

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI VE GÜNCEL DÜZENLEMELER

PROFIT SHIFTING THROUGH TRANSFER PRICING AND CURRENT REGULATIONS



Faruk TAŞYÜREK*

ÖZ

Transfer fiyatlandırması yöntemiyle kazanç aktarımı düzenlenmesi bilindiği üzere 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunda düzenlenmiştir. Anılan Kanuna vergi otoritesi 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 41/5 maddesi ile atıfta bulunmak suretiyle, hem gelir hem de kurumlar vergisi kanunlarında düzenleme yapılarak kazancın transfer fiyatlama ile örtülü olarak dağıtılmasının önüne geçilmek istemiştir. Vergi otoritesince kazancın transfer fiyatlama ile örtülü dağıtılmasının yanı sıra bir kısım ülkelerle yapılacak işlemler fiyatlamaya bakılmaksızın örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirileceği belirtilmiş ve bunun için ilan yolu açık tutulmuştur. Tarafımızca yapılan bu çalışmada, transfer fiyatlandırmaya konu edilebilecek işlemler ve bu işlemlerin unsurlarının neler olduğu yapılan güncel düzenlemeler

ABSTRACT

As is known, profit shifting through transfer pricing is regulated under the Corporate Tax Law, no. 5520. There is also a reference in Article 41/5 of Income Tax Law to the transfer pricing rules existing under Corporate Tax Law. The tax authority is entitled to announce that transactions made through certain jurisdictions are deemed as profit shifting no matter what the transfer pricing is. This study explores transfer pricing issues and their elements, also the latest regulations in the light of examples.

Keywords: Affiliated person, imputed value, Treasury loss

JEL Classification Codes: H20, H26, M40

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, faruk.tasyurek@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-6580-8030.

Taşyürek, F. (Temmuz 2021). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Güncel Düzenlemeler, *Vergi Raporu*, 262, (42-54).

eşliğinde irdelenip, örneklendirme yöntemi de kullanılarak aktarım yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: İlişkili kişi, Emsal bedel, Hazine zararı.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H26, M40

GİRİŞ

Transfer dendiği zaman birçoğumuzun aklında müşterek sayılacak bir kısım çağırışlar uyanmaktadır. Spor faaliyetinden tutunda günlük hayatın olağan akışı içerisinde birçok alanda sıklıkla kullandığımız ve işittiğimiz bir terimdir transfer. Literatürdeki tanıma göre transfer; bir şeyi bir yerden başka bir yere geçirme, taşıma ya da götürme; bir kimsenin herhangi bir hakkını bir başka kimseye aktarmasını, geçirmesini sağlayan edim, işlem şeklindeki anlamlar ifade ettiği görülmektedir.

Transfer fiyatlandırması vergi mevzuatına ise kurumlar vergisi kanunu ile giriş yapmıştır. Bu sürecin serüveninin başlangıcı ve bugünkü hali özetlenecek olursa; 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren yeni kurumlar vergisi kanunu yürürlüğe girmiş 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu mülga olmuştur. Yeni kurumlar vergisi kanununun (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu), 13'üncü maddesinde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" düzenlemesi yapılmış ancak anılan düzenleme yasadan ari olarak 1 Ocak 2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım uygulaması ile ilgili olarak idari düzenleme Maliye Bakanlığınca Kasım 2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkındaki Genel Tebliğde yer almıştır. Anılan idari düzenlemeden (Tebliğ) yaklaşık bir ay sonra 2007/12888 sayılı "Transfer

Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı alınmıştır. Anılan Bakanlar Kurulu Kararında ise 3.04.2008 tarih ve 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile cüzi bir kısım değişikliklere gidilmiştir. Bahse konu Bakanlar Kurulu Kararları yaklaşık 12 yıl süreyle değişiklik görmeksizin yürürlükte kalmış, son olarak 25/02/2020 tarihli ve 31050 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2151 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hakkındaki Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bazı bölümlerinde bir kısım değişikliklere gidilmiştir.

Sürecin sonuna bakıldığında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının yapılması ile ilgili hem kanuni düzenleme, hem idari düzenleme (Tebliğ) hem de Bakanlar Kurulu Kararı ile Cumhurbaşkanlığı Kararı bulunmaktadır.

1- GENEL BAKIŞ

KVK'nın 13. maddesinde transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç aktarımı "*Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır*" şeklinde nitelendirilmiştir.¹

Sayılan niteliklere ilave olarak dikkat edilmesi gereken diğer bir hususta anılan kanun maddesinin yedinci fıkrasında yer alan **hazine zararının doğması** şartıdır. Diğer bir ifadeyle ilişkili kişilerle bir işlem yapılırsa, yapılan işlem emsallerine uygun olmasa bile işlem sonunda hazine zararı

¹ Kurumlar Vergisi Kanunu [KVK] 2006 13

doğmamış olursa; anılan fıkra hükmü uyarınca örtülü kazanç dağıtımının şartları sağlanmamış olacaktır.

