TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

Gözde SARUHAN
111615079

İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK YÜKSEK LİSANS PROGRAMI
(EKONOMİ HUKUKU)

Danışman: Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU

2015

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

DISGUISED PROFIT DISTRIBUTION THROUGH TRANSFER PRICING

Gözde SARUHAN
111615079

Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU :

Prof. Dr. Veliye YANLI :

Doç. Dr. Gül OKUTAN NILSSON :

Tezin Onaylandığı Tarih :

Toplam Sayfa Sayısı : 118

Anahtar Kelimeler (Türkçe)

1) Transfer fiyatlandırması
2) Örtülü kazanç dağıtımı
3) Transfer fiyatlandırması yöntemleri
4) Emsallere uygunluk ilkesi

Anahtar Kelimeler (İngilizce)

1) Transfer pricing
2) Disguised profit distribution
3) Transfer pricing methods
4) Arm's length principle

Özet

Transfer fiyatlandırması her ne kadar, yasal düzen içerisinde herhangi bir hukuka aykırılık teşkil etmese de; söz konusu fiyatlandırma stratejisinin kar maksimizasyonu sağlama amacı ile, şirketler tarafından özellikle vergi planlaması yönünde kullanılması ve bu şekilde örtülü olarak kazanç dağıtımı sonucunu doğurması vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması kavramı üzerine yoğunlaşmasına neden olmuştur.

Ülkemizde de özellikle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile birlikte, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi ciddi bir düzenleme ile ele alınmıştır.

Bu çalışmamda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından ele alınmış olup; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler inceleme kapsamı dışında tutulmuştur.

Çalışmamda, bana yardımcı olan sevgili tez danışman hocam Prof. Dr. Elif Sonsuzoğlu'na ve çalışmamı bitirmem konusunda bana sürekli destek olan aileme teşekkür ederim.

Av. Gözde Saruhan

Abstract

Although, transfer pricing is not against the law within the scope of legal order, in case the pricing strategies are used for the profit maximization rule, the aim causes the disguised profit distribution. As a result, the tax authorities give consequence to the transfer pricing.

In our country, the concept of the disguised profit distribution through the transfer pricing is seriously considered within the Corporate Income Tax Code numbered 5520 ("CITC").

In this study, the concept of the disguised profit distribution through the transfer pricing is examined wiithin the scope of CITC; the regulations of Income Tax Code numbered 193 are out of the this study.

I appreciate to my thesis consultant Prof. Dr. Elif Soncuzoğlu and my family.

Att. Gözde Saruhan

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR CETVELİ vii

KAYNAKÇA VE ELEKTRONİK AĞ ADRESLER ix

I. Giriş 1

II. Örtülü Kazanç ve Transfer Fiyatlandırması Kavramı 4

III. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı 9

A. Unsurları 15
1. Objektif Unsurlar 16

a. İlişkili Kişi Sıfatı 16

aa. Kurumların kendi ortakları 23

ab. Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar 25

ac. Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar 31

ad. Ortakların eşleri 40

ae. Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları 40

af. 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 kişiler 42

b. Emsallere Uygunluk İlkesi 43

c. Karşılaştırılabilirlik Analizi 56

d. Hazine Zararı 69

2. Subjektif Unsur 74

B. Hukuki Sonuçları 76
1. KVK Açısından 77

2. KDV Kanunu Açısından 84

a. Örtülü kazanca isabet eden KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı görüşü 85

b. Örtülü kazanca isabet eden KDV'nin indirim konusu yapılabileceği görüşü 87

IV. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri 93

A. Geleneksel İşlem Yöntemleri 101
1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi 101

2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi 104

3. Maliyet Artı Yöntemi 107

B. Diğer Yöntemler 110
1. Kar Bölüşüm Yöntemi 111

2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi 113

V. Sonuç 115

KISALTMALAR CETVELİ

1 Seri No.lu Tebliğ	:	1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Tebliğ
a.g.e	:	Adı Geçen Eser
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
APA	:	Advance Pricing Agreement (Peşin Fiyatlandırma Anlaşması)
BKK	:	Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	:	Bakınız
C.	:	Cilt
E.	:	Esas Numarası
GVK	:	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
K.	:	Karar Numarası
KDV Kanunu	:	3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KV Genel Tebliği	:	1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
KVK	:	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
Mülga KVK	:	5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
No.	:	Numara
OECD	:	Organization of Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
Rehber	:	Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration)
s.	:	Sayfa
S.	:	Sayı
T.C.	:	Türkiye Cumhuriyeti

TMK	:	4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TTK	:	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebesi Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	:	213 sayılı Vergi Usul Kanunu

KAYNAKÇA VE ELEKTRONİK AĞ ADRESLER

KİTAP

Ağar, Serkan	Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Aktarımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011
Aktaş, Mehmet	Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanması Olanakları, Yaklaşım Yayıncılık Ankara Şubat 2004
Ateş, Leyla	Transfer Fiyatlandırması Ve Vergilendirme, Turhan Kitabevi Ankara Ekim 2011
Biçer, Ramazan	Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi, TÜRMOB Yayınları
Kapusuzoğlu, Tuncay	Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, Oluş Yayıncılık İstanbul Temmuz 2003
Koyuncu, Mesut	Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Mayıs 2005
Köse, Tunç / Ferhatoğlu, Emrah	5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'e Göre Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama) Maliye ve Hukuk Yayınları Şubat 2008
Oğuzman, M. Kemal / Seliçi, Özer / Oktay-Özdemir, Sabiha	Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler), Yeniden gözden geçirilmiş ve mevzuta uyarlanmış 8. Baskı, Filiz Kitabevi İstanbul 2005
Poroy, Reha / Tekinalp, Ünal / Çamoğlu, Ersin	Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku, Güncelleştirilmiş 11. Baskı, Vedat Kitapçılık İstanbul 2009

Sezgin, Bülent	Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Adalet Yayınevi Ankara Mayıs 2014
Uyanık, Namık Kemal	Transfer Fiyatlandırma, TÜRMOB Yayınları Genişletilmiş 2. Baskı-yayın no.320
Uyanık, Namık Kemal	Transfer Fiyatlandırma, TÜRMOB Yayınları 1. Baskı-yayın no.278
Uzunoğlu, Nihat	Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Ocak 2014 2. Cilt
Vural, Mahmut	Uygulayıcılar İçin KDV 1. Cilt Yorum ve Açıklamalar, TÜRMOB Yayınları-yayın no.421

MAKALE

Akkaya, Mustafa / Bayar, İbrahim Nihat / Canyaş Oytun	Vergi Hukukunda "Emsallere Uygunluk" ve " Gerçeklik" İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme), Vergi Sorunları Dergisi Eylül 2011
Cravens, Karen S	Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms, International Business Review, Volume 6, Number 2, 1997, s.127-145. (Çeviren: İhsan Günaydın, Çokuluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamanın Rolü, Vergi Sorunları Dergisi Haziran 2000)
Çamlıca, Mustafa	Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı Ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı, Vergi Sorunları Dergisi Haziran 1996
Çetin, Rızkullah	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı ve Düzeltme İşlemi, Yaklaşım Dergisi Nisan 2011
Deligöz, Cihan	Distribütörlerin İlişkili Kişi Tanımına Dahil Edilmesinin Hukuki Durumu ve Neticeleri, Yaklaşım Dergisi Ekim 2014

Elele, Onur	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi Ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler, Yaklaşım Dergisi Şubat 2008
Gücüyener, Gökçe	Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı, Vergi Sorunları Dergisi Haziran 2014
Güçlü, Emre Betül	Karşılaştırılabilirlik Analizinde Risk, Fonksiyon ve Varlık Kullanımı Kavramları ile Bunlara Bağlı Düzeltmeler, Vergi Sorunları Dergisi Mayıs 2012
Gündüz, Mehmet	Transfer Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili Yapılacak Düzletme İşlemlerinde KDV Karmaşası, Yaklaşım Dergisi Mayıs 2015
Gürgen, Orhan	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Çerçevesi, Yaklaşım Dergisi Ekim 2010
Keklikçi, Hakan	Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı Ve Uygulamalı Örneklerle Dönemsel Açıdan Analizi?, Lebib Yalkın Dergisi Mart 2010
Köprü, M. Fatih	Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında "Hazine Zararı" Kavramı, Vergide Gündem Ağustos 2008
Nazalı, Ersin	Transfer Fiyatlandırması (Örtülü Kazanç) İşlemleri Kapsamında İndirim KDV'lerin Reddi Mümkün Müdür?, Yaklaşım Dergisi Kasım 2012
Nazalı, Ersin	Transfer Fiyatlandırması-I, Yaklaşım Dergisi Temmuz 2007
Orkunoğlu, Işıl Fulya	Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Seçimi, Vergi Sorunları Dergisi Kasım 2008
Öcal, Erdoğan	Transfer Fiyatlandırması 2 Seri No.lu Tebliği'nin Getirdikleri, Yaklaşım Dergisi Haziran 2008
Öcal, Erdoğan	Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü, Yaklaşım Dergisi Mart 2009

Öcal, Erdoğan	Transfer Fiyatlandırmasında "Fiyatlandırma"-I, Yaklaşım Dergisi Şubat 2010 S.206
Öztürk, Mehmet Şirin	Transfer Fiyatlandırmasında KDV Konusu Üzerine, Yaklaşım Dergisi Ağustos 2010
Pehlivan, Serdar / Gökbunar, Ali Rıza	Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı, Yönetim ve Ekonomi Dergisi Yıl:2010 C:17 S.1
Softa, Murat / Taşkesen, Naciye	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında KDV Kargaşası, Vergi Sorunları Dergisi Mayıs 2015
Şenlik, Ergun	Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararının Doğması Şartının Aranmasına Yönelik Değerlendirme ve Tavsiyeler, Lebib Yalkın Dergisi Eylül 2008
Tunç, Akif / Sarısu Kanmaz, Gökçe	Kanada'da Görülen Bir Vergi Davasının Türkiye İlaç Sektörü Açısından Yorumlanması, Vergide Gündem Transfer Fiyatlandırması Özel Sayısı Mart 2013
Usta, Fuat	Transfer Fiyatlandırması Analizinde Elma İle Armut Karşılaştırılabilir Mi?, Yaklaşım Dergisi Ekim 2014
Yakışıklı, Ramazan	Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması, Vergi Dünyası Dergisi Kasım 2008
Yaltı Soydan, Billur	Çokuluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlamasi Rehberi(1), Vergi Sorunları Dergisi Nisan 1996
Yaltı, Billur	Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2011
Yeliven, Lokman	Emsali Olmayan Varlıkların Emsal Bedeli Nasıl Belirlenebilir?, Vergi Sorunları Dergisi Mayıs 2015

TEZ/PROJE

Didinmez, Irem	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Emsallere Uygunluk Ilkesi Kapsamında Değerlendirilmesi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksel Lisans Tezi Ankara 2012
Kahraman, Kadir	Transfer Fiyatlandırması ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisi, T.C. Istanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi İstanbul 2012
Kılat, Emine Leyla	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Fakültesi İşletme Ana Bilim Dalı Doktora Tezi İstanbul 2010
Küçükkaya, Mehmet	Vergi Açısından Transfer Fiyatlandırması, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi İstanbul 2005
Sönmez, Tuğçe	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı, Galatasaray Üniversitesi Ekonomi Hukuku Tezsiz Yüksek Lisans Programı, Bitirme Projesi

ÇEVRİMİÇİ YAYINLAR

EY, 2014 Global Transfer Pricing Tax Authority Survey

EY, Global Tax Alert, Highlights of Global Transfer Pricing Developments 2014-2015

http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Turkey_TPcountryprofile_Oct2012.pdf

(erişim tarihi: 11.04.2015)

Transfer Fiyatlandırmasında Distribütörlük Anlaşması ve İlişkili Kişi Kavramı,

http://istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/522.pdf

(erişim tarihi:18.06.2015)

Ağar, Serkan	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında "İlişkili Kişi"

	http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2011-94-708 (erişim tarihi: 28.03.2015)
Aladağ, Canan	Transfer Fiyatlandırmasına Yöntemsel Bakış ve Türkiye'de Beklenen Düzenlemeler https://www.vergiportali.com/doc/TF/TFSUNUM3.pdf (erişim tarihi: 19.04.2015)
Karataş Durmuş, Neslihan	Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVIII, Y. 2014 S. 3-4, s.511 http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_3-4_20.pdf (erişim tarihi: 22.04.2015)
Kılıç, Murat	Artan Transfer Fiyatlandırması İncelemeleri ve Mükellef Hakları, KPMG Vergi Blog Detay, 22.04.2015 http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=255 (erişim tarihi: 23.04.2015)
Kısacık, Derya / Yıldırım, İpek	Yasal Mevzuatımızda Tanımlanan İlişkili Kişi Kavramının OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergide Gündem Mart 2013 http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2013&publicationId=1093573 (erişim Tarihi: 15.03.2015)
Nizamoğlu, A. Can	Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsal Fiyatın Tespitinde Bir Yöntem: Berry Oranı, http://www.pwc.com.tr/tr_TR/TR/microsite/transfer-pricing/yayinlar/2014/pages/berry-orani-transfer-fiyatlandirmasi-uygulamasi.pdf

	(erişim tarihi: 19.04.2015)
Sönmez, Tuğçe	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının KDV Yönünden Değerlendirilmesi, Vergide Gündem Mart 2014 http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2014&publicationId=1793223 (erişim tarihi: 26.04.2015)
Sumay, S. Serdar	Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti, Vergide Gündem http://www.vergidegundem.com/files/Nisan09_MAk1.pdf (erişim tarihi: 11.04.2015)
Sumay, S. Serdar	Yönetim Ücretlerinde Emsal Fiyat Tespiti Açısından Yaşanan Güçlükler, Vergide Gündem http://www.vergidegundem.com/files/YonUcretEmsalfiyat_MakaleHaz2010.pdf (erişim tarihi: 28.03.2015)

REHBER

Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi

(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration)

KARARLAR

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
  03.12.2004 tarih ve E.2004/178, K.2004/107
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
  E.1995/418, K.1997/8

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
  17.01.1997 tarih ve E.1995/415, K.1997/6
- Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
  12.06.2008 tarih ve E.2005/3292, K.2008/1633
- Danıştay 13. Dairesi
  10.12.1990 tarih ve E.1990/1414, K.1990/3381
- Danıştay 11. Dairesi
  19.03.1998 tarih ve E.1997/450, K.1998/1120
- Danıştay 4. Dairesi
  E.2009/1943, K.2010/3971
- Danıştay 4. Dairesi
  20.01.2004 tarih ve E.2003/245, K.2004/59
- Danıştay 4. Dairesi
  E.2011/2645, K.2011/5848
- Danıştay 4. Dairesi
- E.2009/5448, K.2012/1359
- Danıştay 4. Dairesi
  08.03.1995 tarih ve E.1994/5729, K.1995/993
- Danıştay 4. Dairesi
  21.04.1988 tarih ve E.1986/1392, K.1988/1622
- Danıştay 4. Dairesi
  18.10.1988 tarih ve E.1987/4073, K.1988/3511
- Danıştay 4. Dairesi
  11.1.1990 tarih ve E.1989/144, K.1990/33
- Danıştay 4. Dairesi
  08.03.1995 tarih ve E.1994/5731 K.1995/995
- Danıştay 4. Dairesi

14.05.2010 tarih ve E.2010/8617, K.2011/627

- Danıştay 4. Dairesi
  07.03.1990 tarih ve E.1989/762, K.1990/775
- Danıştay 4. Dairesi
  E.1997/1687, K.2000/158
- Danıştay 4. Dairesi
  E.1999/4246, K.2000/1817
- Danıştay 4. Dairesi
  03.06.1998 tarih ve E.1998/128, K.1998/2379
- Danıştay 4. Dairesi
  E.1992/4441, K.1994/1057
- Danıştay 4. Dairesi
  25.12.1989 tarih ve E.1987/4359, K.1989/4393
- Danıştay 4. Dairesi
  08.10.2002 tarih ve E.2002/210, K.2002/3134
- Danıştay 4. Dairesi
  20.12.2000 tarih ve E.2000/416, K.2000/5373
- Danıştay 3. Dairesi
  25.01.1988 tarih ve E.1987/1694, K.1988/181
- Danıştay 3. Dairesi
  04.10.1995 tarih ve E.1994/2456, K.1995/2838
- İstanbul 11. Vergi Mahkemesi
  18.06.2010 tarih ve E.2009/3169, K.2010/2091
- İstanbul 5. Vergi Mahkemesi
  18.06.2010 tarih ve E.2009/2268, K.2010/1502
- İstanbul 5. Vergi Mahkemesi
  17.12.2008 tarih ve E.2008/1693 K.2008/3957

TABLO LİSTESİ

1- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin kapsamındaki kişiler bakımından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanun'un farkları
2- İlişkili kişi unsuru bakımından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanun'un farkları
3- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı şartlarının gerçekleşmesi halinde yapılacak düzeltme işlemleri
4- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı şartlarının gerçekleşmesi halinde tarafların vergilendirilmesi
5- Bazı Yabancı Ülkelerin Transfer Fiyatlandırması Yöntem Tercihleri ve Uygulamaları

I. Giriş

Özellikle ekonomik alanda yaşanan küreselleşme ile birlikte sınırların kalktığı ve her an her yerde ticari yaşamın hüküm sürebildiği bir çağda, şirketlerin de bu hızlı döngüye ayak uydurması kaçınılmaz bir gerekliliktir.

Küreselleşme ile birlikte sınırların kalktığı bir alanda faaliyet gösteren şirketler elbette ki ekonomik faaliyetlerini devam ettirebilmek için çeşitli yollara başvurarak ticari hayatın vazgeçilmez amaçlarına ulaşacaklardır. Şüphesiz ki, şirketler için kar maksimizasyonunu azaltan ve giderlerin daha yüksek çıkmasına sebep olan unsurların başında vergi uygulamalarının geldiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bu nedenledir ki, vergi, şirketleri transfer fiyatlandırması kavramını olumsuz yönde kullanmalarına sevk eden bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır[1].

Çok uluslu yapılanmaların (çok uluslu işletmeler[2]) bir başka ifadeyle, birden fazla ülkede yapılanmaya gitmiş olan şirketlerin, ekonomik yaşamda giderek yaygınlaşması ile birlikte, ticari hayatın vazgeçilmez amaçlarından olan kar maksimizasyonu ve giderlerin azaltılması amaçlarının, söz konusu şirketler için de geçerli olacağı ve anılan şirketlerin de bu amaca yönelik yollar bulma çabasına gireceği bir gerçektir.

Çok uluslu işletmeler birden fazla ülkede faaliyet gösterdiklerinden dolayı, söz konusu sistemin daha verimli ve bir bütünlük içerisinde sürdürülebilmesi için, işletme yapısı içinde sistemsel bir tekdüzelik içine girmektedirler. Çok doğaldır ki, bunun en yaygın

---

[1] Serkan Ağar, Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Aktarımı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s.26

[2] Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration)'nde çok uluslu işletme kavramı, "*iki veya daha fazla ülkede ticari kuruluşlara sahip bulunan, ilişkili kuruluşlardan oluşan şirketler grubunun üyesi olan kuruluş*" olarak tanımlanmıştır.

görünüşü, mal ve hizmet alım satımlarının üçüncü kişilerden sağlanması yerine şirketler bünyesi içinde gerçekleştirilmesidir. Bu durumda ise, gündeme gelecek olan fiyat politikasını belirleme ve bunun sonucunda ortaya çıkacak olan vergisel yük, çok uluslu şirketler açısından önemli bir sistematik gerektirecek iş olacaktır. Nitekim, çok uluslu şirketler de karlarını maksimize etmek amacıyla ülkeler arasındaki vergisel farklılıklardan yararlanma konusunda eğilim göstermektedirler[3].

Belirlenen transfer fiyatları şirketler açısından her ne kadar sistemsel bir bütünlük ve kar maksimizasyonuna katkı sağlayacak bir yapıda da olsa, işlemlerin karşı tarafında olan vergi idareleri bakımından da söz konusu kazançları vergilendirme unsuru önem arz edecek ve bu iki karşıt menfaat, birden fazla ülkede faaliyette bulunan şirketleri ve hangi ülkede faaliyette bulunulursa o devletleri karşı karşıya getirecektir. Söz konusu devletler de, elbette ki, gelirlerinin en büyük kısımlarından biri olan vergi uygulamasından en büyük oranda pay almak isteyeceklerdir.

Çok uluslu şirketlerin, şirketler bünyesinde mal ve hizmet sunumu sağlamak suretiyle belirledikleri transfer fiyatlandırması politikaları ve esas amaçları olan kar maksimizasyonu, esasında hukuka uygun olan transfer fiyatlandırması politikasını, esas amacı gerçekleştirmek adına hukuka aykırı bir durum haline getirebilmekte; ve bunun sonucunda da devletlerin transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımını engelleme yönünde harekete geçmelerine sebebiyet vermektedir. Transfer

[3] Ersin Nazalı, Transfer Fiyatlandırması-I, Yaklaşım Dergisi Temmuz 2007 S.175

fiyatlandırması, devletler açısından bir vergi kaybı[4] ve doğal olarak bir kazanç kaybı olacağı için ödemeler dengesi üzerinde de önemli sonuçlar doğuracak güce sahiptir[5].

İşte bu durum, transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç maksimizasyonu sağlama amacı taşıyan şirketler ile düşük oranlı veya daha yüksek oranlı vergi politikası izleyen vergi idarelerini karşı karşıya getirecek ve ortaya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak adlandırılan bir kavram ortaya çıkaracaktır.

Bu kapsamda, global düzeyde ve Türkiye'de de uluslar arası alanda en önemli vergi konularından biri olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımının önüne geçilmesini sağlamak amacıyla çok fazla sayıda vergi incelemesi gerçekleştirilmektedir[6]. Kaldı ki, bu sayının 2015 yılında da artmaya devam edeceği beklenmektedir[7].

---

[4] Serdar Pehlivan, Ali Rıza Gökbunar, Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı, Yönetim ve Ekonomi Dergisi Yıl:2010 C:17 S.1, s.118
*2007 yılında dış ticaret fiyatlarının manipülasyonu yoluyla dış ticaret yapılan ülkelere 7.374.841.065,87 $ örtülü olarak gelir aktarılmış ve aktarılan bu gelirlerin yol açtığı kurumlar vergisi kaybı da 1.474.968.213,17 $ olarak hesaplanmıştır. Merkez Bankası'nın belirlediği döviz alış kurlarından 2007 yılı için aylık ortalama bazda en düşük kur aralık ayının ortalama döviz alış kurudur (1,1730 $/TL) (DPT,2010). Türk Lirası bazında Kurumlar Vergisi kaybı, (1.474.968.213,17*1,1730=1.730.137.714,04 TL) 1.730.137.714,04 TL'dir.*
[5] Tuğçe Sönmez, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı, Galatasaray Üniversitesi Ekonomi Hukuku Tezsiz Yüksek Lisans Programı, Bitirme Projesi, s. 2
[6] EY, 2014 Global Transfer Pricing Tax Authority Survey
http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-global-transfer-pricing-tax-authority-survey/$FILE/ey-2014-global-transfer-pricing-tax-authority-survey.pdf (erişim tarihi: 12.04.2015)
[7] EY, Global Tax Alert, Highlights of Global Transfer Pricing Developments 2014-2015
http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Highlights_of_global_transfer_pricing_developments_2014-2015/$FILE/2015G_CM5239_TP_Highlights%20of%20global%20TP%20developments%202014-2015.pdf (erişim tarihi: 12.04.2015)

"Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı çalışmam, üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, örtülü kazanç ve transfer fiyatlandırması kavramları açıklanmış ve transfer fiyatlandırması kavramının şirketler açısından hangi amaçlarla kullanıldığı anlatılmıştır.

İkinci bölümde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK") çerçevesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin unsurları ele alınmış ve yasal düzenlemede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin hukuki sonuçları anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde, transfer fiyatlandırması yöntemleri incelenmiştir.

Çalışmamda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK")'nda yer alan düzenlemeler inceleme alanı dışında tutulmuştur.

