

Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Kısa Açıklama  
DUYURU NO:2007/53

**İstanbul, 06.12.2007**

Örtülü kazanç dağıtım müessesesi yaklaşık olarak 45 yıldır vergi mevzuatımızda olmasına rağmen en fazla tartışılan, en fazla eleştirilen, üzerinde en fazla yorum yapıp sıklıkla vergi incelemelerinde değerlendirme konusu yapılan bir uygulama şekli olmuştur. Sürece bağlı olarak yargısal ve idari içtihatlar oluşmasına ve uygulamada istikrar ivmesi kazanılmasına rağmen Avrupa Topluluğu ile uyum süreci içerisinde olmanın gerekçesi ile de yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda müessese yeniden tanzim edilmiştir.

OCED ve Amerikan modeli baz alınarak hazırlanan yasa metninde uygulamaya yönelik daha kesin hatlar oluşturulmasına rağmen eskisine nazaran daha karmaşık bir yapı meydana getirilmiştir.

Kural olarak ve en basit tanımı ile transfer fiyatlandırması maddesi; makul olmayan, irrasyonel tercihler içeren, yaşamın olağan akışı içerisinde kabul göremeyecek olan, işletmenin kaynaklarının bilinçli olarak bir başka ortama aktarılmasının amaçlandığı, ticari tercihlerin değerlendirilmesi ve kusurlandırılması amacı ile tanzim edilmiştir.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere birbirlerini etkileyebilecek veya birbirlerinden etkilenebilecek kişi ve kurumların arasındaki ticari mübalede, objektif kriterlere dayalı, basiretli tüccar saiki ile hareket edilmesinin kontrol altına alınması amaçlanmıştır.

Madde tanımında yer alan ilişkiye haiz olmayan kişi ve kurumlarla olan mübaledeki ticari fiyatlamayı ortaya çıkaran ticari, çevresel, finansal, konjonktürel, yapısal bütün unsur ve tercihlerin, ilişkili kişilerle olan fiyatlamada da dikkate alınmasının takibi, maddenin amacıdır.

Doğaldır ki, tarafların arasındaki ticari işlemlerde fiyatın oluşmasına sebep olan oldukça fazla değişken vardır ve bunlar statik unsurlar olmayıp sürekli olarak farklılık göstermektedirler. Burada amaç her bir işleme yönelik mutlak bir davranış kalıbını (fiyatlandırma saiki) ortaya çıkarmak olmayıp ortalama nitelikte, herkesçe kabul görecektir bütün parametreleri dikkate alan methodların bulunmasıdır.

Temel olarak transfer fiyatlandırması tanımı ve uygulaması açısından da anlaşılacağı üzere sınır aşan ticari mübadelelere yönelik fiyatın kontrol edilebilmesi için tanzim edilmiştir. Fiyatı oluşturan unsurların veya alıcının kontrol edilemediği işlemler için ülke zararına kazanç ve kaynak transferini önlemek amacıyla müessesleştirilmiş bir vergi güvenlik müessesesidir.

Dahili işlemlerde asıl olarak alıcı ve satıcının her ikisi de kontrol edilebilmesine ve kaynak ve kazanç her halükarda ülkede kalmasına rağmen asıl amacın yanında fiyat oluşumunun vergi planlama aracı olarak kullanılmaması amacıyla dahili işlemleri de kapsayacak şekilde metinleştirilmiştir.

Transfer fiyatlandırması çalışması sırasında aranan asli unsur emsal bedelin bulunmasıdır. Emsal kelimesi yalnızca benzeşen bedelin bulunmasını değil fiyat tespit yönteminin de bulunmasını amaçlamaktadır. Madde metninde sayılan veya mükellefin inisiyatifine bırakılan yöntemlerin tamamında fiyat tespitindeki standarda ilişkin yapı oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Vergi mükellefinin ilişkili kişilerle olan ticari faaliyeti iki farklı şekilde gerçekleşmektedir. Mükellefin ticari işletmesinin konusu ile doğrudan bağlantılı olan ve süreklilik arz eden işlemler ile istisnai olarak gerçekleşen ve ticari işletmenin ana faaliyet gayesi olmayan tekdüze işlemler / mübadeleler.

