

T.C.
KADİR HAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

TRANSFER FİYATLANDIRMASI
YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ
DAĞITIMI

Yüksek Lisans Tezi

ALİ KERİMOĞLU

İstanbul, 2008

T.C.
KADİR HAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

TRANSFER FİYATLANDIRMASI
YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ
DAĞITIMI

Yüksek Lisans Tezi

ALİ KERİMOĞLU

Danışman: PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN
DR. Birgül ŞAKAR

İstanbul, 2008

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Ali Kerimoğlu
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: İşletme
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Gürbüz Gökçen
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Temmuz 2008
Anahtar Kelimeler	: Transfer Fiyatlandırması, Muhasebe, Vergi

ÖZET

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

Bilindiği üzere 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 01.01.2007 tarihinde 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesi ile geçerliliğini yitirmiştir. 5520 sayılı yeni kanun, birçok yeniliği de beraberinde getirmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile gelen düzenlemelerden biri de “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” dır. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, 5422 sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinde düzenlenmiş olan “Örtülü Kazanç” başlığının derinleştirilip OECD normlarına göre muhteva kazandırılmış halidir.

Bu araştırmanın amacı; Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile birlikte ortaya çıkan “Transfer Fiyatlandırması” kavramını derinlemesine inceleyerek düzenlemenin artı ve eksilerini ortaya koymaktır. Aynı zamanda vergi mükelleflerinin Transfer Fiyatlandırmasına konu işlemlerinde emsal bedel tespitini hangi kriterlere göre yapmaları gerektiği incelenerek her bir tespit yöntemi örneklerle açıklanmıştır.

GENERAL KNOWLADGE

Name and Surname : Ali Kerimoğlu
Field : Business Administration
Programme : Business Administration
Supervisors : Professor Gurbüz Gökçen
Degree Awarded and Date : Master – July 2008
Keywords : Transfer Pricing, Accounting, Tax

SUMMARY

DISTRIBUTION OF COVERED GAINS WITH TRANSFER PRICING

As is known, 5422 numbered Cooperate Tax Law expired in date of 01.01.2007 by taking effect of New Cooperate Tax Law. 5520 numbered New Law bring along a lot of changes.

One of regulations about 5520 numbered Cooperation Tax Law is “Distribution of Covered Gains with Transfer Pricing”. Distribution of covered gains with transfer pricing is a state of that arranged deepening title of “Covered Gains” the clause of 17 of 5422 numbered former Cooperation Tax Law, to standards of OECD.

Goal of this study is: to evaluate of positive and negative sides of New Cooperation Tax Law by deeply analyzing concept of “Transfer Pricing”. Also, analyzing which criterions should be use in computing imputed cost determination in transactions of taxpayers about Transfer Pricing, every method of determination is explained by examples.

ÖNSÖZ

Bu çalışma, 01.01.2007 Tarihinde yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesindeki “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” isimli yeni düzenlemeyi irdelemek üzere hazırlanmıştır.

Normal mesai süresine ek olarak bir yıl süren bu çalışmada bana destek olan, eğitimim için ellerinden geleni yapan, daima destekçim olan emekli sınıf öğretmeni anne ve babam Keramettin ve Şahinder Kerimoğlu’ na, hiçbir zaman yanımdan ayrılmayan ablalarım Öznur Demirhan, Gülnur Uğurlu ve Bahar Konak’ a, ona ait olan zamanı çalışmakla tüketmeme rağmen hiçbir zaman bu durumdan yakınmayan, hastalığımda başucumdan ayrılmayan, fedakar nişanlım Jülide Filiz Güngör’ e, benim için zamanından feragat edip gerektiğinde benim yerime de çalışan, aynı zamanda tez konumun mimarı, değerli üstadım Sn. SMMM Hüseyin Küçük’ e, öğrenmeye hevesli tüm çalışanlarına gerekli müsamahayı gösteren, maddi manevi hiçbir desteği esirgemeyen değerli üstatlarım ve aynı zamanda patronlarım Maliye Eski Hesap Uzmanı Sn. YMM Özer Koçak ve Maliye Eski Hesap Uzmanı Sn. YMM Savaş Bekar’ a, engin bilgi ve tecrübelerini esirgemeyen, önemli yol ayrımlarında nasihatleriyle bana ışık tutan, desteğinden yoksun bırakmayan danışmanım Sn. Prof. Dr. Gürbüz Gökçen’e, çalışmamda emeği geçen, ismini zikretmediğim nice dostlarıma ve merhum arkadaşım Zeki Koldagüç’ e teşekkür ediyorum, şükranlarımı sunuyorum...

İstanbul, 2008

Ali Kerimoğlu

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

TABLO LİSTESİ.....	vi
ŞEKİL LİSTESİ.....	vii
SEMBOLLER/KISALTMALAR LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ.....	1
1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR.....	3
1.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı.....	3
1.1.1. Dünyada Transfer Fiyatlandırması.....	5
1.1.2. Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç.....	10
1.1.2.1. Örtülü Kazançla İlgili OECD Raporları.....	14
1.1.2.1.1. 1977 OECD Raporu.....	14
1.1.2.1.2. 1979 OECD Raporu.....	15
1.1.2.1.3. 1984 OECD Raporu.....	15
1.1.2.1.4. 1995 OECD Raporu.....	16
2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	18
2.1. Transfer Fiyatlandırmasının Türk Vergi Sistemine Girişi.....	20
2.2. İlişkili Kişi Tanımı.....	22
2.2.1. Kurumlar Vergisi Kanununda İlişkili Kişi.....	28
2.2.1.1. Kurumların Kendi Ortakları.....	28
2.2.1.2. Kurumların veya Ortaklarının İlişkili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum.....	30
2.2.1.3. Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurum.....	33
2.2.1.3.1. Ortakların Eşleri.....	37
2.2.1.3.2. Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoy, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları.....	37
2.2.1.4. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler.....	38
2.2.2. Gelir Vergisi Kanunu Uygulamasında İlişkili Kişi.....	38
2.3. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	41
2.3.1. Emsal Fiyat Aralığı.....	43

2.4.Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırma Analizi.....	43
2.4.1.Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar.....	45
2.4.1.1.Mal ve Hizmetlerin Nitelikleri.....	46
2.4.1.2.Yüksek Risk Taşıyan Kimseler İçin "İşlevsel Analiz".....	47
2.4.1.3.Ekonomik Koşullar.....	49
2.4.1.4.İş Stratejileri.....	50
2.5.Hazine Zararı Kavramı.....	53
2.5.1. Hazine Zararı Varlığının Bir Koşul Olarak Aranması Gerekir.....	55
2.5.2. Hazine Zararı Varlığının Bir Koşul Olarak Aranmaması Gerekir.....	57
2.6.Gayri Maddi Hak Kavramı.....	59
2.6.1. Gayri Maddi Hakların Emsallere Uygunluğu.....	60
2.6.2. Örnek	60
3.TRANSFER FİYATLANDIRMASI ÖLÇÜM MODELLERİ.....	62
3.1.Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi.....	62
3.1.1. Örnek	63
3.2.Maliyet Artı Fiyat Yöntemi.....	65
3.2.1. Örnek	66
3.3.Yeniden Satış Fiyatı Fiyat Yöntemi.....	67
3.3.1. Örnek	69
3.4.Kar Bölüşüm Yöntemi.....	71
3.4.1. Örnek	73
3.5.İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi.....	75
3.5.1.Örnek.....	76
3.6. Maliye Bakanlığı Anlaşma Usulü.....	78
3.7. Diğer Yöntemler.....	78
3.8.Örtülü Kazanç dağıtılan Kişinin Mükellefiyet Durumu.....	79
3.8.1. Tam Mükellef Olması Durumu.....	79
3.8.2. Dar Mükellef Olması Durumu.....	79
3.8.3. Mükellef Olmaması Durumu.....	80
4.SONUÇ.....	81
KAYNAKÇA.....	84
ÖZGEÇMİŞ.....	90

TABLO LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1 :	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Sermaye Uygulamalarının Asya Pasifik Ülkelerindeki Önemi İle İlgili Araştırma Sonuçları.....	7
Tablo 2 :	Ana Şirketler Açısından En Önemli Uluslararası Vergi Konuları.....	8
Tablo 3 :	Bağlı Şirketler Açısından En Önemli Uluslararası Vergi Konuları.....	9
Tablo 4 :	ABD Kurumlar Vergisi Oranları.....	16
Tablo 5 :	Ürün Hayat Eğrisi Aşamaları.....	52

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1 : İlişkili Kişi Şeması.....	22
Şekil 2 : Kurumlar Vergisi Kanununda İlişkili Kişi.....	25
Şekil 3 : Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu İlişkili Kişi Şeması.....	31
Şekil 4 : Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurum Şeması.....	36
Şekil 5 : Gelir Vergisi Kanununun Uygulamasında İlişkili Kişi.....	40
Şekil 6 : Ürün Hayat Eğrisi.....	52

SEMBOLLER / KISALTMALAR LİSTESİ

ABD.	Amerika Birleşik Devletleri
AET.	Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.s.	Adı Geçen Sunum
a.g.t.	Adı Geçen Tebliğ
BM.	Birleşmiş Milletler
GVK.	Gelir Vergisi Kanunu
KDV.	Katma Değer Vergisi
KDVK.	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK.	Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	Madde
OECD.	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
OECD Modeli.	OECD'nin Gelir ve Servet Vergilerinde Vergi Anlaşması Modeli (Model Tax Convention on Income and on Capital)
s.	Sayfa
S.	Sayı
SPK.	Sermaye Piyasası Kanunu
TF.	Transfer Fiyatlandırması
TTK.	Türk Ticaret Kanunu
VUK.	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İşletmelerde kar merkezleri, işletmelerin genel karlılığını arttırmak amacıyla kurulmaktadır. Her kar merkezi kendi karını maksimum kılsa, bir bütün olarak işletmenin karıda maksimum olacaktır. Eğer kar merkezleri ürettikleri mamul ve hizmetler bakımından birbirinden tamamen bağımsız ise kar merkezlerinin kendi karını maksimum kılacak şekilde hareket etmeleri kaçınılmaz olacaktır. Ancak bir kar merkezinin çıktısı, diğer bir kar merkezinin girdisi ise durum değişecektir. Böyle bir durumda asıl hedef işletmenin toplam karını maksimum kılmak olduğundan bazı kar merkezleri bireysel karlarını maksimum kılmaktan kaçınabilir.

Kamu otoritesi, vergi kaybını önlemek için “Vergi Güvenlik Müesseseleri” adı verilen yapıları hayata geçirmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunumuzda yer alan örtülü sermaye ve örtülü kazanç müesseseleri birer vergi güvenlik müessesesidir. Bu müesseselerin temel prensibi haksız şekilde vergi matrahının azaltılmasını önlemektir.

Örtülü sermaye müessesesi ile amaçlanan, işletmelerin ilişkili kişilerden yaptıkları borçlanmalara ödeyecekleri ve muhasebe kayıtlarına gider olarak kaydedecekleri faiz v.b. unsurların vergi matrahında yaratacağı aşınmayı engellemektir.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, eski hükümlerden bazılarını içermekle birlikte, önceki uygulamaya göre birtakım farklılıkları da bulunmaktadır. Özellikle sıklıkla ihtilafa konu edilen, birer vergi güvenlik müessesesi olan, örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtım müesseseleri yeni kanunda tekrar düzenlenmiştir.

Kurumlar vergisi bakımından üzerinde önemle durulmakta olan konuların başında gizli sermaye faizi ve gizli kazanç dağıtım gelmektedir. Bilindiği gibi, kurumlar açık olarak vergi kaçakçılığı yapmazlar, daha doğrusu bünyeleri ve kuruluşları icabı yapamazlar. Bu gerekçeyle 5422 sayılı eski KVK’ nun örtülü kazanç dağıtımına ilişkin 17. maddesi düzenlenmiş ve hiçbir değişikliğe gidilmeden 50 yılı aşkın bir süre uygulanmıştır.

5520 sayılı kanunun 13. Maddesi 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girdiğinden transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi 2006 yılı kurum kazançlarına uygulanmamıştır. Ancak, 5520 sayılı kanunun Geçici 1.Maddesinin 10 numaralı fıkra hükmü kapsamında 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanununun 17. Maddesinde yer alan Örtülü Kazanç Müessesesi' nin 31.12.2006 tarihine kadar yürürlüğü devam etmiştir.

5422 sayılı eski KVK' nun 17. Maddesinde "Örtülü Kazanç" başlığı ile yer alan düzenleme 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlığı ile yeniden düzenlenmiştir. Bu madde ile "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" müessesesi, uluslararası gelişmelerin, özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)' nin düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı isimli bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümünde transfer fiyatlandırması ile ilgili kavram ve açıklamalar açıklanarak, dünya ülkelerinde transfer fiyatlandırması modelleri ve konuyla ilgili OECD raporları incelenmiştir.

İkinci bölümde transfer fiyatlandırmasının Türk Vergi Sistemine girişi ele alındıktan sonra ilişkili kişi kapsamına giren hususlar açıklanmıştır. Yine bu bölümde emsallere uygunluk ilkesi, karşılaştırma analizi, hazine zararı ve gayri maddi hak kavramları incelenip yorumlanmıştır.

Üçüncü bölümde transfer fiyatlandırması ölçüm modelleri ve modellerin uygulanışına ilişkin örneklerle yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise transfer fiyatlandırması uygulamasının artı ve eksileri ortaya konularak uygulamaya ilişkin yorumlara yer verilmiştir.

1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR

1.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı

Tüketicilerin satın alma kararlarını verirken birçok satıcıyı dolaşmaları kendileri için en uygun fiyatta ve kalitedeki mamul ya da hizmetleri tercih etmeleri kaçınılmazdır. İşletmeler de tıpkı tüketiciler gibi mamul ya da hizmet satın alırken, benzer kriterleri göz önünde tutacaklardır. Alıcı işletmeler istediği kalitede üretim yapan ve zamanında bu mamulü kendisine ulaştırabilecek üretici işletmelerden değişik fiyatlarda teklifler isteyeceklerdir. Bu mamul ya da hizmeti genellikle en düşük fiyatla teklif yapan işletmeden satın alacaklardır.

Büyük işletmeler sadece işletme dışındaki alıcılarla alış veriş yapmazlar. İşletme içindeki diğer bölümlerle de alış veriş yapabilirler. Bir bölümün aynı işletmenin diğer bir bölümünden mamul ya da hizmet satın alabileceğini belirtmiştik, bu gibi durumlarda satın almanın ya da satışın hangi fiyat üzerinden yapılacağı büyük bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. İşte bu sorun, özel bir satış fiyatı olan ‘Transfer Fiyatlandırması’ kavramını ortaya çıkarmıştır.

Transfer fiyatı; bir işletmenin bir bölümünün, aynı işletmenin diğer bir bölümüne sattığı mamul ya da hizmet için oluşturulan bir tür satış fiyatıdır.

Transfer fiyatı; herhangi bir kar merkezinin ürettiği bir ara malın bu ara malı girdi olarak kullanacak diğer bir kar merkezine transferi halinde bu mala uygulanacak fiyattır.¹

Bir başka tanımla, transfer fiyatlandırması; bölümler arası mamul ve hizmet satışlarında ve buna bağlı olarak sorumluluk merkezleri yöneticilerinin etkinliklerinin ölçülmesinde kullanılan fiyatlamadır.

¹ Cudi Tuncer Gürsoy , “Yönetim ve Maliyet Muhasebesi”, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2. Baskı, İstanbul, 1997, s. 771

Uluslararası literatürde oldukça fazla tartışılan Transfer Pricing kavramı, Türkçe' ye Transfer Fiyatlandırması olarak çevrilmektedir. Transfer Fiyatlandırması (Transfer Pricing), birbiriyle bağlı şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet alım ve satımlarında veya benzeri ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatlardır. ² Kavram muhasebe açısından, grup şirketlerin karlarını grup bünyesinde bulunan ana ve bağlı şirketleri arasında kaydırarak vergiden kaçınmayı sağlayan bir yönetim ve muhasebe tekniği şeklinde tanımlanabilir. ³

Örnekle anlatacak olursak, satın aldığımız X marka otomobil için, aracın serbest piyasada oluşmuş fiyatının daha üzerinde bir bedel ödediğimiz durumda varlığımızın bir kısmını satıcıya transfer etmiş oluruz.

Transfer edilen değer, X marka otomobilin gerçek piyasa değeri ile ona ödenen değer arasındaki fark kadardır. Otomobili piyasa değerinin üzerinde bir fiyatla satın almış olmamız halinde gelirimiz ve buna bağlı olarak tasarruf imkanlarımız azalmış olacaktır. Fazladan katlanılan maliyet nedeniyle tasarruf miktarımız olumsuz yönde etkilenmiş olacak ve söz konusu tasarruftan faiz vb şekilde elde edilebilecek gelir ve ödeyeceğimiz gelir vergisi etkilenmiş olacaktır. ⁴

Satıma konu mal veya hizmet bir şirket veya şirket içindeki bir bölüm için çıktı, buna karşılık aynı çıkar birliği içindeki diğer bir şirket veya aynı şirketin diğer bir bölümü için girdi niteliğindedir. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması aynı gruba ait şirketler arasında olabileceği gibi aynı şirkete ait bölümler arasında da olabilecektir. ⁵

Transfer Fiyatlandırması, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi ile yürürlüğe girmiş olup: “Bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana

² Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, “**Vergilendirmede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu**”, Ankara, 2001, TOBB Genel Yayın, No: 359 – BÖM – 59, s. 22

³ Mehmet Saraç, “**Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler**”, Vergi Dünyası, Şubat 2005, sayı: 282, s. 88

⁴ Karaman SMMMO, “**Transfer Fiyatlandırması Nedir?**”, (Çevrimiçi) http://www.karamansmmmo.org.tr/transfer/MADDE_13_Transfer_Fiyatlandırması.ppt, 02.02.2008

⁵ M. Fatih Güner, “**Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri**”, E - Yaklaşım, Eylül 2004, Sayı: 14, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004094812.htm>, 21.12.2004

şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamadır” şeklinde açıklanır. ⁶

Diğer bir tanımla transfer fiyatlandırmasından bahsedebilmek için bir işletme veya organizasyonun kendine bağlı birimlere emsal bedel üzerinden satış yapıyor olması ve birbirine bağlı birimler arasında uygulanan fiyatın emsal bedelden farklı olması gerekmektedir. Emsal bedel ise sadece cari fiyatla ölçülmemekte; vade, mal ve hizmet kalitesi, işin zamanında teslimi veya çeşitli finansal avantajlar şeklinde kendini gösterebilmektedir. ⁷

Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunurlarsa, 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 mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. ⁸ Benzer şekilde, “Transfer Fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet hareketlerinde oluşan fiyata verilen isimdir.” Yine benzer şekilde, “Bir işletmenin kendi birimleri arasında ya da aralarında ilişki bulunan şirket ya da kişiler arasında mal ve hizmet alım-satımları ile finansal işlemlerde uygulanan fiyattır” denilebilir.

1.1.1. Dünyada Transfer Fiyatlandırması

1900’ lü yılların başlarından itibaren gelişen sanayiye paralel olarak, bazı ekonomistler, firmaların üretim esnasında kendi ürünlerini kullanabileceklerini ve bu durumda alınan ürün için piyasa fiyatından işlem yapmaları gerektiğinden söz etmeye

⁶ Özgür Biyan, “**Transfer Fiyatlandırması Hakkında Tespit ve Öneriler**”, (Çevrimiçi) <http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=676>, 10.04.2008

⁷ Günseli Kurt, ve İ. Levent Ünlü, “ABD, OECD ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması-I”, Mali Pusula, (Aralık 2005), Sayı: 12, s. 69

⁸ 1 No’ lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliği, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde No: 13, Kanun No / Kabul Tarihi: **5520 – 13.06.2006**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **26205 – 21.06.2006**

başlamışlardır. Bu sorgulama ile Transfer Fiyatı konusu ekonomik gündemde yerini almaya başlamıştır.⁹

Transfer fiyatlandırması genellikle uluslar arası ticarete ilişkili şirketlerin kendi aralarında yaptıkları alışverişlerde gündeme geldiğinden birden fazla ülkeyi ilgilendiren bir konudur. Avrupa ülkeleri başta olmak üzere dünyada 45 ten fazla ülkenin yerel mevzuatında transfer fiyatlandırmasına yönelik özellikli yasalar ve düzenlemeler bulunmaktadır. Çok uluslu şirketlerin dünya ticaretindeki payları nedeniyle transfer fiyatları, özellikle ilgili mevzuat uyarınca gerekli belgelendirmeyi yapmayan şirketleri, yapılan denetimlerde zor durumda bırakmaktadır.