II. Örtülü Kazanç ve Transfer Fiyatlandırması Kavramı

Ülkemizde örtülü kazanç konusuna ilişkin ilk yasal düzenleme[8] 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu[9] ("mülga KVK") ile yapılmış; ancak, düzenleme, anılan Kanun'un

---

[8] Her ne kadar örtülü kazanç aktarımı ifadesi açık olarak ifade edilmemiş olsa da 25.03.1934 tarih ve 2662 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2395 sayılı Kazanç Vergileri Kanunu'nun "Kar ve zarar hesabının tanzimi" başlıklı 13. maddesinde *"...(sermaye için faiz kabul edilmiyeceği gibi kolektif şirketlerde azanın, komandit şirketlerde komandit azaların veya bunların usul ve fürı ile karı veya kocanın şirkete ikraz edecekleri para sermaye sayılır)..."* ifadesi yer almaktadır.

[9] 10.06.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yürürlükte olduğu dönemde çok fazla değişikliğe uğramadan[10] yerini KVK'nın 13. maddesinde yer alan düzenlemeye bırakmıştır.

KVK'da yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesi, Kanun'un "Yürürlük" başlıklı 37. maddesi[11] uyarınca 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe

---

[10] Mülga KVK'da yapılan tek değişiklik, 27.12.1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2362 sayılı 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile yapılmıştır. Anılan düzenleme uyarınca, mülga KVK'nın 17. maddesinin 1. bendine "*yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;*" ifadesi eklenmiştir.
Söz konusu düzenleme aşağıdaki şekildedir:
Madde 12-
"Aynı kanunun 17 nci maddesinin 1 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.
1. Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakebesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfusu altında bulundurduğu gerçek ve tüzelkişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;"
Anılan düzenlemenin gerekçesi ise, 2362 sayılı Kanun'un gerekçesinde aşağıdaki şekilde ifade olunmuştur:
"MADDE 9. — Bu madde ile aynı Kanunun 17 nci maddesinin l numaralı bendi değiştirilmektedir.
Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 nci maddesinde; sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların, matrahın tespiti sırasında hâsılattan indirilemeyeceği belirtilmiş ve 17nci maddede, örtülü kazanç dağıtımının mahiyeti 4 bent halinde açıklanmıştır.
Yürürlükteki l numaralı bent hükmüne göre "yüksek veya düşük bedeller üzerinden veya bedelsiz olarak imalat, inşaat işlemlerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunulması" hali, örtülü kazanç dağıtımı kapsamına girmemektedir.
Bu yüzden, emsaline göre yüksek veya düşük bedelle veya bedelsiz olarak imalat, inşaat işlemlerinde veya hizmet ilişkilerinde bulunulması yoluyla uygulamada büyük ölçüde vergi kaybına sebebiyet verildiği müşahede edilmiş olup, bu sakıncanın ortadan kaldırılması için, bahse konu durumlarda da örtülü kazanç dağıtımının mevcudiyetini öngörmek üzere l numaralı bent hükmünde gerekli değişiklik yapılmıştır."

[11] *Yürürlük*
MADDE 37- (1) Bu Kanunun;
a) 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi yayımı tarihinde,
b) 7 nci maddesi 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
c) 12 nci maddesi 1/1/2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
ç) 13 ve 35 inci maddeleri 1/1/2007 tarihinde,

girmiştir. Bir başka ifadeyle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı kavramı, 2006 yılı kurum kazançlarına uygulanabilir değildir.

Söz konusu düzenleme ile "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" konusu, uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı ("OECD")'nın düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir[12]. Nitekim, söz konusu hususa ilişkin olarak OECD'nin internet sitesinde yayınlanan "Transfer Fiyatlandırması Ülke Profili"nde, KVK'da yer alan düzenlemenin uluslar arası gelişmeler ve OECD düzenlemeleri dikkate alınarak hazırlanmış olduğu belirtilmiştir[13].

Örtülü kazanç dağıtımı, bir sermaye şirketinde kazancı daha düşük göstermek amacıyla kar zarar kalemlerinde farklı gösterimler yaparak, kurum bünyesinde kalması gereken bir kazancın, kurumla ilgili kişilere aktarılması olarak tanımlanabilmektedir[14]. Örtülü kazanç dağıtımı, şirketin ortaklarına veya ortaklarıyla ilgili kişilere kurumlar vergisine tabi olmaksızın kar dağıtılmasını engellemeye yönelik bir vergi güvenlik

---

d) 32 nci maddesinin birinci fıkrası, 1/1/2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
e) Diğer hükümleri 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
yürürlüğe girer.

[12] KVK Gerekçe, madde 13

[13] *"In the legal ground for Article 13 of the CITL, it is stated that transfer pricing legislation is prepared by taking into account international developments and particulary the OECD Transfer Pricing Guidelines."*
http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Turkey_TPcountryprofile_Oct2012.pdf (erişim tarihi: 11.04.2015)

[14] Orhan Gürgen, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Çerçevesi, Yaklaşım Dergisi Ekim 2010 S.214

müessesesidir. Söz konusu düzenleme, şirket malvarlığı ile şirket ortaklarının malvarlığının ayrımı ilkesine dayanmaktadır[15].

Ticari hayatta mal teslimi ve/veya hizmet ifası sırasında işlem tarafları bakımından "fiyat", söz konusu mal ve/veya hizmet için kararlaştırdıkları bir tutarı ifade etmektedir. İşlem tarafları açısından fiyatlandırma, satış ve karı artırma amacına yönelik olmakla birlikte, söz konusu kavram işletmelerin birbirinden farklı hedef ve amaçlarından da etkilenen bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır[16].

Transfer fiyatlandırması kavramı incelendiğinde ise, 1900'lü yılların başında İngiliz Harry Sidgwick tarafından yayımlanmış olan bir kitapta, firmaların üretim sırasında kendi ürünlerini kullanma durumu ile karşı karşıya kaldıklarında söz konusu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğinden bahsedildiği ifade edilmiştir. Daha ileriki yıllarda uluslararası yapıya dönüşen firmaların çoğalması ile konu sık sık gündeme gelmiş ve çeşitli konferans ve dernek araştırmalarına konu edinmiştir[17].

"Transfer fiyatlandırması" kavramı, OECD'nin yayımlamış olduğu Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) ("Rehber")'nde işletmelerin ilişkili kuruluşları ile mal teslimi ve/veya hizmet ifası sırasında uyguladığı fiyatlandırma olarak belirtilmiştir.

---

[15] Mesut Koyuncu, Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Mayıs 2005, s.150
[16] Erdoğan Öcal, Transfer Fiyatlandırmasında "Fiyatlandırma"-I, Yaklaşım Dergisi Şubat 2010 S.206
[17] Tuncay Kapusuzoğlu, Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, Oluş Yayıncılık İstanbul Temmuz 2003, s.4

İlaveten, transfer fiyatlandırması kavramı, bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak da tanımlanmıştır[18].

Transfer fiyatlandırması, işletmeler tarafından çeşitli amaçlarla kullanılabilmektedir. Örnek olarak;

- İşletmede yaratılan fonların, ihtiyacı olan diğer birimlere aktarılması,
- Birimlerin bulunduğu ülkedeki ekonomik yapı uyarınca risklerin azaltılması,
- Rekabet baskısını gidermek,
- Doğrudan ve dolaylı vergi yükünü azaltmak.

Uluslararası düzeyde ise, transfer fiyatlandırmasının amaçları şu şekilde belirtilebilecektir:

- Vergi yükünü yönetmek,
- Vergi düzenlemelerine uymak,
- Tarifeleri yönetmek,
- Adalete uygun performans değerlemesini teşvik etmek,
- Yöneticileri teşvik etmek,
- Hedef benzerliğini teşvik etmek,
- Rekabetçi piyasa durumunu sürdürmek,
- Nakit transfer sınırlamalarını yumuşatmak,
- Enflasyon riskini minimize etmek,
- Dövizi idare etmek,
- Sosyal veya politik sorunlara işaret etmek,

[18] Tuncay Kapusuzoğlu, a.g.e., s.3

- Gerçek maliyetler ve geliri uygun bir şekilde yansıtmak[19].

Görüleceği üzere, tek başına ele alındığında "transfer fiyatlandırması" kavramı, herhangi bir hukuka aykırı durum yaratmamaktadır. Ancak, transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç kavramları birlikte ele alındığında, örtülü kazanç dağıtımının transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanılmasından doğduğu, başka bir ifadeyle emsallerine uygun olmayan bedellerle transfer fiyatlandırması yapıldığında örtülü kazanç dağıtımının ortaya çıktığı söylenebilecektir.

İşletmenin emsal bedellere uyarak yapacağı transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç dağıtımına neden olmayacağı için hukuka aykırı değildir. Buna göre transfer fiyatlandırması, emsallere uygun belirlendiğinde herhangi bir hukuka aykırı işlem yoktur.

III. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı

KVK'nın 13. maddesinde düzenleme altına alınan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, daha önce bahsedilmiş olduğu üzere, uluslararası gelişmeler dikkate alınarak düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeler ile, örtülü kazanç (transfer fiyatlandırması) konularında uluslararası standartlara uygun objektif

---

[19] Karen S Cravens, Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms, International Business Review, Volume 6, Number 2, 1997, s.127-145.
(Çeviren: İhsan Günaydın, Çokuluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamanın Rolü, Vergi Sorunları Dergisi Haziran 2000 S.141, s.135-158)

kriterlerin ve bu müesseselere işlerlik kazandıracak yeni hükümlerin getirilmesi amaçlanmıştır[20].

KVK'da yer alan düzenlemeyi açıklamak üzere aşağıda yer alan çeşitli ikincil düzenlemeler yapılmıştır:

- 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ[21]
- 2 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ[22]
- 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ("BKK")[23]
- 2008/13590 sayılı BKK[24]
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler[25]

KVK'nın 13. maddesi, 01.01.2007 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş olmasına rağmen, Kanun'un 11. maddesinde[26] yer alan kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyen unsurlar arasında yer alan "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç" kavramının yürürlük tarihi, KVK'nın genel yürürlük tarihi olan 01.01.2006 tarihi olarak düzenlenmiştir[27].

---

[20] KVK Genel Gerekçe
[21] 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[22] 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[23] 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[24] 13.04.2008 tarih ve 26846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[25] 24.04.2008 tarih ve TF-1/2008-1 sayılı Sirküler
Söz konusu Sirküler, transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin formun doldurulmasına ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanmıştır.
[26] "*Kabul edilmeyen indirimler*
MADDE 11- (1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:
...
c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar."
[27] "*Yürürlük*

KVK'nın "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı maddesi aşağıdaki şekildedir:

"Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı
MADDE 13- (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.
(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp

---

MADDE 37- (1) Bu Kanunun;
a) 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi yayımı tarihinde,
b) 7 nci maddesi 1/1/2006 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
c) 12 nci maddesi 1/1/2006 tarihinden sonraya sarkan ödünç işlemlerine de uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
ç) 13 ve 35 inci maddeleri 1/1/2007 tarihinde,
d) 32 nci maddesinin birinci fıkrası, 1/1/2006 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak ve 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,
e) Diğer hükümleri 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, yürürlüğe girer."

sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) 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.

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

c) 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 karı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile

anlaşılarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.
(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.
(7) 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.
(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir."

Öncelikle belirtmek gerekir ki, 2007/12888 sayılı BKK uyarınca, söz konusu düzenleme Türkiye'deki tam ve dar mükellef[28] gerçek kişi ve kurumların tamamı için geçerlidir[29]. Bir başka deyişle, söz konusu gerçek kişi ve kurumların maddede yer alan

---

[28] KVK'nın "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3. maddesi aşağıdaki şekildedir:
"Tam ve dar mükellefiyet
MADDE 3- (1) Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.
(2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler...."
[29] *"Kapsam*

ilişkili kişi kapsamındaki kişilerle yapmış oldukları işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir[30].

Öte yandan, mülga KVK'da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, sadece sermaye şirketleri bakımından düzenlenmiş idi. Bir başka ifadeyle, mülga KVK'nın 15/1-3. maddesinde sermaye şirketleri tarafından dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiş idi[31].

MADDE 1 - (1) Bu Karar ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usuller düzenlenmekte olup, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içindedir."

[30] Serkan Ağar, a.g.e., s.78

[31] "*Kabul Edilmeyen İndirimler*

Madde 15 - Kurum kazancının tesbitinde aşağıda yazılı indirimlerin yapılması kabul edilmez:

...

3. Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar.

..."

"*Örtülü Kazanç*

Madde 17 - Aşağıdaki hallerde, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır:

1. Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfusu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;

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

3. Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz, ve komüsyonlarla ödünç para alır veya verirse;

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

Her iki düzenlemenin karşılaştırılması neticesinde görüleceği üzere, söz konusu düzenlemelerin kapsamındaki kişiler bakımından, KVK'da yer alan düzenleme mülga KVK'da yer alan düzenlemeye göre oldukça ayrıntılı bir yapıya sahiptir.

TABLO- 1

KVK'da yer alan düzenleme	**Mülga KVK'da yer alan düzenleme**
Anonim şirketler	Anonim şirketler
Limited şirketler	Limited şirketler
Eshamlı komandit şirketler	Eshamlı komandit şirketler
Kooperatifler	-
İktisadi kamu müesseseleri	-
Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler	-
İş ortaklıkları	-
Gelir vergisi mükellefleri	-

KVK'nın 13. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca, taraflar arasında gerçekleştirilen işlemlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilebilmesi için madde metninde yer alan unsurların somut olayda gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

A. Unsurları

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,

- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.

Bir başka ifadeyle, kurumların emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat ve/veya bedel üzerinden mal teslimi ve/veya hizmet ifasında bulunmuş olmaları halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir[32].

1. Objektif Unsurlar

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının objektif unsuru;

- İlişkili kişi sıfatı,
- Emsallere uygunluk ilkesine aykırılık,
- Hazine zararıdır.

a. İlişkili Kişi Sıfatı

Bir işlemin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı bakımından sonuç doğurabilmesi için, işlemde uygulanan fiyat ve/veya bedelin ilişkili kişinin sıfatından kaynaklı olarak farklılaşması gerekir. Bir başka deyişle, tarafların işlemden elde ettiği menfaat ve/veya kazancın, onların ilişkili kişi sıfatına dayanması gerekmektedir.

---

[32] Lokman Yeliven, Emsali Olmayan Varlıkların Emsal Bedeli Nasıl Belirlenebilir?, Vergi Sorunları Dergisi Mayıs 2015 S.320, s.59

Dolayısıyla menfaatin herhangi bir üçüncü kişi olması halinde elde edilememesi beklenmektedir.

KVK'nın 13/2. maddesinde ilişkili kişi tanımı, üç farklı şekilde düzenleme altına alınmıştır. Maddede, bir kısım kişiler "ilişkili kişi" olarak kabul edilmiş, bir kısım kişiler "ilişkili kişi sayılır" denmek suretiyle ifade edilmiş ve son olarak "ilişkili kişilerle yapılmış sayılır" denmek suretiyle oldukça geniş bir tanıma yer verilmiştir. Bu çerçevede,

- Kurumların kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar
- Ortakların eşleri,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları

ilişkili kişi kapsamında değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 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 sayılır.

Görüleceği üzere, Türk vergi sisteminde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı müessesesinin unsurlarından biri olan ilişkili kişi tanımı, yasal düzenlemeler

uyarınca sadece belli bir sermaye oranına göre değil ve fakat; yönetim, kontrol, denetim gibi kavramlarla açıklanmıştır. Nitekim, söz konusu kavramların bu denli yoruma açık olarak ve geniş kapsam ile ele alınması özellikle mükellef nezdinde ilişkinin kişinin tespiti, yıllık transfer fiyatlandırması raporunun hazırlanması, emsal çalışmasının yapılması gibi birçok tereddütlere ve yükümlülüklere yol açmaktadır[33].

1 Seri No.lu Tebliğ'in "3-İlişkili Kişi" başlıklı bölümünde, madde metninde yer alan "gerçek kişi" ifadesinin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu[34] ("GVK")'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları ifade ettiği belirtilmiş olup; "kurum" ifadesi ile de sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıkları kapsam içine alınmıştır.

İlişkili kişi kavramı açısından, mülga KVK'nın 17. maddesinde yer alan düzenleme ile KVK'nın 13. maddesinde yer alan düzenlemede önemli farklılıklar yer almaktadır. Aşağıda yer alan tabloda söz konusu farklılıklara değinilmiştir:

TABLO-2

KVK'da yer alan düzenleme	**Mülga KVK'da yer alan düzenleme**
Kurumların kendi ortakları	Kurumların kendi ortakları
Kurumların ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum	-
Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum	Ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler

[33] Gökçe Gücüyener, Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı, Vergi Sorunları Dergisi Haziran 2014 S.309, s.68-73
[34] 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar	Ortaklarının idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfusu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler
Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları	Ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve füruundan ve üçüncü dereceye kadar (dâhil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlar (emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunulması durumunda)
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 kişiler	-

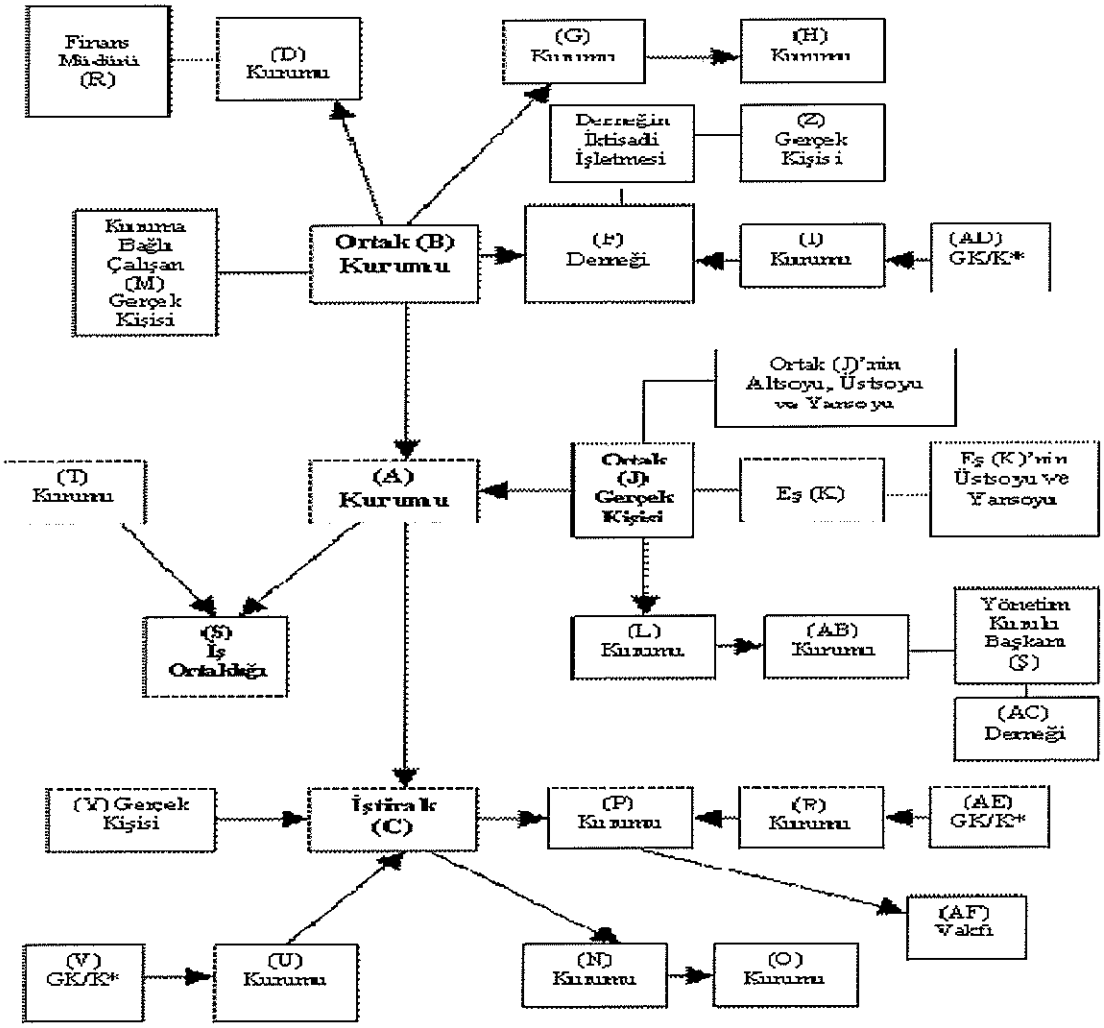
Öte yandan, ilişkili kişi kavramına ilişkin olarak bir düzenleme de, İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 167)'in ekinde yer alan "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) İlişkili Taraf Açıklamaları" bölümünde yapılmıştır[35].

---

[35] 31.12.2009 tarih ve 27449 (4. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
"Tanımlar
9. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:
İlişkili taraf: Finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle (bu Standartta 'raporlayan işletme' olarak kullanılacaktır) ilişkili olan kişi veya işletmedir.
(a) Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, aşağıdaki durumlarda raporlayan işletmeyle ilişkili sayılır:
Söz konusu kişinin,
(i) raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olması durumunda,
(ii) raporlayan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda,

Sonuç itibariyle, 1 Seri No.lu Tebliğ'de her bir işlem bazında somut olayın şartlarına göre ilişkili kişi değerlendirilmesinin yapılacağı belirtilmiş olmakla birlikte, ilişkili kişi kavramı aşağıda yer alan örnekte olduğu gibi belirtilmiştir:

(iii) raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması durumunda.
(b) Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde işletme raporlayan işletme ile ilişkili sayılır:
(i) İşletme ve raporlayan işletmenin aynı grubun üyesi olması halinde (yani her bir ana ortaklık, bağlı ortaklık ve diğer bağlı ortaklık diğerleri ile ilişkilidir).
(ii) İşletmenin, diğer işletmenin (veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun üyesinin) iştiraki ya da iş ortaklığı olması halinde.
(iii) Her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde.
(iv) İşletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması halinde.
(v) İşletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda plânlarının olması halinde. Raporlayan işletmenin kendisinin böyle bir plânının olması halinde, sponsor olan işverenler de raporlayan işletme ile ilişkilidir.
(vi) İşletmenin (a) maddesinde tanımlanan bir kişi tarafından kontrol veya müştereken kontrol edilmesi halinde.
(vii) (a) maddesinin (i) bendinde tanımlanan bir kişinin işletme üzerinde önemli etkisinin bulunması veya söz konusu işletmenin (ya da bu işletmenin ana ortaklığının) kilit yönetici personelinin bir üyesi olması halinde.
(viii) İşletmenin veya onun bir parçası olduğu grubun başka bir üyesinin, raporlayan işletmeye veya raporlayan işletmenin ana ortaklığına kilit yönetici personel hizmetleri sunması halinde."



Yer verilen örnek çerçevesinde, (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) Derneğinin kurucularından (I) Kurumu,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğinin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD) Gerçek Kişisi veya Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (D) Kurumu,
- Ortak (D) Kurumunda çalışan Finans Müdürü (R),
- Ortak (B) Kurumunda çalışan (M) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin altsoyu, üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K),
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K)'nın üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin doğrudan ortağı olduğu (L) Kurumu,
- Ortak (J) ile ilişkili (L) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) Kurumu,
- (AB) Kurumunun Yönetim Kurulu Başkanı (Ş),
- Yönetim Kurulu Başkanı olan (Ş)'nin üye olduğu (AC) Derneği,
- (S) İş Ortaklığı,
- (S) İş Ortaklığının diğer ortağı (T) Kurumu

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir. Öte yandan, aynı derneğe üye olan gerçek kişi veya kurumların, sadece aynı derneğin üyeleri olmaları nedeniyle ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Benzer şekilde, (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.

aa. Kurumların kendi ortakları

Ortak/ortaklık kavramı, pay senedi veya payın sahip olunmasını ifade etmektedir[36]. Gerçek kişilerin ve/veya tüzel kişilerin ortak olması bakımından herhangi bir engel bulunmamaktadır. Ticaret hukuku açısından bir (1) paya sahip olmak dahi ortaklık sıfatının kazanılmasına yeterli olmaktadır.

Aynı şekilde, KVK'nın 13. maddesinde düzenleme altına alınan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi açısından da, ilişkili kişi

---

[36] Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku, Güncelleştirilmiş 11. Baskı, Vedat Kitapçılık İstanbul 2009, s.492

sayılabilmek için sahip olunan ortaklık payının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Ayrıca, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip oldukları gerçek kişi veya kurum ortakları ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasında, kurumların kendi ortaklarının tespitinde ortaklık pay oranının herhangi bir önemi olmasa da, söz konusu oran, kurum üzerinde nüfusun kullanılmasının ispatı bakımından önem taşıyacaktır. Kaldı ki, 1 Seri No.lu Tebliğ'de ilişkili kişi kavramı tanımlanırken kurumların doğrudan ya da dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurumlar, sermaye ya da kar payı oranına bakılmadan ilişkili kişi kapsamına alınarak oldukça geniş bir değerlendirme yapılmıştır[37].

