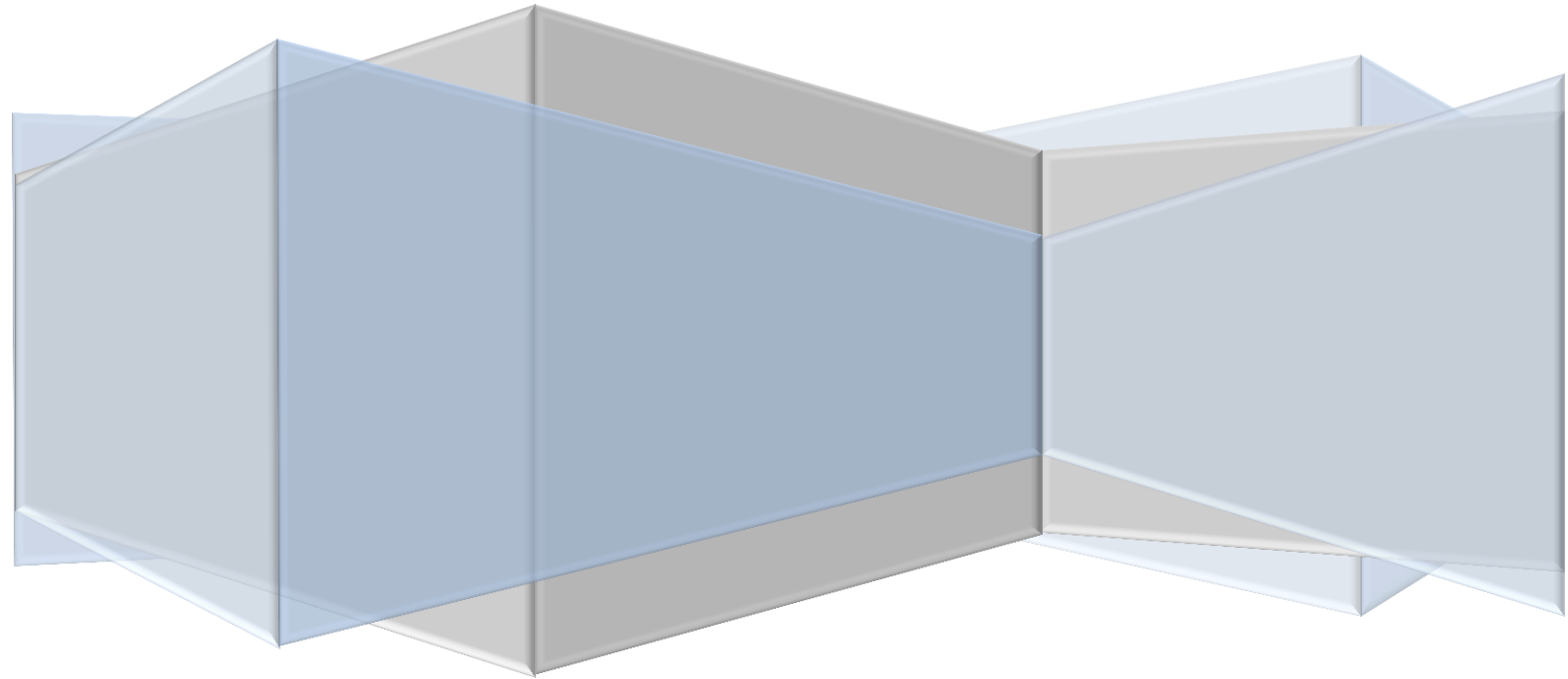


TUSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU

**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç
Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağına Yönelik
TUSİAD Önerileri**



