuk edeceğidir.

1.3.1. A.B.D’de Transfer Fiyatlandırması

Dünya ekonomisi en önemli aktörlerinden olan ABD, elde ettiği vergi gelirleri ve sahip olduğu çok uluslu şirketlerinin diğer ekonomik aktörlere göre fazla olması dolayısıyla transfer fiyatlandırması fazlaca ehemmiyet kazanmaktadır. İlk transfer fiyatlandırması düzenlemesi yapan ölkeler olarak da anılmaktadır. Devlet egemenliği ile eşdeğer olan vergi ABD için vergi güvenliğinin üst düzeyde sağlanması gereksinimi her zaman var olmuştur. Transfer fiyatlandırması ile vergi gelirlerini azaltmaya yönelik kullanılabilecek yöntemler mevcuttur

Yapılan ilk düzenleme günümüzde tanımını bulan şekli ile değil, ölkeler sınırları içerisinde faaliyette bulunan grup şirketleri arasında yapılan teslim ve hizmetlere yöneliktir. ABD Gelir Yasası’nın 482 numaralı kısmında transfer fiyatlandırmasına ait düzenlemelere yer verilmiştir.

²⁴ Tuncay KAPUSUZÖĐLU, “Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması”, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2003, s.7,

²⁵ Tuncay KAPUSUZÖĐLU, “Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması”, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2003, a.g.e , s.9,

²⁶ Tuncay KAPUSUZÖĐLU, “Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması”, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2003, a.g.e , s.4,

²⁷ ACAR, a.g.e s.31-32

Vergi Mükellefleri tarafından yapılacak gelir ve gider dağıtımını aşağıdaki gibi olacağı 482 bölümde belirtilmiştir.²⁸

“Aynı çıkar birliği tarafından doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunan ya da kontrol edilen iki ya da daha fazla sayıdaki organizasyon, ticarethane ya da işletme (şirket olup olmadığına, ABD içinde örgütlenmiş olup olmadığına ve bağlantılı olup, olmadığına bakılmaksızın) için Bakanlık toplam geliri, gideri, kredileri söz konusu organizasyon, ticarethane yada işletme arasında dağıtılabilir, bölüştürülebilir ya da tahsis edilebilir. Bunun için söz konusu dağıtımın, bölüşüm ya da tahsisin vergiden kaçınmayı engellemesi yada adı geçen organizasyon, ticarethane ya da işletmenin gelirlerini açıkça yansıtması açısından gerekli görülmesi yeterlidir.”

Belirtilen tanımda ilişki saymak yerine, menfaat ortaklığının mevcudiyeti durumunda düzeltme yetkisini idareye vermiştir. Eger IRS (ABD Gelir İdaresi) belirlenen transfer fiyatının vergiden kaçınma niyetiyle oluşturulduğuna kanaat getirirse, transfer fiyatı uygulamasına dahil olabilmekte. IRS transfer fiyatlarını emsal gösterme kuralı ile firmalar arasındaki işlemlerde uygulanan fiyatların, benzer mal ve hizmetler için firma dışındakiler tarafından uygulananlarla aynı seviyeye getirebilme imkanı getirilmiştir.²⁹

1962 yılında kontrol edilemeyen işlemlerde uygulanacak “emsallere uygunluk standardı” getirildi. 1963 yılında ise Porto Riko tarafından, 482 bölümde belirtilen düzenlemeyi yasal bir sınırlama olmadan kullanıldığı belirtilerek, protesto edilmiştir. Bunun üzerine Porto Riko bulunan şirketlere yönelik bir rehber düzenlenmiştir. Düzenlenen rehberde emsallere uygunluk ilkesini sınırlandırılan yöntemlere yer verilmiştir. Daha sonra 1968 yılında yapılan düzenleme ile seçimlik hak verilerek maddi duran varlıkların transferinde 3 yöntem yer verilmiştir.

Bunlar ;

- 1) Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi
- 2) Yeniden satışta fiyat yöntemi
- 3) Maliyet artı yöntemi

1991 yılında peşin fiyatlandırma anlaşmasına ait düzenleme yapılırken, 1992 yılına kadar karşılaştırma prensibi katı bir şekilde uygulanıyorken, karşılaştırmada belirleyici unsurlar getirildi.

²⁸ Tuncay KAPUSUZUĞLU, “Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması”, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2003 , s.26,

²⁹ Orhan ÇELİK, **Uluslararası Transfer Fiyatlama : Teorik Bir Yaklaşım**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı Nisan 2000, s.109

Bunlar ;

- Sözleşme hükümleri
- Fonksiyon
- Ekonomik şartlar
- Riskler
- Mal veya hizmet

1994 yılında ise belirtilen prensipler çerçevesinde 3 standart belirlenmiş olup, bunlar emsal bedel standardı, karşılaştırılabilirlik yöntemi ve en iyi yöntem kuralı şeklindedir.³⁰ ABD de ticari işlemde uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemleri, maddi duran varlıkların ve maddi olmayan duran varlıkların transferlerine göre 2 bölüme ayrılmıştır. Maddi duran varlıklarda 6 yöntem, maddi olmayan duran varlıklarda ise 4 yöntem birinin kullanılması istenmektedir.

Bunlar ;

Maddi duran varlıkların transferinde kullanılabilecek yöntemler;

- 1) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- 2) Yeniden satış fiyatı yöntemi
- 3) Maliyet artı yöntemi
- 4) Karşılaştırılabilir kar yöntemi
- 5) Kar bölüşüm yöntemi
- 6) Belirtilmeyen yöntemler

Maddi olmayan varlık transferlerinde kullanılabilecek yöntemler;

- 1) Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem yöntemi
- 2) Karşılaştırılabilir karlar yöntemi
- 3) Kar bölüşüm yöntemi
- 4) Belirtilmeyen yöntemler

Belirtilmeyen yöntemlerin tercih edilebilmesi için, diğer yöntemlerin hiçbirisi emsallere uygun fiyatı belirlenememesi gerekir. En iyi yöntem kuralı çerçevesinde vergi mükellefinin seçtiği transfer fiyatlandırmasının makul olup olmadığını anlamak için 7 prensip belirlenmiştir. Bunlar;³¹

³⁰ Günseli KURT, İ.Levent ÜNLÜ, “ABD, OECD ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması-I” Mali Pusula, Sayı Aralık 2005, s.72

³¹ Mehmet AKTAŞ, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Mevzuatında Uygulama Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık , İstanbul 2004

- 1) Vergi mükellefinin ve ilişkili kuruluşlarının tecrübe ve bilgi birikimi
- 2) Sağlıklı verinin mevcudiyeti ve vergi mükelleflerinin verilere ulaşması
- 3) Vergi mükellefinin transfer fiyatlaması mevzuatının gereklerini yerine getirme seviyesi
- 4) Vergi mükellefinin transfer fiyatlaması işlemlerini baz aldığı ve kalifiye personel tarafından hazırlanmış çalışma ya da analizin düzeyi
- 5) Vergi mükellefinin ekstrem seviyedeki emsal fiyatları, transfer fiyatlamasına emsal alıp almaması,
- 6) Mükellefin önceden mutabık kılınmış fiyatlama yöntemini ya da önceki yılki inceleme sırasında aynı işlem için IRS tarafından onaylanmış bir yöntemi uygulanıp uygulanmadığı,
- 7) Grup içi toplam işlemler içindeki transfer fiyatlama ayarlamasının büyüklüğü

1.3.2. Diğer Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması

1.3.2.1. İngiltere

OECD rehberinde belirtilen yöntemler ve esasların dışında özel bir düzenleme yapılmamış olup, ziyaa uğrayan verginin gecikme faizi ile beraber ceza kesileceği ifade edilmiştir.

1.3.2.2. İtalya

OECD rehberinde belirtilen yöntemler kullanılacağı ifade edilmekle beraber, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin öncelikli olarak kullanılması gerektiği ifade edilmiştir. Eğer karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılmadığı durumun mevcudiyeti halinde diğer yöntemlerin kullanılabilmesi ifade edilmekte.

1.3.2.3. Fransa

OECD rehberinde belirtilen yöntemler ve esasların dışında özel bir düzenleme yapılmamış olup, ziyaa uğrayan verginin gecikme faizi ile beraber ceza kesileceği ifade edilmiştir.

1.3.2.4. Almanya

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir uluslararası teslim ve hizmete ilişkin bir bedel tespiti edilmesi halinde, ilgili mevzuatta ne yapılacağına ilişkin düzenleme mevcuttur. Transfer fiyatlandırılması 3 yöntem benimsenmiştir. Bunlar; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemleridir.

Transfer fiyatlandırması konu bedelin tespiti haline düzeltme yolu ile emsaline uygun hale getirilme imkanı mevcuttur.

1.4. Transfer Fiyatlandırılmasına Başvurma Sebepleri

ÇUŞ'ler başka ülkelerde bulunduğu faaliyet sonrası elde ettiği karı, faaliyette bulunduğu ülkeye yani merkeze aktarmak isterler. Karın doğrudan aktarılması yerine, merkezin bulunduğu ülkeye düşük fiyattan satış, yada üretimi yapılan ülkeye yüksek fiyattan satış yapılarak karı merkeze aktarmak istenir. Çok uluslu şirketlerin bu şekilde bir aktarıma başvurma nedenleri ise, bazen bütün karı vergisel yükümlülüklerin en az olduğu ülkede toplama isteği, bazen yabancı ülke mevzuatının vergilendirilmiş olsa bile karın ülke dışına çıkmasına izin vermemesi, bazen de vergisel açıdan daha yüksek maliyetli de olsa kaynak ülkede karı toplama isteği olabilmektedir.³² Transfer fiyatlandırması sadece ÇUŞ'lerin değil, ülke içinde ticari faaliyette bulunan mükelleflerin kar transferi yoluna başvurmak suretiyle kar maksimizasyonu hedeflenmektedir.

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmasında başvurulması temel sebep elde kazanç üzerindeki vergi yükünü en aza indirmektir. Öte yandan şirketler, yalnızca mali nedenlerle değil konsolide karın tamamının kredibilite gibi düşüncelerle tek bir şirkette toplamak istenmesi, toplam karın şirketin piyasa veya borsa değerini arttırmak veya kurum stopajında ortaya çıkan vergi avantajlarından yararlanmak amacıyla halka açık şirkette toplanmak istenmesi veya tam tersine halka açık şirketin kaynaklarını diğer şirketlere aktarılmak istenmesi, politik sebeplerle şirket karının Türkiye dışında oluşturulmak istenmesi, nakit sıkıntısındaki şirkete fon sağlanmak istenmesi gibi şirket politikalarından kaynaklanan nedenlerle de transfer fiyatlandırması yoluna başvurabilmektedir.³³

Transfer fiyatlandırması çok uluslu şirketler için de çok önemli bir yere sahiptir. Karlılık ve maliyet gibi unsurlar dikkate alınarak hazırlanacak yatırım raporları ve diğer raporlama işlemlerinin doğru bir sonuç verebilmesi açısından transfer fiyatlandırmasının etkisi net bir şekilde ortaya konmalı, aksi takdirde daha sonra gelecek ekstra maliyet, çok uluslu firmaları zor duruma sokabilir. Çok uluslu şirketler açısından, transfer fiyatlandırmasının önemini dört başlık altında sıralamak gerekirse;³⁴

- Uluslararası ticarete şirketler arası transferin önemi ;
- Uluslararası transfer fiyatlandırmasının ülkelerin vergi ve gümrük idareleri tarafından sürekli işlenmesi
- İlişkili taraf işlemleri ve bilgilerin açıklanmasına olan ihtiyacın artması

³² Yakup TÜRK, **Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması** , Vergi Dünyası , Şubat 2008, s.105

³³ Süleyman Hayri BALCI, Derviş ALTINOK, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Vergi Dünyası, Temmuz 2006, s.84

³⁴ Tuncay, KAPUSUZUOĞLU, **“Transfer Fiyatlandırması Nedir?”**, Vergi Dünyası , Eylül 1998, S.57

- Merkeziyetçilikten özerkliğe kayan yönetim biçimi ve kar-yatırım amaçlı yönetim kavramlarının öneminin artması.

Transfer fiyatlandırması çok uluslu firmaların yanı sıra ülke içerisine üretim yapan birden çok faaliyeti olan firmaların bakımından önemlidir. Üretimi ya da alım satımı gerçekleştirdiği mal ve hizmetlerin fiyatının ne olacağı, vergi idaresi ve mükellefler açısından önem arz etmektedir. Çok uluslu firmalar ve grup firmalar, eğer fiyatları istedikleri gibi belirlerse ödenecek vergiyi bünyelerinde tutmak için gerekli düzenlemeleri yaparak vergi sonrası karını maksimum seviyeye getirmek isterler. Vergi idaresi ise çifte vergi sorunu yaratmadan ülke içerisinde faaliyette bulunan mükelleflerden alınması gereken vergiyi adaletli bir şekilde alınması ve verginin aşınmadan tamamının alınmasını hedeflerler.

Bu çerçevede düzenleme yapılma ihtiyacı hissedilmiş olup 5422 ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunlarında gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Bir vergi güvenlik müessesesi olan ve mülga 5422 sayılı Kanununun 17. Maddesinde örtülü kazanç, 5520 sayılı Kanununun 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak yer alan bu müessesenin düzenleniş amacı; kurum kazancının, peçeleme yapmak suretiyle vergi dışına çıkarılmasının önlemektir.³⁵

ÇUŞ'lerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirerek ev sahibi ülkenin kamu finansmanına yardımda bulunmaları beklenmektedir. Uluslar arası ticaretin ve yatırımların, adil ve sürekli bir şekilde yürütülebilmesi için, faaliyetlerden oluşan gelirlerin ve buna paralel doğru bir şekilde bölüştürülmesi gerekir.³⁶ Çok uluslu şirketler global karlarını maksimize etmek amacıyla transfer fiyatlandırmasından yararlanmakta; bağlı işletmelerin bulunduğu ülkedeki vergi mevzuatına göre transfer fiyatları yüksek veya düşük tutulmaktadır.³⁷ ÇUŞ'ler faaliyette bulunduğu ülke mevzuatına göre hareket etmek durumdadır, ancak transfer fiyatlandırması yoluyla grup içi alışverişlerde fiyatları piyasa fiyatının altında ve üstünde belirleyerek vergisel yükümlülüklerini en aza indirebilirler.

Örneğin birden çok ülkede faaliyette bulunan bir çok uluslu şirketin, üretimi vergi oranı düşük olan A ülkesinde üretim yaptığını, üretilen mamullerin ise vergi oranı yüksek olan B ülkesine satıldığı varsayıldığında aşağıda tabloda belirtilen oranlarda ticaret yapıldığı ortamda, Satış fiyatını A ülkesinde 120 br olarak belirlediğinde, A ülkesinde bir 1 birim vergi ödenecek, B ülkesinde ise "0" TL olacaktır.

³⁵ Cemal BAŞ, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazancın Dağıtılmış Kar Payı Sayılmasının Yarattığı Sorunlar**, Vergi Dünyası, Nisan 2009, s 47

³⁶ AKTAŞ, **a.g.e** s.26

³⁷ Veysel ERDEL – Sami OKUMUŞ: “**Uluslararası Transfer Fiyatlaması**”, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2002

	Vergi Oranı	Maliyet Bedeli	Satış Fiyatı	Kar	Ödenecek Vergi
A ülkesi	% 5	100	120	20	1
B Ülkesi	% 20	120	120	0	0

Ancak şirket A ülkesinde üretilen ürünün fiyatını 100 br olarak belirlemiş olsa idi, A ülkesinde “0” br vergi, B ülkesinde ise 4 br vergi ödemek durumunda kalacaktı. Şirketlerin kar oranı artıkcça ödenecek vergi de artacaktır. Ülkeler arasındaki vergi farklılıklardan faydalanmak isteyen ÇÜŞ’ler transfer fiyatlandırmasını, kar amacı güden bir politika olarak kullanmaktadır.

Ülkeler ise haklı olarak kendi bünyesinde faaliyet gösteren mükelleflerden gerekli optimal oranda vergi tahsil etmek gayesi içine girmektedirler. İki ülke tarafından alınacak önlemler ise birbiri ile uyumlu olmaması halinde ise de çifte vergilendirme problemi ortaya çıkacak bu da şirketlerin kazancının her iki ülke de vergilendirilmiş olması ile iki kere vergi ödenecektir. Bu açıdan bakıldığında transfer fiyatlandırması kavramının uluslar arası bir sorun haline geldiği, ortak ve adil bir çözüm uygulanmaması halinde çok uluslu şirketlere zarar verebileceği, gerekli önlemlerin alınmaması halinde ise ülkelerin vergi matrahlarının aşınacağı³⁸ muhtemeldir. ÇÜŞ’lerin transfer fiyatlandırmasını etkileyen unsurlar sadece vergiler olmamakta, aynı zamanda, kar transferi, kur riski, fiyat kontrolleri, anti-tekelle ve anti dumping soruşturması gibi ekonomik ve ticari faktörlerde manipülasyon gerekçesi olmaktadır.³⁹

1.5. ÇÜŞ’lerde Transfer Fiyatlandırması Genel Kullanım Amaçları

Çokuluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmasına çeşitli sebeplerle başvurmuşlardır. Genel olarak sıralamak gerekirse ;⁴⁰

1. Vergi yükünü azaltmak
2. Kota engellerini aşmak ve gümrük vergilerinden kaçınmak
3. Döviz kontrolünün dışında kalmak
4. ÇÜŞ’lerin bünyesinde bulunan girişimlerden elde ettiği karı artırmak
5. ÇÜŞ’lerin bünyesinde bulunan girişimlerin karlılığını gizlemek
6. Bağlı şirketler arasında dolaylı olarak fon transferi yapmak
7. Ev sahibi ülke ile anlaşmazlık
8. Performans değerlendirmesini dengelemek
9. Rekabet üstünlüğüne ele geçirmek

³⁸ Abdurrahman AKDOĞAN “**Kamu Maliyesi**” Gazi Kitapevi, Ankara 2006, s 177

³⁹ AKTAŞ, **a.g.e** s.26

⁴⁰ Mesut KOYUNCU, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs 2005, s. 367

Tablo 3: ÇUŞ'lar için Uluslar arası Transfer Fiyatlamının Temel Amaçları

Amaçlar	%
Vergileme ile İlgili Amaçlar	51
- Tarifeleri Yönetmek	4
- Vergi Düzenlemelerine Uymak	7
- Vergi yükünü yönetmek	40
İç Yönetim Merkezli Amaçlar	21
- Adaletli Performans Değerlemesi	7
- Motivasyon	9
- Hedef Uyumunu Teşvik Etme	5
Uluslararası veya İşlevsel Amaçlar	28
- Nakit Transfer Sınırlamaları	2
- Rekabetçi Durum	21
- Gerçek Gelir ve Maliyetleri Yansıtma	5

Kaynak : İhsan Günaydın (çev.) Karen S. Cravens, “Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlaması, Vergi Sorunları, Sayı Haziran 2000, s. 141

1.5.1. Vergi Yükünü Azaltmak

Çok uluslu şirketler, vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde faaliyette bulunmayı tercih etmezler, diğer şartların eşit olduğu durumda hangi ülkede vergi oranı düşükse o ülkede üretim yapmayı tercih ederler. Bazen de merkez ülkedeki vergisel yükümlülüklerini en aza indirebilmek için vergi oranlarının daha düşük olduğu ülkelere mal veya hizmet transfer ederken kar vergi oranı düşük olan ülkede bırakılarak ödenecek verginin azalmasını sağlarlar. Böylece vergi sonrası nihaî global kâr maksimize edilebilecektir.⁴¹

1.5.2. Kota Engellerini Aşmak ve Gümrük Vergilerinde Vergi Yükünü Azaltmak

Çok uluslu şirketler, yurtdışında bulunan bağlı şirketlerine bir mal göndermeleri durumunda, malı gönderdiği ülke açısından ithal sayıldığından, varılan ülkede vergilendirme prensibi gereği gümrük vergisi ve katma değer vergisine tabi olabilmektedir. Gümrük vergilerinin bedel üzerinden hesapladığı durumlarda, transfer edilen malın bedeli düşük gösterilerek suretiyle hesaplanacak gümrük vergisi ve katma değer vergisinin eksik hesaplanarak vergi yükünün azalmasına sebep olacaktır.

⁴¹ Fatih SARAÇOĞLU, “Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları, Karşılaşılan Sorunlar ve OECD-AB Yaklaşımı” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı :Ağustos 2006,

Yine ülkeler tutar üzerinden bir kota koyması halinde transfer edilen malın bedeli düşük tutulmak suretiyle, kotaya ilişkin engel rahatlıkla aşılmaktadır. Transfer fiyatlandırması, yabancı ülkenin değer üzerinden koyduğu kotalardan sakınmak için de kullanılabilir. Yabancı ülke değer üzerinden kota koyduğunda düşük fiyatlandırma yoluyla bu ülkeye yapılan ihracat artırılabilir.⁴²

1.5.3. Döviz Kontrolünün Dışında Kalmak

Döviz kontrolü, ülkeye giren ve ülkeden çıkan döviz miktarının devlet tarafından denetim altına alınması demektir. En katı biçimi serbest döviz piyasasının olmamasıdır. Döviz fiyatları arz ve talebe göre değil devlet tarafından uygulanmasıdır. Çok uluslu şirketler döviz, ulusal piyasa fiyatının altında satış yapmamak adına, fiyat kontrol ederek transfer fiyatlandırması yöntemiyle döviz kontrolünün dışına çıkabilmektedirler.

1.5.4. ÇÜŞ'lerin Bünyesinde Bulunan Girişimlerden Elde Ettiği Karı Artırmak

Kurumlar için karlılık vergi sonrası elde kalan net tutardır, vergi özel sektör işletmeleri için gider niteliği taşımaktadır. Çok uluslu şirketler veya grup şirketler vergi sonrası elde edilecek toplam geliri artırmak isterler. Çok uluslu şirketler, vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki iştiraklerine, vergi oranı düşük olan ülkelerdeki iştiraklerinden piyasa fiyatının üzerinde bir fiyatla mal ve hizmet teslim etmeleri durumunda vergi oranı yüksek olan ülkede maliyetler artacaktır. Maliyetleri artan şirketin vergi matrahı ve ödenecek vergi tutarı da azalacaktır. Toplamda ise ödenecek verginin azalması nedeniyle elde edilen kar artacaktır.

Yurtiçi grup şirketler ise, kar edecek firmalarca zarar edecek firmalara düşük tutardan (zararına) belirlenen fiyatla mal teslimi yapıp, vergi ödenmesine önüne geçilecektir.

1.5.5. ÇÜŞ'lerin Bünyesinde Bulunan Girişimlerin Karlılığını Gizlemek

Çok uluslu şirketler, hem az vergi ödemek adına hem de sektörde karlılığın fazla olduğu görülürse rakibi artacağından, karlılığın gizlemesi yolunu tercih etmektedirler. Sektörün çok karlı olduğu kamuoyu tarafından tespit edilirse, rakip firmalar sayısı artacak, piyasa da fiyat belirleme kabiliyeti düşmüş olacaktır.

1.5.6. Bağlı Şirketler Arasında Dolaylı Olarak Fon Transferi Yapmak

Grup şirketler arasında yapılan mal ve hizmet teslimlerinde belirlenen fiyatı, nakit ihtiyacı bulunan şirket lehine yüksek yada düşük belirleyip, doğrudan borç vermek yerine dolaylı olarak bağlı grup şirketini fon sağlanmaktadır. Özellikle vergi yükü düşük ülkelerdeki şirketler, vergi yükü ve borçlanma maliyeti yüksek ülkelerdeki grup şirketlerine, doğrudan olmamakla birlikte, ihtiyaç duyulan fonu malın bedeline ekleyerek dolaylı yoldan transfer etmektedirler.

⁴² Adem ANBAR, "Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması" Vergi Dünyası, Sayı: Ağustos/2008

1.5.7. Ev Sahibi Ülke İle Anlaşmazlık

Çok uluslu şirketler, buldukları ülke ile mevzuatı ve idari bakımından anlaşmazlığa düştüklerinde, ülkeden çıkış yada yasal mevzuatı aşmak için transfer fiyatlandırmasına başvurmaktadır.