İmalatçı bir işletmenin ilişkili kişi / kurum statüsündeki bir pazarlama işletmesine ürünler satması veya ara malı üreten aynı nitelikteki işletmenin ana üretim işletmesine bu malları satması birinci gruba girerken aynı imalatçı işletmenin ilişkili kişiye borç vermesi istisnai nitelikteki bir işlemdir.

Her iki işlem türü arasındaki en temel fark, süreklilik arz eden işlemlerde işletme içinde emsal bulunmakta ve fiyatlandırmadaki yöntemler daha rahat tespit edilebilmekte iken istisnai işlemlerde işletme içi emsal bulunması daha zor olup dış emsallere dayalı olarak tespit yapılması yaygınlık göstermektedir.

İşletmenin asli faaliyet konusu ile doğrudan alakalı olsa dahi maddi materyal içermediği için fiyatlandırma aşamasında soyut verilere dayalı hareket edilen isim hakkı, kullanma hakkı, yazılım, ticari ve/veya sınai tecrübe aktarımı, danışmanlık gibi konularda da yoğunlukla dış emsale dayalı olarak tespit yapılmaya çalışılmaktadır.

Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kısa Açıklama  
DUYURU NO:2007/53

Transfer fiyatlandırması uygulamasında karşılıklı mükellefiyetlerin toplam vergi yükümlülüğünde azalma olup olmadığının bir önemi bulunmamakta olup satıcı mükellefin alıcıya ek kaynak aktarıp aktarmadığı belirlenmektedir.

Dış emsal bulunması ancak bilgi alış-verişinin yoğun olarak kullanılabilirdiği veya bu konudaki ihtiyacın ilgili kamusal birimler tarafından sağlanabildiği ortamlarda sağlıklı sonuçlar verebilecektir. Bilgiye ulaşmak kadar emsal olarak dikkate alacağımız fiyat ve yöntemi oluşturan işletme/işletmelerin niteliklerinin bilinmesi de uygulamanın sıhhati için gereklidir.

KVK'nun 13. maddesinde emsal fiyatın bulunması konusunda mükellefe görev yüklenmesine rağmen mükellefin kıyaslama ve kontrol yapabilmesi için ihtiyaç duyacağı bilgilerin sunulması anlamında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Diğer taraftan model oluşturulurken tamamen satıcı işletmelere göre uygulama esasları belirlenmiştir.

Oysa madde metni açık olup alım ve satım işleminin her ikisi de değerlendirme kapsamındadır. Buna rağmen emsal fiyatın tespitinde yalnızca satım yapan işletmenin verilerinden ve davranış kalıplarından yola çıkılması uygulamanın tek taraflı olarak değerlendirilmesine yol açmakta, alım yapan mükelleflerin ticari ve finansal durumunun değerlendirme dışına çıkarılmasına sebebiyet vermektedir.

1 Seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği'nin 4. bölümünde emsallere uygunluk ilkesi açısından önem verilen 2 konu işlenmiştir. Bunlar sırasıyla, karşılaştırılabilirlik analizi ve emsal fiyat aralığıdır. Karşılaştırılabilirlik analizi iç ve dış emsal bulunması sırasındaki sıhhatli veri temini için gerekli olup bu veri ve bilgilerin kimin tarafından, nasıl ve ne zaman sağlanacağı konusunda herhangi bir yasal düzenleme olmadığı gibi bu yönde tebliğ açıklaması da bulunmamaktadır.