Mezkûr kanun maddesinin tamamı tetkik edilip, değerlendirme birlikte yapıldığında bir işlemin transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu edilebilmesi için aşağıdaki şartların **birlikte** gerçekleşmesinin arandığı anlaşılmaktadır.

- 1) İşlem **ilişkili kişilerle** yapılmış olmalıdır.
- 2) Yapılan işlem **emsallerine aykırı** olmalıdır.
- 3) Taraflar arasında yapılan işlemde dolayı **hazine zararı** doğmuş olmalıdır.
- 4) İşlemin taraflarından en az birinin Türkiye de **dar veya tam mükellef** yöntemiyle vergilendirmeye muhatap olmalıdır.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç aktarımına konu işlemler üstte belirtilen ve şartların birlikte sağlanması zorunlu olan unsurlar her bir bölüm itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilecek ve bu konudaki vergi mevzuatı ve vergi mevzuatında yapılan güncellemeler aktarılmış olacaktır.

2- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ UNSURLARI

2.1- İlişkili Kişi Kavramı ve İlişkili Sayılan Kişiler

İlişkili kişi dendiği vakit bir çok kimsedeki çağrışımı; bağı olan, ilgisi bulunan, bir duygu, düşünce yada olayın müşterek tarafı şeklinde olacaktır. Bir ilişkiden bahsedilebilmesi için öncelikle ilişkiye ortak kişilerin mevcudiyeti gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle bir ilişkinin başlaması, yürütülmesi ve sonuçlandırılması için öncelikle birden fazla kişinin bulunması gerekmektedir.

Bilindiği üzere genel hukuk açısından iki tür

kişilik vardır. Bunlardan biri gerçek kişi, diğeri ise tüzel kişidir. Gerçek kişilik doğumla vuku bulurken, tüzel kişilik gerçek kişi ya da kişilerin belli bir amacı gerçekleştirmek için bir araya gelerek teşekkül ettiği iradeyi ifade etmektedir. Şartlarını sağlayan tüzel kişiler de gerçek kişi gibi hak ve yükümlülüklerle sahip olarak kendi adına organları vasıtasıyla işlem görmektedir.

Kişilik kavramına vergi mevzuatı özellikle önem vermiş ve işletmelerin tüzel kişiliği ile bu işletmelerin sahip ve ortaklarının veya yönetici ve organizasyonunu sağlayan kişilerin gerçek kişiliğinden bağımsız olmasını istemiştir.

Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği **Kişilik** kavramını; “*işletme sahibinden, ortaklardan ve işletme ile ilgisi olan tüm kişi ve kuruluşlardan ayrı bir kişiliğe sahiptir.*” şeklinde tanımlamıştır.²

Çalışmamıza konu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 13. Maddesinde işletmeler ile kimlerin ilişkili olduğu belirtilmiş ve bunların işletmeler ile yaptıkları işte kişilik kavramlarının ayrıştırılması istenmiştir. Diğer bir ifadeyle yapılacak olan işlemlerde kişiliklerin ilişkisine bakılmaksızın işlem yapılması istenmiştir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 13. Maddesinde **ilişkili kişinin tanımı** şu şekilde yapılmıştır: “İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. ...”

Mezkûr kanun maddesinde kazancın elde edildiği ülkenin vergi sistemimize olan uyumu

² 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği [KVGİT]

dikkate alınarak Cumhurbaşkanlığı Kararıyla ilan edilen ülke ve/veya bölgelerle yapılar işler de ilişkili kişi tanımında yer almıştır.³

Ayrıca 6728 sayılı kanunun 59'uncu maddesiyle KVK'nın 13. maddesine eklenen ifadeyle ilişkili kişilerde ortaklık yapısı dikkate alınarak %10 oranında ortaklık, oy veya kar payı şartı da getirilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunda yer alan ifadelerle açıklık getirmek ve uygulamaya yön vermek için 03.04.2007 tarihinde Resmi Gazetede 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği yayınlanmıştır. Yayınlandığı tarih ile günümüz arasındaki zaman diliminde Kurumlar Vergisi Kanunda yer alan değişiklikler ile uygulamada meydana gelen değişiklikler sıralı tebliğler ile yayınlanarak genel uygulama tebliğinde değişiklik yapılması ön görülmüştür. Diğer bir ifadeyle esasen kurumlar vergisi kapsamında yayımlanan her bir tebliğ, uygulanan genel tebliğde ya değişiklik yapmış ya da eklemeye bulunmuştur.

Bu bölümün konusu olan ilişkili kişi tanımı ile ilgili 6728 Sayılı Kanunun yayınlanmasından sonra 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine ilişkin, anılan düzenleme ile ilgili olarak tarafımızca yapılan sorgulama sonucunda "https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/5520_genteb1_tumguncel.pdf" internet adresindeki tebliğe işleme yapılmadığı görülmüştür.

