

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ KOŞULLARI VE HUKUKİ SONUÇLARI

Conditions And Legal Results Of Differential Distribution By Transfer Pricing

Doç. Dr. Adil NAS¹

Geliş Tarihi: 14.05.2018

Kabul Tarihi: 02.10.2018

ÖZET

Diğer bir kısım vergilerde olduğu gibi, kurumlar vergisinde de vergi güvenlik tedbirleri öngörülmüştür. Kurumlar vergisinde öngörülen vergi güvenlik tedbirlerinden en önemlilerinden birisi de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkındaki güvenlik tedbiridir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesinde düzenleme konusu yapılan bu güvenlik tedbirinin amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır. Uluslararası ticaretin (özellikle aynı gruba bağlı şirketler arasında) artması, transfer fiyatlandırması konusunu uluslararası vergi hukuku alanında bir numaralı konu haline getirmiştir Ayrıca hemen belirtelim ki bu konu ulusal ve uluslararası düzeydeki büyük bir çekişmenin sebebinin oluşturmaktadır. Ulusal düzeydeki şirketlerin ortaklarına daha fazla kar payı verme isteğine, kurumlar vergisini aşındırması nedeniyle vergi idareleri engel olmaya çalışmaktadır. Uluslararası düzeyde ise, çok uluslu şirketler (aynı nedenle) kazançlarını doğal olarak verginin hiç olmadığı veya vergi oranının düşük olduğu ülkelere aktarmak istemekte, bu da kazancın hangi ülkede vergilendirileceği konusunda devletlerarası bir çekişmeye yol açmaktadır.

Anahtar kelimeler: Transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç, ilişkili kişi, emsalleme uygunluk ilkesi, vergi cennetleri.

ABSTRACT

As is the case with other taxes, tax security measures are foreseen in the corporation tax. One of the most important tax safeguards measures envisaged in corporation tax is the security measure for disguised profit distribution through transfer pricing. The purpose of this security measure, which is regulated in Article 13 of the Corporation Tax Law no. 5520, is to ensure that the income of real persons and institutions that are buying or selling goods or services with related persons is declared fully and correctly and prevents the tax base from being eroded by transfer pricing. The rise of international trade (especially among the same group affiliates) has made transfer pricing a number one issue in the field of international tax law. It is also immediately noted that this is the reason for a major contraction in national and international level. Taxpayers are trying to prevent national-level companies from wanting to pay more dividends to their shareholders and because they are corrupting corporate tax. At the international level, multinational corporations (for the same reason) want to transfer their earnings naturally to countries where there is no or no tax rate, which leads to an interstate controversy over which country income will be taxed. In order to prevent and resolve these strife, each country has signed international tax treaties because of the international dimension of the case, while each country has set its own tax laws. This institution, which was organized in the form of disguised gains in the old Tax Act No. 5542, has been rearranged considering the OECD Guide on Transfer Pricing. Differences arising from transfer pricing with the OECD have been reduced to the arrangements made.

Keywords: Transfer pricing, implicit earnings, related person, The Arm's Length Principle, tax havens

¹ Gaziantep Vali Yardımcısı. E-posta: adilnas@hotmail.com. ORCID ID: 0000-0001-5903-9063

Giriş

Kamu hizmetlerinin yürütmek için Devletin gelire ihtiyacı vardır. Bilindiği gibi kamu gelirleri içindeki en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergi, Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağıdır. Devletin kendisine yüklenen görevleri ve istenilen kamu hizmetlerinin yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir. Başka bir deyişle, devlet varlığının nedeni olan faaliyetlerini ancak harcama yaparak gerçekleştirebilir. Bu harcamaları karşılamak için de bu güne kadar vergiden daha uygun bir finansman aracı bulunamamıştır². Nitekim, Vergi Ödevi Başlıklı Anayasa'nın 73.maddesi de, "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" şeklindeki bir düzenlemeyle, vergilerin bu özelliğini belirtmiştir.

Vergi ödevine bağlı olarak, vergi mükellefi ve sorumluları değişik vergi kanunlarına bağlı olarak vergi borcu altına girmektedir. Vergi mükellef veya sorumlularının vergi borcunun hesaplanması için öncelikle vergi matrahlarının hesaplanması gerekir. Vergi matrahlarının saptanmasında, vergi özelliğine göre değişik yöntemler uygulanabilmektedir. Bu yöntemlerden en önemlisi beyan yöntemidir. Beyan veya beyanname yöntemi, mükellefin vergi kanunlarına göre, bazı bildirimlerden başka, vergi matrahının bizzat tespiti ve vergi dairesine bildirmesidir. Beyan yöntemi mükelleflerin kendi vergiye tabi unsurlarını herkesten daha iyi bildikleri düşüncesine dayanır. Bu sebeple vergi dairesinin müdahalesi olmaksızın mükelleflerin, kanunlarda gösterilen vergi matrahlarını tespit etmeleri ve bunu bir beyanname ile kendi imzaları altında bildirmeleri en uygun ve normal bir şekilde kabul edilmektedir. Beyan yöntemi mükellefin bir itirafından başka bir şey değildir. Fakat itiraflar her zaman doğru ve içten olmayabilir. Bilerek veya bilmeyerek vergi matrahlarını eksik (ve bazen de fazla) gösteren mükelleflerin, bu beyanlarının araştırılması gerekir³. Başka bir deyişle, beyan yöntemiyle mükelleflere duyulan güvenin, uygulamaya yeterince dönüşüp dönüşmediğinin saptanması, olması gereken uygun bir şekilde davranmayanların saptanması ve bunlar hakkında yasaların öngörmüş olduğu işlem ve uygulamaların yapılması gerekmektedir⁴. Yasa koyucu, bunun için vergi güvenlik tedbirleri öngörmüştür. Burada adı geçen vergi güvenliği kavramı vergilerin konulması amacına uygun olarak, düzenli ve optimal hasılayı sağlayacak şekilde uygulamaları sağlayan tedbirlerin tümünü ifade etmektedir⁵.

² Halil Nadaroğlu, Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri, İstanbul, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, 1980, S.20

³ Akif Erginay, Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, 1988, s. 86; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, s. 97.

⁴ Abdurahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s. 98.

⁵ Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996, s. 270.

Vergi güvenliğini sağlayan tedbirleri genel ve özel güvenlik tedbirleri olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür. Genel nitelikteki vergi denetim kurumları, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir ve bu Kanunun kapsamındaki tüm kamu alacakları açısından fonksiyon görmektedir. Özel güvenlik tedbirleri ise gerekli görüldüğü ölçüde her biri özel vergi kanununda yer alan oto kontrol kurumlarıdır. Bilindiği gibi vergi kontrolü hem vergi idaresi ve hem de mükellefler bakımından vakit alıcı, maliyeti yüksek ve külfetli bir iştir. İşte mükellef veya vergi sorumlularını gerçeklere doğru beyana zorlamak için kendiliğinden kontrolün (oto kontrolün) sağlanması gerekir⁶.

Vergi güvenliği (oto kontrol) kurumlarıyla getirilen uygulamalarda gelirin düşüklük nedenleri mükelleflere sorulmaktadır. Mükelleflerin yaptıkları yeterli görülmemektedir. Bu durumda yapılan beyana itibar edilmeyerek, kanunla getirilen hükümler uygulanmaktadır.

Başta gelir vergisi olmak üzere diğer bir kısım vergilerde olduğu gibi, kurumlar vergisinde de vergi güvenlik tedbirleri öngörülmüştür. Kurumlar vergisinde öngörülen vergi güvenlik tedbirlerinden en önemlilerinden birisi de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hakkındaki güvenlik tedbidir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesinde düzenleme konusu yapılan bu güvenlik tedbirinin amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaktır.