Transfer fiyatlandırması farklı vergi sistemlerinde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin (multy nationals) vergiye tabi karlarının önemli bir bölümünü oluşturduğu için, önce vergi idareleri ve sonra da bu tür vergi mükellefleri açısından büyük önem arz etmektedir. Vergiler, birer maliyet ögesi olduklarından özellikle çok uluslu şirketlerde kar maksimizasyonunun belirlenmesinde etkili olmaktadır. Bu açıdan çok uluslu şirketler, global ve nihai vergi yükünü en aza indirecek davranış ve uygulamalar içerisinde oldukları için, vergi yetkilileri bunları önleyici önlemleri almak yolunda sürekli çalışma ve çaba içindedirler. Transfer fiyatları uygulaması, böyle bir çatışma ve çabanın ürünü olarak doğmuş ve gelişme göstermiştir.¹⁰

Konunun uluslararası alanda önemi giderek arttığı yapılan istatistiksel araştırmalarda da kendini göstermektedir. Ernst & Young's şirketinin 2001 yılında Avustralya, Japonya, Kore ve Yeni Zelanda dahil 22 Asya - Pasifik ülkesinde faaliyet gösteren 638 ana şirket ve 176 bağlı şirket üzerinde yaptığı bir araştırmada, transfer fiyatlandırmasının kendileri için çok veya oldukça çok önemli bir husus olup olmadığı sorulmuş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir. Tablodan da görüleceği gibi konu Japon şirketlerinin tamamı tarafından çok önemli bir konu olarak görülmüş, ülkelerin

⁹ Osman Necdet Orhun, “**Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 49, Ocak 2008, s. 127

¹⁰ Selahattin Tuncer, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yaşanan Kaos**”, Yaklaşım, Sayı: 182, Şubat 2008, s. 11

tamamındaki şirketler açısından %85 oranında çok önemli bir konu olarak nitelendirilmiştir.¹¹

Tablo: 1
Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Sermaye Uygulamalarının Asya Pasifik Ülkelerindeki Önemi İle İlgili Araştırma Sonuçları

Ülkeler	Önem Yüzdesi (%)
Avustralya	84
Japonya	100
Kore	23
Yeni Zelanda	91
Tüm Ülkeler	85

Kaynak: David Lewis, Lisa Lim, “How Companies Approach Transfer Pricing in Asia Pasific”, International Tax Review, Sep 2002, Vol.13, Issue 8, s. 37 – 40, (Çevrimiçi) <http://www.legalmediagroup.com/internationaltaxreview/includes/print.asp?SID=2090>, 10.04.2008

Yine Ernst & Young’ s şirketinin 2001 yılında hem ana şirketlerde hem de bağlı şirketlerde görev yapan 800’ den fazla vergi ve maliye yöneticileri için yapılan ikili (biennial) ankette, yöneticilere en önemli uluslararası vergi konusunun ne olduğu sorusu sorulmuştur. Ana şirketler ve bağlı şirketler açısından aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.¹²

¹¹ David Lewis, Lisa Lim, “**How Companies Approach Transfer Pricing in Asia Pasific**”, International Tax Review, Sep 2002 Vol.13, Issue 8, s. 37 – 40 (Çevrimiçi) <http://www.legalmediagroup.com/internationaltaxreview/includes/print.asp?SID=2090>, 02.02.2008

¹² Robert E. Ackerman; John Hobster; Jerome Landau, “**Managing Transfer Pricing Audit Risk**” CPA Journal, Feb 2002, Vol. 72, Issue 2, s.57

Tablo: 2

Ana Şirketler Açısından En Önemli Uluslararası Vergi Konuları

Konu	1997 (%)	1999 (%)	2001 (%)
Transfer Fiyatlandırması	81	78	85
Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	88	83	81
Yabancı Vergi İndirimleri (Tax Credits)	-	-	74
Katma Değer Vergileri	66	64	71
Kontrollü Yabancı Şirket Kuralları	71	69	68
Vergi Anlaşması Ağının Genişletilmesi	64	55	56
Gümrük Vergileri	53	50	53
Başka Ülkede Geçici Görevlendirilenlerin Vergilendirilmesi	68	51	50

Kaynak: Robert E. Ackerman; John Hobster; Jerome Landau, “Managing Transfer Pricing Audit Risk” CPA Journal, Feb 2002, Vol. 72, Issue 2, s.57

Tablo: 3
Bağlı Şirketler (Subsidiaries) Açısından En Önemli Uluslararası
Vergi Konuları

Konu	1997 (%)	1999 (%)	2001 (%)
Transfer Fiyatlandırması	88	85	94
Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	87	80	76
Yabancı Vergi İndirimleri (Tax Credits)	-	-	68
Katma Değer Vergileri	42	65	75
Kontrollü Yabancı Şirket Kuralları	58	56	62
Vergi Anlaşması Ağının Genişletilmesi	59	62	64
Gümrük Vergileri	66	72	66
Başka Ülkede Geçici Görevlendirilenlerin Vergilendirilmesi	58	55	49

Kaynak: Ackerman; Hobster; Landau, 2002, a.g.m., s. 57

Yukarıdaki iki tablodan da görüleceği üzere, ana şirketler açısından transfer fiyatlandırmasının en önemli uluslararası vergi konusu olması oranı, 1999 da % 78' den 2001 de % 85' e yükselmiştir. Aynı eğilim bağlı şirketlerde de görülmüş, en önemli öncelik olarak 1999' da % 85 olan oran, 2001 de % 94' e ulaşmıştır. İkinci en önemli konu çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Çifte vergilendirmenin önemli konu olmasının asıl sebebi ise transfer fiyatlandırmasının bu olguya sebep olmasıdır. Transfer fiyatlandırmasının öneminin artması beraberinde çifte vergilendirmeyi getirmektedir.¹³

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde hazine zararı kavramı işlenirken, çifte vergilendirme hususuna dair açıklama yapılacaktır.

¹³ Robert E. Ackerman, John Hobster, Jerome Landau, a.g.e., s. 25

1.1.2. Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç

Kurumların hesap dönemi sonunda oluşan kazançları, kurumlar vergisine tabi tutulur ve diğer yasal yükümlülükler de yerine getirildikten sonra ortaklarına dağıtmakta veya ortaklara dağıtılmayıp kurum bünyesinde bırakılmaktadır. Kurumlar tarafından elde edilen kazançların kurumlar vergisine tabi tutulduktan ve diğer yasal yükümlülükler yerine getirildikten sonra dağıtılma işlemine kâr dağıtımını denilmektedir.

Örtülü kazanç dağıtımı, kuruma ait servet unsurlarının normal şekilde sermaye azaltılması dışında ortaklara dağıtılmasıdır. Servet unsurlarının öz veya yabancı kaynaklardan sağlanmış olması sonucu etkilemez. Ayrıca bu servete dahil olması gereken bir unsurun, kurumun aktif bir eylemi veya ihmali ile, ortaklara intikal etmesi de aynı çerçevede değerlendirilir.¹⁴

Vergi güvenlik müessesesi olarak vergi sistemimizde yer alan örtülü sermaye uygulaması, özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasını engellemeyi amaçlayan bir uygulamadır.¹⁵ Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bir borçlanmanın örtülü sermaye olarak değerlendirilebilmesi için ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden yapılmış olması ve kurum özsermayesinin üç katını aşması gerekmektedir. Bu bağlamda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinde yer alan örtülü sermaye tanımı özünde iki unsuru bünyesinde himaye etmektedir. Bunlar;

- Borçlanmanın ortaklardan veya ilişkili kişilerden yapılmış olması,
- Yapılan borçlanmanın özsermayenin üç katını aşmasıdır.

Örtülü sermaye uygulamasında ortaklardan alınan her türlü borç örtülü sermaye sayılmamakta, belli başlı koşullar altında yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaktadır. Kuruma ortaklardan yapılan borçlanmanın örtülü sermaye sayılabilmesi için;

¹⁴ Altar Ömer ARPACI, “**Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)**” (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/altar_omer_kkeg.htm, 02.06.2008

¹⁵ Cem Tekin – Emre Kartaloğlu, “**Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım İşlemlerinde Dönem Sonu Uygulamaları**”, Mart Matbaacılık Sanatları Tic. Ve San. Ltd. Şti., 1. Baskı, İstanbul 2007, s. 13

- Kurumun “dolaylı veya dolaysız bir şirket ilişkisi” veya “devamlı ve sıkı bir iktisadi ilişki” içinde bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerden borçlanma yapması
- Kurumun sözü edilen gerçek ve tüzel kişilerden yaptığı borçlanmaların, kurum bünyesinde “sürekli olarak” kullanılması
- Alınan borç ile kurumun özsermayesi arasındaki oranın “emsali kurumlara nazaran bariz bir farklılık” göstermesi gerekmektedir.¹⁶

Bu iki unsurdan hareketle ortaklardan ya da ortaklarla ilişkili kişilerin dışında kalan diğer kişilerden borçlanma yapılması durumunda, bu borçlanmanın örtülü sermaye olarak değerlendirilmeye konu edilmesi söz konusu değildir.

Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’ nu yürürlükten kaldırmıştır. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, eski hükümlerden bazılarını içermekle birlikte, önceki uygulamaya göre birtakım farklılıkları da bulunmaktadır. Özellikle sıklıkla ihtilafa konu edilen, birer vergi güvenlik müessesesi olan, örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtım müesseseleri tekrar düzenlenmiştir.¹⁷

Vergi idaresinin vergi güvenlik müesseseleri getirme ve mükelleflerin vergileme ile ilgili hesap ve işlemlerini her durumda, bu işle görevli elemanları vasıtasıyla denetleme hakkı bulunmaktadır. Kanun koyucu, devletin bu işle görevli ve yetkili organı olan vergi idaresinin söz konusu denetleme görevini tam ve gerektiği gibi yerine getirebilmesini sağlamak amacıyla, vergi kanunlarında çeşitli hükümler koymuştur. Vergi güvenlik müesseseleri de gerçek vergi matrahlarının beyan edilmesini sağlamaya yönelik olarak getirilmiş uygulamalardan birisidir.¹⁸

¹⁶ A. Murat Yıldız – Cem Tekin, “**Kurumlar Vergisi Rehberi**”, Kurtiş Matbaacılık, 1. Baskı, Ankara, 2005, s. 159-160

¹⁷ Mustafa TAN, “**Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Örtülü Sermayeye Konu Borçlar ve KKEG Kaydedilecek Tutarın Hesabı**”, Vergi Sorunları, Sayı: 217, Ekim 2006, s. 58

¹⁸ Erhan GÜMÜŞ - Semih BİLGE, “**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri Ve Gereklilikleri**”, Vergi Sorunları, Sayı: 219, Aralık 2006, s. 121

Holding ve grup şirketlerinde örgütlenme gerekliliğinin artması, bu birimler arasındaki sermaye, mal ve hizmet ticareti, bunların fiyatlandırılmasını önemli hale getirmektedir. İşletmelerin ortaklarına veya ilgili diğer kişilere vergilendirilmeksizin kar aktarma güdöleri, aynı grup veya holding şirketleri ile ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin denetimini zorunlu kılmaktadır. İşte bu işlemler yoluyla vergi ödemeksizin kar aktarımı uygulamaları, örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımını müesseseleri yoluyla kavranabilmektedir.

Örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımını müesseseleri, uluslar arası transfer fiyatlandırması işlemlerinin denetimine yönelik olarak da uygulanabilmektedir. Uluslar arası sermaye hareketlerinin artması, sadece bir ülkede üretim ihraç etmek anlayışı yerine, ürünün belli parçalarını, vergi, gümrük ve diğer şekillerle maliyet avantajı sağlayan değişik ülkelerde üretmek anlayışının tercih edilmesi, uluslar arası transfer fiyatlandırması uygulamalarının, hem işletme bilimi hem de muhasebe bilimi açısından önemini artırmıştır.¹⁹

Kayıt altındaki mükelleflerin kayıt altındaki işlemlerinin oto kontrolünü sağlayan örtülü sermaye ve örtülü kazanç müesseseleri, vergi mevzuatımızda elli yılı aşkın bir geçmişe sahip olmalarına rağmen, önemleri ve etkinlikleri her geçen gün daha da artmaktadır.

İşletmeler faaliyetlerini özkaynakları ile finanse edebilecekleri gibi, gerek duyduklarında yabancı kaynaklara da başvurabilirler. Özkaynakların kuşkusuz kar getirisi vardır. Kurumlar Vergisi Kanunu açısından amaç, bu şekilde oluşacak kurum kazancının vergilendirilmesidir. İsteyerek ya da istemeden yetersiz sermaye ile çalışan ve bu yetersizliği borçlanma ile kapatan, böylelikle faiz ya da benzeri unsurlara katlanarak bunları gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alan bir kurumun, yeterli sermaye ile çalışmaya özen gösteren ve başka bir kurumdan daha az tutarda kurumlar vergisi ödemesinin önüne geçilmesi gerekir. Bu noktada vergi güvenliği sağlamak bakımından, gelir idaresinin elinde iki önemli silah bulunmaktadır. Bunlardan birincisi muvazaa ikincisi ise örtülü sermaye müessesesidir.

¹⁹ Mesut Koyuncu, “Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımını ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması”, Yıldız Yayın Reklam A.Ş., 1. Baskı, İstanbul, Nisan, 2005, s. 14

Bazı yazarlar yorumlarında örtülü kazanç ile transfer fiyatlandırması kavramını aynı anlamda kabul etmişlerdir.²⁰

5422 Sayılı kanunun gerekçesinde örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak aşağıda yer alan açıklamalar yapılmıştır:

“Gizli sermaye faizi ile gizli kazanç dağıtımı, Kurumlar Vergisi bakımından üzerinde ehemmiyetli durulmakta olan hadiselerdir. Bilindiği gibi, kurumlar açık olarak vergi kaçırmazlar, daha doğrusu bünyeleri ve kuruluşları icabı yapamazlar. Buna mukabil vergi matrahını, önleyici tedbirler alınmazsa, “Gizli Kazanç” yolundan gitmek suretiyle saklamak imkanı bulabilirler. Memleketimizde bunun bariz misallerine tesadüf edilmiştir.

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

Bu noktada örtülü sermaye kavramı ortaya konmuş ve örtülü sermaye kavramının, vergi kanunları karşısında sonuçları bakımından, öz sermaye kavramı ile örtüşmesi amaçlanmıştır.

Örtülü sermaye kavramının tanımı ilgili Kanununun 16. maddesinde yapılmıştır. Bahsi geçen maddenin metni şöyledir:

“Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki

²⁰ Murat Semercigil, “**Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamalar**”, Oluş Yayıncılık, 1. Baskı, 2000, s. 184

nispet, emsali kurumlardakine nazaran bir farklılık gösterirse, mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır".²¹

1.1.2.1. Örtülü Kazançla İlgili OECD Raporları

Örtülü kazancın vergilendirme esaslarıyla ilgili olarak, çeşitli tarihlerde OECD tarafından yayınlanmış çok sayıda rapor bulunmaktadır.²²

1.1.2.1.1. 1977 OECD Raporu

Raporda, 1977 yılına kadar çeşitli ülkelerde karşılıklı yapılan vergi anlaşmaları incelenmiş ve uluslar arası kılavuz ilke olarak standartlaştırılmıştır. 1980 yılında Birleşmiş Milletler Vergi Modeli Anlaşması standart şekliyle yer almış bulunmaktadır.

Çok ortaklı işletmelerin kar düzenlemelerinin de ele alındığı raporda asıl önemli konu üçüncü kişilere uygulanmakta olan fiyat üzerinden fiyatlandırma yapılmasıdır, işletmenin vergilendirilebilir karının belirlenmesi ikinci plandadır.²³

1960' lı yıllara kadar ulusal vergi kanunları ve beraberinde bu kanunların uygulamaları örtülü kazanç sorununa kesin çözümler sunamamışlardır. Konuya ilişkin yaklaşımlar genellikle ulusal olup uluslar arası niteliğe ulaşamamışlardır. 1950' li yıllardan bu yana sürekli şekilde artış gösteren uluslar arası kuruluşlar, konunun uluslar arası ticaretle uğraşan ülkelere üzerinde daha önemle durulması gereken bir hale gelmesine neden olmuştur. Konunun ele alınması aşamasında çokuluslu şirketlerin karlarından ödedikleri vergilere öncelikli önem verilirken, işletmelerin keyfi ve adil olmayan vergilendirmelerden korunması hususuna gereken önem gösterilmemiştir.

Konu ile ilgili sorunlar ABD' nin detaylı örtülü kazanç yönetmeliklerini açıklığa kavuşturmasıyla ortaya çıkmıştır. Söz konusu yönetmeliklerin diğer ülkelerde uygulanmakta olan yönetmeliklerden farklılıklar göstermesi nedeniyle, örtülü kazanç

²¹ 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde No: 16, Kanun No / Kabul Tarihi: **5422 – 03.06.1949**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **7229 – 10.06.1949**

²² Şükrü Kızılot, "**Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**", Yaklaşım Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2002, s. 49

²³ International Bureau Of Fiscal Documentation Publications BV, "**The Tax Treatment of Transfer Pricing**", Amsterdam, 1997, s. 28

konusunda işbirliğini geliştirmenin ve bazı temel ilkelerde anlaşmaya varmanın gerekli olduğu görülmüştür.²⁴

1.1.2.1.2. 1979 OECD Raporu

1979 tarihli OECD raporunda, örtülü kazancın vergilendirilmesinde, uluslar arası ilkeler genel hatlarıyla belirlenmiştir. Rapor üçüncü kişilere eşit uygulama yapma prensibini doğrulamaktadır. Raporda, bu prensip doğrultusunda fiyat belirlenirken kullanılan başlıca yöntemler,

- Karşılaştırmalı kontrolsüz fiyat yöntemi,
- Zorunlu Fiyat endeksi yöntemi
- Maliyet Artı yöntemi

olmak üzere üç başlıkta toplanmıştır.²⁵

1.1.2.1.3. 1984 OECD Raporu

Bu raporda, grup içi şirketlerden alınan hizmetler için örtülü kazanç konusuna ve bankalar arası faiz uygulamalarına değinilmiştir.

BM Uzman Grubu da örtülü kazancın vergilendirilmesi konusunda genel kılavuz ilkeler yayınlamış, AET' nin bir komisyonu da örtülü kazanç konusunda vergi yetkilileri arasında bilgi değişimi için bir çalışma gerçekleştirmiştir.

Sözü geçen örgütlerin çoğu raporları yüzeysel kalmış olup kesin çözümler içermemektedirler. Bu nedenle bazı ülkeler vergi yetkilileri ve vergi mükellefleri için detaylı ilkeler içeren çalışmalar yayınlamışlardır. Ancak ABD' de yaşanan gelişmeler bu çalışmaların en önemlileridir.