Buna mukabil uygulamaya yön vermek amacıyla 25.02.2020 tarihli 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı yayınlanmış ve bu konu hakkında bir kısım açıklamalara yer verilmiştir. Anılan kararda ilişkili kişinin tanımı "İlişkili kişi: Kurumlar Vergisi Kanununun uygulaması bakımından, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi,

denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Gelir Vergisi Kanununun uygulaması bakımından, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

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 imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır." şeklinde yapılmıştır.⁴

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 13. Maddesinde yer alan ilişkili kişiler tanımı ile 25.02.2020 tarihli 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında yer alan ilişkili kişiler tanımı tetkik edilmiş olup, ilişkili kişiler kavramında Gelir Ver-

³ Kurumlar Vergisi Kanunu [KVK] 2006 13

⁴ 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı

gisi Kanununa yapılan atıf dışında her iki düzenlemede de ilişkili kişi tanımında farklılığın olmadığı görülmüştür. Diğer bir ifadeyle uygulamaya yön veren idari kararda ilişkili kişinin tanımına bağlı kalındığı görülmektedir. Ayrıca üstteki tabloda bir kısım alanların boş kaldığı gözükmemektedir. Bunun sebebi ise 2151 Sayılı Karar hem gelir vergisini hem de kurumlar vergisini birlikte kapsamaktadır. Gelir vergisini kapsayan bölümdeki ifadelerde ilişkili kişi kavramının GVK'nın 41/5. Maddesinde yer alan ilişkili kişi tanımıyla aynen örtüştüğü görülmektedir.

2.2- Emsale Uygunluk İlkesi

Vergi mevzuat genel hatlarıyla tetkik edildiğinde işletmelerin sahipleri, ortakları yöneticileri iştirakleri gibi özetle önceki bölümde ilişkili sayılan kişilerle yapılan işlemlerde işletmelerin hassas davranmasının istediği görülmektedir. Şöyle ki işletmeler ilişkili sayılan kişilerle yapılan işlemde eğer bu kişilerle aralarında ilişki olmasaydı nasıl davranırdı? Belirlediği fiyat ne olurdu? şeklindeki sorulardan hareketle aradaki ilişkinin yapılan işleme gölge düşürmemesini istemiştir.

Emsal bedel ile ilgili hem usul kanunda hem de esasa müteallik kanunlarda düzenlemenin yapıldığı görülmektedir. Buna göre 213 Sayılı Vergisi Usul Kanunu'nun 267. Maddesinde, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27. Maddesinde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/5. Maddesinde ve 5520 Sayılı Kanun'un 13. Maddesinde emsal bedelle ilgili düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir.

Belirtilen kanun maddelerinden de görülebileceği üzere vergi mevzuatı gerek doğrudan gerekse dolaylı olarak alınan vergiler ile bunların uygulamasını sağlayan usul kanununda ayrı ayrı emsal bedel düzenlemelerine yer vermiştir. Bu durum esasen vergi otoritesinin emsal bedele vermiş olduğu önemin de göstergesi niteliğindedir.

Günümüz işletmelerinin bilinen bir veya birçok sayıda ortağı olabilmektedir. Her bir ortağın işletmeye olan ortaklığı yasal düzenlemelerin

yanı sıra esas sözleşme gibi özel hukuk sözleşmeleri ile de belirlenebilmektedir. Bu durum işletmelerin türüne göre değişiklik göstermekte farklı sayı ve özellikte ortak veya sahiplik hakkı tanımlanmaktadır. Ancak bilinmesinde fayda görülmektedir ki her bir işletmenin ortak sayısı kendi içerisinde farklılık gösterse de her bir işletme için farklılık arz etmeyen gizli bir ortak vardır. Burada belirtilen gizli ortak, vergilendirme hakkını elinde bulunduran kamu otoritesinden başkası değildir.

Kamu otoritesi her bir işletmenin farklı oranda ortağı konumundadır. Bu ortak, yapılan vergisel düzenlemelerle kendi ortaklık hakkını belirleme ve koruma altına almaktadır. Bilinen haliyle diğer ortaklar gibi fayda maksimizasyonu sağlama isteği, sürecin doğal sonucu olacaktır. Fayda maksimizasyonu sağlamak isterken de kendisi ile ilişkili olmayan diğer ortaklarla (işletmenin bilinen ortakları) ilişkisi bulunan kişilere kendi hakkından pay verilmesine rıza göstermeyecektir. Sürecin sonunda ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere aykırılığın doğması halinde kendi payına düşen kısmın aktarımını kabul etmeyecektir. Bu işlemin uygulamadaki karşılığı ise Kanunen Kabul Edilmeyen gider (KKEG) olarak nitelik kazanacaktır.

Burada dikkate alınması gereken diğer bir husus ise vergi mevzuatında ilişkili sayılan kişilerle işlem yapılmasının yasaklanmamış olmasıdır. İlişkili kişilerle yapılan işlemlere getirilen kısıtlama emsaline uygun olması ile sınırlı tutulmuştur. Emsale uygunluk veya emsalin nasıl belirleneceği bu çalışmamızın konusunu teşkil eden 5520 Kurumlar Vergisi Kanununun 13/4 maddesinde düzenlenmiş ve anılan düzenlemelerde yer alan yöntemler aşağıdaki gibidir.