İçindekiler

GİRİŞ	2
I. KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİNE YÖNELİK AÇIKLAMALAR.....	2
1. Pazar Özellikleri ve Lokasyon Avantajı Kavramlarının OECD Rehberine Uygun Olarak Açıklanması2	
2. Grup Sinerjisi Kavramının OECD Rehberine Uygun Olarak Açıklanması	3
3. Farklı Sektörlere Ait Emsallerin Teşmili	3
II. BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ.....	3
1. Getirilen Ek Dokümantasyon Yükümlülüklerinin Karmaşıklığı.....	3
2. Ana Rapor’u Verecek Olan Kurumun Tespitinde Konsolidasyon Ölçüsü	4
3. Ülke Raporu	5
4. Ülke Bazlı Raporlama	6
III. HAZİNE ZARARI KAVRAMI.....	7
1. Her Türlü Vergi Kavramı.....	7
2. Hazine Zararına Yönelik Örneklerin Gözden Geçirilmesi Ve Çeşitlendirilmesi İhtiyacı.....	9
a. Tablo Gösterimlerinde Hakim Olan Anlayış.....	9
b. Kurumlar Vergisine Ait Güvenlik Müessesesi Tebliğinde, KDV Düzenlemesi Yapılması.....	10
c. Hazine Zararında İzleyen Dönemlerin Etkisi Ve Geç Tahakkuk Kavramı.....	11
IV. KARŞI TARAF DÜZELTMESİNİN KOŞULLARI	12
V. GAYRİMADDİ HAKLAR KONUSUNDAKİ GÜNCEL YAKLAŞIMLAR.....	15
1. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi	15
2. Genel Olarak Gayrimaddi Varlık Tanımının Yapılması	15
VI. MALİYET KATKI ANLAŞMALARI.....	16
VII. TASLAK METİNDE YER VERİLMESİNDE FAYDA GÖRDÜĞÜMÜZ DİĞER KONULAR.....	17
1. “İlişkili Kişi” Kavramının Gözden Geçirilmesi	17
2. Dokümantasyon Yükümlülüklerine Uyum Gayretinin Korunması	17
3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi Açısından Çağrı Hizmetleri	18
4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (PFA)	18

GİRİŞ

Geneli itibarıyla, OECD BEPS projesi kapsamında 3 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ Taslağı ile getirilen düzenlemeler olumlu karşılanmaktadır. Özellikle BEPS'in 13. Aksiyonunu oluşturan Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazlı Raporlama'ya ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olması memnuniyet vericidir. Bu yöndeki çabaların sürdürülmesinin ve yakın zamanda OECD-BEPS Projesi kapsamında gerçekleşen ve OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin bazı bölümlerinde yapılan değişikliklerin tamamının - BEPS'in transfer fiyatlandırması ile ilgili Aksiyon 8-10. Aksiyonları dahil- ülke mevzuatımıza dahil edilmesinin, ülkeler arası transfer fiyatlandırması uygulamalarındaki ihtilafları ve buna bağlı çifte vergilendirme sorunlarını azaltacağı düşünülmektedir.

Söz konusu Tebliğ taslağında yer alan ek açıklama ve değişikliklere yönelik olarak TUSİAD Vergi Çalışma Grubu tarafından hazırlanan görüş, öneri ve yorumlar, taslak metindeki sıralamaya uygun olarak, aşağıda sunulmaktadır.

I. KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİNE YÖNELİK AÇIKLAMALAR

1. Pazar Özellikleri ve Lokasyon Avantajı Kavramlarının OECD Rehberine Uygun Olarak Açıklanması

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ değişikliklerinin, pazar özelliklerinin karşılaştırılabilirlik analizlerinde dikkate alınması hususunda daha fazla açıklama içermesi yararlı olacaktır. Karşılaştırılabilirlik analizi açısından *pazar özellikleri*, pazarlar arasındaki farklılıkların da değerlendirilmesini içeren bir kavramdır. Ancak taslak metinde *pazarın hangi özelliklerinin pazarlar arasında farklılık yaratacağına* dair yeterli referans bulunmamaktadır.

Benzer şekilde, lokasyon avantajı kavramı da daha somut örneklerle açıklanmalıdır. Bu açıklık ihtiyacı, ilişkili şirketler arasında bir "iş transferi" sonucunu doğuracak şekilde gerçekleştirilen faaliyet yeri kaydırmalarında, işini transfer eden tarafa sağlanacak menfaatlerin ölçülmesi açısından da önemlidir. Bu yönüyle, sözü edilen iş transferleri, aslında grubun kendi içinde yeniden yapılanması anlamına gelmektedir. Bu durumda menfaat paylaşımı, faaliyet yeri değişimine bağlı avantajların (özellikle de maliyet avantajlarının) taraflar arasında paylaşılmasına yönelik fiyatlandırma uygulamalarıyla da gerçekleştirilebilir. Taslak metin, bu hususları içeren yeterli açıklık içermediği ve konuyu örneklerle de somutlaştırmadığı için, bahsi geçen kavramların mükelleflerce anlaşılması ve dikkate alınması da zor olacaktır.

