

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI DÜZENLEMESİNDE YANITLANMASI GEREKEN BAZI SORULAR

Erkan YETKİNER
E. Baş Hesap Uzmanı, YMM

I-GİRİŞ:

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarihinde 26205 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Kanun maddelerinin büyük bir kısmı 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Kanununun 13. maddesinde yer alan Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Transfer fiyatlandırması konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte, Kanun'un 17.maddesinde örtülü kazanç ile ilgili bir düzenleme bulunmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesi OECD kaynaklarından aynen vergi mevzuatımıza aktarılmıştır. Bu nedenle konu hem mükellefler, hem meslek mensupları hem de Maliye Bakanlığı için oldukça yenidir. K.V.K'nun 13.maddesinin 7. bendi uyarınca Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında usûle ilişkin düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na vermiş bulunmaktadır. K.V.K'nun 13. maddesi 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesine rağmen bu konuda Bakanlar Kurulu tarafından bugüne kadar henüz bir düzenleme yapılmıştır. Maliye Bakanlığı'nca 5520 sayılı kanunu uygulamasına ilişkin Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ Taslağı 12.01.2007 tarihinde Bakanlığın web sitesine konularak kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Ancak söz konusu taslakta K.V.K'nun 13. maddesine ilişkin olarak yasada yer alan düzenleme dışında herhangi bir açıklamada bulunulmamıştır. Dolayısıyla Bakanlığın önümüzdeki aylarda K.V.K'nun 13. maddesi ile ilgili ayrı bir tebliğ yayımlayacağı beklenmelidir. Gerek Bakanlar Kurulu gerekse de Bakanlığın K.V.K'nun 13. maddesine ilişkin açıklayıcı bir düzenlemede bulunmaması uygulamada Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak ortaya çıkan bir çok soruyu yanıtsız bırakmaktadır. Ancak açık ve gerçek olan şudur ki yasa yürürlüğe girmiştir, mükellefler de bilgi ve mevzuat eksikliğine rağmen maalesef kanuni düzenlemeye uymak ve gereğini yerine getirmek zorundadırlar. Yazımızın konusu K.V.K'nun 13. maddesi ile vergi mevzuatımıza giren Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulaması ile ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek muhtemel sorunlar ve bunların yanıtlarının aranması olacaktır.

II- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMASINDA YANITLANMASI GEREKEN BAZI SORULAR:

1- 01.01.2006- 31.12.2006 Tarihleri Arasında Gerek 5422 Gerekse 5520 Sayılı Kanun'un 17. ve 13. Maddeleri Çerçevesinde Vergi İdaresi Tarafından Mükellefler Nezdinde Bir Vergi İncelemesi Yapılabilir Mi ?

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır. 5520 sayılı kanununun 36. maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

"Yürürlükten kaldırılan hükümler

MADDE 36- 3/6/1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır."

5520 sayılı Kanununun hangi maddelerinin ne zamandan itibaren geçeli olacağına dair yürürlük maddesi 37. maddede düzenlenmiştir. 37.madde aşağıdaki gibidir.

"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,

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.”

5520 sayılı K.V.K'nun 37. maddesinin e bendi uyarınca , ilk beş bentte sayılmayan tüm kanun maddelerinin yürürlük tarihi 01.01.2006 GEÇERLİ olmak üzere 21.06.2006 YAYIM tarihinden itibaren Yürürlüğe girecektir.

5520 sayılı Kanun 1.1.2006 tarihinden itibaren GEÇERLİDİR. Dolayısıyla 5422 Sayılı Kanun'un 17. maddesinin 1.1.2006 tarihinden itibaren uygulanması mümkün değildir. 1.1.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı kanun hükümleri uygulanacaktır. Bu durumda 5422 sayılı kanunun 17. maddesinde yer alan örtülü kazanç düzenlemesi 01.01.2006 tarihi itibarıyla uygulanamayacaktır. Ancak 5422 Sayılı Kanun'un 13. maddesine paralel olarak 5520 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulaması getirilmiştir. 5520 sayılı Kanun'un 37-ç bendi uyarınca söz konusu Kanun'un 13. maddesi 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde 01.01.2006-31.12.2006 tarihleri arasında gerek 5422 sayılı K.V.K'nun 17.maddesi gerekse de 5520 sayılı K.V.K'nun 13. maddesi çerçevesinde Vergi İdaresi Tarafından Mükellefler Nezinde Bir Vergi İncelemesi Yapılması MÜMKÜN DEĞİLDİR.