Uluslararası ticaretin (özellikle aynı gruba bağlı şirketler arasında) artması, transfer fiyatlandırması konusunu uluslararası vergi hukuku alanında bir numaralı konu haline getirmiştir⁷. Dünya ticaretinde uluslararası şirketlerin %60'lık bir paya sahip olması bu konunun önemini daha da arttırmıştır⁸. Ayrıca hemen belirtelim ki bu konu ulusal ve uluslararası düzeydeki büyük bir çekişmenin sebebinin oluşturmaktadır. Ulusal düzeydeki şirketlerin ortaklarına daha fazla kar payı verme isteğine, kurumlar vergisini aşındırması nedeniyle vergi idareleri engel olmaya çalışmaktadır. Uluslararası düzeyde ise, çok uluslu şirketler (aynı nedenle) kazançlarını doğal olarak verginin hiç olmadığı veya vergi oranının düşük olduğu ülkelere aktarmak istemekte, bu da kazancın hangi ülkede vergilendirileceği konusunda devletlerarası bir çekişmeye yol açmaktadır. Bu çekişmeleri önlemek ve çözmek amacıyla her ülke kendi vergi kanunlarına hükümler koyarken, olayın uluslararası boyutu nedeniyle, uluslararası vergi anlaşmaları imzalamışlardır. OECD bu konuda öncülük ederek gerek yerli mevzuat gerekse uluslararası anlaşmalarda kullanılabilen

⁶ Aksoy, a.g.e., s. 270; Akdoğan, a.g.e., s. 98.

⁷ Liu Ping, Transfer Pricing, Custom Duties and VAT Rules: Can we Bridge The Gap?, WCR, s. 36.

⁸ John Neighbour, Transfer Pricing: Keeping, The arm's length Principle, OECD Observer, No 230, January 2002, s. 29.

prensip ve modelleri geliştirmiştir ve değişen şartlara göre geliştirmektedir⁹. Özellikle son zamanlarda fikri mülkiyetle ilgili transfer fiyatlandırmasının nasıl yapılacağı ile ilgili bir rehber geliştirmeye çalışmaktadır¹⁰. Aşağıda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusu ana hatları itibariyle incelenip değerlendirilecektir.

I. TANIM

Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eder. Bu kavram ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet alım satımlarının, iktisadi ve ticari koşullar dikkate alınarak nasıl belirlenmesi gerektiği yönündeki temel kuralların ortaya konulmasını sağlamaktadır. Örtülü kazanç dağıtımı ise kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına aktarılmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”, ilişkili kişilerin aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki fiyat ve bedeli emsallerinden farklı tespit etmek suretiyle vergi matrahını aşındırmaları ve kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya diğer ilişkili kişilere aktarılması sonucunu doğurmaktadır¹¹.

KVK'nun 13.maddesine göre de; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunarak kazancın tamamen ve kısmen dağıtılması işlemidir.

Öğretide, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kavramı farklı şekillerde tanımlanmıştır. Yapılan bir tanımlamayı göre,¹² Bu kavram; bir sermaye şirketine veya vergilendirilmemiş gelirin, kârdan pay verme ya da sermayenin geri ödenmesi durumları dışında, ortaklara ya da onların yakınlarına aktararak kurumlar vergisi matrahından kaçırılmasını ifade etmektedir. Yapılan diğer değerlendirmeye göre de¹³; Transfer fiyatlandırması (transfer pricing) yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, bir kısım kurum, işlem ve faaliyetlerinin araç olarak kullanılması suretiyle, belirli kişi ve kurumlara vergilendirilmeden kazanç dağıtılması ile ilgilidir.

⁹ Erdoğan Öcal, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Transfer Fiyatlandırması (Örtülü Kazanç Dağıtımı Konusunda Ne Getiriyor?), Yaklaşım Dergisi, Ekim 2006, Sayı 166.

¹⁰ Hugh J. Ault, Some Reflections on The OECD and The Sources of International Tax Principles, Tax Notes International, Cilt 70, Sayı 12, Haziran 2013, s. 1998.

¹¹ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Ankara, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010, s. 2.

¹² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, s. 341.

¹³ Erdoğan Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Seçkin, 2012, s. 236.

Danıştay, örtülü kazanç dağıtımını, “mükellefin vergilendirilmemiş kazancının, yasal kazanç dağıtımı ya da sermayenin geri ödenmesi söz konusu olmadan ortakların yakınlarına aktarılması” şeklinde tanımlamaktadır¹⁴.

Yukarıda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç ile ilgili yapılan tanımlamaların ortak özelliği mükellefe ait kazancın tamamen ya da kısmen vergiye tabi tutulmaksızın kurum dışına çıkarılması ile ilgisi bulunmaktadır. Ayrıca örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için doğrudan ya da dolaylı bir ortaklık ilişkisinin ve menfaat aktarımının mevcut olması gereklidir.

II. HUKUKİ NİTELİK

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının hukuki niteliği ile ilgili farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bu görüşleri, peçeleme ve muvazaa işlemleri olmak üzere iki grupta toplamak mümkündür.

Birinci görüşe göre, örtülü kazanç dağıtımı bir peçeleme işlemidir¹⁵. Vergi yükümlüleri ve sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacıyla yaptıkları işlemlere-sözleşmelere peçeleme işlemi veya sözleşmesi denir. Vergi mükellef veya sorumluları durumun gereklerine göre doğal olarak kendisine başvurulmayacak bir hukuki biçime vergi yasasını dolanmak amacıyla başvurulmaktadır. Başka bir deyişle vergi mükelleflerinin peçeleme işlemine başvurusu, kanuna karşı hilenin özel bir türüdür. Gerçekten vergi yasasının amacına göre, vergilendirme konusu olan iktisadi sonuca, vergi yasasının doğrudan doğruya kapsamadığı bir hukuksal bir biçimle ulaşılmaya çalışılmaktadır. Peçeleme işlemi ile vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, başka bir hukuksal kılıflandırma altında vergi dışı bırakılmak yasa bu yoldan dolandırılmak istenmektedir¹⁶. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, kurumlar ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak

¹⁴ Davacı şirketin ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu şirketlere sermaye artırımından çok önce nakit kaynaklarını kullandırmaya başlaması, söz konusu şirketlere sermaye taahhüdünden daha fazla miktar da kaynak aktarması, sermaye artırımını yaptıktan sonra da kaynak aktarmaya devam etmesi ve ilgili dönem de sadece davacı şirketin her bir yanında bulunması dikkate alındığında, yasal olarak geçerli bir neden olmaksızın kendi kazancını azaltacak ve vergi kaybına yol açacak şekilde ortaklık ilişkisi için bulunduğu şirketlere faiz geliri elde edebileceği ya da finansman giderlerine katlanarak elde ettiği kaynaklarını karşılıksız kullanması ve bunun sonucunda bu şirketlere menfaat sağlanması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımına ilişkin koşulların gerçekleşmesi ve davacı şirketin kazancının tamamen ya da kısmen örtülü olarak dağıtıldığı sonucuna ulaşıldığından re'sen tarhiyat yapılması yasal olup, aksi yöndeki mahkeme kararından isabet görülmemiştir. Danıştay 4. Dairenin 17.02.2005 tarih ve E: 2004/1777, K: 2005/238 sayılı Kararı, <http://legalbank.net/belge>.

¹⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 28; Leyla Ateş, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, s. 34.