Söz konusu düzenleme uyarınca, herhangi bir alt sınıra tabi olunmaksızın ilişkili kişi sıfatının kazanılması, çok ortaklı şirketler, özellikle halka açık şirketler bakımından sorun yaratabilecek niteliktedir[38]. Kaldı ki, bu durumda ortaklık sıfatının sürekli olarak ve hızlı bir şekilde değişebileceği gerçeği karşısında, madde metninde yer alan düzenlemenin şirketler açısından büyük bir risk taşıdığı gerçektir. İlaveten, mükelleflerin ilişkili kişiler ile işlem yapmaktan nasıl kaçınacağı da belirsiz bir durumdur[39].

---

[37] Derya Kısacık, İpek Yıldırım, Yasal Mevzuatımızda Tanımlanan İlişkili Kişi Kavramının OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Vergide Gündem Mart 2013 http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2013&publicationId=1093573 (Erişim Tarihi: 15.03.2015)

[38] KVK'nın "Örtülü sermaye" başlıklı 12. maddesinde "ortakla ilişkili kişi", ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu olarak tanımlanmıştır.

[39] Orhan Gürgen, a.g.m

Öte yandan, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 03.12.2004 tarih ve E.2004/78, K.2004/107 sayılı kararında, şirket ortağına para aktarılmış olmasının tek başına örtülü kazanç dağıtımının varlığını kanıtlamayacağı, ortağa aktarılan paranın şirket işlerinde kullanılmadığının, şirketin defter ve belgeleri ile yaptığı işler incelenerek saptanması gerektiği yönünde karar tesis etmiştir[40].

ab. Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar

Söz konusu düzenlemede dört (4) ayrı durum söz konusudur:

---

[40] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 01.10.2004 tarih ve E.2004/78, K.2004/107 sayılı kararı

"...5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında şirketin kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alması veya vermesi halinde kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı kurala bağlanmıştır.

Maddede tanımı yapılan örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilmesi için ortağa kaynak aktarılması yeterli olmayıp, bu kaynağın hangi amaçla aktarılmış olduğunun ve ortak tarafından ne şekilde kullanıldığının, örtülü kazanç dağıtımının amaçlanıp amaçlanmadığının belirlenmiş olması gereklidir.

Olayda ise, dosyada mevcut inceleme raporunda, şirketten alınan paraların şirketin işlerinde değil, ortağın özel ihtiyaçlarında kullanıldığı yönünde bir tespit bulunmamaktadır.

Bu durumda, davacı şirket iddiaları ile defter ve belgeler ve hakediş raporları karşılaştırılarak, ortağa yapılan ödemelerin iş avansı olup olmadığı, bunların sipariş avansı hesabında izlenip izlenmediği hususlarının belirlenmesi ve hakediş ödemeleri ile yapılan işlerin boyutu gözönüne alınarak, ortağa aktarılan paranın şirket işlerinde kullanılıp kullanılmadığının yaptırılacak bilirkişi incelemesi ile saptanması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, vergi asılları ve bunlara bağlı cezalar yönünden davayı reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir..."

- Kurumların ilgili bulunduğu gerçek kişiler

1 Seri No.lu Tebliğ'in "3.1.2- Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum" başlıklı bölümünde, kurumların ilgili bulunduğu gerçek kişi kavramı, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslar olarak ifade edilmiştir.

Söz konusu tanımlama oldukça geniş bir ilişkili kişi kapsamı belirtmesinden dolayı, uygulamada şirketler açısından sorun teşkil edebilecek niteliktedir.

Yasal düzenleme uyarınca, kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece "işveren-hizmet erbabı" ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanının, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Nitekim, konuya ilişkin olarak Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 04.07.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/ 4213-1718/28622 sayılı özelgede[41], şirket

---

[41] *"...Aynı Kanunun 17'nci maddesinin 1 numaralı bendinde de şirketlerin kendi ortakları ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek bedel ile hizmet ilişkisinde bulunmaları örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmiştir.*
Anılan maddenin düzenlenmesindeki esas amaç şirket ortaklarının vergilendirilmiş kurum kazancından alacakları payın, kurum kazancı vergilendirilmeden örtülü yollar ile ortaklara dağıtılması önlenerek kurumlar vergisi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır.
6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 540'ıncı maddesinde, "Aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar,
Şirket mukavelesi veya umumi heyet kararı ile şirketin idare ve temsili ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabilir,
Kuruluştan sonra şirkete giren ortaklar, bu hususta umumi heyetin ayrı bir kararı olmadıkça, idare ve temsile mezun ve mecbur değildirler,

ortaklarına yapılan ücret ödemelerinin emsaline nazaran yüksek belirlenmesi halinde, ödenen ücretlerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edileceği yönünde görüş verilmiştir.

Yer verilen düzenleme uyarınca, tekstil firmasında çalışan bir çalışanın kurumdan tekstil ürünleri alması durumunda, söz konusu işlem bakımından taraflar ilişkili kişi kapsamında değerlendirmeye tabi olacaklardır.

- Kurumların ilgili bulunduğu kurumlar

Bu durum, ortağın kendi iştiraklerini ifade etmekte olup; bu şekilde bir kurum diğer bir kuruma ortak ise iki kurum ilişkili sayılacaktır. Ayrıca, kurum, ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilecektir.

Kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları da ilişkili kişi sayılacaktır.

Limited şirketin temsilcileri arasında bir hükmi şahıs bulunduğu takdirde, ancak o hükmi şahıs adına limited şirketin temsil ve idaresini üzerine almış bulunan hakiki şahıs limited şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilan edilir." hükmüne yer verilmiştir.
Aynı Kanunun 541'inci maddesinde de şirketin mukavelesi veya umumi heyet kararıyla şirketin idare ve temsilinin, ortak olmayan kimselere de bırakılabileceği, bu gibi kimselerin salahiyet ve mesuliyetleri hakkında da ortak olan müdürlere ait hükümlerin tatbik olunacağı belirtilmiştir.
Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, şirket ortaklarının hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile yetkili bulunmaları kaydıyla şirkete ait akaryakıt istasyonlarında bilfiil çalışmaları halinde hizmet ilişkisinin karşılığı olarak bunlara şirketçe yapılacak ve gelir vergisine tabi tutulacak olan ücret ödemeleri, Kurumlar Vergisi Kanununun 17'inci maddesinin 1 numaralı bendi hükmü gereğince emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek bir bedel niteliği taşımadığı sürece, şirketin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak, şirket ortaklarına yapılan ücret ödemelerinin emsaline göre göze çarpacak düzeyde şirketçe yüksek belirlenmesi halinde, bunlara ödenen ücretlerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir."

- Kurum ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişiler

Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, KVK'nın 13/2. maddesinde de 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.

Ancak, 1 Seri No.lu Tebliğ'de yer alan söz konusu tanımlama, KVK'nın 13/2. maddesinden farklılaşmaktadır. Kanun düzenlemesinde, "ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan" ifadesi yer almamakta olup; Tebliğ ile Kanun maddesinde yer almayan bir ifadeye yer verilerek kanuni düzenleme genişletilmiştir.

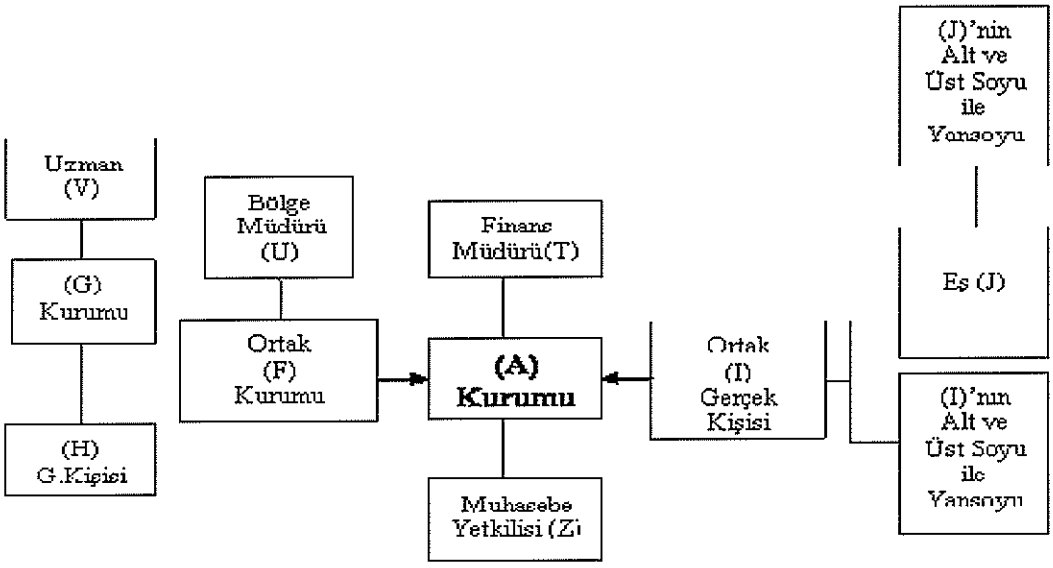
Bu noktada belirtmek gerekir ki, özellikle "sosyal ilişki" kavramı oldukça geniş bir kapsama sahip olup; objektif olmayan değerlendirmeye açık bir kavram olarak risk oluşturmaktadır.

- Kurum ortaklarının ilgili bulunduğu kurumlar

Söz konusu düzenleme ile, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisi ifade edilmektedir. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

1 Seri No.lu Tebliğ'de yer alan örnek aşağıdaki şekildedir:

Örnek-1



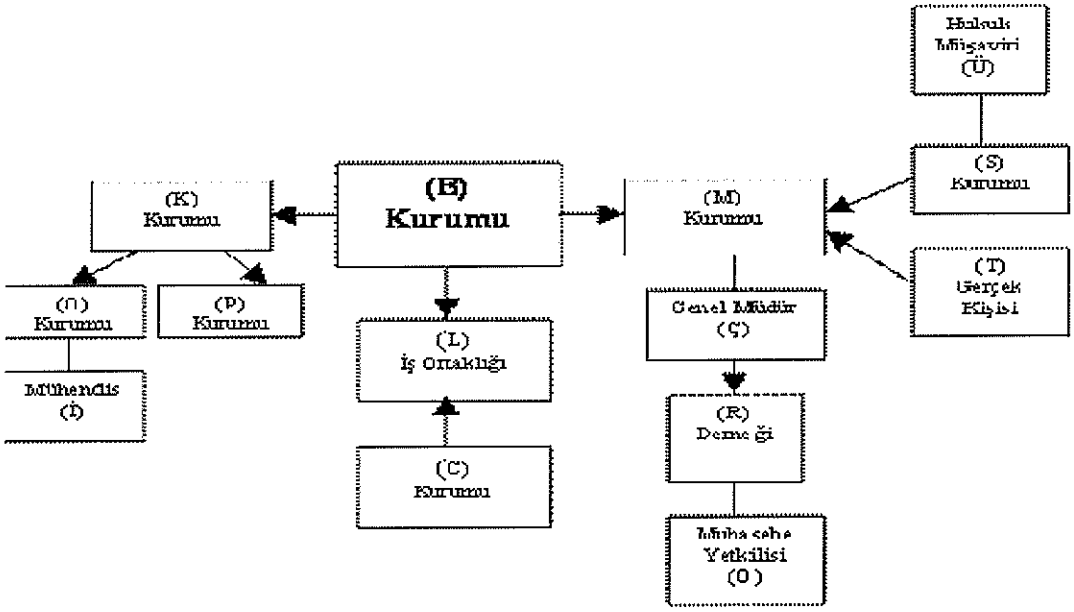
Yer verilen örnek çerçevesinde, (A) Kurumunun;

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

- Muhasebe Yetkilisi (Z)

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

Örnek-2



Yer verilen örnek çerçevesinde, (B) Kurumunun;

- İştiraki (K) Kurumu,
- (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (O) Kurumu,
- (O) Kurumunda çalışan Mühendis (İ),
- (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (P) Kurumu,
- İştiraki (L) İş Ortaklığı,
- (L) İş Ortaklığının diğer ortağı (C) Kurumu,
- İştiraki (M) Kurumu,

- İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (S) Kurumu,
- (S) Kurumunda çalışan Hukuk Müşaviri (Ü),
- İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (T) Gerçek Kişisi,
- (M) Kurumunun Genel Müdürü (Ç),
- Genel Müdür (Ç)'nin üye olduğu (R) Derneği,
- (R) Derneğinde çalışan Muhasebe Yetkilisi (O)

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

ac. Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar

Ortaklık ilişkisi söz konusu olmaksızın, idare-denetim-sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı olunan gerçek kişi veya kurumlar, ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Bu kapsamda, ortaklık sıfatına haiz olmayan kişiler ortak(mış) gibi değerlendirilerek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı engellenmek istenmiştir.

Öte yandan, işletmeler arası "bağlı" olma kavramı, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesinde, "bir işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak diğer bir işletmenin yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığı" veya "aynı kişilerin doğrudan veya

dolaylı olarak aynı işletmelerin yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığı" durumlar olarak ifade edilmiştir[42].

- 1 seri No.lu Tebliğ'de yer alan düzenleme uyarınca, kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kişileri ifade etmektedir.

  Söz konusu kişiler kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları olabilir.

---

[42] Article 9
Associated Enterprises
"1. Where
a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,
and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly..."

Madde 9
Bağımlı Teşebbüsler
"1.a) Bir Akit Devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında veya
b) Aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir Akit Devlet teşebbüsünün ve diğer Akit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında ve her iki halde de,
iki teşebbüsün ticari ve mali ilişkilerinde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, olması gereken; fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenip vergilendirilebilir..."

Ayrıca, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek herhangi bir gerçek kişi veya kurum ilişkili kişi sayılacaktır.

Bu kapsamda, kurumun yönetim kurulu üyelerine sağlamış olduğu "ücret dışı menfaatler", transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı kapsamında değerlendirmeye alınacaktır. Bir başka ifadeyle, kurum ile yönetim kurulu üyesi, "işçi-işveren" ilişkisi kapsamında ücret ödemeleri ile ilgili olarak ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek; ancak, "ücret dışı menfaatler" bakımından ise ilişki kişi kapsamında değerlendirmeye tabi tutulacaklardır.

Konuya ilişkin olarak verilmiş bir Danıştay kararında, ortaklara ve/veya yöneticilere düşük bedel üzerinden yapılan satışlar örtülü kazanç aktarımı olarak nitelendirilmiştir[43].

---

[43] Danıştay 3. Dairesi'nin 04.10.1995 tarih ve E.1994/2456, K.1995/2838 sayılı kararı
"...Davacı şirket adına, 1990 takvim yılına ilişkin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu şirket aktifinde kayıtlı arsanın satışı sırasında fatura düzenlenmediğinin belirlendiğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı; olayda davacı şirketin 1988 yılında otel yapmak üzere 34.320.000. –liraya satın aldığı arsayı 1990 yılında 33.000.000. –lira bedelle şirket yönetim kurulu başkanına sattığı ve bu kişi tarafından da yaklaşık bir ay sonra aynı arsanın 500.000.000. –liraya bir başka şirkete satıldığı saptanmış olup, davacı şirketin sözü edilen arsayı gerçek değerinin altında düşük bedelle satması nedeniyle yönetim kurulu başkanına Kurumlar Vergisi Kanununun 17/1. maddesi gereğince örtülü kazanç sağladığı sonucuna varıldığı, bu durumda yönetim kurulu başkanınca 1 ay sonra yapılan satıştaki değerin arsanın gerçek değeri olduğu kabulü gerekeceği, böylece anılan bedel üzerinden fatura düzenlemeyen davacı şirket adına kesilen özel usulsüzlük cezasında yasaya aykırılık görülmediği gerekçesiyle reddeden Antalya Vergi Mahkemesinin 20.1.1994 gün ve E: 1993/332, K: 1994/48 sayılı kararının; arsanın yönetim kurulu başkanına satıldığı bedelin gerçek bedel olduğu kesilen cezanın terkini gerektiği ileri sürülerek bozulması istemidir.
...
Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Antalya Vergi Mahkemesinin 20.1.1994 gün ve E: 1993/332, K: 1994/48 sayılı kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine..."

- 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 gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır.

  Bu kapsamda, kurumun denetçileri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir.

- Kurum ortakları, kurumun sermayesi bakımından bağlı olduğu bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir.

  İlaveten, bir şirket ile söz konusu şirketin kurucu hisse senetleri ve/veya intifa senetlerine sahip olan gerçek kişi ve kurumlar da 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 eder.

  Yer verilen açıklama çerçevesinde, bir şirketin kararlarına doğrudan ya da dolaylı olarak etkide bulunabilecek ölçüde ve süreklilikte borç verdiği kişilerin, nüfuz altında bulundurulduğu kabul edilebilir. Söz konusu düzenleme uyarınca, aralarında doğrudan ve/veya dolaylı bir ortaklık ilişkisi bulunmayan taraflar arasında "nüfuz altında bulundurma" kavramı ile açıklanmaya çalışılan

"doğrudan ya da dolaylı olarak etkide bulunabilecek ölçüde ve süreklilikte borç alıp verme" ilişkisi, ilişkili kişinin tespiti bakımından ciddi belirsizliklere yol açabilmektedir[44].

Aynı şekilde, borç para verme ya da alma ilişkisi olmaksızın, sürekli bir iktisadi ilişki kurulmuş olması da ilişkili kişi kapsamının tayini bakımından yeterlidir[45]. Örnek olarak, 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.

Öte yandan, 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 değerlendirilecektir.

Yer verilen düzenleme uyarınca, her ne kadar sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağlanan girdilerin kullanması ya da alışların ve/veya satışların büyük bir kısmının aynı kurumdan yapılması durumunda da söz konusu şirketin ilgili

---

[44] Gökçe Gücüyener, a.g.m.

[45] Her ne kadar, KVK ve ikincil düzenlemeleri uyarınca, "sürekli iktisadi ilişki" kavramı ilişkili kişi olarak değerlendirilmeye tabi tutulmuş iken; TMS gibi ilişkili kişi kapsamının oldukça geniş olarak ele alındığı bir mevzuatta dahi "ekonomik bağımlılık" nedeniyle tedarikçi ve dağıtımcılar ilişkili kişi kapsamına dahil edilmemiştir.
Gökçe Gücüyener, a.g.m

gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilse de; bayilik ilişkisi söz konusu olduğunda, bayiler de tüm alışlarını aynı kurumlardan yapmış olsalar bile ilişkili kişi kapsamında değerlendirmeye tabi tutulamayacaklardır.

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.

2 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ uyarınca 1 Seri No.lu Tebliğ'e eklenen paragraf ile vergi idaresi kendisine yöneltilen ilişkili kişi kapsamının geniş tanımlandığı eleştirilerine rağmen; ilişkili kişi kapsamı konusundaki yorumunu, daraltmak yerine genişletmek eğiliminde olduğunu ortaya koymuştur[46].

Yer verilen örnekte, 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

---

[46] Erdoğan Öcal, Transfer Fiyatlandırması 2 Seri No.lu Tebliği'nin Getirdikleri, Yaklaşım Dergisi Haziran 2008 S.186

şirketin Türkiye pazarında bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım-satım faaliyetinde bulunması durumu değiştirmeyecektir[47] [48].

Dolayısıyla aralarında ortaklık ilişkisi olup olmadığı herhangi bir etki etmeksizin, yurt dışında bulunan bir kurum ile Türkiye'de dağıtıcı olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir[49].

Ancak, (B) şirketinin, (A) şirketinden aldığı motorlu araç ve yedek parça satışını Türkiye'de yirmi bir (21) ilde bulunan bayileri aracılığıyla gerçekleştirmesi durumunda, (B) şirketi ile bayileri, bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Yer verilen düzenleme uyarınca, Türkiye'de aralarında bayilik ilişkisi bulunan kişiler ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmezken, yurtdışında yerleşik firmaların Türkiye'de dağıtıcılığını yapan kişiler ortaklık durumuna bakılmaksızın ilişkili kişi kapsamına dahil edilmiştir.

---

[47] Transfer Fiyatlandırmasında Distribütörlük Anlaşması ve İlişkili Kişi Kavramı, http://istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/522.pdf (erişim tarihi:18.06.2015)
"Kelime anlamı "dağıtımcı" olan distribütörleri, ticari hayattaki anlamı açısından, "belli bir coğrafi bölgede, imalatçıdan aldığı malları tekrar satan ve imalatçı ile yaptığı sözleşme gereği söz konusu malların dağıtımına ilişkin özel hakları bulunan gerçek veya tüzel kişi" olarak tanımlayabiliriz. Yani distribütör, bir üretici firma tarafından ya tek başına ya da tercihli olarak onun mal ve hizmetlerini satın alma hakkı verilmiş olan acentelerdir."

[48] Irem Didinmez, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Emsallere Uygunluk Ilkesi Kapsamında Değerlendirilmesi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksel Lisans Tezi Ankara 2012, s.34
"Distribütör, bir üretici firma tarafından ya tek başına ya da tercihli olarak onun mal ve hizmetlerini satın alma hakkı verilmiş olan acentelerdir."

[49] Cihan Deligöz, Distribütörlerin İlişkili Kişi Tanımına Dahil Edilmesinin Hukuki Durumu ve Neticeleri, Yaklaşım Dergisi Ekim 2014 S.262

Söz konusu farklılık, Türkiye'de yerleşik şirketlerin, aralarında bayilik ilişkisi bulunan kişiler ile pazarlık gücüne sahip olabileceği ve fakat; yurtdışındaki yerleşik firmalar ile pazarlık gücüne sahip olamayacağının kabul edilmesinden ve bu şekilde kazancı aktarabileceği endişesinden doğmuş olabilir[50].

Öte yandan, distribütor firmaların herhangi bir markaya ilişkin malların satımı konusunda Türkiye pazarında tek yetkili firma olmalarından dolayı, emsallere uygun fiyat ve/veya bedelin tespiti bakımından iç emsal ve dış emsal bulma konusunda da olumsuzluklar söz konusu olacaktır.

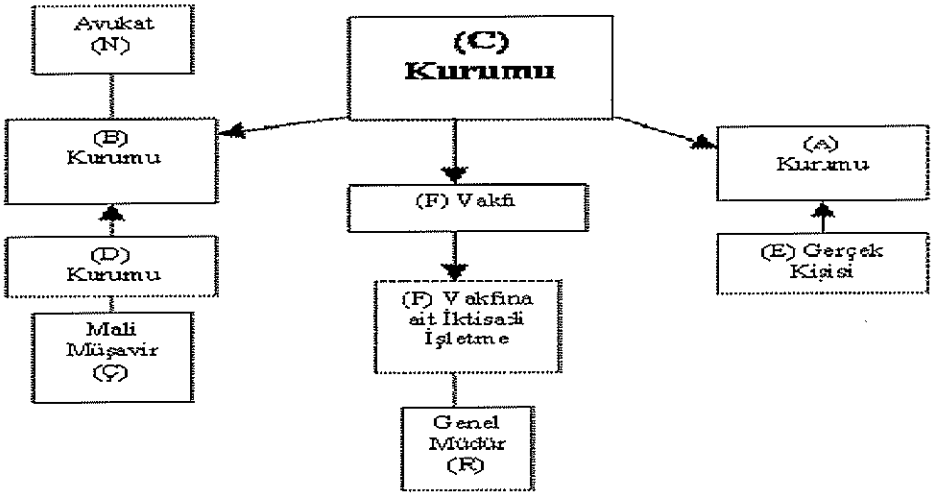
Bir başka ifadeyle, distribütör firmalar, tek yetkili firma olmalarından dolayı başkaca bir işleme sahip olamayacaklarından; iç emsal olan başka bir firma bulamayacakları gibi; dış emsal olarak ele alabilecekleri bir firma da söz konusu olamayacaktır.

Şubeler ise, tüzel kişiliğe sahip olmadığı için ilişkili kişi kapsamında değerlendirilemeyeceklerdir.

---

[50] Serkan Ağar, a.g.e, s.121

1 Seri No.lu Tebliğ'de yer alan örnek aşağıdaki şekildedir:



Yer verilen örnek çerçevesinde, (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.

ad. Ortakların eşleri

Kurum ortaklarının eşleri, söz konusu ortak ile aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir.