- a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- b) Maliyet artı yöntemi
- c) Yeniden satış fiyatı yöntemi
- ç) İşlemsel kâr yöntemleri
- d) Mükellefler tarafından işlemin mahiyetine göre belirlenen yöntem

Kurumlar Vergisi Kanunu'na uygulamada yön vermek amacıyla yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde emsaline uygun fiyat veya bedelin tespitinde uygulanacak yöntemler belirlenmiştir. Buna göre işlemin mahiyetine en uygun olan aşağıdaki yöntemlerden biri mükellef kurumlar tarafından uygulanır.

- 1) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- 2) Maliyet artı yöntemi
- 3) Yeniden satış fiyatı yöntemi.
- 4) Diğer yöntemler

Üstteki yöntemler tetkik edildiğinde 6728 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesinde yapılan düzenlemelerin, Kurumlar Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yer almadığı gözükmemektedir. Ancak belirtmekte fayda var ki 6728 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler esasen **2007/12888 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararında** yer alan bir kısım yöntem ve açıklamaları içermektedir. Diğer bir ifadeyle uygulamaya yön veren kararların kanunlaştırıldığı anlaşılmaktadır. 2007/12888 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararında da emsal bedelin belirlenmesine yönelik yöntemlerle ilgili şu ifadelerin yer aldığı görülmektedir.

"Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

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

(2) Brüt kâr oranı aşağıdaki gibi hesaplanır:
$$\text{Brüt kâr oranı} = \frac{\text{Satışlar} - \text{Maliyet}}{\text{Maliyet}}$$

(3) Kontrol altındaki bir işlem için uygulanacak en uygun "makul brüt kâr oranı", işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak, ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır. ...

Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

(2) Söz konusu hesaplama aşağıdaki formül kullanılarak yapılacaktır:

$$\text{Emsallere Uygun Fiyat veya Bedel} =$$

$$\frac{\text{Yeniden satış fiyatı}}{1 + \text{Brüt satış kâr oranı}}$$

(3) Makul brüt satış kârı, söz konusu mal veya hizmetin yeniden satışında yüklenilen satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar esas alınarak gerçekleştirilen işlevlerin gerektirdiği kâr tutarını ifade etmektedir.

Diğer yöntemler *(Bu yöntem 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile **İşlemsel Kâr Yöntemleri** şeklinde değiştirilmiştir.)* Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemlerinden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. ...

Kâr bölüşüm yöntemi: İlişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi: Mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir."⁵

⁵ 2007/12888 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

Tarafımızca yapılan araştırmada 2007/12888 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararında 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bir kısım değişikliklerin yapıldığı görülmüştür. Anılan değişiklik ile İşleme Dayalı Kar Yöntemleri ifadesinin İşlemsel **Kar Yöntemleri** şeklinde değiştirildiği görülmektedir. Ayrıca mezkûr Cumhurbaşkanlığı Kararı ile anılan Bakanlar Kurulu Kararının 11. Maddesinin de değiştirilerek şu şekilde yeniden kararlaştırıldığı görülmüştür.

“İşlemsel kâr yöntemleri; Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir.”⁶

Üstteki sayılan yöntemlerin yanı sıra **peşin fiyatlandırma anlaşması** şeklinde de düzenlemelerde yer alan uygulama şeklinin olduğu görülmektedir. Bu uygulama ile vergi otoritesi ile mükellef arasındaki olası ihtilafı kaldırmak için mükellef ile vergi dairesinin anlaşma yapması hedeflenmektedir. Burada hemen belirtecek olursak anılan karardaki uygulama mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları **yurt dışı işlemlerine** ilişkin olarak uygulanacaktır. Diğer bir ifadeyle bu uygulama yurt içi işlemleri kapsamamaktadır. Ayrıca Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulama süresi **3 yıl olarak belirlenmişken**, anılan süre **Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 5 yıla çıkartılmıştır**.

Kurumlar Vergisi Kanunda yapılan son düzenlemeler ile Cumhurbaşkanlığı Kararı'nda yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında emsal bedeli belirleme yöntemlerine ve yöntemlere ilişkin yaptığımız kısa açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

1-) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bu yöntemin kullanılabilmesi için işlemin mahiyetinin karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir.

tedir. Diğer bir ifadeyle işletmelerin hem ilişkili kişilerle hem de ilişkisiz kişilerle aynı nitelikte işlem yapması ve ilişkili kişilerle ilişkisiz kişilerin ödeme bedellerinin aynı olması gerektiğini ifade edilmektedir.

2-) Maliyet artı yöntemi: Maliyet artı yönteminde emsali belirlenecek olan mal veya hizmetin maliyetinin makul kâr oranında artırılmasıyla işlem yapılması gerekliliğini ifade etmektedir. Buradaki makul brüt kardan kasıt, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemde belirlenecek olan karlılığı ifade etmektedir.