2-Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Düzenleme Türkiye İçinde Faaliyette Bulunan Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin Uygulanacak mıdır?

“Globalleşme” ile Çok Uluslu Şirketlerin (diğer adı ile Ulus Ötesi Şirketler) (Multinational Companies) ana ülke dışındaki operasyonları hem satış hem de kar olarak oldukça büyük hacimlere varmış bulunmaktadır. Örneğin Mc Donald's Corporation'ın satışlarının yarısı ana ülke dışındaki ülkelerde yapılan satışlardan oluşmaktadır.

Çok Uluslu Şirketler ana merkezlerinin bulunduğu ülkelerin dışındaki diğer ülkelerde doğrudan veya dolaylı olarak ortaklıkları bulunan şirketler ile üretim ve satış faaliyetinde bulunabilmektedirler. Örneğin Danimarka merkezli bir ilaç şirketi, coğrafik olarak dünyanın beş ayrı bölgesinde üretim, onlarca ülkede ise bu beş ayrı bölgede üretilen ürünlerin satışını ortak olduğu firmalar aracılığıyla yapmaktadır. Dolayısıyla Çok Uluslu Şirketler ana merkez-yurtdışı firma veya yurtdışı firma-yurtdışı firma olmak üzere alım satım , borç alacak veya lisans kiralama ilişkisi bulunmaktadır. Bu karmaşık ilişkileri nedeniyle bir çok vergi idaresi Çok Uluslu Şirketlerin vergi matrahlarını azaltmaya yönelik işlemlerini yaptıkları yasal düzenlemeler ile gidermeye çalışmaktadırlar. Örtülü Sermaye (Thin Capitalization) ve Transfer Fiyatlamasına (Transfer Pricing) ilişkin yapılan yasal düzenlemeler bu tür düzenlemelerin temelini oluşturmaktadır.

Bilindiği üzere OECD'nin vergi anlaşmaları modelinin 9. maddesinde Örtülü kazanç ve örtülü sermaye ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. OECD 9. maddenin uygulamasıyla ilgili olarak 1979 yılında Çok uluslu Şirketler ve Transfer fiyatlaması raporunu yayımlamış, 1996 yılında da Çok uluslu Şirketler ve vergi idareleri için Transfer fiyatlaması Rehberini yayımlamıştır. Söz konusu rehber üye ülkeleri için bağlayıcı olmayıp sadece tavsiye niteliğindedir. OECD tarafından yayımlanan Çok uluslu Şirketler ve vergi idareleri için Transfer fiyatlaması Rehberi'nin önsözü incelendiğinde Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ), çevre ülkelerde elde ettikleri karların ana merkezlerinin bulunduğu ülkelere aktarımında çevre ülke vergi matrahlarının aşınmasının önlenmesi amaçlandığı görülmektedir. Rehberin birinci bölümünde Emsallere Uygunluk (The Arm's Length Principle) ilkesine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Söz konusu düzenlemenin ÇUŞ ve Vergi İdarelerinin Uluslararası transfer fiyatlamasında önemi tartışma konusu yapılmaktadır. Sonuç olarak OECD tarafından hazırlanan rehber tamamen Uluslararası Transfer Fiyatlamasına ilişkindir.

Mülga 5422 sayılı kanunun 17. maddesinde yer alan örtülü kazanç düzenlemesi 5520 sayılı yeni kurumlar vergisi kanunu ile kaldırılmış yerine 13. madde ile Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını maddesi getirilmiştir.

K.V.K'nun 13. maddesinin birinci fıkrasında “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.” denilmektedir. OECD düzenlemesi her ne kadar doğrudan Uluslararası Transfer Fiyatlamasıyla ilgili olmasına rağmen, 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu 13. maddesinin Türkiye'de faaliyette bulunan tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptıkları işlemleri kapsadığı görülmektedir. Dolayısıyla K.V.K 13. maddesi ülkemizde faaliyette bulunan hem Çok Uluslu şirketler hem de ulusal şirketlerin işlemlerine uygulanacağı tabidir. Eğer Kurumlar Vergisi çalışma taslağında yer alan Konsolide Kurumlar Vergisi Beyannamesine ilişkin düzenleme yapılmış olsaydı ulusal şirketler açısından Transfer fiyatlaması yoluyla Örtülü kazanç dağıtımının açısından bir çok problemin çözülmüş olacağını düşünmekteyiz. Dolayısıyla Transfer fiyatlaması yoluyla Örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesi sadece Çok Uluslu Şirketler için uygulanıyor olacaktı.