Diğer taraftan, *pazar özelliklerine ve lokasyon avantajlarına* yapılan referansın, yerel emsalleri kullanmayı teşvik ettiği de söylenebilir. Zira söz gelimi faaliyet yeri seçimine bağlı olarak ortaya çıkan avantajların paylaşımında en güvenilir göstergeler, yine yerel pazarların karşılaştırılabilir emsallerine göre üretilen göstergeler olacaktır. Ne var ki, Türkiye'ye özel ve kullanılabilir nitelikte yerel emsal/veri tabanı olmadığı dikkate alındığında, transfer fiyatlandırması

incelemelerinde inceleme elemanının mükellefe nazaran daha kolay ulaşabileceği yerel emsallerin (hatta bunlar bazen gizli emsal şeklinde de olabilecektir), mükellefçe nispeten daha kolay erişebilir olan ülke dışı emsallere nazaran üstünlüğünden söz edilmesi ve sonuçta kullanılan kavramların mükellef aleyhine sonuçlar doğurabileceği de gözden uzak tutulmamalıdır. Bu nedenle, lokasyon avantajının tam olarak ne olduğunun örnekler ile daha detaylı açıklanması ve bu yapılırken OECD - BEPS projesi kapsamında gayri maddi varlıklara ilişkin transfer fiyatlandırması rehberinde yapılan açıklamalara da referans verilmesi uygun olacaktır. Bu konuya, ilerideki bölümlerde *gayri maddi haklar* başlığı altında yeniden döneceğiz.

Son olarak, tebliğ çalışmasında lokasyon avantajına ilaveten, özellikle gelişmekte olan ülkelerin (Çin vs) uygulamakta olduğu pazar avantajı (market premium) prensipleri hakkında da açıklamalar yapılması önerilebilir.

2. Grup Sinerjisi Kavramının OECD Rehberine Uygun Olarak Açıklanması

Taslakta *grup sinerjileri* ile ilgili yapılan açıklamalar genelde OECD düzenlemelerine uygun olmakla birlikte, tebliğde daha ayrıntılı açıklamalar yapılması ve uygulamaya ışık tutması açısından tebliğe açık ve anlaşılır örneklerin eklenmesi yerinde olacaktır. Öte yandan, OECD'nin konu ile ilgili açıklamalarında, *grup sinerjilerinin gayri maddi varlık olmadığı* hususu açıkça vurgulanırken, taslakta bu konuda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Uygulamada oluşabilecek tereddütlerin giderilmesi açısından, tebliğde *grup sinerjilerinin gayri maddi varlık olmadığı*nın açıkça belirtilmesi uygun olacaktır.

3. Farklı Sektörlere Ait Emsallerin Teşmili

Taslak metinde “10.3. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler” başlığı altında ilk paragrafı değiştirilen örnekte “... Söz konusu oranın emsallere uygun olup olmadığına tespiti amacıyla otomotiv piyasasında ve/veya benzer ya da **farklı sektörlerde** faaliyet gösteren şirketlerin incelenmesi neticesi 5 adet şirketin yurt dışında bulunan ilişkisiz kişilere Türkiye'deki net satış hasılatlarının %3 - %5'ine tekabül eden oranlarda lisans bedeli ödediği tespit edilmiştir...” ifadesine yer vermektedir.

Lisans bedeline ilişkin örnekte benzer ya da *farklı sektörlerden* emsal kullanılmasının, emsallere uygunluk prensibi gereğince ve karşılaştırılabilirlik analizi çerçevesinde uygun olmayacağı kanaatindeyiz.

II. BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

1. Getirilen Ek Dokümantasyon Yükümlülüklerinin Karmaşıklığı

Taslak metinde, mevzuatımıza yeni getirilen belgelendirme yükümlülüklerinden “İLİŞKİLİ KİŞİLERLE YAPILAN İŞLEMLERE İLİŞKİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI FORMU” (Ek: 4) mükelleflere operasyonel seviyede ek bir yük ve ilave uyum maliyeti getirmektedir. Bu Form'un

“TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM”unun (Ek: 2), transfer fiyatlandırmasına ilişkin bölümünü her hâlükârda kapsamından ötürü, Ek: 2 Formu’nun dokümantasyon kapsamından çıkarılması söz konusu operasyonel maliyeti azaltabilecektir.