3-) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Bir mal veya hizmetin alıcısı tarafından bir başkasına tekrardan satılması halinde ulaşılan bedelden düşülecek makul bir kârı ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle de bu yöntemde mal veya hizmetin, ilişki olmayan kişiler arasında yeniden el değiştirmesi halinde oluşacak olan fiyatından, makul oranda düşülecek karlılıkla yine mal veya hizmetin maliyetinin yeniden belirlenmesini ifade etmektedir.

4) İşlemsel kâr yöntemleri: Bu yöntem, kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemini ifade etmektedir.

-Kar Bölüşüm Yöntemi: İlişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasını ifade etmektedir.

- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi: İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar şeklinde çözüme uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjına göre emsal bedelinin belirlenmesini ifade etmektedir.

5) Peşin Fiyatlandırma Anlaşması: Yurt dışındaki ilişkili kişilerle işlem yapacak olan mükelleflerin vergi dairesine müracaat ederek,

⁶ 2151 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı

belirleyeceği fiyat yöntemini vergi dairesine sunması vergi dairesinin de sunulan yöntemi kabul etmesi halinde **5 yıl** süreyle uygulayacağı fiyat belirleme şeklini ifade etmektedir.

Sonuç olarak mükellefler işlemin mahiyetine en uygun yöntemi belirleyerek diledikleri yöntemlerden biriyle ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsal bedeli uygulaması yapabilme hakkına sahiptirler. Ayrıca belgelendirme ile ilgili tüm yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerde verginin eksik veya geç tahakkuk etmesinden dolayı ziyaı uğratılan vergilerde vergi ziyaı cezası 6728 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme ve Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %50 indirimli olarak uygulanacaktır.

2.3- Hazine Zararının Doğması

Bir önceki bölümde de ifade edildiği üzere her bir işletmenin bilinen sahiplerinin (ortaklarının) yansıra, işletmelerin bir de adı bilinmeyen (gizli ortak) ortağı var ki oda kamu otoritesidir. Kamu otoritesi de ortağı sayıldığı işletmelerden diğer ortaklar gibi maksimum faydayı elde etmek isteyecektir. Bunun için de elde etmek istediği faydaya katkı sağlayacak sonucu verecek iş ve işlemlere müsaade edecektir. Açıklamanın özeti; çalışmamıza konu transfer fiyatlandırmasında hazine zararının dikkate alınmasının temel sebebi yapmış olduğumuz bu açıklamayı doğrular mahiyettedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 13/7. Maddesinde Hazine Zararı ile ilgili şu açıklamaların yapıldığı görülmektedir. "... *Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.*"

Uygulamaya yön vermek için çıkartılan 1 Seri

Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde hazine zararı ile ilgili şu ifadelere yer verildiği görülmektedir. "*Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.*"

Gerek Kanunda Gerekse Tebliğde Yer Alan İfadelere Göre Hazine Zararı:

* Hazine zararı sadece vergi gelirleri yönünden dikkate alınmıştır. Resim, harç ve benzeri diğer kamu gelirlerindeki olası kaybı hazine zararında etken olarak dikkate alınmamıştır.

* Hazine zararında sadece kurumlar vergisi değil, diğer vergiler dahil her türlü verginin toplamı dikkate alınmaktadır.

* Hazine zararı kavramı, yalnızca eksik tahakkuku değil, aynı zamanda geç tahakkuku da ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle dönemsellik de dikkate alınmaktadır.

* Hazine zararı şartı tam mükellef kurumlar ile yabancı mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında yapılan işlemler için aranılmaktadır.

* Hazine zararı şartı ilişkili kişiler arasında ve yurt içinde gerçekleşen işlemleri konu edinmektedir.

şeklinde yorumlanacaktır.

Kanunda yer alan ifadelerle tebliğde yer alan açıklamalar dikkate alındığında hazine zararının doğmasına-doğmamasına sebep olabilecek işlemle ilgili tarafımızca verilen örnekler şu şekildedir:

⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu [KVK] 2006 13

Örn: X işletmesi ilişkili olduğu Y işletmesine 15.12.20XX tarihinde piyasa değeri 200.000-TL olan bir malı 100.000-TL fiyatla (maliyetine) satmış ve satılan mal üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplamıştır.

Örnek soruyla ilgili varsayılan senaryolar şu şekildedir:

- a) Y işletmesi bu malı KDV hariç piyasa değeri olan 200.000-TL'ye satmıştır.
- b) Y işletmesi bu malı KDV hariç piyasa değerinin üzerinde 250.000-TL'ye satmıştır.
- c) Y işletmesi bu malı KDV hariç piyasa değerinin altında 150.000-TL'ye satmıştır.

* Örnekle ilgili diğer bir varsayımımız ise X ve Y işletmeleri 01.01.20XX tarihinde faaliyete geçmiş ve anılan dönem içerisinde başkaca ticari işlemi olmamıştır. Varsayımına göre Y işletmesi aldığı malları aynı ay içerisinde satmıştır.