¹⁶ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Özden Kardeşler Matbaası, 1986/1987, s. 4.

tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır (K.V.K m.13). Örtülü kazanç uygulamasında alım, satım imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye ücreti ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler; her hal ve koşulda mal veya hizmet alım ya da satımı olarak kabul edilir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında yapılmış olan sözleşmeler yasanın öngördüğü ve adi yasal karine özelliği taşıyan peçeleme sözleşmeleri niteliğindedir¹⁷.

Bizimde katıldığımız ikinci görüşe göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hukuksal olarak muvazaa niteliğinde bulunmaktadır. Esas olarak muvazaa kavramı borçlar hukuku kavramı olup, bu hukuk dalında yaygın olarak kullanılmaktadır. Borçlar hukukunda kullanılan bu kavramla ilgili yapılan bir tanımlamaya göre; muvazaa yada danışıklılık bir sözleşmede her iki tarafın iradeleri ile irade açıklamaları arasında bilerek ve istenerek, yani kasden yaratılmış uyumsuzluktur. Başka bir deyişle, bir beyanın karşı tarafında onayıyla yalnız görünürde (zahirin) yapılmasına, yani beyan edilen şeyin istenilen şey olmadığı hususunda tarafların uyuşmuş bulunmalarına muvazaa, bu şekilde yapılan muameleye de muvazaalı muamele adı verilir¹⁸. Buna göre, muvazaada irade ile irade açıklaması arasındaki uyumsuzluktan her iki tarafta haberdardırlar ve zaten muvazaada her iki tarafın da asıl amaç ve niyeti, yaptıkları sözde işlemle başkalarını aldatmaktır¹⁹.

Muvazaa kavramı borçlar hukuku yanında vergi hukukunda da uygulama alanı bulabilmektedir. Bilindiği gibi, vergi hukukuna egemen olan ilkelere ve özellikle işlem ve olguların iktisadi içeriğe göre değerlendirilmesi ilkesine aykırı olmadığı ölçüde, vergi hukuku alanında başvurulmuş özel hukuka özgü kavram ve kurumların, bu alanda kabul edilen genel anlam ve kapsamlarıyla uygulanması da hukuk düzeni birliğinin bir sonucudur²⁰. Bu açıdan vergi hukukunda özel hukuktan farklı bir muvazaa kavramı yaratmaya gerek yoktur. Özel hukukun muvazaa kavramı vergi hukuku açısından da geçerlidir. Böylece özel hukuk açısından diğerlerini yanıltmak için yapılan açık görünüşte sözleşme butlan nedeniyle geçersiz sayılacaktır. Vergi hukuku açısından da, açık görünüşte sözleşme geçersiz sayılacak, buna karşılık gizli sözleşme (saklanan) sonuçları istenen işlem olduğu için geçerli sayılarak vergilendirme işlemi yapılacaktır. Böylece, tarafların vergiden kurtulmak için yaptıkları işlem etkisini kaybetmiş olacaktır²¹. Başka bir deyişle, sözleşmeyi yapan taraflar, vergiyi doğuran olayı

¹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 28.

¹⁸ Turgut Akıntürk, Borçlar Hukuku, İstanbul, Beta, 2006, s. 46.

¹⁹ Akıntürk, a.g.e., s. 47.

²⁰ Akıntürk, a.g.e., s. 47.

²¹ Selahattin Tuncer, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2009, s. 32.

asıl amacından saptırarak ödenecek olan verginin konusu, matrahı, mükellefi ve tutarını ortadan kaldıran veya oranını düşüren sonuçlara ulaşmak istemeleri halinde, yapılan işlem vergi uygulaması açısından muvazaalı olarak kabul edilecektir²².

Yukarıda da ifade edildiği gibi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, muvazaalı bir işlem olarak, vergi yükümlülüğünün normal işletme faaliyetleri dışındaki uygulamalarla kurumlar vergisi matrahının azaltılması amaç ve sonucunu yaratmaktadır. Vergi matrahının örtülü kazanç dağıtımı yoluyla azaltılması, KVK'nun 13.maddesi uyarınca, vergi idaresini mükellefler nezdinde düzeltme yapmaya neden olacaktır. Düzeltme kavramı ile örtülü kazanç dağıtım müessesesi, muvazaa müessesine dönüşmüştür. Bu haliyle bu müessese kapsamıyla sınırlı olmak üzere, muvazaa hükümlerinin vergi hukukundaki karşılığı hüviyetine bürünmüştür. Adı geçen madde gereğince, incelenen mükellef nezdinde yapılan ve sadece mali karın tespiti konusunda geçerli olan eleştiri, düzeltme hükümleri ile eleştiriye uğramayan işlemin diğer taraflarını da kapsamaktadır. Düzeltme örtülü kazanç dağıtan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazancını değiştirecektir. Örtülü kazanç dağıtımına taraf olanlar nezdinde yapılacak düzeltmeden kasıt, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazancını değiştirmekse, bu da müessesenin esasında tamamen muvazaa müessesesi olduğu sonucunu gösterir²³. Örtülü kazanç dağıtımını nedeniyle ticari bilançoya etki yapabilecek şekilde düzeltilebilecektir. Bu da işlemin muvazaalı olduğu görüşünü desteklemektedir.

III. HUKUKİ KOŞULLAR

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançtan bahsedebilmek için bir takım koşulların bir arada gerçekleşmesi gerekir. Bu koşulları;

Bir kurum veya teşebbüs sahibi tarafından bir mal veya hizmet ya da satımının yapılmış olması,

Söz konusu kurumun veya teşebbüs sahibinin bu mal veya hizmet alım ya da satımın ilişkili kişilerde yapmış olması,

Bir mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesine" aykırı olarak fiyat ve bedel tespit yapılmış olmasıdır.

²² Burhan Gündoğdu, Muvazaa ve Peçeleme, Yaklaşım, Ocak 2009, Sayı 193,<http://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?30.12.2015>

²³ Mesut Koyuncu, Örtülü Sermaye Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme Ne Demek?, Vergi Dünyası, Eylül 2006, Sayı 301,<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?30.12.2015>

A. ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ KURUMLAR VEYA TEŞEBBÜS SAHİPLERİ TARAFINDAN YAPILMASI

5422 Sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanununda örtülü kazanç dağıtımının kapsamı oldukça dar tutulmuştu. Örtülü kazanç dağıtımı, tüm kurumlar vergisi yükümlülükleri için değil, yalnızca sermaye şirketleri için söz konusuydu. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda kapsam oldukça genişletilmiştir. Yeni kanunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamına, sermaye şirketleri yanında, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları da dahil edilmiştir (K.V.K. m.1). Kurumlar vergisine tabi mükellefler açısından kapsamın genişletilmiş olması, vergide eşitlik, adalet ve mali güç ilkelerine de uygun düşmektedir.

Ayrıca yukarıda bahsedildiği gibi Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesi uyarınca teşebbüs sahipleri de, örtülü kazanç dağıtımı kapsamına dahil edilmiştir. Teşebbüs sahibi ifadesinden, ticari ve zirai kazanç yönünden gelir vergisine tabi gerçek kişiler ile adi ortaklıkların ortakları, kolektif şirketlerin ortaklıkları, adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarının anlaşılması gerekir. Kurumlar vergisi yanında gelir vergisinde örtülü kazanç dağıtımının kapsamına kısmen dahil edilmesi, bu müessesenin getirilmiş amacına uygun düşmektedir.