3- Kurumların İlişkili Kişilerle Yaptığı İşlemlerde Uygulayacağı Fiyat veya Bedellerin Tespitinde Mükellef Hangi Yöntemleri Seçebilecektir ? Diğer Yöntemler İle Hangi Yöntemler Kastedilmektedir ?

K.V.K'nun 13.maddesinin 4. fıkrasında "Kurumların 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 kâr 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 kârı 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 anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır." denilmektedir.

Mükellef, ilişkili kişilerde yaptığı işlemlere ilişkin olarak temel olarak üç yöntemden birini uygulayacaklardır. Söz konusu Emsallere uygun fiyata ulaşmada bu yöntemlerin hiç birisi uygulanamıyorsa mükellefin belirleyeceği diğer bir yöntemin seçilmesi mümkün olacaktır. Mükellef söz konusu yöntemlerden birini kendi belirleyeceği gibi Maliye Bakanlığı ile birlikte tespit edebilecektir. Bu durumda;

Mükellef Tarafından Seçilebilecek Yöntemler:

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- Maliyet artı yöntemi
- Yeniden satış fiyatı yöntemi
- Eğer Bu yöntemlerden hiç birisi uygulanamıyorsa mükellefin belirleyeceği diğer bir yöntemin seçilmesi mümkün olacaktır.

2-Mükellefin Maliye Bakanlığı İle Birlikte Seçebileceği Yöntemler

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- Maliyet artı yöntemi
- Yeniden satış fiyatı yöntemi
- Eğer Bu yöntemlerden hiç birisi uygulanamıyorsa mükellefin belirleyeceği diğer bir yöntemin seçilmesi mümkün olacaktır.

Görülebileceği üzere, Mükellefin kendi belirleyeceği yöntemler ile Maliye Bakanlığı ile birlikte tespit edeceği yöntemler aynıdır. Ancak ilk durumda Mükellef seçime kendi karar vermektedir. İkinci durumda ise Maliye Bakanlığı ile birlikte yöntem belirlenmektedir. Eğer Maliye Bakanlığı ile Mükellef belirlenecek Yöntem konusunda anlaşamazlarsa ne olacaktır ? Maliye Bakanlığı'nın ısrar ettiği yöntem mi Uygulanacaktır ? yoksa Mükellef Maliye Bakanlığı ile Yöntem belirleme seçeneğinden vazgeçip, istediği yöntemi yine kendisi belirleyebilecek midir ? Bu durumda ilgili dönem sonunda Maliye Bakanlığı'nca mükellef nezdinde bu konuda bir inceleme başlatılacak mıdır ?

K.V.K'nun 13. maddesinin 4 bendinde "Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir." Denilmektedir. Mükellef söz konusu diğer yöntemleri kendisi mi belirleyecektir ? Diğer yöntemler hangi yöntemler olabilir ? Bu konuda madde gerekçesinde şöyle demektedir.

.....Emsallere uygun fiyata ulaşmada bu yöntemlerin hiç birisi uygulanamıyorsa, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulayabilir. Mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemleri"ne başvurma olanağının olmadığı haller için "diğer yöntemler" başlığı altında önerilen kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârı temel almaktadır....."

Madde gerekçesinden de görüleceği üzere, Mükellefin farazi olarak bir yöntem belirlemesi mümkün değildir. Mükelleflerin uygulayabilecekleri diğer yöntemler gerekçeye göre aşağıdaki gibi açıklanabilir.

-Yasa maddesinde olmayan ancak OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırma Rehberi" nde belirtilen aşağıda yer alan

- Kâr bölüşüm yöntemi ,

- İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi diğer yöntemler olarak kullanılabilir. Veya

- Diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemler. Burada diğer ülkeler ile OECD ülkeleri dışındaki ülkelerin uyguladıkları yöntemlerin kastedildiğini düşünmekteyiz. Bu ülkelerde uygulanan yöntemlerin neler olduğu bilinmemektedir. Örneğin Singapur'da transfer fiyatlandırmasına ilişkin hangi yöntem uygulanmaktadır ? Mükelleflerin kanunda yer almayan ve bir çok ülkede farklı olarak uygulanan söz konusu yöntemleri araştırması, anlaması ve uygulaması fiilen mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle Maliye Bakanlığı'nın söz konusu ülkelerde uygulanan yöntemlerin neler olduğunu ve nasıl uygulanacağına ilişkin bir düzenleme yaparak mükelleflerin uygulayabilecekleri diğer yöntemlere açıklık getirmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

4- Yöntem Belirlenirken Herhangi Bir Sıra Takip Edilmek Zorunluluğu Bulunmaktadır ?

