

Sirküler Tarihi : 02.10.2006
Sirküler No : 2006/104

TRANSFER FİYATLANDIRMAŞI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

1. GENEL AÇIKLAMA :

Transfer fiyatlandırması, şirketlerin ilişkili kişilerle aralarındaki mal ve hizmet alımları ile finansal işlemlerde uygulanan fiyat olarak tanımlanabilir.

Kurumlar Vergisi Kanunundaki örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, uluslar arası gelişmeler ve özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)' nin düzenlemeleri dikkate alınarak 5520 sayılı Kanunda yeniden düzenlenmiştir.

2. YÜRÜRLÜK :

Yeni düzenleme 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Bu nedenle aşağıda yer verilen 5422 sayılı eski Kanundaki hüküm 2006 yılı kurum kazançları için yürürlükte olacaktır¹:

"MADDE 17 – Aşağıdaki hallerde, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır :

- 1. Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa ;*
- 2. Şirket, 1 numaralı fıkada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinden bulunursa ;*
- 3. Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse ;*
- 4. Şirket ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3'üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhrî 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."*

1)

¹ 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kanunun 36'ncı maddesi ile 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21.6.2006 tarihinden yürürlükten kaldırılmıştır. 5520 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin 10 uncu fıkrasında, bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanunun uygulanmasına devam olunacağı hükme bağlanmıştır. Maliye Bakanlığı bu geçici maddedeki hükme istinaden eski örtülü kazanç hükümlerinin 2006 yılında uygulanmaya devam olunacağı görüşündedir. Ancak bazı yazarlar, 2006 yılının boşlukta kaldığını, eski hükümlerin 2006 başında yürürlükten kalktığını, geçici maddenin, eski hükümlerin 2006 yılında devamına imkan sağlamayacağını, çünkü bu geçici maddenin 2005 ve önceki yıllara ilişkin olduğunu ileri sürmektedirler.

3. YENİ UYGULAMA (2007) :**Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı (KVK md. 13)****3.1.Tanım :**

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.

3.2 İlişkili Kişi :

Kanunda örtülü kazanç hükümlerindekinden farklı bir ilişkili kişi tanımı yapılmıştır. Buna göre aşağıda sayılanlar ilişkili kişidir :

- Kurumların kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- İdaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy² ve altsoy³ ile üçüncü derece dahil yansoy⁴ hısımları ve kayın hısımları,
- 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 kişiler.

3.3. Emsallere Uygunluk İlkesi :

OECD'nin "*Uluslar arası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatı Rehberi*" esas alınarak yapılan tanıma göre kanunda yer verilen 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.

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 fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

4. UYGULANACAK YÖNTEMLER :

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler, OECD'nin "*Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi*"nde "*geleneksel işlem yöntemleri*" olarak öncelikle önerilen temel yöntemlerdir.

1) _____

² Anne, baba, büyükanne, büyükbaba

³ Çocuklar ve torunlar

⁴ Altsoy ve üstsoy hısımlığındaki gibi biri diğerinden gelmeyip de, ortak bir kökten gelen kişiler (mesela kardeşler) arasındaki hısımlık

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 başvurabilme 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 yansıtırma 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.

Maddede emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için belirlenen yöntemler, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.

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

4.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi :

Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım veya satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ya da tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olamayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.

Karşılaştırılabilirliği etkileyen en önemli faktörler, karşılaştırılacak ürünün kalitesi, ürün için verilen garanti, ürünün satış hacmi, satış işlemin gerçekleştiği tarih, kur riski, içinde bulunulan pazarın coğrafi konumu , söz konusu işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için kullanılan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, alacakların tahsilinde katlanılan risk vb. şeklinde sıralanabilir.