B. İLİŞKİLİ KİŞİ

1. Genel Olarak

KVK'nun 13. maddesinin 2. fıkrasında örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili önemli koşullardan biri olan ilişkili kişi kavramı ayrıntılı bir şekilde düzenleme konusu yapılmıştır. İlgili düzenlemeye göre ilişkili kişi, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üsto ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy kısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği 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 kişilere yapılmış sayılır. Burada görüldüğü gibi ilişkili kavramını, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve vergi cennetleri olmak üzere üç ayrı açıdan incelemek mümkündür.

2. İlişkili Kişinin Kapsamı

a) Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

Kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi ortaklıkları ilişkili kişi kapsamında değerlendirir. Başka bir deyişle, kurumların doğrudan

veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurum ortaklıkları ilişkili kişi kapsamında bulunmaktadır. Bu ilişkilerde ortaklık veya kâr payı hakkı oranı şartı aranmaktadır.

KVK'nun 13.maddesinde 6728 sayılı Kanunla yapılan değişikle, ilişkininin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık yoluyla oluştuğu durumların örtülü kazanç kapsamında sayılması için en az % 10 oranında ortaklık payı veya kar payı hakkının olması şartı aranır.Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında oy veya kar payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır.İlişkili kişiler arasında bu oranlar topluca dikkate alınır. Bakanlar Kurulu; ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir(KVK .m.3).

Kurumların doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilir. Ayrıca kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortaklıkları ilişkili kişi sayılır.

Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, ortakların işleri, ortakların veya eşlerin üstsoy veya altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy kısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir. Eski Kurumlar Vergisi Kanununda buna benzer düzenlemeler olmakla²⁴ birlikte, yeni Kanundaki gibi, kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişilerin, ekonomik ve sosyal ilişki içinde buldukları gerçek kişileri de kapsayacak şekilde değildi. Ekonomik ve sosyal açıdan ilişki kişilerin tespit edilmesi kolay değildir. Bu konudaki değerlendirmeler sübjektif bir nitelik taşıyabilir. Bu açıdan 5520 sayılı Kanundaki bu düzenlemenin yerinde olmadığını değerlendirmekteyiz.

Kurum ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve şahıs şirketleri ile söz konusu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortaklıkları ilişkili kişi sayılır.

Kurumun veya ortaklarının yönetimi veya denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bulunduğu gerçek kişilerden, ortaklık ilişkisi olmaksızın

²⁴ Şirket ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve fürundan ve 3 üncü dereceye kadar (dahil)ken ve şehri hısımlarından şirketin idare meclis başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara da örtülü kazanç dağıtılabılır (5542 sayılı eski KVK. m. 17/3).

kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri ve kurum denetçileri gibi gerçek veya tüzel kişiler, anlaşılması gerekir.

KVK'nun 13.maddesinde ilişkili kişi kapsamında geçen nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir. Belirtmek gerekir ki nüfuzu altında bulundurma kavramı, tanımda geçerli bazı ölçütlere sahip olmakla beraber uygulamada sübjektif değerlendirmelere neden olabilecek bir kavramdır.

Gerçek kişi veya kurum ile başka gerçek kişi veya kurum arasında olağan ticaret faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması halinde söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili olarak kabul edilmektedir. Bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmetler dışındaki gerçek kişi/kurum veya bayiler arasındaki işlemler ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeye tabi tutulur.

KVK'nun 13/2 maddesinde serbest bölgeler veya yurt dışında bulunan şubeleri ilişkili kişi kapsamında sayılmamasıdır. Eğer bir kurum, kurum kazancı elde etmişse, kurum kazancı üzerinden vergiye tabi tutulması gerekir. Kanunlardaki teknik boşluklar nedeniyle Türkiye'de vergi ödememesi önemli bir eksikliktir. İlgili kanunda yapılacak değişikliklerle serbest bölge dışındaki şubeler ilişkili kişi kapsamına alınmalıdır²⁵.

b) Gelir Vergisi Kanunu Açısından

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler, gelir vergisi açısından ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir.

Ayrıca teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı olarak ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketler ilişkili kişi kapsamında değerlendirilir. Hemen belirtelim ki bu ilişkide sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi yoktur.

Gelir vergisi açısından doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketlerden, teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu

²⁵ Vergilendirme ile ilgili transfer fiyatlandırması mevzuatı dışına çıkılarak Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi çerçevesinde değerlendirme yapılması yasalık ilkesine uygun düşmez (Olcaç Kolayoğlu, Serbest Bölge veya Yurtdışındaki Şubelerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2015, Sayı 327, s.).

şirket/şirketlerin ekonomik ve ticari kararlarını etkileyebilecek ölçüde sermayesine, kâr payına ve oy kullanma hakkına sahip olduğu diğer şirketlerin anlaşılması gerekir.

c) Vergi Cennetleri Statüsü Açısından

Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk Vergi Sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması yoluyla Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemlerle ilişkili kişilerle yapılmış sayılır (KVK. m. 13). Yapılan bu düzenlemenin temel amacı zararlı vergi rekabetine yol açtığı kabul edilen ülkeler veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılan bütün işlemlerde suiistimallerin önlenmesidir.

Türk Vergi Sisteminin oluşturduğu vergilendirme kapasitesinin altında bir vergilendirme yapılması zararlı vergi rekabeti olarak kabul edilmiştir. Vergi cennetleri ile ilgili KVK'nun 13. maddesinin 2 fıkrasındaki düzenleme, vergi limanları ya da vergi cennetleri (tax heavens) ile uluslararası mücadelenin bir yansıması olarak değerlendirilmelidir²⁶. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bu fıkranın uygulanabilmesi için vergi cenneti kavramının açıklığa kavuşturulması gerekir. Vergi cennetleri kavramıyla esas itibarıyla vergi rekabeti (özellikle haksız vergi rekabeti) ve transfer fiyatlandırması yapan ülkelerin anlaşılması gerekir²⁷.

C. Emsallere Uygunluk İlkesi (The Arm's Length Principle) Uyuma Koşulu

a) Genel Olarak

5442 sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesine göre, örtülü kazancın ortaya konulabilmesi için kurumların ilişkili kişilerle olan işlemlerinin emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedel üzerinden yapılması gerekmektedir. Bu düzenlemede kilit nokta emsal bedeldir. Değerleme ölçütlerinden biri olan emsal bedel Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde tanımlanmıştır. Burada yapılan tanımlamaya göre emsal bedel, gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir iktisadi varlığın, değerlendirme yönünde satılması halinde emsaline göre taşıyacağı

²⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 342.

²⁷ Vergi cenneti olan ülkeler yabancı yatırımcıyı ülkelere çekmek amacıyla başta gelir ve kurumlar vergisi ile veraset ve intikal vergisi gibi vergiler olmak üzere bir çok vergiden vazgeçen ya da tamamıyla vazgeçmeksizin bu tür işletmelere sıfır veya kağıt üzerinde kalan göstermelik vergi oranları uygulayan, vergilerden kurtulmak için, muafiyetler, istisnalar ve indirimlere geniş bir alanda yer veren, önemli idari ve bankacılık kolaylıkları sunan, sermaye hareketlerine tam serbesti sağlayan, coğrafi ve fiziki yapısından ötürü yapmaya pek elverişli olmayan, yüzölçümü açısından küçük ülkelerdir.

değerdir. Başka bir deyişle, emsal bedel bir malın benzerlerinin satış bedeliyle karşılaştırılmak yoluyla belirlenen değeridir²⁸.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen yeni 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, emseline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedel şeklindeki eski kanunda yer alan ifade yerine, emsale uygunluk ilkesinin uygulanmasını öngörmüştür. Uluslararası vergi hukukunda seksen beş yıldır uygulanan emsale uygunluk ilkesi, yeni kanunda OECD'nin uluslararası şirketler ve vergi idareleri için Transfer fiyatlandırması Rehberi esas alınarak tanımlanmıştır.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle, yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder (KVK. m.13). Burada, emsallere uygun fiyat ya da bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında söz konusu bu fiyat ya da bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyat olarak adlandırılan tutar anlamına gelmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.