Mükellef ilk olarak yasanın a, b ve c bentlerinde sayılan üç yöntemden biri ile Emsallere uygun fiyata ulaşmaya çalışacaktır. Söz konusu yöntemlerin uygulanması bakımından herhangi bir sıra takip edileme zorunluluğu bulunmamaktadır. Mükellef istediği yöntemi seçebilecektir. Dolayısıyla yöntem seçmede SERBESTLİK bulunmaktadır. Oysa V.U.K'nun 267. maddesinde Emsal Bedelin tespitine ilişkin düzenlemede söz konusu emsal bedel tespit yöntemlerinin sıra ile uygulanması bir zorunluluktur.

Eğer 13. maddenin a, b ve c bentlerinde sayılan üç yöntemden hiç biri ile emsallere uygun bir fiyata ulaşılamıyorsa mükellef tarafından belirlenecek diğer yöntemlere geçilebilecektir. Dolayısıyla sadece kısmi bir sıra takip etme zorunluluğu bulunmaktadır.

Madde gerekçesinde yöntem seçme serbestisi aşağıdaki gibi açıklanmıştır. "Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırma Rehberi"nde "geleneksel işlem yöntemleri" olarak öncelikle önerilen temel yöntemlerdir. Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ya da bedeli belirleyeceklerdir. Bu yöntemlerden hiç birisi yukarıda açıklanan emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermiyorsa, mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile anılan fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme yapabilmeleri için maddede öngörülen üç yöntemde de başvurabileme olanağının olmaması gerekmektedir. Bu durum, maddede 4 üncü yöntem olarak belirtilmiştir. Bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası yoktur, uygulama kıstası, "işlemin niteliğine en uygun yöntem"dir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani "işlemin niteliğine en uygun yöntem" ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır....."

5- K.V.K 13. Madde de İspat Külfeti Hangi Tarafa Aittir ? Mükellefe mi ? Yoksa Maliye Bakanlığı'na mı ?

K.V.K 13. maddede düzenlenen Transfer Fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımında ispat yükümlülüğü tamamen mükellefe aittir. Söz konusu maddenin 3. fıkrasında "..... Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur." ibaresi yer almaktadır. İspat Edici kâğıtlar kavramı V.U.K'nun 227. maddesinde " Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir" olarak yer almaktadır. İlgili kanun maddesi gerekçesinde ise "Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. Bu doğrultuda, seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır. Bu hesaplama ve belgeler, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlardır." Denilmek suretiyle ispat külfetinin mükellefe ait olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla mükellef hangi yöntemi seçerse seçsin, bu yöntemi hangi verilere dayanarak seçtiğini vergi idaresine ispat etme yükümlülüğündedir. Mükellef ayrıca seçmediği yöntemleri de neden seçmediğine ilişkin olarak yaptığı hesaplamalara ilişkin bilgilerin istenmesi halinde vergi idaresine sunma mecburiyeti bulunmaktadır. Çünkü inceleme elemanı veya geniş anlamda idare mükellefin seçtiği yöntemi nasıl belirlediğini, dolayısıyla diğer yöntemlerin neden tercih edilmediğini bilmek ve denetlemek isteyecektir.

Kanununda yer alan söz konusu yöntemlerin Maliye Bakanlığı ile birlikte tespit edilmesi halinde mükellefin ispat yükümlülüğü anlaşma süresinin sonuna kadar kalkacak mıdır? Yoksa mükellefin ispat yükümlülüğü uygulama süresince devam mı edecektir ?

6- Maliye Bakanlığı'nca Birlikte Yöntem Belirlenmesinin Mükellef ve Bakanlık Açısından Sonuçları Nelerdir ?

K.V.K'nun 13. maddesinin 5. fıkrasında "İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yıl aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır." Denilmektedir.

Kanun maddesinin gerekçesinde “mükellefin ilişkili taraflarla yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığına başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiştir. Uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellef, Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti isteğinde bulunabilecektir. OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde de önerilen ve bir çok gelişmiş ülkenin vergi sisteminde yer alan bu uygulama (advance pricing arrangements ya da advance pricing agreements) için mükellefin Maliye Bakanlığına gerekli bilgi ve belgelerle birlikte başvurması gerekmektedir. Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır. Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacaktır. Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.”