Çözüm: X işletmesi satışı maliyetine göre yaptığı için kazanç beyan etmeyecek sadece $(100.000 \times 0,18) = 18.000$ -TL KDV ödeyecektir. Eğer emsaline uygun satsaydı 100.000-TL kazanç üzerinden $(100.000 \times 0,20) = 20.000$ -TL kurumlar vergisi ile $(200.000 \times 0,18) = 36.000$ -TL KDV ödeyecekti. Bu durumda bu işlemten hazine zararı doğabilmesi için X ve Y işletmelerinin toplamda $(20.000 + 36.000) = 56.000$ -TL vergi ödemesi gerekmektedir. Mevcut durumda 18.000-TL X işletmesi KDV ödeyeceği için Y işletmesinin $(56.000 - 18.000) = 38.000$ -TL ve üzerinde vergi ödemesi halinde hazine zararı doğmamış olacaktır. Buna göre üstteki senaryoların değerlendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

a) Y işletmesi (100.000 maliyet ve 18.000 indirilecek KDV ile) 100.000-TL kazanç ve 200.000-TL KDV matrahı beyan edecektir. Doğal olarak da $(200.000 \times 0,18) = 36.000$ (-) 18.000 = 18.000 KDV ile $(100.000 \times 0,20) = 20.000$ kurumlar vergisi ödeyerek **toplamda 38.000**-TL hazineye ödeme yapmış olacaktır.

b) Y işletmesi (100.000 maliyet ve 18.000 indirilecek KDV ile) 150.000-TL kazanç ve 250.000

KDV matrahı beyan edecektir. Doğal olarak da $(250.000 \times 0,18) = 45.000$ (-) 18.000 = 27.000-TL KDV ile $(150.000 \times 0,20) = 30.000$ -TL kurumlar vergisi ödeyerek **toplamda 47.000**-TL hazineye ödeme yapmış olacaktır.

c) Y işletmesi (100.000 maliyet ve 18.000 indirilecek KDV ile) 50.000-TL kazanç ve 150.000-TL KDV matrahı beyan edecektir. Doğal olarak da $(150.000 \times 0,18) = 27.000$ (-) 18.000 = 9.000 KDV ile $(50.000 \times 0,20) = 10.000$ kurumlar vergisi ödeyerek **toplamda 19.000**-TL hazineye ödeme yapmış olacaktır.

Anılan “a ve b” senaryolarında yapılan açıklamalarda da görüleceği üzere hazine zararı doğmamaktadır. Diğer bir ifadeyle emsallerine uygun satış olmamasına rağmen alıcı ile satıcının ödemesi muhtemel toplam vergi emsaline uygun olarak satılması halinde vergiye müsavi veya daha yüksek olduğu için hazine zararı doğmamaktadır.

“c” senaryosunda ise açıklamada da görüleceği üzere emsaline uygun olarak satılmış olması halinde ödenmesi muhtemel toplam vergi, emsaline uygun olmadan yapılan satıştaki ödenecek vergiden daha yüksek çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle de hazineye daha az vergi aktarımı olmuş ve hazine zararı doğmuş olarak kabul edilecektir.

Vermiş olduğumuz bu örnekler varsayımlardan türetilmiştir ancak yasanın uygulanmasının mantıksal kurgusu örnekteki şekildedir. Uygulamada ise işletmelerin birden çok iş ve işlemlerinin olacağı muhakkaktır. Bunun sonucu olarak ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde tarafların “Sonraki Döneme Devreden KDV’lerinin” durumu “Ödenecek KDV’lerinin” durumu, “kazanç veya zarar” beyan etmeleri ile yapılan işlemlerin anılan vergilere etkisi ayrı ayrı değerlendirilip bulunan sonuca göre hazine zararı aranacaktır.

Kurgusal olarak ilişkili kişilerle yapılan işlerde bu işler yapılmadığında her ikisi de Ödenecek KDV ile vergilendirilecek kazanç beyan edecek tiye ve yapılan işlem karlı bir şekilde 3. kişiye

aktarılıyorsa hazine zararın olması ihtimali oldukça güçtür.

Ancak ilişkili kişi ile işlemin yapılmadığı var-sayımı halinde, işletmelerden birisi “Sonraki Döneme Devreden KDV” beyan ederken diğerinin Ödenecek KDV’sinin çıkması veya işletmelerden birisi kazanç beyan ederken diğerinin zarar beyan ediyor olması durumlarında hazine zararının doğması daha muhtemel olacaktır.

Yine benzer şekilde ilişkili kişilerle işlem yapılmamış olsaydı her iki tarafta kar veya zarar beyan ediyor olacaktıysa ve her iki tarafta “Sonraki Döneme Devreden KDV” beyan edecektiysa veya her iki tarafta KDV ödeyecektiysa hazine zararının doğması ihtimali düşük olacaktır.

Sonuç olarak hazine zararının doğup doğmayacağı işletmelerin vergisel açıdan durumuna göre değişiklik arz edecektir. Diğer bir ifadeyle de hazine zararının doğmasında sadece ilişkili kişilerle yapılan işlem sonucu belirlemeyecek, **işletmelerin** mevcut durumları da hazine zararının doğmasında etkili olacaktır. Öte yandan ilişkili kişilerle işlem yapılmaması halinde olası işlemde hazine zararı aranmazken ilişkili kişilerle emsallerine aykırı olarak yapılan/yapılacak olan işlemde hazine zararı aranacağı tabidir.