Emsaller uygunluk ilkesi bir alışveriş işleminde, ilişkili ve ilişkisiz kişileri daha eşit bir konuma girmelerini sağlamaya çalışır. Bu vergilemenin amaçlarına da daha uygun düşmektedir.

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde vergi mükelleflerinin uygulayabileceği dört ayrı yöntem ön plana çıkmaktadır. Belirtmek gerekir ki bu yöntemler OECD'nin Uluslararası şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberinde düzenleme konusu yapılmıştır. Bu yöntemler; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış yöntemleri ve işlemsel kar yöntemleri olarak adlandırılmaktadır. Temel yöntemler olarak uygulama alanı bulan bu yöntemler aşağıda ele alınmıştır.

b) Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ya da tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak saptanmasını ifade etmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekir. Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerekli ilişkili

²⁸ Kaneti, a.g.e., s. 174.

kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olması anlamına gelmektedir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi özellikle işlem arasında ölçülebilir nitelikte küçük farkların bulunması halinde uygulama alanı bulmaktadır. İşlemler arasında farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması durumunda, bu yöntemin uygulanmaması gerekir. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en çok kullanılan yöntem özelliğini taşımaktadır. Başka bir deyişle karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması halinde emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti durumunda emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve en güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere öncelikle tercih edilmektedir²⁹.

2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını öngören bir yöntemdir. Burada makul brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir.

Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için uygulanan yöntemlerden olan maliyet artı yönteminde, maliyete makul bir kâr oranı eklemek yeterliyken, Vergi Usul Kanununun da emsal bedele ulaşmak için uygulanan maliyet bedeli esası ise farklı bir şekilde tespit edilmektedir. VUK'nun 267.maddesinin 2. fıkrasına göre, emsal bedel, belli edilecek malın maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında emsale uygun fiyatın tespitinde uygulanan maliyet artı yönteminde maliyete makul bir kâr oranının eklenmesi, makul kâr oranının sübjektifliği nedeniyle uygulama da yanlışlıklara keyfiliğe yol açabilir. Makul bir oranın ne ifade ettiği kişiden kişiye değişebilir. Aynı durumda bulunan kişilere farklı bir makul kâr oranının uygulanması, Anayasanın 10. maddesinde ifadesini bulan eşitlik ilkesine de uygun düşmeyecektir.

Maliyet artı yönteminde koşullar uygunsa işlemi yapan mükellefin bu mal ve hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Burada geçen iç emsal

²⁹ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ(Seri No 1) RG'nin 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

kavramının tanımlanmasında fayda vardır. İç emsal; Bir kurum, hem ilişkili olduğu kişiler hem de ilişki olmadığı kişilerle işlem yapıyorsa (mal veya hizmet alım satımı) ilişki olmadığı kişilerle yaptığı işlemler, ilişkili kişilerle yaptığı işlemler için emsal olarak değerlendirilmektedir. Burada, söz konusu kurumun işlemlerinin, transfer fiyatlandırması yönünden değerlendirilmesi bu emsale göre daha kolaydır³⁰.

Transfer fiyatlandırmasında emsale uygun fiyat ve bedelin tespitinde kullanılan maliyet artı yöntemi, karşılaştırılabilir fiyat yöntemine nazaran daha dar bir kapsamda uygulama alanı bulabilmektedir. Başka bir deyişle, bu yöntemin uygulama alanı oldukça kısıtlıdır. Bu yöntem özellikle hammadde yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemler, uzun dönemli satma ve satın alma anlaşmalarında ya da işletmelerin kontrol altında gerçekleşen hizmetlerde transfer fiyatının tespitinde rahatlıkla kullanılabilir³¹.

3. Yeniden Satış Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal ve hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek ve tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak uygun bir brüt satış kârı düşürülerek hesaplanmasıdır (KVK. m. 13/4).

Belirtmek gerekir ki, bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek ve tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun brüt satış kârı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, işletmenin pazarlama maliyet yapısı ve bunun kâr karşılığı olan kâr payı kısmının tespit edilebilmesi ve işletmeler arası bu tür maliyet farkların uyumlaştırılabilmesidir. Bunun için düzeltme yapmaya ihtiyaç vardır³².

Yeniden satış yönteminde, kar tutarı düşüldükten sonra mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılır.

Bu yöntem farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için uygulama alanı bulmaktadır. Özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın

³⁰ Dış emsalde, transfer fiyatlandırması yönünden değerlendirmeye alınacak kurumun ilişkili kişilerle yaptığı işlemler, başka kurumların merkezi ile kıyaslandığı için iş emsala göre nispeten daha zor tespit edilebilmektedir (Olca Kolatoğlu, Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2014, Sayı 109).

³¹ Sema Küçük, Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem, Yaklaşım Dergisi, Mart 2007, Sayı 171, <http://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?30.12.2015>.

³² Düzeltme yapılmadığı sürece, kar marjları karşılaştırılamayacaktır (Küçük, a.g.y.).

aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlara ulaşılmasını sağlamaktadır.

4. İşlemsel Kar Yöntemleri

İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır(KVK.m.13).

5. Mükelleflerce Belirlenecek Diğer Yöntemler

Emsallere uygun fiyata ulaşmada 5520 sayılı Kanun'un 13. maddesinde sayılan ve yukarıda belirtilen yöntemlerden hiç birisi uygulanamıyorsa mükellef kendi belirleyeceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulayabilir. Mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi KVK'nun 13. maddesinde sayılmayan ancak OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberinde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılanabilen yöntemleri de seçebileceklerdir.

Ancak hemen belirtelim ki, diğer yöntemlerin uygulanabilmesi için, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış yönteminin ve işlemsel kar yöntemlerinin uygulama imkanının olmaması gerekir. Gerekli düzeltmelerin yapılabilir olması da dahil olmak üzere herhangi bir şekilde söz konusu dört yöntemden birisinin uygulama olasılığı varsa transfer fiyatının tespitinde başka yöntemler kullanılamaz³³. Yukarıda da ifade edildiği gibi, mükellefler ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat ve bedelleri, öncelikle geleneksel işlem yöntemlerinden maliyetlerine en uygun yöntemi kullanarak tespit ederler. Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemlerinden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. (KVK. m. 13, 4/3). Hukukumuzda mükellefler en uygun yöntem üç aşamalı bir değerlendirmeyle ulaşılabilir. İlk olarak geleneksel işlem yöntemleri, ikinci olarak işleme dayalı kâr yöntemleri, üçüncü olarak bunların dışında mükellefin kendi belirleyeceği yöntemler dikkate alınarak en uygun yöntem saptanır. Transfer fiyatlandırması yöntemleri arasında sözü edilen hiyerarşi, Türk transfer fiyatlandırması

³³ Küçük, a.g.y.

kullanımına temel teşkil etmiş 1999 OECD Rehberinden alınmıştır. Emsale uygun fiyat ve bedele ilişkin tespit için kullanılan yöntemler arasında hiyerarşiyi öngören OECD düzenlemesi 2010 yılında yapılan bir düzenlemeyle ortadan kaldırılmıştır. 2010 OECD Rehberinde emsale uygun fiyat ve bedelin tespitinde en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi benimsenmiştir³⁴. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili kurullarla, 2010 OECD Rehberinde kurallar açısından uyum sağlamak için, emsale uygun bedel tespitinde kullanılan yöntemler arasındaki hiyerarşik sistemin terk edilerek en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesinin yerinde olacağını değerlendirmekteyiz.