1995 yılına kadar konuyla ilgili en önemli gelişmelerin yaşandığı ABD' deki ilk gelişme eyaletlerin, eyaletin içinde ve dışında çalışan kuruluşların karlarını

²⁴ Kızılot, a.g.e., s. 49-50

²⁵ David Broadhurst, "The OECD Transfer Pricing Report", Canadian Tax Journal No:43, 1995, s. 140-153

hesaplarken “global” veya “üniter” sistemler kullanırken yaşadıkları sorunların ardından yaşanmıştır. ²⁶ İkinci ve üçüncü gelişme ise ABD’ de çalışan çok uluslu işletmelerin ABD federal vergi ölçütünden daha düşük vergi ödediklerinden şüphelenilmesi sonucunda yaşanmıştır. Bunun sonucunda vergi kanunu yeniden gözden geçirilmiştir. ²⁷

Tablo: 4

ABD Kurumlar Vergisi Oranları

1979 - 1981		1985 - 1986		1987 - 1993		1994 - Sonrası	
Vergiye Tabi Gelir (\$)	Vergi Oranı (%)	Vergiye Tabi Gelir (\$)	Vergi Oranı (%)	Vergiye Tabi Gelir (\$)	Vergi Oranı (%)	Vergiye Tabi Gelir (\$)	Vergi Oranı (%)
0 - 25.000	17	0 - 25.000	15	0 - 50000	15	0 - 50.000	15
25.000	20	25.000	18	50.000	25	50.000	25
50.000	30	50.000	30	75.000	34	75.000	34
75.000	40	75.000	40	100.000	39	100.000	39
100.000	46	100.000	46	335.000	34	335.000	34
ve Üstü		1.000.000	51	ve Üstü		10.000.000	35
		1.405.000	46			15.000.000	38
		1.405.000				15.000.000	38
		ve Üstü				18.333.333	35
						18.333.333	35
						ve Üstü	

Kaynak: www.taxfoundation.org

1.1.2.1.4. 1995 OECD Raporu

Yaşanan bu gelişmeler ve çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin artması sonucunda vergi yetkilileri örtülü kazanç konusundaki yaklaşımları dikkatle belirlemek zorunda kalmışlardır. Bu nedenle OECD 1979 ve 1984 yıllarında yayınladığı ilkeleri

²⁶ Keneth J. Krupsky, “United States: New IRS Transfer Pricing Documentation Requirements”, Bulletin For International Fiscal Documentation, No: 48, 1994, s. 321-327

²⁷ Tax Foundation, “The Institution Tax Rates of U.S.A.”, www.tazfoundation.org, (Çevrimiçi) 10.08.2008

yeniden ele almıştır. 1995 yılında yayınlanan raporda konu genel olarak ele alınmış, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılması, maddi olmayan varlıklar konusu ve krediler takip eden diğer raporlarda ele alınmak üzere bırakılmıştır. 1995 raporu daha detaylı ve sistematik ilkeler bütünüdür. Rapor vergi yetkilileri ve vergi mükellefleri için tatminkar uluslar arası kılavuz ilkelerin elde edilmesinde önemli bir ilerleme sağlamıştır.²⁸

²⁸ Frances M. Horner, “**What’ s New About the OECD’ s Transfer Pricing Guidelines**”, Tax Notes International, 1996, s. 116

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

5422 sayılı Kanunun ilgili 17. maddesi hükmünde kullanılan “Örtülü Kazanç” başlığı yerine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığına yer verilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunundan önce, 5422 sayılı Kanunda örtülü olarak dağıtılan kazancın gider olarak kabul edilemeyeceği hükmü, “sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar” ifadesiyle düzenlenmiştir. İlgili ifade, sermaye şirketleri dışında kalan diğer şirketlerin örtülü yoldan kazanç dağıtıp dağıtamayacakları tartışmalarını gündeme getirmişti. 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununda ise örtülü kazanç dağıtımı hususu sermaye şirketlerine bağlı olmaktan çıkarılmıştır. Yeni kanunda “Transfer Fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar” ifadesi kullanılmak suretiyle bütün kurumlar kapsama dahil edilmiş olup, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda tartışmaya konu edilen bu husus ortadan kaldırılmıştır.²⁹ 5520 sayılı kanunun 11. maddesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kanunen kabul edilmeyen giderler arasında sayıldıktan sonra; ilgili kanunun 13. maddesinde örtülü yoldan kazanç dağıtımı ile ilgili gerekli belirlemeler yapılmıştır.

Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması uygulaması açık bir şekilde düzenlenmemekle birlikte paralel yapı sergileyen müesseseler öteden beri sistemde bulunmaktaydı. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15, 16, 17. maddelerinde yer alan örtülü sermaye ve örtülü kazanç uygulamaları bire bir transfer fiyatlandırmasına benzemese de özü itibariyle söz konusu uygulamanın birer temsilcisi konumundadırlar. Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine bakıldığında örtülü kazanç dağıtımı işleminin önüne geçilmesi için yasal düzenlemelerin iki esas üzerine inşa edildiği görülmektedir. Bunlardan birincisi yapılan işlemlerde “emsallere uygunluk”, bir diğeri de şirket tüzel

²⁹ Yılmaz Özbacı, “Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, Eylül 2006, s. 365-366

kişiliğinin bağımsız bir varlık olduğunu ortaya koyan “ayrı varlık” prensibidir ki; her iki esas da aslında OECD Transfer Fiyatlaması Rehberinin benimsediği iki esastır.³⁰

Örtülü Kazanç Dağıtımı ile ilgili ortaya çıkan ihtilaflar (ilişkili kişinin tanımı, kapsamı ile karşılaştırmada emsale göre bariz farklılığın sınırı ve fiyatlandırmada dikkate alınacak ölçütler ve bunların ispatı gibi konular), uluslar arası transfer fiyatlandırması uygulamalarının daha etkin olarak takip edilmesini ve kavranmasını sağlamak üzere, OECD rehberine uyumlu hale getirilmiştir. Örtülü sermaye ile ilgili ihtilaflar ise (faiz kavramının kur farklarını içerip içermediği, borcun öz sermayeye oranının emsaline göre bariz farklılığın neyi ifade ettiği, kurumda borun devamlı olarak kullanılmasından ne anlaşılması gerektiği, ilişkili kişi tanımının belirsizliği, öz sermaye tanımının ve kavramlarının sübjektif olması ve emsal kurumdan ne anlaşılması gerektiği gibi konular), Türkiye deneyimi çerçevesinde, uluslar arası ilke ve uygulamalar da dikkate alınarak objektif kriterlere bağlanmıştır.³¹

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan transfer fiyatlandırması ile yapılan düzenlemede maddi içerik konu itibariyle yeni değildir. Yeni olan tek nokta, ilişkili kişiler arasında emsallere uygun fiyat belirleme yöntemlerinin pozitif hukuk metnine dâhil edilmiş olmasıdır. Bunlar, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir. Bu yöntemler, transfer fiyatlandırması standartlarının oluşmasında uluslararası sıfat ve konumu genel kabul gören OECD’ nin önerdiği yöntemlerdir.³²

Söz konusu Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması manipülasyonlarını engellemede yeterli olduğunu söylemek zordur.³³

³⁰ Veysel ERDEL, - Semi OKUMUŞ; “**Türk Vergi Mevzuatı İçerisinde Transfer Fiyatlaması ve Vergi İncelemeleri**”, Vergi Sorunları, Ağustos 2002, Sayı:167, s. 84

³¹ GÜMÜŞ - BİLGE, **a.g.m.**, s. 120-121

³² Billur YALTI, “**Yeni Kurumlar Vergisi Kanununu: Peşin Fiyat Sözleşmeleri**”, Vergi Sorunları, Mart 2007, Sayı: 219, s. 8

³³ Mehmet AKTAŞ, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu- II”, Yaklaşım, Kasım 2003, Sayı:131, s. 84

2.1. Transfer Fiyatlandırmasının Türk Vergi Sistemine Giriş

Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir-gider veya kâr paylaşımı açısından bağıntılı olduğu, kâr paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamadır. Diğer bir ifadeyle transfer fiyatlandırması ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet hareketlerinde oluşan fiyata verilen isimdir.

Dünya çapında transfer fiyatlandırması çalışmaları 1928 yılına kadar geriye gitse de ilk kez 1962 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde uygulanmaya başlamıştır. OECD ise transfer fiyatlandırmasını ilk kez 1974 yılında ele almış ve bugüne kadar revize ederek geliştirdiği Türk Vergi Sistemine de kaynak teşkil eden uluslararası örnek bir model oluşturacak rehber niteliğinde bir çalışma yapmıştır.

Transfer fiyatlandırması uygulaması Türk Vergi Sisteminde açık bir şekilde düzenlenmemekle birlikte paralel yapı sergileyen müesseseler öteden beri sistemde bulunmaktaydı. Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15, 16, 17. maddelerinde yer alan örtülü sermaye ve örtülü kazanç uygulamaları bire bir transfer fiyatlandırmasına benzemese de özü itibarıyla söz konusu uygulamanın birer temsilcisi konumundaydılar. Keza halen yürürlükte olan Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin 1. bendinde ifade edilen hüküm de transfer fiyatlandırmaları uygulamasının bir yansıması sayılabilir.³⁴

Türk Vergi Sisteminde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan Transfer Fiyatlandırması GVK' nun 41. maddesinin 5. bendine eklenen hükümlerle de sadece kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik kalmamış, ticari ve zirai kazanç sahibi gerçek kişiler için de geçerlilik kazanmıştır.

Uygulamanın çerçevesi kanun hükümlerinde düzenlendi ise de transfer fiyatlandırması uygulamasına ışık tutacak olan KVK madde 13' de ifade edilen "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Bakanlar Kurulu

³⁴ Özgür Biyan, "Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması", Bütçe Dünyası, Cilt 2, Sayı: 26, Yaz 2007, s. 27

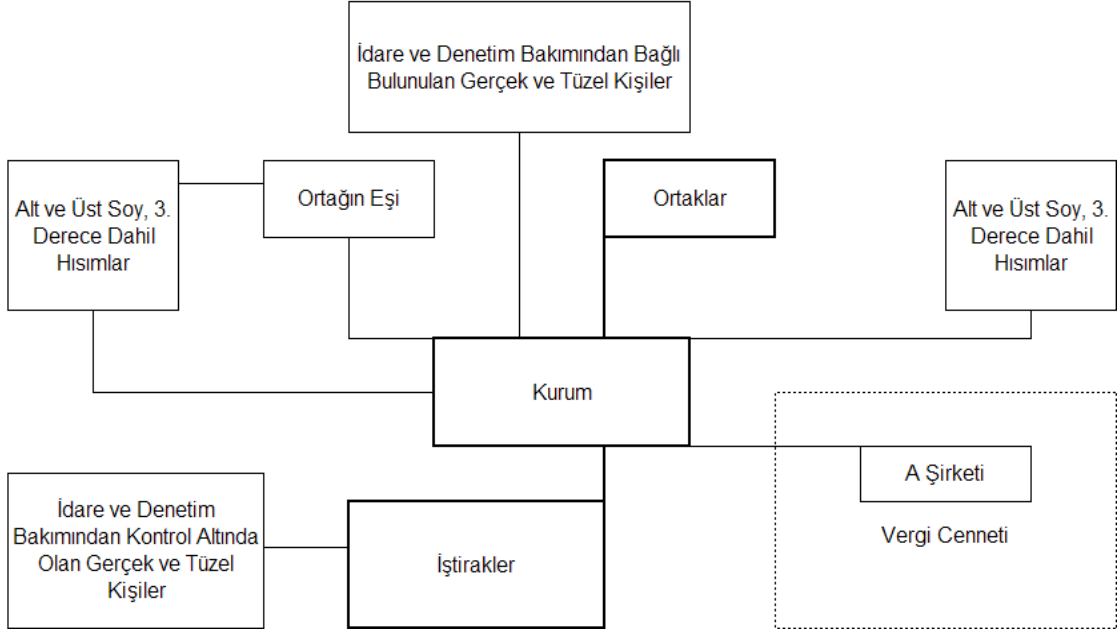
Kararı" olacaktır. Bu yönde hazırlanan "1 Seri No' lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği" kamuoyu ile paylaşılmıştır.

Diğer yandan kamuoyu ile paylaşılan diğer bir çalışma ise "2 Seri No' lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği" dir. Tebliğ, Bakanlar Kurulu Kararında yeterince açıklanmayan konularda uygulamaya ışık tutacak düzenlemeleri barındırmaktadır. Özellikle mükellefler tarafından uygulanacak yöntemler hakkında ayrıntılı örneklerle yer verildiği dikkat çekmektedir.³⁵

³⁵ Özgür Biyan, "Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Bakanlar Kurulu Karar Taslağının Değerlendirilmesi", (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/2007/ozgur_biyar_transfer_fiy.htm, 15.01.2008

2.2. İlişkili Kişi Tanımı

Şekil: 1
İlişkili Kişi Şeması



Kaynak: www.karamansmmmo.org.tr, (Çevrimiçi)

http://www.karamansmmmo.org.tr/transfer/MADDE_13_Transfer_Fiyatland%C4%B1rmas%C4%B1.ppt#320,7,İlişkili_Kişi_Tanımı 02.05.2008

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.

Yansoy hısımlığı, ortak kökten gelmekle beraber biri diğerinden gelmeyenler arasındaki hısımlık olup, bir kişinin amca, hala, teyze, dayı ve bunların çocukları ile olan hısımlıktır. Kayın hısımlığı, eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları arasında olan hısımlıktır.³⁶

Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.³⁷

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde geçen "gerçek kişi" ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.³⁸

Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında ise teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılmaktadır.

Örneğin, (ABC) adi ortaklığının ortaklarından (A)' nin ortağı olduğu (D) Ltd. Şti. ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat üzerinden yaptığı mal satışı işlemi ilişkili kişilerle yapılmış sayılarak emsallere uygun bedel ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

³⁶ Türk Medeni Kanunu Madde No: 17, Kanun No / Kabul Tarihi: 4721 – 22.11.2001

³⁷ İbrahim Güler, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, (Çevrimiçi) http://www.muhasabenet.net/makale_ibrahim_guler_transfer%20fiyatlandirmasi%20yoluyla%20ortulu%20kazanc%20dagitimi.html, 21.05.2008

³⁸ İbrahim Akdoğan, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri, Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, Vergi Dünyası, Ekim 2007, Sayı: 314, s. 135

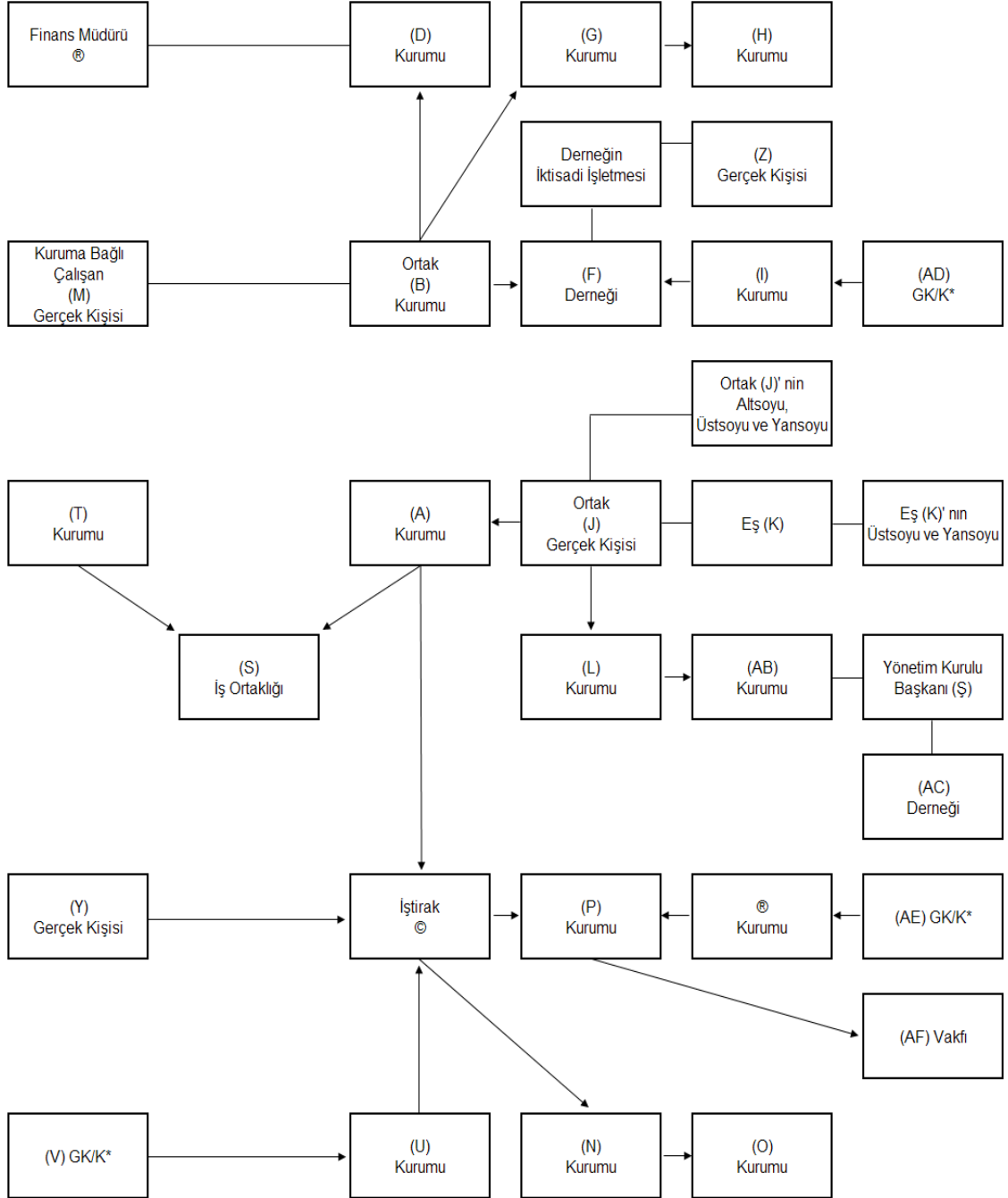
İlişkili kişi ifadesi aşağıdaki şemada gösterilmekle birlikte, her işlemin kendi koşulları içinde değerlendirileceği tabiidir.³⁹

İlişkili kişi ile ilgili olarak kanunda yer alan önemli bir husus, zararlı vergi rekabeti yapan ülkelerle yapılan işlemlerin tamamının ilişkili kişilerle yapılmış işlem sayılmasıdır. Zararlı vergi rekabeti yapan ülkeler Bakanlar Kurulu' nca ilan edilecektir. Bu husus kontrol edilen yabancı kurum kazancına ve zararlı vergi rekabetinde bulunan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan ödemelerden stopaj yapılmasına dair hükümler gibi vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilen bir düzenlemedir.⁴⁰

³⁹ Kanun No / Kabul Tarihi: **5520 – 13.06.2006**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **26704 – 18.11.2007**, **a.g.t.**

⁴⁰ Tuncay Kapusuzoğlu, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, Vergi Dünyası, Nisan 2006, Sayı: 296, s. 28

Şekil: 2
Kurumlar Vergisi Kanununda İlişkili Kişi



1 No' lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliği, Kanun No / Kabul Tarihi: **5520 – 13.06.2006**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **26704 – 18.11.2007**

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.

Bu maddede ilişkili 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 veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlardır.

Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy, altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi kabul edilmiştir.⁴¹

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

(A) Kurumunun;

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

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.⁴²

⁴¹ Osman Necdet Orhun, **a.g.m.**, s. 132

⁴² Kanun No / Kabul Tarihi: **5520 – 13.06.2006**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **26704 – 18.11.2007**, **a.g.t.**

2.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi

2.2.1.1. Kurumların Kendi Ortakları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi ortakları Kanununun 13 üncü maddesi gereğince ilişkili kişi sayılacak ve bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir. Dolayısıyla, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurum ortakları ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.⁴³

Kurumun ortaklarının ilişkili kişi olup olmadığının tespitinde sermaye paylarının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bir başka deyişle, sermaye payları ne olursa olsun kurumun ortakları ilişkili kişi kapsamında değerlemeye tabi tutulacaktır. Örneğin; (A) kurumunun % 10 paylı gerçek kişi ortağı (B), % 90 paylı kurum ortağı (C) ile (A) kurumunun mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişiler arasında yapılmış kabul edilmektedir.

Kurumun sermaye payına dolaylı yünden sahip gerçek kişi ve kurumlar ile kurumun ortaklarının doğrudan veya dolaylı ortak olduğu kurumlar ve bu kurumların kendi aralarındaki ilişki, kurumlar vergisi uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmektedir.⁴⁴

⁴³ Kanun No / Kabul Tarihi: 5520 – 13.06.2006, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 26205 – 21.06.2006, a.g.t.

⁴⁴ Özlem Tuncer Tokur, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler”, Vergi Dünyası, Sayı: 317, Ocak 2008, S. 173

Bir gerçek kişi veya kurum ile bir başka gerçek kişi veya kurum arasında olağan ticari faaliyetler çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumların bayiliğine ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyeceği, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirileceği belirtilmiş, kişi veya kurumlar arasındaki bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişki bulunması halinde bu kişi veya kurumlar arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığının kabul edilebileceği yer almıştır.⁴⁵

Söz konusu paragraftan sonra gelmek üzere, 1 seri no' lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği' ne aşağıdaki kısım eklenmiştir.