Öte yandan, her ne kadar yasal evlilik bağı bulunan kişiler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi bakımından ilişkili kişi olarak değerlendirmeye tabi tutulmuşlarsa da, yasal evlilik bağının sona ermiş olduğu eşler bakımından herhangi bir düzenleme madde metninde yer almamaktadır.

ae. Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları

Hısımlık, bir kişinin bir soya bağlılığını ifade etmekte olup; bu anlamdaki hısımlık, "kan hısımlığı" olarak ifade edilmektedir[51].

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ("TMK")'nun 17. maddesi uyarınca kan hısımlığı, "üstsoy-altsoy hısımlık" ve "yansoy hısımlığı" olarak ikiye ayrılmaktadır[52]. Anılan düzenleme aşağıdaki gibidir:

---

[51] M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi, Sabiha Oktay-Özdemir, Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler), Yeniden gözden geçirilmiş ve mevzuta uyarlanmış 8. Baskı, Filiz Kitabevi İstanbul 2005, s. 102

[52] 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

"IV. Hısımlık

1. Kan hısımlığı

Madde 17 - Kan hısımlığının derecesi, hısımları birbirine bağlayan doğum sayısıyla belli olur.

Biri diğerinden gelen kişiler arasında üstsoy-altsoy hısımlığı; biri diğerinden gelmeyip de, ortak bir kökten gelen kişiler arasında yansoy hısımlığı vardır."

Yer verilen düzenleme uyarınca, üstsoy-altsoy hısımlığı birbirinden üreyen kişiler arasında oluşurken; ortak kökten üreyenler arasında yansoy hısımlığı oluşmaktadır.

Öte yandan, bir kişinin eşinin kan hısımları ile olan hısımlığı ise "kayın hısımlığı" olarak kabul edilmektedir. TMK'nın 18. maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki şekildedir:

"2. Kayın hısımlığı

Madde 18.- Eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları, aynı tür ve dereceden kayın hısımları olur.

Kayın hısımlığı, kendisini meydana getiren evliliğin sona ermesiyle ortadan kalkmaz."

Yer verilen düzenleme uyarınca, kayın hısımlığı, eş ile öteki eşin kan hısımları arasında kurulacak olup; eşlerin kan hısımlarının birbirleriyle herhangi bir kayın hısımlığının kurulması söz konusu olmayacaktır.

af. 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 kişiler

KVK'nın 13/2. maddesi uyarınca, 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. Anılan düzenleme ile söz konusu ülkelerde bulunan kişilerle yapılan işlemler bakımından kanun koyucu ilişki unsurunu, kesin karine olarak kabul etmiş bulunmaktadır.

KVK'nın 13. maddesinin gerekçesinde söz konusu düzenlemenin, işlemlerin kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı ifade olunmuştur.

Öte yandan getirilen düzenleme ile Bakanlar Kurulu'na sınırsız bir takdir yetkisi tanınmış olup; bu husus T.C. Anayasası'nın 7. ve 73. maddesine[53] aykırı bir yetki devri niteliği taşımaktadır[54].

Söz konusu düzenleme, 2007/12888 sayılı BKK uyarınca, gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden geçerlidir.

Bakanlar Kurulu tarafından KVK'nın yayımı tarihi itibaren günümüze değin herhangi bir liste yayımlanmamıştır.

b. Emsallere Uygunluk İlkesi

Vergi hukukunda "emsal" kavramı, aynı/benzer koşullar altındaki vergi mükellefleri ve/veya aynı/benzer vergi konuları için vergilendirme bakımından hayatın olağan akışı içinde normal ve mutat olan durumun kanuni ölçütüdür[55]. Transfer fiyatlandırması analizinde ise iç ve dış emsalin belirlenmesi gerekmektedir.

---

[53] T.C. Anayasası, 09.11.1982 tarih ve 17863 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Anılan düzenleme aşağıdaki gibidir:
"VII. Yasama yetkisi
MADDE 7- Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez."
"VI. Vergi Ödevi
MADDE 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."
[54] Serkan Ağar, a.g.e, s.280
[55] Billur Yaltı, Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2011 S.275

2007/12888 sayılı BKK'nın "Tanımlar" başlıklı 3. maddesi uyarınca, "iç emsal", mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli; "dış emsal" ise, ilişkisiz kişilerin kendi aralarında yaptıkları karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade etmektedir.

İç Emsal **Dış Emsal**

OCED Rehberi'nin 3.24 paragrafında, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem tanımlaması yapılırken, söz konusu işlemin kontrol altındaki işlemin taraflarından biri ile bağımsız bir taraf arasında yapılan karşılaştırılabilir bir işlem olabileceği gibi, her iki tarafın da kontrol altındaki işlemin tarafı olmadığı bağımsız işletmeler arasında yapılan işlem olabileceği belirtilmiştir. Yer verilen açıklama uyarınca, ilk durum "iç emsal", ikinci durum ise "dış emsal" tanımını yansıtmaktadır.

OECD Rehberi uyarınca, iç emsalin güvenilir olmadığı ya da mevcut olmadığı durumlarda dış emsalin kullanılabileceği belirtilmiştir. Dış emsale ilişkin veriler ise, ticari veri tabanları[56], vergi idareleri tarafından elde edilen ve fakat vergi mükellefleri

[56] İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin 18.06.2010 tarih ve E.2009/3169, K.2010/2091 sayılı kararında *"...Olayda, Türkiye'de araç ve yedek parça satan firmaların verileri baz alınmak ve Türkiye'deki kar marjları göz önüne alınmak suretiyle faaliyette bulunulan sektördeki yedek parça kar marjı ile araç*

ile paylaşılmayan gizli bilgiler ve şirketler tarafından açıklanan finansal bilgiler olabilmektedir[57]. Dış emsal uygulaması ile ortaya çıkan bir "gizli emsal" kavramı ise, vergi idareleri tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucunda elde edilen veya vergi mükellefleri tarafından beyan edilen bilgilerden elde edilen bilgilerden oluşmaktadır.

Söz konusu bilgiler, vergi idareleri tarafından mükelleflerle vergi mahremiyeti gerekçesiyle paylaşılmamaktadır[58]. Ancak, söz konusu durum mükelleflerin hak arama özgürlüklerini kısıtladığı gibi, adil yargılanma hakkının da ihlali niteliğini taşımaktadır.

---

satışı kar marjının birbirinden ayrılıp ayrılmayacağı gibi hususlar saptanarak, Türkiye'deki verilerin esas alınması gerekirken, Türkiye dışında yabancı ülkelerin özellik ve şartlarına göre hazırlanmış AMEDEUS isimli veri tabanının kıstas alınmasında hukuki isabet görülmemiştir. Diğer taraftan, AMEDEUS verisinde emsal alınan 14 firmanın davacı şirket ile faaliyet alanının tam olarak örtüşüp örtüşmediği de inceleme elemanı tarafından saptanmamıştır. Nitekim davacı emsal alınan firmaların bazılarının kamyon ve ağır vasıta ticareti ve ikinci el raç alım- satımı ve finansman hizmeti verdiğini iddia etmiş ve buna ilişkin internetten indirdiği Fransızca bilgileri Türkçeye çevirerek dosyaya sunmuş ve bu iddiasını ispat etmiştir. Kaldı ki davacının Türkiye'de faaliyette bulunan 12 araç firması arasında en fazla kar marjı beyan ettiği de dosyadaki bilgi ve belgelerden anlaşılmaktadır. Bu durumda; emsal kıyaslaması yapılırken Türkiye içerisinde faaliyette bulunan firmaların emsal alınması ve davacının emsalleriyle mukayese edilmesi gerekirken. Türkiye dışında hazırlanan AMEDEUS isimli veri tabanındaki bilgiler kıstas alınmak suretiyle inceleme yapılması Vergi Usul Kanununun 134. Maddesine uygun olmadığından, söz konusu incelemeye istinaden örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından bahisle yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir..." gerekçesiyle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasında, Türkiye'deki verilerin kullanılmayıp, uluslararası veri tabanlarının kullanılarak elde edilen bilgilerin emsal olarak dikkate alınamayacağı belirtilmektedir.

[57] Uluslararası uygulamalarda yaygın olarak kullanılan belli başlı veritabanlarına aşağıda yer verilmiştir:

- Amadeus (Bureau Van Dijk)
- GlobalVantage (Standart & Poor Compustat Services)
- Kompass (Kompass International)
- Moody's Company Data (Financial Information Services)
- Worldbase (Dun & Bradstreet)
- Worldscope (Disclosure)
- Edgarstat (Edgar)

S. Serdar Sumay, Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti, Vergide Gündem
http://www.vergidegundem.com/files/Nisan09_MAk1.pdf (erişim tarihi: 11.04.2015)

[58] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK")'un "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi aşağıdaki şekildedir:
"Vergi mahremiyeti :

Bilindiği üzere, T.C. Anayasası'nın 36. maddesinde; "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*" denilerek; herkesin dava açma, savunma ve adil yargılanma hakkına sahip olduğu hüküm altına alınmıştır. Hak arama hürriyetinin özünü, bağımsız mahkemelerde dava açma ve savunma hakkı oluşturmaktadır. Bu iki hak adil yargılanma hakkının birbirinden ayrılmaz parçalarıdır. Mükellefler nezdinde yapılan bir inceleme sonucu düzenlenen vergi inceleme raporlarında yer verilen gizli emsallere dayanarak mükellefler adına vergi hesaplanması ve vergi ziyaı cezası kesilmesi, mükelleflerin söz konusu vergi ve cezaların iptal edilmesi için aksini ispatını engellemesi ve dolayısıyla adil yargılanma hakkını ihlal etmesi sebebiyle Anayasa'ya aykırı kabul edilmelidir. Nitekim, Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 12.06.2008 tarihli ve E.2005/3292, K.2008/1633 sayılı kararında, bu doğrultuda görüş beyan edilmiş ve "*adil yargılanma hakkı, 2577 sayılı Yasa'nın 20. maddesi ve bu maddede yapılan değişiklik birlikte değerlendirildiğinde, maddede öngörülen istisnai durum haricinde davacılara işlemin dayanağı olan her türlü bilgi ve belgeye ulaşabilme ve bu belgeleri inceleyebilme olanağının tanınması gerektiği sonucuna varılmıştır.*" şeklinde hüküm tesis edilmiştir. Yine aynı kararda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinin 4. fıkrasını kaldıran 4001 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun'un 10. maddesine bir kez daha atıf yapılmış ve

---

Madde 5 - Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısiyle, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;
1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.
Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılsalar dahi devam eder...."

"*yargılama usulü hukukunda amaç, davaya dayanak yapılan tüm belge ve delillerin tarafların bilgisine sunulması suretiyle gerçeğin ortaya çıkması ve bu suretle hukukun üstünlüğünün sağlanmasıdır. Taraf ve vekillerine incelettirilmeyen belge ve dosyaya dayanılarak karar verilmesi davacılara gerçek anlamda iddiasını kanıtlama hakkı tanınmadığını gösterdiği gibi adalete de gölge düşürmektedir.*" cümleleriyle ideal anlamda gerçeğe ulaşmanın önemi vurgulanmıştır[59].

Kaldı ki, söz konusu husus adil yargılanma hakkının unsurlarından biri olarak kabul edilen "silahların eşitliği ilkesi"ne de aykırılık teşkil etmektedir. Taraflar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin sağlanmasını amaçlayan silahların eşitliği ilkesi, mahkeme önünde sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından taraflar arasında eşitliğin sağlanması ve bu dengenin yargılamanın her aşamasında korunmasını ifade etmektedir[60]. Bu kapsamda, emsal olarak kabul edilen unsurların karşılaştırılabilirliğini tartmak için vergi incelemelerinde kullanılan emsal bilgilerinin mükelleflerle paylaşılması gerekmektedir. Aksi halde mükellefler, söz konusu bilgilere kendiğinden ulaşamayacaklarından; savunma, karşı tez üretme, farklılıkları açıklama hakları kısmen ellerinden alınmakta ve vergi idaresinin uygulamasının sorgulanmasının önü kapanmaktadır[61].

Öte yandan, OECD Rehberi'nde "gizli emsal", vergi idarelerinin vergi denetimlerinde veya beyan usulü gereği diğer vergi mükelleflerinden tedarik ederek kullandıkları fakat

---

[59] 2577 İdari Yargılama Usulü Kanunu 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
4001 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, 18.06.1994 tarih ve 21964 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[60] T.C. Anayasa Mahkemesi Başvuru Numarası:2013/2116 Karar Tarihi: 23.01.2014
[61] Murat Kılıç, Artan Transfer Fiyatlandırması İncelemeleri ve Mükellef Hakları, KPMG Vergi Blog Detay, 22.04.2015 http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=255 (erişim tarihi: 23.04.2015)

transfer fiyatlandırması denetimine ve dolayısıyla işlemleri emsal mukayesesine konu olan vergi mükellefine açık olmayan emsaller olarak tanımlanmaktadır. OECD Rehberi'nde "*...gerek vergi idaresinin gerekse vergi mükellefinin, transfer fiyatlandırmasını dayanaksız, temelsiz ve doğrulanamayan iddialara dayandırmaması gerektiği...*" belirtilmiştir. Bir başka ifadeyle, gizli emsalin de "doğrulanamayan iddia" kapsamında olmasından ötürü, OECD Rehberi'nde gizli emsalin kabul edilmediği sonucuna rahatlıkla varılmaktadır.

Türk vergi mevzuatı kuralları çerçevesinde değerlendirme yapıldığında, gizli emsal uygulamasının, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK") dahilinde vergi incelemesi için kabul edilen esaslara aykırılık teşkil ettiği sonucuna ulaşılmaktadır[62]. Bilindiği üzere, VUK'un 134. maddesinde, vergi incelemesinin amacı "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama" olarak tanımlanmıştır. Madde hükmüne uygun bir incelemenin varlığından bahsedilebilmesi için, aşağıdaki üç unsurun incelemede göz önünde bulundurulmuş olması gerekmektedir:

- Vergileme ile ilgili olaylar ve durumlar iyi tahkik ve tetkik edilmiş olmalıdır.
- Tenkit edilecek hususlarla ilgili tespitler iyi yapılmalıdır.
- Tespit edilen hususlar iyi değerlendirilmelidir.

Bu üç unsurdan herhangi birindeki yetersizlik, incelemenin gerekli sonucu vermesini önlemekte; incelemenin yetersizliği sonucunu doğurmaktadır. Bu ise, yapılan incelemeye istinaden gerçekleştirilen işlemleri hukuki dayanaktan yoksun kılmaktadır.

---

[62] 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Öte yandan, VUK'un 30. maddesinde hangi hallerin re'sen tarh sebebi sayılacağı belirtilmiştir. Bu iki düzenleme kapsamında, incelemenin ödenecek verginin doğruluğunu tespit etmek ve sağlamak, re'sen vergi tarhının ise ödenecek verginin doğruluğunu gerçeğe en uygun biçimde saptamak amacında olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu çerçevede, re'sen tarh sebebinin "açık, inandırıcı tespit ve hukuken geçerli delillerle ortaya konulmaması", inceleme sürecinde maddi olmaktan ziyade tahmin ve kanaat unsurlarının ağırlıkta olması anlamına gelmektedir. Oysaki, Danıştay 4. Dairesi'nin E.1999/1687, K.2000/158 sayılı kararında "*...re'sen vergi tarhının amacı, yükümlülerin beyan dışı bıraktıkları gelirlerini, gerçeğe en yakın bir biçimde sağlayabilmektir. Bu nedenle tarhı gereken vergi belirlenirken, gerekli inceleme ve araştırmanın yapılması, matraha ilişkin donelerin somut olarak ortaya konması gerekmektedir*" denilmek suretiyle takdirin somut olarak ve dayanağı ve içeriği açık olacak şekilde yapılmak durumunda olduğu ifade edilmiştir.

Bu açıklamalar kapsamında anlaşılmaktadır ki; örtülü kazanç dağıtımı incelemelerinde, vergi inceleme elemanınca dayanılan ve fakat gizli tutulduğu için vergi inceleme raporuna tüm içeriği ile yansıtılamayan ve açık karşılaştırmaya konu edilemeyen gizli emsal ile takdir edilen matrahın dayanağı gösterilmiş kabul edilemez. Kaldı ki, isim belirtilmeksizin emsale ilişkin detayların açıklanması vergi mahremiyeti suçunu oluşturmamaktadır. Böylelikle, vergi idarelerinin vergi mahremiyeti ve/veya ticari sır olduğundan bahisle gizli emsalin yasal bir zorunluluk olduğu yönündeki iddialarının herhangi bir dayanağı da kalmamaktadır[63]. Vergi hukukunda varsayıma dayalı olarak bir tarhiyat salınmayacağı ve/veya idari bir işlem tesis edilemeyeceğinden dolayı, ilaveten yapılan işlemlerde yazılılık ilkesinin geçerli olmasından dolayı bir olayın idare

[63] Tuğçe Sönmez, a.g.e., s.34

nezdinde ya da yargılama aşamasındaki durumlarda, hakim nezdinde ispatlanabilmesi için idarenin ya da hakimin ilgili olay ya da işlemin doğruluğu hakkında net bir kanaate varması gerekmektedir[64].

Nitekim, Danıştay'ın muhtelif kararlarından da anlaşılacağı üzere, Türk vergi hukukunda ispat ölçüsü "tam ispat" olarak değerlendirilmektedir[65]. Bu kapsamda, vergi incelemelerinde, bir işlemin emsallere aykırılığını ortaya koymak için gizli emsal kullanılması, vergi inceleme raporunda söz konusu emsalin karşılaştırılabilir nitelikte olduğunu ortaya koymaması ve emsal karşılaştırmasını somut biçimde bütün yönleriyle yapamaması anlamına gelir ki bu durum ise emsale aykırılık iddiasını "tam ispat eşiği"nin altında bırakır.

Öte yandan, OECD Rehberi'nde emsallere uygunluk ilkesine ilişkin olarak OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesine atıfta bulunmuştur. Anılan maddede, *"Bağlı iki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar, bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığı takdirde, olması gereken fakat bu koşullar nedeniyle oluşmayan kar, o işletmenin karma eklenir*

---

[64] Neslihan Karataş Durmuş, Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVIII, Y. 2014 S. 3-4, s.511 http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_3-4_20.pdf (erişim tarihi: 22.04.2015)

[65] Danıştay 4. Dairesi'nin E.1999/4246, K.2000/1817 sayılı kararında "... *Türk Vergi Hukuku, maddi ve somut delillere dayalı, böylece vergi adaletini sağlamayı amaçlayan kuralları içermektedir. Bu nedenle vergilendirmeye ilişkin kurallar, varsayım ve kanaate dayalı, vergi adaletinin tesis yönünden gerçeğe aykırı tespitlere dayanan vergileme yapılmasını önlemeye yönelik olarak düzenlenmiştir...*" şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 03.06.1998 tarih ve E.1998/128, K.1998/2379 sayılı bir başka kararında ise "... *Türk vergi sistemine göre genel kanaate ve varsayımlara dayalı olarak vergilendirme yapılması mümkün bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda usul ve esasları belirtilen tarh şekillerinin uygulanabilmesi için gerçek veya gerçeğe en yakın biçimde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması ve bununla ilgili somut kanıtların açıklıkla ortaya konulması zorunludur...* " şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

ve vergilendirilir" denilmek suretiyle iki ilişkili kuruluş arasındaki ticari ve finansal ilişkilerde belirlenen ya da kabul ettirilen koşulların, birbirinden bağımsız kuruluşlar arasında uygulanan koşullardan farklı olması durumunda, bu koşulların bulunmadığı durumda tahakkuk etmesi gereken, ancak bu koşullar nedeniyle işletmelerden biri lehine tahakkuk etmeyen karların; o kuruluşun karlarına dahil edileceği ve vergiye tabi kar olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Bir başka ifadeyle, söz konusu düzenleme, ilişkili kişiler arasında emsale uygunluk ilkesine aykırı olarak gerçekleştirilen işlemlerden doğan karların vergi uygulamaları açısından düzeltilmesine yöneliktir. Böylelikle, bağımlı teşebbüsler arasındaki ticari veya mali ilişkilerde oluşan koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu teşebbüslerden birisinde olması gereken, fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenecek ve buna göre vergilendirilebilecektir[66].

Bu kapsamda, emsallere uygunluk ilkesi, karşılaştırılabilir işlemleri ve karşılaştırılabilir bir ortamda bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşulları referans alarak karların yeniden ayarlanmasını öngörmektedir[67].

---

[66] S. Serdar Sumay, Yönetim Ücretlerinde Emsal Fiyat Tespiti Açısından Yaşanan Güçlükler, Vergide Gündem http://www.vergidegundem.com/files/YonUcretEmsalfiyat_MakaleHaz2010.pdf (erişim tarihi: 28.03.2015)

[67] Billur Yaltı Soydan, Çokuluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlamasi Rehberi(1), Vergi Sorunları Dergisi Nisan 1996 S.91

Türk vergi hukukunda ise, emsallere uygunluk ilkesi, KVK'nın 13. maddesinde, mülga KVK'da yer alan "emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük" ifadesi, "emsallere uygunluk (arm's length)" şeklinde ilkesel bir temele kavuşturulmuştur[68].

KVK'nın 13. maddesinin üçüncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

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

Görüleceği üzere, KVK'nın 13. maddesinde emsallere uygunluk ilkesi, OECD Rehberi'nde yer alan tanımdan daha dar bir biçimde ele alınmıştır. OECD Rehberi'nde emsallere uygunluk ilkesi "iki ilişkili kuruluş arasındaki ticari ve finansal ilişkilerde belirlenen ya da kabul ettirilen koşullar" bakımından bir bütün olarak ele alınırken; KVK'da yer alan düzenlemede sadece fiyat ve/veya bedel ile sınırlandırılmıştır[69].

Öte yandan, 1 Seri No.lu Tebliğ'de 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 tanımlanmıştır. Bir başka anlatımla, 1 Seri No.lu Tebliğ uyarınca, emsal bedelden söz edebilmek için piyasa ve/veya pazar fiyatının varlığı gerekmektedir[70].

---

[68] Serkan Ağar, Transfer Fiyatlandirması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında "İlişkili Kişi" http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2011-94-708 (erişim tarihi: 28.03.2015)

[69] Mustafa Akkaya, İbrahim Nihat Bayar, Oytun Canyaş, Vergi Hukukunda "Emsallere Uygunluk" ve " Gerçeklik" İlkesi (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme), Vergi Sorunları Dergisi Eylül 2011 S.276

[70] Lokman Yeliven, a.g.m., s.60

Yasal düzenlemeler uyarınca, emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyatın/bedelin/ücretin, arada böyle bir ilişkinin bulunmaması halinde oluşacak fiyata/bedele/ücrete uygun olması şeklinde tanımlanabilecektir. Bir başka deyişle kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışındaki işlemler arasında bir karşılaştırma yapılacaktır[71]. Bu kapsamda, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu "piyasa" ya da "pazar" fiyatı, emsallere uygun fiyat veya bedel olacaktır.

Emsallere uygun fiyat veya bedel, piyasa ya da pazar koşulları uyarınca belirlendiğinden dolayı, aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde geçerli koşullar, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de geçerli olmalıdır. Bu kapsamda, taraflar arasındaki ilişki, mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkide bulunmamalıdır.

Öte yandan, her ne kadar KVK'nın 13. maddesinde emsal araştırması ile ilgili olarak herhangi bir öncelik sıralaması öngörülmemişse de; 1 Seri No.lu Tebliğ'de emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacağı; bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da bulunan emsalin güvenilir olmaması halinde dış emsalin karşılaştırmada esas alınacağı düzenlemesi yer almaktadır.

---

[71] 2007/12888 sayılı BKK uyarınca, "kontrol altındaki işlem", birbirleriyle ilişkili olan kişiler arasındaki işlemleri; "kontrol dışı işlem" ise, birbirleriyle herhangi bir şekilde ilişkisi bulunmayan kişiler arasındaki işlemleri ifade etmektedir.

İlaveten, OECD Rehberi uyarınca, emsallere uygunluk ilkesinin işlem bazında uygulanması esas olmakla birlikte; farklı işlemlerin, ayrı ayrı işlemler olarak tatmin edici bir biçimde değerlendirilebilmelerinin mümkün olmadığı bir biçimde iç içe geçtikleri ya da bir sürekliliği izledikleri durumlarda bu esastan vazgeçilmesi mümkün olabilecektir.