D. Hazine Zararı Koşulu

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarındaki ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü hazine zararının doğması koşuluna bağlıdır (KVK. m. 13/7).

Örtülü kazanç dağıtımında Hazine zararının aranması koşulu, 5766 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine eklenen 7. fıkra ile başlamıştır. Ancak hemen belirtelim ki Yasada düzenleme yapılmadan öncede, Danıştay verdiği bir kısım kararlarında örtülü kazanç dağıtımında bahsedebilmek için hazine zararının olması gerektiği şeklinde kararlar vermiştir³⁵.

Hazine zararı koşulu kapsamına tam mükellef kurumlar ile aynı vergi rejimine tabi Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcilikleri bulunan yabancı kurumlar dahildir. Burada belirtilen ilişkilerin dışında diğer ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde hazine zararı şartı aranmaz. Böylece aynı durumda bulunan vergi mükellef veya sorumluları farklı transfer fiyatlandırması kurallarına tabi tutulmuştur.

Hazine zararının örtülü kazanç dağıtımında bir ön koşul olarak öngörülmesi nedeniyle, bu kavramın tanımlanması gerekmektedir. KVK'nun 17. maddesinin 7. fıkrasında yapılan tanımlamaya göre, Hazine zararından, kasit emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik ve ya geç tahakkuk ettirilmesidir. Belirtmek gerekir ki burada yapılan tanımlama ile VUK'nun vergi zıyanı tanımlayan 341. maddesinin ikinci unsuru arasında benzerlik vardır. VUK'nun 341. maddesine göre, vergi zıyanı

³⁴ 2010 OECD Transfer Rehberi.

³⁵ Kurumlar vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 3. fıkrası hükmü uyarınca kazancın örtülü olarak dağıtılmış sayılmasında, değer koşullarla birlikte yapılan muamele sonucu bir vergi kaybına neden olup olunmadığının tespiti gerekir (Danıştay 4. Dairenin 07.02.2006 tarih E: 2006/133 ve 2006/106 sayılı Kararı).

mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Görüldüğü gibi vergi yasalarına, zaman ya da içerik³⁶ yönünden aykırı davranılması nedeniyle, verginin zaman yönünden ya da tutar yönünden tahakkuk açısından bir eksiklik meydana gelmişse, vergi ziyayı var demektir. Yalnız tutar bakımından eksik tutar değil, geç tahakkuktada vergi ziyayı gerçekleştirmektedir³⁷. Hazine zararı kavramında geçen, eksik tahakkuk ile geç tahakkuk ifadesi aynen vergi ziyayı tanımında da geçmektedir. Kavram kargaşasına mahal bırakmamak açısından, KVK'nun 17. maddesinin 7. fıkrasında geçen hazine zararı kavramı ve koşulunun yerine vergi ziyayı kavramının ve koşulunun kullanılmasının daha yerinde olacağını düşünmekteyiz.

IV. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIM İŞLEMİNİN HUKUKİ SONUÇLARI

A. DÜZELTME

a) Birinci Düzeltme

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen KVK'nun 13. maddesinin 6. fıkrası; “daha önce yapılan vergilendirme işlemleri taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir hükmünü içermektedir. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan fiyat/bedel emsaline uygun belirlendiğinden, emsal bedel/fiyatı dikkate alınarak vergiye tabi kazanç yeniden tespit edilir. Başka bir deyişle, vergi idaresi ilişkili kişilerle emsale uygun ilkesine aykırı olarak işlem yapan vergi mükellefinin vergiye tabi kazancını yani matrahını belirtecektir. Örtülü olarak kazanç dağıttığı tespit olunan vergi mükellefinin matrahında yapılan bu artırımı “birincil düzeltme” olarak adlandırılır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, kurumlar vergisi uygulamasında indirilebilecek bir gider olarak kabul edilmez (KVK. m.11/3). İndirimi kabul edilmeyen bu giderlerin matraha eklenmesi gerekir.

Örtülü kazanç dağıtımını şartlarının gerçekleşmesi durumunda, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesabın gerekli kıldığı düzeltme işlemleri yapılır. Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapan kurumun düzeltme talebi, vergi idaresince VUK hükümlerine göre değerlendirilip sonuçlandırılır. Ancak hemen belirtelim ki yapılacak düzeltme talebi, tarh zamanaşımı süresi içerisinde gerçekleşmesi gerekir. VUK 114. maddesi uyarınca, tarh zamanaşımı süresi beş yıldır. Bu beş yıllık sürenin başlangıcı vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen takvim yılının birinci günüdür.

³⁶ Ateş, a.g.e., s. 63.

³⁷ Kaneti, a.g.e., s. 200.

b) Ek Düzeltmeler

Örtülü kazanç dağıtımında, düzeltme bir kere yapıldığında vergi mükellefinin ve ilişkili kişinin hesaplarında gerçeğe uygunluğu sağlamak için müteselsil düzeltmelerin yapılmasını gerekli kılmaktadır. Ek düzeltme olarak adlandırılan bu düzeltmeler kendi içinde, mütekebil düzeltme/karşı taraf düzeltmesi ve ikincil düzeltme olmak üzere iki ayrı kategoriye ayrılmaktadır³⁸

1. Mütekebil Düzeltme/Karşı Taraf Düzeltmesi

KVK 13.maddesinin 6.fıkrası uyarınca, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki koşulların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Bu düzenlemeye göre, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı nezdinde de bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını gerekli kılmaktadır. Başka bir deyişle ilişkili işlemlerde, uygulanan fiyat/bedel emsaline uygun belirlenmediğinden, emsal bedeli/fiyatı dikkate alınarak inceleme konusu olan tarafta vergiye tabi kazanç yönünden belirlenmesi emsal bedeli ise fiilen uygulanan değer arasında fark dağıtılmış kâr kabul edilerek vergilendirilmekte, bu işlemin karşı tarafındaki ilişkili kişinin vergiye tabi kazancıda değişecektir. Eğer bu ilişkili kişide emsal bedelinin uygulanmasından önceki kazançta göre yapılan vergilendirme düzeltilmezse çifte vergilendirme kaçınılmazdır. Eski 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesine göre yapılan tarhiyatlarda, madde hükmünde düzeltme ile ilgili bir hüküm olmaması ve tek bir mükellef açısından bakılma alışkanlığıyla karşı taraf düzeltmesi gerekip gerekmediği tartışma konusu olmuştur. Halbuki transfer fiyatlandırmasının esası iki ya da daha fazla ilişkili kişiler arasındaki işlem ya da işlemlerden doğan kazanç paylaşımının, eğer taraflar ilişkisiz olsalardı nasıl dağılacaksa ona göre düzeltilmesidir³⁹.

Karşı taraf nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için, örtülü kazanç dağıtan kurum adına vergilerin değerlendirilmiş ve ödenmiş olması gerekir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme isteğinde bulunmuş olması durumunda, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi koşuluyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılır.

2. İkinci Düzeltme

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ikincil düzeltmeler söz konusudur. KVK'nun 13. maddesinin 6. fıkrası uyarınca,

³⁸ Ateş, a.g.e., s. 83.