“Örneğin, Almanya’ da bulunan (A) şirketi Türkiye’ de yerleşik (B) şirketine motorlu araç ve yedek parça satmakta olup (B) şirketi söz konusu ürünlerin Türkiye’ ye ithali ile yurt içine satış hakkına sahip bulunmaktadır. (A) şirketi ile Türkiye pazarında dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan (B) şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Yurt dışında bulunan şirketin Türkiye pazarında bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım satım faaliyetinde bulunması durumu değiştirmeyecektir. Dolayısıyla aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurt dışında bulunan bir kurum ile Türkiye’ de dağıtıcı olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan (B) şirketinin (A) şirketinden aldığı motorlu araç ve yedek parçanın satışını Türkiye’ de yirmibir ilde bulunan bayileri aracılığıyla gerçekleştirmesi durumunda, (B) şirketi ile bayileri, bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir”⁴⁶

Yapılan değişiklikle aralarında ortaklık bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurtdışında bulunan bir kurum ile Türkiye’ de dağıtıcı olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

⁴⁵ Feyyaz Yazar, “**Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Son Değişiklikler**”, Vergi Dünyası, Sayı: 321, Mayıs 2008, S. 40

⁴⁶ Kanun No / Kabul Tarihi: **5520 – 13.06.2006**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **26205 – 21.06.2006**, a.g.t.

Yukarıdaki örnek bir önceki paragrafta yer alan açıklamayı tamamlamakta olup Türkiye’ de dağıtıcı olarak faaliyette bulunan kişiler ortaklık ilişkisi aranmaksızın ana şirket ile ilişkili kişi olarak sayılmış olup dağıtıcı sayısının bir ya da birden fazla olmasının ilişkili kişi sayılmada herhangi bir değişiklik yaratmayacağı belirtilmiştir.

Kurumun sermaye payına dolaylı yünden sahip gerçek kişi ve kurumlar ile kurumun ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve bu kurumların kendi aralarındaki ilişki, kurumlar vergisi uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmektedir.⁴⁷

Bayilik ilişkisi içinde olanlar ise daha önce olduğu gibi bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, bayilik ilişkisi dışında, ortaklık gibi başka bir ilişki bulunması halinde söz konusu kişi veya kurumlar arasında bir ilişkinin varlığı kabul edilecektir.⁴⁸

2.2.1.2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum

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

Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesi, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahısları ifade etmektedir. Kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren-hizmet erbabi ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanı, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

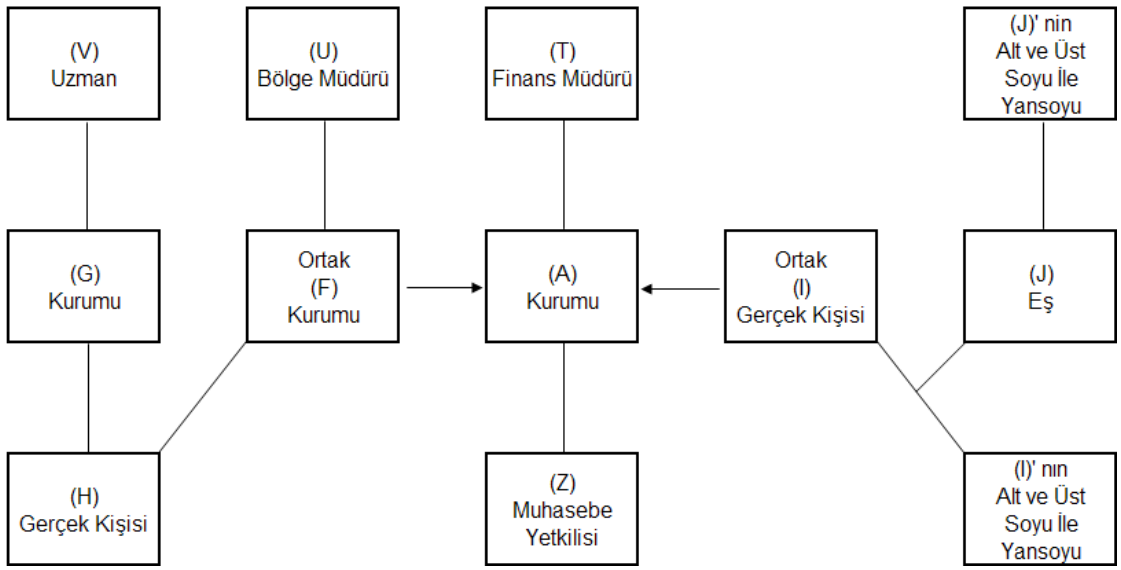
Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir. Bir kurum ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu

⁴⁷ Tokur, **a.g.m.**, s. 173

⁴⁸ Yazar, **a.g.m.**, s. 41

kabul edilecektir. ⁴⁹ Diğer bir ifadeyle, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak çalışmakta bulunduğu ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri de ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortaklıkları da ilişkili kişi sayılacaktır.

Şekil: 3
Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum Şeması



1 No' lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliği, Kanun No / Kabul Tarihi: **5520 – 13.06.2006**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **26704 – 18.11.2007**

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

⁴⁹ Onur Elele, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi ve Değerlendirmeler”, Vergi Dünyası, Sayı: 318, Şubat 2008, S. 83-84

Kurumların ilgili bulunduğu gerçek kişi, kendi ortakları olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortak oldukları şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahısları ifade etmektedir. Bilindiği üzere, şahıs şirketlerinden kolektif şirketler ile adi komandit şirketlerin ortaklarının gerçek kişi olması gerekmektedir. Bu nedenle bir kurumun kolektif şirkete veya adi komandit şirkete ortak olması mümkün değildir. Bununla birlikte, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının gerçek kişi olması zorunlu iken komanditer ortaklarının tüzel kişi olması imkanı da bulunmaktadır. Dolayısıyla, bir kurumun sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete komanditer ortak olması halinde söz konusu komandit şirketin diğer gerçek kişi ortakları transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulamasında ilişkili kişi olarak kabul edilecektir.⁵⁰

Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanunun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir. Örneğin; (A) Kurumunun ortağı olan (B) gerçek kişinin ekonomik ve sosyal olarak yakın ilişkide bulunduğu (C) gerçek kişinin şahsi işletmesi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır. Diğer bir ifadeyle, kurum ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve şahıs şirketleri ile söz konusu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Örneğin; bir kurumun kendi ortağı tüzel kişinin iştiraki olan başka bir tüzel kişi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

⁵⁰ Tokur, **a.g.m.**, S. 173

Öte yandan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

(A) Kurumunun;

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

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

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

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

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır.⁵¹ Örneğin, bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirket ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemleri ifade etmektedir.

Yukarıdaki bölümde ilişkili kişiler arasında sayılan kurum ortakları, kurumun sermayesi bakımından bağlı olduğu bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

Diğer taraftan, bir şirket ile söz konusu şirketin kurucu hisse senetleri ve/veya intifa senetlerine sahip olan gerçek kişi ve kurumlar ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

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

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

Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir.

⁵¹ Elele, a.g.m., S. 83

Ayrıca bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişkili sayılan kurum veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebilecektir.

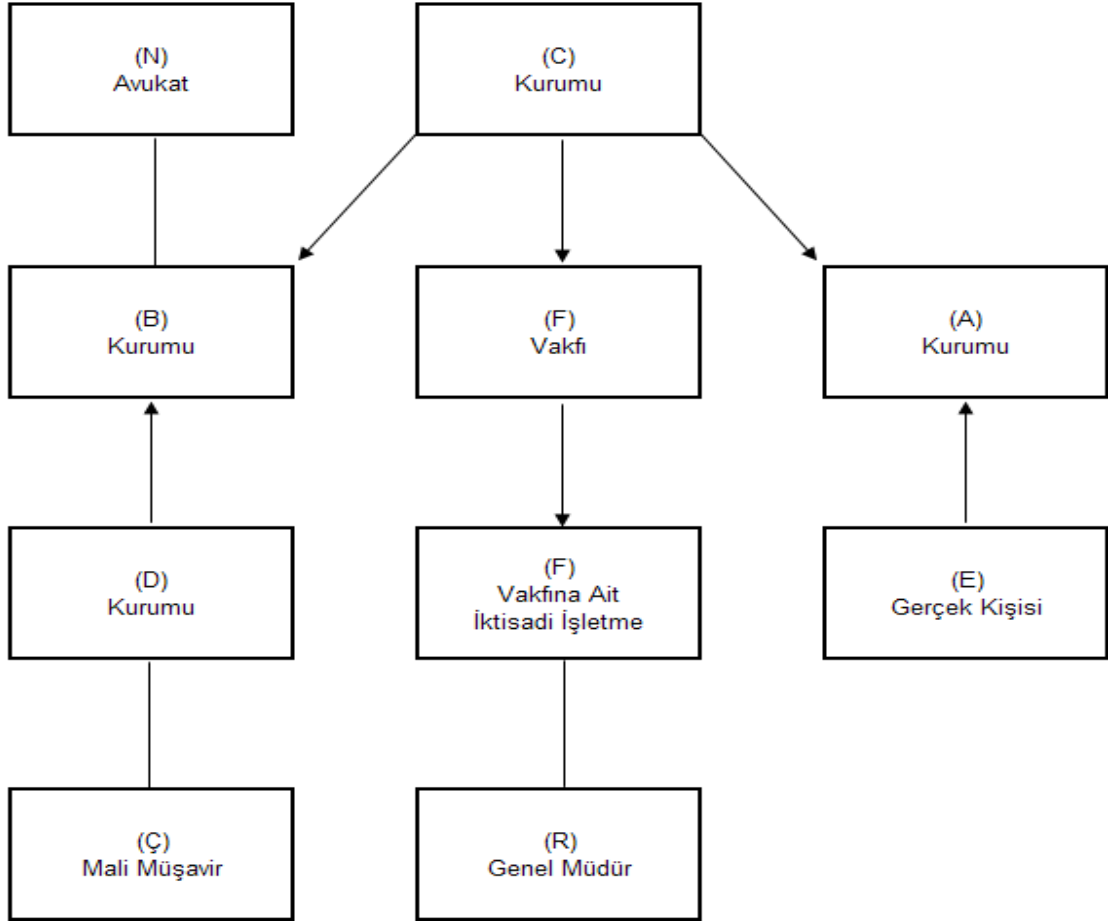
Bir kurumun diğer bir kurumla ilişkili sayılabilmesi için kurumun diğer bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması gerekmektedir.⁵²

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkarak özet niteliğinde, (A) kurumunun; Denetçisi (B), yönetim kurulu başkanı (C), kurumun doğrudan bağlı bulunduğu (D) kurumu, kurumun kurucu hisse senetlerine sahip (E) gerçek kişisi, kurumun satışlarının % 90' ını gerçekleştirdiği (F) kurumu ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.⁵³

⁵² Elele, **a.g.m.**, S. 84

⁵³ Tokur, **a.g.m.**, s. 174

Şekil: 4
Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar Şeması



1 No' lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliği, Kanun No / Kabul Tarihi: **5520 – 13.06.2006**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **26704 – 18.11.2007**

(C) Kurumunun;

- İştiraki (B) Kurumu,
- (B) Kurumunda çalışan Avukat (N),
- İştiraki (B) Kurumunun diğer ortağı (D) Kurumu,
- (D) Kurumunda çalışan Mali Müşavir (Ç),
- İştiraki (A) Kurumu,

- İştiraki (A) Kurumunun ortağı (E) Gerçek Kişisi,
- Kurucusu olduğu (F) Vakfı,
- (F) Vakfına Ait İktisadi İşletme,
- (F) Vakfına Ait İktisadi İşletmede çalışan Genel Müdür (R)

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

Kurumun ortaklarının, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan doğruya veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kişiler ve kurumun ortaklarının nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Örneğin; (A) kurumunun ortağı (B) kurumunun denetçisi, yönetim kurulu başkanı, (B) kurumunun satışlarının tamamını gerçekleştirdiği (C) kurumu, (B) kurumuna dolaylı yollardan ortak olan (D) kurumu ile (A) kurumu arasında yapılan işlemler ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilecektir.⁵⁴

2.2.1.3.1. Ortakların Eşleri

Kurum ortaklarının eşleri, söz konusu ortak ile aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir. Dolayısıyla aralarında yasal evlilik bağı olmayan kişiler ortakla ilişkili kişi sayılmayacaktır. Ancak, bilindiği üzere evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı sona ermemektedir. Bu durumda, boşanmış eşler birbirleri ile ilişkili kişi sayılmayacaklar, ancak, kayın hısımlığının sona ermemesi nedeniyle ortakla ilişkili kişi sayılacaktır.⁵⁵

2.2.1.3.2. Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoy, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları

Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları (ortak bir kökten gelen kişiler) ve kayın hısımları (eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları) ilişkili kişi sayılacaktır. Ancak

⁵⁴ Tokur, **a.g.m.**, S. 176

⁵⁵ Tekin – Kartaloğlu, **a.g.e.**, s. 104

evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı ortadan kalkmamaktadır.⁵⁶ Dolayısıyla yukarıda belirtildiği üzere, evlilik bağı ortadan kalksa dahi ortağın kayınbiraderi, kayınbabası vb. ortakla ilişkili kişi olarak değerlendirilmeye devam edilecektir.⁵⁷

2.2.1.4. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı 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 sayılacaktır.⁵⁸

2.2.2. Gelir Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi

Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda en son yapılan değişiklikten önce, transfer fiyatlandırması konusunda herhangi bir düzenleme olmadığından, ilişkili kişi tanımı gelir vergisi mükellefleri için ilk defa bu değişiklikte getirilmiş olmaktadır. Buna göre ilişkili kişi,

- Teşebbüsün sahibinin eşi,
- Üstsoy ve altsoyu,
- Üçüncü derece dahil yansoy ve hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler,
- Bu şirketlerin ortakları,

⁵⁶Kanun No / Kabul Tarihi: 5520 – 13.06.2006, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 26205 – 21.06.2006, a.g.t.

⁵⁷ Tekin – Kartaloğlu, a.g.e., s. 104

⁵⁸ Elele, a.g.m., S. 84

- Bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler

ilişkili kişi sayılır.⁵⁹

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

Örneğin, şahsi işletmesi olan (A) gerçek kişinin aynı zamanda (ABC) Ltd. Şti.'nde de ortaklığı bulunması durumunda, (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd. Şti. ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketlerin ortakları ilişkili kişi kapsamındadır. Örneğin; (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd. Şti.'nin diğer ortağı olan (B) gerçek kişisi ilişkili kişi kapsamındadır.

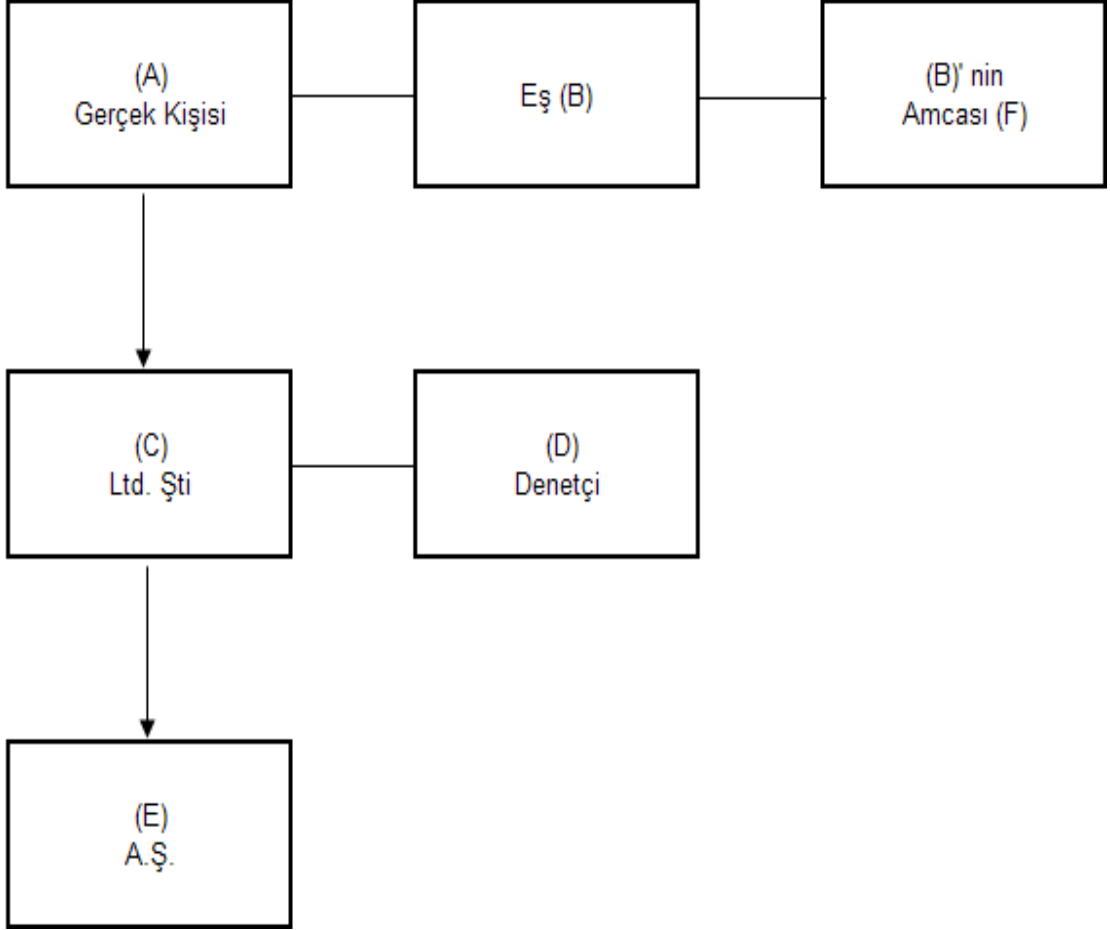
Teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ifadesinden, teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu şirket/şirketlerin ekonomik ve ticari kararlarını etkileyebilecek ölçüde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

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

⁵⁹ Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırması Karar ve Tebliğ Taslakları Üzerine”, Yaklaşım, Sayı: 177, Eylül 2007, s. 71

Şekil: 5

Gelir Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi



1 No' lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Genel Tebliği, Kanun No / Kabul Tarihi: **5520 – 13.06.2006**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **26704 – 18.11.2007**

(A) Gerçek Kişisinin;

- Eşi (B),
- Eş (B)' nin amcası (F),
- Doğrudan ortağı olduğu (C) Ltd. Şti.,
- (C) Ltd. Şti.' nin sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan (E) A.Ş.,
- (C) Ltd. Şti.' nin Denetçisi (D)

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

Ayrıca yukarıda sayılanların kendi aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılan işlem olarak değerlendirilecektir.⁶⁰

2.3. Emsallere Uygunluk İlkesi

Örtülü kazanç dağıtımında emsal bedel tespiti, müessesenin temelini teşkil etmektedir. Şirketin yaptığı ya da yararlandığı teslim ve hizmetler nedeniyle örtülü yollardan kazanç dağıtılıp dağıtılmadığının tespitinde ana unsur, işlemlere ilişkin bedel ile emsal bedelin karşılaştırılmasıdır. Bulunacak emsal bedel, şirkette örtülü kazanç dağıtımı olup olmadığını, şayet örtülü kazanç dağıtımı var ise tutarını ortaya koyacaktır.