K.V.K'nun 13/5 maddesinde yapılan düzenleme gereğince, mükellef Maliye Bakanlığı ile birlikte emsallere uygun fiyat ya da bedel tespit edebilecektir. Mükellef gerekli bilgi, belge ve hesaplamalar ile birlikte Maliye Bakanlığına başvuracaklardır. Bizce mükellef Maliye Bakanlığı'na kanunda yer alan TÛM YÖNTEMLER'e ilişkin bilgi, belge ve hesaplamalar ile birlikte başvurmalıdır. Söz konusu başvuru ne kadar süre içerisinde Maliye Bakanlığı'nca kabul edilecek ve birlikte yöntem belirleme süreci başlayacaktır? Sürenin gecikmesi halinde Mükellef bu gecikmeden sorumlu olacak mıdır? Diğer bir soru ise Maliye Bakanlığı'nın söz konusu değerlendirmeleri yapacak yeterli ve yetişmiş elemanı bulunmakta mıdır? Değerlendirme ve anlaşma süreci ne kadar sürecektir? Görüleceği üzere bir çok sorun gündeme gelmektedir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı'nın söz konusu anlaşma sürecini mükelleflere tanımlayan bir Standart bir iş akış düzenlemesi yapması gerekmektedir. Mükellef söz konusu başvuruda yöntemlerin bir kısmının kendi hesaplamalarına göre emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde uygulanamaz olduğunu kanıtlamak zorundadır. Aksi halde Maliye Bakanlığı her yöntemin mükellefe uygun olup olmadığı konusunda araştırma yapacaktır. Yöntem araştırması sonunda Maliye Bakanlığı ve Mükellef ortak bir yöntemde karar verecektir. Doğal olarak “Mükellef ve Maliye Bakanlığı tarafından birlikte Yöntemin belirlenmesi sırasında İNSİYATİF hangi tarafta olacaktır” sorusu gündeme gelecektir. Yani son kararı kim verecektir. Acaba son karar Maliye Bakanlığı'nın mı olacaktır? Mükellefin Maliye Bakanlığı ile birlikte yöntem karar vermesi halinde söz konusu yöntem yasadaki belirlendiği üzere UZLAŞILAN ŞART ve SÛRE'de geçerli olacaktır. Uzlaşmaya birlikte imzalan bir tutanak ile mi yoksa mükellefe hitaben yazılan bir yazı ile mi resmiyet kazandırılacaktır? Söz konusu süre bir, iki veya en çok üç yıl olarak belirlenebilecektir. Tabii ki durumda yeni bir soru gündeme gelmektedir. Varsayalım ki Maliye Bakanlığı ile mükellef yöntem konusunda 2 yıl süre ile uzlaştı. İki yılın sonunda birlikte tespit edilen “yöntem” aynı şartlar dahilinde otomatik olarak 2 yıl daha uzayacak mıdır? Yoksa süre sonunda mükellef ile Maliye Bakanlığı yeniden masaya oturup tekrar o günkü şartlar dahilinde yeniden “yöntem” belirlemesi mi yapacaktır? Diğer bir soru, iki yılın sonunda mükellef Maliye Bakanlığı ile birlikte yöntem belirlememe hakkına sahip midir? Yani sürenin sonunda itibaren kendisi istediği yöntemi belirleyebilecek midir? Söz konusu yöntem Maliye Bakanlığı ile birlikte tespit edilen ESKİ yöntemden farklı ise Maliye Bakanlığı bu konuda herhangi bir işlem yapacak mıdır? Açık olarak Maliye Bakanlığı bu konuda Mükellef nezdinde bir inceleme başlatacak mıdır?

K.V.K'nun 13/5 maddesinde “.....Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.” denilmektedir. Yani Mükellef ve Maliye Bakanlığı'nın yaptığı anlaşma her iki tarafı da bağlayacaktır. Her iki tarafta anlaşma süresine kadar anlaşmadan vaz geçemeyecektir.

7-Mükellef ve Maliye Bakanlığı'nca Birlikte Tespit Edilen Yöntem Eleştiri Konusu Yapılabilecek midir ?

K.V.K'nun 13. maddesinin gerekçesinde “...Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır. Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacaktır. Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.”