³⁹ Erdoğan Öcal, Transfer Fiyatlandırmasında Karşı Taraf Düzeltmesi Nereye Kadar, Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs 2015, Sayı 320, s. 10.

tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, koşulların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Bilindiği gibi kâr payları, Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesine göre menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Kâr paylarının menkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle, mükellefe (tam veya dar) bağlı olarak GVK'nun 94m veya KVK'nun 36. maddesine göre vergi tevkifatı yapılacaktır.

c) Düzeltme ve KDV

Örtülü kazanç dağıtımını mükellefin ilişkili kişiye yaptığı mal teslimleri ile hizmet fiyatlarının emsalinden daha düşük olarak belirlenmesi halinde ortaya çıkar. Bu durumda emsal fiyatıyla gerçekte ödenen bedel arasındaki fark dağıtılmış kabul edilerek mükellefin matrahına eklenir⁴⁰. Matrah aktarımına gidildiğinde katma değer vergisinin (KDV) de emsal bedele göre tamamlanması gerekir. Ancak KDV açısından olası bir eleştirinin hukuki dayanağı KVK'nun 13.maddesindeki düzenlemeler değil, Katma Değer Vergisi Kanununun 27.maddesinin 2.fıkrasıdır. Emsal bedele gönderme yapan bu hükme göre, bedelim emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanmadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır. Ortaya çıkan bu sonuç kontrollü işlemin KDV'ye tabi bir tevkifatı konu edilmesi halinde mümkündür. Ancak hemen belirtelim ki Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi ve KDV Kanununun 27. maddesinde yapılan işlemin fiyatı ya da bedeli ile emsal bedelinin farklı olması durumunda, emsal bedelinin dikkate alınacağı belirtilmekle beraber iki hüküm arasında dikkate alınması gereken önemli farklar söz konusudur⁴¹.

Ayrıca örtülü kazanç dağıtımında düzeltme yapılmasını, ek KDV tarhiyatının takip edip etmeyeceği her işlem türü bakımından ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmalıdır⁴².

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, tartışma konusu yapılan konulardan birisi de KVK'nun 11/1 maddesi uyarınca kurum kazancının tespitinde gider kabul edilmeyen örtülü kazançlar ile örtülü sermaye kullanımı

⁴⁰ Erdoğan Öcal, Transfer Fiyatlandırmasında Riskten ve Çifte Vergilendirmeden Kurtulmanın Yolu: Düzeltme Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cezaları, Yaklaşım, Temmuz 2010, Sayı 211,s.19-20.

⁴¹ Kurumlar vergisi, bu karşılaştırmayı sadece ilişkili kişilerle yapılan işlemlerle sınırlamaktadır. Halbuki, KDV Kanunu'nda işlem yapılan tarafla herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Ayrıca gönderme yapılan emsal bedeli farklıdır. Kurumlar vergisinde emsal bedeli, transfer fiyatlandırması için OECD tarafından da önerilen kendi özgü yöntemlerle belirlenmektedir. Oysa, KDV Kanunu'nda emsal bedeli, VUK'nun 267. maddesinde yer alan üç yöntemi kapsayan emsal bedeldir. Aynı işlemle ilgili iki farklı emsal bedelin uygulanması farklı sonuçlar doğurmaya neden olabilir (Öcal, a.g.e, s.24-25).

⁴² Ateş, a.g.e. s.64

nedeniyle ödenen faiz ve kur farklarına ilişkin katma değer vergisinin KDVK 30/d maddesi uyarınca indirip indirilemeyeceği ile ilgili bulunmaktadır. Bir görüşe göre, örtülü olarak dağıtılan kazancın veya örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz, kur farkları ve benzeri ödemelerin “kâr dağıtımı” sayıldığı, kâr dağıtım işleminin katma değer vergisine tabi bir işlem olmadığı, ayrıca her iki yasaklamanın da kurum kazancının aşındırılmasını önlemeyi amaçlayan oto kontrol müesseseleri olduğu, özel amaçlı bu düzenleme, KDV yönünden kullanılamaz⁴³. Bizimde katıldığımız ikinci görüşe göre, kanunen (KVK. m.11, KDV. m.30) kabul edilmeyen giderler, KDV açısından indirim tabi tutulmamalıdır. Gelir idaresi de bu görüşü paylaşmaktadır.

B. PİŞMANLIK VE ISLAH AÇISINDAN

Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve islah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez(KVK. m.13).

C. CEZALAR

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, teşebbüs sahibi ve kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde, kendilerine Vergi Usul Kanunu’nun cezalara ilişkin hükümleri uygulanır. Başka bir deyişle, birçok ülkede (Amerika Birleşik Devletleri, Güney Kore) olduğu gibi⁴⁴, Ülkemizde de, örtülü kazanç hakkındaki kurallara uyulmaması halinde, mükellefler için özel ceza kuralları değil, VUK’nun öngördüğü genel hükümler uygulama alanı bulacaktır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili KVK’nun 13. maddesinde öngörülen kurallara uyulmaması halinde Vergi Usul Kanunu gereğince uygulanması gereken cezalar aşağıda ele alınmıştır.

Kaçakçılık suçları ve cezaları Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenleme konusu yapılmıştır. Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde iki başlık altında toplanmıştır. Özellikle birinci başlık altında yer alan “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi

⁴³ Sakıp Şeker, Örtülü Sermaye Kullanımı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Üzerine Bir Değerlendirme, Yaklaşım Nisan 2008. s.158

⁴⁴ Ateş, a.g.e. s.189

matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde kaydedenler” hükmü, örtülü kazanç dağıtımındaki aykırı fiillere uygulama bulacaktır. Bilindiği gibi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazancını dağıtan vergi mükellefleri emsale aykırı yaptığı alım satım sözleşmeleriyle hesap durumlarının doğru tespitini engelleyerek, vergi matrahını aşındırmaktadırlar. Bu eylem türü yukarıda da bahsedildiği gibi Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin 1. fıkrasının a bendine girmektedir. Kaçakçılık suçlarına esas olarak verilecek cezalar, hürriyeti bağlayıcı nitelikteki cezalardır. Suç ayrıca da vergi kaybına da neden olduğu takdirde, hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında, para cezaları verilebilmektedir⁴⁵.

Ancak kaçakçılık suçunun oluşması için gerekli hareketler yanında, suçun manevi unsuru olan kastında bulunması gerekir. Kasıt, failin vergi ödemeye veya eksik ödemeye yönelik iradesidir. Bir diğer deyişle, vergi zıyı bilinerek ve istenerek meydana getirilmişse, kaçakçılık söz konusu olur.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında kaçakçılık suçunun oluşması için gerekli hareketler yapılsa bile, şayet kasıt unsuru oluşmamışsa, kaçakçılık suçundan bahsedilemez. Vergi mükellefi kastının bulunmadığını ispat ederek, örtülü kazanç dağıtımını nedeniyle oluşabilecek kaçakçılık suçunu önleyebilecektir. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde belirtilen yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi zıyı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir (VUK. m.350).

b) Vergi Zıyı Cezası

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında emsallere uygunluk ilkesine uygun hareket edilmediğinde, mükellefe ek bir vergi matrahı çıkartılır. Ek vergi matrahına duruma göre ikmalen veya res’en vergi tarhi uygulaması ile vergi zıyı tespit edilir. Vergi zıyı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödemelerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder (VUK. m.3).

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı hareket edildiğinde, ortaya çıkan vergi zıyı nedeniyle, vergi mükellefine vergi zıyı cezası uygulanır. Örtülü kazanç dağıtımında uygulanan vergi zıyı cezasında için özel bir oran öngörülmemiştir. Emsallere uygunluk ilkesine uygun hareket edilmediğine bağlı olarak vergi zıyına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında zıyı uğratılan verginin bir katı tutarında vergi zıyı cezası kesilir.