Türk Vergi Sisteminde, örtülü kazanç dağıtımı müessesesi ile ilgili olarak en önemli problem, emsal bedel tespitine yönelik bir standardın olmamasıdır. Emsal ve emsal bedel tespiti örtülü kazanç dağıtımının ana unsurunu oluştursa da, konuya ilişkin bir standarda ulaşmak mümkün değildir. Emsal bedel tespitinde bir bilgi eksikliği bulunmaktadır.⁶¹

Emsal bedel en basit ifadesiyle piyasa fiyatı olarak belirtilebilir. Piyasa fiyatı ise aralarında ilişki bulunmayan kişi ve kurumların uyguladıkları fiyatlardır. O halde emsallere uygun olma ile ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade etmektedir. İlişkili kişilerle yapılan alım satım işlemleri aynı şartlar altında aralarında herhangi bir bağ ve ilişki olmayan biriyle yapılan işlemlerdeki piyasa fiyatını ya da bedelini yansıtıyorsa işlem emsallere uygun, aksi takdirde emsallere aykırı kabul edilecektir.⁶²

⁶⁰ Kanun No / Kabul Tarihi: **5520 – 13.06.2006**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **26205 – 21.06.2006**, **a.g.t.**

⁶¹ Koyuncu, **a.g.e.**, s. 178

⁶² Doğan Şenyüz, “**Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 53

⁶² Akdoğan, **a.g.m.**, s. 136

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.⁶³

Limited, Anonim, Eshamlı Komandit Şirketler, Kooperatifler, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek veya Vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmelerin ve İş Ortaklıklarının, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden;

- Mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa,
- İmalat veya inşaat işlemlerinde bulunursa,
- Kiralama ve kiraya verme işlemlerinde bulunursa,
- Ödünç para alır veya verirse,
- İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemleri yaparsa

Kazanç, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.⁶⁴

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 ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

⁶³ www.vergidanismani.com, 50 Soru 50 Cevapta Transfer Fiyatlandırması, (Çevrimiçi) <http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=634>, 11.05.2008

⁶⁴ İbrahim Güler, **a.g.m.**, s. 2-3

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır.

Emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması gerekmektedir. Buna göre seçilen yöntem ve uygulamasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır. Bu hesaplama ve belgeler, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli belgelerdir.⁶⁵

Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.

2.3.1. 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 aralığı tespit edilebilir. 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.

2.4. Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırma Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol altındaki işlemlerin sahip olduğu koşullar ile kontrol dışı işlemlerin sahip olduğu koşulların karşılaştırılmasına dayanır. Kontrol altındaki işlem, birbirleriyle ilişkili olan kişiler arasındaki işlemleri ifade eder. Kontrol

⁶⁵ Fatih Saraçoğlu – Ercan Kaya, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım” Vergi Sorunları, Sayı: 216, Eylül 2006, s. 151

dışı işlem ise, birbirleriyle herhangi bir şekilde ilişkisi bulunmayan kişiler arasındaki işlemleri ifade eder.⁶⁶

Gerçek hayatta karşılaştırılabilecek kontrolsüz işlemler son derece sınırlıdır. Örneğin küreselleşmenin giderek arttığı günümüzde, çok uluslu şirketler arasında yapılan ticari iş ve hizmetlerin oranı toplam sınırlar arası işlemlerin % 50 sini geçtiği tahmin edilmektedir. Sık sık atıf yapılan istatistik verilerde bu oran % 65 olarak ortaya konmaktadır. Bazı sektörlerde bu oranların daha fazla olduğu dikkate alındığında bağımsız şirketler arasındaki işlemlerin bağlı şirketler arasındaki kontrollü işlemlere emsal alınması olasılığının giderek azaldığı gözden ırak tutulmamalıdır.⁶⁷

Emsallerine uygunluk ilkesinin uygulaması, genel olarak kontrollü bir ticari işlemdeki koşullarla bağımsız teşebbüsler arasındaki ticari işlemlerin koşulları arasındaki karşılaştırmaya dayanmaktadır. Bu tür karşılaştırmaların yararlı olabilmeleri için karşılaştırılan durumların ekonomik anlamdaki geçerli özelliklerinin birbirine benzemesi ve yeterli oranda karşılaştırılabilir olması zorunludur. Karşılaştırılabilirlik, karşılaştırılan durumlar arasındaki olası farkların hiç birinin incelenen durumu somut bir biçimde etkilememesi veya bu türden herhangi bir farklılığın etkisini ortadan kaldırmak için uygun ayarlamaların yapılabilmesini ifade eder. Örneğin karşılaştırılacak işlemdeki farklılıklar, malların fiyatlarını veya ticari işlemde elde edilen kar marjını etkiliyor ise bunların etkisi giderilmedikçe karşılaştırma yapılmamalıdır.⁶⁸

Emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmek için karşılaştırılabilirlik analizi yapılması gerekir. Karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol altındaki işlemlerin sahip olduğu koşullar ile kontrol dışı işlemlerin sahip olduğu koşulların karşılaştırılmasına dayanır. Bu nedenle karşılaştırılabilirlik kavramı da işlemler arasındaki farklılıkların herhangi bir şekilde karşılaştırma konusu unsurları maddi olarak etkilememesi veya maddi olarak

⁶⁶ Eser Sevinç, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, (Çevrimiçi) <http://www.ymm.net/ymmnet6/Yazilarimiz/transfiyat.html>, 03.04.2008

⁶⁷ Bob Turner; Ken Okawara; Robert Miall, “**The Role of Comparable Company Benchmarks in Transfer Pricing**”, International Tax Review, 2003, Vol 14, Issue 8, p. 43-45, (Çevrimiçi) <http://www.legalmediagroup.com>, 22.05.2008

⁶⁸ OECD, “**Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**”, Paris, 2001, s. 1-7, Kapusuzoğlu, a.g.m., s. 63

etkide bulunan farklılıkların belli işlemlerle düzeltilebilecek nitelikte olması gereğini ifade eder.

Karşılaştırılabilirliğin tespitinde dikkate alınan başlıca unsurlar aşağıdaki gibidir:

- Mal veya hizmetlerin nitelikleri,
- Üstlenilen işlev ve risklerin analizi,
- İşlemin gerçekleştiği pazardaki ekonomik koşullar,
- Kurumların iş stratejileri.

Tebliğde ifade edilen karşılaştırma analizinde dikkate alınacak başlıklar bu haliyle yetersizdir. Daha önce de ifade edildiği üzere emsal bedelin tespiti aşamasında yapılması gereken karşılaştırmalı analizde bu başlıklar detaylı bir şekilde incelenmek durumundadır. Çeşitli sektörlerdeki mükellefler tarafından yapılacak olan çalışmalara rehber olabilmesi için bu bölümün detaylandırılması zorunluluk arz etmektedir. Kaldı ki diğer ülke uygulamalarında söz konusu başlıklar ayrıntılı olarak mükelleflere sunulmuştur.⁶⁹

2.4.1. Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

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

⁶⁹ Özgür Biyan, “Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Bakanlar Kurulu Karar Taslağının Değerlendirilmesi”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 231, Temmuz 2007, s. 92

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.⁷⁰

2.4.1.1. Mal ve Hizmetlerin Nitelikleri

Mal veya hizmetlerin kendilerine has niteliklerindeki farklılaşmalar, serbest piyasadaki değerlerindeki farklılıklar olarak ortaya çıkmaktadır. Niteliklerindeki farklılıkların karşılaştırılması, kontrollü ve kontrolsüz ticari işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlemede yararlı olabilir. Transferi yapılan mal veya hizmetlerin niteliklerindeki benzeşmenin, kontrollü ve kontrolsüz ticari işlemlerin fiyatlarının karşılaştırılması sırasında önemi fazla olurken; kar marjlarının karşılaştırılmasında önemleri azalmaktadır.⁷¹

- Mal ve hizmetlerin, alım ya da satımında malların fiziksel özellikleri, kalite güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirlik 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

önem taşımaktadır.

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.

⁷⁰ www.vergidanismani.com, a.g.m., s. 4

⁷¹ OECD Transfer Pricing, 2001, a.g.e., s. 1-2

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.⁷²

2.4.1.2. Yüksek Risk Taşıyan Kişiler İçin “İşlevsel Analiz”

“İşlevsel analiz”, bir işletmenin işlevler, riskler ve taşınmaz varlıklar ile ilgili verilerini bulup düzenleme ve incelenen işleme katılan şirketler arasında bunların nasıl dağıldığını tespit etme yöntemidir.⁷³

İşlev analizi, kontrol dışı işlemler ile kontrol altındaki işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklara göre tarafların gerçekleştirdikleri işlevleri esas alarak yapılan analizleri ifade eder.⁷⁴

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. 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.

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 zorunludur.

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.

⁷² www.vergidanismani.com, **a.g.m.**, s. 5

⁷³ Kızılot, **a.g.e.**, s. 80

⁷⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar**”, (Çevrimiçi)

http://www.ivdb.gov.tr/duyurulan/yenimevzuat2007/06122007_transferfiyat.htm, 01.06.2008

İki bağımsız teşebbüs arasındaki ticari işlemlerdeki bedel, her teşebbüsün yerine getireceği işlevleri yansıtmaktadır. İşlevler kullanılan varlıklar ve öngörülen risklere göre belirlenmektedir. Bu nedenle, kontrollü ve kontrolsüz ticari işlemlerin veya kurumların karşılaştırılabilir olup olmadığını tespit ederken, taraflarca üstlenilen işlevlerin de karşılaştırılması gerekmektedir. İşlev analizi, bağımsız ve bağımlı teşebbüslerce üstlenilen ekonomik anlamda önemli faaliyetlerin ve sorumlulukların tanımlanması ve karşılaştırılmasını amaçlamaktadır.⁷⁵

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.

⁷⁵ OECD Transfer Pricing, **a.g.e.**, s. 1-9

2.4.1.3. Ekonomik Koşullar

Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar,

- Coğrafi konum,
- Pazar hacmi,
- Pazardaki rekabetin boyutu,
- Alıcı ve satıcıların pozisyonları,
- Mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği,
- Bölgeler itibariyle mal ve 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,
- İşlem tarihi, zamanı

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 düzeltmelerle giderilebilir nitelikte 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.⁷⁶

Emsallerine uygun fiyatlar, aynı ürün veya hizmetleri kapsayan ticari işlemler söz konusu olduğunda bile farklı pazarlarda değişkenlik gösterebilir. Bu nedenle karşılaştırılabilirliği sağlayabilmek için bağımsız ve bağımlı teşebbüslerin bulunduğu pazarların karşılaştırılabilir olması ve farklılıkların fiyatlarda maddi bir etkisi olmaması ya da uygun ayarlamaların yapılabilmesi gerekmektedir. İlk adım olarak uygun pazarı ya da pazarları, inceleme konu mal ve hizmete ikame ürünleri ya da hizmetleri hesaba katmak hayati önem taşımaktadır.⁷⁷

2.4.1.4 İş Stratejileri

Karşılaştırma olabilecek iş stratejileri,

- Pazar payının artırılması ve/veya korunması,
- Yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi,
- Riskten kaçınma,
- Portföy çeşitlendirmesi,
- İşin gündelik akışına uygun diğer faktörler

İş stratejileri ile bağlantılı konu ürün döngüsüdür (Product Life Cycles). Bir mal veya hizmetin ürün döngüsü, pazara giriş, gelişme, olgunluk ve düşüş evrelerinden oluşmaktadır. İşletmeler belirli bir ürünle ilgili pazarlama stratejilerini ve politikalarını saptamak ve ürün karması politikalarını geliştirebilmek için ürün hayat eğrisini analiz etmelidirler.⁷⁸ Belirli bir ürünün yaşam sürecinin hangi aşamasında olduğunu belirlemede; rekabet derecesi, ürünün sanayi kolundaki kârları, toplam tüketim birimi

⁷⁶ www.vergidanismani.com, a.g.m., s. 6

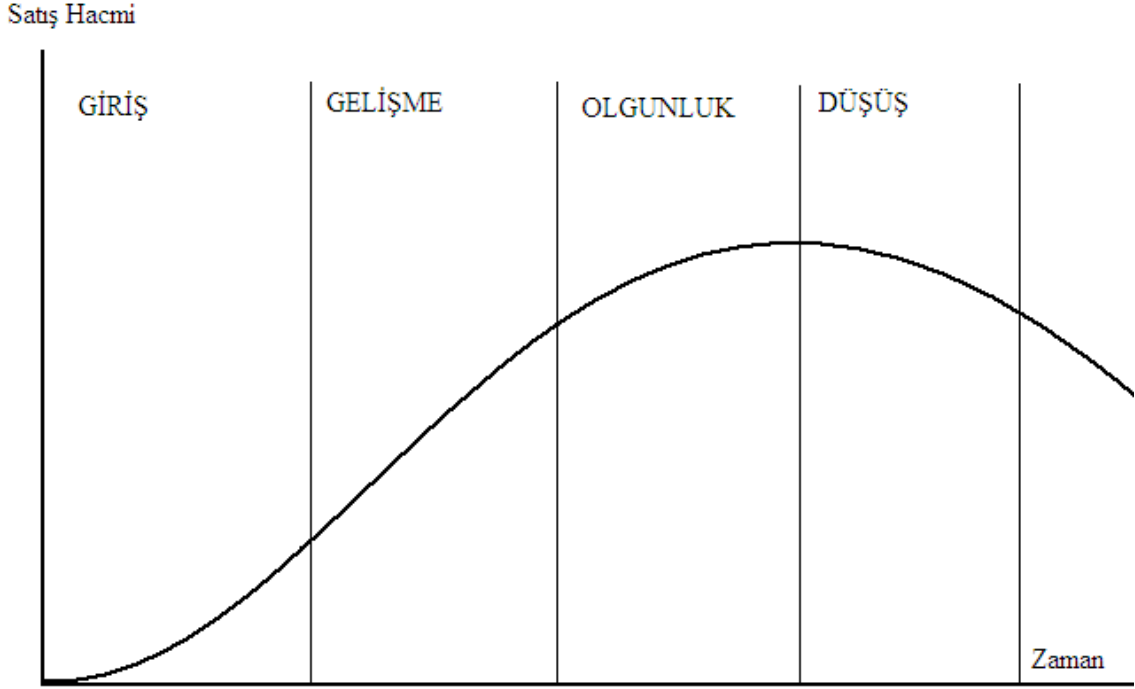
⁷⁷ OECD Transfer Pricing, a.g.e., s. 12-13

⁷⁸ Mehmet Oluç, “Ürün Politikaları”, Pazarlama Dünyası, 2000, Sayı: 8, s. 13

hacmi, söz konusu sanayinin satışlarındaki büyümenin değışme derecesi gibi etkenler etkili olur.⁷⁹

⁷⁹ Murat Erdal, “**Ürün Hayat Eğrisi ve Yüksek Teknoloji**”, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Ders Notları, s. 1

Şekil: 6
Ürün Hayat Eğrisi



Kaynak: Philip Kotler, “Principles of Marketing”, 3. Baskı

Tablo: 5
Ürün Hayat Eğrisi Aşamaları

Satışlar	Düşük	Hızlı Büyüme	Yavaş Büyüme	Düşme
Büyüme Oranı	Yüksek	Yüksek	Düşük	Düşük
Pazar Payı	Düşük	Yüksek	Yüksek	Düşük
Nakit İhtiyacı	Yüksek	Düşük	Düşük	Yüksek
Karlılık	Düşük	Yüksek	Yüksek	Düşük
Üretim	Düşük	Yüksek	Yüksek	Düşük
Maliyet	Yüksek	Düşük	Düşük	Yüksek

Kaynak: Philip Kotler, “Principles of Marketing”, 3. Baskı

Her bir evrede şirketlerin ürünleri ile ilgili fiyatlandırma stratejileri farklılık gösterecektir. Pazara giriş evresinde düşük satışlar ve yüksek başlangıç maliyetleri yer alacaktır. Gelişme aşamasında birim maliyetler en düşük seviyede olacak, karlar en yüksek seviyeye çıkacaktır. Olgunluk döneminde benzer ürünler başka firmalar tarafından da üretilebilecektir. Dolayısıyla piyasa hakimiyetini sürdürebilmek için maliyetler artacak, satışlar görece olarak düşecektir. Kar oranları bunlardan olumsuz olarak etkilenecektir. Düşüş dönemlerinde piyasa işletme için karlı olmaktan çıkacak böylelikle ürünün üretimine son verilecektir.⁸⁰

2.5. Hazine Zararı Kavramı

6 Haziran 2008 tarihinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine eklenen “Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığına kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”⁸¹ 7. fıkra ile değinilen “Hazine Zararı” kavramı, ilk olarak örtülü kazanç müessesesi kapsamında karşımıza çıkmıştır. 5520 sayılı kanunun 7. maddesi yürürlüğe yeni girdiğinden dolayı kavramı örtülü kazanç müessesesinin amacına yönelik tartışmak gerekmektedir.

Danıştay’ın bir kısım kararları ile kimi vergi hukuku yorumcularına göre, sermaye şirketlerinin KVK’ın 17. maddesinde belirtilen neviden yaptıkları işlemlerde, örtülü kazanç dağıtımını müessesesinin ortaya konulabilmesi ve bu müessese doğrultusunda işlem yapılabilmesi için “Hazine Zararı” kavramı ortaya atılmaktadır.⁸²

⁸⁰ L. Gayle Rayburn, “**Cost Accounting Using a Cost Management Approach**”, 6 th Edition, New York, 1996

⁸¹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun No / Kabul Tarihi: **5520 – 13.06.2006**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **26205 – 21.06.2006**

⁸² Koyuncu, **a.g.e.**, s. 245

Konuya ilişkin Danıştay kararlarından, Danıştay Dördüncü Dairesi' nin 18.10.1988 tarih ve E. 1987/4073, K. 1988/3511 Sayılı Kararı' nın özeti aşağıdaki gibidir.

“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.”⁸³

Danıştay bu kararı ile örtülü kazanç dağıtıldığı gerekçesi ile bir eleştiride bulunabilmek için örtülü kazanç dağıtımına konu işlem yapıldığında iki kurumun ödeyecekleri kurumlar vergisinin azalması veya vergilendirilecek kazancın döneminin sonraki dönemlere kayması gerektiğini ileri sürmektedir. Kısaca Danıştay bu Kararı ile, örtülü kazanç müessesesine yönelik olarak yeni bir koşul getirmekte, mutlak veya dönemsel vergi kayıplarının aranmasını beklemektedir.

Örtülü kazanç dağıtımını müessesesi, kurumlar arasında mutlak veya dönemsel vergi kaybını önlemeye yönelik olarak getirilmiş bir müessese değildir. Bu müessese incelemeye konu kurumda, vergilendirilmesi gereken kurum kazancının, madde metninde sayılan yöntemlerle kısmen veya tamamen beyan dışı bırakılmasını engellemek için getirilmiş bir vergi güvenlik müessesesidir. İncelemeye konu kurumun gizli yoldan kazanç aktarımının sonuçlarını engelleyici, söz konusu kurumun vergiye tabi kazancının aşındırılmasını önlemeye yönelik bir vergi güvenlik müessesesidir.⁸⁴

Kavram en geniş anlatımıyla, iki ya da daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılan işlemler sonucunda, bu kişilerden hazine tarafından alınması gereken toplam vergi kaybını ifade eder.

Örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımını müesseselerinde hazine zararı kavramı her zaman tartışma konusu olmuştur. Kimi vergi bilimcilerine göre örtülü sermaye müessesesine yönelik eleştiri yapabilmenin esaslı unsurlarından birisi, hazine zararının ortaya konulması iken kimilerine göre ise örneğin Koyuncu' ya göre “örtülü

⁸³ Özbacı, a.g.e., s. 530

⁸⁴ Kızılot, a.g.e., s. 389

kazanç müessesesinin düzenlediği Kurumlar Vergisi Kanununun 17. Maddesi, lafzen açık olup, müessesenin uygulanabilmesi bakımından hazine zararının (mutlak veya dönemsel vergi kaybı) araştırılmasına” yönelik bir koşul ileri sürmemektedir.⁸⁵ Şimdi konuya ilişkin iki ayrı görüşü savunanların görüşlerini ve bu görüşlerin dayanaklarını inceleyelim.

2.5.1. Hazine Zararı Varlığı Bir Koşul Olarak Aranması Gerekir

Örtülü kazanç dağıtımı konusunda Hazine zararının bir koşul olarak aranması gerekir. Örtülü olarak dağıtılan kazancın, örtülü kazanç dağıtan kurumda vergilendirilmesi ile örtülü kazanç elde eden kurumda vergilendirilmesi durumunun karşılaştırılması ve Hazine zararı olup olmadığının araştırılması zorunludur. Kurumlar vergisi matrahının araştırılmasına yol açan meblağ, aynı yılda bu kazancı elde eden kurumlar vergisi matrahına ilave ederek vergilendirilmişse veya vergilendirilebilir durumda ise bu olaya konu işlemin vergi kaçırmaya yönelik hile unsuru taşımadığı (bu yoldan Hazine’ nin kayba uğratılmadığı) dikkate alınarak, söz konusu meblağ, örtülü kazanç gerekçesiyle eleştiriye konu edilmemelidir.