Yukarıda sayılan faktörlerin yarattığı farklar nedeniyle, karşılaştırılabilir fiyat yönteminde düzeltim gerekliliğine ilişkin olarak OECD'nin rehberinde yer alan bazı örnekler aşağıda yer verilmiştir:

"Bir mükellef 1000 ton ürünü tonu 80 dolardan kendisinin de içinde bulunduğu uluslar arası şirketler grubunun bir diğer üyesine satmaktadır. Söz konusu şirket aynı zamanda, aynı ürünün 500 tonunu, tonu 100 dolardan ilişkili olmayan bir şirkete satmaktadır. Bu olayda farklı hacimdeki satışların bir düzeltmeye ihtiyaç gösterip göstermediği değerlendirilmelidir. İlgili pazarda benzer nitelikteki ürünlere satış hacmine göre iskonto uygulanıp uygulanmadığı; uygulanıyorsa söz konusu iskonto oranı araştırılmalıdır."

Düzeltilme gerekliliğine ilişkin bir diğer örnek şu şekildedir:

"İlişkili kişiler ile ilişkili olmayan kişiler arasındaki satışların koşulları aynıdır. Yalnız, ilişkili kişiler arasındaki satış fiyatı dağıtım fiyatı iken, ilişkili olmayan kişiler arasındaki satış fiyatı ise FOB fiyatıdır. Taşıma ve sigorta işlemlerinin fiyat üzerindeki etkileri genellikle kesindir ve makul bir

şekilde tespit edilebilir niteliktedir. Bu yüzden, ilişkili olmayan kişiler arasındaki satış fiyatı tespit edilirken taşıma ve sigorta işlemlerinin yaratacağı farklılıklar dikkate alınarak düzeltme tabi tutulmalıdır.”

4.2. Maliyet Artı Yöntemi :

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kâr oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır.

Karşılaştırmaların sağlıklı olabilmesi açısından, üzerine aynı oranda brüt kar eklenen, iki farklı kurumun maliyetlerinin oluşumunda, maliyetleri birbirinden farklılaştıracak faktörlerin dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, A firması üretimini leasing yoluyla edindiği makine parkuru ile gerçekleştirirken, B firması işletmenin aktifinde yer alan makine parkuru ile gerçekleştiriyorsa, her iki firmanın maliyetlerine aynı oranda brüt kar ilave etmek sağlıklı neticeler vermeyecektir. Sağlıklı netice elde edebilmek, öncelikle bu iki firmanın maliyetlerinin karşılaştırılabilir hale getirilmesi için düzeltme yapılması halinde mümkün olacaktır.

4.3 Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi :

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Buradaki uygun brüt satış 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. Bu kâr tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

Yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili kişiden alınan ürünün , ilişkisiz bir kişiye yeniden satıldığı fiyata dayanmaktadır. Bu fiyat (yeniden satış fiyatı) uygun bir brüt satış karı kadar azaltılır. Brüt satış karının düşülmesi suretiyle bulunan fiyat, ilişkili kişiler arasındaki orijinal mal transferinin emsaller ile karşılaştırılmasında kullanılacak fiyat olacaktır. Orijinal mal transfer fiyatı bulunurken, yeniden satış fiyatından düşülecek brüt kar, yeniden satışı yapanın satış ve diğer faaliyet harcamalarını, gerçekleştirdiği işlevleri, kullandığı varlıkları, katlandığı riskleri dikkate alınarak hesaplanmalıdır.

Yeniden satış işlemi bir acentanın aldığı malı doğrudan aktarması biçiminde çok basit olabileceği gibi malın satımında reklam, pazarlama , dağıtım, garanti sözleşmelerinin getirdiği riskleri, stok seviyesi, stok devir hızı ve buna bağlı riskleri, teknik hizmet sunumu gibi ürünün tüm riskini üstlenme biçiminde de olabilir. Bu farklılıkların boyutuna göre yeniden satış fiyatı yöntemine ek olarak maliyet artı yöntemi de gündeme gelebilmektedir.