Madde gerekçesine göre eğer mükellef ile Maliye Bakanlığı yöntemi birlikte belirlemesi halinde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında “ELEŞTİRİ KONUSU” yapılamayacaktır. Böylece mükellefler anlaşılan süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağına kavuşacaklardır.

Acaba kanun gerekçesinde yer alan bu ifadeler nasıl yorumlanmalıdır? Gerekçede belirtildiği gibi Maliye Bakanlığı ile yöntem konusunda uzlaşan mükellef bu konuda eleştirilmeyecek midir?

K.V.K'nun 13/5 maddesinde “.....Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.” Denilmektedir. Söz konusu ifade ile mükellefin Maliye Bakanlığı ile birlikte belirlenen söz konusu yöntemi anlaşılan süre sonuna kadar hiçbir şekilde değiştiremeyeceği kastedilmektedir. Yoksa gerekçede yazıldığı gibi mükellefin bu konuda ELEŞTİRİ KONUSU

YAPILAMAYACAĞINA ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

V.U.K' nun 134. maddesinde "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak tanımlanmış", yine aynı kanunun 137. maddesinde de "Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler." Denilmek suretiyle vergi incelemesine tabi olacak mükellefler tanımlanmıştır. Ayrıca Türk vergi mevzuatında herhangi bir vergi mükellefinin vergi incelemesine tabi olmayacağına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. KV.K 13. maddesinde belirtilen yöntemi kendisi seçen mükelleflerin incelenip bu konunun eleştiri konusu yapılması, buna karşın Maliye Bakanlığı ile yöntem konusunda anlaşan mükelleflerin ise ortak belirlenen yönteminin eleştiri konusu yapılmaması kanunen mümkün değildir. Ayrıca söz konusu uygulama kişilerin yasalar önünde eşitliğini bozacaktır. Yani yöntemi kendisi seçen ile Maliye Bakanlığı ile birlikte tespit eden mükelleflere aynı yasa farklı uygulanmış olacaktır. Sonuç olarak kanun gerekçesinde yapılan yorum ile kanun maddesi tamamen birbirinden farklıdır. Kanun da birlikte yapılacak seçimin mükellef tarafından anlaşılacak sürede değiştirilemeyeceği vurgusu yapılmaktadır. Yoksa yasada bu konuda eleştiri yapılmayacağına ilişkin bir düzenleme üstü kapalı da olsa yer almamaktadır. Eğer kanun koyucu Maliye Bakanlığı ile birlikte yöntem tespit eden mükelleflerin bu konuda bir eleştiri veya ceza uygulamasına muhatap kalmamalarını istemiş olsaydı, buna ilişkin düzenlemeyi yoruma imkan vermeyecek şekilde açık ve sarih olarak ilgili maddelerde düzenlemiş olurdu. Ayrıca gerekçede yer alan açıklama ile V.U.K'nun inceleme ile ilgili maddelerinde belirtilen hususlarla çelişkilidir.

Bakanlar Kurulu'nun transfer fiyatlamasının uygulamasına ilişkin usul hükümlerini bir an önce belirlemesi gerek mükellef gerekse vergi idaresini uygulama konusunda rahatlatacağı düşüncesindeyiz.

8- K.V.K 12. Maddedeki İlişkili Kişi Tanımında Yer Alan Oransal İfade K.V.K 13. maddede Yer Alan İlişkili Kişi Tanımına Uygulanabilir Mi?

K.V.K'nun 13/2 maddesinde "ilişkili kişi tanımı yapılmıştır. Buna 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 üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır."

Yine K.V.K'nun Örtülü Sermaye ile ilgili düzenlemenin yapıldığı 12/3 ve 4 maddesinde;

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) 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,

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

K.V.K'nun 12. maddesinde ortakla ilişkili kişi tanımında en az % 10 ortaklık payı aranmaktadır. Dolayısıyla ilişkili kişinin ortaklık payı % 10'dan az ise söz konusu maddeye uyarınca örtülü sermaye açısından herhangi bir işlem yapılamayacaktır. Ve söz konusu %10'luk uygulamanın 12. maddenin uygulamasında geçerli olacağı belirtilmiştir. Oysa K.V.K'nun 13. maddesinde ilişkili kişi tanımlamasında herhangi bir %'ye ilişkin açıklama bulunmamaktadır. Dolayısıyla K.V.K'nun 13. maddesinde ilişkili kişi herhangi bir oranda (% 0,000000000001 olsa bile) ortaklığı olan gerçek ve tüzel kişileri kastettiğini düşünmekteyiz. Ancak Maliye Bakanlığı'nın K.V.K'nun 13. maddesindeki ilişkili kişi kavramındaki ortaklık payı hakkında açıklama yapmasında yarar görmekteyiz.