2.4- İşlemin Taraflarından Birinin Türkiye’de Mükellef Olması

Bu bölümde transfer fiyatlandırmaya konu edilecek işlemlerin unsurlarından saydığımız son unsur olarak işlemlerin taraflarından en az birinin Türkiye’de tam veya dar mükellef yöntemlerinden biriyle vergilendirmeye muhatap olması gerekliliği açıklanacaktır.

Mükellef 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 8. Maddesinde mükellef ve vergi sorumlusunun tanımları yapılmış ve şu ifadelerle yer verilmiştir:

“Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. ...”⁸

Belirtilen bu düzenleme ile birlikte her bir vergilendirme kanununda kimlerin mükellef olduğu ayrı ayrı belirtilmiştir. Bu çalışmamızın konusunu teşekkül ettiren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu da mükellefleri tanımlamış olup, tam ve dar mükellef olarak ikiye ayırmıştır. Mezkûr kanunun 2. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri belirtilmiş ve sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olarak tanımlanmıştır.

Anılan maddede mükellefin tanımı yapılmış kimlerin mükellef sayılacağı ayrı ayrı belirtilerek oluşabilecek tereddütlerin önüne geçilmiştir. Ancak sayılanların yerli işletmeler olabileceği gibi yabancı işletmelerde olabileceği muhakkaktır. Bu durumda yabancı işletmeler ile yerli işletmelerin ayrımının yapılması ve hangi işletmelerin yerli işletme gibi muamele göreceğinin belirtilmesi gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nda mükellef tanımının yapıldığı maddeyi takip eden madde belirtilerek, tam mükellef ve dar mükellef ayrımı ile açıklık getirilmiştir.

Kanun maddelerinden de görüleceği üzere tam mükellefler hem yurt içinden hem de yurt dışında sergilediği faaliyetten dolayı vergiye muhatap olacak, diğer bir ifadeyle de mükellef tutulacaktır. Dar mükellef sayılanlar ise yalnızca Türkiye’de sergilediği faaliyetten dolayı vergiye muhatap olacak, diğer bir ifadeyle de mükellef tutulacaktır.

Hem tam mükellef kurumlar hem dar mükellef kurumlar ilişkili oldukları kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirledikleri işlemlerden dolayı 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi

⁸ Vergi Usul Kanunu [VUK] 1961 8

Kanununun 13. Maddesinde yer alan transfer fiyatlandırma ile örtülü kazanç dağıtma maddesine muhatap tutulacaktır.

3- TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE KAZANÇ DAĞITIMINDAKİ MEVZUAT DEĞİŞİKLİKLERİ

Çalışmamızın başında belirttiğimiz transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı serüvenindeki mevzuat değişiklikleri kronolojik sıralama da dikkate alınarak önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Yapılan mevzuat de-

ğişikliklerinin ve açıklamaların daha iyi anlaşılması ve yorumlanması için bu bölümde süreçle ilgili bilgiler derlenerek özet tablo halinde sunulacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 13. Maddesinin ilk hali ile 6728 Sayılı Kanunun 59. maddesiyle yapılan değişiklikler ve Bakanlar Kurulu Kararında Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan değişiklikler mukayese edilerek, her bir düzenlemenin benzerlik ve farklılıkları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.⁹

Açıklama	5520 KVK 13 Madde İlk Hali	6728 Sayılı Kanunla Yap. Değişiklik	Bakanlar Kurulu Kararı 2007/12888	Cumhurbaşkanı Kararı 2151
İlişkili Kişi	Şirketlerin ortakları, şirketleri doğrudan yâda dolaylı olarak yönetenler ve denetleyenler ile bunların alt ve üst soyları ile üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kişiler, ilişkili kişi sayılmıştır. Vergi sistemimizle olan uyumu ve bilgi paylaşımı gibi bir kısım konulara bakılarak ilan edilecek ülkelerdeki kişilerle yapılan işlerde ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı belirtilmiş ve ilan edilecek ülkeyi belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir.	İlan etme yetkisi Bakanlar Kurulundan alınıp Cumhurbaşkanına verilmiştir. Ayrıca ilişkili kişi sayılma da %10 ortaklık payına yönelik düzenleme yapılmıştır.	Gelir vergisi mükellefleri de ilişkili kişi tanımına dâhil edilmiştir.	5520 KVK 13 Madde, 6728 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik ve 2007/12888 Bakanlar Kurulu Kararı, Cumhurbaşkanlığı Kararında birleştirilerek tekrarlanmıştır.