Tebliğin 10 ve 11. bölümlerinde gayri maddi haklar ve grup içi hizmetler tanımlanmış olup diğer mal veya hizmet türlerinden farklı olarak tavsiye niteliğinde gözükse dahi idari uygulamaya esas teşkil edeceği anlaşılan yöntem atfı yapılmıştır. Tebliğin 10.3 bölümünde gayri maddi haklar yönünden karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, grup içi hizmetler yönünden ise karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve maliyet artı yöntemi önerilmektedir.

Maddenin ve tebliğin tanzim tarzından da anlaşılacağı üzere özellikle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve karşılaştırılabilirlik analizi için profesyonel desteğe ihtiyaç duyulacaktır. Mevcut karşılaştırma ve analizlerin yapılabilmesi özel bir bilgi ve tecrübeyi gerektirmekte olup konu bazında veya sektörel ve ürün ayrıntısında emsal bilgilere sahip olunmasını zorunlu kılmaktadır.

Madde metni ve tebliğ açıklamalarına göre ilişkili kişilerle olan ticari mübadelede emsal fiyatın tespitine yönelik olarak uygulanabilecek olan yöntemler 1 no.lu tebliğde örnekleri ile tanımlanmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken konu, ilişkili kişilerle olan ticari işlemlerde seçilen yöntem ile uygulanan fiyat uygun olsa dahi 3. kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyata göre farklılık bulunması durumunda örtülü kazanç dağıtımı eleştirisinin yapılabilirliğinin bulunmasıdır.

Mevcut yöntemler KVK'nun 13. maddesi kapsamındaki eleştirilerinin önüne geçmek amacıyla tanzim edilmemiş olup ilişkili kişilerle olan münasebetlerde mükellefin iradesini kayıt altına almak ve belgeye bağlamak amacıyla tanzim edilmiştir.

İlişkili kişilerle olan münasebetlerde uygulanacak yöntemin sene başında seçilmesi ve ana koşullarda değişiklik olmadığı sürece de yöntem değişikliğine gidilmemesi faydalı olacaktır. 2007 takvim yılının fiyatlamasına yönelik olarak yöntem belirlenmesi veya değiştirilmesi şu an itibarıyla mümkün olmadığından oluşan fiyatların kanun ve tebliğde sayılan yöntemlerden hangisi ile benzeştiği veya hangisine göre tanımlandığının ispatlanması ve belgelenmesi gerekecektir.

2008 takvim yılı için geçerli olacak yöntem belirlenmesinde kişisel kanaat olarak Ocak 2008 dönemi sonuna kadar vakit bulunduğu, daha sonra yapılacak düzeltmelerin örtülü kazanç dağıtımı eleştirisini ortadan kaldırmayacağını düşünmekteyiz. Burada asıl önem verilmesi gereken konu, işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verecek koşullarına uyan ve makul olan yöntemin belirlenmesinde risk analizlerinin doğru yapılmasıdır.

**Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Kısa Açıklama**  
**DUYURU NO:2007/53**

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın mükellefleri dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yurt içinde yaptığı işlemlere ilişkin olarak rapor hazırlanması gerekmektedir. (Tebliğ 7.1) Tebliğ'de yer alan tanımdan da anlaşılacağı üzere mevcut rapor ile amaçlanan husus işlem bedelinin belirlenmesi sırasında seçilen yöntemde hangi saiklere göre hareket edildiğinin bilinmesi, risk, işlem ve karşılaştırılabilirlik analizlerinin nasıl yapıldığının görülmesidir.

Tebliğ hükmü gereğince Nisan 2008 dönemi sonuna kadar 2007 yılına ilişkin gerekli raporların hazırlanacak olması ve 2008 yılına ilişkin yönteminde Ocak 2008 içerisinde de belirlenecek olması nedeniyle şirketlerinizin kıdemli denetçileri ile bağlantıya geçilerek destek istenmesi ve çalışmanın birlikte yapılmasının sağlanması faydalı olacaktır.

Bilginize sunulur.

Arkan & Ergin Uluslararası Denetim ve Y.M.M. A.Ş.  
Member Firm of Grant Thornton International