Örtülü kazanç dağıtımının varlığından söz edebilmek için vergi ziyayının varlığı yeterli değildir. Olayda mutlak surette Hazine kaybının da olması gerekir. Zira, taraflardan birisinde vergi ziyayının tespit edilmesi, Hazine zararının olduğu anlamına gelmemektedir. Hazine kaybı, işleme taraf olan her iki şirketin birlikte değerlendirilmesiyle saptanmalıdır. Diğer taraf, söz konusu işlemin vergisini üstlenmişse Hazine zararının varlığından söz edemeyiz. Bu nedenlerden dolayı Hazine zararı koşul olarak mutlaka aranmalıdır. Aksi halde mükerrer vergileme söz konusu olacak, tek bir işlem üzerinden aynı vergi iki kez alınacaktır. Danıştay kararlarında yer alan “Kurumlar yönünden örtülü kazanç dağıtıldığının kabul edilmesi için, ilgili kurumlar arasındaki çeşitli ilişkilerin, bu kurumların ödeyecekleri verginin azaltılması veya vergilendirilecek kazancın döneminin kaydırılmasına dönük olması ve bunun da incelemeye ortaya konulması gerekir”; “örtülü kazançtan söz edebilmek için, yapılan işlemler sonucunda bir vergi kaybına neden olduğunun somut biçimde ortaya konulması

⁸⁵ Mesut Koyuncu, “Örtülü Kazanç Müessesesinde Hazine Zararı Kavramı”, Vergi Dünyası, Kasım 1999, Sayı 159, s. 55-61

gerekir. Eğer söz konusu ilişki sonucunda vergi kaybına neden olunduğu saptanamazsa, artık örtülü kazançtan söz etmeye olanak yoktur.”; “Aynı holding bünyesinde bulunan şirketler arasındaki finansman temini hizmetinde, bu şirketlerden birisi lehine hesaplanan faizin, diğer şirketin giderini oluşturduğunun anlaşılması karşısında kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulüne olanak yoktur”; “Bağlı şirketlerin tamamı sabit oranlı kurumlar vergisine tabi bulduklarından, yıl sonunda oluşan kurum kazancının tamamı şirketlerden birine mal edilse dahi, bu kazanç üzerinden alınacak vergi değişmeyeceğinden örtülü kazancın varlığından söz edilmesine olanak yoktur.” şeklindeki gerekçeler son derece yerindedir.

Kurumlar vergisinin tek oranlı olması, vergi kaybının olup olmadığının tespitinin kolayca yapılmasını sağlamaktadır. Bağlı şirketler arası işlem sonucunda da şirketler birlikte değerlendirildiğinde bir vergi kaybı yoksa örtülü kazanç dağıtımından söz edilemez.

Bilindiği üzere, yasada açık bir şekilde yazmamasına rağmen Danıştay pek çok kararında “hazine zararı” olma koşulunu aramıştır. Diğer bir ifade ile bir firmada örtülü dağıtılan bir kazanç diğer şirketin kurumlar vergisi matrahına eklenmişse, Danıştay örtülü dağıtılan kazançtan kaynaklanan tarhiyatı onaylamamaktaydı. Büyük bir olasılıkla yeni düzenlemede de yargı sağduyulu bir şekilde hareket edecek ve hazine zararı koşulunu arayacaktır. Bu nedenle yurt içi uygulamalarda transfer fiyatlandırması uygulamasından söz etmek hazine zararı koşulunun bulunmasının getirilmesinde yarar vardır. Bu durum hem mükellefleri, hem idareyi hem de meslek mensuplarını rahatlatacaktır.⁸⁶

Örtülü sermaye konusunda hazine zararı kavramının ortaya konulması gerekir diyen eski hesap uzmanı Mehmet Maç’ ın konuya ilişkin yaklaşımı aşağıdaki gibidir:

“15/2’nci ve 16’ncı maddeler uyarınca, örtülü sermaye faizi olduğu tespit edilen faizler reddedilmek suretiyle faizi ödeyen kurum cezalı şekilde vergilendirilmekte, fakat bu faizlerin elde edenler nezdinde vergilenmiş (veya ikmalen

⁸⁶ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Tebliğ İle İlgili Görüş ve Önerilerimiz**”, 2007-39-40-41-42 No’ lu Sirküler, Eylül 2007, s. 19-20

tarh yoluyla vergilenebilir) durumda bulunması göz ardı edilmekte, böylelikle mükerrer vergilemeye yol açabilmektedir. Bunun nedeni de söz konusu maddelerde, bu mükerrerliği önleyecek bir hükme yer verilmemiş olmasıdır. (Aynı aksaklık, örtülü kazanç açısından da mevcuttur.)⁸⁷

2.5.2. Hazine Zararı Varlığı Bir Koşul Olarak Aranmaması Gerekir

Örtülü sermaye konusunda hazine zararı kavramının ortaya konulmasına ihtiyaç yoktur baş hesap uzmanı Mesut Koyuncu' nun konuya ilişkin yaklaşımı aşağıdaki gibidir:⁸⁸

“Bize göre gerek örtülü sermaye müessesesinde gerekse örtülü kazanç dağıtımı müessesesinde eleştiri yapabilmek, bu müesseselerin varlığını ortaya koyabilmek için, hazine zararı kavramının ortaya konmasına ihtiyaç yoktur. Hazine zararı diye bir kavram vergi kanunlarımızda bulunmamaktadır. Hazine zararı kavramı yerine, vergi kanunlarımızda yer alan kavram vergi ziyayı kavramıdır.

Vergi ziyayı, Vergi Usul Kanununun 341' nci maddesinde tanımlanmış olup, 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.

Borçlanmanın örtülü sermayeye dönüşmüş olması, örtülü sermaye olarak kabul edilmesi, olayın vergi kanunları açısından eleştirilmesi için yeterli değildir. Vergi kanunları yönünden bir eleştiri yapılabilmesi için, ayrıca bir vergi ziyasının ortaya konulması zorunluluktur. Biz, örtülü sermaye ve örtülü kazanç müesseseleri ile kurumlar vergisi mükellefleri açısından vergilemeye esas hususun (eleştiri konusu olay), kazancın örtülü yoldan dağıtılması değil, bu yolla kurumlar vergisi matrahının aşındırılması olduğunu ve vergilemenin de bu müesseseler ile kurum kazancının aşındırıldığı vergilendirme döneminde yapılması gerektiğini iddia ediyoruz.”

Dolayısıyla örtülü sermayeye yönelik eleştiri yapabilmek adına aranması gereken esas unsur hazine zararı değil, vergi ziyayıdır. Hazine zararının örtülü sermaye

⁸⁷ Mehmet Maç, “**Kurumlar Vergisi**”, Denet Yayıncılık A.Ş., 3. Baskı, İstanbul 1999, s. 661

⁸⁸ Mesut Koyuncu, “**Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergilendirme Zamanı**”, Yaklaşım, Sayı: 123, s. 108

müessesesinin esas unsurlarından biri olabilmesi ancak yasal bir değişiklikle mümkündür.⁸⁹

Diğer vergi bilimcilerinin konuya ilişkin yorumlarını birkaç madde ile özetlemek gerekirse;

(İ) Kurumlar Vergisi Kanunu'nda hazine zararının varlığı biçiminde bir koşul ya da yasal belirleme yoktur. KVK'nun 17. maddesi açık olup, örtülü kazanç dağıtımına da dağıtılan kurumların vergi kaybı açısından karşılaştırılması gibi bir hususa yer verilmemiştir. Yasal belirleme yapılmayan böyle bir konuya yorum yoluyla bir koşul getirilmesi doğru değildir.

(İİ) Örtülü kazanç dağıtımına ilişkin yasal düzenleme bir vergi güvenlik müessesesi olup, bu müessese ile kurum kazancının her ne şekilde olursa olsun aşındırılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu nedenle de bu müessese çerçevesinde, örtülü kazanç olayını gerçekleştiren, yani kazancını bu yolla azaltan firmanın konuya ilişkin işlemlerinin, Hazine zararı kıstası aranmaksızın eleştirisi konusu yapılması gerekir.

(İİİ) Örtülü kazanç dağıtım ve dağıtılan kurumların birlikte değerlendirilerek Hazine zararı olgusunun aranması halinde bir kazancın elde edilen mükellefte değil örtülü kazanç dağıtılan diğer bir mükellefte vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Burada her ne kadar aralarında bağlantı olan iki şirket söz konusu olsa da bu iki şirketin ayrı birer tüzel kişiliği ve mükellefiyeti vardır. Bu nedenle böyle bir durumda söz konusu verginin mükellefi olmayan bir kişiden vergi alınması gibi vergilendirme tekniğine ve mevcut vergi yasalarımıza ters düşen bir sonuç doğurmaktadır.

(İV) Örtülü kazanç dağıtımında gerçek bir işlem vardır. Bu işlem sonucunda örtülü yolla dağıtılan kazanç, KVK'nun 15/3. maddesi uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Bu konuda anılan maddede açık bir belirleme yapılmıştır. Karşı taraf açısından ise emsaline göre yüksek bedel üzerinden yapılan gerçek işlem sonucu elde edilen ve kayıtlara intikal ettirilen bir gelir söz konusudur.

⁸⁹ Koyuncu, a.g.e., s. 24

Vergi yasaları açısından bir sorun yoktur. Bu tutarın beyan edilmesi ve vergisinin ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda mükerrer vergilemeden bahsetmek mümkün bulunmamaktadır.⁹⁰

Yapılan oylama sonucunda Hazine zararı varlığının bir koşul olarak aranmaması gerektiği oy çokluğu ile kabul edilmiştir. Komisyon kararının birinci maddesi “Örtülü kazanç dağıtımı konusunda Hazine zararının bir koşul olarak aranmaması gerekmektedir.” şeklindedir.

Sonuç olarak vergi bilimcilerinin konu hakkındaki ortak görüşü, örtülü kazanç dağıtımı müessesesinde “Hazine Zararı” kavramının bir koşul olarak aranmaması gerektiğidir. Böyle bir koşul, müessesenin düzenlemiş bulunduğu Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinin muhtevasına uygun değildir.

2.6. Gayri Maddi Hak Kavramı

Gayri maddi haklar, mülkiyete konu olan ve müstakilen alınıp satılabilen iktisadi kıymetlerdir.⁹¹

Daha kapsamlı açıklamayla gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo ve 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 yada 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 itibariyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki ayrı kategoride değerlendirilmektedirler.

⁹⁰ Koyuncu, **a.g.e.**, s. 254-255

⁹¹ Özbacı, **a.g.e.**, 296

Ticari gayri maddi haklar, bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know how, tasarımlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılımları gibi) ticari varlık niteliğine haiz gayri maddi hakları ifade etmektedir.

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün yada 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 yada resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.

2.6.1. Gayri Maddi Hakların Emsallere Uygunluğu

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

Gayri maddi haklara ilişkin emsallere uygun bedelin belirlenmesinde öncelikle gayri maddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Emsallere uygun bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devredebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsallere uygun bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi hak için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade etmelidir.⁹²

2.6.2. Örnek

Türkiye’ de yerleşik (B) iştiraki ile yurtdışında mukim ve markanın lisans hakkına sahip otomotiv firması olan (A) firması arasında bir lisans sözleşmesi imzalanmıştır. (A) firmasına lisans (telif hakkı) bedeli olarak Türkiye’ deki net satışların % 6’ sı kadar yıllık ödeme yapılmaktadır. Otomotiv piyasasında faaliyet gösteren (C), (D) ve (E) şirketlerinin incelenmesinden, bu firmaların da yurtdışında yerleşik lisans sahibi ana firmalarına % 3 - % 5 arasında net satışlara oranlı lisans hakkı

⁹² Tekin – Kartaloğlu, **a.g.e.**, s 137-138

bedeli ödediği tespit edilmiştir. Bu durumda (B) firmasının yapmakta olduğu ödemeler ile piyasada mevcut lisans hakkı ödemeleri karşılaştırmalı ve karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklılıklar var ise bunlara ilişkin düzenlemeler yapılmalıdır. 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.⁹³

⁹³ Tekin – Kartaloğlu, **a.g.e.**, s 139

3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI ÖLÇÜM MODELLERİ

3.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir. Piyasa fiyatı yöntemi olarak da adlandırılmaktadır. Piyasada oluşan fiyatı emsal olarak, kontrollü taraflar arasındaki fiyatı gerçek fiyatlara yaklaştırmayı amaçlamaktadır.⁹⁴

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Örneğin; kontrol altındaki işlemlerde satış fiyatının nakliye ve sigorta dahil teslim fiyatı olduğu, kontrol dışı işlemlerde ise satışların nakliye ve sigorta hariç teslim fiyatından benzer koşullar altında gerçekleştiği durumlarda düzeltme yapılmalıdır. Nakliye ve sigortadaki farklılıklar fiyat üzerinde kesin ve tespit edilebilir etkiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kontrol dışı işlemdeki satış fiyatını belirlemek amacıyla teslimdeki bu farklılığın fiyat üzerindeki etkisi düzeltilmelidir. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyatın, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatlardan farklı olması durumunda; ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsallere uygun olarak gerçekleşmediği kabul edilerek, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyat, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatın yerine ikame edilecektir. 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

⁹⁴ Öz, a.g.e., s. 270

da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olamayacaktır.⁹⁵

Yöntemin, Türkiye’de uygulanması itibariyle gerekli muhtevayı kazanabilmesi için idari yorum ve uygulamanın şekillenmesi, yargı içtihatlarının oluşmasını bekleme ihtiyacı vardır.⁹⁶

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.

3.1.1. Örnek

Türkiye’de yerleşik A. A.Ş. konfeksiyon ürünleri üretimi ve satışı işi ile iştigal etmektedir. Şirket, örme kumaştan mamul her türlü giyim eşyası (pantolon, şort, s-shirt, t-shirt vb.) ürünleri üretmektedir. Şirket ürettiği ürünleri Almanya’daki X A.Ş.’ye satmakta, benzer ürünleri, yurt içindeki ilişkili pazarlama şirketi Y A.Ş.’ye ve de ilişkisiz şirketlere de satılmaktadır. A A.Ş., penye iplikten mamul s-shirtları X A.Ş.’ye 60 gün vadeli olarak 10 Euro’ya (17 YTL) satmakta; aynı iplikten ve aynı üretim aşamalarından geçirilmiş s-shirtları yurt içindeki ilişkili kişiye, peşin 15 YTL’den, ilişkisiz kişilere de aynı ürünü peşin 15 YTL’ye satmaktadır. Bu örnekte yurt içindeki ilişkisiz kişilere satılan s-shirtin satış fiyatı emsal olarak gösterilip, yurt içindeki ilişkisiz kişiye satılan s-shirtin birim fiyatının emsallere uygun olduğu belgelenmiş olur.⁹⁷

$$\text{Faiz Tutarı} = \frac{\text{Miktar} \times \text{Gün Sayısı} \times \text{Faiz Oranı}}{100 \times \text{Bir Yılda Bulunan Gün Sayısı} + (\text{Gün Sayısı} \times \text{Faiz Oranı})}$$

⁹⁵ www.vergidanismani.com, a.g.m., s. 6

⁹⁶ Özbacı, a.g.e., s. 387

⁹⁷ Türkiye Bankalar Birliği, “Türk Lirası Mevduat ve Döviz Tevdiat Hesapları”, (Çevrimiçi) http://www.tbb.org.tr/turkce/temel_bankacilik/T%C3%BCrk%20Liras%C4%B1%20Mevduat%20ve%20D%C3%B6viz%20Tevdiat%20Hesaplar%C4%B1.doc 10.07.2008

Eğer şirket satışını yaptığı bu ürünü yurt içinde herhangi bir ilişkisiz kişiye satmamış olsaydı bu takdirde yurt içindeki ilişkili kişiye peşin 15 YTL' ye satılan üründe transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için aynı nitelik ve nicelikteki malı üreten rakip firmaların bu ürünü yurt içindeki ilişkisiz firmalara satış fiyatına bakmak gerekecekti. Eğer yurt içindeki rakip firmalar aynı niteliklere sahip s-shirti 16 YTL' ye satıyorlarsa burada transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımından söz edilecektir.

Benzer ürünün üretilip satılmaması durumunda yurt dışındaki ilişkisiz kişiye yapılan satışlar emsal olarak alınabilecek ancak burada Almanya'daki pazar koşulları ile Türkiye' deki pazar koşulları göz önünde bulundurulmalıdır. Pazar koşullarında bir farklılık bulunmaması durumunda ise 60 günlük vade farkının fiyat üzerindeki etkisi olan,

$[17 \times 60 \times 27 / (36000 + 60 \times 27)] = 0,73$ YTL satış fiyatından düşülüp karşılaştırma yapılmalıdır. Bu düzeltme sonucunda belirlenen fiyat,

$(17 - 0,73) = 16,27$ YTL olup bu fiyat ile ilişkili kişiye yapılan satış fiyatı olan 15 YTL arasındaki 1,27 YTL fark transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımına konu teşkil etmektedir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi genellikle,

- Emtia (benzin, demir-çelik, tahıl vb.)
- Marka, know-how' a bağlı olmayan fabrika malları

gibi mallarda tercih edilmektedir.

3.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır.⁹⁸

$$\frac{\text{Satışlar} - \text{Maliyet}}{\text{Maliyet}} = \text{Brüt Kar Oranı}$$

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanması bu yöntemi ifade eder.

Maliyet artı yönteminde brüt kar oranının hesaplanmasında ilişkili kişiye yapılan satış tutarı ile bu satışlara ilişkin maliyet tutarı dikkate alınmamalıdır.

Piyasa şartları ve gerçekleştirilen işlevler dikkate alınarak ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle bulunan tutar ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygun fiyat veya bedel olacaktır. Maliyete ilave edilecek kâr marjı olarak yukarıda da belirtildiği gibi, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr marjı kullanılacaktır. Ancak, böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir. Kurumların maliyetleri belirlenirken; mal veya hizmetin üretilmesi için yapılan doğrudan ve dolaylı harcamalar dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, maliyetler belirlenirken faaliyet giderlerine de yer verilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, brüt kâr marjının hesabında bu giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, maliyet unsurları içinde yer alan faaliyet giderlerinin, söz konusu işlemle ilgili olmak kaydıyla, en uygun kıstasa göre maliyetlerle ilişkilendirileceği tabiidir. Dolayısıyla, brüt kâr marjının hesaplanması sırasında maliyet

⁹⁸ Gressi Benveniste, “**Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Taslak Kararda Değişiklik Bekliyoruz**”, (Çevrimiçi) http://www.verginet.net/UserFiles/File/Transfer%20Fiyatlandirmasi/Makaleler/TFTaslakKarar_Makale_GB%20_2_.pdf, 15.04.2008

bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, maliyet bazının az ya da çok olması brüt kâr marjını etkileyeceğinden maliyetler kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olmalıdır.