1.5.8. Performans Değerlendirmesini Dengelemek

Kurumlar transfer fiyatlandırması, yönetimin başarılı olduğunu gösterebilmek adına yada işletmede hedefleri tutturmak için çalışanları motive etmek içinde kullanılan yöntemdir. Sonuç olarak, işletme kaynaklarının en uygun şekilde bölümler arasında dağıtılmasını sağlayan bir transfer fiyatı, hem bölüm yöneticisinin verimini hem de işletme karlılığını artıracaktır.⁴³

Bazen önceki yönetimi başarısız göstermek için de kullanılabilir. Şirketlerde yönetimlerin değiştiği dönemlerde, yeni yönetimin bazı verimsiz aktifleri gider yazmak suretiyle bilançosunda çıkarması, böylece bir taraftan geçmiş yönetimin görevde olduğu dönemlerin olduğundan daha zararlı, diğer taraftan gelecek dönemlerin daha karlı olduğu izlenimi yaratılmasına yönelik işlem ve uygulamalardır.⁴⁴

1.5.9. Rekabet Üstünlüğüne Ele Geçirmek

Çok uluslu firmalar, diğer ülkelerdeki mal ve işgücü temini hammadde temini açısından, yerli firmalar göre avantajlı durumdadırlar. Transfer edilen malın fiyatlarının ayarlanarak veya yurtdışından daha ucuz hammadde ithal edilerek bulunduğu ülkede rekabet yönünden üstünlüğü ele geçirirler. Aksi durumda yerli firmalar bulunduğu ülkenin ekonomisi yönetirler.

Çok uluslu şirketlerin nihai hedefi küresel bir ekonomide rekabet edebilmektir. Örnek vermek gerekirse, çok uluslu şirketler belirlediği düşük bir transfer fiyatı sayesinde bağlı firmasının yeni bir piyasaya girme yolunu açar ve piyasada söz sahibi olabilir.⁴⁵

⁴³ ANBAR, a.g.e,

⁴⁴ Cemal KÜÇÜKSÖZEN, “Finansal Bilgi Manipilasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma” Sermaye Piyasaları Kurulu, Ankara 2005, S: 259

⁴⁵ Ersin KAPLAN, “Çok Uluslu Şirketler Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması” Vergi Dünyası, Sayı: Ekim/2013

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ

2. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESESİ

Şirketler yatırım yapma kararı verirken en çok dikkat edilen husus, vergi sonrası elde edilecek kardır. Basiretli bir tacirin, ticari müessesini kurarken en büyük hedefi kar maksimizasyonudur. Vergi yükü şirketler için kardan bir vazgeçme yada karın bir kısmını hibe etmek olarak görülmektedir. Küreselleşme ile beraber bilgiye ulaşmanın maliyeti azalması ile şirketler karın şirket bünyesinde kalması için, vergiden kaçınma⁴⁶ yoluna başvurabilmektedir.

Ayrıca ülkeler, artan ticari münasebetler ve serbest ticaretinin ekonomiye sağladığı katkıları göz önünde bulundurarak vergi sistemlerini revize etmişlerdir.⁴⁷ Türkiye’de de ekonomik hedefler doğrultusunda, kamu yatırımlarının en büyük finansmanı olan verginin maksimum seviyede toplanabilmesi ve yabancı yatırımcılara güvence teşkil etmesi bakımından ayrıca diğer ülkelerin vergi kanunları ile entegrasyon açısından vergi güvenlik müesseslerine ihtiyaç duyulmuştur. 2006 yılında yayımlanan yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve vergi cennetlerinde tevkifat olmak üzere, 4 müessesenin üzerinde durulmuştur. Otokontrol sistem olarak adlandırılan vergi güvenlik müesseseleri, elde edilen kazanç ve iratların, tam ve adil vergilendirilmesinde önemli rol oynamaktadır.

2.1. Örtülü Sermaye

Örtülü sermaye uygulaması, yapılan düzenlemelerin ardından, özkaynak bakımından yetersiz olan şirketlerin dış kaynaklara yönelmek zorunda kaldığından şirketlerin aleyhine bir yük oluşturacağı, şirketlerin sermaye sağlamasında büyük güçlükler yaşamasına ve ticari hayatın olumsuz yönde etkilenmesine neden olacağı yönünde eleştiriler almasına rağmen, bazı hallerde örtülü sermaye şeklinde borçlanan şirketler lehine bazı avantajları da meydana getirmektedir.⁴⁸

Şirketlerin ortaklarından yaptığı borçlanmalar, şirkete sermaye konulması şeklinde yada borç verilmesi şeklinde olabilir. Vergisel açıdan sorun; şirketin kar zararına ortak olabilecek, kişiler tarafından, şirkete kullanılan paralar nedeniyle faiz hesaplanıp, bu faizin de gider olarak dikkate alınarak, kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara dağıtılmasıdır. Aslında verilen borç sermayenin bir parçası olarak değerlendirmek yerine muvazaalı şekilde borç ilişkisi

⁴⁶ AKDOĞAN, a.g.e, s 165

⁴⁷ Erhan GÜMÜŞ, Semih BİLGE, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri Ve Gereklilikleri” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı :2006/Aralık,

⁴⁸ Hilmi ATAĞAN, Örtülü Sermaye, Örtülü Avantaj, Vergi Sorunları Dergisi, 2012/Ekim

oluşturulup, vergi kanunlarında bunu engelleyecek bir hüküm olmaması durumunda ödenmesi gereken verginin şirket bünyesinde kalması sağlanacaktır.⁴⁹ Ortaklar tarafından getirilen sermayeden kar elde etmek kuşkusuz mümkündür ancak gerekli sermayenin yetersiz düzeyde konulması veya sermaye ihtiyacının borçlanma ile sağlanması ve bu borçlanmaya ödenecek faizlerin kurum kazancından indirilmesine olanak sağlaması, sermaye artırımını yerine borçlanmanın seçilmesi ortaklar açısından daha karlı bir durumu meydana getirmektedir.⁵⁰ Belirtilen bu sebeplerden dolayı örtülü sermaye yoluyla kazanç dağıtımına ait giderlerin, kanunen kabul edilmeyen gider değerlendirilmesi ihtiyacı binaen “örtülü sermaye” düzenlemesine yer verilmiştir. Diğer anlatımla vergiden kaçınmanın önüne geçilmeye çalışılmıştır. Örtülü sermaye ve örtülü kazanç başlıkları altında yer alan ilke ve ölçütler, kurumlar vergisinde vergi güvenliğini sağlayan, kurum kazançlarının işletme dışına vergilendirilmeksizin aktarılmasına engel olan müesseselerdir.⁵¹

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da kapsamlı bir şekilde yer almıştır. Tanımı ise; *kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.* şeklinde yapılmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, örtülü sermaye sayılabilmesi 3 unsuru kapsamı gerekir, bunlar ;

- Ortak yada ortakla ilişkili kişilerden borçlanması
- İşletmede kullanılması
- Kullanılan borcun herhangi bir tarihte şirketin özsermayesinin 3 katını aşması gerekmektedir.

Örtülü sermaye hesaplaması yapılırken, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Ayrıca örtülü sermaye hesabı yapılırken ortağın en az % 10 ortak olma şartı aranmaz iken, ortağın % 1 bile olsa ortaktan alınan borç, örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır. Sadece ortağın ve ilişkili kişinin hisseleri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisseler olması durumunda en az % 10 ortaklık şartı aranacaktır.

⁴⁹ Dursun Erkan ATEŞLİ, Babür Kaan ŞENER, **Örtülü Sermayenin Örtüsü Açılıyor**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı Haziran/2007

⁵⁰ Mehmet ŞENTÜRK, **Örtülü Sermaye Hesaplamasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: Haziran/2014

⁵¹ Mustafa TAN, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Örtülü Sermaye Müesseselerinde Karşı Kurum Düzeltmesi Ve Olası Bazı Soru(N)Lar**” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: Ocak/2008

Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

2.1.1. Ortakla ilişkili kişi

Ortaklar ilişkili kişinin tarif edilirken, en az % 10 ortakla bağlantı aranmaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında tarif edilen, ortakla ilişki kişi değil, ilişkili kişidir. İlişkili kişide % 10 oran aranmazken, ortakla ilişkili kişide en az doğrudan yada dolaylı ortaklık aranır. Bunlar ;

- Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu
- En az % 10 oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu,
- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu, ifade eder.

2.1.2. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

Örtülü sermayenin hesabı yapılırken kanunda sayılan 4 maddeye ait borçlanmalar örtülü sermaye hesabında dikkate alınmayacaktır. Bunlar ,

- 1) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.
- 2) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.
- 3) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.
- 4) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek

finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Yurt dışında gerçekleşen iktisadi faaliyetlerin ikamet devletinde vergilendirilmesinde dikkate alınması gereken önemli konulardan birisi de vergi doğuran olayın tespitidir. Ülkelerin benimsemiş olduğu ikamet ülkesi prensibi gereği, elden edilen kazanç ve iratlar, elde edildikleri yılda ikamet ülkesine vergilendirilmelidirler. İkamet ülkesinde veya ülke dışında elde edilen kazanç ve iratların, vergi doğuran olayı etkilemesi kazanç ve iratları elde edenlerin iyi niyetine veya insiyatifine bırakılamaz. Ayrıca, ikamet ilkesini vergi sistemlerinin temeli olarak kabul eden devletlerin de vergi yükümlülerinin yurt dışında gerçekleştirdikleri iktisadi faaliyetleri zamanında ve tam olarak vergilendirebilmeleri için bu gelirler konusunda bilgi sahibi olmaları da gerekmektedir.⁵²

Kurumların elde ettiği kardan, ortaklarına kar dağıtımını yapmadıkça ortak veya ortak statüsünde bulunanların elde ettiği kar payının vergilendirilmesi söz konusu değildir. 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kar dağıtımını yapılmaya bile şartların gerçekleşmesi halinde dağıtılmamış kar paylarının dahi vergiye tabi olacağı “kontrol edilen yabancı kurum kazancı” düzenlemesinde yer verilmiştir. Bu düzenleme ile yatırımlarını verginin düşük olduğu ülkelere yapanlar ile Türkiye’de yatırım yapanlar arasında vergi eşitliği sağlamak suretiyle, rekabet eşitliği sağlamak üzere getirilmiştir.⁵³

Bilindiği gibi bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedirler. Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen bu yerlerdeki işlemlere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmıştır.⁵⁴ Bu düzenlemede öz olarak Türkiye’de kaim bir kurum tarafından idare edilen yabancı kurumların kazançlarının da anılan tam mükellef kurum kazançları ile birlikte Türkiye’de vergilendirilmesi öngörülmüştür.⁵⁵

⁵² Semih ÖZ, Cenker GÖKER, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurt Dışına Yapılan Ödemeler Ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi” Vergi Sorunları, Sayı : Şubat 2013

⁵³ Cem TEKİN, Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: Mayıs/2007

⁵⁴ Bumin DOĞRUSÖZ, Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Vergilendirilmesi” Referans Gazetesi 31.03.2008 tarihli yazısı. http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=2579

⁵⁵ Sema KÜÇÜK, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarını Beyanı, Yaklaşım Dergisi, Sayı : Nisan/2010

Kanuni tanımında, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbi olduğu ifade edilmiştir.

- a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.
- b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması.
- c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Kanun sistematığına bakıldığında, ilk önce kontrol edilip edilmediğine, kontrol ediliyorsa sayılan şartların hepsini sağlayıp sağlamadığına bakıldıktan sonra Türkiye'de vergilendirilmesine karar verilmekte. Kontrol oranı herhangi bir tarihte bir günlüğüne dahi % 50 ve üzeri olması durumunda, yurtdışındaki kurumun kontrol edilen yabancı kurum olarak dikkate alınacaktır. İlgili kurumun kar payı dağıtım dağıtılmamasına bakılmaksızın, elde edilmesi gereken kar payı Türkiye'deki kazançta dahil edilecektir. Gelir vergisi mükellefleri kontrol oranı belirlenirken dikkate alınacak, elde ettiği gelir için kurumlar vergisine göre değil gelir vergisi kanuna tabi olacaktır.

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı düzenlemesinde gelirin niteliğinin dikkate alınmasının nedeni ;pasif nitelikli gelir olarak ifade edilen (işletmelerin üretim, ticaret, serbest meslek kazancı gibi esas faaliyetleri dışında) bankacılık, sigortacılık, faiz, kira, kar payı gibi, nakit ve nakit benzeri varlıkların transferine bağlı olan gelirler, yurt dışındaki bağlı işletmeler/iştirakler kullanılarak bağlı bulunduğu ülke içindeki vergilendirme dışına çıkarılmasının önlenmesi yönelik önlemler almaktır.⁵⁶

Kaynak ülke tarafından dağıtılan kâr payları üzerinden bir vergileme yapılması ve bu kâr paylarının Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş olması durumunda, kâr payının, elde edildiği yıl kurum kazancına eklenerek üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanması ve bu kâr payı ile ilgili olarak diğer ülkede ödenen vergilerin anlaşma ve Kurumlar Vergisi Kanununun yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuyla ilgili hükümleri

⁵⁶ Selçuk TEKİN, **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ve Vergilemesi**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: Nisan/2009

çerçevesinde mahsup edilmesi, bu mahsup sonrasında arta kalan bir tutarın mevcut olması halinde, daha önce kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak vergiye tabi tutulmuş bulunan kazanç üzerinden hesaplanıp ödenen kurumlar vergisinin söz konusu kâr payına atfedilen kısmının da kalan tutar üzerinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Mahsup edilemeyen kısım, kâr payının Türkiye'ye getirilmiş olması kaydıyla iade edilebilecektir.

2.3. Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemeler

Vergi cennetleri, finansal faaliyetleri ve yatırımları çekmek için tasarlanan ve çoğunlukla sıfır vergi oranların uygulandığı, banka sırrının ve zayıf düzenlemelerin söz konusu olduğu offshore finansal merkezlerdir.⁵⁷ Vergi cennetini, sadece vergi oranlarının sıfır yada düşük olduğu ülkeler olarak tanımlamak gelişmekte olan ülkelerin sermaye çekmek veya bazı sektörleri desteklemek üzere vergi oranlarını düşürmesi veya teşvik etmek için istisna uygulaması da bu tanıma girecektir.⁵⁸ Bu sebepten dolayı vergi oranının düşük olması yada hiç vergi uygulanmaması ilk şartlarından demek daha doğru bir söylem olacaktır. Vergi cennetlerine karşı olunmasının en büyük nedenlerinden, vergi kaçakçılığı, kara para, terörün finansmanı edilmesi sonrası finansal istikrarsızlık beraberinde getirmesidir.

Vergi cennetleri tanımlanırken, ilgili ülkede düşük vergi oranı olması ya da hiç vergi ödenmemesinin yanısıra, ülkeler arası bilgi değişimine yanaşılmaması, ülkesinde bulunan mevzuatlarında ve yasal düzenlemelerde şeffaflık olmaması ve ayrıca ülke içinde gerçek bir faaliyet bulunacaklarla ile para transferi sağlayacaklara ayrı vergilendirme rejimi uygulamalarıdır.

Vergi cenneti ülkeler Offshore bankacılığı olarak topladıkları paraları, başka ülkede veya kendi ülkesinde fon bulunanlara kredi temini şeklinde de kullanabilmektedir.

Ülkelerin maliye politikaları gereği, hem yurtiçinde elde edilen gelirler hem de yurtdışında elde edilen gelirlerin vergilendirilebilmesi açısından, diğer ülkelerle bilgi alışverişinde bulunmaları gerekir. OECD 1963 yılından itibaren hazırladığı anlaşma modellerinde idari yardımlaşmaya yer vermiş ve zaman içerisinde içeriğinde önemli değişikliklere gitmiştir. Ülkeler arası imzalan çifte vergilendirme anlaşmalarında bu husus dikkate alınmaktadır. Son dönemde vergi cennetleri ile mücadelede idari yardımlaşma konusu ayrıcalıklı bir yer edinmiş ve bu ülkelerin yine OECD'nin hazırlamış olduğu bilgi değişimi sözleşmelerini imzalamaları yönünde uluslararası baskı oluşturulmuştur.⁵⁹

⁵⁷ Ali ÇELİKKAYA, **Global Kriz Sonrası Vergi Cennetleri İle Mücadelede Yaşanan Gelişmelerin Değerlendirilmesi**, Yaklaşım Dergisi, Sayı :Mart/2011

⁵⁸ İhsan GÜNAYDIN, **Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı : Mart/1999

⁵⁹ Ramazan KILIÇ, **Vergi Anlaşmalarının İdari Yardımlaşma Boyutu Ve Vergi Cennetleri İle Mücadelede Önem**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı : Mart/2011

Türkiye’de OECD tarafından vergi cenneti ilan edilen ülkeler açısından kurumlar vergisine bu ülkelere yapılan işlemlerde tevkifat uygulaması getirmiştir. İlgili maddede; Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

Kanun metninde anlaşılacağı üzerinden tevkifat kazanç üzerinden değil, yapılan ödeme tutarı üzerinden yapılacaktır. Söz konusu düzenleme kapsamına girecek ülkelerin belirlenmesine ilişkin yetki, Bakanlar Kuruluna bırakılırken yapılacak seçime ilişkin iki temel kriter öngörülmüştür:

- Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı,
- Bilgi değişimi.

2.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Küreselleşme ile sınırlar ortan kalkması, kurumların artık hem yurtiçinde hem de yurtdışına yoğun bir ticari hayata sürüklemiştir. Transfer fiyatlandırması kanunen yasak değil iken, bu yolla kurumun kazancı örtülü olarak bağlantılı kişilere aktarmak ülkelerin sorunu haline gelmiştir. Gerek kurumların grup şirketleri arasında yaptığı transfer gerekse ilişkili kişiler arasında yapılan transferin, fiyatlandırılmasının nasıl yapılması gerektiği önemli hale gelmekte. Kurumlar, ilerde önemli müeyyidelerle karşılaşmamak için veya kendi ürününü kendi üretiminde kullandığı durumda fiyatının ne olması kanunlarda bir açıklık olması kanaatini taşımaktadırlar.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, vergi güvenlik müessesesi olarak yeni kurumlar vergisi kanunda yerini aldı. Tanımına ise, ilişkili kişilerle yapılan teslim veya hizmetin emsallere uygunluk ilkesine aykırı şekilde yapılması halinde, kazancın tamamı yada bir kısmı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç sayılacaktır. Kurumla sıkı ilişkisi olan

(ilişkili) kişilerin, emsallere uygun olmayan fiyatlarla mal veya hizmet alım-satım işlemi yapmak suretiyle birbirine kazanç aktarmasıdır.⁶⁰

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına 4. Bölümünde geniş verildiğinden burada kısaca açıklanmıştır.

⁶⁰ Sema KÜÇÜK, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygun Fiyat Tespit Yöntemleri-I**, Yaklaşım Dergisi, Sayı : Haziran/2009

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

OECD VE TÜRK VERGİ KANUNLARINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

3.1 OECD :

OECD, 1960 yılında imzalan Paris sözleşmesine dayanarak 1961 yılında Türkiye'nin aralarında bulunduğu 20 üye tarafından Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün (OECE) mirasçısı olarak kuruldu. Kuruluş amacı ise ⁶¹

- Finansal istikrarın eş zamanlı olarak korunduğu üye ülkelerde ve hem de özellikle gelişmekte olan ülkelerde halkın yaşam standardının iyileştirilmesi, sürekli ve dengeli ekonomik gelişim sağlayan politikaya destek ve yardım, işsizliğin ortadan kaldırılması,

- Ekonomik genişleme politikasının uyandırılması ve sosyo-ekonomik eşgüdüllü gelişmenin desteklenmesi,

- Uluslararası yükümlülükler uygun olarak çok taraflı ve ülkeler arasında ayırım gözetmeyen dünya ticaretinin geliştirilmesine destek verilmesi,

3.1.1. OECD ve Transfer Fiyatlandırması:

Çok uluslu şirketlerin sayısı artışı ile beraber, elde edilen gelirlerin hangi ülkede vergilendirileceği ve hangi orana tabi olacağı ve verginin mükerrer olması sorunlarının beraberinde getirdi. Devletler, çeşitli nedenlerle, vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaya yanaşmadıklarından uluslararası vergileme, uluslararası üstü bir kurum ya da kuruluşun yönetiminde veya denetiminde yürüyen ve bütünsel kurallar sistemine sahip bir kurum olmamıştır. ⁶² Genelde ülkeler çifte vergilendirme sorunun çözümü için ikili antlaşmalar yapma gereği duymuşlardır. Devletler, öncelikle ticarete olumsuz etki eden ve müdahale etmeleri gereken uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi konusuna ikili antlaşmalar yapmak suretiyle çözüm bulmaya çalışmışlar, ancak bu anlaşmaların sayısı uluslararası siyasi ve ekonomik işbirliğin geliştirilmesi için kurulan kuruluşların meydana çıkmasına kadar pek fazla sayıda olamamıştır. OECD'nin transfer fiyatlandırması konusundaki düzenlemeleri genellikle uluslararası boyutta, ortak bir noktaya gelerek sorunları çözme amacı gütmektedir. ⁶³ Transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak yapılan düzenlemeler başlangıçta tavsiye niteliğinde olması rağmen, transfer fiyatlandırmasının ülkelerin vergi gelirlerini aşındırması ve verginin

⁶¹ http://www.deik.org.tr/pages/TR/DEIK_CokTaraflıKuruluslar.aspx?ctID=4&IKID=10 , erişim 11.02.2014

⁶² Şükrü KIZILOĞLU, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım, 2002 s.50,

⁶³ İbrahim ORGAN, Muhsin ÇELİK, **İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması**” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı Eylül 2006, s.137.

mükerrerliğinin önlemek adına, ülkeler kendi rızaları ile alınan kararlara uymuş hatta bazı ülkeler daha katı önlemler alma durumunda kalmıştır.

OECD'nin Çokuluslu Girişimler ve Uluslar arası Yatırımlarda Transfer Fiyatlandırması Problemleri İle ilgili demeci 1976'da, OECD Komitesinin 1979'da ve 1984'te Çokuluslu Girişimler ve Transfer Fiyatlandırmasının Mali İşlerle İlgili kurul raporu, 1993'te Transfer Fiyatlandırması Düzenlemelerinin Mali Etkileri İle Görevlendirilmiş OECD Komitesinin Raporu ve 1995,1996,1997, 2000 yıllarında “Çokuluslu Girişimler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” yayımlanmıştır.⁶⁴ Üyelerin çok uluslu şirketleri nedeniyle, transfer fiyatlandırmasında ortak bir paydaya gelebilmektedir.

OECD sistematik şekilde yapılan çalışmaları ile güncel ekonomik sorunların çözümüne yönelik olarak raporlar yayımlanmaktadır. Ülkelerin OECD tarafından yayımlanan çalışmalarda belirtilen düzenlemeleri uygulanması zorunlu değildir. OECD üyesi ülkelerin mevzuatlarını, yapılan çalışmalar ve yayımlanan raporlarda belirtilen hususlar doğrultusunda güncellemişlerdir. Ancak ülkelerin uygulamalarında OECD Modelini örnek alsalar da kendi ülkelerine yönelik yöntemler oluşturduklarına rastlanılmaktadır.⁶⁵ OECD tarafından hazırlanan ve ihtiyaca göre revize edilen OECD düzenlemeleri gelişmiş ülkelerin hemen hemen tamamı (ABD dışında) tarafından dikkate alınmaktadır.⁶⁶ OECD kararlarını sadece üye ülkeler ve gelişmekte olan ülkeler değil, bu ülkelerle ticari ilişkileri münasebetiyle üye olmayan ülkeler tarafından da dikkate alınmaktadır.

Tablo 4: OECD Ülkeleri Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi ve Yöntemler

Ülkeler	Emsallere Uygunluk Prensibine Referans	OECD Rehberine Referans	Transfer Fiyatlama Yöntemleri
Amerika[10]	Var	Yok	1. Avaslar ve kredilerde, 2. Maddi ve gayri maddi mallarda, 3. Maliyet paylaşımı anlaşmalarında, 4.Hizmetlerde, uygulanıyor. Yöntemlerin birbirlerine üstünlükleri yok.
Avustralya[11]	Var	1.Genel konsept, 2.Emsale uygunluk prensibi, 3.Belgeleme, 4.Gruplar arası hizmet,	OECD yöntemleri kullanılıyor. Yöntemlerin birbirine üstünlüğü yok.