9-Kurumların İlişkili Kişilerle Yaptığı İşlemlerde Uygulayacağı Fiyat veya Bedellere İlişkin Belgeler Nelerdir ve Bu belgeler Ne kadar Süre ile Saklanacaktır?

K.V.K'nun 13/3 maddesinde, "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 kâğıtlar olarak saklanması zorunludur." Denilmektedir.

Madde düzenlemesinden de görüleceği üzere, mükellefler kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedellere ilişkin her türlü belgenin saklanması zorunluluğu bulunmaktadır. Daha önce değindiğimiz üzere, ispat külfeti mükellefe ait olduğundan bu konuda her türlü belgenin saklanması gerekmektedir. İlgili maddenin gerekçesinde ise "Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. Bu

doğrultuda, seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır. Bu hesaplama ve belgeler, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlardır.” Gerek kanun maddesi gerekse de kanun maddesinin gerekçesi incelendiğinde mükellef tarafından saklanacak olan belge kavramı oldukça geniş olarak dikkate alınmıştır. Hatta gerekçede belirtildiği üzere mükellef tarafından seçilen yöntem ve uygulamasına ilişkin olarak yapılan her türlü HESAPLAMA ve İŞLEMLER’in saklanması zorunluluğu getirilmektedir. Dolayısıyla mükellef tarafından hem SEÇİLEN hem de SEÇİLMEYEN “yöntemlere” ilişkin belge, işlem ve hesaplamalarında saklanması gerekmektedir. Çünkü mükellef neden diğer yöntemleri seçmediğini Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarına ispat etmek mecburiyetindedir. Bu nedenle mükelleflerin Her Bir Yöntem için saklamak zorunda oldukları Belgelere ve diğer hususlara ilişkin genel bir düzenlemenin yapılması halinde mükellef ile vergi idaresi arasında çıkabilecek itilafların bir kısmını gidereceğini düşünmekteyiz.

V.U.K’nun 253.maddesi uyarınca V.U. Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Söz konusu kanun maddesi uyarınca K.V.K 13. maddesinin uygulaması il ilgili olarak yapılan her türlü hesaplama ve işlemlere ilişkin belge, bilgi ve hesaplamaların beş yıl süre ile saklanması gerekmektedir

10- K.V.K 13. maddesindeki “İLGİLİ” Kavramı Neyi İfade Etmektedir ?

Mülga 5422 sayılı kanunun 17. maddesinde ilgili kişiler tanımı aşağıdaki gibidir. “Aşağıdaki hallerde, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır:

1. (2362 sayılı Kanunun 12’inci maddesiyle değişen bent) Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzelkişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımından vasıtalı vasitasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler.....”

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

5520 sayılı K.V.K’nun 13/2 maddesinde 5422 sayılı kanunun 17.maddesinde yer alan düzenlemenin aynı yapılmıştır. Buna göre “İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.”

Söz konusu ilişkili kişi kavramını bir tablo ile aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

4-Kurum ortakları ile ilişkili (3.dereceye kadar hısımlar dahil) gerçek kişiler (Eşler, eşlerin üstsoy ve altsoy ile 3. derece dahil yansoy ve kayın hısımları)

İlişkili Kişi
1-Kurumun Kendi Ortakları
2-Kurumun veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar
3-İdare -Denetim -Sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı bağlı bulunduğu veya Nüfuzu altında bulundurduğu kurumlar ve gerçek kişiler (doğrudan veya dolaylı)
4-Kurum ortakları ile ilişkili (3.dereceye kadar hısımlar dahil) gerçek kişiler (Eşler, eşlerin üstsoy ve altsoy ile 3. derece dahil yansoy ve kayın hısımları)
5-Zararlı Vergi Rekabeti yapan ülke ve bölgelerdeki (Vergi Cennetleri) kurumlar ve gerçek kişiler.