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 düzeltmelerin yapılabilir olması gerekmektedir. Ayrıca, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre bu yöntemin uygulanmasında ürün farklılıklarından ziyade karşılaştırılabilirlik analizinin diğer faktörlerine daha çok ağırlık verilmesi gerekmektedir.⁹⁹

Maliyet artı yöntemi madde hükmü ve gerekçesinden anlaşılakta olan, Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde öngörülen şekilde emsal bedel tespiti ile paralel bir düzenlemenin söz konusu olduğudur. Türkiye uygulamasının muhteva kazanması için zamana ihtiyaç vardır.¹⁰⁰

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

3.2.1. Örnek

Toplam net satış tutarı 100 birim, satışların maliyeti 80 birim ise, bu satışların içinde ilgili ve ilişkili kişiye yapılan satışlar ve bu satışların maliyeti de bulunduğundan, bu işlem göz ardı edilerek yapılan brüt kar hesabı hatalı olacaktır. Bu hatalı yorum ilgili ve ilişkili kişiye yapılan satışın brüt kar oranını etkileyecektir. Yukarıdaki örneğimizde ilişkili kişiye yapılan satış tutarının 50 birim buna ilişkin maliyet tutarı da 45 birim, ilişkisiz kişilere yapılan satış tutarı 50, buna ilişkin maliyet tutarı da 35 birim olduğunu düşünelim. Bu durumun maliyet artı yöntemi kullanılarak emsallere uygunluğu iddia

⁹⁹ www.vergidanismani.com, a.g.m., s. 7-8

¹⁰⁰ Özbalcı, a.g.e., s. 387

edilemez. Çünkü ilişkisiz kişilere yapılan satışların brüt kar oranı ($15 / 35 \times 100$) % 42,86, ilişkili kişilere yapılan brüt kar oranı ($5 / 45 \times 100$) = % 11,11 olmaktadır. Burada transfer fiyatlandırması yolu ile dağıtılan örtülü kazanç ($15 - 5$) = 10 birim olmaktadır. Yukarıda bahsettiğimiz hatalı yorum yapılarak brüt kar oranı hesaplandığında brüt kar oranı ($20 / 80 \times 100$) = % 25 olmakta transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazanç ise ($20 - 5$) = 15 birim olarak hesaplanmaktadır. Örneğimizde maliyet artı yöntemine göre emsallere uygunluğun ispatı için ilişkili kişilere ile yapılacak satışlarda brüt kar oranının % 42,86 olması gerekmektedir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre bu yöntemin uygulanmasında ürün farklılıklarından ziyade karşılaştırılabilirlik analizinin diğer faktörlerine daha çok ağırlık verilmesi gerekmektedir.

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

3.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, tipik olarak bağımlı şirketlerin dağıtım işlevini gördüğü durumlarda dağıtım işlevinin fiyatlandırılmasında kullanılır.¹⁰¹ Şirketin bağlı şirketten aldığı mallara bir katma değer ilave etmeden üçüncü şahıslara sattığı durumlarda, bağımlı şirketler arasındaki transfer fiyatı, üçüncü kişilere yapılan satış fiyatından uygun bir kar marjı ve gerekli ayarlama tutarları düşüldükten sonra elde edilen fiyata tekabül etmektedir.¹⁰²

Yöntem, bir ürünün bağımsız kişilere satılmak üzere bağımlı şirketten alınması halinde, bağlı şirketten alındığı fiyatı bulmayı amaçlar. Üçüncü kişiye uygulanan yeniden satış fiyatından, uygun bir brüt kar marjı (gross profit margin) indirilerek bağımlı şirketten alış fiyatı bulunmaktadır. Bu şekilde bulunan fiyat bağlı şirketler arasındaki transfer fiyatı olmaktadır. Brüt marjın hesabında, satıcının satış ve faaliyet giderleri, satıcının gerçekleştirdiği işlevler ışığında kullanılan varlıklar ve üstlenilen

¹⁰¹ N. Semih Öz, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, Ankara, 2005, Maliye ve Hukuk Yayınları Ltd. Şti., s. 272

¹⁰² Ahmet Belkaoui, “Multinational Management Accounting”, Westport, Connecticut, 1991, Quorum Books, s. 229

riskler dikkate alınır. Brüt marjdan ürünün alımı için ödenen gümrük vergileri gibi ek giderler düşüldükten sonra kalan tutar bağımlı şirketler arasında emsal bedel olarak kabul edilir. Yöntemin uygulanmasında dikkat edilmesi gereken en önemli husus uygun marjın hesaplanmasıdır.¹⁰³

Varsayımsal olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Buradaki uygun brüt satış karı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Söz konusu hesaplama aşağıdaki formül kullanılarak yapılacaktır:

$$\frac{\text{Yeniden Satış Fiyatı}}{1 + \text{Brüt Satış Kar Oranı}} = \text{Emsallere Uygun Fiyat veya Bedel}$$

Anlaşılan kadarı ile kurumun ilişkili kişiye yaptığı satıştaki fiyat, bu kişinin yapacağı satış fiyatının esas alınması suretiyle belirlenmektedir. Bunun için yeniden satış olarak isimlendirilen bu ikinci satışın aralarında bağlantı bulunmayan kimselere yapılması gerekmektedir. Bu satış fiyatından uygun bir satış karı düşülerek; öncesindeki kurumun, ilişkili kişiye yaptığı satıştaki emsale ulaşacaktır. Gerekçe açıklaması, ilişkili kişideki satış fiyatında da efektif satışın fiyatı değil, varsayımlara dayalı olarak saptanan fiyat olacaktır; bu fiyattan düşülecek olan uygun brüt satış karının da söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kar olduğu şeklindedir.

Bu yöntem özellikle pazarlama faaliyetleri gibi işlevin önemli olduğu alanlarda uygulanmaktadır.¹⁰⁴

¹⁰³ Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.’de Yapılan Yasal Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, Haziran 1999, Sayı 214, s. 57

¹⁰⁴ Ramazan Nergiz, “**Transfer Fiyatlandırması ve Uygulamaları**”, (Çevrimiçi) http://www.gtturk.com/guncel2008/Guncel2008_02.pdf, 23.05.2008

Yöntem daha çok, pazarlama faaliyetine konu mallar ile dağıtıcılara satılan mallar ile ilgili işlemlerde tercih edilmektedir.

Yöntemi işleme koymadan önce, uygulamadaki güç koşulların çokluğu nedeniyle diğer yöntemlerin uygulanamadığı durumlarda bu yönetime başvurmakta fayda vardır.

3.3.1. Örnek

Örnek 1:

(R) A.Ş. Güney Kore'deki ilişkili kişi (K)' dan otomobil ithal etmektedir. (R) A.Ş. (K) şirketinin Türkiye genel satıcısı, aynı zamanda farklı modellerdeki araçların üreticisi konumundadır. İthal edilen otomobillerin, garanti, pazarlama dağıtım ve reklam giderleri (R) A.Ş.'ye aittir. Garanti, pazarlama dağıtım, reklam ve tanıtım giderleri için otomobil başına 2.000 YTL harcanacağı bütçelenmiştir. Otomobilin bayilere satış fiyatı 25.000,00 YTL dir. Türkiye'de benzer nitelikteki otomobilleri ithal eden dağıtım şirketlerinin ortalama kâr marjı satış fiyatı üzerinden % 10' dur. Bu kâr marjına (R) A.Ş. tarafından üstlenilen garanti, pazarlama dağıtım, reklam ve tanıtım giderleri dahil değildir.

Yukarıdaki örneğimize göre (R) şirketinin yeniden satış fiyatı yöntemine göre belirleyeceği alım fiyatı: $[25.000 / (1 + 0,10)] - 2.000 = 20.727,27$ YTL olmalıdır. Bu fiyatın üzerinde yapılan her türlü alış transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını gündeme getirecektir.

Örneğimizde de belirttiğimiz gibi (R) şirketi, (K) şirketinden otomobil ithalatı yanında kendisi de otomobil imal etmekte olup üretmiş olduğu otomobillerin birim maliyeti 22.000 YTL olup bu maliyet tutarına 2.000 YTL tutarındaki garanti, pazarlama dağıtım reklam ve tanıtım gideri dahil değildir. Şirketin imal edilen otomobilleri de 25.000 YTL' ye satması durumunda kar marjı,

$(1.000 / 24.000 \times 100) = \% 4,17$ olmaktadır. Bu durumda şirketin ithal ettiği otomobillerde kullanacağı kar marjı % 10 değil de % 4,17 olmalıdır. İç emsalden elde

edilen bu kar marjı dikkate alınarak yapılan hesaplamada yeniden satış fiyatı yöntemine göre belirlenecek alım fiyatı,

[25.000 / (1 + 0,417)] - 2.000 = 21.999,23 YTL olmalıdır. Görüldüğü gibi bu fiyat da yurt içinde üretilen birim maliyet fiyatına eşit bulunmaktadır.¹⁰⁵

Örnek 2:

Yeniden satış fiyatı yöntemine ilişkin olarak OECD Rehberi'nde yer alan örnek aşağıdaki gibidir:

İki dağıtıcı firma, aynı pazarda, aynı marka ile aynı ürünü satmaktadır. Dağıtıcı (A), sattığı ürünler için belli bir garanti verirken, Dağıtıcı (B) herhangi bir garanti vermemektedir. Dağıtıcı (A), böylece ürünü Dağıtıcı (B)' den daha yüksek bir fiyatla satmakta, garanti maliyetlerini hesaplamalarda dikkate almadığı için de brüt kâr marjı da daha yüksek olmaktadır. Düzeltme yapılmadığı sürece söz konusu bu iki kâr marjı karşılaştırılabilir özellikleri taşımamaktadır. Düzeltme yapıldıktan sonra, karşılaştırılan fiyatlar arasında farklılık varsa uygulanan transfer fiyatlandırması eleştirilebilecektir.¹⁰⁶

- Bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kuruluş, söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. (Pazarlama ve dağıtım şirketleri gibi)
- Bu çerçevede paketleme, yeniden paketleme, etiketleme, küçük çaplı montaj işleri, değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim sayılmamaktadır.

¹⁰⁵ Çetin – Paycı, **a.g.m.**

¹⁰⁶ Nergiz, **a.g.s.**, s. 3

3.4. Kar Bölüşüm Yöntemi

İlişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet karı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler oranında ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanan bir yöntemdir.¹⁰⁷

Kâr bölüşüm yönteminde öncelikle bağlantılı kuruluşların üstlendiği kontrol altındaki işlemlerden kaynaklanan kârın, bağlantılı şirketler için bölüştürülmesi tanımlanmaktadır. Kâr bölüşümü, bağlantılı şirketler arasında ekonomik olarak geçerli bir temelde yapılmaktadır. Ekonomik olarak geçerli temel, emsallere uygunluğu yansıtan ya da emsallere uygun olduğu umulan kârın saptandığı durumdur. Bu çerçevede öncelikle ilişkili kişi ya da kurumlar arasındaki toplam kâr tespit edilecek ve daha sonra da bu kâr emsallere uygun biçimde taraflar arasında bölüştürülecektir.

Karşılaştırılabilir işlemlerin olmaması ve gayri maddi varlıkların bulunması hallerinde kar bölüşüm yöntemi kullanılmaktadır. Kar bölüşüm yöntemi, bağımsız şirketlerin yaptıkları işlemleri veya işlemde elde edecekleri karı emsal almak suretiyle, kontrollü bir işlemde oluşan ya da empoze edilen koşulların, karlar üzerindeki etkisini ortadan kaldırmaya çalışır. Kar bölüşüm yöntemi ilk olarak, bağımlı şirketlerin girdikleri kontrollü işlemlerdeki bölüşülebilir karlarını tanımlar. Daha sonra ekonomik ilişkiler çerçevesinde emsal bedel ilkesine uyumlu olarak birleştirilmiş karlar, işletmeler arasında dağıtılır. Birleşik kar, işlemlere tekabül eden kar ve arta kalan kar olabilir. İşlemlere tekabül eden kar işlemlerle bire bir eşleştirilebilir. Buna karşılık arta kalan kar belli bir bölüme atfedilemez. Artan kara örnek olarak gayri maddi varlıklardan elde edilen kar gösterilebilir.¹⁰⁸

Bu çerçevede, kar bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki dört faktör dikkate alınmalıdır;

¹⁰⁷ Nergiz, **a.g.s.**, s. 3-4

¹⁰⁸ OECD Transfer Pricing, 2001, **a.g.e.**, s. 2, Kapusuzoğlu, Temmuz 1999, **a.g.m.**, s. 103-104

- Bir ürünün edinimi, 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 niteliğe haiz diğer faktörler.

Şirketin karının bir müşterek girişim ilişkisindeki bağımsız girişimlerden beklenecek şekilde bölerek, örtülü kazancı tespit eder. Bu yöntemi işlemlerin yakın şekilde karşılaştırılabilecek işlemler olmayacak kadar karşılıklı bağımlı olduğu durumlarda kar bölüşüm yöntemini kullanmak uygun bir seçim olacaktır. Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri kârı göz önünde bulundurmamak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.¹⁰⁹

Yöntem uygulanırken ilk birinci aşamada ilişkisiz şirketlerden benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kar marjı dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kar içerisinde alacağı miktar belirlenir. Bu işlemi takiben ikinci aşamada ise ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kar dağıtımından sonra toplam kardan geriye kalan bakiye var ise, bu kar üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler oranında ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri karlar yeniden hesaplanır.

Kar bölme yöntemini kullanarak muvazaa olmama ücretlerini hesaplamak için, ilgili taraf durumunda olduğu gibi karların ilgisiz taraflar arasında nasıl bölüneceğini bilmek gerekir. Bu yöntem için işleme dahil olan her bir yasal kuruluşun gelirlerini ve giderlerini hesaplamak gerekir.

Kar bölüşüm incelemesi bazen brüt kar düzeyinde uygulansa da, genellikle işletme geliri düzeyinde uygulanır.¹¹⁰

¹⁰⁹ www.vergidanismani.com, a.g.m., s. 8

¹¹⁰ Kızılot, a.g.e., s. 76

Grup içindeki her bir şirketin oluşan kara katkısı işlevsel analize göre belirlenir. Daha önce de tartışıldığı gibi işlev analizi, her bir şirket tarafından kullanılan varlıklar ile üstelenilen risklere göre belirlenmektedir. Yöntemi desteklemek amacıyla dışsal piyasa ölçütleri de kullanılabilir. Dışsal piyasa ölçütlerine örnek olarak, karşılaştırılabilir işlevler dikkate alınarak emsal alınan şirketlerdeki kar bölüşüm yüzdeleri ve getirileri gösterilebilir. ¹¹¹ Belli bir ticari işlemi yürütmek için oluşturulan ve işlem bittiğinde ortadan kalkan iş ortaklıklarının kar bölüşüm anlaşmalarını emsal almak yardımcı olabilir. ¹¹²

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

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

3.4.1. Örnek

Hollanda şirketi H, Türkiye'deki bağlı şirketine televizyon satmaktadır. Televizyon satış fiyatı (67 ekran için) 300 YTL' dir. İnceleme konusu yılda 1.000 adet televizyon satılmıştır. Satıştan elde edilen gelir,

$$(300 \times 1.000) = 300.000 \text{ YTL olmaktadır.}$$

Satışların maliyeti 260.000 YTL, Faaliyet Giderleri 10.000 YTL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda faaliyet karı $(300.000 - 260.000 - 10.000) = 30.000$ YTL olmaktadır. Televizyon başına kar $(30.000 / 1.000) = 30$ YTL olmaktadır. Bu faaliyet için şirket 600.000 YTL değerinde varlık (dönen ve duran varlıklar toplamı) kullanmaktadır.

¹¹¹ Wagdy M. Abdallah, "Global Transfer Pricing and E – Commerce in the Twenty - First Century", Multinational Business Review, 2002, s. 62

¹¹² Öz, 2005, a.g.e., s. 302

Varlıkların getiri oranı

(30.000 / 600.000) = % 5 olmaktadır. Türkiye'deki bağlı şirket, aldığı televizyonları % 20 brüt kar marjı koyarak 360 YTL ye satmaktadır. Satış giderleri için üstlendiği ilave maliyet televizyon başına 20 YTL olmaktadır. Bu durumda Türkiye'deki bağlı şirketin toplam geliri,

(1.000 x 360) 360.000 YTL,

malın maliyeti 300.000 ve satış giderleri 20.000 YTL, faaliyet karı,

(360.000 – 300.000 – 20.000) = 40.000 YTL olmaktadır.

Türkiye'deki şirket televizyon ticareti için 400.000 YTL varlık kullanmaktadır. varlıkların getirisi,

(40.000 / 400.000) = % 10 olmaktadır.

İki firmanın toplam karı,

(30.000 + 40.000) = 70.000 TL, bu karı elde etmek için kullanılan konsolide varlık,

(600.000 + 400.000) = 1.000.000 YTL, konsolide varlıkların getirisi,

(70.000 / 1.000.000) = % 7 olmaktadır. Konsolide getirinin her bir şirketin kullandığı varlıkların tutarına göre bölüşümü esasının benimsenmesi halinde, Hollanda'daki ana şirketin toplam varlık içindeki payı,

(600.000 / 1.000.000) = % 60, Türkiye'deki şirketin payı,

(400.000 / 1.000.000) = % 40 olmaktadır. Toplam karın % 60'ının ana şirkete verilmesi halinde, bu şirkete düşen kar,

(70.000 x % 60) = 42.000 YTL, bu kar miktarının sağlanması için ana şirketin fiyatının satış fiyatının 312 YTL olması gerekmektedir. Bu durumda ana şirketin faaliyet karı,

$$(312.000 - 260.000 - 10.000) = 42.000 \text{ YTL,}$$

varlıkların getiri oranı (42.000 / 600.000) = %7 olacaktır. Bağlı şirketin faaliyet karı,

$$(360.000 - 312.000 - 20.000) = 28.000 \text{ YTL, varlıkların getiri oranı}$$

$$(28 000 / 400.000) = \% 7 \text{ olacaktır.}^{113}$$

3.5. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kar marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kar marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

Net kâr, elde edilen gelirlerden doğrudan ve dolaylı bütün giderler indirildikten sonra kalan tutarı ifade etmekte olup, net kârın net satışlara oranı da net kâr oranını vermektedir. Makul net kâr oranı ise kontrol dışındaki işlemler için, normal koşullar altında, piyasada olması ya da oluşması gereken karşılaştırılabilir net kâr oranını ifade eder.¹¹⁴

Genellikle emsal teşkil edecek nitelikte bağımsız şirket bulunmadığı durumlarda uygulanmaktadır.¹¹⁵ Bu yöntem, fiyatları belirlemekten ziyade, test etmeye yarayan bir yöntemdir.¹¹⁶

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.¹¹⁷ Net kâr, elde edilen gelirlerden doğrudan ve dolaylı bütün giderler indirildikten sonra kalan tutarı

¹¹³ Hüseyin Işık, “Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”, Ankara, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s. 131-132, (Yayınlanmış Doktora Tezi)

¹¹⁴ Benveniste, **a.g.m.**, s. 5

¹¹⁵ Susan C.Borkowski, “**Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issues and Practices**”, The International Tax Journal, Spring 2002, Vol. 28, Issue 2, s. 2

¹¹⁶ Faruk Sabuncu, “**Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye Kurumlar Vergisi Kanunundaki Son Değişiklikler**”, (Çevrimiçi) http://www.vergiportali.com/doc/FS_TF_3_4_2007.pdf, 26.05.2008

¹¹⁷ www.vergidanismani.com, **a.g.m.**, s. 14

ifade etmekte olup, net kârın net satışlara oranı da net kâr oranını vermektedir. Makul net kâr oranı ise kontrol dışındaki işlemler için, normal koşullar altında, piyasada olması ya da oluşması gereken karşılaştırılabilir net kâr oranını ifade eder.¹¹⁸

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.¹¹⁹

3.5.1. Örnek

Türkiye'de faaliyette bulunan tam mükellef (A) Kurumu, Hollanda'da bulunan ilişkili (B) şirketine televizyon satmakta olup, bu işleme ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

(A) Kurumu ile ilişkili (B) şirketi arasındaki emsallere uygun fiyatın belirlenebilmesinde geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması için gerekli veriler bulunmadığından, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılmıştır.

- Televizyonun satış fiyatı 600 YTL' dir ve ilgili yılda (B) şirketine 1000 adet televizyon satılmıştır.

¹¹⁸ Benveniste, **a.g.m.**, s. 4

¹¹⁹ Şenol Çetin, Feridun Fazıl Paycı, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, (Çevrimiçi) <http://www.aktifymm.com/Yorum1.htm>, 26.05.2008

Satışlar	600.000,00
Satılan Malın Maliyeti	550.000,00
Faaliyet Giderleri	20.000,00
Faaliyet Karı	30.000,00

Söz konusu faaliyet için şirketin kullandığı varlıklar (dönen ve duran varlıklar) toplamı 1.000.000 YTL' dir. Bu durumda varlıkların getiri oranı;

$$30.000 / 1.000.000 = \% 3 \text{ olmaktadır.}$$

- Hollanda'da bulunan ilişkili (B) şirketi aldığı televizyonları % 25 brüt kâr marjı ile 750 YTL' ye satmaktadır.