⁶⁴ Işıl Fulya ORKUNOĞLU, “Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Seçimi, Vergi Sorunları, Sayı: 242 Kasım 2008,

⁶⁵ ORKUNOĞLU , a.g.e

⁶⁶ Mehmet AKTAŞ, **Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlaması Düzenlemesi**”, Vergi Dünyası, Sayı Şubat/2006, s.26

		5. Maliyet dağıtım düzenlemeleri konularında var.	
Belçika[12]	Var	Yok	OECD yöntemleri
Çek Cumhuriyeti[13]	Var	Direkt yok	OECD yöntemleri
Danimarka[14]	Var	Tamamen var	OECD yöntemleri
Finlandiya[15]	Var	Düzenleme yok ama yapılacak	Düzenleme yok ama yapılacak
Fransa[16]	Var	Apa ve Smes'te var	OECD yöntemleri
İrlanda[17]	Yok	Yok	OECD yöntemleri
İsveç[18]	Var	Var	OECD yöntemleri
İspanya[19]	Var	Var	1.Karşılaştırmalı Kontrolsüz Fiyat Yöntemi,2 .Maliyet Artı Yöntemi, 3.Yeniden Satış Yöntemi, Bunların uygulanması uygun değilse ya da bilgi eksiği varsa; - Kar bölüşüm yöntemi ya da net işlem marjı yöntemleri uygulanabilir.
İtalya[20]	Var ancak normal değer olarak	Yok	OECD yöntemleri
Japonya[21]	Var	1.Çifte Vergilendirme 2.APA var.	OECD yöntemleri
Kanada[22]	Var	APA'da var.	Geleneksel ve işleme dayalı kar marjı yöntemleri kullanılabilir. Geleneksel yöntemler; Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi ve Maliyet Artı Yöntemidir. İşleme dayalı kar yöntemleri ise; kar bölüşüm ve işlemsel net marj yöntemidir. Geleneksel yöntemler uygulanabilir olmadığı ya da güvenilir olmadığına işleme dayalı kar marjı yöntemleri uygulanabilir.
Meksika	Var	Tamamen var	OECD yöntemleri
Norveç [23]	Var	Var	OECD yöntemleri
Polonya [24]	Var	Direkt yok	1.Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi(CUP) 2. Yeniden Satış Yöntemi(RP)

			3. Maliyet Artı Yöntemi (CP) Bunlar uygun değilse ya da very eksikliği varsa; işlemsel kar metodları kullanılabilir.
Portekiz[25]	Var	Kanun gerekçesinde tamamen teknik konularda veya eksik yerel transfer fiyatlandırması işlemlerinde OECD metodları bütünleyici olarak kullanılmalı denilmektedir.	Kanada'daki gibi CUP, RP ve CP(costplus) yöntemleri uygulanabilir eğer bu yöntemler uygulanabilir olmazsa ya da güvenilir olmazsa işleme dayalı kar marjı yöntemleri uygulanabilir.
Yeni Zelanda[26]	Var	Yok ama Yeni Zelanda transfer fiyatlandırması rehberi var	1.Karşılaştırılabilir K.F. Yön.,2.Yeniden Satış Yön.,3.Maliyet Artı Yöntemi,4. Kar Bölüşüm Yöntemi,5.Karşılaştırmalı Karlar Yöntemidir. Bu yöntemlerin birbirine üstünlüğü yoktur.
Yunanistan[27]	Var	Yok	Genel kurallar uygulanıyor. Olsa uygulanabilir

Kaynak: Işıl Fulya ORKUNOĞLU, “Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Seçimi, Vergi Sorunları, Sayı: 242 Kasım 2008,

Transfer fiyatlandırmasının temeli olarak kabul edilen “emsallere uygunluk ilkesi” OECD tarafından en önemli unsur olarak dikkate alınarak ilgili düzenlemeler yapılmıştır. OECD model vergi anlaşmalarında tanım “ İki bağlı kuruluş arasında ticari veya mali ilişkilerle ilgili olarak oluşturulan koşullar, bağımsız kuruluşlar arasında yapılandan farklıysa, karlılık anılan bağlı kuruluşlardan birinde birikebilir ve bundan dolayı kara bağlı olarak vergileme de uygun biçimde gerçekletemeyebilir. Çok uluslu şirketlerin farklı ülke sınırları içerisinde yer alan ilişki şirketler arasında emsallere uygunluk ilkesi değerlendirilirken, tek bir varlık olarak değil, bağımsız (ayrı) varlıklar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.⁶⁷ OECD tarafından belirlenen emsallere uygunluk bedelinin uygulanabilmesi; ilişkili kişilerde uygulanan fiyatların, ilişkisi bulunmayan kişilerle yapılan bağımsız işlemlerdeki emsal fiyatlarla aynı olması gerekir. ⁶⁸ Yapılan tanım Türkiye’de ifade edilen tanım olan “ ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat ve bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin olmaması durumunda oluşacak fiyat ve bedele uygun olması” ifadesine denk geldiği söylenebilir. Taraflar arasında bir ilişki olması durumu transfere konu mal veya hizmetin fiyatını etkilememeli ve transfer piyasa fiyatından olmalıdır.

⁶⁷ Tuncay KAPUSUZUOĞLU, “Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması”, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2003, s 166

⁶⁸ Mehmet AKTAŞ, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2004. s. 87

OECD tarafından hazırlanan “Transfer Fiyatlandırması Rehberi”, Geleneksel İşlem Yöntemleri ve Diğer Yöntemleri önermiş olup , bunlar ;

- A) Geleneksel İşlem Yöntemleri ;
 - 1) Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi
 - 2) Yeniden Satışta Fiyat Yöntemi
 - 3) Maliyet Artı Yöntemi
- B) Geleneksel İşlem Yöntemleri (İşlemsel Kar Yönetimleri) ;
 - 1) Kar Bölüşüm Yöntemi
 - 2) Net Kar Marjı Yöntemi
- C) Global Bölüşüm Formülü ;
- D) Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Global bölüşüm yöntemi, emsal bedel prensibinin yerine uygulamak için getirilmiş bir yöntemdir. Bu formül ile çok uluslu şirketlere ait global karı, önceden belirlenen esaslara göre diğer ülkelerdeki bağlı kuruluşlara göre dağıtılan sitemdir. İlgili yöntem, bazı ülke vergi idareleri tarafından denenmesine rağmen ülkeler arasında henüz uygulaması bulunmamaktadır.⁶⁹

Belirtilmeyen yöntem ve karşılaştırılabilir kar yöntemi ABD dışında diğer OECD üyesi ülkeler tarafından kabul edilmemektedir.

3.2. TÜRKİYE’DE TRANSFER FİYATLANDIRMASININ GELİŞİMİ

Türk Vergi Sisteminde, transfer fiyatlandırması kavramı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesinde “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını” adı altında ifade edilmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu öncesinde ise kavram olarak ifade edilmese bile, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda, “Örtülü Kazanç” kavramı ile ifade edilmekte. Günümüzde Transfer fiyatlandırması olarak adlandırılan kavrama ilişkin düzenleme bulunmaktaydı. "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını" müessesesi, uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir.

⁶⁹ Mehmet AKTAŞ, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2004.s.126

3.3. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi öncesi dönem

5520 sayılı kanunun öncesinde yürürlükte bulunan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak detaylı düzenleme olmamakla beraber, transfer fiyatlandırması yerine "örtülü kazanç" maddesi yer almaktaydı. Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi kanununun 17. Maddesi ;

Aşağıdaki hallerde, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır:

1. (2362 sayılı Kanununun 12'inci maddesiyle değişen bent) *Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;*

2. *Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;*

3. *Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verir;*

4. *Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3'üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa.*

Şeklinde yer almaktaydı. Örtülü kazanç düzenlemesi 2006 yılına kadar hiçbir değişiklik olmadan yürürlükte kalmıştır. Kanun getirilişi amacına bakıldığında; (Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulan Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısının Gerekçesinin 7. Maddesi)

Kazanç Hesabında Kabul Edilmeyen İndirimler :

Kurumlar vergisinde, verginin matrahı hesaplanırken, bazı indirimlerin yapılmasına cevaz verilmemektedir; bunların en mühimleri şunlardır:

- a) *Gizli sermaye faizleri*
- b) *Gizli kazanç dağıtımı şeklinde ödemeler,*
- c) *İhtiyat akçeleri*

Gizli sermaye faizi ile gizli kazanç dağıtımı, kurumlar vergisi bakımından üzerinde ehemmiyetle durulmakta olan hadiselerdir. Bilindiği gibi, kurumlar açık olarak vergi kaçakçılığı yapmazlar, daha doğrusu bünyeleri ve kuruluşları icabı yapamazlar. Buna mukabil

vergi matrahını önleyici tedbirler almazlar ise “ gizli kazan” yolundan gitmek suretiyle saklamak imkanı bulabilirler. Memleketimizde bunun bariz misallerine tesadüf edilmiştir.

Bu cümleden olmak üzere, merkezleri şeklen Türkiye’de bulunan imtiyazlı büyük bazı yabancı kurumların hariçte bağlı buldukları teşekküllerle olan münasebetleri üzerinde kazançlarının büyük bir kısmını devamlı olarak Türkiye dışına kaydırmaya muvaffak olmuş olduklarını bir vakıa olarak zikredebiliriz. Tasarıda yer alan tedbirlerle yalnız hariçte sıkı münasebeti olan yabancı kurumların değil, memleket içindeki yerli kurumların da bu yollardan gitmelerine bir set çekilmektedir...

Kanun tasarısında “gizli sermaye” ve “gizli kazanç” olarak belirtilen kavramlar, kanun metninde ise “örtülü sermaye” ve “örtülü kazanç” olarak yer bulmuştur. Kanun gerekçesinde görüleceği üzere uluslararası düzenlemeler dikkate alınarak yapılan bir düzenleme olduğu kanun düzenlendiği yıl itibariyle yerinde bir madde olduğu kanaati vermektedir. Ancak 1949’dan 2006 kadar hiçbir değişikliğin olmaması kanun maddesini getirilmesinden sonra uluslararası düzenlemelerin takip edilmediğini göstermektedir.

Dinamik olan bir konuda uluslararası düzenlemeler dikkate alınarak gerekli madde oluşturulmuştur.

3.4. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Transfer Fiyatlandırması

Çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisinde etkinliği artması farklı vergilendirme rejimleri arasında kar aktarımları yapmak suretiyle vergi minimizasyonunu amaçlamaktadırlar. Çok uluslu şirketlerin kar aktarımını (vergi ödemedi) önlemek amacıyla OECD tarafından belirtilen standartlar çerçevesinde 2007 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 maddesinde “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını” düzenlemesine yer verilmiştir. Tanımına ise ;

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 değerlendirilir⁷⁰ şeklinde yer verilmiştir.

⁷⁰ **Kurumlar Vergisi Kanunu**, Sayı: 26205, Kanun No: 5520, Kabul Tarihi: 13.06.2006, 21 Haziran 2006 Tarihli Resmi Gazete

3.4.1. Kurumlar Vergisi Açısından

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.

Tanımda belirtilen bu üç şartın birlikte gerçekleşmesi halinde, transfer fiyatlandırmasına varlığından söz edilebilir. Transfer fiyatlandırması tanımında; ilişkili kişi ve emsallere uygunluk ilkesi kavramlarına yer verilmiş olup bu kavramlardan ne anlaşılması gerektiği de belirtilmiştir.

3.4.2. İlişkili Kişi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda ; *İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.* şeklinde tanımlanmıştır.

İlişkili kişiden kasıt ise şirketin doğrudan yada dolaylı yönden yönetenlerdir. Ortaklık yapısına bakılmaksızın idaresine nüfuzu önemlidir. Şirketin satışlarının % 50 veya daha fazlası bir şirkete olması ilişkili kişi olduğu anlamına gelmeyecektir. Nitekim satışlarının % 60'nın aynı şirkete olduğu, ve bu şirketin ilişki kişi sayılıp sayılmayacağı yönünde Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığına görüşü sorulmuş, “....bu çerçevede, şirketiniz ve ortakları ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişki bulunmaması şartıyla,

şirketinizin ... İstanbul Şubesi ile ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir” şeklinde görüş bildirmiştir.⁷¹

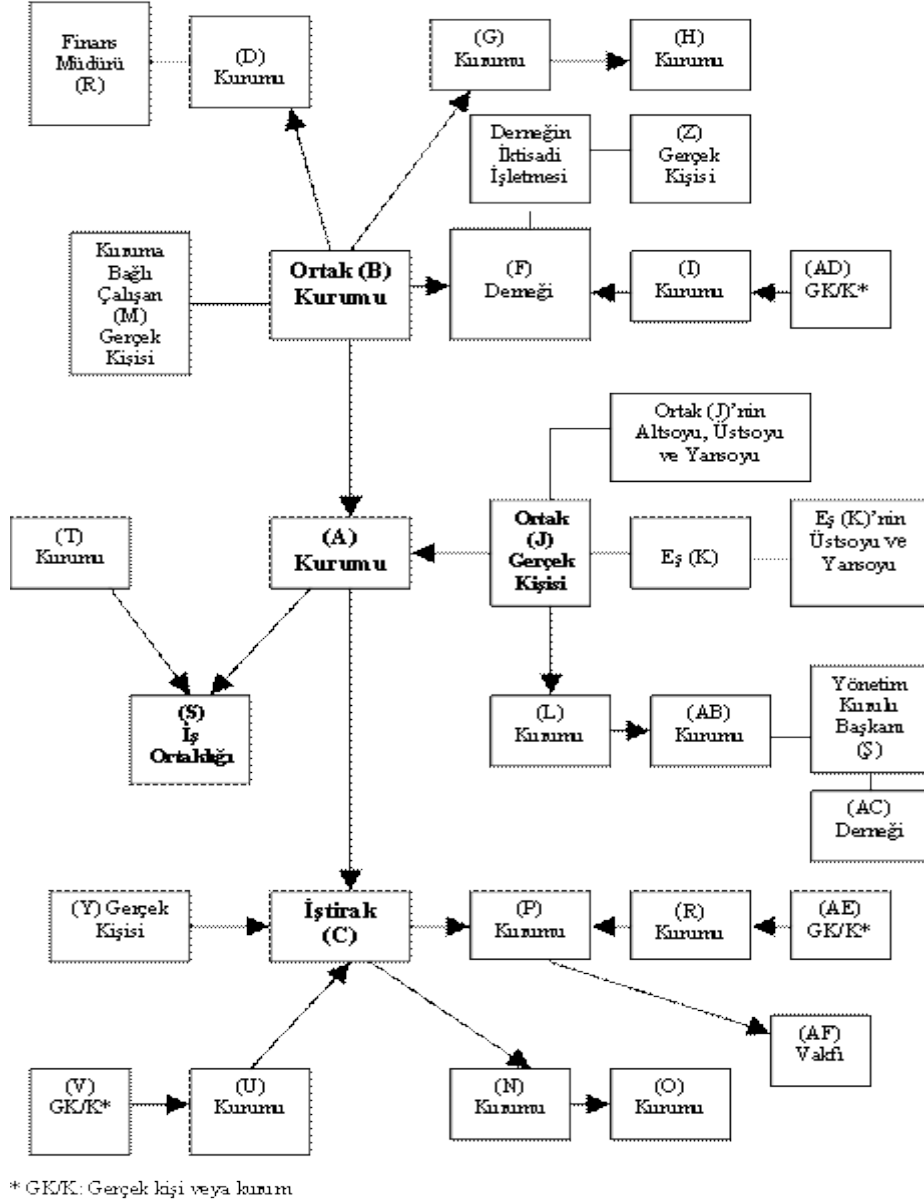
İlişkili kişi kavramı çok geniş tutularak, bir kurum açısından ilişkili kişi;

- 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,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını, ifade etmektedir.

1 seri numaralı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkındaki genel tebliğinde, ilişkili kişi ifadesi aşağıdaki şemada gösterilmekle birlikte, her işlemin kendi koşulları içinde değerlendirileceği belirtilmiştir.

⁷¹ Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığının, 20.12.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.59.15.01-KVK-87-2011-11 sayılı özelgesi

Şekil 1: İlişkili kişi



* GK/K: Gerçek kişi veya kurum

(Kaynak : 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği)

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.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. Maddesinde belirtilen mükelleflerin ortakları ile yapılan işlemlerde, ortakların sermaye oranının ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmalarını bakılmaksızın ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Ortakların doğrudan yada dolaylı ortak oldukları kurumlar ile yapılan işlemlerde ilişki kişi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gerçek kişi, Gelir Vergisi Kanunu açısından vergiye tabi tutulan kişiler ile adi ortaklıkları ve şahıs şirketlerini ifade etmektedir. Kurum ise, Kurumlar Vergisi Kanunda belirtilen, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını ifade etmektedir.

Ayrıca, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

3.4.3. Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde ilk defa tanımı yapılmıştır. Ancak mülga 5422 sayılı KVK'nın 17. maddesinde ise tanım ve kavram olarak birebir yer almasa da örtülü kazanç tanımında "emsaline göre göze çarpmayacak derecede" ifadesine yer verilmiştir. Bu ifade üstü kapalı olarak göze çarpmayacak derecedeki işlemlerin kabul edilebileceği anlamına gelmektedir⁷²

En son yapılan düzenlemede ise "emsallere uygunluk ilkesi" bir şart olarak getirilmiş olup, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım kavramının temlini oluşturmaktadır. 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde "Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili

⁷² Şükrü KIZILOĞLU, **Kurumlar Vergisi Kanunu Ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.1705

*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*⁷³. Şeklinde tanımlamıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi ile getirilen en önemli kavramlardan biridir. Emsallere uygunluk ilkesi, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak tanımlanmıştır.⁷⁴

Kanun maddesinde emsallere uygunluk ilkesi kavramından bahsedilmiş, emsallere uygun olarak belirlenecek fiyat yöntemi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda; Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemi tespit edilebileceği belirtilmiştir. Belirtilen yöntemlerde tespit yapılamaması halinde ise diğer yöntemlerle tespit yapılabileceği belirtilmiş ancak bu yöntemlere "1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği" nde yer verilmiş olup, kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yönteminin de kullanılabilmesi ifade edilmiştir.

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. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

Aralarında ilişkin bulunmayan kişi veya kurumlar arasında ticari ilişkide fiyat piyasa tarafından belirlenmektedir. Aralarında ilişki bulunan kişi ve kurumlar arasında yapılan ticari işlemlerde de fiyat piyasa koşullarına göre belirlenmelidir. Emsallere uygun olması, aralarında ilişki bulunan tarafların mal veya hizmet alım satımı sırasında fiyatın piyasa tarafından belirlenmesini engellememelidir.

İlişkili kişiler tarafından yapılan mal veya hizmet alım yada satımı işlemlerinde belirlenen fiyat, piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı tespit edildiği kabul edilecektir.

Emsallere uygun fiyata ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, iç emsale göre kullanılacak bedelin bulunmaması veya güvenilir olmaması durumunda dış emsal esas alınarak bir bedel tespit edilecektir.

⁷³ **Kurumlar Vergisi Kanunu**, Sayı: 26205, Kanun No: 5520, Kabul Tarihi: 13.06.2006, 21 Haziran 2006 Tarihli Resmi Gazete

⁷⁴ "Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 Kurumlar Vergisi", Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2013, s.215

Emsallere uygun olarak tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici belge olarak saklanması zorunludur.

3.4.3.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.

Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltimlerin yapılmasına bağlıdır. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır.

Kontrol edilen işlemlerle, kontrol edilemeyen işlemleri karşılaştırırken bazı unsurları göz önünde bulundurmak gerekir. Bunlar ;

3.4.3.1.1. Mal veya Hizmetlerin Nitelikleri

Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıklar, genellikle söz konusu mal ya da hizmetlerin değerinde belli bir farklılığa da neden olmaktadır. Bu nedenle, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, bu tür farklılıkların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Mal ve hizmetlerin alım ya da satımında malların fiziksel özellikleri, kalite ve güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirliği gibi özellikler; hizmetlerde hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler; gayri maddi varlıklarda ise işlemin biçimi (satış, lisans gibi), malın tipi (patent, marka, know-how gibi), garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özellikler önem taşımaktadır.

Örneğin; bilinen bir marka ile üretim yapan bir kuruluşun fiyatı ile aynı pazarda benzer özelliklere sahip bir ürünü üreten kuruluşun fiyatı “marka” özelliği dikkate alınmadan karşılaştırıldığında, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır.

3.4.3.1.2. İşlev Analizi

İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılabilir.

İşlev analizi ayrıca kullanılan ya da kullanılacak olan varlıkların, bu varlıkların türünün (kullanılan fabrika ve tesis, gayri maddi varlıklar vb.) ve niteliğinin (kullanılan varlığın yaşı, piyasa değeri, yeri, mülkiyet hakkının sağladığı koruma vb.) de göz önüne alınmasını gerektirmektedir.

Bu çerçevede, ilgili tarafların gerçekleştirdiği temel işlevlerin tanımlanması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırılmasında, ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunlu olacaktır.

Ayrıca işlev analizi yapılırken, ilgili tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde, tarafların üstlendikleri riskler koşulları etkiliyorsa, işlev analizinde bu risklerin mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler arasında önemli farklılıklar varsa ve bunların düzeltimi mümkün değilse, karşılaştırılabilirlik söz konusu değildir.

Karşılaştırmaları etkileyen risklere, pazar riski (girdi maliyetleri ve çıktı fiyatlarındaki dalgalanmalar gibi), finansal riskler (faiz oranlarındaki ve döviz kurlarındaki dalgalanmalar, kredi riskleri gibi), araştırma ve geliştirme yatırımlarındaki başarısızlık riski, yatırımlarla, kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski ile kredi riski örnek olarak verilebilir.

3.4.3.1.3. Ekonomik Koşullar

İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

Örneğin; Türkiye’de tam mükellef olan (X) Kurumu tarafından, (Y) ülkesindeki ilişkili kuruma rekabet nedeniyle 200 TL’ye satılan bir ürün, Türkiye’deki ilişkisiz kuruma 250 TL’ye

satılıyor ise, pazarın içinde bulunduğu şartların fiyat üzerindeki önemli etkisinin düzeltimi gerekmektedir. Aksi halde, yapılan işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır.

3.4.3.1.4. İş Stratejileri

İş stratejileri, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biri olup, bu stratejiler arasında pazar payının artırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir.

Söz konusu iş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin; pazara girmeye veya pazar payını artırmaya çalışan şirket ile pazar payını korumaya çalışan şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir. Dolayısıyla karşılaştırmada bu hususun da dikkate alınması gerekecektir.

3.4.3.2. Emsal Fiyat Aralığı

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilmektedir.

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. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanı kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel kabul edilecektir. Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, (A) Kurumunun ilişkili kişilere sattığı (X) malının emsallere uygun fiyatının tespiti ile ilgili olarak farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanması sonucu 20, 50, 80 ve 100 olmak üzere dört fiyat bulduğunu varsayalım. Bu durumda, söz konusu fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması nedeniyle, kurumun karşılaştırılabilirlik analizini veya kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılıkların düzeltimini yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, mükellef tarafından tespit edilen fiyatın emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, fiyat ya da bedel söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir.

3.4.4. Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

Emsal bedelin hesaplanmasında kurumlar iç emsal yada dış emsal yöntemini kullanmak durumdadır. İşletme içi emsal de mükellefler ilişki kişi haricindeki mükelleflerle yaptığı işlemlerdeki fiyatı ilişkili kişilere de uygulamasıdır. Örneğin, X şirketinin ilişkili kişi tanımına girmeyen herhangi bir Y şirketine yaptığı satışlar göz önüne alınarak emsal bedel bulunuyorsa işletme içi emsal bedel tayini söz konusudur. İşletme dışı emsal bedel tayininde ise işletme ile hiçbir bağlantısı olmayan, iki şirket arasında yapılan işlemde oluşan bedelin dikkate alınmasıdır. Emsal bedelin tayininde yurtdışında bulunan işletmelere yapılan işlemlerin de dikkate alınması konusunda herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Kurumlar emsallere uygunluk ilkesi gereğince fiyatı belirlerken; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinden en uygun olanı seçmek durumundadır. Emsallere uygun fiyata bu yöntemlerle ulaşamaması durumunda, kurumlar işlemlerinin mahiyetine kendi belirleyecekleri bir yöntemi uygulayabilirler. Kanunumuzda yer alan “ç” bendi ABD uygulamasında 4’üncü yöntem olarak varolan ancak OECD Rehberinde yer alamayan bir yöntemdir.⁷⁵

OECD’nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde Geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan bu yöntemler, ilişkili kişiler arasındaki ticari ve mali işlemlerde emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde en çok kullanılan yöntemlerdir.