Bu tür durumlarla ilgili olarak OECD Rehberi'nde şu örneklere yer verilmiştir:

- Mal ya da hizmet tedarikine ilişkin bazı uzun vadeli sözleşmeler,
- Gayri maddi varlıkların kullanımına ilişkin haklar,
- Tek tek her ürünün ya da işlemin fiyatının belirlenmesinin pratik yönden mümkün olmadığı birbiriyle yakından ilişkili ürünlerin (örneğin, bir ürün yelpazesinin) fiyatlandırılması,
- İki ayrı kalemin emsal bedelinin münferit olarak değil, birlikte ele alınarak belirlenmesinin daha makul olduğu, örneğin, knowhow imalatının lisanslanışı ve ilişkili kişi konumundaki bir imalatçıya belli başlı unsurların tedariki ile ilgili durumlar,
- Bir işlemin diğer bir ilişkili şirket aracılığı ile yönlendirilmesi.

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, transfer fiyatlamasının kesin bir bilim olmamasından dolayı, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilmektedir. Nitekim, OECD Rehberi'nde de en uygun yöntem ya da yöntemlerin uygulanması sonucunda, tümünün de göreceli olarak eşit ölçüde güvenilir değerlerin ortaya çıkabildiği durumların da söz konusu olabileceği belirtilmiştir.

1 Seri No.lu Tebliğ'de yer alan tanımlama uyarınca, "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.

Bu kapsamda, emsal tek bir değer yerine emsal fiyat aralığına ulaşılmasının sebebi,

- Aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanması,
- Aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanması

olabilecektir[72].

Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde "aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden" en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir. Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.

OECD Rehberi uyarınca, kontrol edilen işlemi belirleyen olaya tam olarak hakim olabilmek için, inceleme konusu dönem ile birlikte önceki dönemlere ilişkin verilerin

---

[72] OECD Rehberi'nde ise emsal değer aralığını oluşturan rakamlar arasındaki farklılıkların, genellikle emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasının yalnızca ilişkili kişiler konumunda olmayan işletmeler arasında oluşan koşullara tahmini olarak yakın koşullar oluşturduğu gerçeğinden kaynaklanıyor olabileceği belirtilmiştir.
OECD Rehberi uyarınca, bir emsal değer aralığında yer alan farklı noktaların, karşılaştırılabilir koşullar altında karşılaştırılabilir işlemler uygulayabilen birbirinden bağımsız kuruluşların o işlem için kesinlikle aynı fiyatı yansıtmayabileceği gerçeğini de temsil ediyor olabilir.
Bununla birlikte bazı durumlarda, incelenen karşılaştırılabilir nitelikteki tüm işlemler göreceli olarak eşit derecede bir karşılaştırılabilirliğe sahip olmayacaklardır. Bu nedenle, emsal bedelin fiilen belirlenişi, mutlaka güvenilir bir yargıda bulunmayı gerektirmektedir.

de incelenmesi faydalı olabilmektedir. Bu şekilde tarihsel verilen incelenmesi, transfer fiyatının belirlenmesini etki edebilecek gerçekleri de ortaya çıkarabilmektedir. Örneğin; geçmiş yıllardaki verilerin kullanımı, mükelleflerin yapmış oldukları mal teslimi ve/veya hizmet ifası işlemleri ile ilgili zarar beyanlarının benzeri işlemlerdeki zararlar tarihinin bir parçası olup olmadığı konusunda önemli nitelikte bilgi kaynağı sağlayacaktır[73]. Birden fazla yıla ilişkin veriler ayrıca karşılaştırılabilir değerlerle ilgili ticari yaşam ve ürün yaşamı döngüleri üzerine bilgi toplama sürecinde de işe yarayabilmektedir. Ticari yaşam ya da ürün yaşamı döngüsüne ilişkin farklılıklar, karşılaştırılabilirliği belirlemek üzere değerlendirmeye tabi tutulmaları gereken transfer fiyatlamasına ilişkin koşulları önemli ölçüde etkileyebilmektedir.

c. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin "karşılaştırılabilir" olmasına dayanmaktadır[74].

---

[73] Mehmet Küçükkaya, Vergi Açısından Transfer Fiyatlandırması, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi İstanbul 2005, s.49

[74] Her ne kadar 1 Seri No.lu Tebliğ'de karşılaştırılabilirlik analizinin kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında yapılacağı öngörülmüşse de, Tebliğ'de yer alan bir örnekte söz konusu hususa aykırı bir yaklaşım sergilenmiştir. Anılan örnek aşağıdaki şekildedir:
"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 bedeli ödediği tespit edilmiştir. Bu durumda (B) firmasının yapmakta olduğu ödemeler ile piyasada mevcut lisans hakkı ödemeleri karşılaştırılmalı ve karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklılıklar var ise bunlar düzeltilmelidir. Dolayısıyla, lisansın kullanım dönemi, coğrafi olarak kullanım alanı ve ödeme vadeleri ile kullanım koşulları benzer ya da mevcut farklılıklar düzeltilebiliyor ise (A) firmasına yapılan ödemeler ile ilgili olarak (C), (D) ve (E) şirketlerinin işlemleri (dış emsal) kullanılabilecektir."

Nitekim, 1 Seri No.lu Tebliğ'in atıfta bulunduğu OECD Rehberi'nde de ilişkili kuruluşlar arasındaki transfer fiyatlamalarının değerlendirilmesinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışının, ilişkili kişiler arasındaki işlemler ile bağımsız kuruluşlar arasındaki işlemlerin karşılaştırılması esasına dayandığı belirtilmiştir.

OECD Rehberi'ne göre; bu tür karşılaştırmaların yararlı olabilmesi için, karşılaştırma konusu durumların ekonomik yönden birbiriyle yeterli düzeyde karşılaştırılabilir olmaları gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, karşılaştırmanın faydalı bir sonuç vermesi için kıyaslamaya konu edilen olayların ekonomik karakterlerinin yeterince karşılaştırılabilir olması gerekmektedir[75]. Karşılaştırılabilirlik; karşılaştırma konusu durumlar arasında belirlenen farklılıkların (eğer varsa) hiçbirinin, incelenen koşulları önemli biçimde etkilemedikleri ya da bu tür farklılıkların giderilebilmeleri için makul ölçüde düzeltmelerin yapılabileceği anlamına gelmektedir. OECD Rehberi'nde, vergi idarelerinin emsallere uygunluk ilkesinin gerektirdiği karşılaştırmaları yaparken, karşılaştırma konusu durumların gerçekten karşılaştırılabilir özellikler taşıyıp taşımadığı hususunu öncelikle tespit etmesi gerektiği belirtilmekte; karşılaştırma konusu durumların bütün özellikleri itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmadığı halde ise, yapılan karşılaştırmanın güvenilir olamayacağı vurgulanmaktadır. Rehber'de karşılaştırılan durumlar arasında asgari anlamda aşağıdaki unsurlarda benzerlik bulunması gerektiği üzerinde durulmaktadır:

Görüleceği üzere, emsal olarak alınan (C), (D) ve (E) şirketlerinin işlemleri de ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemler olup; söz konusu işlemin emsal çalışmasına veri olarak alınması hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

[75] Kadir Kahraman, Transfer Fiyatlandırması ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisi, T.C. Istanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi İstanbul 2012, s.50

- Mal ve hizmetlerin nitelikleri: Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıklar, genellikle söz konusu mal ya da hizmetlerin değerinde belli bir farklılığa da neden olmaktadır. Dikkate alınması gereken belli başlı nitelikler şunlardır:
  - ✓ Maddi varlıkların teslimi ile ilgili olarak, fiziksel özellikleri, kalitesi ve güvenilirliği, garanti uygulaması, piyasada bulunabilirliği ve tedarik hacmi;
  - ✓ Hizmetlerin sağlanması ile ilgili olarak, hizmetlerin niteliği ve kapsamı;
  - ✓ Gayri maddi haklarla ilgili olarak, işlemin türü (ör. lisanslama ya da satış), gayri maddi hakkın türü (ör. patent, marka ya da know-how), korumanın süresi ve derecesi ve aktifin kullanılmasından elde edilmesi tahmin edilen menfaatler.

Bu kapsamda, "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.

Öte yandan, emsal incelemesine konu edilen mal ve/veya hizmetlerin ortak özelliklerinden yola çıkılarak bir genelleme yapılması yoluna gidilmesi karşılaştırılabilirlik analizinin hatalı olarak sonuçlanmasına yol açabilecektir. Bir başka deyişle, emsal çalışmasında iç emsal olarak dikkate alınabilecek ürünlerin, eleştiri konusu edilen fiyat/bedele konu ürün ile iktisadi anlamda "tam ikame" olması yani, emsal çalışmasına konu edilen ürünlerin tüketiciler nezdinde birbirlerine kayıtsız kalabileceği ürünler olması gerekmektedir. Bu kapsamda, emsal incelemesine konu mal ve/veya hizmetlerin genel geçer bir

yaklaşımla tam ikame olarak nitelendirilmesi mümkün olmayan ürünlerle emsal çalışması yapılması hukuka aykırılık teşkil edecektir.

Bu kapsamda örnek olarak, emsal incelemesine konu edilen ürünün klima olduğu varsayımında, genel bir yaklaşımla klimaların alt segmentler itibariyle birebir aynı olduğundan söz etmek yanlış bir yaklaşım olacaktır. Her ne kadar ürünler ortak bir adlandırma ile klima olarak nitelendirilse bile; söz konusu klimalar arasındaki enerji verimliliği, konfor, dayanıklılık, performans vb. unsurlar bakımından farklılıklar söz konusu olacaktır.

Mal ve hizmetlerin özellikleri, seçilen transfer fiyatlandırması yöntemine göre de değişmektedir. Bu kapsamda, karşılaştırılabilir fiyat yöntemine kıyasla yeniden satış fiyatı yöntemi veya maliyet artı yönteminin kullanılması sırasında mal ve hizmetlerin nitelikleri daha az önem taşıyacaktır[76].

- İşlev analizi: Birbirinden bağımsız iki işletme arasındaki işlemlerde, ücret veya bedel genellikle (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak) her kuruluşun gerçekleştirdiği işlevleri yansıtır. Bu nedenle, kontrol edilen ya da kontrol edilmeyen işlemlerin ya da kuruluşların karşılaştırılabilirliklerinin belirlenmesinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin de karşılaştırılması gerekmektedir.

Bu karşılaştırma, ekonomik açıdan önemli faaliyetleri ve bağımsız ve ilişkili kuruluşların üstlendikleri ya da üstlenecekleri sorumlulukları tanımlayarak

[76] Namık Kemal Uyanık, Transfer Fiyatlandırma, TÜRMOB Yayınları-278, s.51

karşılaştırma amacıyla uygulanan bir işlev analizi ile gerçekleşmektedir. Zira, karşılaştırılan işlemlerde tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevlerde farklılık olabilecek; bu farklılıklar ise fiyat veya bedel üzerinde etkide bulunabilecektir.

Taraflardan birinin, aynı işlemde yer alan diğer tarafa göre çok sayıda işlevi üstlenmesi durumunda, ekonomik açıdan önemli olan hususlar, bu işlemlerin sıklığı, niteliği ve işlemde yer alan taraflara sağladığı değerdir.

İşlev analizi, esas itibariyle üç (3) temel üzerine oturmaktadır: fonksiyonlar[77], riskler ve kullanılan varlıklar.

[77]Canan Aladağ, Transfer Fiyatlandırmasına Yöntemsel Bakış ve Türkiye'de Beklenen Düzenlemeler, https://www.vergiportali.com/doc/TF/TFSUNUM3.pdf (erişim tarihi: 19.04.2015) Fonksiyon Analizine Neler Girer?, slayt no:6

Fonksiyon kavramı, şirketlerin üstendiği görevleri; risk kavramı, bir zararın gerçekleşme olasılığını ifade etmektedir[78].

Bilindiği üzere, risk artıkça zarar ve/veya kayıpların meydana gelme olasılığı daha da yükselecektir. Bu nedenle de şirketler söz konusu zarar ve/veya kayıpları bertaraf edebilmek için hareket geçmek zorunda kalacaklar ve belirli bir finansal yük ile karşılaşacaklardır.

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.

Şirketler tarafından üstlenilen görevler (fonksiyonlar) bakımından ise, her bir üstlenilen görev yeni bir maliyet ortaya çıkaracağından dolayı yüksek bir fiyat ve/veya bedel ile işlem yapılması doğaldır. Her ne kadar üstlenilen görevler nedeniyle katlanılan maliyetler şirketler açısından bir gider unsuru olarak kabul edilebilecekse de; maliyetler, şirketler açısından şirket bünyesinde kalacak karın azaltılması sonucunu doğuracak bir durumdur.

Örneğin, tam mükellef (B) Kurumu, Türkiye'deki ilişkili şirketi (C)'ye ve ilişkili olmayan (D) ve (E) şirketlerine pamuk satmaktadır. Satış fiyatı (C) için 100,00 YTL, (D) ve (E) için 80,00 YTL'dir. İlişkili şirkete yapılan satışlarda

---

[78] Emre Betül Güçlü, Karşılaştırılabilirlik Analizinde Risk, Fonksiyon ve Varlık Kullanımı Kavramları ile Bunlara Bağlı Düzeltmeler, Vergi Sorunları Dergisi Mayıs 2012 S.284, s.54-62

ürünün taşıma masrafları (B) Kurumu'nca karşılanmakta iken, ilişkili olmayan şirketler söz konusu ürünü doğrudan (B) Kurumu'ndan almaktadır. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasında başka bir farklılık tespit edilememiştir. Taşıma masrafının söz konu bölge için birim fiyatı 10,00 YTL ise, (B) Kurumu'nun ilişkili şirketi (C)'ye uygulayacağı emsallere uygun fiyat, (80+10)=90,00 YTL olacaktır. Aradaki (100-90)=10,00 YTL (C) şirketinden (B) şirketine transfer fiyatlanlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç miktarıdır[79].

Anılan örnekte, ürünün taşıma masraflarından kaynaklı farklılık, emsal fiyat ve/veya bedel çalışmasında dikkate alınmış ve işlemler karşılaştırılabilir niteliklere sahip olmuşlardır.

- Sözleşme şartları: Emsale uygun faaliyetlerde, herhangi bir işlemi belirleyen sözleşme şartları genellikle tarafların sahip olacakları sorumlulukları, riskleri ve menfaatleri açık ya da örtülü biçimde tanımlamaktadır.

Taraflar arasında yazılı bir sözleşmenin bulunmaması halinde ise, tarafların sahip oldukları sorumluluklar, tarafların gerçekleştirdikleri işlemlerden ve genel geçer ekonomik prensiplerden yola çıkılarak tespit edilmelidir[80].

Ancak yazılı bir sözleşme olsa da, söz konusu sözleşmede yer alan hükümlerin ekonomik gerçeklere uygun olup olmadığı da değerlendirmeye tabi

---

[79] Onur Elele, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi Ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler, Yaklaşım Dergisi Şubat 2008 S.182
[80] Namık Kemal Uyanık, a.g.e, s.54

tutulmalıdır. Bilindiği üzere VUK'un "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3. maddesinin (B) bendi uyarınca, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu kapsamda, yazılı sözleşmede yer alan hükümler ile işlemin ekonomik gerçekleri uyumlu değilse, işlemin ekonomik gerçeklerine uygun hükümlerin değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir.

- Ekonomik koşullar: İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir.

Bu ekonomik koşullar arasında, coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerliğinin bulunabilirliği, bölgeler itibariyle 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 sayılabilecektir.

Örneğin, klima sektöründe yapılan emsal çalışmasında kış aylarında düşük kar marjı sonucu ile karşılaşılması normal bir durum olarak kabul edilmelidir. Söz konusu durum mevsimsel olarak değişkenlik gösteren sektörler bakımından önem arz etmekte olup; vergi incelemelerinde emsal çalışması sırasında söz konusu hususun göz önüne alınması sağlıklı bir karşılaştırılabilirlik analizi yapılmasını sağlayacaktır.

- İş stratejileri: Pazar payının artırılması veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi gibi stratejiler, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli konulardır.

Bu kapsamda, bir piyasaya nüfuz etmeyi ya da mevcut pazar payını artırmayı amaçlayan bir işletme, o piyasaya sürdüğü ürünün fiyatını geçici bir süre için, farklı bir durumda aynı piyasada karşılaştırılabilir ürünler için belirlenecek olan fiyattan daha düşük bir tutar üzerinden belirleyebilecektir. Ayrıca, yeni bir piyasaya nüfuz etmeyi (marka bilinirliği için tanıtım, pazarlama gibi faaliyetlere öncelik verilmesi) ya da mevcut pazar payını artırmayı (ya da muhafaza etmeyi) amaçlayan bir işletmenin geçici bir süre için daha yüksek maliyetlere katlanmak zorunda olması da normal bir durum olarak karşımıza çıkacaktır.

Örneğin, yeni pazara giren bir şirketin strateji önceliğini piyasa bilinirliğine vermek suretiyle, pazarda kalabilmek adına agresif bir iş stratejisi sürdürerek düşük kar marjı ile faaliyetini sürdürmesi doğal bir yaklaşım olacaktır.

Ancak, iş stratejisinin devam ettirilmesi ile ilgili olarak bu stratejisinin ne ölçüde makul olduğunun değerlendirilmesinde, zamanlamaya ilişkin hususlar, birtakım sorunların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Vergi idarelerinin, öncelikle ilgili tarafın işlemlerinin, öngörülen ticari strateji ile tutarlı olup olmadığını belirlemeleri gerekmektedir. Dikkate alınması gereken bir diğer husus ise, ilgili ticari stratejinin uygulanmasının ardından, emsallere uygunluk ilkesi açısından kabul edilebilir bir zaman süresi içinde katlanılan gideri haklı gösterecek düzeyde bir getirinin elde edilip edilmeyeceğidir.

Bu kapsamda, piyasaya nüfuz etme gibi bir ticari stratejinin başarısızlıkla sonuçlanabilmesi doğal olup; bu başarısızlığın tek başına, transfer fiyatlaması açısından stratejinin tamamen göz ardı edilmesini gerektirmemektedir.

Bununla birlikte, işlemin gerçekleştiği tarihte beklenen getirinin makul ölçülerde gerçekçi olmaması, ya da uygulandığı iddia edilen ticari stratejinin başarısız olmasına rağmen, bağımsız bir işletmenin kabul edebileceği bir süreyi aşacak biçimde uygulanmasına devam edilmesi durumunda, mükellefin bu iddiası şüpheyle karşılanabilecektir.

Sonuç itibariyle, birbirleriyle karşılaştırılan ilişkili kişiler arasındaki bir işlem ile bağımsız kişiler arasındaki bir işlem arasında yukarıdaki unsurlar anlamında farklılıklar mevcutsa, bu işlemlerin karşılaştırılabilir kabul edilebilmesi için, ya bu farklılıkların fiyata/bedele etki etmediğinin açıkça nedenleriyle ortaya konulması ya da fiyata/bedele olan etkinin düzeltme suretiyle giderilmesi gereklidir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay ise aynı esasları kabul etmekte olup; emsal incelemesinde aşağıdaki şartların varlığının tespiti gerektiği yönünde kararlar tesis etmektedir: [81]

81

- Danıştay 4. Dairesi'nin E.2009/1943, K.2010/3971 sayılı kararında "*... davacı şirket ile emtia alımı yapılan yurtdışında yerleşik iki firma arasında ortaklık bağı bulunduğu, yönetimi veya sermayesi bakımından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı olduğu yönünde idarece bir tespit yapılmadığı, sadece uzun yıllar sıkı ticari ilişki içinde bulunuldığından bahisle ... örtülü olarak kazanç dağıtımından söz edilemeyeceği, diğer yandan ortaklık ilişkisi bulunan ... şirketinden alınan etken maddelerle ilgili emsal alınan firmaların yurtiçinde mi yurtdışında mı faaliyet gösterdiğinin ve alınan etken maddelerin menşeinin belirtilmediği, davacının yüksek bedelle alım yaptığı ileri sürülen firmaların bu etken maddeleri alış fiyatlarıyla ilgili bir tespite yer verilmediği, dolayısıyla geçerli bir emsal mukayesesi*

bulunmadığından yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı... " gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran ilk derece mahkemesi kararının onanması yönünde hüküm tesis edilmiştir.

- Danıştay 4. Dairesi'nin 20.01.2004 tarih ve E.2003/245, K.2004/59 sayılı kararında "*...Emsal karşılaştırması sırasında ölçü alınacak fiyatların, işletme içi emsaller arasından seçilmesi halinde; bu birimlerin niteliğinin ve iş hacimlerinin somut olarak ortaya konularak, bunların birbirine uygulandığının karşılaştırmada dikkate alınması gerekmektedir. Olayda, ... Dış Ticaret Anonim Şirketinin hem ana bayi konumunda olması, hem de davacı şirketin toplam cirosunun yarıya yakın kısmının gerçekleştirilmesi nedeniyle daha düşük fiyatla mal satın alması, şubeleri ile diğer bayilerin aynı fiyat üzerinden satış yapacak şekilde hizmet vermesi, ticari icaplara uygundur. Bu haliyle diğer bayilere uygulanan satış fiyatı emsal alınarak daha düşük fiyatla satış yapıldığından ve örtülü kazanç dağıtıldığından söz etmek mümkün olmadığından aksi yöndeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir....* " gerekçesiyle örtülü kazanç dağıtımı yapılmadığı sonucuna varılmıştır.
- Danıştay 4. Dairesi'nin E.2011/2645, K.2011/5848 sayılı kararında, CAS kayıt sisteminde aynı şekilde numaralandırılan etken maddelerin, üretim tekniğinden ve fiziksel şartlarından kaynaklı fiyat farklılığının olabileceği belirtilmiş ve anılan hususlar dikkate alınmaksızın etken maddelerin tüm fiziksel özelliklerinin aynı olduğu kabul edilerek daha düşük fiyatla alım yapılabileceği ileri sürülerek eksik incelemeye dayalı yapılan tarhiyatta hukuka uyarlılık bulunmadığı belirtilmiştir.
- Danıştay 4. Dairesi E.2009/5448, K.2012/1359 sayılı kararında ise, emsal alınan ürünün kimyasal özelliklerinin, miktarının, satış şartlarının aynı veya benzer olup olmadığının tespit edilmesi gerektiği, ilgili şirketin faaliyet türü, karlılığı, öz varlıkları gibi unsurlar göz önüne alınarak, uğraş konuları benzer olan şirketlerde somut ölçülebilir madde ve hizmetlerin kıyaslanması gerektiği yönünde gerekçesiyle, ilk derece mahkemesinin kararının onanması yönünde hüküm tesis edilmiştir.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun E.1995/418, K.1997/8 sayılı kararında "*...ilgili şirkette verilen hizmetin niteliği, verimliliği ve mahiyeti emsal olarak kabul edilen işletmelerden farklı olduğundan söz konusu şirketlerin emsal olarak kabul edilemeyeceği...* " yönünde hüküm tesis edilmiştir.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 17.01.1997 tarih ve E.1995/415, K.1997/6 sayılı kararında; "*emsal seçilen kuruluşların iş hacimlerinin, karlılığının, öz varlığının, gelişmesindeki çabuklık ve istikrarın, ... faaliyetlerinin ürün satışlarına etkisinin, verdikleri hizmeti kapsamı ve kalitesinin, özelliklerinin somut olarak ortaya konularak*" karşılaştırmada bu noktaların göz önüne alınması gerektiği belirtilmiştir.
- Danıştay 4. Dairesi'nin 08.03.1995 tarih ve E.1994/5729, K.1995/993 sayılı kararında, "*kıyaslamanın aynı hizmeti aynı verimle sağlayan üçüncü kişiye verilecek bedel esas alınarak, bir başka deyişle kıyaslanan ürünün niteliği, verimliliği ve maliyetinin aynı olup olmadığı değerlendirilerek yapılması gerektiği ve "bu işlemlerin taraflarının karşılıklı olarak borçlarının değeri eşit" olup olmadığının tespit edilmesi gerektiği*" yönünde karar tesis edilmiştir.
- Danıştay 3. Dairesi'nin 25.01.1988 tarih ve E.1987/1694, K.1988/181 sayılı kararında; "*emsal kıyaslamasında, ilgili şirketin faaliyet türü, iş hacmi, karlılığı, öz varlığı, gelişmesindeki çabuklık ve istikrar gibi unsurların göz önüne alınması ve uğraş konuları benzer olan şirketlerle somut olarak ölçülebilir ve kavranabilir madde ve hizmetlerin kıyaslanması gerektiği...* " belirtilmiştir.
- Danıştay 13. Dairesi'nin 10.12.1990 tarih ve E.1990/1414, K.1990/3381 sayılı kararında; "*... toptancı firmaya uygulanan ıskonto ile perakendeci satıcılara uygulanan ıskonto haddinin emsal alınmasının ekonomik ve ticari icaplara uygun düşmediği, bu bakımdan, biri diğerine emsal olmayan iskonto oranlarından hareketle satışın düşük yapıldığı ve bu suretle örtülü kazanç dağıtımında*

bulunulduğu gerekçesiyle yapılan tarhiyatta yasal isabet olmadığı" gerektiği yönünde karar tesis edilmiştir.