Satışlar	750.000,00
Satılan Malın Maliyeti	600.000,00
Faaliyet Giderleri	50.000,00
Faaliyet Karı	100.000,00

(B) şirketinin bu faaliyeti ile ilgili olarak kullandığı varlık toplamı 800.000 YTL' dir. Varlıkların getirisi;

$$100.000/800.000 = \% 12,5 \text{ olmaktadır.}$$

Yapılan işlev analizi sonucu, karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye'deki tam mükellef (C), (D) ve (E) Kurumlarının beyaz eşya ticareti yaptığı ve varlıkların getiri oranının ortalama % 7,5 olduğu tespit edilmiştir.

Ortalama getiri oranına ulaşabilmek amacıyla, ana firma olan Türkiye'deki (A) Kurumunun ilişkili (B) şirketine televizyon satış fiyatının yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Bu suretle varlıkların getiri oranı emsallere uygun olacaktır.¹²⁰

¹²⁰ Kanun No / Kabul Tarihi: 5520 – 13.06.2006, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 26704 – 18.11.2007, a.g.t.

3.6. Maliye Bakanlığı Anlaşma Usulü

İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmetin alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesinin 5. fıkrasında, “İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir.” hükmüne yer verilmiştir. Bu şekilde belirlenen yöntem üç yılı aşmamak şartı ile anlaşmada beyan edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşıyacaktır.

Maliye Bakanlığı ile yapılacak anlaşmanın, farklı bir yöntemin tespit edilmesi değil, maddede belirtilen yöntemlerden hangisinin esas alınacağı ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin, maliyet artı yöntemine göre tespit yapılacağı hususunda Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapılacak ve anlaşma süresi bitimine kadar bu yöntem uygulanacaktır. Böylelikle mükellef kurum bazındaki değerlendirmelerde, emsale uygun fiyatın farklı yöntemlere göre tespit edilmesi gerektiği iddiasıyla eleştiri yada inceleme yapılamayacaktır.¹²¹

Maliye Bakanlığı anlaşma usulü yönteminin, sağladığı bu avantaj dolayısıyla, özellikle büyük çaplı mükellefler tarafından tercih edilmesi gerektiği görüşündeyiz.

3.7. Diğer Yöntemler

Diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.¹²² Emsallere uygun fiyata

¹²¹ Özbalcı, a.g.e., s. 390

¹²² Güray Öğredik, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı Taslağı Hakkında Düşüncelerimiz”, (Çevrimiçi) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/guray/002/>, 14.07.2008

ulaşmada bu yöntemlerin hiç birisi uygulanamıyorsa, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulayabilir. Mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD' nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir.¹²³

3.8. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Mükellefiyet Durumu

3.8.1. Tam Mükellef Olması Durumu

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kâr payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir. Düzeltme yapılabilmesi için ilgili tutarın örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu tutar ödendikten sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellefin bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekmektedir.¹²⁴

3.8.2. Dar Mükellef Olması Durumu

Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca bir kurumun dar mükellefiyet esasına göre vergiye tabi tutulabilmesi için;

- Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecek kurumun; Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde belirtilen kurumlardan olması
- Kanuni merkezinin ve iş merkezinin Türkiye' de bulunmaması
- Yukarıdaki koşulları taşıyan kurumun Türkiye' deki faaliyetleri dolayısıyla kazanç ve irat elde etmesi

¹²³ İbrahim Güler, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", (Çevrimiçi) http://www.adana.smmmo.org.tr/teblig_sirkuler/transfer_fiy_ortulu_kazanc_dagilimi_i_guler.doc, 14.07.2008

¹²⁴ www.verginadismani.com, a.g.m., s. 13

şartlarının tamamına uyuyor olması gerekmektedir.¹²⁵

3.8.3. Mükellef Olmaması Durumu

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, 13' üncü maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

¹²⁵ Yıldız – Tekin, **a.g.e.**, s. 201

4. SONUÇ

Bu çalışmanın örnek, alıntı, açıklama ve yorumlarından anlaşılacağı gibi 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunuyla birlikte getirilen “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” düzenlemesinin uygulamada birçok sorunu da beraberinde getirdiği hiç şüphesizdir.

1950 yılında yürürlüğe giren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü kazanç aktarımına ilişkin düzenlemesine, yürürlükte bulunduğu elli yılı aşkın süre zarfında gerekli muhteva kazandırılmamıştır. Uygulama yıllarca, inceleme bazındaki bireysel yorumlarla ifa edilmiştir. Dolayısıyla sayısız ihtilafı da beraberinde günümüze taşımıştır. 5520 sayılı Kanun düzenlemesi ile mülga 5422 sayılı Kanunun yorum ve uygulamasında beraberinde getirmiş olduğu bu güçlük ve ihtilafların giderileceği düşünülmüştür.

Düzenlemenin, merkezi idare, uygulayıcılar ve yargı mercileri açısından, yüksek safhada emek gereksinimine, birçok bürokratik tarz çapraşık işleme ve beraberinde hem maddi hem manevi kaynak israfına neden olduğu görülmektedir.

Aynı çatı altındaki işletme ve bağlı birimler arasında oluşan mal ve hizmet hareketlerinin ortalama piyasa fiyatından farklı olmaması gerektiği ilkesine dayanan transfer fiyatlandırması uygulaması dünya çapında 1930’ lu yıllarda gündeme gelmiştir. Yaygınlaşması ise 1990’ lı yıllara kadar devam etmiştir. Bu bakımdan uygulamanın zemininin çok yeni ve farklı teorilere açık olduğu görülmektedir. Ülkemizdeki uygulamanın OECD’ den alıntı olduğunu düşünülürse beraberinde birçok sorunla karşılaşılacağı tahmin edilmektedir. Maliye Bakanlığının açıklamalarında konuya nasıl bir izah getireceği merak konusudur.

Her şeyden evvel uygulama 21.06.2006 tarihinde sisteme ilave edilmesine ve 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmesine rağmen, Maliye Bakanlığı konuya ilişkin yeterli çalışmayı yapmamış, düzenlemeyi kendi seyrine bırakmıştır. Bu büyük bir eksiklik olmakla beraber vergi idaresinin hukuka ve mükelleflere karşı duyarsızlığının

bir göstergesidir. Düzenleme taslak aşamasında iken bir yandan altyapısının hazırlanması gerekirdi.

Emsal fiyat tespit edilirken, tebliğde belirtilen fiyat tespiti yöntemlerinin uygulamasında öncelik itibarıyla hiçbir belirleme yapılmadığı görülmektedir. Tebliğdeki sıralamaya uyulacak mıdır? Yoksa sıralamaya bağlı kalınmaksızın istenen yöntem uygulanabilecek midir? Örneğin, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile emsal fiyatı tespit imkanı varken maliyet artı yöntemi uygulanabilecek midir? Düzenlemede söz konusu hususlar muallakta bırakılmıştır.

Kanunda yer alan ilişkili kişi tanımı çok geniştir. Tebliğde ilişki kişi tanımına dair açıklamalar ise özünde geniş olan kavramı çok daha genişleterek neredeyse aynı ülke içerisinde yaşayan herkesi ilişkili kişi sınıfına dahil etmiştir. Bu durum özellikle halka açık şirketlerde ilişkili kişi tespitini neredeyse imkansız kılmaktadır. İlişkili kişi tanımına bazı kotaların getirilmesiyle uygulama çok daha sade hale getirilebilir. (İşlemlerin tutarı, sürekliliği vb.) Ayrıca hisseleri İMKB’ de işlem gören şirketler dışında kamuya açık finansal bilgiye rastlamak oldukça zordur. Zira tüm kurumlar alım ve satım fiyatlarını sır gibi saklamaktadırlar. Dolayısıyla mükelleflerin dış emsal bulması olanaksız görünmektedir.

Yapılan inceleme nihayetinde bir kurumun diğerine örtülü yoldan kazanç aktardığı tespit edilmiş ise, örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazançların KDV karşısındaki durumu daha detaylı açıklanmalıdır. Konunun hem örtülü olarak dağıtılan kazançlar üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı, hem de KDV’ li yapılmış işlemlerde, alıcının yüklendiği KDV’ nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı yönünden açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Mülga kanunda belirli kişi ya da kurumlar arasındaki işlemlerin örtülü kazanç dağıtımını kapsamında değerlemeye tabi tutulması, emsal nitelikteki işlemlere göre gözle görülür derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden veya tamamen bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat ve hizmet ilişkilerinde bulunulması şartına bağlanmış idi. Dolayısıyla 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanunundaki konuya ilişkin düzenleme çok daha sade gözükmemektedir.

Düşüncenin ilerleyen dönemlerde de başarısız olacağı 5422 sayılı kanunun işleyişinden de görüleceği gibi aşıkardır. OECD mevzuatından alınıp, karışık ölçüm modellerini beraberinde getiren yeni düzenlemenin uygulamada başarılı olması mümkün gözükmemektedir. Vergi bilimcileri açısından da, mülga kanunun sadeliğine rağmen binlerce farklı yoruma sebep olmuş olması, yeni uygulamanın çok daha detaylı olduğu göz önüne alınarak ortaya çıkabilecek yeni yorumların daha nice ihtilaflara neden olacağını görebilmek hiç de güç değildir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Abdallah Wagdy M., “ **Global Transfer Pricing and E – Commerce in the Twenty - First Century**”, Multinational Business Review, 2002
- Ackerman Robert E.; John Hobster; Jerome Landau, “**Managing Transfer Pricing Audit Risk**” CPA Journal, Feb 2002, Vol. 72, Issue 2
- Belkaoui, Ahmet, “**Multinational Management Accounting**”, Westport, Connecticut, Quorum Boks, 1991
- David, Broadhurst, “**The OECD Transfer Pricing Report**”, Canadian Tax Journal No:43, 1995
- Frances, M. Horner, “**What’ s New About the OECD’ s Transfer Pricing Guidelines**”, Tax Notes International, 1996
- Gürsoy, Cudi Tuncer , “**Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**”, 1997
- Kızılot, Şükrü, “**Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**”, Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., 2002
- Koyuncu, Mesut, “**Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması**”, Yıldız Yayın Reklam A.Ş., 1. Baskı, İstanbul, 2005
- Keneth, J. Krupsky, “**United States: New IRS Transfer Pricing Documentation Requirements**”, Bulletin For International Fiscal Documentation, No: 48, 1994
- Maç, Mehmet, “**Kurumlar Vergisi**”, Denet Yayıncılık A.Ş., 3. Baskı, İstanbul, 1999
- OECD, “**Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**”, Paris, 2001
- Öz, N. Semih, “**Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**”, Maliye ve Hukuk Yayınları Ltd. Şti., 2005
- Özbalcı, Yılmaz, “**Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**”, Oluş Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2006
- Semercigil, Murat, “**Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamalar**”, Oluş Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2000

Tekin, Cem –Kartaloğlu Emre, “**Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım İşlemlerinde Dönem Sonu Uygulamaları**”, Mart Matbaacılık Sanatları Tic. ve San. Ltd. Şti., 1. Baskı, İstanbul 2007

Yıldız, A. Murat –Tekin Cem, “**Kurumlar Vergisi Rehberi**”, Kurtiş Matbaacılık, 1. Baskı Ankara, 2005

Endirekt Yararlanılan Kitaplar

Gökçen, Gürbüz, “**Genel Muhasebe, İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları**”, Beta Basım Yayıncılık, 2007

Gökçen, Gürbüz, “**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**”, Beta Basım Yayıncılık, 2006

Sürelî Yayınlar

Aktaş, Mehmet, “**Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu- II**”, Yaklaşım, Kasım 2003, Sayı: 131, s. 84

Bıyan, Özgür, “**Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Bakanlar Kurulu Karar Taslağının Değerlendirilmesi**”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 231, Temmuz 2007, s. 92

Bıyan, Özgür, “**Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması**”, Bütçe Dünyası, Cilt 2, Sayı: 26, Yaz 2007, s. 27

Borkowski, Susan C., “**Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issues and Practices**”, The International Tax Journal, Spring 2002, Vol: 28, Issue 2, s. 2

Elele, Onur, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi ve Değerlendirmeler**”, Vergi Dünyası, Sayı: 318, Şubat 2008, s. 83-84

Erdel, Veysel, - Semi OKUMUŞ; “**Türk Vergi Mevzuatı İçerisinde Transfer Fiyatlaması ve Vergi İncelemeleri**”, Vergi Sorunları, Ağustos 2002, Sayı: 167, s. 84

Kapusuzoğlu, Tuncay, “**Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.’de Yapılan Yasal Düzenlemeler**”, Vergi Dünyası, Haziran 1999, Sayı: 214, s. 57

Tuncay Kapusuzoğlu, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım**”, Vergi Dünyası, Nisan 2006, Sayı: 296, s. 28

Koyuncu, Mesut, “**Örtülü Kazanç Müessesesinde Hazine Zararı Kavramı**”, Vergi Dünyası, Kasım 1999, Sayı 159, s. 55-61

- Koyuncu, Mesut, “**Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergilendirme Zamanı**”, Yaklaşım, Sayı: 123, s. 108
- Kurt, Günseli, ve İ. Levent Ünlü, “ABD, OECD ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması-I”, Mali Pusula, (Aralık 2005), Sayı:12, s. 69
- Oluç, Mehmet, “**Ürün Politikaları**”, Pazarlama Dünyası, 2000, Sayı: 8, s. 13
- Orhun, Osman Necdet, “**Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 49, Ocak 2008, s. 127
- Öcal, Erdoğan, “**Transfer Fiyatlandırması Karar ve Tebliğ Taslakları Üzerine**”, Yaklaşım, Sayı: 177, Eylül 2007, s. 71
- Rayburn L. Gayle, “**Cost Accounting Using a Cost Management Approach**”, 6 th Edition, New York, 1996, s. 620-621
- Saraçoğlu, Fatih - Kaya, Ercan, “**Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**” Vergi Sorunları, Sayı: 216, Eylül 2006, s. 151
- Saraç, Mehmet, “**Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler**”, Vergi Dünyası, Şubat 2005, Sayı: 282, s. 88
- Şenyüz, Doğan, “**Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 53
- Tan, Mustafa, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Örtülü Sermayeye Konu Borçlar ve KKEG Kaydedilecek Tutarın Hesabı**, Vergi Sorunları, Sayı:217, Ekim 2006, s. 58
- Tokur, Özlem Tuncer, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler**”, Vergi Dünyası, Sayı: 317, Ocak 2008, s. 173
- Tuncer, Selahattin, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yaşanan Kaos**”, Yaklaşım, Sayı: 182, Şubat 2008, s. 11
- Yaltı Billur, “**Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi”: Peşin Fiyat Sözleşmeleri**”, Vergi Sorunları, Mart 2007, Sayı: 219, s. 8
- Yazar, Feyyaz, “**Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Son Değişiklikler**”, Vergi Dünyası, Sayı: 321, Mayıs 2008, s. 41

Diğer Yayınlar

- Benveniste, Gressi, “**Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Taslak Kararda Değişiklik Bekliyoruz**”, (Çevrimiçi)
<http://www.verginet.net/UserFiles/File/Transfer%20Fiyatlandirmasi/Makaleler/TFTasla kKararMakaleGB%202.pdf>, 15.04.2008
- Biyay, Özgür, “**Transfer Fiyatlandırması Hakkında Tespit ve Öneriler**”, (Çevrimiçi)
<http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=676>, 10.04.2008
- Biyay, Özgür, “**Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Bakanlar Kurulu Karar Taslağının Değerlendirilmesi**”, (Çevrimiçi)
http://www.alomaliye.com/2007/ozgur_biyay_transfer_fiy.htm, 15.01.2008
- Çetin, Şenol, Paycı, Feridun Fazıl “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım**”, (Çevrimiçi)
<http://www.aktifymm.com/Yorum1.htm>, 26.05.2008
- Güler, İbrahim, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım**”, (Çevrimiçi)
http://www.muhasabenet.net/makale_ibrahim_guler_transfer%20fiyatlandirmasi%20yoluyla%20ortulu%20kazanc%20dagitimi.html, 21.05.2008
- Güler, İbrahim, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım**”, (Çevrimiçi)
http://www.adana.smmmo.org.tr/teblig_sirkuler/transfer_fiy_ortulu_kazanc_dagilimi_i_guler.doc, 14.07.2008
- Güner, M. Fatih, “**Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri**”, E - Yaklaşım, Eylül 2004, Sayı: 14, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004094812.htm>
21.12.2004
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, (Çevrimiçi) www.ivdb.gov.tr, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Karar**”, (Çevrimiçi)
http://www.ivdb.gov.tr/duyurulan/yenimevzuat2007/06122007_transferfiyat.htm,
01.06.2008
- Lewis, David, Lisa Lim, “**How Companies Approach Transfer Pricing in Asia Pasific**”, International Tax Review, Sep 2002 Vol.13, Issue 8 (Çevrimiçi)
http://www.legalmediagroup.com/internationaltaxreview/includes/print.asp?SI_D=2090
- Nergiz, Ramazan, “**Transfer Fiyatlandırması ve Uygulamaları**”, (Çevrimiçi)
http://www.gtturk.com/guncel2008/Guncel2008_02.pdf, 23.05.2008
- Öğredik, Güray, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı Taslağı Hakkında Düşüncelerimiz**”, (Çevrimiçi)
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/guray/002/>, 14.07.2008

- Sabuncu, Faruk, “**Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye Kurumlar Vergisi Kanunundaki Son Değişiklikler**”, (Çevrimiçi) <http://www.vergiportali.com/doc/FSTF342007.pdf> 26.05.2008
- Sevinç, Eser, “**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, (Çevrimiçi) <http://www.ymm.net/ymmnet6/Yazilarimiz/transfiyat.html>, 03.04.2008
- Tax Foundation, “**The Instition Tax Rates of U.S.A.**”, (Çevrimiçi) www.taxfoundation.org, 10.08.2008
- Turner, Bob; Ken, Okawara; Robert, Miall, “**The Role of Comparable Company Benchmarks in Transfer Pricing**”, International Tax Review, Sep/2003, Vol 14, Issue 8, s. 43 - 45, <http://www.legalmediagroup.com> 22.05.2008
- Türkiye Bankalar Birliği, “**Türk Lirası Mevduat ve Döviz Tevdiat Hesapları**”, (Çevrimiçi) http://www.tbb.org.tr/turkce/temel_bankacilik/T%C3%BCrk%20Liras%C4%B1%20Mevduat%20ve%20D%C3%B6viz%20Tevdiat%20Hesaplar%C4%B1.doc 10.07.2008
- www.vergidanismani.com, “**50 Soru 50 Cevapta Transfer Fiyatlandırması**”, (Çevrimiçi) <http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=634>, 11.05.2008

Kanun ve Tebliğler

- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun No / Kabul Tarihi: **5422 – 03.06.1949**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **7229 – 10.06.1949**
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde No: 13, Kanun No / Kabul Tarihi: **5520 – 13.06.2006**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **26205 – 21.06.2006**
- 1 No’ lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Genel Tebliği, Kanun No / Kabul Tarihi: **5520 – 13.06.2006**, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: **26205 – 21.06.2006**
- Türk Medeni Kanunu Madde No: 17, Kanun No / Kabul Tarihi: **4721 – 22.11.2001**

Sirküeller

- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, “**transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Tebliğ İle İlgili Görüş ve Önerilerimiz**”, 2007-39-40-41-42 No’ lu Sirküler, İstanbul 2007, s. 19-20
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, “**Vergilendirmede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu**”, Ankara 2001, TOBB Genel Yayın, No: 359 – 59

Akademik Tezler

Işık, Hüseyin “**Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**”, Ankara, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s. 131-132, (Yayınlanmış Doktora Tezi)

Ders Notları

Erdal, Murat, “**Ürün Hayat Eğrisi ve Yüksek Teknoloji**”, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Ders Notları, s. 1

ÖZGEÇMİŞ

Ali KERİMOĞLU, 1982 yılında Giresun' da doğmuştur. İlköğrenimini İstanbul' da, ortaöğrenimini Giresun' da tamamlamıştır. 2000 yılında girmiş olduğu Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi - İktisat bölümünü 2004 yılında bitirmiştir. Aynı yıl vatani görevini yapmak üzere askere gitmiş ve 2005 tarihinde terhis olmuştur. 2006 yılında Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bilim Dalı' nda yüksek lisans programına başlamıştır. Çeşitli iş deneyimlerinden sonra 2007 yılı başında başlamış olduğu uluslar arası denetim firmasındaki Denetçilik kariyerine halen devam etmektedir.