3.4.4.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişiler gerçekleştirdikleri işlemlerle karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekir. Örneğin ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde satış fiyatına nakliye fiyatlarının dahil olması, ilişkili olmayan kişiler yapılan emsal işlemde ise satış fiyatında nakliye dahil olmaması durumunda, nakliye bedeli kesin olarak tespit edilip, ayrıştırılabiliyorsa kıyaslama nakliye fiyatı dikkate alınmadan yapılacaktır.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyatın, ilişkisiz kişilerle işlemlerdeki fiyatlardan farklı olması durumunda; ilişkili kişilerle yapılan işlemdeki fiyat emsallere uygunluk ilkesine uygun olmadığı için kabul edilmeyerek, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemdeki bedel dikkate alınacaktır.

Örneğin; Tam mükellef A Kurumu ürettiği ürünün % 10’unu Almanya’da ilişkili olduğu B kurumuna 100 TL, % 40’ını Belçika’da ilişki C kişisine 400 TL’ye satmaktadır. % 50’sini ise Türkiye’de ilişkisiz kişilere veya şirketlere 700 TL satmaktadır. Almanya Belçika ve

⁷⁵ Ömer GÜZELDAL, “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler, Vergi Dünyası, Sayı: 317 Şubat 2008,

Türkiye'nin sahip olduğu pazarların farklılığı pazar şartlarında ve dolayısıyla fiyatlandırmalarda da farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilir. Satış miktarı ve satış şartları da emsallere uygun fiyatı etkilediğinden işlem düzeltimi gerekebilir. Düzelmeye gerekiyorsa düzeltilmiş bedel üzerinden yada düzeltme gerekmiyorsa belirlenen fiyat üzerinden karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilir.

AB üyesi ülkelerde hala uygulanan tarım ürünlerine sübvansiyon politikasıdır. Sübvansiyon yoluyla maliyetlerini azaltan bir AB ülkesinde ki gıda şirketinin fiyatı ile aynı ürünü herhangi bir sübvansiyon almaksızın, piyasa koşullarına göre üreten ABD ya da Kanada kökenli ÇUŞ'ların grup içi transfer fiyatlandırmasını, sübvansiyon düzeltmesi yapmadan karşılaştırmak doğru değildir.⁷⁶

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olduğu durumlarda uygulanacaktır. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır.

Sonuç olarak, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilir.

3.4.4.2. Maliyet Artı Yöntemi

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

Bu yöntem emsallere uygun fiyatın, bağımlı kuruluşlar arasında söz konusu olan ilgili mal veya hizmetin maliyet bedelinin tespit edilerek, uygun bir kar oranı ilave edilmesi sonucu bulunan fiyatı ifade etmektedir.⁷⁷ Ancak böyle bir kar marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yeterli değilse, aynı şartlarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir.

⁷⁶ Mehmet AKTAŞ, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2004. s.96

⁷⁷ Şaban ERDİKLER, **Transfer Fiyatlandırmasında ve Kavramlar II**, Referans Gazetesi, ulaşım tarihi 11.12.2013 http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=58969

Mükellefler maliyetlerini belirlerken; mal veya hizmetin üretilmesi için yapılan tüm harcamaları dikkate alacaktır. Maliyet hesabında faaliyet giderlerine yer verilmesi zorunlu olduğu hallerde, brut kar marjı hesaplarken faaliyet giderlerini dikkate alınması gerekmektedir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltimlerin yapılabilir olması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır. Örneğin Türkiye’de bulunan (A) şirketi, ayakkabı üretimi yapmaktadır. (A) şirketi ayakkabıları Almanya’da bulunan bağlı ortağı (B)’ye satmaktadır. Her bir ayakkabının maliyeti 100 TL olup, ayakkabı üretimine ilişkin olarak yapılan genel yönetim giderleri üretim maliyetleri içinde izlenmektedir. (A) Kurumu söz konusu üretimine ilişkin satışlardan % 5 brüt kâr elde etmiştir. (A) Kurumunun aynı ürünü ilişkisiz kişilere satışı bulunmamaktadır. Türkiye bulunan (C) ve (D) şirketleri aralarında ilişki bulunmadığı ve ayakkabı üretimi yaparak Belçika’daki ilişkisiz alıcılara sattıkları tespit edilmiştir. Ancak, (C) ve (D) şirketleri genel yönetim giderlerini faaliyet giderleri arasında izlemekte ve söz konusu üretime ilişkin satışlardan % 10 brüt kâr elde etmektedir. (A) şirketinde maliyet hesaplarının içerisinde genel yönetim giderleri de yer almakta iken, (C) ve (D) şirketlerinin maliyet hesaplarının genel yönetim giderleri bulunmamaktadır. Bu durumda, ilişkili kişilerle ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin karşılaştırılmasında, maliyetlerin bileşenlerinin farklı olması nedeniyle muhasebeden kaynaklanan farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece, (A) şirketi % 5 brüt kâr oranı yerine dış emsali kullanmak suretiyle % 10 brüt kâr oranını esas alacaktır. Bu durumda, (A) şirketinin genel yönetim giderlerinin 10 TL olduğu varsayımı altında, 90 TL (100 TL – 10 TL =) üzerine % 10 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle bağlı ortak (B)’ye satılan her bir ayakkabı için transfer fiyatı 99 TL olarak belirlenecektir.

Maliyet artı yöntemi özellikle, hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır.

Yapılan bir ekonometrik çalışmaya göre; yüksek vergi uygulayan ülkelerde maliyet artı yöntemi seçildiğinde; vergi gelirlerinin en yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla bu yöntemin teşvikleri tahrip ettiği ve böylece yüksek vergi yetki alanlarının dışına kayan transfer fiyatları üzerinde koordinasyon sağlamada çokuluslu firmaları vazgeçirdiği görülmüştür.⁷⁸

⁷⁸ ORKUNOĞLU , age

3.4.4.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir durumda ilişki olmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. İlişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz 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. Makul bir brüt kar; 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.

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

Bu yöntemin uygulanmasında da kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

Bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı malların değerini artıracak biçimde malın üzerinde bir fiziksel değişiklik yapmadan aldığı malı aynen satması gerekmektedir. Ancak paketleme, etiketleme ve küçük çaplı montajlar değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmeyecektir. Yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün ilk özelliğini yitirmesi hallerinde emsallere uygun bedel bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır.

Örneğin ; (A) firması, uluslararası ticareti bulunan (B) firmasının Türkiye'deki ilişkili kuruluşu olup, A şirketi B şirketinin ürettiği cep telefonun satışını yapmaktadır. (B) şirketi, cep telefonunu şirket ile ilişkisi bulunmayan (C) firmasına 1.000 TL/adet'ten satmaktadır. (A) şirketi ile (C) şirketinin gerçekleştirdikleri işlevler aynı olup, (C) şirketinin sattığı cep telefonlarından elde ettiği brüt satış kârı % 10'dur. Bu durumda, (A) şirketinin (B) şirketinden yaptığı alımlarda emsallere uygun satış fiyatına ulaşmak için yeniden satış fiyatı yöntemi uygulanacak ve brüt satış kârı olarak da % 10 oranı esas alınacaktır. (A) şirketinin (B) şirketinden yaptığı alışlarda emsallere uygun birim fiyat şu şekilde hesaplanacaktır: $[1.000/(1+0,10)] = 909,10 \text{ TL}$

3.4.4.4. Kar Bölüşüm Yöntemi

5520 sayılı kurumlar vergisi kanununda geleneksel olan üç yöntemden bahsetmiş olup, emsallere uygun fiyata geleneksel yöntemler ile tespit etme imkanı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabileceği belirtilmiştir. Diğer yöntemlerin ise ne olacağına kanunda yer verilememiş olup, “1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği” kar bölüşüm yönteminden bahsedilmiştir. Düzenlemeye ve ayrıntılarına tebliğde yer verilmiştir.

Tebliğde belirtilen yöntemler OECD tarafından yayınlanan “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” belirtilen yöntemlerdir. Belirtilen yöntemler 1995 yılında yayınlanmış ve Türkiye’de 2006 yılında yürürlüğü giren Transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeler bu paralelde hazırlanmıştır. OECD tarafından 2009 yılında yapılan çalışmalar sonrasında tercih edilecek yöntemler güncellenmiş olup, geleneksel yöntemlerin ilk önce uygulanacağı, diğer yöntemlerin ise istisnai hallerde uygulanması kuralını son vermiş olup, “Şartlara En uygun Yöntem” kuralı getirmiştir. 1995’den beri işlemsel kar yöntemlerinin uygulanmasıyla birlikte kazanılan tecrübelerle dayanarak, OECD biraz önce bahsedilen istisnai durum özelliğini ortadan kaldırmayı ve onun yerine “Durumun Şartlarına En Uygun Yöntemi” seçilmiş transfer fiyatlandırması standardı olarak getirmeyi önermektedir.⁷⁹

2009 yılında OECD tarafından yapılan bu düzenlemeye rağmen, 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunda yer alan Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler de herhangi bir değişikliği yer verilemiş olup, diğer yöntemlerden olan kar bölüşüm yöntemine ilişkin düzenlemeler aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Kâr bölüşüm yönteminin tercih edilmesi durumunda bazı aşağıdaki belirtilen hususlar dikkate alınır:

- Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
- Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,
- İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

⁷⁹ Eyyup İNCE, *Oecd, Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi*, Vergi Sorunları , Sayı: 259 Nisan 2010,

Kar bölüşüm yöntemini kullanılabilmesi için; 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununda belirtilen geleneksel üç yöntemin kullanılmadığı, ilişkili kişilerle yapılan işlemler diğer kişilerle yapılan işlemlerle karşılaştırılabilir olmadığı, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olması gerekmektedir.

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

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

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

İlişkili tarafların kârın oluşumuna yaptığı katkının değeri işlev analizlerine göre yapılır ve bu katkılar dış piyasadan elde edilen güvenilir bilgileri kapsayacak şekilde değerlendirilir. İşlev analizi ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlevlerin analizi olup, tarafların üstlendiği riskler ve kullandıkları varlıklar hesaba katılmalıdır.

Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, kârın bölüşüm sürecinde bakiye kârın taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğu ölçüde kesin rakamları içermesi gerekmektedir.

Bu yöntemin, işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılması uygun olacaktır.

Örneğin Almanya'da yerleşik ilişkili (X) Kurumu tarafından üretilmekte olan beyaz eşya aksamı, ürünün kalan kısmını dizayn ederek üreten ve Türkiye'de tam mükellef olan (Y) Kurumuna transfer edilmekte, ayrıca Türkiye'deki ilişkili (Z) Kurumu tarafından dağıtılmaktadır. Dağıtım şirketinin üstlendiği işlevlere ilişkin bilgiler yeniden satış fiyatı yöntemi ile tespit edilecektir.

Karşılaştırmaya uygun yeterli veriye ulaşılabılırsa (X) Kurumundan (Y) Kurumuna transfer edilen parçaların fiyatını bulmak için en güvenilir yöntem karşılaştırılabilir fiyat yöntemi olacaktır. Ancak örnekte, söz konusu ürün için emsal olabilecek bir fiyat bulunmadığından karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve diğer geleneksel işlem yöntemlerini kullanmak mümkün değildir.

Buna karşın, (X) Kurumundan (Y) Kurumuna transfer edilen parçaların sadece (X) Kurumu tarafından sahip olunan yenilikçi teknoloji ile üretilmesinden dolayı (X) Kurumu ile (Y) Kurumu arasında gerçekleştirilen işlemlerde kullanılması gereken yöntem işlemsel kâr yöntemlerinden biri olan kâr bölüşüm yöntemidir.

3.4.4.5. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

Mükelleflerin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kar marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.

Net faaliyet kâr marjının tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiği belirlenmelidir. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır.

Örnek : Türkiye’de faaliyette bulunan tam mükellef (A) kurumu, Fransa’da bulunan ilişkili (C) şirketine buzdolabı satmaktadır. (A) kurumu ile ilişkili (B) şirketi arasındaki emsallere uygun fiyat belirlenmesinde geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması için gerekli veriler bulunmadığından, işleme dayalı kar marjı yöntemi kullanılmaya karar verilmiştir.

Buzdolabı satış fiyatı 500 TL satış adedi 100 Adettir.

Satışlar :	50.000
Satılan Malın Maliyeti :	40.000
Faal. Giderleri :	5.000
Faaliyet Karı :	5.000

Buzdolabı satış faaliyeti için şirketin kullandığı varlıklar (dönen ve duran varlıklar) toplamı 100.000 TL 'dir. Varlıkların getiri oranı ise (5.000/100.000) % 5'dir. Türkiye'de (D) ve (E) kurumlarının buzdolabı ticareti ile elde getirinin varlıklara oranının % 10 olması durumunda, (A) kurumunun satışlarının belirlediği fiyatın emsallerine uygun olmadığından tekrar belirlemesi gerekmektedir.

3.4.4.6. Maliye Bakanlığı ile Anlaşma (Peşin Fiyatlandırma)

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal ve hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

Mükellefler ile idare (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı) arasında yapılacak anlaşma neticesinde, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde belli bir süre için uygulanacak transfer fiyatı tespit edilir. İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan mükellef, gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilecektir.

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

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan;

- Tüm 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 da İdare'ye başvurmaları mümkündür.

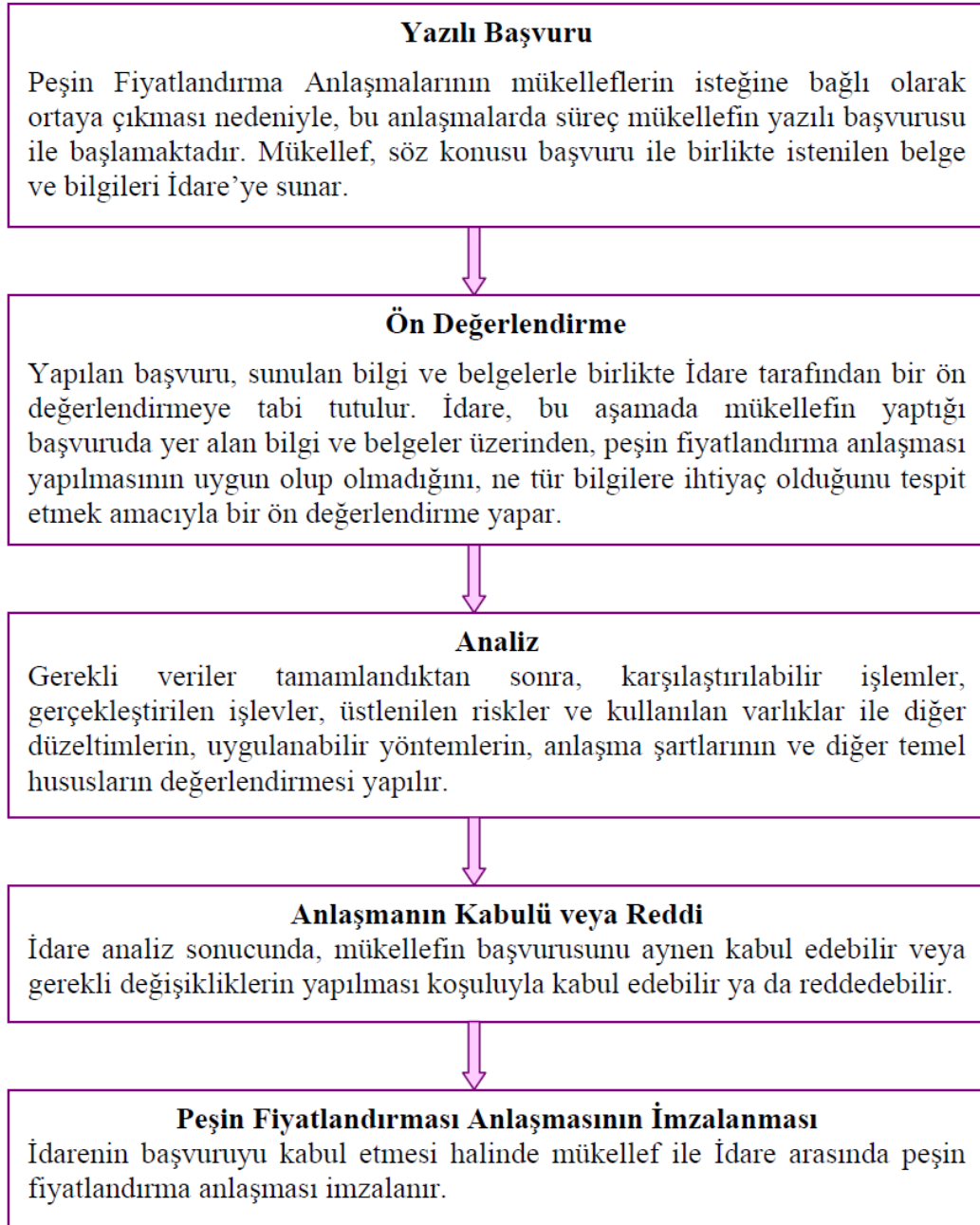
Anlaşma başvurusunda bulunmak isteyen mükellefin, öncelikle başvurunun yapıldığı yıl için belirlenen başvuru harcını bağlı olduğu vergi dairesine yatırması ve buna ilişkin dekontu başvuru dilekçesine eklemesi gerekmektedir.

Mükellefler ile İdare arasında belirlenecek olan yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik kazanacaktır.

Anlaşma imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edecektir. Örneğin, mükellefler tarafından 11/02/2012 tarihinde yapılan başvuru sonucunda devam eden süreç 11/02/2014 tarihinde İdare ile mükellef arasında imzalanan anlaşma ile sonuçlanmıştır. Bu durumda, peşin fiyatlandırma anlaşmasının hükümleri anlaşmanın imzalandığı 11/02/2014 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

Peşin anlaşma sürecinde aşağıdaki tablodaki gibidir.

Şekil 2: Türkiye’de Peşin Anlaşma Süreci



Kaynak : Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber. 2010, sayfa 9

Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilir. Bu durumda mükellef anlaşma süresinin bitiminden en az 9 ay önce İdare’ye başvurmalıdır.

Mükellef başvurusunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda

anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgeleri sunmalıdır.

İdare söz konusu başvurunun incelenmesi sonucunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımların devam ettiğine ve tespit edilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir.

Bununla birlikte, İdare, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem tespit edilmesi gerektiğine karar verirse, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekir.

İdare ile mükellef arasında imzalanmış ve yürürlükte olan bir peşin fiyatlandırma anlaşması aşağıdaki belirtilen durumların varlığı halinde yeniden düzenlenebilir.

- Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,
- Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,
- İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin/idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması.

Mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesine ilişkin nedenlerin İdare tarafından tespit edildiği durumda, anlaşmanın revize edilmesi konusunda taraflar anlaşmaya varırsa, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. Mükellefin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda İdare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilir.

Mükellef de İdare ile imzaladığı peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesi amacıyla İdare'ye başvurabilir. Söz konusu başvuruda mükellef anlaşmanın revize edilmesi talebinin nedenlerini de içerecek şekilde gerekli bilgi ve belgeleri İdare'ye ibraz etmelidir.

İdare anlaşmanın revize edilmesini kabul ederse, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. İdare'nin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda anlaşma aynen devam edecektir. Ancak mükellef yukarıda yer alan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilir. Bu durumda, İdare anlaşmayı iptal edebilir. Anlaşmanın iptal edildiği durumlarda iptal kararının verildiği tarihten itibaren anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybeder.

Peşin fiyatlandırma anlaşması aşağıda belirtilen durumlarda iptal edilebilir:

- * Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,
- * Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Raporun zamanında ibraz edilmemesi,
- * Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık raporda dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi,

durumlarında mevcut anlaşma İdare tarafından tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edilir. Bu durumda, anlaşma hiç yapılmamış kabul edilerek mükellef vergi incelemesine sevk edilecektir.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Raporun zamanında ibraz edilmemesi durumunda, mevcut anlaşma, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilebilir.

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellefin incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilecektir. Dolayısıyla, anlaşmada belirlenen yöntem eleştiri konusu yapılamayacak, ancak bu yöntemin uygulanmasının doğru olup olmadığı, yöntem uygulanırken anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılabilecektir.

İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır.

Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme ile amaçlanan, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesidir. Bu nedenle, 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 zorunlu tutulmuştur.

“TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM”, sadece kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurularak beyanname verme süresi olan hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar

yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağı olunan vergi dairesine verilecek olup gelir vergisi mükellefleri söz konusu formu doldurmayacaklardır.

3.4.5. İstenilen Belgeler

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici vesikalar olarak saklanması zorunludur. Tercih edilen yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar bu hesaplama ve belgeler olduğundan, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak “TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM”u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağı bulunan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak “YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU”nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01/01/2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri içeren Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Buna göre; tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren yurt dışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de söz konusu tarihten itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlayacaklardır. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca Rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu 2007 hesap dönemine münhasır olmak üzere, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin son gününü takip eden ikinci ayın sonuna kadar hazırlanabilecektir. Dolayısıyla söz konusu raporun en geç 30 Haziran 2008 tarihi itibarıyla hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi; gelir vergisi mükellefleri de ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlere ilişkin olarak aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz ederler.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlanılması gereken işlemler ;

1. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri,
2. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,
3. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlanılması gereken işlemler ;

1. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
2. Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,
3. Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine

Rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekecektir.

- 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,
- 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.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

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

3.4.5.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme

Peşin fiyatlandırma anlaşması için İdare'ye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

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

- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,
- Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,
- İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Öte yandan, İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak anlaşma müddeti boyunca her yıl hazırlanacak olan “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor” içerisinde belirtilen unsurlara da yer verilmesi istenmektedir.

İlişkili kişilerle gerçekleştirilen ve anlaşma kapsamında olmayan işlemlere ait bilgi ve belgeler ile Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu’nun bu Tebliğde belirtildiği şekilde hazırlanması istenmektedir.

3.4.6. Dağıtılan Örtülü Kazancın Tespiti

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 kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.

Örneğin; Tam mükellef X AŞ , ortağı olan (Y) 'ye emsaline uygun fiyatı 117.000 TL olan bir malı 100.000 TL ye satmıştır. (Hazine zararı mevcuttur)

(X) Kurumu dar mükellef kurum olsa idi ; (X) Kurumu 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 tutulacaktı.Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkan verdiği ölçüde yapılabilecekti. İlgili örnekte (X) Kurumu Tam mükellef olarak verilmiştir.

İlgili örnekte (X) AŞ, ilişkili kişi olan (Y)'ye emsaline uygunluk ilkesine aykırı olarak bir mal teslim etmiştir. Diğer bir ifade ile (117.000-100.000 =) 17.000 TL'yi ortak (Y)'ye transfer etmiştir. Her ne kadar 17.000 TL bu satıştan dolayı zarar edildiyse de, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde kabul edilmeyen indirimler başlığının c bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü olarak dağıtılan kazanç, dağıtan açısından kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğindedir. Dolayısıyla ile 17.000 TL gider olarak dikkate alınmış ise kazançta ilave edilmesi gerekmektedir.

Kazanç dağıtılana (Y)'nin mükellefiyet durumuna göre tabi olunan işlem değişecektir. Kazanç dağıtılan durumuna göre yapılacak işlemler aşağıdaki gibi olacaktır;

3.4.6.1. Kazanç Dağıtılanın Tam Mükellef Kurum Olması

Kazanç dağıtılan tam mükellef (Y) kurumunun elde etmiş olduğu 17.000 TL'lik kazanç, iştirak kazancı olarak değerlendirilecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a. maddesinde iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. (Y)'nin tam mükellef kurum olması durumunda elde ettiği 17.000,00 TL'lik kazanç, kurumlar vergisinden istisna olduğundan düzeltme sadece beyanname üzerinde olacaktır.⁸⁰

⁸⁰ 1 Seri Nolu, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği

3.4.6.2. Kazanç Dağıtılanın Dar Mükellef Kurum Olması

Kazanç dağıtılan (Y), Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr 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 kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Dar mükellef (Y) kurumunun elde etmiş olduğu 17.000 TL’lik örtülü kazanç, brüte iblağ edilecektir. Brüte İblağ edilen tutar üzerinden kurumlar vergisinde belirtilen % 15 tevkifat yapılacaktır.

$$\text{Brüt Tutar}^{81} = \frac{17.000 \times 100}{100 - 15} = 20.000$$

$$\text{Tevkifat yapılacak tutar} = 20.000 \times \% 15 = 3.000 \text{ TL}$$

3.4.6.3. Kazanç Dağıtılanın Kurumlar Vergisinden Muaf Kurum Olması

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (Y)’nin, kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Kurumlar Vergisinden muaf (Y) kurumunun elde etmiş olduğu 17.000 TL’lik kazanç, brüte iblağ edilecektir. Brüte iblağ edilen tutar üzerinden kurumlar vergisinde belirtilen % 15 tevkifat yapılacaktır.