Kanun maddesi incelendiğinde temel olarak “İlişkili Kişi” kavramı için beş ayrı tanımlama yapılmaktadır. Söz konusu tanımlardan ikinci tanım olarak ifade edilen “.....kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum.....” ibaresinde geçen “İlgili” kavramının kapsamı açık değildir. Kanun maddesinde yapılan diğer dört anlatımın tamamı ile ilişkili kişiyi tanımlana bilmektedir. Bu durumda ikinci anlatımın neden ilişkili kişi tanımlamasında kullanılmıştır ve bu tanımlama neyi ifade etmek için kullanılmıştır. 5520 sayılı kanun gerekçesine baktığımız da konu ile ilgili herhangi bir açıklama mevcut değildir. Acaba “İlgili” kavramı ile şirketlerin kanun maddesinde tanımı yapılan ilişkili kişi kavramına girmeyen paravan firmalar mı kastedilmektedir ? Ya da “İlgili” kavramı ile 5422 sayılı Kanunun 17. maddesinde düzenlenmiş olan “.....şirketin idare meclisi başkan veya

üyesi, müdürü veya yüksek memuru.....” Ve benzeri kişileri mi tanımlanmak istenmektedir ?

11- Bankalar, Finansal Kiralama Şirketleri, Finansman ve Faktoring Şirketleri İle İpotek Finansman Kuruluşları Vs. Finansal Kuruluşların İlişkili Kişiler İle Yaptıkları İşlemler K.V.K 13 Kapsamında mıdır ?

Bilindiği üzere 5520 sayılı Kanun'un K.V.K'nun 12. maddesinde örtülü sermaye ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu 12. maddenin 6.bendi uyarınca aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmamaktadır.

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.”

5520 sayılı Kanun'un K.V.K'nun 13. maddesinin birinci fıkrasında “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.” Denilmektedir. Birinci fıkraya uyarınca finansal kuruluşların yaptıkları işlemler 13. madde kapsamına girmektedir. Ayrıca 13. maddede 12 maddede olduğu gibi finansal kuruluşların işlemlerinin madde kapsamına girmeyeceğine ilişkin bir düzenlemede bulunmamaktadır. Dolayısıyla finansal kuruluşlar ile ilişkili kişi ve kurumların yaptıkları işlemlerin K.V.K 13.madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açıktır.

12- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Olarak YMM'ler Tarafından Herhangi Bir Çalışma Yapılacak mıdır ?

K.V.K'nun 13. maddesinde yapılan düzenleme gereğince, mükellef kanunda belirtilen üç yöntemden biri ile emsallere uygun bir fiyata ulaşmaya çalışacak, eğer bu yöntemlerin hiç biri ile emsallere uygun bir fiyata ulaşamıyorsa, mükellef tarafından belirlenecek diğer yöntemle ulaşmaya çalışılacaktır. Veya mükellef Maliye bakanlığı ile birlikte emsallere uygun fiyat ya da bedel tespit edebilecektir. Yazımızın önceki bölümlerinde değindiğimiz üzere, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı müessesesi mükellefler için yeni bir uygulamadır. Mükelleflerin var olan insan kaynakları ile bu düzenlemeyi doğru ve eksiksiz olarak uygulamaları oldukça uzun bir süreyi alacağı açıktır. Ayrıca düzenlemenin yeni olması sebebiyle uygulamada hata yapma riski daha fazla olacaktır. Bu çerçevede söz konusu uygulamanın YMM'ler tarafından yapılmasının sağlanması halinde yasada yer alan hususlar daha az hata ile daha kısa sürede yerine getirilebilecektir. Böylece mükellefin yükleneceği külfetler de azalacaktır. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin çalışmaların Tam Tasdikten ayrı olarak YMM'ler tarafından hazırlanacak bir “Transfer Fiyatlandırması Tasdik Raporu” ile Maliye Bakanlığı'na sunulması hem mükellef hem de Bakanlık açısından daha faydalı olacaktır.

III-SONUÇ:

OECD düzenlemelerinden alınıp 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanun'un 13. maddesi ile vergi mevzuatımıza giren Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Söz konusu 13. maddesinin yeni uygulanacak bir düzenleme olmasına rağmen konu ile ilgili olarak Bakanlar Kurulu tarafından bugüne kadar herhangi bir karar alınmamıştır. Ayrıca Bakanlık tarafından çıkarılan Kurumlar Vergisi tebliğ taslağında da konu ile ilgili ek bir açıklama mevcut değildir. Yazımızda da yer aldığı üzere Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak bir çok sorun gündeme gelmiş ve çözüm beklemektedir. Gerek Bakanlar Kurulu gerekse Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak düzenlemeler ile ortaya çıkan ve/veya çıkması muhtemel olan sorunlara bir an önce çözüm getirileceğini umut etmekteyiz.