⁴⁵ M. Kamil Mutluer, Vergi Genel Hukuku, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s. 308.

c) Özel Usulsüzlük Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin değişik 1.fıkrasına göre verilmesi ve alınması icab eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde: bu belgelere yazılması gereken meblağ farkının %10'u oranında özel usulsüzlük cezası verilmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, ister ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari işlemlerde bedel ya da fiyat ister emsale uygun olarak belirlenmiş istersede emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak saptanmış olsun her iki durumda da fatura v.b. belge düzenleme yükümlülüğünün bulunduğu açıktır. Fakat satılan mal ya da hizmetin karşılığında herhangi bir bedel/fiyat talep edilmemiş olması durumunda fatura v.b. belge düzenlenmiş olacaktır. Örneğin ilişkili kişi durumundaki şirkete ya da ortağa bedelsiz olarak finansman hizmeti sunulmuş olması halinde söz konusu finansman hizmetini sunan tarafsız hizmeti alan tarafa fatura ya da benzeri bir belge düzenlenmiş olabilir. Ya da emsallere aykırı veya uygun olarak belirlenen bir bedel/fiyat olsa dahi buna ilişkin olarak fatura v.b. belge düzenlenmiş olabilir. Burada da görüldüğü gibi fatura v.b. belge düzenleme yükümlülüğünü ihlal eden durumlar ortaya çıkabilir. Belge düzenine aykırı bu durumların gerçekleşmesi halinde, mükelleflere Vergi Usul Kanunu'nun 353/1 maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekir⁴⁶.

Ayrıca, emsallere uygun olmayan fiyat ya da bedel üzerinden fatura v.b. düzenlenmiş olması 353/1 maddesinde hüküm altına alınmış olan, düzenlenen belgelerde gerçek meblağlardan farklı meblağlara yer verilmesi durumuna karşılık gelmekte ve dolayısıyla olması gereken tutar ile belgede yer alan tutar arasındaki fark üzerinden özel usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirmektedir.⁴⁷

d) Usulsüzlük Suç ve Cezaları

Örtülü kazanç kapsamında, vergi idaresine ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında 2. derece usulsüzlük cezası verilir. Bilindiği gibi, usulsüzlük; vergi kanunlarına şekle ve usule yönelik hükümlere uyulmamasıdır. Usulsüzlük cezaları ağırlık derecelerine göre 1. ve 2. derece usulsüzlük cezaları olmak üzere ikiye ayrılır (VUK. m.352).

VUK'un 352. maddesi uyarınca, vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil ve içerikleri ve ekleri ile bunlarla ilgili

⁴⁶ Hulusi Önder, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Tespiti Halinde Özel Usulsüzlük Cezası Kesilmeli midir?, Yaklaşım, Haziran 2015, Sayı 270. S.60

⁴⁷ Önder, a.g.m.s. 60

olarak yapılan diğ er düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmaması 2. derece usulsüzlük cezasının verilmesini gerektirmektedir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, mükellefler verecekleri beyannameye ek olarak transfer fiyatlandırması ve formunu düzenleyip ilgili vergi dairesine zamanında sunmaları gerekir. Mükellefler bu zorunluluğ u yerine getirmedikleri takdirde 2. derece usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalacaklardır.

SONUÇ

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını ilişkili kişilerin aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde fiyat veya bedeli emsallerinden farklı tespit etmek suretiyle vergi matrahını aşındırmaları ve kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya diğ er ilişkili kişilere aktarılması sonucunun doğ masına sebep olmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesinde düzenleme konusu yapılmış transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım yada satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasını engellemektir.

Eski 5542 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda örtülü kazanç şeklinde düzenlenen bu müessese, OECD'nin Transfer fiyatlandırması ile ilgili Rehberi göz önünde tutularak yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemelere, OECD ile transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan farklar azaltılmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının gerçekleşmesi için gereken koşullardan birisi de hazine zararının doğmasıdır (KVK. m.13). Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ile ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir. Örtülü kazancın doğması için bir şart olarak öngörülen hazine kavramının yerine vergi zıyı kavramının kullanılmasının daha uygun olduğu değerlendirilmekteyiz. Yukarıda tanımlanan bu kavram, VUK'un 341. maddesinde düzenlenen vergi zıyı kavramı ile benzerlik göstermektedir. Benzer tanımları içeren kavramların farklı ifade edilmesi kavram kargaşasına yol açabilir.

Emsallere uygunluk ilkesi doğ rultusunda kurumların ilişkili kişilere yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat ve bedelleri, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ,yeniden satış fiyatı yöntemi ve işlemsel kar yöntemlerini kullanarak tespit ederler (KVK. m.13). Burada belirtilen yöntemlerin sırasıyla uygulanması gerekmektedir. Başka bir deyiş le yöntemler arasında bir hiyerarşi söz konusudur. Vergi mükellef veya sorumlularının, fiyat ve bedel tespitinde istedikleri yöntemi seçmelerinin, emsallere uygunluk ilkesine ulaşma açısından daha sağlıklı olacağını düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurahman. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008

Akıntürk, Turgut. Borçlar Hukuku, İstanbul, Beta, 2006

Aksoy, Şerafettin. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996

Ateş, Leyla. Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011

Hugh, J. Ault Some Reflections on The OECD and The Sources of International Tax Principles, Tax Notes International, Cilt 70, Sayı 12, Haziran 2013

Erginay, Akif. Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, 1988

Gündoğdu, Burhan. Muvazaa ve Peçeleme, Yaklaşım, Ocak 2009, Sayı 193.

Kaneti, S. Vergi Hukuku, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Özden Kardeşler Matbaası, 1986/1987

Kolayoğlu, Olcay. Serbest Bölge veya Yurtdışındaki Şubelerin Transfer Fiyatlandırması Yönünden Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2015, Sayı 327

Kolayoğlu, Olcay. Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2014, Sayı 109

Koyuncu, Mesut. Örtülü Sermaye Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme Ne Demek?, Vergi Dünyası, Eylül 2006, Sayı 301.

Küçük, Sema. Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem, Yaklaşım Dergisi, Mart 2007, Sayı 171.

Mutluer, M. Kamil. Vergi Genel Hukuku, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006

Nadaroğlu, Halil. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri

Neighbour, John. Transfer Pricing: Keeping The Arm's length Principle, OECD Observer, No 230, January 2002

Öcal, Erdoğan. Transfer Fiyatlandırmasında Riskten ve Çifte Vergilendirmeden Kurtulmanın Yolu: Düzeltme Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cezaları, Yaklaşım, Temmuz 2010, Sayı 211.

Öcal, Erdoğan. Transfer Fiyatlandırmasında Karşı Taraf Düzeltmesi Nereye Kadar, Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs 2015, Sayı 320

Öcal, Erdoğan. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Transfer Fiyatlandırması (Örtülü Kazanç Dağıtımı Konusunda Ne Getiriyor?), Yaklaşım Dergisi, Ekim 2006, Sayı 166.

Öncel, Mualla. Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008

Önder, Hulusi. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılığının Tespiti Halinde Özel Usulsüzlük Cezası Kesilmeli midir?, Yaklaşım, Haziran 2015, Sayı 270.

Öner, Erdoğan. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Seçkin, 2012

Ping, Lu. Transfer Pricing, Custöm Duties and VAT Rules: Can we Bridge The Gap?, WCR

Şeker, Sakıp. Örtülü Sermaye Kullanımı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Üzerine Bir Değerlendirme Yaklaşım, Nisan 2008.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Ankara, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010, s. 2.

Tuncer, Selahattin. Vergi Hukuku ve Uygulaması, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2009