3.4.6.4. Kazanç Dağıtılanın Tam veya Dar Mükellef Gerçek Kişi Olması

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (Y)’nin tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu’nun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Gerçek Kişi (Y)’nin elde etmiş olduğu 17.000 TL’lik kazanç, brüte iblağ edilecektir. Brüte iblağ edilen tutar üzerinden gelir vergisinde belirtilen % 15 oranında tevkifat yapılacaktır.

Yukarıda açıklanan durumların tablo halindeki şekli aşağıdaki gibi olacaktır.

⁸¹ Brüt Tutar = $\frac{\text{Net Tutar} \times 100}{100 - \text{Tevkifat Oranı}}$

**Tablo 5: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Düzeltme
Yapılacak İşlemler**

KAZANÇ DAĞITILAN	ELDE EDİLEN KAZANCIN TABİ OLDUĞU VERGİLENDİRME	KANUN MADDESİ
Tam Mükellef Kurum	Dağıtılan örtülü kazanç, iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilecek şartların varlığı halinde, kurum kazancından indirim (istisna olduğundan) yapılabilecek.	K.V.K madde 5/1-a
Dar Mükellef Kurum	Dağıtılan örtülü kazanç, net kar payı olarak değerlendirilecek brüte iblağ edilerek % 15 vergi tevkifatı yapılacaktır.	K.V.K madde 30/3
Kurumlar Vergisinden Muaf Kurum	Dağıtılan örtülü kazanç, net kar payı olarak değerlendirilecek brüte iblağ edilerek % 15 vergi tevkifatı yapılacaktır.	K.V.K madde 15/2
Gerçek Kişi (Tam veya Dar)	Dağıtılan örtülü kazanç, net kar payı olarak değerlendirilecek brüte iblağ edilerek % 15 vergi tevkifatı yapılacaktır.	G.V.K madde 94/6

3.4.7. Düzeltme İşlemleri

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 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.*

Dikkat edilmesi gereken husus, vergi kanunlarına aykırı olan durumun transfer fiyatlandırması değil, transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımı olduğudur.⁸² Transfer fiyatlandırması yoluyla yapılan örtülü kazanç dağıtımı dolayısıyla düzeltme işlemi yapabilmek için, ilişki kişilerle, emsallere uygunluk ilkesine aykırı ve yurtiçi işlemlerde ise hazine zararının mevcut olması beklenir. Bu üç şart aynı anda sağlanması gerekir. Belirtilen şartların mevcudiyeti halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ait düzeltme işleminin yapılması istenir.

⁸² KARABULUT, a.g.e

Düzeltilme işlemleri kazancı dağıtan açılarından kara ilave edilirken, kazanç dağıtılanlar açısından istisna olduğundan indirim olarak dikkate alınacaktır. Düzeltilme işleminin, kazancından indirim konusu yapacak olanlarda verginin kesinleşmiş olması gerekmektedir.

Düzeltilme işlemleri, tespit edilen döneme göre ve mükellefçe tarafından veya vergi incelemesi sonucu olması farklılık arz edecektir. Kategorize etmek gerekirse mükellef tarafından veya vergi incelemesi sonucu tespit edilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç, kazancın dağıtıldığı taraf açısından düzeltilme işlemleri değişebilecektir.

Yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltilme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkan verdiği ölçüde yapılabileceğinden, örneğin iyi anlaşılabilmesi açısından aşağıda verilen düzeltilme işlemlerinin, kazanç dağıtan ve kazanç dağıtılanın tam mükellef kurum olduğu ve hazine zararının meydana geldiği düşünülerek açıklanmaya çalışılacaktır.

3.4.7.1. Mükellefçe Tespit Edilen İşlemlerde Düzeltilme

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltilme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltilme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltilme işlemleri yapılacaktır. Düzeltilme zamanaşımı süresi dikkate alınarak kazanç dağıtılan tarafından indirim (istisna) konusu yapılabilecektir. Aksi takdirde zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılan düzeltilmeler dikkate alınmaz. Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesinde, zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilmemesi ifade edilmektedir.

3.4.7.1.1. Fatura döneminde tespit edilen (Beyan öncesi) işlemlerde

Mükellefler tarafından faturanın düzenlendiği dönemde, fiyat yada bedelin emsaline uygun hale getirmek için, fatura düzeltilme yoluna gidebilir. Örneğin önceki örneğimizde 17.000,00 TL kısmı içerecek şekilde faturayı tekrar düzenleyip beyan edilmesi halinde düzeltilme işlemleri gerçekleştirilmiş olacaktır. Karşı taraf, faturaya ilişkin kayıt veya işlemler yapacağından, faturanın düzeltilme işlemlerinden başka işlemler yapmasına gerek kalmayacaktır.

3.4.7.1.2. Aynı geçici vergi döneminde yapılan tespitler

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemler yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltilme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltilme yapılabilmesi mümkündür. Örnekte olduğu gibi 17.000 TL'yi (X) kurumu kazancına ekleyecek. Kar dağıtım yapılan ilişkili kişi (Y) ise, ilgili kazancı iştirak kazancı olarak kayıtlarına alacaktır. Düzeltilme işlemleri, geçici vergi beyannamesi verilmeden önce yapıldığından, sadece muhasebe kayıtlarında yapılacaktır.

3.4.7.1.3. Sonraki geçici vergi döneminde yapılan tespit edilen işlemlerde

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. Ancak beyan edilmesi gereken geçici vergi dönemi için düzeltme verilmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve takip eden maddelerince düzeltme yapılabilecek. Ek beyan (Ek tarhiyat) verilmek istenirse % 50 vergi ziyayı + gecikme faizi ödemek durumunda kalacaktır. Mükellef (X) düzeltme beyannamesi vermemesi durumunda, vergi idaresince yapılacak tespit sonucunda, 1 (bir) kat vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ödememek için düzeltme beyannamesi vermeyi tercih edebilir.

Örnekte olduğu üzere, 17.000 TL'lik transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü dağıtılan kazanç K.K.E.G eklenmek suretiyle, (X) kurumu tarafından düzeltme beyannamesi verilip, eksik ödenen vergi tahakkuk ettirilip ödenmesi halinde vergi kesinleşmiş olacağından, bir sonraki geçici vergi döneminde (Y) kayıtlarını düzelterek dağıtılan kazancı, iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alabilecektir.

3.4.7.1.4. Hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan tespit edilen işlemlerde

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. Mükellef tarafından emsallere uygun olmayan fiyat yada bedelin tespiti halinde, hesap dönemi kapandığından Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerince düzeltme işlemi yapılacaktır.

Örnekte olduğu üzere, 17.000 TL'lik transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü dağıtılan kazanç K.K.E.G eklenmek suretiyle, (X) kurumu tarafından düzeltme beyannamesi verilip, eksik ödenen vergi tahakkuk ettirilip ödenmesi halinde vergi kesinleşmiş olacağından, bir sonraki geçici vergi döneminde (Y) kayıtlarını düzelterek dağıtılan kazancı, iştirak kazancı olarak dikkate alabilecektir.

3.4.7.1.5. Pişmanlıkla verilen beyanname ile düzeltme

Mükellefler emsaline uygun olmayan fiyat yada bedeli tespit ettiklerinde Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde belirtilen pişmanlık müessesinden faydalanabilirler. Kazanç dağıtılanın düzeltme kaydını yapabilmesi için, pişmanlıkla dilekçesi ile verilen beyanname tahakkuk eden verginin ödenmesi gerekmektedir. Mükelleflerin pişmanlıkla beyanname

vermeyi tercih etmelerinin nedeni tahakkuk edecek verginin sadece pişmanlık zammı ile birlikte istenmesi, vergi ziyayı hesaplanmamasıdır. (X) A.Ş. 17.000 TL'yi K.K.E.G olarak beyannamesinde ilave edecek. Tahakkuk eden vergi ödendikten sonra (Y) tarafından iştirak kazanç istisnası olarak (istisna) dikkate alınabilecektir.

3.4.7.2. Vergi incelemesi neticesinde tespit edilen işlemlerde düzeltme

Vergi incelemesi sırasında inceleme elemanlarınca, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak ilişkili kişilere yapılan teslim ve hizmetin tespitinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü dağıtılan kazanç ait hesaplanacak vergiler tahakkuk ettirilecek, ayrıca (1) bir kat vergi ziyayı ve gecikme faizi istenecektir. Kazanç dağıtılan kurumun düzeltme yapabilmesi için verginin kesinleşmesi şartı aranmaktadır. Vergi incelemesi sonrasında verginin tahakkuk etmesi yeterli görülmemektedir. Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma talebi ve dava açma hakkı bulunduğu hususu göz önünde bulundurularak kesinleşme anını belirlemek gerekmektedir. Örnekte olduğu üzere (X) AŞ inceleme sonrası uzlaşma talebinde bulunur ve uzlaşılan tutarı öderse yada inceleme raporunu dava konusu yaparsa nihai kararın verildiği tarihte vergi kesinleşmiş olur ve itiraz edilemeyecek duruma gelir. (Y) kurumu verginin kesinleştiği (itiraz edilemeyecek duruma geldiği) zaman, dağıtılan kazancı iştirak kazancı istisnası olarak düzeltme (indirim) yapabilecektir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığına uzlaşma ilgili düzeltme işlemi sorulmuş olup “...A.Ş.'nin 2007 yılı hesap dönemi (birleşme öncesi) hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda bulunan matrah farkları üzerine salınan vergiler için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edildiği ve uzlaşmanın sağlandığı, dolayısıyla münfesih kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleştiği anlaşıldığından **uzlaşma sonucu kesinleşen vergilerin ödenmiş olması şartıyla ve şartların varlığı halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarının örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilerek gerekli düzeltme işlemlerinin yapılabilmesi mümkündür**” şeklinde görüş bildirmiştir.⁸³ Uzlaşılan vergide ise uzlaşılan kısmı kadar indirim konusu yapılabilmektedir. Vergi idaresinin görüşü de bu yöndedir. Aynı özalgede *ödenmesi gereken kurumlar vergisi miktarında uzlaşma sonucu meydana gelen değişimin oranlama yapmak suretiyle tespit edilerek (286.000,00/286.862,88), toplam matrah farkının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına isabet eden kısmı olan ve düzeltmede dikkate alınacak matraha yansıtılması gerekmektedir.*” belirtilmiştir.

⁸³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının, 18.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-56 sayılı özalgesi

3.4.8. Gayri Maddi Haklar⁸⁴

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.

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.

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.

3.4.8.1. Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi

İlişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayri maddi hakların da dahil olduğu mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde fiyat ya da bedel, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecektir.

Gayri maddi haklara ilişkin emsallere uygun fiyat ya da bedelin belirlenmesinde öncelikle gayri maddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Gayri maddi hakka ilişkin emsal fiyat/bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsal fiyat/bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi varlık için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade etmelidir.

⁸⁴ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği

Gayri maddi hakların transferine (devrine) ilişkin koşullar, bir gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi, imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında ödenen bir royalti ödenmesi biçiminde de gerçekleşebilir.

3.4.8.2. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayri maddi hakların yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Daha sonra gayri maddi varlığın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir.

Bir gayri maddi varlığın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun fiyat/bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemeye göre, aynı gayri maddi hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyattan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilecektir.

Gayri maddi haklar içeren ürünlerin satışında da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilecektir. Gayri maddi hakların (örneğin bir ticari markanın) pazarlanması söz konusu olduğunda, uygulanacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde, müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların dikkate alınması gerekir. Ticari gayri maddi haklar söz konusu olduğunda ise karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayri maddi haklar (koruma altındaki patent ya da diğer tür münhasırlık içeren gayri maddi haklar) ve Ar-Ge işlevlerinin taşıdıkları önemin de dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak karşılaştırılabilirlik kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun fiyat/bedelin tespitinde karşılaştırılabilirlik fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür.

Örneğin ; Türkiye’de yerleşik (B) iştiraki ile yurtdışında mukim ve markanın lisans hakkına sahip bir otomotiv firması olan (A) firması arasında bir lisans sözleşmesi imzalanmıştır. (A) firmasına lisans (telif hakkı) bedeli olarak Türkiye’deki net satışların % 10’u kadar yıllık ödeme yapılmaktadır. Otomotiv piyasasında faaliyet gösteren (C), (D) ve (E) şirketlerinin incelenmesinden, bu firmaların da yurtdışında yerleşik lisans sahibi ana firmalarına % 6 - % 8 arasında net satışlara oranlı lisans hakkı bedeli ödediği tespit edilmiştir. Bu durumda (B)

firmasının yapmakta olduğu ödemeler ile piyasada mevcut lisans hakkı ödemeleri karşılaştırılmalı ve karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklılıklar var ise bunlar düzeltilmelidir. Dolayısıyla, lisansın kullanım dönemi, coğrafi olarak kullanım alanı ve ödeme vadeleri ile kullanım koşulları benzer ya da mevcut farklılıklar düzeltilebiliyor ise (A) firmasına yapılan ödemeler ile ilgili olarak (C), (D) ve (E) şirketlerinin işlemleri (dış emsal) kullanılabilir.

Öte yandan, gayri maddi hakların patent, ticari markalar, ticari sırlar ve know-how da dahil olmak üzere bir bütün halinde değerlendirilmelerinin gerektiği durumlarda, gerçekleştirilen işlemin emsallere uygunluğunu doğrulayabilmek için bütünü oluşturan parçaların ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir.

3.4.9. Grup İçi Hizmetler

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 hizmetler, genellikle ilişkisiz kuruluşlardan harici olarak temin edilebilen hizmetler (hukuk veya muhasebe hizmetleri) olduğu gibi, şirketin olağan faaliyetlerinin bir bölümü şeklinde dahili hizmetler (merkezi denetim, finansal danışmanlık veya personel eğitimi) olarak da sağlanabilmektedir.

Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, başlangıçta ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından da üstlenilebilecektir.

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;

- Grup içi hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Söz konusu hizmete/hizmetlere adı geçen şirketin ihtiyacı olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

3.4.9.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. Grup içi hizmet ilişkisiz bir şirketin kendi kendine yapmasına imkan bulunan veya ilişkisiz firmalardan ücret karşılığı

almasına gerek olmayan bir hizmet ise emsallere uygunluk ilkesine uygun bir grup içi hizmet olarak kabul edilmeyecektir.

Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir gereksinimi karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi mümkün bulunmaktadır. Örneğin, ilişkili bir kurumun aynı grubun üyesi olan diğer bir kurumun gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın onarımını üstlenmesi durumu grup içi hizmet olarak kabul edilebilecek olup, söz konusu hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti hususunda göz önüne alınacaktır. Ancak yapılan bir ödemenin “yönetim gideri” olarak tanımlanmış olması da söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermemektedir.

3.4.9.2. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanısıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Grup içi şirketlerden birine ya da bir kaçına verilen hizmetlerin doğrudan belirlenebildiği durumlarda, bu Tebliğde belirtilen yöntemler çerçevesinde emsallere uygun bedelin tespiti gerçekleştirilecektir. Öte yandan, bir grup şirketinin ilişkili kurumlara sağladığı hizmetleri ilişkisiz kişilere sağlaması durumunda da emsallere uygun bedelin tespiti aynı şekilde belirlenecektir. Ancak, çeşitli hizmetlerin tüm grup içi şirketlere verilmesi halinde hizmeti veren tarafından katlanılan toplam hizmet maliyeti grup içindeki şirketlerin hizmetten faydalanma oranlarına göre dağıtılacaktır.

Grup içi hizmetlerde hizmeti veren tarafından katlanılan maliyetlerin dağıtım anahtarı kullanılmak suretiyle, grup şirketlerine hizmetten faydalandıkları ölçüde dağıtım sonucunda belirlenecek hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir. Ancak söz konusu bedelin emsallere uygun olmaması durumunda, dağıtım anahtarının emsallere uygun bedeli sağlayacak şekilde belirleneceği tabiidir.

3.4.9.3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bed. Tesp. Kullanılabilecek Yönt.

Grup içi hizmetlerde emsal bedelin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin, bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre tespit edileceği tabiidir. Ancak, grup içi hizmetlerin

fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi”nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. Örneğin, muhasebe, hukuk, ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem kullanılabilir.

İlgili faaliyetlerin niteliğinin, kullanılan varlıkların, ya da üstlenilen risklerin, ilişkisiz kuruluşlar tarafından üstlenilen hizmetlerde yer alan faaliyetler, varlıklar ya da risklerle karşılaştırılabilir nitelikte olduğu, buna karşın, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunmadığı durumlarda “Maliyet Artı Yöntemi”nin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanışında, hizmete dahil edilen maliyet kategorilerinde kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasında bir tutarlılığın da mevcut olması gerekmektedir.

Örneğin, kontrol edilen işlemde genel giderlerin doğrudan giderlere olan oranının, karşılaştırılabilir işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda; o işlemde elde edilen kâr marjını geçerli bir karşılaştırmayı sağlayabilmek üzere ilişkili kuruluşun maliyet bazı üzerinde düzeltme yapmadan uygulamak bu tür işlemlerde uygun olmayacaktır.

Öte yandan, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, emsal bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, birden fazla yöntemin dikkate alınması da yerinde olabileceği gibi “İşlemsel Kar Yöntemleri”nin kullanılması da mümkün bulunmaktadır.

Yöntemlerin kullanılması aşamasında, ilgili hizmetler, grup üyelerinin faaliyetleri ve performansları arasında bir ilişki oluşturabilmek üzere, grubun çeşitli üyeleri arasında bir işlev analizi yapılması gerektiği tabiidir.

Örneğin ; (ABCD) bir şirketler grubudur. (A) şirketi, (ABCD) grubuna insan kaynaklarının yönetimine ilişkin hizmetler sunan bir şirkettir. (A) şirketinin sunduğu hizmetin maliyeti 40.000 TL’dir. (B) ve (C) şirketleri Almanya’da, (D) şirketi ise Türkiye’de faaliyet göstermektedir.

(A) şirketinin söz konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, ortaklaşa kullanılan bu hizmet maliyeti dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaşılacaktır. Örneğimizde dağıtım anahtarı olarak şirketlerde çalışan kişi sayısı kullanılmaktadır. Şirketlerde çalışan kişi sayıları toplamı aşağıdaki gibidir:

(B) şirketi	600 kişi
(C) şirketi	200 kişi
(D) şirketi	200 kişi

(A) şirketinin yukarıdaki dağıtım anahtarını esas alarak 40.000 TL'lik toplam gider aşağıdaki gibi dağıtılacaktır.

	Kişi Sayısı	Gider Payı (YTL)
(B) şirketi	600	24.000
(C) şirketi	200	8.000
(D) şirketi	200	8.000
TOPLAM	1.000	40.000

Türkiye’de faaliyette bulunan (D) şirketinin payına düşen gider payı 8.000 TL tespit edilmiş olup, söz konusu bedelin emsallere uygun bedel olduğu varsayılmıştır.

Dolayısıyla, grup içi hizmetlerde dağıtım anahtarına göre ayrılan payların emsallere uygun bedel olması gerekmektedir. Aksi takdirde dağıtım anahtarı emsallere uygun bedeli sağlayacak şekilde yeniden belirlenmesi gerekir

Başka bir örnekte ise, Türkiye’de faaliyette bulunan (X) şirketi limanlara gelen gemilere yükleme işlemleri yapmaktadır. (A) ülkesinde faaliyette bulunan ilişkisiz (Y) şirketine konteyner başına 200 \$’a hizmet vermektedir. Türkiye’de bulunan grup şirketlerinden (Z)’ye de aynı hizmeti vermektedir. Yapılan karşılaştırılabilirlik analizi sonucu, ilişkisiz şirket ile ilişkili şirkete verilen hizmetler arasında bir fark bulunmaması ya da var olan farklılıkların düzeltilebilmesi kaydıyla , (X) şirketinin ilişkili (Z) şirketine yaptığı yükleme hizmetini bedeli 100 \$ olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

3.5. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu 11. maddesinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin neler olduğuna yer vermiştir. Vergi güvenlik müessesesi olarak sayılan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve özsermaye üzerinden dağıtılan örtülü kazanç ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen bir gider olduğu belirtilmiştir. Tespit edilen örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzeltme kayıtlarında, ilgili tutular vergisel olarak nasıl dikkate alınması gerektiği önemli bir husus olduğu için kısaca açıklamalara yer verilecektir.

3.5.1. Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Özsermaye Vergi Usul Kanunu’nun 192. maddesinde ; “*Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (özsermayeyi) teşkil ederi*” şeklinde tanımlamıştır. Diğer ifade ile ;

Öz sermaye = Ödenmiş sermaye + Yasal yedekler + Dönem Karı + Geçmiş yıllar karları
– Ödenmemiş sermaye – Dönem zararı – Geçmiş yıllar zararları

Tanımdan anlaşılacağı üzere kurum ortakların, sermaye olarak şirkete verilen para ve benzeri değerler karşılığı, işletmenin finans ihtiyacını giderdiği gerekçesi ile, faiz hesaplanır yada ödenirse, hesaplanan veya ödenen faiz kanunen kabul edilmeyen bir gider olarak kabul edilecektir. Ortaklar koyduğu sermaye için kar payı elde edebilirler. Gider olarak dikkate alındığı ise vergilendirilmesinin önünde geçilmiş olacaktır. Ortaklara ancak kar dağıtımını sonrası bedel ödenir.

3.5.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz vb. giderler

Vergi güvenlik müesseselerinden olan örtülü sermayeye, kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin ederek, doğrudan işletmede kullandığı borçların örtülü sermaye sayılan kısmına isabet eden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve v.b giderlerin kanunen kabul edilmeyene gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

3.5.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

Detaylı olarak açıklandığı üzere, transfer fiyatlandırılmasının değil, belirlenen fiyatın emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması durumunda, kazancın kısmen yada tamamen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Örtülü dağıtılan kısım kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Daha önce gider olarak dikkate alınmış ise kazanca ilave edilecektir.

3.5.4. Yedek Akçeler

Yedek akçeler diğer adıyla ihtiyat akçeleri, ileride doğacak muhtemel risk ve zararlardan ötürü karın bir kısmının dağıtılmayıp, yedekte bekletilmesidir. İlerde oluşabilecek risk ve zararların meydana gelmesi olasılık dâhilinde olduğu, kesin olmadığı için ayrılan yedek akçeler gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Daha önce gider olarak dikkate alınmış ise kazanca ilave edilmesi gerekmektedir.

3.5.5. Kurumlar Vergisi, Para Cezaları ve Vergi Cezaları

Kurumlar Vergisi Kanuna göre hesaplanan, kurumlar vergisi ve isimleri ne olursa olsun her türlü para cezaları, vergi cezaları ve 6183 sayılı kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanuna göre ödenen gecikme faizi ve pişmanlık zammı indirimi kanun kabul edilmeyecektir.

3.5.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar

Kanunda aksine bir hüküm olmadıkça, menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihraç edilmesi nedeniyle oluşacak zararlar ile bu menkul kıymete ait komisyonlar ve benzeri her türlü giderler, kazancın tespitinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

3.5.7. Bazı Taşıtlara İlişkin Giderler ve Amortismanlar

İşletmenin esas faaliyet konusu ile örtüşmeyen, kiralama yolu ve satın alınarak kayıt ettirilen yat, kotra, tekne, sürat teknesi, uçak ve helikopter gibi taşıtların giderleri ile amortismanlarını gider olarak dikkate alınmayacaktır.

3.5.8. Kişilerin Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri

Sözleşmelerde belirtilen şart olarak belirtilen cezalar hariç olmak üzere, işletmenin, ortakları, kendisi, yöneticileri ve çalışanlarının suçlarından dolayı ödenecek veya hesaplanan maddi ve manevi tazminatlar gider olarak dikkate alınmayacaktır.