- Danıştay 4. Dairesi'nin 21.04.1988 tarih ve E.1986/1392, K.1988/1622 sayılı kararında; *"Kalite unsurunun da kıyaslamada önem taşıdığı, satın alınan malın, emsal gösterilenden daha kaliteli olması halinde, fiyat farkından söz edilemeyeceği"* gerektiği yönünde karar tesis edilmiştir.
- Danıştay 4. Dairesi'nin 18.10.1988 tarih ve E.1987/4073, K.1988/3511 sayılı kararında; *"Emsal olarak alınan firmalardan birinin yıllık iş kapasitesinin 359.353 kg/yıl, diğerinin yıllık iş kapasitesinin 3.067.534 kg/yıl olduğu, bu iki firmanın emsal niteliğinin bulunmadığı"* gerektiği yönünde karar tesis edilmiştir.
- Danıştay 4. Dairesi'nin 11.1.1990 tarih ve E. 1989/144, K. 1990/33 sayılı kararında; *"kurumun, üretim maliyetlerinin yüksek olması nedeniyle KVK md. 17'de belirtilen ilişkiler içinde bulunduğu kuruma, piyasadaki rakiplerin fiyatından daha yüksek fiyatla mal satmasının, örtülü kazanç dağıtımının yapıldığını ifade etmeyeceği"* gerektiği yönünde karar tesis edilmiştir.
- Danıştay 4. Dairesi'nin 08.03.1995 tarih ve E.1994/5731 K.1995/995 sayılı kararına göre; *"bir şirkete bir başka şirket tarafından verilen hizmetin niteliği, verimliliği ve maliyeti emsal olarak kabul edilen işletmelerden farklı olduğunda, söz konusu hizmet karşılığında ödenecek olan ücretin de farklı belirlenmesi olağandır. Bu durumda, söz konusu işletmelerce yapılan ödemeler kıyaslamaya esas alınarak emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek bedel üzerinden verilen bir hizmet ilişkisi mevcut olduğundan söz edilerek örtülü kazanç dağıtıldığının kabulünde isabet bulunmamaktadır"* gerektiği yönünde karar tesis edilmiştir.
- İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 17.12.2008 tarih ve E.2008/1693 K.2008/3957 sayılı kararında, *"Aynı isimle adlandırılan ya da aynı kimyasal özelliklere sahip olan maddelerin tamamının söz konusu emtianın teminindeki güçlük, arz ve talep durumu, alım miktarı, üretim süreci, temin edilen yerin uzaklığı, üretim ve temin aşamasında geçirdiği işlemler gibi bir çok değişik nedene dayalı olarak farklılık göstereceği açıktır. Aksi halde aynı isimle adlandırılan yada aynı tarifede yer alan maddelerin aynı fiyatla alınıp satılması gibi bir durumun kabulü gerekecek olup bu durumun hayatın olağan akışına, ticari ve teknik icaplara aykırılığı meydandadır."* şeklinde hüküm tesis etmiştir.
- Danıştay 4. Dairesi'nin 14.05.2010 tarih ve E.2010/8617, K.2011/627 sayılı kararında, *"...Yapılan inceleme sonucu şirketin ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu firmalardan ilaç yapımında kullanılmak üzere satın aldığı etken maddelere emsallerine göre yüksek bedel ödediği, aynı emtianın piyasadan çok daha ucuz fiyattan alınabileceği, CAS kayıt sistemi içinde yer alan her etken maddenin bir numaraya sahip olduğu bu numaranın sadece bir maddeyi tanımlaması nedeniyle tüm piyasadan aynı kalitede ve standartta temin edilebileceği, davacının ihtiyacı olan hammaddeleri yüksek fiyattan alarak örtülü kazanç dağıttığı hususlarına yer verilerek dava konusu tarhiyat yapılmıştır.*
Dosyada mevcut bilgi ve belgelerin incelenmesi neticesinde, CAS kayıt sistemi içinde aynı şekilde numaralandırılan ancak farklı üreticilerden temin edilen etken maddeler arasında üretim tekniğinden ve fiziksel şartlardan kaynaklı fiyat farklılıkları olabileceği anlaşıldığından bu hususlar dikkate alınmadan diğer firmalardan alınan etken maddelerin tüm fiziksel özelliklerinin aynı olduğu kabul edilip ddaha düşük fiyatla alım yapılabileceği ileri sürülerek eksik inceleme sonucu yapılan tarhiyatta hukuka uyarlılık bulunmamaktadır..." yönünde hüküm verilmiştir.
- Danıştay 4. Dairesi'nin 07.03.1990 tarih ve E.1989/762, K.1990/775 sayılı kararına göre de, *"yükümlü şirketin demir kütüklerini (E) Export'a 100 lira kg fiyatla sattığı, ancak anılan dönemde taşıma olanağının kısıtlı olması nedeniyle taşıma işinin üstlenilemediği ve (E) Export'un taşımayı kendisinin yaptığı, bu nedenle malların taşıma bedeli olan 19 TL düşülerek 81 TL kg fiyatla fatura kesildiği iddia edilmiştir. (E) Export'a satılan kütüklerin emsallerine göre düşük ve maliyet bedelinin*

- Ürün ya da sunulan hizmetin benzer olması,
- Kapasitelerin benzer olması,
- Organizasyon ile sermaye yapısının benzer olması,
- Karşılaştırılan dönemlerin ve piyasadaki konumların benzer olması,
- Aynı piyasada faaliyet göstermeleri.

Konuya ilişkin yabancı bir ülkede ortaya çıkan ihtilafta, orijinal ürün ile jenerik ürünün etken madde fiyatları arasında fark olması gerektiği, bunun ticari hayatın gereği olduğu tartışmasız kabul edilmiştir. Konuya ilişkin olarak verilmiş bir yargı kararına konu olayda, uluslararası düzeyde faaliyette bulunan bir ilaç şirketinin Kanada'da bulunan iştiraki ile Kanada vergi idaresinin söz konusu şirketin gerçekleştirmiş olduğu ilişkili kişi işlemleri ihtilaf konusu olmuştur. Vergi idaresi tarafından şirketin inceleme döneminde Zantac adlı ülser ilacının üretiminde kullanılan ranitidine adlı aktif ilaç hammaddesini dahil olduğu gruba bağlı Adecha S.A. isimli İsviçre şirketten alımları eleştiri konusu edilmiştir. Başvurulan dava yolunda vergi mahkemesi tarafından şirket aleyhine karar çıkmış olsa da, anılan mahkeme kararının üzerine başvurulan Federal Mahkeme'de yapılan incelemede, aşağıdaki hususlar göz önüne alınarak dava yeniden görülmek üzere vergi mahkemesine geri gönderilmiştir:

- Şirket ile Zantac markasının üretim ve satış haklarına ilişkin yapılan lisans anlaşmasının dikkate alınmaması hatalı bir yaklaşımdır.

---

altında satıldığı kabul edilirken, emsal satışların tarihi, kıstasları, ihracata verilen mallar açısından farklı bir fiyat olup olmadığı ve satışlarda nakliye ücretinin birim maliyete dahil olup olmadığı hususunda kıyaslama ve inceleme yapılmamıştır. Buna göre, salt fiyat unsurundan hareketle yapılan değerlendirmeyle, örtülü kazanç dağıtıldığının saptanması yasal değildir" yönünde karar tesis edilmiştir.

Anılan lisans anlaşması ile birlikte emsal olarak alınan şirketlerin sahip olmadığı gayri maddi haklar ve birtakım hizmetler Şirket için fiyatları doğrudan etkileyen unsurlardır.

Bu kapsamda, içerisinde bulunulan ekonomik koşullar, üstlenilen işlevler ve riskler, işlemlerin karşılaştırılabilirliği gibi faktörler göz önünde alındığında, işlem bazında yapılan bir emsal çalışması emsal bedel prensiplerine uygun değildir.

- İlaveten, herhangi bir ilişkisiz kişinin Adecha S.A. şirketine ranitidine için ne kadar ödeyeceği değil, işlemleri eleştiri konusu edilen Şirket gibi Kanada'da Zantac üretim ve dağıtımı yapma hakkına sahip olan bir ilişkisiz şirketin ranitidine için ne kadar ödeyeceğinin önemli olduğu vurgulanmıştır.

  Bu kapsamda, herhangi bir transfer fiyatlandırması yöntemi kapsamında emsal bedel prensibinin, işlemi gerçekleştiren tarafların işlevlerine, risklerine ve genel olarak aralarındaki ilişkiye bağlı olarak uygulanması gerektiği belirtilmiştir[82].

d. Hazine Zararı

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, çeşitli tartışmalar yapılmış ve her iki tarafı da Türkiye'de

---

[82] Akif Tunç, Av. Gökçe Sarısu Kanmaz, Kanada'da Görülen Bir Vergi Davasının Türkiye İlaç Sektörü Açısından Yorumlanması, Vergide Gündem Transfer Fiyatlandırması Özel Sayısı Mart 2013
Anılan karar, Kanada Layden-Stevenson J.A. Stratas J.A. Mahkemesi'nin A-345-08 sayılı ve 26.07.2010 tarihli kararı olup; ilgili karar metni için bakınız:
http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2010/glaxo_canada_aug.pdf (erişim tarihi: 18.04.2015)

bulunan ilişkili şirketler arasındaki işlemlerin transfer fiyatlandırması kapsamından çıkarılması gerektiği yönünde talepler dile getirilmiştir. Bu taleplerin temel gerekçesi ise her ikisi de Türkiye'de bulunan kurumlar arasında gerçekleştirilen işlemlerde bir vergi kaybının oluşmayacağı, en fazla, bu işlemler dolayısıyla vergide bir dönem kaymasından bahsedilebileceği olmuştur. Ancak, vergi idaresinin, tam mükellef ilişkili kişiler arasında gerçekleşen yurtiçi işlemlerin transfer fiyatlandırması kapsamından çıkarılması taleplerine baştan beri sıcak bakmadığı bilinmektedir[83].

Öte yandan, KVK'nın 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükmünden önce yürürlükte olan örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak vergi idaresi ve mükellefler arasında çıkan ihtilaflarla ilgili Danıştay kararlarının birçoğunda, yasal düzenlemede böyle bir hüküm bulunmamasına rağmen, hazine zararının olup olmaması hususunun dikkate alındığı görülmektedir[84]. Bu kapsamda, söz konusu kararlar göz önüne alınarak, KVK'nın 13. maddesine yeni bir düzenleme eklenmiştir.

5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 21. maddesi ile KVK'nın 13. maddesinde düzenleme altına alınan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı müessesesine "hazine zararı" kavramı getirilmiştir[85]. Anılan düzenleme aşağıdaki şekildedir:

---

[83] M. Fatih Köprü, Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında "Hazine Zararı" Kavramı, Vergide Gündem Ağustos 2008

[84] Danıştay 4. Dairesi'nin E.1992/4441, K.1994/1057 sayılı kararında, "*Aynı holdinge bağlı şirketlerden biri lehine hesaplanan faiz diğerinin giderini teşkil etmesi ve kurumlar vergisinin artan oranlı olmaması nedeniyle, şirketler arası faizsiz kredi aktarma örtülü kazanç dağıtımı değildir.*" yönünde hüküm tesis edilmiştir.

[85] 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

"(7) 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."

5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 27. maddesi uyarınca anılan düzenleme kanunun yayım tarihi olan 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe girmiş olmakla birlikte; 2008 yılı kazançlarına da uygulanacaktır[86].

Söz konusu düzenleme uyarınca, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Bir başka ifadeyle, hazine zararı oluşmaması şartıyla;

- Aralarında ilişki bulunan kurumların, Türkiye'de tam mükellef kurum statüsünde veya yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi olması,
- Bu kurumların aralarında gerçekleştirdikleri işlemlerin yurtiçi işlemler olması,

---

[86] "Madde 27- *Bu Kanunun;*

...

ç) 20, 21 ve 22 nci maddeleri 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

....

yürürlüğe girer."

halinde, kazancın örtülü olarak dağıtıldığından bahsedilemeyecektir

Hazine zararı tanımında yer alan "her türlü vergi toplamı" kavramından ne anlaşılması gerektiği konusunda kanun ve 1 Seri No.lu Tebliğ'de herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Uygulamada ise, "her türlü vergi" kavramının sadece gelir üzerinden alınan vergileri kapsadığı yönünde görüşler mevcut iken; diğer tarafta, söz konusu kavramdan gelir üzerinden alınan vergilerin yanında diğer vergilerin de anlaşılması gerektiği görüşü de bulunmaktadır.

Sadece gelir üzerinden alınan vergilerin anlaşılması gerektiği görüşünün esas dayanağı, söz konusu düzenlemenin KVK'da yer alıyor olmasıdır. Bu kapsamda, anılan düzenlemenin diğer vergiler (damga vergisi, katma değer vergisi gibi) açısından da geçerli olabilmesi için ilgili kanunlarda bir düzenlemenin olması gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle, madde düzenlemesinde açık açık hangi vergileri kapsadığı belirtilmediğinden veya diğer vergi kanunlarında da bunu teyit eden hükümler bulunmadığından, hazine zararı bulunup bulunmadığının tespiti sırasında sadece ödenecek toplam kurumlar vergisi veya varsa stopaj tutarına bakılarak karar verilmesi gerekmektedir. Kaldı ki, gelir üzerinden alınan bir vergi kanununun, diğer vergiler için de hüküm ifade edebilmesi için söz konusu kanunlarda açık hüküm bulunması gerekmektedir. Oysa fikrada böylesi açık bir hüküm yer almadığından genişletici yorum yapılamayacaktır[87].

---

[87] Ramazan Yakışıklı, Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması, Vergi Dünyası Dergisi Kasım 2008 S.327

Nitekim KVK öncesi uygulamaya (örtülü kazanç dağıtımı) ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen kararlarda da hazine zararı kavramı sadece kurumlar vergisi açısından değerlendirilmiş, kararlarda KDV ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir[88].

Öte yandan, gelir üzerinden alınan vergilerin yanında diğer vergilerin de anlaşılması gerektiği görüşünün temel dayanağı ise madde hükmünün lafzıdır. Bir başka ifadeyle, madde lafzında açıkça "her türlü vergi" denilmek suretiyle, kapsama sadece kurumlar vergisinin değil, bu vergi dışındaki diğer vergilerin de dahil edilmek istendiği anlaşılmaktadır. Ilaveten, 5766 sayılı Kanun'un Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'nda görüşülürken bazı milletvekilleri tarafından verilen teklif ile Kanun'a eklenen bu hükmün gerekçesinde de "gelir, kurumlar ve her türlü vergi" ifadesi yer almaktadır. Buna göre bahsedilen ilişkili kişilerin aralarında gerçekleştirdikleri işlemler nedeniyle kurumlar vergisi açısından hazine zararı oluşmamakla birlikte, diğer vergiler açısından hazine zararı oluşması durumunda, kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü gerekmektedir[89].

Ilaveten, KVK'da yer alan düzenleme uyarınca hazine zararının bulunup bulunmadığında, hangi vergilendirme döneminin dikkate alınacağı da net değildir. Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve/veya bedel nedeniyle, işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde hazine zararı oluşmasa dahi; daha sonraki

---

[88] M. Fatih Köprü, a.g.m
Danıştay 4. Dairesi'nin 25.12.1989 tarih ve E.1987/4359, K.1989/4393 sayılı kararında "... *Aynı holding bünyesinde yer alan şirketler arasında finans kaynaklarını holding amacı doğrultusunda işbirliği içerisinde kullanmak, finans ihtiyacı karşılanan şirketlerin de kurumlar vergisi mükellefi olmaları ve vergi kaybına neden olmamaları (örneğin finans aktarımı yapan ve yapılan şirketlerin dönem bilançolarının zararla kapanması hali gibi) halinde, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilemez....*" denmek suretiyle konu sadece kurumlar vergisi açısından değerlendirilmiştir.
[89] Hakan Keklikçi, Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı Ve Uygulamalı Örneklerle Dönemsel Açıdan Analizi?, Lebib Yalkın Dergisi Mart 2010 S.75

dönemlerde bir zararın doğması halinde, kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabul edilmesi ihtimal dahilindedir. Sorunun çözümü için, hazine zararı şartının sadece işlemin yapıldığı vergilendirme dönemi itibariyle aranacağı doğrultusunda bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır[90].

2. Subjektif Unsur

Sübjektif unsur, işleme taraf kişilerin niyet ve iradesi gibi hususlara bağlı bulunan bir unsurdur. Örtülü kazanç kavramında ise sübjektif unsur, ödemenin bilerek ve istenerek yapılması şeklinde oluşmaktadır. Bu kapsamda, şirketler bakımından sübjektif unsur tespiti, herhangi bir ekonomik gerekçe ve/veya makul bir karşı edim olmaksızın ilişkili kişi lehine menfaat temin ediminin bilinmesi ve bu menfaatin elde edilmesinin istenmesi olarak karşımıza çıkacaktır[91].

KVK'nın 13. maddesi metnine baktığımızda ise, subjektif unsurun varlığına bir başka ifadeyle ödemenin bilerek ve istenerek yapılması unsuruna ilişkin açıkça bir ifade bulunmamakla birlikte; söz konusu madde metninde yer alan *"Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır..."* ifade ile bir yandan da mükellefler aleyhine bir kasıt karinesi koyulmuş olmaktadır.

---

[90] Ergun Şenlik, Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararının Doğması Şartının Aranmasına Yönelik Değerlendirme ve Tavsiyeler, Lebib Yalkın Dergisi Eylül 2008 S.57
[91] Mehmet Küçükkaya, a.g.e., s.144

Örtülü kazanç dağıtımının varlığı için, örtülü kazanç dağıtımı yapan kurumun kastı ve niyetinin önemli olup olmadığına ilişkin olarak kanun metninde açıkça bir belirleme yapılmadığından dolayı, niyet veya kastın varlığının aranmaması, örtülü kazancın varlığını kolaylaştıracaktır[92].

Öte yandan, mülga KVK'da döneminde verilen bir kararda Danıştay 4. Dairesi E.2002/210 sayılı dosya kapsamında yapmış olduğu inceleme neticesinde, 08.10.2002 tarih ve K.2002/3134 sayılı kararında, "*...İncelenen dosyadan yükümlü şirketin, ... Kooperatifine yaptığı inşaat taahhüt işleri dolayısıyla hakedişlerden önce şirket kasasına aldığı avansları "Alınan Sipariş Avansları" hesabında izlediği daha sonra hakediş raporlarının düzenlenmesi esasında alınan avansları kapattığı, aynı yıl içinde şirket ortağına muhtelif tarihlerde iş avansı adı altında nakit paralar verdiği, verilen avansların "iş avansları" hesabında izlediği, iş avansı hesabının anlaşma yapılan taşeronlardan belge alınamadığından kapatılamadığı, örtülü kazancın hesaplanmasında tüketici kredilerine uygulanan faiz oranının en düşüğü olan % 76,8 oranın uygulanması sonucu hesaplanan faiz tutarı kadar kurum kazancının eksik beyan edildiği, tarh olunan cezalı vergilerin vergi mahkemesince tadilen tasdik edildiği anlaşılmaktadır.*

Kurumların, nakit kaynaklarının ortakları adına açılmış olan hesaplar aracılığı ile ortaklara karşılıksız olarak kullandırılması suretiyle onlara örtülü kazanç dağıtılmış olduğundan söz edilebilmesi için bu hesaplar aracılığı ile ortağa kaynak aktarılmış olması yeterli bulunmayıp, bu kaynakların hangi nedenlerle ortaklara aktarılmış olduğunun her işlem için ayrı ayrı belirlenmesi suretiyle yapılan işlemlerin niteliği

---

[92] Mehmet Aktaş, Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanması Olanakları, Yaklaşım Yayıncılık Ankara Şubat 2004, s.236

itibarıyla örtülü kazanç dağıtımı amacına yönelik olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Uyuşmazlık konusu olayda ise, bu tür bir inceleme ve belirleme yapılmadığı, devam etmekte olan inşaat işleri bulunduğu anlaşılan davacı kurumun; bu inşaatla ilgili bir kısım ödemeleri karşılamak üzere ortağına iş avansı niteliğinde ödemelerde bulunup bulunmadığının, başka bir ifade ile ortağın aldığı paranın tamamen şirket işlerinde kullanıldığı araştırılmadan ortağa yapılan ödemelerin örtülü kazanç dağıtıldığını gösterdiği gerekçesiyle yapılan tarhiyatın tadilinde hukuka uyarlık görülmemiştir..." gerekçesiyle, sübjektif unsurun varlığına işaret etmek suretiyle yapılan tarhiyatın hukuka aykırı olduğu yönünde hüküm tesis etmiştir.

B. Hukuki Sonuçları

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığının tespit edilmesi durumunda, örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellefler ile örtülü kazanç dağıtımı yapılan mükelleflerin kazançları, söz konusu mükellefler arasındaki hukuki ilişkide belirlenen fiyat ve/veya bedel emsale uygun olarak tespit edilseydi nasıl oluşacak idiyse, o duruma getirilmek suretiyle düzeltilecektir[93]. Bir başka ifadeyle, vergi mükelleflerinin vergiye tabi kazançları yani matrahları düzeltmeye tabi olacaktır.

---

[93] Leyla Ateş, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Turhan Kitabevi Ankara Ekim 2011 a.g.e., s.67

1. KVK Açısından

KVK'nın 13/6. maddesi uyarınca, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, maddede yer alan şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Söz konusu hüküm, örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellefe bir eleştiri getirilmesi halinde, örtülü kazanç dağıtımı yapılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasına olanak vererek; çifte vergilendirmenin oluşmasını engellemeyi amaçlamaktadır[94].

Ayrıca, KVK'nın 11/1-c bendinde yer alan düzenleme uyarınca, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmiştir. Bir başka ifadeyle, örtülü olarak kazanç dağıtan vergi mükellefinin vergi matrahında örtülü olarak dağıtılan tutar kadar bir artırım söz konusu olacaktır.

Söz konusu hükümlerin birlikte değerlendirilmesi sonucunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç bir yandan kurum matrahına eklenmek suretiyle vergi tarhiyatına konu olacak; diğer yandan ise kurumun dağıtmış olduğu kar payı veya ana merkeze aktardığı tutar olarak vergilendirilecektir[95].

---

[94] Ramazan Biçer, Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi, TÜRMOB Yayınları, s.111

[95] Öte yandan, TTK'nın "Kar payı" başlıklı 509/2. maddesi uyarınca, kar payı ancak net dönem karından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabilir. İlaveten, TTK'nın 408. maddesine göre şirket genel kurulu "*Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kar üzerinde tasarrufa, kar payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kara katılması dahil, kullanılmasına dair kararların alınması*" konularında münhasıran yetkili organdır. Bir başka ifadeyle, kar payının, dönem net karından ve serbest yedek akçelerden şirket genel kurulu tarafından alınacak bir kararla dağıtılması mümkün olacaktır. Bu kapsamda, zararda olan bir şirket tarafından TTK açısında kar dağıtımı mümkün olmazken; KVK'nın 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü

Nitekim Danıştay 4. Dairesi de 20.12.2000 tarih ve E.2000/416 K.2000/5373 sayılı kararında, sermaye şirketlerince dağıtılacak kazançların, matrahtan indirilemeyeceğini, şirketlerin kendi ortakları ile olan ilişkilerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faizle ödünç para alım ve dağıtımı halinde, örtülü kazanç dağıtımı yapılacağı ve vergiden indirim konusu yapılamayacağını belirtmiştir.