Bu yöntem , özellikle pazarlama faaliyetleri ile ilgili olarak en güvenilir sonuç veren yöntemdir. Satıcının ürünü herhangi bir katma değer ilave etmeksizin satması halinde bu yöntemin uygulanması daha kolay olacaktır. Ancak, ürün yeniden satış öncesinde belli bir işleme tabi tutuluyorsa, ürünün ilk yapısı kayboluyor veya değişiyorsa bu yöntemle emsallere uygunluk ilkesine uyulup uyulmadığının tespiti güçleşecektir. Yöntemin güvenilirliğini etkileyen bir diğer husus da, ürünün alımı ile yeniden satışı arasında geçen süre olup bu süre ne kadar kısa ise

yöntem o kadar sağlıklı sonuç verecektir. Çünkü zaman uzadıkça pazardaki, kurdaki, maliyetlerdeki değişimler gibi faktörlerin yarattığı etkinin karşılaştırmalarda dikkate alınması gerekecektir.

Yeniden satış fiyatı yöntemine ilişkin olarak OECD rehberinde yer alan bazı örneklerle aşağıda yer verilmiştir:

“Aynı pazarda, aynı marka ile aynı ürünü satan A ve B dağıtıcı firmaları olduğunu varsayalım. Bu iki dağıtıcı firmadan A firması, sattığı ürünler için belli bir garanti verirken, B firması herhangi bir garanti vermemektedir. A firması, ürünü B firmasından daha yüksek bir fiyatla satmaktadır. Garanti maliyetleri dikkate alınmadan yapılacak brüt kar marjı hesaplamasında, A firmasının brüt kar marjı daha yüksek bulunacaktır. Ancak bu iki firmanın kar marjlarının karşılaştırılabilir olabilmesi için garanti maliyetlerinin de dikkate alınarak düzeltme yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Bir şirket, bir ürünü bağlantısız dağıtıcılar aracılığıyla beş ayrı ülkede satmaktadır. Söz konusu şirketin bu ülkelerin hiçbirinde bağlantılı alt şirketi yoktur. Dağıtıcılar, ürünü herhangi bir ek çalışma yapmadan doğrudan pazarlamaktadır. Şirket, bu ülkelere birinde pazarı stratejik olarak önemli bulması sebebiyle, kendisine bağlı bir alt şirket kurmuş ve bu yeni kurulan şirketten yalnızca kendi ürünlerini satmasını ve müşterilere teknik hizmet sunmasını istemiştir. Diğer bütün koşullar ve durumlar aynı olsa bile, bağlantısız şirketin kar marjının, bağlantılı alt şirketin özel satış anlaşmasının olması ve teknik hizmet verme yükümlülüğü olması sebebiyle, karşılaştırılabilirlik açısından düzeltilmesi gerekmektedir.”

4.4 Diğer Yöntemler :

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.

5. YÖNTEM UYGULAMASINDA İÇ VE DIŞ EMSAL KULLANIMI :

Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için bu yöntemlere başvurulmasında en güvenilir karşılaştırma unsuru olması açısından öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel (**iç emsal**) karşılaştırmaya esas ölçü olarak kullanılacaktır. Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef ya da kurumların işlemleri (**dış emsal**) karşılaştırmada esas alınacaktır. Bu belirleme, iç emsallerin ya da dış emsallerin birbirlerinin karşıt seçeneği olduğu, yani bu emsallerden yalnızca birisinin kullanılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Emsallere uygunluğun saptanması amacıyla karşılaştırma yapılması esnasında, gerek iç emsallerin gerekse dış emsallerin birlikte kullanılması her zaman mümkündür. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir.

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar 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.

6. MALİYE BAKANLIĞI İLE ANLAŞMALI YÖNTEM TESPİTİ :

Kanunda 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.

7. ÖRTÜLÜ KAZANCIN “DAĞITILMIŞ KAR PAYI” SAYILMASI VE “KARŞI TARAF DÜZELTMESİ” :

Kanunda yapılan düzenleme ile "tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır". Bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

8. ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ MEVCUDİYETİNİN ARAŞTIRILMASINA YÖNELİK ÇALIŞMA:

Bir işletmede transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının mevcut olup olmadığının anlaşılması için çok geniş kapsamlı bir çalışma yapılması gerekmektedir.