3.5.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar

Televizyon, gazete ve radyolarda işletme adına veya sahibi ve çalışanları tarafından talep edilerek yapılan yayınlar dolayısıyla ödenecek tazminatların kurum kazancında indirim konusu yapılamayacaktır.

3.5.10. Bazı Ürünlere Ait İlan ve Reklam Giderleri

Her türlü alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımı veya reklamı için yapılan giderlerin tamamı, kurum kazancın hesaplanmasında gider olarak dikkate alınmayacaktır.

3.6. Gelir Vergisi Kanunda Yapılan Düzenleme

Kurumlar Vergisi Kanununda transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak yapılan düzenlemeye paralel olarak 2007 yılında Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik Kurumlar Vergisi kadar teferruatlı olmamakla beraber, kanunda belirtilmeyen mevzularda Kurumlar Vergisi 13 maddesine bakılması gerektiği yönünde atıfta bulunulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunda 41. Maddesinin 5 bendinde 01.01.2007 tarihinde itibaren yürürlüğü giren düzenleme ile “*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.*” şeklinde yer verilmiştir.

3.6.1. Mal veya Hizmet Alım Satımının Kapsamı

Madde uygulanmasında belirtilen mal veya hizmet alım satımının ise; imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin olması gerektiği belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu açısından transfer fiyatlandırması olarak kabul edilebilmesi için;

- Teşebbüs sahibi tarafından bir mal veya hizmet alım yada satımının yapılmış olması,
- Teşebbüs sahibinin bu mal veya hizmet alım yada satımının ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “ emsallere uygunluk ilkesi” ne aykırı olarak fiyat ve bedel tespiti yapılmış olması ,

gerekmektedir. Belirtilen şartların tamamı gerçekleşmesi halinde Gelir Vergisi Kanunu açısından emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılıp, gider olarak indirimi kabul edilmeyeceği ifade edilmektedir.

3.6.2. Teşebbüs Sahibi

Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında teşebbüs sahibi ; ticari ve zirai kazanç yönünden gelir vergisine tabi gerçek kişiler ile adi ortaklıkların ortakları, kolektif şirketlerin ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarını kapsamaktadır.

3.6.3. İlişkili Kişi

İlişkili kişi tanımına 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 sayılır.*” şeklinde yapılmıştır.

3.6.4. Emsallere Uygunluk İlkesi

Gelir vergisi kanunda yapılan düzenlemede emsallere uygunluk ilkesinin tanımına yer verilememiş olup, gelir vergisinde bu madde hükmünde yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi hükmünün uygulanacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla emsallere uygunluk ilkesinin Kurumlar Vergisinde yer alan tanımı Gelir Vergisi açısından geçerli bir kavramdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

HAZİNE ZARARI

4. HAZİNE ZARARI

Hazine zararı kavramı 1949 yılında yayımlanan Kurumlar Vergisi Kanunundan itibaren tartışılan bir konu haline gelmiştir. Kanun metninde bir şart olarak aranması gerektiğine ilişkin bir düzenleme olmasına rağmen hazine zararının aranması gerektiğini savunan görüşler olmuş hatta Danıştay'ın hazine zararlarının aranacağına ilişkin kararları mevcuttur. Bir diğer görüşün çıkış noktası ise kanunda böyle bir düzenleme olmadığı hazine zararı şartının aranmasının gerek olmadığıdır.

Bu konuda yasal düzenleme olmaması, Hazine zararının aranmayacağını savunanların en önemli dayanağını oluştururken, zaman zaman yargıda alınan kararlarda Hazine zararı olgusunun dikkate alınması da aksi görüştekilerin en önemli dayanak noktası olmuştur.⁸⁵

2006 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanununda hazine zararı kavramı başlangıçta yer almazken, 5766 sayılı kanunla yapılan ilave ile hazine zararı kavramı kanunda yerine almıştır.

Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesinin ilk uygulamasında, hazine zararının aranmamaktaydı. Hazine zararının aranmaması durumu verginin mükerrer oluşunu önlemek adına karşı işletmelerde düzeltme hakkı getirildi. Hazine zararı kavramının yürürlüğe girmesi ile, hazine zararı olmayan bazı durumların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamından çıkartılarak, karşı işletmelerde düzeltme ilişkin anlayış biraz yumuşatılmış oldu.⁸⁶

Yeni getirilen düzenleme ile hazine zararı olgusuna, yurtiçi bazı işlemler de bakılacak olup, yurt dışı işlemler de bu koşul aranmayacaktır.

Türk vergi sisteminde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı olarak dikkate alınabilmesi için hazine zararının aranması gerektiği esası, OECD tarafından yapılan düzenleme ile ayrıştığı noktadır. OECD modelinde hazine zararı ya da ona benzer bir düzenleme de yer almaması normaldir, Türkiye'de hazine zararı şartı, sadece yurt içi işlemlere uygulanan bir kıstas ve çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik bir düzenleme olmasına rağmen, OECD modeli yurt dışı işlemlere odaklanmıştır.⁸⁷

⁸⁵ Tuncay KAPUSUZUOĞLU, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında “Hazine Zararı” Aranmasının Sakıncaları**” Vergi Dünyası, Temmuz 2008, s 29

⁸⁶ Mehmet Emin AKYOL, Muzaffer KÜÇÜK, **“Vergi ve Muhasebe Uygulamaları”** Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013, S.1121

⁸⁷ Nadir GÜLHAN, **Hazine Zararı Tespitinde Karşılaşılan Sorunlar**” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı : Şubat /2014

4.1. Hazine Zararının Koşul Olarak Aranması Gerektiği Görüşü

Hazine zararının varlığını aranması gerektiği belirtilen görüşlerde; Bir kurumun ödeyeceği verginin azalmasına yol açan miktar, diğer kurumun ödeyeceği miktarla aynı ise hazine zararından bahsedilemeyeceği ve bu durumda ise kurumların niyetinin vergi kaçırma olmadığından bir işlem yapılmaması gerektiğini savunmuşlardır. Örtülü sermayeden bahsedebilmek için vergi zıyanının varlığı yeterli olmayıp, hazine kaybının mutlak olarak varlığı aranması gerekmektedir. Aksi takdirde çifte vergilendirme sorunun ortaya çıkacağı ve tek bir işlemde ikiz kez vergi alınacağı belirtilmiştir.

Yargı kararları sonrası ile şekillenen bu görüşün esas alınan noktası örtülü kazanç dağıtımına konu işlem, işleme taraf olan kurumlar arasında ödenecek verginin toplamında bir değişiklik meydana getirmiyorsa örtülü kazanç dağıtan mükellef nezdinde herhangi bir eleştiri getirilmesi halinde mükerrer vergileme ortaya çıkacak örtülü kazanç aktarımına konu tutar üzerinden örtülü kazanç aktaran ve örtülü kazanç elde eden bünyesinde ayrı ayrı vergileme söz konusu olacaktır.⁸⁸

Örtülü kazanç dağıtımına ilişkin olarak eski uygulamada karşı işletmeye herhangi bir düzeltme hakkı verilmemekte bu da mükerrer vergileme iddialarını gündeme taşımaktaydı. Bunun sonucu olarak da örtülü kazanç uygulamasında zamanla hazine zararının aranması eğilimi artmıştı. Bu anlayış da örtülü kazanç dağıtımını müessesesini vergi toplama kaygısı kıskacına itmekte, müessesenin kurum küçük ortaklarını korumak gibi sosyal adalete hizmet eden yönünü ortadan kaldırmaktaydı.⁸⁹

5422 sayılı kanun metninde hazine zararı şartı bulunmamasına rağmen Danıştay kararlarına istinaden aranması gerektiği savunan görüşler olmuştur. Bu görüşler ;

"...Kurumlar yönünden örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü için, ilgili kurumlar arasındaki çeşitli ilişkilerin, bu kurumların ödeyecekleri verginin azaltılması veya vergilendirilecek kazancın döneminin kaydırılmasına dönük olması ve bunun da inceleme ile ortaya konulması gerekmektedir."⁹⁰

"... aynı holding bünyesinde yer alan şirketler arasında finans kaynaklarını holding amacı doğrultusunda işbirliği içerisinde kullanmak, finans ihtiyacı karşılanan şirketlerin de kurumlar vergisi mükellefi olmaları ve vergi kaybına neden olmamaları (örneğin finans aktarımı

⁸⁸ Salih BAYRAM, **Transfer Fiyatlandırmasında Karşı Kurum Düzeltmesi ve Hazine Zararı Uygulaması**, Vergi Dünyası, Sayı : Kasım/2009

⁸⁹ Erişim tarihi : 11.02.2014 yaklasim.com.tr
http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/ek_201001/3c.htm

⁹⁰ Danıştay Dördüncü Daire'nin 18.10.1988 tarih ve E.1987/4073, K.1988/3511 sayılı kararı

yapan ve yapılan şirketlerin dönem bilançolarının zararlarla kapanması hali gibi) halinde, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilemez...." ⁹¹

"Holdinge bağlı şirketlerin biri lehine hesaplanan faizin diğer şirketin giderlerini teşkil ettiği ve kurumlar vergisinin de artan oranlı bir vergi olmaması nedeniyle vergi kaybından söz edilemeyeceği ve örtülü kazanç dağıtımının imkânına kabul bulunmadığı"⁹²

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na hazine zararı kavramı eklenmeden önce Danıştay kararları emsal gösterilerek, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmesi için mutlak suretle hazine zararını varlığının mevcudiyetini aranmıştır.

4.2. Hazine Zararının Koşul Olarak Aranmaması Gerektiği Görüşü

Hazine zararının aranmayacağı gerektiği görüşünü savunan temel dayanak noktası, kanunda böyle bir düzenlemenin olmaması idi. Kanun ile düzenleme yapılmayan bir konuda yorum yaparak bir şartın getirilmesinin doğru olmayacağını, örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili düzenlemenin vergi güvenli müessesesi olduğu ve kurum matrahının aşındırılması gerektiği belirtilmiştir.

Transfer yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinde "Hazine Zarar" kavramının bir koşul olarak aranması gerekmemektedir. Böyle bir koşul müessesenin düzenlendiği Kurumlar Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin gerek lafzına ve gerekse ruhuna uygundur.⁹³

Örtülü kazanç dağıtımında ihtilaf artınca, yargı konuya kazanç dağıtan ve dağıtılan tarafından toplamda hazineye zarar verilip verilmediği açısından değerlendirmeye başlamıştır. Yargı kararları ağırlıklı olarak, örtülü kazanç dağıtımının hazine zararına yol açmıyorsa eleştirilecek bir husus olmaması gerektiğini ifade etmiştir. Yerleşen bu görüş ile beraber, kanun metninde böyle bir belirleme yer almamakta, esasen bu anlayış da müessesenin fiskal olmayan fonksiyonları açısından da olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Nitekim konu uluslararası boyutu ile düşünüldüğünde hazine kaybının aranması uygulamasının anlamsızlığı kendini gösterecektir.⁹⁴

06 Haziran 2008 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 5766 Sayılı Kanunun 21. maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü

⁹¹ Danıştay Dördüncü Daire'nin 25.12.1989 tarih ve E.1987/4359, K.1989/4393 sayılı kararı

⁹² Danıştay Dördüncü Daire'nin, 23.02.1994 tarih ve E.1992/4441, K.1994/1057 sayılı kararı

⁹³ Mesut KOYUNCU, **Örtülü Kazanç Müessesesinde "Hazine Zararı" Kavramı**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı : Kasım/1999

⁹⁴ Muzaffer KÜÇÜK, **"Örtülü Kazanç Dağıtımında Mükerrer Verginin Önlenmesi ve Düzeltme"** Vergi Sorunları Dergisi, Sayı : Nisan/2007

Kazanç Dağıtımı başlıklı 13. maddesine 6. fıkradan sonra gelmek üzere 7.fıkra eklenmiş olup mevcut 7. fıkra 8. fıkra olarak değiştirilmiştir. Yapılan değişikliğe göre ;

“Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri ve 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 ettirilmesi” şeklinde düzenlenmiştir.

İlgili değişiklik 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen 2008 yılı gelir ve kazançlarına uygulanacağı belirtilmiştir.

Oysaki dünya ölçeğinde ülkelerin transfer fiyatlandırması düzenlemelerini mevzuatlarına dahil etmesinin temel iki amacı vardır.⁹⁵

- a) Global düzeyde kazancı doğru coğrafyada beyan edilmesini sağlamak,
- b) Kazancın doğru kurum tarafından beyan edilmesini sağlamaktır.

4.3. Hazine Zararı Kavramı

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.

Hazine zararı kavramını ise tanım kanunda; 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 şeklinde ifade edilmektedir. Vergi ziyai tanımı ile benzer olan bu kavramın, farklı yönleri de mevcuttur. Hazine zarından kasıt ise yapılan işlemler sonucunda ödenen vergilerin toplamında bir azalma meydana gelmesi olarak da ifade edilebilir.

Hazine zararı, kurumlar vergisi beyannamesinin zamanında verildiği varsayılırsa, transfer yapılan kurum ve transfer yapan kurumun kar veya zarar etmesi durumuna göre değişecektir. Her iki kurumda transfer fiyatlandırması öncesi kar yada zarar etmesi durumunda, hazine zararının varlığından söz edilemeyecektir.

⁹⁵ Serdar PEHLİVAN, “**Hazine Zararının Transfer Fiyatlandırmasının Amacıyla Çelişkisi ve Hazine Zararının Örtülü İstisna Özelliği**”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:521-522.

4.3.1. Her İki Kurumun Kar Etmesi Durumunda Hazine Zararı

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, her iki kurum kar ettiği durumda hazine zararının oluşup oluşmadığına bakmak gerekir. Örneğin A kurumu emsaline uygun fiyatı 500.00 TL olan bir emtiayı, ilişkili (B) kurumuna 400,00 TL satması durumunda, 100,00 TL'yi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtmıştır. Ancak hazine zararı oluşmamışsa, emsaline uygunluk ilkesine aykırı belirlenen fiyat yada bedel transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmayacak.

	A Kurumu	B Kurumu	Toplam
Kurum Kazancı (Transfer Öncesi)	1.000,00	500,00	1.500,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	200,00	100,00	300,00
Kurum Kazancı (Düzeltilme Sonrası)	900,00	600,00	1.500,00
Kurumlar Vergisi (Düzeltilme Sonrası)	180,00	120,00	300,00

Yukarıdaki toplada da görüleceği üzere ; transfer öncesi durumda da ve transfer fiyatlandırması sonrasında hesaplanan kurumlar vergisi tutarı aynı olduğundan, hazineye intikal edecek vergide bir değişiklik olmamaktadır. Her iki durumda da hesaplanan vergi toplamı 300,00 TL olacaktır.

Her iki kurumun da hesap dönemi sonunda kar ettiği durumda, emsaline uygunluk ilkesine aykırı belirlenen fiyat üzerinden mal teslimi veya hizmet ifası yapılması durumunda, hiçbir şekilde hazine zararı meydana gelmeyecektir. Hazine zararı meydana gelmeyince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazancın varlığından söz edilemeyecektir. Türkiye’de faaliyet gösteren ilişkili A ve B kurumu transfer fiyatlandırması öncesi ve sonrası kar ettiği sürece emsaline aykırı olarak istediği fiyattan mal teslimi veya hizmetin ifasında bulunabilecektir.

4.3.2. Her İki Kurumun Zarar Etmesi Durumunda Hazine Zararı

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, her iki kurum zarar ettiği durumda hazine zararının oluşup oluşmadığına bakmak gerekir. Aynı örnekten devam edersek (A) kurumu emsaline uygun fiyatı 500.00 TL olan bir emtiayı, ilişkili (B) kurumuna 400,00 TL satması durumunda, 100,00 TL'yi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtmıştır. Ancak hazine zararı oluşmamışsa, emsaline uygunluk ilkesine aykırı belirlenen fiyat yada bedel transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmayacak.

	A Kurumu	B Kurumu	Toplam
Kurum Kazancı (Transfer Öncesi)	-(500,00)	-(400,00)	-(900)
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	0	0	0
Kurum Kazancı (Düzeltilme Sonrası)	-(600,00)	-(300,00)	-(900,00)
Kurumlar Vergisi (Düzeltilme Sonrası)	0	0	0

Yukarıdaki toplada da görüleceği üzere; transfer öncesi durumda da ve transfer fiyatlandırması sonrasında hesaplanan kurumlar vergisi tutarı aynı olduğundan, hazineye intikal edecek vergide bir değişiklik olmamaktadır.

Her iki kurumun da hesap dönemi sonunda zarar ettiği durumda, emsaline uygunluk ilkesine aykırı belirlenen fiyat üzerinden mal teslimi veya hizmet ifası yapılması durumunda, hiçbir şekilde hazine zararı meydana gelmeyecektir. Hazine zararı meydana gelmeyince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazancın varlığından söz edilemeyecektir. Türkiye’de faaliyet gösteren ilişkili A ve B kurumu transfer fiyatlandırması öncesi ve sonrası zarar ettiği sürece emsaline aykırı olarak istediği fiyattan mal teslimi veya hizmetin ifasında bulunabilecektir. Bilanço ve gelir tablolarının istedikleri gibi düzelterebileceği anlamına gelecektir.

4.3.3. Kurumun Birinin Zarar Etmesi Diğerinin Kar Etmesi Durumunda Hazine Zararı

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, kurumun birinin zarar ettiği diğerinin ise kar ettiği durumda hazine zararının oluşup oluşmadığına bakmak gerekir. Aynı örnekten devam edersek (A) kurumu emsaline uygun fiyatı 500,00 TL olan bir emtiayı, ilişkili (B) kurumuna 400,00 TL satması durumunda, 100,00 TL’yi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtmıştır. Ancak hazine zararı oluşmamışsa, emsaline uygunluk ilkesine aykırı belirlenen fiyat yâda bedel transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmayacak.

	A Kurumu	B Kurumu	Toplam
Kurum Kazancı (Transfer Öncesi)	500,00	-(200,00)	300
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	100,00	0	100
Kurum Kazancı (Düzeltilme Sonrası)	400,00	-(100,00)	300
Kurumlar Vergisi (Düzeltilme Sonrası)	80,00	0	80

Yukarıdaki toplada da görüleceği üzere; kurumlardan birinin kar diğerinin kar ettiği hesap dönemi sonunda, emsaline uygunluk ilkesine aykırı belirlenen fiyat üzerinden mal teslimi veya hizmet ifası yapılması durumunda, hazine zararı meydana gelecektir. Hazine zararı meydana gelince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazancın varlığından söz edilecek olup düzeltme işlemi yapılması gerekecektir. Örtülü kazanç dağıtan açısından dağıtılan tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak, kar dağıtılan kurum ise verginin kesinleşmesinden sonra kar payı istisna kapsamında değerlendirip kazancından indirebilecektir.

4.3.4. Kurumun İstisna Yatırım İndirimi Gibi İndirimler Olması Durumunda Hazine Zararı

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, her iki kurumun da kar ettiği ancak kar dağıtan kurumun yatırım indirimi v.b indirimlerinin bulunması durumunda hazine zararının oluşup oluşmadığına bakmak gerekir. Aynı örnekten devam edersek (A) kurumu emsaline uygun fiyatı 500,00 TL olan bir emtiayı, ilişkili (B) kurumuna 400,00 TL satması durumunda, 100,00 TL'yi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtmıştır. Ancak hazine zararı oluşmamışsa, emsaline uygunluk ilkesine aykırı belirlenen fiyat yâda bedel transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmayacak. (B Kurumunun 500.00 yatırım indirimi hakkı bulunması durumunda)

	A Kurumu	B Kurumu	Toplam
Kurum Kazancı (Transfer Öncesi)	500,00	400,00	900
(İndirimler ve İstisnalar)	0,00	(500,00)	
Kurumlar Vergisi Matrahı	500,00	0,00	500
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	100,00	0	100
Kurum Kazancı (Düzeltilme Sonrası)	400,00	500,00	900
(İndirimler ve İstisnalar)	0,00	(500,00)	
Kurumlar Vergisi (Düzeltilme Sonrası)	80,00	0	80

Yukarıdaki toplada da görüleceği üzere; kurumlardan her ikisinin de kar etmesi ancak kurumların birinin yatırım indirimi (v.b) gibi indirim ve istisna hakkı bulunması durumunun hesap dönemi sonunda, emsaline uygunluk ilkesine aykırı belirlenen fiyat üzerinden mal teslimi veya hizmet ifası yapılması durumunda, hazine zararı meydana gelecektir. Hazine zararı meydana gelince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazancın varlığından söz edilecek olup düzeltme işlemi yapılması gerekecektir. Örtülü kazanç dağıtan açısından dağıtılan tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak, kar dağıtılan kurum ise verginin

kesinleşmesinden sonra kar payı istisna kapsamında değerlendirip kazancından indirebilecektir. Yatırım indirimi olmasaydı hazine zararı ortaya çıkmayacaktı.

4.4. Hazine Zararının Kapsamı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine 5766 sayılı Kanunla eklenen (7) numaralı fıkra ile yapılan düzenlemeye 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 gerçekleştirdikleri, Yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır,

Örneğin Türkiye'de faaliyet te bulunan tam mükellef (A) anonim şirketin 2009 yılı içinde emsal bedeli 300 bin TL olan bir daireyi kurum ortaklarından birisinin eşine 100 bin TL'ye satmış olduğu durumda, söz konusu şirket, emsal bedeli altında satılan bu gayrimenkul nedeniyle (300 bin-100 bin=) 200 bin tutarında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu kabul edilecek, ancak söz konusu gayrimenkul satışının bir gerçek kişiye yapılmış olması nedeniyle bu işlemde hazine zararı olup olmadığına bakılmayacaktır.⁹⁶

Madde hükmüne göre; 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. Söz konusu maddede yapılan düzenlemeler uyarınca;

- ✓ Düzenleme yurt içi işlemleri kapsamaktadır. Taraflardan en az birinin yurt dışında bulunduğu durumlarda bu şart uygulanmayacaktır.
- ✓ Düzenleme 2008 ve müteakip yıllar kazançları için uygulanacaktır.
- ✓ Bir kurumun ilişkili gerçek kişiyle yaptığı işlemler hazine zararının aranmasına neden oluşturmadan transfer fiyatlandırılması ile ilgili hükümler çerçevesinde tarhiyata konu edilebilecektir.
- ✓ Hazine zararı aynen vergi ziyanda olduğu gibi, tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır.

⁹⁶ Veysi SEVİĞ, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı” 16.10.2010 tarih Referans Gazetesi,

5766 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'ncü maddesine 7'nci fıkraya olarak eklenen hükümde; tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içi işlemler nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabul edilebilmesi, Hazine zararının doğmuş olması şartına bağlanmıştır. 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen, düzenlemenin 2008 yılı kazançlarına da uygulanması benimsenmiştir.

Hazine zararının tanımında her türlü verginin eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi olarak ifade edilmesine rağmen, hazine zararından kasıt hangi vergilerin olduğu yönünde iki görüş ortaya çıkmıştır. Birinci görüş hazine zararını sadece Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi açısından aranması gerektiği, ikinci görüşte ise hazine zararının tüm vergiler yönünden aranması gerektiği ifade edilmiştir.

4.4.1. Hazine Zararının, K.V. ve G.V açısından değerlendirmesi gerektiği görüşü

Hazine zararı aranması gerektiği (5766 sayılı kanundan önce) kanun metninde yer almamasına karşın Danıştay kararlarında hazine zararı aranması gerektiği yönünde kararlar vermiştir. Danıştay kararları sonrası oluşan teamül sonucunda hazine zararı kanun maddesine eklendiği ve hazine zararının Danıştay kararlarında belirtildiği üzere Kurumlar Vergisi açısından değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay 4. Dairesinin 25.12.1989 tarih ve E.1987/4359, K.1989/4393 sayılı Kararında "*... Aynı holding bünyesinde yer alan şirketler arasında finans kaynaklarını holding amacı doğrultusunda işbirliği içerisinde kullanmak, finans ihtiyacı karşılanan şirketlerin de kurumlar vergisi mükellefi olmaları ve vergi kaybına neden olmamaları (örneğin finans aktarımı yapan ve yapılan şirketlerin dönem bilançolarının zararlarla kapanması hali gibi) halinde, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilemez....*" İfadesiyle hazine zararının sadece kurumlar vergisi açısından değerlendirilmiştir. Diğer vergiler yönünden bir kaybın olması gerektiği yönünde bir ifadeye başvurulmamıştır.