Bu kapsamda, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri taraf olan mükellefler nezdinde "düzeltme" işlemine konu edinecektir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, kar payı olarak sayılacağı ve buna ilişkin olarak da mükellef kar payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağı için, "karşı taraf düzeltmesi" adı altında işleme taraf olanlar nezdinde düzeltme işlemi gerçekleşecektir. Ancak, düzeltmenin yapılabilmesi için, örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şart koşulmuştur.

Verginin kesinleşmiş olması, 1 Seri No.lu Tebliğ'in "9.1 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından yapılacak düzeltme işlemleri" başlıklı bölümünde, *"dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesi"* olarak tanımlanmıştır.

Düzeltme işlemleri ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı şartlarının gerçekleşmesi halinde 1 Seri No.lu Tebliğ uyarınca aşağıdaki şekilde yapılabilecektir:

---

kazanç dağıtımı müessesesi sonucunda, örtülü olarak dağıtılan kazanç, dağıtım yapan şirketin zararda olup olmadığı ayrımına bakılmadan kar dağıtımı olarak kabul edilecektir.

TABLO-3

Örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir.	Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.
Düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla düzeltme yapılabilecektir.	Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.
Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince VUK uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır	Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.
Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.	Düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Konuya istinaden örtülü kazanç dağıtımında tarafların hukuki durumlarına göre vergilendirilmesi, örtülü kazanç dağıtılan mükellefin hukuki statüsüne göre stopaj ya da iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecektir[96].

[96] Tunç Köse / Emrah Ferhatoğlu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'e Göre Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama) Maliye ve Hukuk Yayınları Şubat 2008, s.52

Söz konusu hususa ilişkin olarak tarafların hukuki durumlarına göre 1 Seri No.lu Tebliğ uyarınca vergilendirilmesi aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir[97]:

TABLO-4

Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Vergi Mevzuatındaki Durumu	**Vergilendirme Yöntemi**	**Kanun Maddesi**
Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin **Tam Mükellef Kurum** Olması	Şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanacak ve bu şekilde düzeltme işlemi beyanname üzerinden yapılacaktır.	KVK md. 5/1-a
Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin **Dar Mükellef Kurum** Olması	Dağıtılan örtülü kazanç tutarı,örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak %15 vergi kesintisine tabi olacaktır.	KVK md. 30/3
Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin **Gerçek Kişi** Olması	Dağıtılan örtülü kazanç tutarı,örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak %15 vergi kesintisine tabi olacaktır	GVK md. 94/6-b
Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin **Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf** Olan Herhangi Bir kişi olması	Dağıtılan örtülü kazanç tutarı,örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak %15 vergi kesintisine tabi olacaktır	KVK md. 15/2

Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemleri, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkan verdiği ölçüde yapılacaktır[98].

---

[97] Rızkullah Çetin, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı ve Düzeltme İşlemi, Yaklaşım Dergisi Nisan 2011 S.220

[98] Söz konusu hususa ilişkin olarak Namık Kemal Uyanık, Transfer Fiyatlandırma, TÜRMOB Yayınları Genişletilmiş 2. Baskı kitabının 199. sayfasında, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar üzerinde yapılan vergi kesintisinin, normal bir kar dağıtımına bağlı olarak yapılan bir kesinti

Örnek olarak, (X) Şirketi'nin ilişkili kişi kapsamında olan (Y) Şirketi'ne emsallere uygun fiyatı 12.000 TL olan klimayı 7.000 TL'ye satması halinde;

- (X) Şirketi açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan 5.000 TL (12.000-7.000), kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmek suretiyle, (X) Şirketi'nin dönem kazancına eklenecek ve kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (Y) nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum (X) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

- (Y) Şirketi açısından ise 5.000 TL, kar payı niteliğindedir. Bu kapsamda, örtülü kazanç dağıtımı yapılan (Y),
    - ✓ Tam mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç KVK'nın 5/1-a maddesine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup; düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır[99].

---

olmadığı; ceza hükmü niteliğinde özel bir düzenleme olduğundan bahisle, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan hükümlerin esas alınmasının zorunlu olmadığının düşünülebileceğini ifade etmektedir.

[99] "*İstisnalar*
MADDE 5- (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:
a) Kurumların;
1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,
2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,
3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları.
Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.
..."

- ✓ Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef ise, dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 30/3. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır[100] [101].

Bu kapsamda, 5.000 TL'nin brüte tamamlanması sonucunda [(5.000*100)/(100-15)] elde edilen 5.882,35 TL %15 oranında vergi tevfikatına tabi olacaktır.

- ✓ Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (Y) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 15/2. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır[102].

---

[100] *"Dar mükellefiyette vergi kesintisi*
MADDE 30-
...(3) Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.
..."

[101] Brüt Tutarı= $\frac{\text{Net Tutar*100}}{\text{100-Tevkifat Tutarı}}$

[102] *"Vergi kesintisi*
MADDE 15-
...
(2) Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kar payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.
..."

- ✓ Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (Y) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak GVK'nın 94/6-b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır[103].

Öte yandan, (X) Şirketi'nin dar mükellef bir kurum olması halinde ise, (X) tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 30/6. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır[104].

---

[103] *"Vergi tevkifatı:*
Madde 94-
6. ....
b) i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),
ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),
iii) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden,.."

[104] *"Dar mükellefiyette vergi kesintisi*
MADDE 30- ...
(6) Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.
..."

2. KDV Kanunu Açısından

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ("KDV Kanunu")'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30. maddesinin (d) bendinde kanunen kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'lerin indirilmeyeceği belirtilmiştir[105]. Anılan düzenleme aşağıdaki gibidir:

"İndirilemeyecek katma değer vergisi:
Madde 30- Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:
...
d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi."

KDV Kanunu'nun 30/d hükmünde yer alan düzenlemeye ilişkin kanun gerekçesinde ise, anılan düzenleme ile esas itibariyle, indirim mekanizmasının işleyişini önleyen, gelir ve kurum kazancının saptanmasında indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirilemeyeceğinin hüküm altına alındığı belirtilmiş; ilaveten, indirimi kabul edilmeyen giderlerin, genellikle ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerle ilgili olmayan giderler olduğu ifade edilmiştir.

Öte yandan KVK'da "Kabul Edilmeyen İndirimler" Kanun'un 11. maddesinde belirtilmiş olup; ilgili maddenin (c) bendinde, "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü

[105] 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olarak dağıtılan kazançların" kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu hükümlerin birlikte değerlendirilmesi sonucunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar nedeniyle ödenen KDV'nin indirim konusu yapılıp yapılmayacağı konusunda farkı görüşler bulunmaktadır.

a. Örtülü kazanca isabet eden KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı görüşü

KDV Kanunu'nun 30/d hükmüne dayanılarak transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancından indiriminin kabul edilmemesi nedeniyle, kurum kazancının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınan bu tutarlar üzerinden yüklenilen KDV'nin, hesaplanan KDV'den indirilmesinin mümkün olmadığı; dolayısıyla gider veya maliyet olarak dikkate alınan fiyat ve/veya bedeller üzerinden hesaplanan KDV'nin örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarlarına isabet eden ve indirim KDV olarak dikkate alınan kısmının ilgili vergilendirme dönemlerinde indirim KDV hesaplarından çıkartılması gerektiği savunulmaktadır.

Söz konusu görüşe göre,

- Her iki kanun metninin lafzı son derece açık olup; örtülü olarak dağıtılan kazanç kanunen kabul edilmeyen bir gider olduğundan bahisle, söz konusu tutara ilişkin KDV'nin de indirim konusu yapılamaması gerekmektedir[106].

[106] Mahmut Vural, Uygulayıcılar İçin KDV 1. Cilt Yorum ve Açıklamalar, TÜRMOB Yayınları, s.661

- Her ne kadar KDV Kanunu'nun 30/d maddesinin gerekçesinde yer alan *"...Bunlar ise, genellikle ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerle ilgili olmayan giderlerdir."* ifadesinden yola çıkarak sadece ticari faaliyetle ilgili olmayan giderlerin KDV'sinin indirilemeyeceğinin kabul edilmesi madde hükmünün daraltılmasını sonucunu doğurmaktadır[107].
- Her ne kadar kar payı KDV Kanunu uyarınca vergiye tabi olmasa da, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan tutarın kar payı sayılması KVK açısından yapılacak olan bir düzenleme olacaktır. Bu kapsamda, kar payının KDV'ye tabi olmayacağı görüşü transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olduğunda uygulanamayacaktır.
- Örtülü yoldan dağıtılan kazanç, vergi matrahının tespiti bakımından kabul edilmeyen bir gider olduğundan, KDV'nin kapsamı dahilinden çıkmıştır. Bu nedenle de, yüklenilen KDV'nin nihai tüketicisi şirket olduğundan, söz konusu şirket üzerinde KDV'nin kalması KDV Kanunu'nun sistematiğine uygundur[108].

Öte yandan 08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı sirkülerinin "8.1.4. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen KDV" başlıklı bölümünde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden dolayı, söz konusu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

---

[107] Nihat Uzunoğlu, Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Ocak 2014 2. Cilt, s.2267

[108] Mehmet Şirin Öztürk, Transfer Fiyatlandırmasında KDV Konusu Üzerine, Yaklaşım Dergisi Ağustos 2010 S.212

İlaveten, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.01.2009 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK sayılı özelgesinde de kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayan kısma isabet eden KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı şeklinde görüş verilmiştir[109].

b. Örtülü kazanca isabet eden KDV'nin indirim konusu yapılabileceği görüşü

KDV Kanunu'nun 30/d hükmündeki indirim yasağının amacı, esas itibariyle işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan, bir başka anlatımla, özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen vergilerin işletmede oluşan katma değerden indirilmesini önlemektir.

Bu kapsamda, örtülü kazanç gideri niteliği taşısa bile bu nitelikteki mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen KDV, işle ilgili olarak yüklenilmiş olup; indirim yasağına konu edilmesi KDV'nin ruhuna ve ana ilkelerine aykırı sonuçlar doğuracaktır[110]. Bir başka ifadeyle, KVK'nın 11/1-c bendinde yer alan düzenleme gereğince kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayan tutar bir çeşit kanunen kabul edilemeyen indirim niteliği taşımakta olup; tamamen mali karı ilgilendiren bir hususdur. Bu kapsamda, mali kar haricinde herhangi bir hususu ilgilendiren bir konu olmadığından, örtülü kazanca isabet eden KDV, KDV Kanunu'nun 30/d hükmü kapsamında değerlendirmeye tabi tutulamayacaktır[111].

---

[109] Mehmet Gündüz, Transfer Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili Yapılacak Düzletme İşlemlerinde KDV Karmaşası, Yaklaşım Dergisi Mayıs 2015 S.269, s.349-255
[110] Nihat Uzunoğlu, a.g.e., s.2275
[111] Murat Softa, Naciye Taşkesen, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında KDV Kargaşası, Vergi Sorunları Dergisi Mayıs 2015 S. 320, s.75

Nitekim, aynı şekilde örtülü olarak dağıtılan kazançlar, bir vergi güvenlik müessesesi olarak kurum kazancının aşınmasını engellemek amacıyla KVK anlamında kanunen kabul edilmeyen giderlerden kabul edilmiştir ve ancak KVK açısından sonuç doğurmaktadır. Söz konusu giderler iş ve işletme ile ilgili olduğu ölçüde KDV Kanunu açısından anlam ve önem teşkil edecektir. Zira, KDV Kanunu'nun 30/d maddesi açısından önemli olan sadece "giderin iş ve işletme ile ilgili olması" olup; bu kapsamda bir giderin başkaca özel sebeplerle KVK açısından gider kabul edilmemesinin KDV'ye bir etkisi yoktur.

Konuya ilişkin olarak Danıştay 11. Dairesi'nin 19.03.1998 tarih ve E.1997/450 K.1998/1120 sayılı kararında da "*...katma değer vergisini indirim konusu yaptığı, bu harcamaların konaklama, iftar yemeği, koyun alımı, giyim, kuşam ve hediyelik eşya alışları için yapıldığı, inceleme raporu ekindeki tutanağın 16. maddesinde bu harcamaların kanunen kabul edilmeyen gider olduğunun şirket yetkilisi ile birlikte saptandığı, şirket yetkilisinin bu harcamalarla ilgili olarak söz konusu giderlerin şirketin kayıtlarına sehven gider olarak kaydedildiğini, bu harcamaların şirketin yetkili ortaklarının özel nitelikteki harcamalarından ibaret olduğunu, şirketin faaliyetinin konusu ile ilgili bulunmadığını ifade ettiği...Bu durumda,...katma değer vergisi indirimi kabul edilmeyen giderlerin şirketin faaliyetiyle ilgisinin bulunmadığının bizzat şirket yetkilisi tarafından ifade edilmesi karşısında, dava aşamasında söz konusu giderlerin şirketin faaliyetiyle ilgili olduğu yolundaki iddialara itibar edilmeyeceğinden cezalı tarhiyatı terkin eden mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir.*" şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Öte yandan, KDV Kanunu'nun 30/d maddesinin lafzından GVK ve KVK'ya göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen "giderler" dolayısıyla ödenen KDV'nin, hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği anlaşılmaktadır. Bir başka ifadeyle, indirimi reddedilen KDV'nin, GVK ve KVK'ya göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen başlı başına bir "gider" den kaynaklanması gerekeceği açıktır[112].

Öte yandan, KVK'nın 11. maddesinin başlığında "Kabul Edilmeyen İndirimler"e ilişkin belirleme yapılmak suretiyle kimi harcamalar için açıkça "gider" ifadesi kullanılmış; kimileri için ise bir belirleme yapılmamıştır. Söz konusu düzenlemede, aynı maddenin 6 bendi olan b, e, f, g, h ve ı bentlerinde çeşitli harcamalar açıkça "gider" olarak ifade edilmektedir[113]. KVK'nın 11. maddesinin lafzından da görüleceği üzere, sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların bir "gider" olduğuna dair bir belirleme yapılmamış; bu kazançların sadece kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Kaldı ki, konuya ilişkin olarak tesis edilen ilk derece mahkemesi kararında da, açıkça "gider" ve "indirim" ayrımı yapılarak *"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda indirimi kabul edilmeyen giderlerin düzenlendiği,*

---

[112] Nihat Uzunoğlu, a.g.e., s.2272

[113] *"Kabul edilmeyen indirimler*
MADDE 11- (1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:
b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.
e) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.
f) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.
g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri.
h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.
ı) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir."

30. maddesinin "d" bendinde, bu Kanun'a göre indirim olarak kabul edilmeyenlerin kurumlar vergisine göre gider kabul edilmeyen "giderler" olduğu, yani bir kurumun vergiye tabi matrahın oluşturulması noktasında yapılan giderlerden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ve bu Kanun'da yapılan atıf uyarınca Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenen ve matrahın belirlenmesi aşamasında dikkate alınma ihtimali olduğu halde Kanun gereği dikkate alınmayan ya da alınamayan giderlerin 30. maddesinin "d" bendinde işaret edilen giderler olduğu; yoksa madde metninde indirimlerden bahsedilmediği için ticari bilanço karı ve bunun üzerinden oluşturulan vergi matrahından indirimi yasaklanan işlemlere ait katma değer vergilerinin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesi hükmünün dışında kaldığı, bu nedenle (mülga Kurumlar Vergisi Kanunu dahil) Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen durumun, örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tutarların indirim konusu yapılamayacağı hususu olup giderlere ilişkin olmadığı, yorum yolu ile de vergisel yükümlülüklerin genişletilemeyeceği" yönünde hüküm tesis edilmiştir[114].

Ayrıca, hangi ödemelerin "gider" sayılmayacağına ilişkin belirleme ise GVK'da yapılmış olup; GVK'nın "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41. maddesinde açıkça; *"Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz."* denilmekte ve indirimi kabul edilmeyen "gider" unsurları sırasıyla sayılmaktadır. Bu maddede ise örtülü kazanca ilişkin olarak herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Kaldı ki, örtülü kazanç dağıtımı müesseseleri KVK (örtülü kazanca ilişkin olarak ayrıca GVK) kapsamında düzenlenmiştir. Bu müessesenin getiriliş amacı kurumlar ve

---

[114] Tuğçe Sönmez, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının KDV Yönünden Değerlendirilmesi, Vergide Gündem Mart 2014 http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=3&publicationYear=2014&publicationId=1793223 (erişim tarihi: 26.04.2015)

gelir vergilerine tabi kazancın aşındırılmasını engellemektir. KVK ve GVK dışında diğer vergi kanunlarında, örtülü sermayeye ve örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hiçbir düzenleme bulunmamaktadır. Kanun koyucunun bir hususu düzenlememiş olması, her durumda bir kanun boşluğu olarak değerlendirilemez; bazı durumlarda kanun koyucu, bilinçli olarak bazı hususları düzenleme gereği duymaz[115]. KDV Kanunu'nda örtülü sermaye ve örtülü kazanca ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemesinin nedeni de, bu müesseselerin KDV açısından herhangi bir sonucu olmamasıdır. Kanun koyucunun, örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımının KDV açısından da hüküm ve sonuç doğurması şeklinde bir iradesi olsa idi, bu şekilde sorunlar yaratacak bir boşluğa izin verilmez; bu kurumların KDV sonuçları, KDV Kanunu dahilinde açıkça düzenlenirdi. Kaldı ki, kurumlar vergisine yönelik bir vergi güvenlik müessesesinin KDV açısından uygulanması da vergi tekniğine aykırılık teşkil etmektedir[116].

Nitekim, konuya ilişkin olarak İstanbul 5. Vergi Mahkemesi 18.06.2010 tarih ve E.2009/2268, K.2010/1502 sayılı kararında, *"Bu itibarla, kazanç vergileri için bir vergi güvenlik sistemi olarak getirilen düzenlemeler itibariyle ortaya çıkan sonucun, muamele vergileri için de vergiyi doğuran bir olaya sebebiyet vermeyeceği, bir başka ifade ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıkça belirtilen ''kâr payı dağıtımının'' Katma Değer Vergisi Kanunu'nda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceği, KDV Kanunu'nun 1. maddesinde kar payı ve iştirak kazançlarının KDV konusu olarak sayılmadığı, taraflar arasında muvazaa niteliğinde bir işlem olmadığı, zira işlem tutarının, tarafların, uygulanan faiz oranının belirli bulunduğu, bunların yasal defter ve kayıtlara ve beyanlara dahil edildiği, diğer bir*

---

[115] Ersin Nazalı, Transfer Fiyatlandırması (Örtülü Kazanç) İşlemleri Kapsamında İndirim KDV'lerin Reddi Mümkün Müdür?, Yaklaşım Dergisi Kasım 2012 S.239
[116] Serkan Ağar, a.g.e., s.337

ifadeyle taraflar arasındaki muamelenin gerçek olup, tarafların gerçek iradelerini yansıttığı, dolayısıyla KDV açısından emsal bedelin tespitini gerektiren bir durumun ortaya çıkmadığı, uyuşmazlığın çözümünün, söz konusu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının kurumlar vergisi karşısındaki durumunu değil, işlem neticesinin KDV Kanunu kapsamında vergiyi doğuran olayı husule getirip getirmemesiyle ilgili olduğu, elde edilen faiz gelirinin dağıtılmış kâr payı sayılmasının, yalnızca kurumlar vergisi kapsamında olup, diğer vergi türleri açısından Kanunda herhangi bir hükme yer verilmemiş olduğu, bu müessesenin hukuki niteliği ve kurumlar açısından düzeltmeyi öngören düzenlemelerden hareketle, elde edilen kâr payının iştirak kazançları istisnası olarak değerlendirilip vergi kesintisine tabi tutulmadığı, faiz ödemelerinin yapan açısından sermaye üzerinden ödenen faiz anlamına geldiği ve bu ödemenin kâr payına dönüşmüş bir ödeme halini aldığı, KDV kanunu açısından ise, kurumlar vergisi açısından hazine zararı oluşana değin veya borç alan kurum açısından alınan borç tutarının öz sermayenin 3 katına kadarki kısmının vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmemesine rağmen, belirtilen sınırların aşılması halinde işlemin sadece bu kısmının KDV açısından vergilendirilmesinin mümkün bulunmadığı, zira bu haliyle işlemin gerçekleştiği ilk etapta vergiyi doğuran olayın da gerçekleşmiş bulunduğunun kabulünün gerekeceği de dikkate alındığında, dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmamaktadır." yönünde karar tesis etmiştir.

İlaveten, örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin KDV açısından hiçbir hükmü ve sonucu bulunmadığına ilişkin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.01.2010 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.671 sayılı özelgesinde, KVK'nın transfer fiyatlandırması hükümleri dahilinde gerçekleştirilen düzeltme işlemi nedeniyle, ilişkili şirkete ödenen mal bedelinin emsal bedelini aşan kısmının ilişkili şirket tarafından ilgili

kuruma geri ödenmesinde, yapılan ödemenin KDV'ye tabi olmaması gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre, ilişkili şirketten yapılan tahsilat kurum kazancına eklenecek ve transfer fiyatlandırması suretiyle kurum kazancının aşındırılan kısmı yerine getirilmiş olacak; ancak KDV açısından hiçbir değişiklik yapılmayacaktır. Emsal bedelini aşan mal bedeli üzerinden ödenmiş olan KDV'nin indirimine sorunsuz bir şekilde devam edilecektir.

IV. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

KVK'nın 13/4. maddesinde mükelleflerin, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit edebilecekleri hükme bağlanmıştır. Anılan düzenleme aşağıdaki şekildedir:

"(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:
a) 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.
b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) 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 karı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.
ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir."

Öte yandan, mükelleflerin söz konusu yöntemler haricinde kendi durumlarına uygun düşücek başkaca bir yöntemi de kullanabilmeleri mümkündür.

Söz konusu yöntemlere ilişkin olarak, 2007/12888 sayılı BKK'nın "Tanımlar" başlıklı 3. maddesinde

- Geleneksel işlem yöntemleri: Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemleri
- İşleme dayalı kar yöntemleri: Kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemleri

olarak bir ayrıma gidilmiştir.

Öte yandan, OECD Rehberi uyarınca yöntemler üç ana kategori içinde ele alınmaktadır:

- Geleneksel işlem yöntemleri
  - ✓ Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi (comparable uncontrolled price method),
  - ✓ Yeniden satış fiyatı yöntemi (resale price method),
  - ✓ Maliyet artı yöntemi (cost plus method).

- İşleme dayalı kar yöntemleri
  - ✓ Kar bölüşüm yöntemi (profit split method),
  - ✓ İşleme dayalı net kar marjı yöntemi (transactional net margin method)

- Global bölüşüm formülü yaklaşımı[117]

---

[117] Erdoğan Öcal, Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü, Yaklaşım Dergisi Mart 2009 S.195

"...Bu yöntem, emsal aramak yerine, ilişkili işletmelerin toplam kârlarının önceden belirlenen bir formüle dayalı olarak farklı işletmeler arasında paylaştırılması esasına dayanmaktadır. İlişkili kişiler için tek bir kâr/zarar tablosu hazırlanmakta, kâr/zarar işletmeler arasında aşağıdaki kriterlere göre dağıtılmaktadır:

- *Kullanılan varlıklar,*
- *Bordro tutarı,*
- *Satışlar,*
- *Katma değer,*
- *Ya da bunların karışımı.*

Bu yöntem, farklı ülkelerde faaliyette olan uluslararası grupların, o ülkelerdeki vergi matrahının hesaplanması için önerilmiştir. Ancak, aynı ülke içersinde faaliyette bulunan ve birleştirilmiş (konsolide) vergi beyannamesi vermeyen işletmelerin vergilendirilmesi için de pek ala kullanılabilir. Burada karşılaşılabilecek en büyük güçlük, ülkeler arasındaki vergi matrahının hesaplanmasında kullanılan prensiplerdeki farklılıklardır..."

- Berry oranı[118] [119]

Bu kapsamda, global bölüşüm formülü yaklaşımı ve berry oranı ile ilgili olarak uygulamada çok fazla yer almadığı gerekçesi ile aşağıda detaylı açıklamaya yer verilmemiştir.