⁹ Turmob.org.tr "Transfer Fiyatlandırma Uygulamasında İlişkili Kişi Tanımı Değişirken Raporlama Konusunda OECD BEPS 13 Eylem Planı Dikkate Alındı" çalışması 22.01.2021 tarihinde erişim sağlandı. <https://www.turmobil.org.tr/ebulten/mevzuatsirkuleri/2020/61-2020.pdf>

Uygulama Yöntemleri	a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: b) Maliyet artı yöntemi: c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: d)Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.	ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsal bedelinin belirlenmesine yeni bir yöntem eklenmiştir. Bu yöntemle işlemde doğan kar referans alınarak dağıtım amaçlanmıştır. Bu yöntem de İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi kullanılmaktadır.	a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi b) Maliyet artı yöntemi c) Yeniden satış fiyatı yöntemi d) Diğer yöntemler d-1) Kâr bölüşüm yöntemi d-2) İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi	a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi b) Maliyet artı yöntemi c) Yeniden satış fiyatı yöntemi d) İşlemsel kâr yöntemleri e) İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi
Peşin Fiyatlandırma Anlaşması	İlişkili kişilerle yapılan işlemde emsal bedelinin belirlenmesinde Maliye Bakanlığı ile anlaşma yöntemi getirilmiş ve bu yöntemin uygulanması üç yıl olarak belirlenmiştir.	Mükellef ile Maliye Bakanlığının anlaşması halinde zaman aşımına uğramamış olan dönemde de anlaşma hükümlerinin sirayeti öngörülmüştür. Anlaşmanın haber verme dilekçesi yerine geçeceği ifade edilerek, beyan ve ödemenin buna göre tekemmül ettirileceği belirtilmiştir. Anlaşmanın daha önceki dönemlere uygulanmasından dolayı, mükellef tarafından ödenen verginin mükellefe iade edilmeyeceği belirtilmiştir.	Peşin fiyatlandırma anlaşmasının tanımı yapılmış, mükelleflerin kullanacağı yöntemde Gelir İdaresi Başkanlığınca anlaşılacak belirleneceği ve bu yöntemim üç yıl kullanılacağı ifade edilmiştir.	Peşin fiyatlandırma anlaşmasının tanımı yapılmış, mükelleflerin kullanacağı yöntemde Gelir İdaresi Başkanlığınca anlaşılacak belirleneceği ve bu yöntemim beş yıl kullanılacağı ifade edilmiştir.
Belgelendirme Ve Ceza İndirimi	Özel düzeltmeye yer verilmemiş.	Kaçakçılık fiilleri hariç olmak üzere transfer fiyatlandırmadan dolayı verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya geç tahakkuk ettirilmesinden dolayı kesilecek özel usulsüzlük cezası %50 olarak belirlenmiştir.	Özel düzeltmeye yer verilmemiş.	Transfer fiyatlandırmadan dolayı verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya geç tahakkuk ettirilmesinden dolayı kesilecek özel usulsüzlük cezası %50 olarak belirlenmiştir.

SONUÇ

Vergi mevzuatı genel hatlarıyla tetkik edildiğinde işletmelerin ilişkili kişilerle işlem yapmaları yasaklanmamıştır. Buna mukabil ilişkili kişilerle yapılan/yapılacak olan işlemlerde emsallere uygunluk aranmıştır.

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu edilebilmesi için emsallerine aykırı olarak işlem yapılması tek başına yeterli olmayıp, aynı zamanda hazine zararına da sebebiyet verilmesi gerekmektedir.

Hazine zararından kasıt ise emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken **her türlü vergi toplamının** eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi- dir. Diğer bir ifadeyle de hazine zararı her türlü vergiyi kapsarken, vergi haricindeki kamu gelirlerini (Harç, resim v.b) kapsamamaktadır.

Emsal bedelin belirlenmesinde vergi mevzuatı işlemin mahiyetine en uygun olanı yöntemin belirlenmesini mükelleflere bırakmıştır. Diğer bir ifadeyle anılan yöntemler mükellefler için opsiyonludur.

Mükellefler tarafından emsal bedelin tespiti-nde kullanılacak yöntemler şunlardır: Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, Maliyet artı yöntemi, Yeniden satış fiyatı yöntemi, İşlemsel kâr yöntemleri (Kar Bölüşüm Yöntemi- İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi) ve Peşin fiyatlandırma anlaşması

Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç olmak üzere, Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zama-

nında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası %50 indirimli olarak uygulanacaktır.

Peşin fiyatlandırma anlaşması kapsamında ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemlerin geçerlilik süresi **5 yıl** olarak belirlenmiştir.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkındaki Genel Tebliğ
- 2007/12888 sayılı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı alınmıştır. Bakanlar Kurulu Kararında ise 3.04.2008 tarih ve 2008/13490 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 25/02/2020 tarihli ve 31050 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2151 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım hakkındaki Cumhurbaşkanlığı kararı
- 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- “Transfer Fiyatlandırma Uygulamasında İlişkili Kişi Tanımı Değişirken Raporlama Konusunda OECD BEPS 13 Eylem Planı Dikate Alındı”. (<https://www.turmob.org.tr/ebulten/mevzuatsirkuleri/2020/61-2020.pdf>). Erişim tarihi: 22 Ocak 2021.