Tanımda belirtilen her türlü vergi kavramından kasıt, kurum kazancı üzerinden ödenen kurumlar vergisi ve kurum kazancı üzerinden yapılan stopajdır. Kurumlar vergisi ve kurum geçici vergi veya stopaj haricinde gelir üzerinden alınan vergileri, katma değer vergisini, damga vergisini kapsayacağını söylemek kanunda böyle bir ifade bulunmamasına rağmen genişletici şekilde yorumlamak olur. Kanunda açıkça bir hüküm olmadan genişletici yorum yapılamaz, yapılması halinde ise verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmayacaktır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kurumlar vergisinin bir güvenlik müessesidir, KDV'nin değil. KDV'nin gerçek mükellefi nihai tüketiciler olduğu için, hesaplayan tarafın beyan ettiği, alan

tarafın indirim konusu yaptığı, aynı tutarın sonuç olarak beyan edilmesi nedeniyle katma değer vergisinde hazine zararını dikkate almamak gerekir.⁹⁷

Kurumların kazancı yada kişilerin geliri üzerinden alınması gereken vergiyi düzenleyen kanununun, dolaylı olarak alınan diğer vergiler (örneğin KDV, ÖTV , DV vb.) için de hüküm ifade edebilmesi veya diğer vergileri kapsamına alabilmesi için kanunda açık hüküm bulunması gerekir. Kanunda açık bir hüküm bulunmadığı durumlarda genişletici yorum yapılamaz

Vergi idaresinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında temel amacı, kurumlar vergisi tabanının korunması olmalıdır. Diğer ülkelerde belirli oranın üzerinde ortak olunan kurumla birlikte "konsolide beyanname" verme ve varsa bağlı veya ortak şirketin zararını kendi karından indirme imkanı olduğu düşünülürse, ülkelerin vergi tabanını korumada öncelikle yurtdışını önemseydiği kolayca anlaşılabilir.⁹⁸

4.4.2. Hazine Zararının Tüm Vergiler açısından değerlendirilmesi gerektiği

5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu ile dünyanın birçok ülkesinde uygulanan “transfer fiyatlandırması” ülkemizdeki vergi kanunlarında da yerini almıştır. 5766 sayılı kanunla ilave edilen “Hazine Zararı” kavramı ise yıllardır kanun metninde bulunmamasına karşın, özellikle yargı kararlarında kanunda yer alır gibi esas alınmaktaydı. Devam eden bölümlerde konu hakkında ifade edilen görüşlere yer verdikten sonra konunun değerlendirmesini yapmaya çalışacağız.

Yargı kararları ile teamül haline gelen hazine zararı 5766 sayılı kanun ile yasal mevzuatta yerini almıştır. Hazine zararının ise tüm vergiler yönünden aranması gerektiği görüşünü savunanlar ise; hazine zararında kastedilen sadece Kurumlar Vergisi ya da Gelir Vergisi yönünden olmadığı, herhangi bir vergi yönünden hazine zararının mevcut olması halinde Transfer fiyatlandırmasının yoluyla örtülü kazancın varlığından bahsedileceği görüşünü benimsemişlerdir.

Serbest bölgeler dahil olmak üzere, yurt içi işlemlerde transfer yapılmaya idi tahakkuk edecek tüm vergiler toplamında (resim ve harçlar hariç) bir kayıp olup olmadığı hakkındaki hazine zararına bakılacaktır. Hazine zararı olduğu tespit edilirse, Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi

⁹⁷ Bumin DOGRUSÖZ, “Transfer Fiyatlandırmasında Yaratılan Karmaşa” 15 Haziran 2008 Referans Gazetesi yazısı.

⁹⁸ Ali Haydar YILDIRIM, “Hazine Zararı” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı :Eylül/2008

kanunlarının uygulamasında, şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.⁹⁹

Diğer taraftan, kanunda belirtilen “her türlü vergi” kavramının ne anlama geldiği açık olmamakla birlikte, herhangi bir sınırlama getirilmediğinden, her türlü vergi kapsamına; dolaylı ve dolaysız tüm vergilerin girdiğini kabul etmek gerekir. Bununla beraber, Vergi Usul Kanunu hükümlerine tâbi olmayan gümrük vergilerinin ise bu kapsama girmeyeceği kabul edilmektedir.¹⁰⁰

4.5. Vergi Zıyaı Kavramı

Vergi zıyaı Vergi Usul Kanununun 341. maddesinde “*Vergi zıyaı, 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*” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi zıyaı oluşması için herhangi bir kastın olması şartı bulunmamaktadır, kasıt fiilinin tespiti halinde kaçakçılık suçuna sebebiyete yol açacaktır. Vergi zıyaı her zaman mükellefin kastı veya hatası ile meydana gelmemektedir. Örneğin mükellefin elinde olmayan mücbir sebebiyle vergi ödevlerini yerine getirememesi, vergi idaresi tarafından verilen muktezada mükellefin yanıtılması, muhasebecinin sehven vergi matrahını düşük yazması veya beyannameyi postaya geç vermesi durumlarında kastın mevcudiyetinden bahsedilemez.¹⁰¹

Vergi zıyaı sebebiyet verildiğinin tespiti halinde bir kat vergi zıyaı cezası, Vergi Usul Kanunu 359. maddede sayılan kaçakçılık suçları ile sebebiyet verilmesi durumunda (3) üç kat vergi zıyaı cezası uygulanır. Mükellefin verdiği düzeltme beyannamesinde eksik verginin tahakkuk ettirmesi durumunda vergi zıyaı cezasının yarısı, Vergi Usul Kanunu’nun 371. maddesinde belirtilen pişmanlık müessesinden faydalanılarak beyan edilmesi durumunda vergi zıyaı cezası uygulanmayacak, pişmanlık zammı hesaplanacaktır.

Vergi ziyasına kasten veya hataen yol açılmış olmasının önemi bulunmamaktadır. Zamanında tahakkuk ettirilemeyen verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya ek beyanla tamamlanması veyahut haksız yere iade alınan tutarın geri istenmiş olması vergi ziyasını ortadan kaldırmaz ve ceza tatbik edilir.¹⁰²

⁹⁹ Cevdet Okan BAHAR, **Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Hazine Zararı Kriteri**, Yaklaşım Dergisi, Sayı : Mayıs/2009

¹⁰⁰ Bülent SEZGİN, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Müessesesi Kapsamında Hazine Zararı**” Yaklaşım Dergisi, Aralık/2012

¹⁰¹ Mehmet Ali ÖZYER, **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği, Mart/2008, S. 844

¹⁰² Gürol ÜREL, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Turhan Kitabevi, Mart/2007, S. 894

4.6. Hazine Zararı ile Vergi Ziyayı Kavramlarının Farklılığı

Her ne kadar hazine zararı kavramı, vergi ziyasına benzese de, hazine zararında mutlak suretle hazinenin sonuca etki eden bir kaybı olması gerekmektedir.

Vergi ziyasının tanımında belirtildiği üzere, mükelleflerin vergilendirme ile görevlerinin yerine getirmede zamanında getirmese dahi vergi ziyayından bahsedilebilir. Örneğin vergi beyannamelerinin geç verilmesi halinde vergi ziyayı meydana gelirken, hazine zararının ortaya çıkabilmesi için yapılan işlemler sonucunda hazinede olması gereken tutarın mevcudiyetine bakılır. Eğer hazinenin kasasına intikal etmesi gereken tutar mevcutsa hazine zararında bahsetmek mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla her vergi ziyasına yol açan durumda hazine zararının oluşabileceğini söylemek doğru olmaz.

“Hazine zararı”, vergi ziyayından farklı olarak tek bir mükellef nezdinde yapılan tekil bir değerlendirmenin değil, transfer fiyatlandırması işlemine taraf olanların tamamı nezdinde yapılan toplu bir değerlendirmenin sonucudur.¹⁰³

Vergi ziyayı sadece bir mükellef nezdinde verginin eksik ya da geç tahakkuk edip etmediğine odaklanırken; hazine zararı her iki taraftan en az birisi için tahakkukun eksik ya da geç olup olmadığını araştırmaktadır, bunun yanısıra vergi ziyayı cezayı verilemeyeyle ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi nedeniyle ortaya çıkmakta iken hazine zararı için böyle bir şart aranmamaktadır.¹⁰⁴

4.7. SPK Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması

4.7.1. 2499 Sayılı Kanunda Yer Verilen Düzenleme

1981 yılında yürürlüğe giren 2499 sayılı Sermaye Piyasaları Kurulu Kanunu, 2013 yılında 6362 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kalkan 2499 sayılı Sermaye Piyasaları kanununda örtülü sermaye ilişkin olarak 15. maddenin son fıkrasında düzenlemeye yer verilmiştir.

“ Halka açık anonim ortaklıklar; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını ve/veya mal varlığını azaltamaz.”¹⁰⁵

Seri IV ve 41 Seri No.lu SPK Tebliğinde aşağıda belirtilen düzenleme yapılmıştır: *“Payları borsada işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki varlık, hizmet veya yükümlülük transferleri işlemlerinde her bir işlemin tutarının, ortaklığın Kurul düzenlemeleri*

¹⁰³ Övül ÇÖLGEZEN “3 Kavram: Vergi Ziyayı, Vergi Matrahının Azalması Ve Hazine Zararı” Yaklaşım Dergisi, Sayı : Ağustos 2010

¹⁰⁴ Nadir GÜLHAN, a.g.e.

¹⁰⁵ 2499 sayılı Sermaye Piyasaları Kanunu

uyarınca kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının %10'una veya daha fazlasına ulaşacağına öngörülmesi durumunda ve işlem öncesinde, Kurulca esasları belirlenen kuruluşlara işlemin değerlemesinin yaptırılması zorunludur.” “... işlemlerinin değerlemesini yapan kuruluş, işlemin şartlarının adil ve makul olup olmadığına ilişkin görüşüne raporunda yer vererek raporunu ortaklık yönetim kuruluna sunar. Ortaklık yönetim kurulu, söz konusu raporu dikkate alarak ilişkili taraf ile yapılacak işlemlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceğine karar verir. İlişkili taraf işlemlerinin gerçekleştirilmesi durumunda, işlemlerin taraflarının birbirleriyle olan doğrudan veya dolaylı ilişkileri ile işlemlerin niteliğine ilişkin bilgiler; değerlemede kullanılan varsayımları ve değerlendirme sonuçlarını içeren değerlendirme raporu özeti; işlemler değerlendirme raporunda ulaşılan sonuçlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmemişse bu durumun gerekçesin ilişkin açıklama, yapılacak ilk genel kurul toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine açılarak söz konusu işlemler hakkında genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilir.”.

Yürürlükten kalkan Sermaye Piyasaları kanununda, ilişkili kişilerle yapılan işlemlere yatırım uygulanacağı ortaya konulmuştur. Ayrıca SPK Tebliğlerinde ilişkili kişilerle yapılacak işlemlerde 3 yöntemin uygulanabileceği ifade edilmiştir. Bunlar, emsal karşılaştırma yöntemi, maliyet yaklaşımı ve gelir indirgeme yaklaşımıdır.

4.7.2. 6362 Sayılı Kanunda Yer Verilen Düzenlemeler

Kurumlar Vergisinin yanı sıra Sermaye Piyasaları Kurulu da transfer fiyatlandırmasını önemsenmiş söylemek olduğu yapılan düzenlemelerle bakıldığında mümkündür.

Mülga 2499 sayılı Sermaye Piyasaları Kanunu'nda da ilişkili kişilerle yapılan işlemlere yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. 30.12.2012 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 6362 sayılı yeni Sermaye Piyasaları Kanunu'nun 21. Maddesinde örtülü kazanç aktarımı yasağına geniş bir yer verilmiş olup, ilgili madde aşağıdaki gibidir.

Örtülü kazanç aktarımı yasağı

MADDE 21 – (1) *Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının; yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak ilişkide buldukları 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 malvarlıklarını azaltarak veya kârlarının veya malvarlıklarının artmasını engelleyerek kazanç aktarımında bulunmaları yasaktır.*

(2) *Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının, esas sözleşmeleri veya iç tüzükleri çerçevesinde basiretli ve dürüst bir tacir*

olarak veya piyasa teamülleri uyarınca kârlarını ya da malvarlıklarını korumak veya artırmak için yapmaları beklenen faaliyetleri yapmamaları yoluyla ilişkili oldukları gerçek veya tüzel kişilerin kârlarının ya da malvarlıklarının artmasını sağlamaları da örtülü kazanç aktarımı sayılır.

(3) Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları, ilişkili taraf işlemlerinin emsallerine, piyasa teamüllerine, ticari hayatın basiret ve dürüstlük ilkelerine uygun şartlarda gerçekleştirilmiş olduğunu belgelemek ve bu durumu tevsik edici bilgi ve belgeleri en az sekiz yıl süre ile saklamak zorundadırlar. Birinci fıkrada belirtilen ilkelere aykırılığın tespitinde izlenmesi gereken usul ve esaslar Kurul tarafından belirlenir.

(4) Kazanç aktarımının Kurulca 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.¹⁰⁶

Aynı kanununun 103.maddesinin 6 fıkrasında; *Halka açık ortaklıklar ve kolektif yatırım kuruluşları ile bunların iştirak ve bağlı ortaklıklarının, esas sözleşmeleri veya iç tüzükleri çerçevesinde basiretli ve dürüst bir tacir olarak veya piyasa teamülleri uyarınca kârlarını ya da malvarlıklarını korumak veya artırmak için yapmaları beklenen faaliyetleri yapmamaları yoluyla ilişkili oldukları gerçek veya tüzel kişilerin kârlarının ya da malvarlıklarının artmasının sağlanması hâlinde ilgili tüzel kişiye Kurul tarafından yirmi bin Türk Lirasından iki yüz elli bin Türk Lirasına kadar idari para cezası verilir. Ancak, verilecek idari para cezasının miktarı elde edilen menfaatin iki katından az olamaz. Şeklindeki düzenleme ile idari para cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.*

Aynı kanununun 110. maddesinde “Güveni Kötüye Kullanma ve Sahtecilik” başlığı altında düzenlenen maddede belirtilen fiilleri işleyenlere, 5237 sayılı Kanununun 155 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre hükmolunacak ceza üç yıldan az olamayacağı ifade edilmiştir. 110. maddenin b fıkrasında şu düzenlemeye yer verilmiştir.

Yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve

¹⁰⁶ 6362 sayılı Sermaye Piyasaları Kanunu

bedel uygulamak ... () örtülü işlemlerde bulunarak halka açık ortaklıkların kârını veya mal varlığını azaltmak.*

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda herhangi bir suç unsuru olarak görülmezken, Sermaye Piyasaları Kanunu'nda güveni kötüye kullanma ve sahtecilik suçunu oluşturduğu ifade edilmiştir.

4.8. Muhasebe İlkeleri Açısından Hazine Zararına Bakış

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, hazine zararının meydana gelememesi durumunda yapılan işlem bir nevi kurallara uygun olduğu kabul edilecek. Ancak muhasebe genel tebliğinde yer alan muhasebe temel kavramlarının aykırı olup olmadığına bakmak gerekir. Nitekim temel kavramların düzenlenme amacı; *“bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla”*¹⁰⁷ olduğu ifade edilmiştir.

Ayrıca belirtilen esaslara uyulması zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Hazine zararı olmaması durumu istisnai bir durum olarak düşünülse bile muhasebe kavramları ile uyumlu olması gerekmektedir. İlgili düzenlemede ; *“Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Diğer bir anlatımla, söz konusu teşebbüs ve işletmeler bu tebliğde belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadırlar. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmaları, bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu teşebbüs ve işletmelerin ticari esaslara göre faaliyet göstermeleri, belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymaları için yeterlidir. şeklinde ifade edilmiştir.*

Muhasebe bilgilerinin sunulduğu mali tablolara dayanılarak karar alma durumunda bulunan ilgililerin karar almalarında en önemli etken, bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. Makro açıdan milli gelir hesapları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin Devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde muhasebede tekdüzeliğin sağlanması büyük önem arz etmektedir. Kaldı ki, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde, tekdüzen hesap planı uygulamasının denetimin iş yükünü azaltacağı ve kolaylaştıracağı da açıktır.

¹⁰⁷ 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Yapılan düzenleme,

a) Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,

b) Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,

c) Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,

d) Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,

e) İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına

yöneliktir.

Hazine zararının olmaması durumunda işletmelerin kayıtlarını düzeltmemeleri durumu muhasebe kavramlarına aykırı bir durum teşkil edip etmediğine bakmak gerekir. Bazı kavramlar itibari ile irdelendiğinde, hazine zararı olmasa da düzeltme kaydının yapılması gerektiği, düzeltme işlemlerinin yapılması durumunda şirketin bilançosu ve muhasebe kayıtlarının muhasebe kavramları ile çelişeceği ortadadır.

Finansal bilgi manipülasyonu, şirketlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki normal raporlama ile ilgili esnekliklerden yararlanmaları ya da bu esneklik sınırlarını aşarak düzenlemelere ve standartlara aykırı bir şekilde, finansal durum ve faaliyet sonuçlarını gerçek durumdan farklı göstermek üzere, finansal bilgiler üzerinde oynamaları suretiyle gerçekleşmektedir.¹⁰⁸

4.8.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

Muhasebenin en önemli işlevlerinden birisi işletme yönetimi veya işletme ile ilgili diğer kişi ve kuruluşlara işletme ile ilgili olarak objektif, anlaşılır bilgiler sunmak ve bu yolla ilgililerin sağlıklı ve isabetli karar almalarını temin etmektir.¹⁰⁹ Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü bir kazancın dağıtımı söz konusu ise, hazine zararı meydana gelmese dahi işletmenin

¹⁰⁸ KÜÇÜKSÖZEN, a.g.e, s: 259

¹⁰⁹ AKYOL, KÜÇÜK, a.g.e , S.44

mali tablolarının gerçeği yansıtması ve şirkete yatırım yapacak veya devralacak kişiler açısından düzeltme işlemlerinin yapılması önem arz etmektedir.

4.8.2. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

Mali tabloların herkesin yararlanabileceği açıklık ve içerikte yansıtılması gerektiği, bu bilgilerden sadece bir kısım kişileri faydalanmasına yönelik hazırlanıp sunulamayacağı ifade edilmektedir.

4.8.3. Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

Benzer olaylarda değerlendirme ölçüsünün değişmezliği ifade edilmiş olup, emsaline uygunluk ilkesine aykırı hareket edilmemesi şeklinde de yorumlanabilir.

4.8.4. Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

Mali tablolarda yer almayan bilgilerin ayrıca açıklanması gerekmektedir. Hazine zararı olmasa bile şirketin karının yüksek veya düşük olmasının nedeni transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından kaynaklandığı belirtilmelidir.

4.9. Değerlendirme

Transfer fiyatlandırmasına konu iki kurumun da, örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarından daha yüksek tutarda karlı veya zararlı olduğu durumlarda, ilişkili şirketler arasındaki işlemlerdeki fiyat veya bedeller, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmiş olsa bile, yapılan işlem transfer fiyatlandırması tüm şartlarını sağlasa da hazine zararı oluşmayabilecektir.¹¹⁰ Aynı kazançtan elde edilen gelirin iki kez vergilendirilmesinin¹¹¹ önüne geçilmesi bakımından hazine zararının gerekli olduğu belirten görüşler vardır. Hazine zararı kavramı sayesinde, verginin mükerrerliği önlenmiş olacak, bir nebze olsun emsallere uygunluk ilkesine aykırı hareket eden yurtiçindeki mükellefler baskıdan kurtulmuş olacak.

Hazine zararının, sadece kurumlar vergisi gibi doğrudan vergiler mi yoksa doğrudan ve dolaylı tüm vergiler mi dikkate alınarak saptanacağı konusunda bir görüş birliği oluşmamış, ayrıca, hükmün yeniliği nedeni ile vergi idaresinin ve yargının bu konudaki görüşleri de belirsizdir¹¹²

Örtülü sermayenin varlığının, söz konusu işlemle hazinenin zarara uğratılması kaydıyla mümkün olacağı kabulü müesseseden beklenen diğer amaçların gerçekleşmesini ortadan kaldıracaktır. Bu mantık müesseseyi sadece vergi gelirini güvence altına alan bir müessese haline getirir. Oysa örtülü sermaye müessesesinin yukarıda belirtildiği üzere diğer birtakım fonksiyonları vardır. 5520 sayılı Kanunla getirilen yeni düzenleme kaldırılan eski hükme nazaran oldukça net belirlemeler içerdiğinden, örtülü sermayenin varlığı için hazine zararının aranmasının gereksiz ve yersiz olduğunu ve böyle bir yola girilmesi müessesenin etkinliğini da azaltacağını düşünmekteyiz.¹¹³

İlişkili kurumlardan birinin mahsup edilebilir geçmiş yıl zararının, önceki yıllardan devreden yatırım indirimi istisnası ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazancı olması halinde emsallerine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedel üzerinden transfer yapılması durumunda her hâlükârda hazine zararı ortaya çıkacaktır.¹¹⁴ Örneğin; İlişki olan (X) ve (Y) emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen aynı fiyat üzerinden mal teslimi yapılması durumunda, (X) istisna vb. indirimi bulunması nedeniyle, transfer fiyatlandırması hükümlerine tabi olacak, ancak (Y) kar eden bir firma olduğu ve hazine zararının meydana gelmediği

¹¹⁰ Y.Handan KILIÇ, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının Bulunmaması Katma Değer Vergisi Tarhiyatına Engel Midir?**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı Nisan/2014 “

¹¹¹ Oğuz ÇETİNKAYA, **“Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranması Doğru Yaklaşımdır II”** Vergi Dünyası, Sayı : Kasım/2009

¹¹² Erdoğan ÖCAL, **Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Konusundaki Görüşlere Toplu Bir Bakış**, Yaklaşım Dergisi, Sayı : Mayıs/2010

¹¹³ Muzaffer KÜÇÜK, **“Yeni Örtülü Sermaye Müessesine İlişkin Özellikli Durumlar”** Sayı : Mart/2007

¹¹⁴ Ramazan YAKIŞIKLI, **“Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması”** Vergi Dünyası, Sayı : Kasım/2008

durumda, transfer fiyatlandırması hükümlerine tabi olmayacaktır. Dolayısıyla hazine zararı, aynı işlemin farklı vergisel hükümlere tabi tuttuğundan eşitlik ilkesine aykırıdır.¹¹⁵

Özel hesap dönemi tayin edilenlerde de hazine zararı kavramı sorun haline gelmektedir. Özel hesap dönemine tabi olan bir mükellef ile bir takvim yılını hesap dönemi olarak dikkate alan ilişkili kurumlar arasında transfer fiyatlandırması yapılması durumunda, beyanlar farklı dönemlerde verileceğinden verginin eksik tahakkuk etmese bile zamanında tahakkuk etmemesinden kaynaklanan hazine zararı ortaya çıkacaktır. Verginin geç tahakkuk etmesinden dolayı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü dağıtılan kazanç nedeniyle tahakkuk ettirilmesi gereken toplam kurumlar vergisi geç tahakkuk ettirildiğinden hazine zararı kendiliğinden doğacaktır.¹¹⁶ Örneğin hesap dönemi takvim yılı olan (X) A.Ş'nin, özel hesap dönemi 1 Ağustos-31 Temmuz olan ilişkili (Y) A.Ş'ye emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak 50.000 TL'yi 02.12.2013 tarihinde aktarmıştır. Her iki şirkette ödenecek toplam vergi tutarı değişmese bile, X A.Ş'nin beyannamesini 25 Nisan 2014 tarihinde, (Y) A.Ş ise 25 Kasım 2014 tarihinde vereceğinden vergi geç tahakkuk edeceğinden hazine zararı oluşacaktır.