Bu çalışma sadece ilişkili kişiler ile ilişkisiz kişilerin işlemlerinde kullandığı fiyatların karşılaştırmasından ibaret değildir. Aynı zamanda işletmelerin, stratejileri, fiyat politikaları, işlevleri ve katlandıkları riskler hakkında bilgi toplamayı gerektirir. Çünkü yukarıda sayılan faktörlerin işletmelerin karlılığı üzerinde ciddi etkileri bulunmaktadır.

Bu çalışmanın yapılmasında ilk adım, ilişkili kurumların işlevlerinin, bu işlevler yerine getirilirken üstlenilen risklerinin ve kullanılan varlıklarının tespitini kapsayan fonksiyonel analizdir.

Fonksiyonel analiz, çalışmanın yapıldığı şirketin, şirketin içinde bulunduğu şirketler grubunun, şirketin faaliyette bulunduğu sektörün hem yerel hem de global yapısının incelenmesini gerektirmektedir.

Fonksiyonel analiz ayrıca, ilişkili kişilerden her biri tarafından yürütülen işlevleri ve katlanılan riskleri tanımlar ve böylece karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyatları yada kar marjını doğru olarak tanımlamaya olanak sağlar.

Karşılaştırmada kullanılacak verilerin, sağlıklı neticeler verip vermemesi, karşılaştırılabilir olup olmaması, karşılaştırılabilir verilere ulaşmak için hangi noktalarda düzeltmeye ihtiyaç olduğu, ancak fonksiyonel analiz sayesinde mümkün olacaktır.

Fonksiyonel analiz yapıldıktan sonra, işlemin niteliğine en uygun transfer fiyatlandırma yönteminin tespit edilmesi gerekmektedir. Emsallere uygun fiyat aralığı, seçilen bu yöntemle bulunduktan sonra çalışmanın yapıldığı şirkette kullanılan fiyatlarla karşılaştırma yapılabilecektir.

9. BAKANLAR KURULUNCA YAPILACAK DÜZENLEMELER :

Kanunda yer alan transfer fiyatlandırması düzenlemesi; gerek tanımlar, gerek yöntemler, gerekse de getirilen yeni uygulamalar açısından ayrıntılı açıklamaları ve süreçleri gerektirmektedir. Kanun koyucu tarafından Bakanlar Kuruluna, düzenlemenin işleyişine ilişkin olarak usulleri belirleme yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulunca şu ana kadar herhangi bir düzenleme yapılmamış ve konuya ilişkin detaylar belirlenmemiştir. Bu nedenle mükelleflerin bu aşamada ancak uluslararası tecrübeleri öğrenip, durumlarını buna göre değerlendirmeleri mümkündür.

Bakanlar Kurulunun düzenlemeyi yıl sonuna kadar yapmaması halinde, 2007 yılında da örtülü kazanç hükümlerinin uygulanamayacağı yolunda görüşler vardır.

10. SONUÇ :

Buraya kadar yapılan özet açıklamalar kanun metni ve gerekçeye dayanmakta olup, ikincil düzenlemeler henüz yapılmadığı için konuya ilişkin detaylara bu aşamada yer verilememektedir. Diğer ülke uygulamaları da göstermektedir ki , transfer fiyatlandırması konusu özel uzmanlık ve kapsamlı çalışma ve araştırmayı gerektiren teknik bir konudur. Ülkemizde diğer ülkelerin aksine bilgi kaynaklarının sınırlı oluşu da dış emsal bulma konusunda mükellefleri zorlayacaktır. Temennimiz mükelleflere açıklık getirmeyi amaçlayan ve güvenlik sağlayacağı düşünülen bu düzenlemenin güvensizliğe sebep olmamasıdır.

Bir diğer önemli konu da, transfer fiyatlandırması hükümleri uygulamaya girdikten sonra, transfer fiyatlarının değiştirilmesi halinde geçmişte esas alınan fiyatların eski hükümler çerçevesinde eleştirilme riskidir.

Bütün bu nedenlerle uzun bir geçiş dönemi tanınmamış olmasını önemli bir eksiklik olarak değerlendiriyoruz.

Saygılarımızla.