KVK'nın 13/4. maddesine göre, mükellefler, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun yöntemi kullanarak tespit edeceklerdir. Bu kapsamda, maddede yöntemlerin kullanım sırası bakımından

---

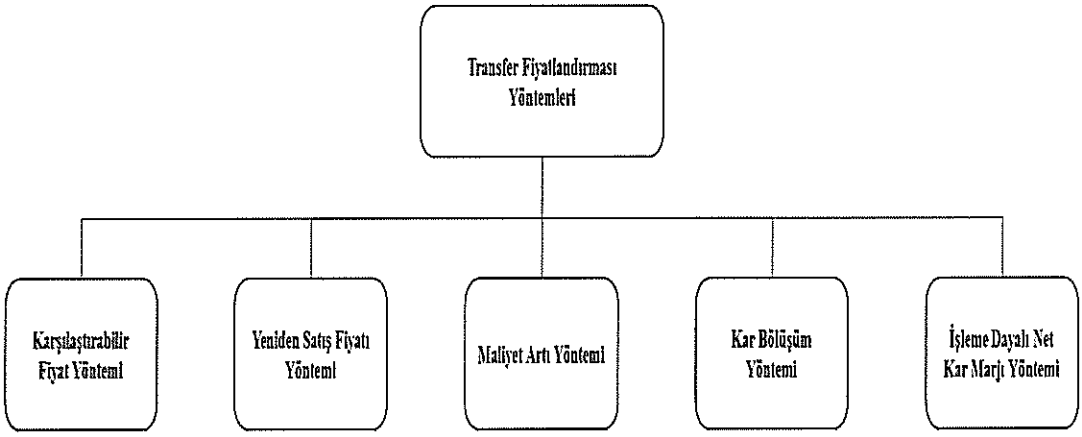
[118] A. Can Nizamoğlu, Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsal Fiyatın Tespitinde Bir Yöntem: Berry Oranı, http://www.pwc.com.tr/tr_TR/TR/microsite/transfer-pricing/yayinlar/2014/pages/berry-orani-transfer-fiyatlandirmasi-uygulamasi.pdf (erişim tarihi: 19.04.2015)
"...Charles Berry, Princeton Üniversitesi'nde görevli bir ekonomi profesörü iken Amerikan Mali İdaresi ("IRS") kendisinden, IRS ile Amerika merkezli DuPont şirketi arasındaki bir uyuşmazlıkta danışman olarak görev alması istemişti. Davanın konusu İsviçre'de kurulu, tamamen DuPont Grubu'na ait olan ve faaliyet konusu DuPont şirketlerinden satın aldığı ürünleri İsviçre'deki ilişkisiz kişilere satmak olan DuPont de Nemours International S.A.'nın ("DISA") elde etmesi gereken emsaline uygun kar marjının kaç olması gerektiğiydi.
IRS, DISA için halihazırda uygulanan, satışlar üzerinden yaklaşık %20 ar marjını yüksek bularak profesör Berry'den bu oran ile ilgili çalışmasını isteyerek ona bu oranın gerçekten emsallerine uygun olup olmadığını sormuştu.
Charles Berry'nin konuya yaklaşımı, sınırlı riskli distribütör şirketlerin, distribütörlüğünü yaptıkları üründen bağımsız olarak, masraf ve harcamaları üzerinden bir gelir elde etmelerinin gerektiği ve bu nedenle onların karlılıklarının faaliyet giderleri dikkate alınarak test edilmesinin daha doğru olacağı yönünde oldu.
Nitekim Charles Berry, yaptığı çalışmalar sonucunda, brüt kar marjı/faaliyet giderleri oranının, DISA gibi bir distribütör şirket için en uygun kar göstergesi olduğuna inanarak, bu oranı emsal şirket verileri ile karşılaştırdı ve %20 'nin DISA için oldukça yüksek bir kar marjı olduğuna kanaat getirdi..."
[119] Emine Leyla Kılat, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Fakültesi İşletme Ana Bilim Dalı Doktora Tezi İstanbul 2010, s.70

Berry Oranı Formülü:

$$\text{Berry Oranı} = \frac{\text{Brüt Mal/Hizmet Satış Karı}}{\text{Faaliyet Giderleri}}$$

herhangi bir öncelik öngörülmemiştir[120]. Ancak, 1 Seri No.lu Tebliğ'de *"...Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler işleme dayalı kar yöntemleri olan kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemidir...."* denmek suretiyle, geleneksel işlem yöntemlerine öncelikle uygulanacağı yönünde bir ifade kullanılmıştır.

Aşağıdaki şekilde mükelleflerin kullanabileceği transfer fiyatlandırması yöntemleri yer almaktadır:



[120] Bülent Sezgin, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Adalet Yayınevi Ankara Mayıs 2014, s.702

TABLO-5

Bazı Yabancı Ülkelerin Transfer Fiyatlandırması Yöntem Tercihleri ve Uygulamaları[121]

Ülkeler	Emsallere Uygunluk Prensibine Referans	OECD Rehberine Referans	Transfer Fiyatlama Yöntemleri
Amerika	Var	Yok	1. Avaslar ve kredilerde, 2. Maddi ve gayri maddi mallarda, 3. Maliyet paylaşımı anlaşmalarında, 4. Hizmetlerde, uygulanıyor. Yöntemlerin birbirlerine üstünlükleri yok.
Avusturalya	Var	1. Genel konsept, 2. Emsale uygunluk prensibi, 3. Belgeleme, 4. Gruplar arası hizmet, 5. Maliyet dağıtım düzenlemeleri konularında var.	OECD yöntemleri kullanılıyor. Yöntemlerin birbirine üstünlüğü yok.
Belçika	Var	Yok	OECD yöntemleri
Çek Cumhuriyeti	Var	Direkt yok	OECD yöntemleri
Danimarka	Var	Tamamen var	OECD yöntemleri
Finlandiya	Var	Düzenleme yok ama yapılacak	Düzenleme yok ama yapılacak

[121] Işıl Fulya Orkunoğlu, Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Seçimi, Vergi Sorunları Dergisi Kasım 2008 S.242

Fransa	Var	Apa ve Smes'te var	OECD yöntemleri
İrlanda	Yok	Yok	OECD yöntemleri
İsveç	Var	Var	OECD yöntemleri
İspanya	Var	Var	1. Karşılaştırmalı Kontrolsüz Fiyat Yöntemi, 2. Maliyet Artı Yöntemi, 3. Yeniden Satış Yöntemi, Bunların uygulanması uygun değilse ya da bilgi eksiği varsa; - Kar bölüşüm yöntemi ya da - net işlem marjı yöntemleri uygulanabilir.
İtalya	Var ancak normal değer olarak	Yok	OECD yöntemleri
Japonya	Var	1.Çifte Vergilendirme 2.APA var.	OECD yöntemleri
Kanada	Var	APA'da var.	Geleneksel ve işleme dayalı kar marjı yöntemleri kullanılabilir. Geleneksel yöntemler; - Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi, - Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi ve - Maliyet Artı Yöntemidir. İşleme dayalı kar yöntemleri ise; kar bölüşüm ve işlemsel net marj yöntemidir.

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

A. Geleneksel İşlem Yöntemleri

1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, mükelleflerce uygulanan 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 edilmesidir.

Bu kapsamda, söz konusu yöntemin uygulanabilmesi ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasına bağlıdır.

Emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının tespiti sırasında işlemlerin karşılaştırılabilir nitelikte olduğunun kabul edilmesinin ardından, ilişkili 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 uygulanacaktır.

Öte yandan, 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. Bir başka ifadeyle, karşılaştırılabilir işlemler arasında piyasa fiyatını etkileyecek nitelikte bir farklılığın olmaması veya farklılık olması halinde de söz

konusu farklılığın makul düzeltmeler ile giderilebilmesi gereklidir. Aksi halde, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi söz konusu olamayacaktır.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, ticari emtia alım satım işlemleri, lisans ödemeleri ve borçlanma işlemlerinde faiz oranı tespitlerinde özellikle kullanılabilir[122].

Söz konusu yöntemin uygulanmasına ilişkin olarak 1 Seri No.lu Tebliğ'de yer alan örnekler aşağıdaki şekildedir:

Örnek 1:

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

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

- Türkiye'de yerleşik (D) Kurumunun Türkiye'de bulunan ilişkili kurumu (E)'ye satışı dışında aynı ürüne ilişkin ilişkisiz firmalara satışı bulunmamakta olup,

[122] Tunç Köse / Emrah Ferhatoğlu, a.g.e., s.73

Türkiye'de aynı sektörde faaliyet gösteren (X) ve (Y) Kurumlarının benzer nitelikteki ürünü ilişkisiz kişilere sattığı tespit edilmiştir.

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

Örnek 2:

Türkiye'de yerleşik tam mükellef (A) Kurumu, çelik sanayiinde kullanılmak üzere ürettiği makineleri sadece Almanya'da ilişkili olduğu (B) Kurumuna; diğer taraftan, benzer nitelikteki makinelerin üreticisi olan Türkiye'de tam mükellef (C) Kurumu da söz konusu makineleri yine Almanya'da yerleşik ilişkisiz (D) Kurumuna satmaktadır.

Söz konusu ürünün, hem (A) hem de (C) Kurumu tarafından aynı ülkede bulunan ilişkili (B) ve ilişkisiz (D) Kurumlarına ihraç edilmesi nedeniyle karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tespiti mümkün bulunmaktadır. Bu örnekte (A) ve (B) Kurumları arasında yapılan işleme iç emsal olabilecek nitelikte bir işlem bulunamadığından dolayı, (C) ve (D) arasında uygulanan fiyat olan dış emsal kullanılabilecektir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine ilişkin olarak OECD Rehberi'nde yer alan örnek ise aşağıdaki gibidir[123]:

---

[123] OECD Rehberi, Part II: Traditional Transaction Methods (Kısım II: Geleneksel İşlem Yöntemleri) B.2-2.18

"Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, özellikle kontrol dışı firma, kontrol altındaki firmalar ile aynı ürünü satıyorsa geçerli bir yöntemdir. Örneğin, bağlantısız bir firma, iki bağlantılı firma ile aynı tipteki, aynı kalitedeki ve aynı nicelikteki Kolombiya çekirdek kahvesini markasız olarak satmaktadır ve kontrol dışı ve kontrol altındaki işlemler, aynı zaman içinde, üretim/dağıtım zincirinin aynı aşamasında ve aynı koşullar altında gerçekleşmektedir. Eğer kontrol dışı işlem için bulunulabilen tek örnek, markasız olarak satılan Brezilya çekirdek kahvesine ilişkinse, kahve çekirdekleri arasındaki farkın fiyat üzerinde maddi bir etkisi olup olmadığını araştırmak uygun olacaktır. Eğer belli bir etki varsa, bu etkiyi giderecek bir düzeltim yapılması gerekmektedir. Düzeltim yapma olanağı yoksa, karşılaştırılabilir (kontrol dışı) fiyat yönteminin güvenilirliliği azalacaktır. Bu durumda, karşılaştırılabilir (kontrol dışı) fiyat yöntemini diğer yöntemlerle beraber uygulamak ya da başka bir yöntemi kullanmak uygun olacaktır."

2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

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 karı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle, söz konusu yöntem, grup içinde satılan bir malın fiyatı ile grup dışında birine satılması halinde oluşacak fiyatını karşılaştırmaktadır[124].

---

[124] Mustafa Çamlıca, Uluslararası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı Ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı, Vergi Sorunları Dergisi Haziran 1996 S.93

Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) makul bir brüt satış karı düşülecektir. Söz konusu hesaplama aşağıdaki formül kullanılarak yapılacaktır[125] [126]:

Emsallere Uygun Fiyat veya Bedel= (Yeniden satış fiyatı) – (Yeniden satış marjı * Yeniden satış fiyatı)

Yeniden satış fiyatı marjı= (Satış fiyatı-Alış fiyatı) / Satış Fiyatı

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

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilecek olan bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir.

Öte yandan, bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Bu kapsamda, yeniden satıştan önce ürüne katma değer katılması ve/veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün ilk özelliğini

---

[125] Namık Kemal Uyanık, Transfer Fiyatlandırma, TÜRMOB Yayınları Genişletilmiş 2. Baskı, s.103

[126] 2007/12888 Sayılı BKK'da aşağıdaki formül yer almaktadır:

$$\frac{\text{Yeniden satış fiyatı}}{1 + \text{Brüt satış kar oranı}} = \text{Emsallere Uygun Fiyat veya Bedel}$$

yitirmesi hallerinde emsallere uygun bedel bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır. Yine, yeniden satışa konu edilen ürünün, temin edilmesinden çok süre sonra yeniden satışa konu edilmesi halinde de döviz kuru, faiz değişikliği gibi sebepler söz konusu yöntemin uygulanmasını güçleştirecektir[127].

Söz konusu yöntemin uygulanmasına ilişkin olarak 1 Seri No.lu Tebliğ'de yer alan örnekler aşağıdaki şekildedir:

Örnek 1:

İtalya'da bulunan (A) şirketi, Türkiye'deki ilişkili şirketi (B)'ye otomobil satmakta olup; işleme ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir:

- (B) şirketi, (A) şirketinin Türkiye'deki tek dağıtıcısı konumundadır.
- Söz konusu otomobillerin Türkiye'deki satış fiyatı 50.000 YTL'dir.
- Türkiye'de benzer nitelikteki otomobilleri ithal eden dağıtım şirketlerinin ortalama kar marjı satış fiyatı üzerinden % 10'dur. Bu kar marjına dağıtıcı tarafından üstlenilen reklam ve garanti hizmeti maliyetleri dahil değildir.
- Türkiye'deki dağıtıcı (B)'nin reklam ve garanti hizmetleri karşılığında üstlenilen maliyetin 2.000 YTL olduğu belirlenmiştir.

(A) şirketinin (B) şirketine uygulayacağı transfer fiyatı, (B) şirketinin yeniden satış fiyatından kar marjı ile reklam ve garanti hizmetlerine ilişkin maliyetlerinin düşülmesi sonucu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

[50.000/(1+ 0.10)] - 2.000 = 43.455 YTL

---

[127] Mehmet Küçükkaya, a.g.e., s.56

Kurumların ilişkili şirketten aldığı mallara ilave bir değer katmadan ilişkisiz kişilere sattığı durumlarda, ilişkili şirketler arasındaki transfer fiyatı, ilişkisiz kişilere uygulanan satış fiyatından uygun bir kar marjı ve gerekli ayarlamalar düşüldükten sonra tespit edilecektir.

Yeniden satış fiyatı yöntemine ilişkin olarak OECD Rehberi'nde yer alan örnek ise aşağıdaki gibidir[128]:

"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."

3. 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. Bu kapsamda, emsal bedel fiyatı şu şekilde formüle edilebilecektir[129]:

---

[128] OECD Rehberi, Part II: Traditional Transaction Methods (Kısım II: Geleneksel İşlem Yöntemleri), C.2-2.36

[129] Namık Kemal Uyanık, Transfer Fiyatlandırma, TÜRMOB Yayınları Genişletilmiş 2. Baskı, s.115

Emsal bedel fiyatı= (Maliyet) + (Maliyet*Kar marjı)

Buradaki makul brüt kar oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlerle ilgili olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kar oranı olacaktır.

Brüt kar oranı aşağıdaki gibi hesaplanır:

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

Ancak, böyle bir kar marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilecektir.

Kurumların maliyetleri belirlenirken; mal veya hizmetin üretilmesi için yapılan doğrudan ve dolaylı harcamaların dikkate alınması gerekmekte olup; ayrıca, faaliyet giderlerine de yer verilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, brüt kar marjının hesabında bu giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir.

Bu kapsamda, brüt kar marjının hesaplanması sırasında maliyet bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, maliyet unsurunun az veya çok olması brüt kar marjını etkileyeceğinden dolayı, maliyetler kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olmalıdır[130].

---

[130] Fuat Usta, Transfer Fiyatlandırması Analizinde Elma İle Armut Karşılaştırılabilir Mi?, Yaklaşım Dergisi Ekim 2014 S.262

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltimlerin yapılabilir olması gerekmektedir.

Öte yandan, 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.

Bu yöntem özellikle,

- Hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde,
- Fason imalatlarda,
- Hizmet tedarikinde

uygulama alanı bulmaktadır.

Söz konusu yöntemin uygulanmasına ilişkin olarak 1 Seri No.lu Tebliğ'de yer alan örnekler aşağıdaki şekildedir:

Örnek 1:

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

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

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

B. Diğer Yöntemler

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemlerinden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kar yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiğine inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

1. Kar Bölüşüm Yöntemi

Kar bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet karı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır.

Bu çerçevede, kar bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

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

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

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

Kar bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemden ortaya çıkan paylaşılacak kar tespit edilir. Daha sonra bu kar, ilişkili şirketler arasında paylaştırılır. Karın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır.

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kar, iki aşamada paylaştırılır:

- İlk aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kar marjı dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kar içerisinden alacağı kar miktarı belirlenir.
- İkinci aşamada, ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kar dağıtımından sonra toplam kardan geriye kalan bakiye kar var ise, bu kar üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri karlar yeniden hesaplanır. Dolayısıyla, gerekli düzeltimlerin yapılması sonucu, ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallare uygun fiyat tespit edilir.

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

Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının gözönünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, karın

bölüşüm sürecinde bakiye karın taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğu ölçüde kesin rakamları içermesi gerekmektedir.

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

2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

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

İşleme dayalı net kar marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermekle birlikte; yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kar marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kar marjının hesaplanmasıdır.

1 Seri No.lu Tebliğ'de yer alan örneklerde net kar marjı, aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır[131]:

---

[131] Örnek 1:
Hollanda'da bulunan ilişkili (B) şirketi aldığı televizyonları % 25 brüt kar marjı ile 750 YTL'ye satmaktadır.

Satışlar	750.000
Satılan Malın Maliyeti (-)	600.000
Satış Giderleri (-)	50.000
Faaliyet Karı	100.000

(B) şirketinin bu faaliyeti ile ilgili olarak kullandığı varlık toplamı 800.000 YTL'dir.
Varlıkların getirisi 100.000/800.000 = % 12,5 olmaktadır.

$$\text{Net kar marjı} = \frac{\text{Net kar}}{\text{Varlıklar}}$$

Net faaliyet kar marjının tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kar marjı dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kar marjı dikkate alınır.

Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kar 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 kar dikkate alınmalıdır.

Öte yandan, söz konusu yöntemin uygulama alanı olarak aşağıdaki durumların örnek olarak verilmesi mümkündür[132]:

- Taraflardan birine ait işlemlerin karmaşık olduğu alanlar,
- Birbirleriyle ilişkisiz çok sayıda faaliyet alanı bulunan durumlar,
- Taraflardan birisinden güvenilir bilgi elde etme olanağının kısıtlı olması durumu.

[132] Tunç Köse / Emrah Ferhatoğlu, a.g.e., s.92

V. Sonuç

Özellikle, birden fazla ülkede faaliyette bulunan şirketler gerçekleştirmiş oldukları işlemleri çoğu zaman kendi birimleri arasında gerçekleşmekte ve bu durumda söz konusu işlemlerin fiyatlandırması konusunda şirketler kar maksimizasyonlarını artırmak yönünde eğilim göstermektedirler. Bu kapsamda, şirketler kendilerine en uygun transfer fiyatlandırmasını, kar maksimizasyonunun en önemli etkenlerinden olan vergi yönünden değerlendirmeye tabi tutmaktadırlar.

Transfer fiyatlandırmasının vergisel amaçlarla kötüye kullanılması devletlerin transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ile ekonomiye müdahale etmesi sonucunu ortaya çıkarmıştır. Söz konusu husus, uluslararası düzeyde olduğu gibi ülkemizde de kanun koyucu tarafından dikkatle ele alınmış ve KVK'nın 13. maddesinde mülga KVK'da yer alan düzenlemeden daha ayrıntılı bir şekilde, "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlığıyla düzenleme altına alınmıştır. Transfer fiyatlandırması uygulaması, 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek şekilde KVK'nın bünyesine dahil edilmiş bulunmaktadır

Yapılan düzenlemelerin, OECD'nin kabul etmiş olduğu prensipler bazalınarak ve uluslararsı gelişmeler göz önüne alınarak yapıldığı kanun gerekçesinde açıkça ifade edilmiştir. Ülkemizde artan uluslararası işlem hacimlerinin ve çok uluslu şirketlerin gün geçtikçe Türk pazarına giriş yapmaları unsurlarının da yapılan düzenlemelerde etkili olduğu bir gerçektir.

Söz konusu düzenleme uyarınca, kurumların ilişkili kişiler ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ve/veya fiyat üzerinden mal teslimi ve/veya

hizmet ifasında bulunmaları halinde, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacak, ayrıca, dağıtılan kazanç KVK'nın 11/1-c maddesi uyarınca, kurumlar vergisi matrahından indirilemeyecektir. Bu şekilde, şirketlerden vergiye tabi tutulmaksızın kazanç aktarımı yapılmasının önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Bu kapsamda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtıldığından söz edebilmek için öncelikle ilişkili kişi kapsamında yer alan taraflar arasında bir mal teslimi ve/veya hizmet ifası işleminin olması ve söz konusu işleme ilişkin fiyat ve/veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

İlişkili kişi kavramı KVK'nın 13. maddesinde, 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 kurumlar şeklinde açıklanmış, ayrıca ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil kan bağı olanlar ve sıhri hısımları da ilişkili kişi olarak kabul edilmiştir. Diğer taraftan, 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 de ilişkili kişilerle yapılmış sayılmaktadır. Ancak, belirtmek gerekir ki, düzenlemenin yapıldığı günden günümüze değin Bakanlar Kurulu'nca herhangi bir liste yayımlanmamıştır.

Emsallere uygunluk fiyat ve/veya bedel ise, kısaca, ilişkili kişi kapsamında olmayan kişiler arasında belirlenen piyasa veya pazar fiyatı olarak tanımlanabilecektir. Bu

kapsamda, ilişkili kişiler arasındaki mal teslimi ve/veya hizmet ifası sırasında uygulanan fiyat ve/veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması halinde, söz konusu fiyat ve/veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecek ve kazancın kısmen ya da tamamen transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü olarak dağıtıltığı kabul edilecektir.

Emsallere uygun fiyat ve/veya bedele ulaşmak için ülkemizde mükelleflerin, vergi idareleri kadar yeterli veriye sahip olmadıkları bir gerçektir. Özellikle veri tabanı sisteminin ülkemizde gelişmemesi ve vergi idareleri tarafından yabancı kaynaklı veri tabanının kullanılımına halen mesafeli davranılması mükelleflerin adil yargılanma hakkının bir unsurunu teşkil eden silahların eşitliği prensibine aykırılık teşkil etmektedir.

Öte yandan, yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde mal veya hizmetlerin nitelikleri, işlev analizi, sözleşme koşulları, ekonomik koşullar ve iş stratejilerinin de gözönünde bulundurulması gerekliliği Danıştay kararları ile de istikrar kazanmıştır.

Her ne kadar, Vergi Denetim Kurulu bünyesinde İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere "Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı" adı altında ayrı bir birim olarak incelemeler geçekleştilse de; gerçekleştirilen vergi incelemelerinde halen karşılaştırılabilirlik analizine uygun olmayan bir sürecin yönetildiği görülmektedir. Bu kapsamda, söz konusu süreç, mükellefler aleyhine salınacak vergi ve vergi cezalarının hukuka aykırı olması sonucunu doğuracaktır. Anılan husus, vergi idareleri ve mükellefler açısından uzun süren yargılama süreleri göz önüne alındığında hem işgücü hem de giderler bakımından ilave olumsuzluklar yaratmaktadır.

Sonuç olarak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, Türk vergi sisteminde, şirketlerin birbirleriyle yapmış olduğu işlemlerde ortaya çıkan kazançlarını gerçeğe uygun ve tam olarak beyan etmelerini sağlama amacıyla düzenleme altına alınmış olup; şirket kazançlarının vergiye tabi tutulmaksızın şirket dışına aktarılması önlenmeye çalışılmıştır.

Özgeçmiş

Gözde Saruhan, 1989 yılında Uşak'ta doğdu. İlkokul ve lise eğitimi Uşak'ta tamamlamıştır.

2006 yılında İstanbul Bilgi Üniversitesi Hukuk Fakültesini %100 ÖSYM Bursu ile kazanmıştır. Lisans eğitimini 2012 yılının Ocak ayında tamamlamış olup; aynı yıl, yüksek lisans ağitimine başlamıştır.

Üniversite mezuniyetinden sonra dört büyük vergi denetim ve danışmanlık firmasının İstanbul ofisi bünyesinde 2 yılı aşkın bir süre vergi ve şirketler hukuku alanında yerel ve yabancı şirketlere/yatırımcılara danışmanlık ve dava takibi hizmeti vermiştir.

Halihazırda Nazalı Avukatlık Ortaklığı'nda çalışmaktadır.