Bir diğer yapısal sorun olan durum ise, katma değer vergisi kanuna göre kısmi istisnaya tabi olan işletmelerin ilişkili kişilerden emsiline aykırı bedel ve fiyat üzerinden mal yada hizmet temin ederse, doğal olarak hazine zararı meydana gelecektir. Yaptıkları işlemler kısmi istisna kapsamında olan işletmeler, istisna kapsamında işler için yükledikleri KDV'leri indirim konusu yapamamakta, kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate almaktadırlar. Örneğin, kısmi istisna kapsamında mal tesliminde bulunan A işletmesi, (B) işletmesinden değeri (100 br + 18 br KDV) 118 br olan mal temin etmiştir. A işletmesinin yaptığı işlemler, kısmi istisna kapsamında olduğundan, 18 br KDV yi indirim konusu yapamayacak, kurumlar vergisinde gider olarak dikkate alınacaktır. Bu durum ise, kısmi istisnaya tabi olmayan mükellef açısından fazladan 18 br gider yazıldığından dolayı diğer mükelleflere göre 3,6 br eksik kurumlar vergisi hesaplanmasına neden olmaktadır. Bu durumda işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifaları Katma Değer Vergisi Kanuna'na göre kısmi istisna kapsamında olması durumunda, emsallere uygunluk ilkesine aykırı tespit edilen tüm işlemler kurumlar vergisi açısından hazine zararını meydana getirecektir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, sadece vergisel amaçla kullanılan bir yöntem değildir. İşletmeler, bankalardan kredi kullanmak üzere bilançolarının iyileştirme, yatırımcı çekme amacıyla ile finansal tabloları yatırım yapılabilir düzeye çekmek üzere de kullanılabilir.

¹¹⁵ Bumin DOĞRUSÖZ, "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı" 01.02.2009 tarihli Referans Gazetesi yazısı

¹¹⁶ Halil İbrahim ATAY, "Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Kurumların Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı : Ocak/ 2014

Hazine zararının dikkate alınıp, hazine zararının olmadığı yurtiçi işlemlerde düzeltme işlemlerinin yapılmaması, muhasebe kavramlarına aykırı olarak hareket edilmesi olarak yorumlanabilir. Muhasebe kavramları açısından da yapılan bu durum değerlendirildiğinde ise, Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğinde belirtilen zorunluluğa aykırı hareket edildiği finansal tabloların gerçeği yansıtmadığı ifade edilebilir.

Grup şirketlerinin ortaklık yapısının her şirket farklı olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılarak, istenilen şirkete elde edilen kar aktarılabilir ve bu yolla diğer ortağın elde etmesi gereken karı diğer şirkette ortak olan başka birine aktarılabilir.

Çalışmamızın 5.7 bölümünde detaylı olarak açıklandığı üzere, Sermaye Piyasaları Kanunu'nda yapılan düzenlemelerde, hazine kavramının varlığı aranmaksızın, ilişkili kişilerle örtülü kazanç dağıtımını tespiti halinde, güveni kötüye kullanma ve sahtecilik suçu olduğu gerekçesi ve Türk Ceza Kanunu uyarınca 3 yıldan az olmayacak şekilde ceza hükmolunacağı ifade edilmiştir.

Kurumların kazancı yada kişilerin geliri üzerinden alınması gereken vergiyi düzenleyen kanununun, dolaylı olarak alınan diğer vergiler (örneğin KDV, ÖTV , DV vb.) için de hüküm ifade edebilmesi veya diğer vergileri kapsamına alabilmesi için kanunda açık hüküm bulunması gerekir. Kanunda açık bir hüküm bulunmadığı durumlarda genişletici yorum yapılamaz

Keza uluslararası vergilemede karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi olan transfer fiyatlandırması konusu da, bu anlamda karşı karşıya geldiğimiz diğer ülkelerin sahip olduğu araçlarla eşdeğer bir donanıma kavuşmamızı sağlayacak biçimde, dünya uygulamalarına paralel olarak tasarıya alınmıştır.¹¹⁷

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesinin amacının ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmak olduğu belirtilmiştir.

Bir ülkenin hukuk düzeni ve iktisadi sistemi ne kadar iyi gelişmiş olursa, vergi tekniğinin görevlerinin gerçekleştirme şansı da o oranda artar.¹¹⁸

¹¹⁷ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi

¹¹⁸ Salih TURHAN, “Vergi Teorisi ve Politikası” Filiz Kitapevi, 1998 İstanbul, S : 42

SONUÇ

Çok uluslu şirketlerin, dünya ekonomisinde fazlaca söz sahibi olması ardından, transfer fiyatlandırması hem işletmeler hem de ülkeler açısından önemli hale gelmiştir. İşletmeler karlılığını arttırmak (v.b), devletler ise vergi gelirlerini garanti altına almak istemektedirler. Birden fazlada ülkede üretim yapan çok uluslu şirketlerin, transfer ettiği hizmet veya malların bedellerinin belirleyemedikleri durumlarda, ülkeler tarafından ortak bir uygulama yapılması beklenir. Her ülke, ülkesinin vergi gelirlerini artırmak için vergilendirmeyi, kendi ülkesinde yapılması gerektiği savunacaktır, bu aşamada işletmelerin elde ettiği gelirlerin mükerrer vergilendirilmesi sorunu ortaya çıkacaktır. Verginin mükerrerliğinin önüne geçilmesi için ikili anlaşmalara ihtiyaç duyulmuştur. İkili anlaşmalar sonrasında da OECD tarafından önemli bir düzenleme olarak gündeme gelen transfer fiyatlandırması uygulaması ülkemizde yerini almıştır. Vergi güvenlik müessesesi olarak, 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım" müessesesine yer verilmiştir. Yargı kararları ile teamül haline gelen hazine zararı kavramı, 2008 yılında kanuna eklenmek suretiyle yürürlüğe girmiştir. Verginin mükerrerliği önlemek açısından önemli bir kavram olduğu görüşü ile kavramın gerekli olduğunu savunulmuştur. Ancak OECD uygulamaları çerçevesinde, yer verilen "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım" düzenlemesinde, yurtiçi işlemlerde hazine zararının varlığının aranması vergi güvenlik müessesesi olma özelliğini yitirmesine neden olmuştur.

Hazine zararı kavramına OECD ülkeleri uygulamalarında yer verilmemiş iken, Türkiye'de vergi idaresi yurt içi işlemlerde hazine zararı yok ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazançla ilişkin düzeltme kaydının yapılmasına gerek olmadığı ifade edilmiştir.

Ülkemizde hazine zararı kavramı mahkeme kararları neticesinde uygulanması gerektiği ifade edilirken, kanun ile yapılan düzenleme ile kanuni bir ölçüt olmuştur. Hazine zararı kavramı ile oldukça geniş bir tanıma bulunan ilişkili kişi kavramının tanımı bir daraltılmış olup, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın hazine zararı oluşturmaması şartıyla yurtiçinde yapılan işlemlerde aranmaması gerektiği ifade edilmiştir. Diğer bir açıdan bakılırsa transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazancın bir istisnası olarak da ifade edilmesine yol açmıştır. Vergi idaresi yurt içi işlemlerde ziyade, yurtdışında işlemlerde örtülü kazanç dağıtımını katı olarak uygulayacağını ifade etmiştir.

Hazine zararı kavramının getirilişin haklı olması bir diğer nedeni ise; gelişmiş ülkelerde grup şirketlerinin işlemleri konsolide bilançolarında dikkate alınarak karar verilmesi hususu olduğu ifade edilmiştir.

Vergi idaresi hazine zararı kavramı oluşmadığı durumlarda eleştiri konusu etmeyeceğinden vergi idaresinin mevzuat olarak yargı ile problemi çözülmüş olmasına rağmen hazine zararını tespiti için her iki kurumdan incelenme gereği ortaya çıkmıştır. Hazine zararı

kavramı ile yurtiçinde iki işletmenin incelenmesi, inceleme elamanlarına ekstra yük anlamına gelmektedir.

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi bir işletmenin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettiği fiyat yada bedel üzerinden, örtülü kazanç aktarımında bulunulması, kanunun 21. maddesinde yasak olduğu, 110. maddeye göre “güveni kötüye kullanmak ve sahtecilik” suçunun nitelikli halinin oluştuğu belirtilmektedir. Hüküm olunacak cezanın ise 3 yıldan az olamayacağı ifade edilmektedir. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda hazine zararı kavramına yer verilmemiş olup, örtülü kazanç dağıtımının tespitinde suçun oluştuğu belirtilmektedir.

Sermaye Piyasası Kanununda örtülü kazanç kavramı, aynı mantıkla getirilen bir düzenleme olmasına rağmen, vergi sisteminde ise hazine zararı kavramı getirilmesi, halka açık şirketler için bir anlam ifade etmemekte.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde, muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru ulaştırılması ve işletmelerle ilgililer arasında güven unsuru oluşturulması bakımından, belirtilen düzenlemelere uyulmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Açıklanan muhasebe kavramları doğrultusunda kayıt ve işlemlerin yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Milli gelir hesaplanması gibi benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin Devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde muhasebede tekdüzeliğin sağlanması büyük önem arz ettiği ifade edilmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını tespiti olmasına rağmen, hazine zararı olmaması gerekçesi ile örtülü kazanç olarak değerlendirilmemesi, muhasebe kavramlarından olan sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlık ve tam açıklama gibi ilkelere aykırı hareket edilmiş olacaktır.

Hazine zararı düzenlemesi ile, kurumların her ikisinin kar etmesi veya her ikisinin de kar etmesi durumunda, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak istenilen fiyat yada bedelden mal teslimi yada hizmet ifası yapılabileceği anlamına gelecektir. Ayrıca ilişkili kişi gelir vergisi mükellefi olması durumunda, ödenecek vergiden daha yüksek bir vergi ödense bile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı kabul edilecektir.

Hazine zararı kavramı, vergi güvenlik müessesesi olarak belirtilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının istisnası olarak da görülmektedir. Ancak vergi güvenlik müesseselerinin uygulanmasında istisna bir uygulamanın getirilmesinin verginin eşitlik prensibine aykırı olacağı ifade edilmektedir.

Vergi idaresi, vergi matrahının aşındırılmadan verginin mükerrerliğinin önlenmesi amacıyla hazine zararı kavramının varlığını aranması gerektiği belirtilmiştir.

Vergi mükelleflerinin sadece vergi kanunlarına değil, diğer kanunlara uygun hareket etmek zorundadırlar. Hazine zararı kavramının mükellefler açısından uygulanabilirliğini

artırmak için diğer kanunlarla olan entegrasyonun da sağlanması gerekmektedir. Sermaye piyasaları kanuna tabi bir işletmenin, örtülü kazanç dağıtımının müeyyidesi en 3 yıl hapis cezası olduğundan hazine zararı kavramı ehemmiyetini yitirmekte ve verginin mükerrer alınmasına neden olmaktadır.

İşletmeler yurtiçinde sadece vergiden kaçınmak için değil, bankalardan kredi çekebilmek, yatırımcı çekmek, karı istenilen şirkete aktarabilmek (v.b) için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yoluna başvurmaktadır.

Hazine zararının düzenlemesi ile verginin mükerrerliği önlenmiş olacak ancak, hazine zararı kavramına ait düzenleme mevcut hali ile devam edilmesi durumunda açıklık getirilmesi gereken noktalar bulunmaktadır. Bunlar ;

- Kanunda belirtilen her türlü vergiden kastedilen, hangi vergiler yönünden aranması gerektiğinin açık bir şekilde ifade edilmesi gerektiği. Sadece kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler mi, yoksa KDV, Damga Vergisi v.b vergiler yönünden hazine zararına bakılıp bakılmayacağı.
- Hazine zararı KDV açısından dikkate alınacaksa, bir dönem olarak mı dikkate alınacak yoksa, yıl bazında mı hazine zararına bakılacağı,
- Hazine zararının yalnız transfer yapıldığı yılda mı bakılacağı, izleyen yıllarda da hazine zararının etkileyip, etkilemediğine bakılıp bakılmayacağı,
- Özel hesap dönemine tabi mükelleflerin beyanname verme tarihleri diğer mükelleflerden farklı olduğundan, özel hesap dönemi mükelleflere ait açıklama yapılması gerektiği.
- İstisnalar v.b indirimlerin hazine zararı uygulamasında dikkate alınıp alınmayacağı,
- Serbest bölgelerle yapılan işlemlerde hazine zararı aranıp aranmayacağı
- Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre kısmi istisna kapsamında olan işletmelerin, doğal olarak hazine zararı bulunmasından dolayı, bu duruma ait bir açıklama yapılması gerektiği,

Öte yandan KDV de hazine zararından dikkate alınırsa, hukuki bir sorun olan genişletici yorum yapılması sorunu gündeme gelecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanununa etki edecektir.

Hazine zararının yurtiçi işlemlerde aranması durumu birçok belirsizliği de beraberinde getirdi. Verginin mükerrerliği önlenmiş olması rağmen, belirtilen hususlara açıklık getirilmesi ve diğer kanunlarla entegrasyon sağlanması durumunda hazine zararı kavramının meydana getirdiği sorunlar çözülecektir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman “**Kamu Maliyesi**” Gazi Kitapevi, Ankara 2006,
- AKTAŞ, Mehmet, “ **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2004.
- AKTAŞ, Mehmet, “**Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlaması Düzenlemesi**”, Vergi Dünyası, Sayı Şubat/2006,
- AKYOL, Mehmet Emin, KÜÇÜK, Muzaffer, “**Vergi ve Muhasebe Uygulamaları**” Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013,
- ANBAR, Adem, “**Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması**” Vergi Dünyası, Sayı: Ağustos/2008
- ATAĞAN, Hilmi, “**Örtülü Sermaye, Örtülü Avantaj**”, Vergi Sorunları Dergisi, 2012/Ekim
- ATAY, Halil İbrahim, “**Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Kurumların Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı**” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı : Ocak/ 2014
- ATEŞLİ, Dursun Erkan, ŞENER, BABÜR Kaan, “**Örtülü Sermayenin Örtüsü Açılıyor**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı Haziran/2007
- BAHAR, Cevdet Okan, “**Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Hazine Zararı Kriteri**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı : Mayıs/2009
- BALCI, Süleyman Hayri, ALTINOK Derviş, “**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Vergi Dünyası, Sayı : Temmuz/2006
- BAŞ, Cemal, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazancın Dağıtılmış Kar Payı Sayılmasının Yarattığı Sorunlar**”, Vergi Dünyası, Nisan 2009,
- Beyanname Düzenleme Rehberi 2014, Kurumlar Vergisi Kanununun Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara 2014,
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 Kurumlar Vergisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013,
- BİÇER, Ramazan “**Transfer Fiyatlandırmasında Uygulama Rehberi**”, Türmob Yayınları, Sayı : Temmuz/2006,
- ÇELİK, Orhan, “**Uluslararası Transfer Fiyatlama : Teorik Bir Yaklaşım, Muhasebe ve Denetime Bakış**”, Sayı Nisan 2000,
- ÇELİKKAYA, Ali, **Global Kriz Sonrası Vergi Cennetleri İle Mücadelede Yaşanan Gelişmelerin Değerlendirilmesi**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı :Mart/2011
- ÇETİNKAYA, Oğuz, “**Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranması Doğru Yaklaşımdır II**” Vergi Dünyası, Sayı : Kasım/2009

ÇÖLGEZEN, Övül, “**3 Kavram: Vergi Ziyai, Vergi Matrahının Azalması Ve Hazine Zararı**” Yaklaşım Dergisi, Sayı : Ağustos 2010

Danıştay Dördüncü Daire'nin 18.10.1988 tarih ve E.1987/4073, K.1988/3511 sayılı kararı

Danıştay Dördüncü Daire'nin 25.12.1989 tarih ve E.1987/4359, K.1989/4393 sayılı kararı

Danıştay Dördüncü Daire'nin, 23.02.1994 tarih ve E.1992/4441, K.1994/1057 sayılı kararı

DOĞAN, Zeki ,ÇÜRÜK, Turgut, “**Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlama Teori ve Uygulama**”, Adana, Baki Kitapevi, 2002

DOĞRUSÖZ, Bumin “**Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı**” 01.02.2009 tarihli Referans Gazetesi yazısı

DOĞRUSÖZ, Bumin, “**Transfer Fiyatlandırmasında Yaratılan Karmaşa**” 15 Haziran 2008 Referans Gazetesi yazısı.

ERDEL, Veysel , OKUMUŞ, Sami, “**Uluslararası Transfer Fiyatlaması**”, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2002

GÜLHAN, Gülhan, “**Hazine Zararı Tespitinde Karşılaşılan Sorunlar**” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı : Şubat /2014

GÜMÜŞ, Erhan, BİLGE, Semih, “**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri Ve Gereklilikleri**” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı :2006/Aralık,

GÜNAYDIN, İhsan, (çev.) Karen S. Cravens, “**Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlaması**”, Vergi Sorunları, Sayı Haziran 2000

GÜNAYDIN, İhsan, “**Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı : Mart/1999

GÜZELDAL, Ömer, “**Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler**” Vergi Dünyası, Sayı: 317 Şubat 2008,

IŞIK, Hüseyin, “**Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**”, Ankara 2005

İNCE, Eyyüp “**OECD, Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi**”, Vergi Sorunları , Sayı: 259 Nisan 2010,

KAPLAN, Ersin “**Çok Uluslu Şirketler Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması**” Vergi Dünyası, Sayı: Ekim/2013

KAPUSUZOĞLU, Tuncay “**Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**”, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2003,

KAPUSUZOĞLU, Tuncay, **“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları”** Vergi Dünyası, Sayı : Temmuz/2008

KAPUSUZOĞLU, Tuncay. **“Transfer Fiyatlandırması Nedir?”**, Vergi Dünyası , Eylül 1998,

KARABULUT, M.Fatih, **“Transfer Fiyatlandırmasının Anlamını Biliyor Muyuz?”**, Vergi Dünyası, Nisan 2014,

KILIÇ, Ramazan, **“Vergi Anlaşmalarının İdari Yardımlaşma Boyutu Ve Vergi Cennetleri İle Mücadelede Önem”**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı : Mart/2011

KILIÇ, Y.Handan, **“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının Bulunmaması Katma Değer Vergisi Tarhiyatına Engel Midir?”**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı Nisan/2014

KIZILOĞLU, Şükrü, **“Kurumlar Vergisi Kanunu Ve Uygulaması”**, Yaklaşım Yayınları, Ankara,

KIZILOĞLU, Şükrü, **“Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”**, Yaklaşım, 2002,

KOYUNCU, Mesut **“Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması”**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs 2005,

KOYUNCU, Mesut, **“Örtülü Kazanç Müessesesinde “Hazine Zararı” Kavramı**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı : Kasım/1999

KURT, Günseli Kurt, ÜNLÜ, İ.Levent, **“ABD, OECD ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması-I”** Mali Pusula, Sayı Aralık 2005,

KÜÇÜK, Muzaffer, **“Örtülü Kazanç Dağıtımında Mükerrer Verginin Önlenmesi ve Düzeltme”** Vergi Sorunları Dergisi, Sayı : Nisan/2007

KÜÇÜK, Muzaffer, **“Yeni Örtülü Sermaye Müessesine İlişkin Özellikli Durumlar”** Sayı : Mart/2007

KÜÇÜK, Sema, **“Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarını Beyanı”**, Yaklaşım Dergisi, Sayı : Nisan/2010

KÜÇÜK, Sema, **“Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygun Fiyat Tespit Yöntemleri-I”** , Yaklaşım Dergisi, Sayı : Haziran/2009

KÜÇÜKSÖZEN, Cemal , **“Finansal Bilgi Manipilasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”** Sermaye Piyasaları Kurulu, Ankara 2005,

ORGAN, ÇELİK,” **Muhsin, İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”** , Vergi Dünyası, Sayı Eylül 2006,

ORKUNOĞLU, Işıl Fulya, **“Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Seçimi”**, Vergi Sorunları, Sayı: 242 Kasım 2008,

ÖCAL, Erdoğan, **“Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Konusundaki Görüşlere Toplu Bir Bakış”**, Yaklaşım Dergisi, Sayı : Mayıs/2010

ÖNCEL Mualla, **“Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1978,

ÖNCEL, Yenal, **“Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İ.Ü. Basım ve Yayınevi, İstanbul – 2003,

ÖZ, Semih, GÖKER, Cenker **“Kontrol Edilen Yabancı Kurum Düzenlemesinin Yurt Dışına Yapılan Ödemeler Ve Vergilerin Yasallığı İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”** Vergi Sorunları, Sayı : Şubat 2013

ÖZDEMİR, Biltekin, **“Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”**, Maliye Hukuk Yayınları, Kasım 2006,

ÖZER, Levent , **“Vergilemede Global Eğilimler”**, İstanbul 2009,

ÖZYER, Mehmet Ali, **“Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”**, Hesap Uzmanları Derneği, Mart/2008,

PEHLİVAN, Serdar, **“Hazine Zararının Transfer Fiyatlandırmasının Amacıyla Çelişkisi ve Hazine Zararının Örtülü İstisna Özelliği”**, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:521-522.

Salih BAYRAM, **“Transfer Fiyatlandırmasında Karşı Kurum Düzeltmesi ve Hazine Zararı Uygulaması**, Vergi Dünyası, Sayı : Kasım/2009

SARAÇOĞLU, Fatih **“Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları, Karşılaşılan Sorunlar ve OECD-AB Yaklaşımı”** Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı :Ağustos 2006,

SARAÇOĞLU, Fatih, **“Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye”**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2006,

SARAÇOĞLU, Fatih, KAYA, Ercan, **“Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”** Vergi Sorunları Dergisi, Sayı Eylül 2006

SEVİĞ, Veysi, **“Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”** 16.10.2010 tarih Referans Gazetesi,

SEZGİN, Bülent, **“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesi Kapsamında Hazine Zararı”** Yaklaşım Dergisi, Aralık/2012

ŞATIROĞLU, Kadir D. **“Çokuluslu Şirketler, Strüktürel ve Fonksiyonel Bir Evrim Yaklaşımı”** A.Ü. S.B.F Basın Yayın, Ankara 1984 ,

ŞENTÜRK, Mehmet, **“Örtülü Sermaye Hesaplamasında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: Haziran/2014

TAN, Mustafa, **“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Örtülü Sermaye Müesseselerinde Karşı Kurum Düzeltmesi Ve Olası Bazı Soru(N)Lar”** Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: Ocak/2008

TAKIN, Yasemin, “**Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**”, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2012

TEKİN, Cem, “**Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar Tarafından Ödenen Vergilerin Mahsubu**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: Mayıs/2007

TEKİN, Selçuk, “**Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı ve Vergilemesi**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: Nisan/2009

TOKAY ACAR, Ufuk Olcay, “**Transfer Fiyatlandırması**”, Seçkin Yayıncılık, Haziran 2013,

TURHAN, Salih , “**Vergi Teorisi ve Politikası**” Filiz Kitapevi, 1998 İstanbul,

TÜRK, Yakup, **Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması** , Vergi Dünyası , Şubat 2008,

ÜREL, Gürel , “**Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**”, Turhan Kitabevi, Mart/2007,

YAKIŞIKLI, Ramazan, “**Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması**” Vergi Dünyası, Sayı : Kasım/2008

YASED, Dünya Yatırım Raporu 2009, İstanbul 2009,

YILDIRIM, Ali Haydar, “**Hazine Zararı**” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı :Eylül/2008

YÜKSELER, Zafer, “**Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve İş Yatırım Ortamı İlişkisi**” , Ankara 2005, (TCMB)

2499 sayılı Sermaye Piyasaları Kanunu

6362 sayılı Sermaye Piyasaları Kanunu

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği

2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği

Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber. 2010,

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi,

Kurumlar Vergisi Kanunu, Sayı: 26205, Kanun No: 5520, Kabul Tarihi: 13.06.2006, 21 Haziran 2006 Tarihli Resmi Gazete

Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığının, 20.12.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.59.15.01-KVK-87-2011-11 sayılı özelgesi

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının, 18.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-56 sayılı özelgesi,

AKTAN, CAN, VURAL, İstiklal, “**Globalleşmenin Aktörü Olarak Çok Uluslu Şirketler**” <http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktor.htm>

Ekonomi Bakanlığı, **Uluslararası Doğrudan Yatırımları 2012 Yılı Raporu**, www.ekonomi.gov.tr

DOĞRUSÖZ, Bumin, **Kontrol Edilen Yabancı Kurumun Vergilendirilmesi**”
Referans Gazetesi 31.03.2008 tarihli yazısı.
http://www.muhasebet.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=2579

http://www.deik.org.tr/pages/TR/DEIK_CokTarafliKuruluslar.aspx?ctID=4&IKID=10
, erişim 11.02.2014

Şaban ERDİKLER, Transfer Fiyatlandırmasında ve Kavramlar II, Referans Gazetesi,
ulaşım tarihi 11.12.2013 http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=58969

http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/ek_201001/3c.htm