Böyle bir sadeleştirmeye rağmen, Ek 4 FORM içeriği mükellefler yönünden ciddi bir iş yükü oluşturacak boyuttadır. Özellikle yurtdışı ilişkili kişilere ait NACE / SIC kodlarının beyan edilmesi ve formun herbir ilişkili şirket için ayrı ayrı doldurulması, mükellefler için büyük külfet yaratacaktır.

Ayrıca, detayına bakıldığında, Ek 4 FORM’da açık olmayan hususların da netleştirilmesi gerekmektedir. Söz gelimi,

- Ek4 FORM’un 11. Kısımında yer alan “*Tevkifat yapılması durumunda beyan edilecek olan Kurumlar/Gelir vergisi tevkifat tutarı, KDV tabi matrah ve KDV Tevkifat tutarı bilgileri*” neyi kast etmektedir? İlişkili firmadan yapılan bir yıldaki tüm tevkifat tutarlarına ilişkin mi bilgi vermek gerekecek, yoksa sadece transfer fiyatlandırması açısından düzeltmeye konu olan işlemler için yapılan tevkifat bilgisi mi talep edilecek? Kabul edilmelidir ki, yıl içerisinde yapılan tüm tevkifat bilgisinin verilmesi, yüzlerce satırlık verinin formlara işlenmesini gerektirecektir.
- Türev Araçları kısmında yer alan “sözleşmeler ve komisyonlar” kısmında da daha açık bilgi verilmesi ve örneğin *komisyon* sözcüğü ile neyin kastedildiği de belirtilmelidir.

2. Ana Rapor’u Verecek Olan Kurumun Tespitinde Konsolidasyon Ölçüsü

Tebliğ taslağının “7.1- Yıllık Belgelendirme” başlıklı bölüme eklenen “Tanımlar” başlıklı bölümde, ***Nihai Ana İşletme; ÇUI (Çok Uluslu İşletmeler) grubunun, işletmenin mukim olduğu devlette uygulanan muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca, konsolide finansal tablolar hazırlaması gereken ya da hisseleri, mukim olduğu devlette borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan hakim işletmesi*** olarak tanımlanmıştır. İstisnai durumlar dışında, *nihai ana işletme* aynı zamanda ülke bazlı raporlamayı da yapacak olan (*raporlayan*) işletme olacaktır.

Getirilen konsolidasyon ölçüsünün uygulanmasında karşılaşılabilecek farklı senaryolar nedeniyle, bu tanımlar çerçevesinde raporlama yapması beklenen mükelleflerin durumunun örneklerle de somutlaştırılarak daha ayrıntılı biçimde açıklanmasında yarar olacaktır. Söz gelimi,

- Bir işletmenin konsolide raporuna dahil olmakla birlikte, TMS’ye göre müşterek yönetime/kontrole tabi ortaklıklar (tek bir şirketin tek başında hakim olmadığı ortaklıklar) için, hangi şirket/şirketlerin raporlama yapması gerektiğinin belirtilmesi,
- Nihai ana işletme tanımını karşılayan birden fazla ana işletme olduğu durumda (doğrudan ve dolaylı ortaklıklar yoluyla, hadler kapsamında yer alan bir Holding şirketin

ve onun da üzerinde yer alan ayrı bir Holding şirketin aynı hadleri karşılması), raporlamanın sadece nihai dolaylı ortaklık (en üstteki holding) tarafından yapılacağına açıklığa kavuşturulması,

- TMS'ye uygun finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmayan şirketlerde, konsolide tutarların tayini ve tebliğ taslağında belirlenen sınırın altında veya üstünde kaldığının ispatı konusunda yaşanabilecek güçlüklerin giderilmesine yönelik tedbirler önerilmesi,
- Türkiye'de mukim olan ancak ana (hakim) şirketi yurt dışında bulunan şirketler yönünden, ana şirketin mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında otomatik bilgi değişim anlaşmasının bulunması veya bulunmaması senaryolarına göre ortaya çıkacak raporlama yükümlülüğüne ilişkin açıklama yapılması,
- Konsolidasyon koşulları değiştikçe (örneğin konsolidasyona dahil olan şirketler değiştiğinde) bu bölümde istenen raporların verilme durumları veya muhataplarının da değişip değişmeyeceğine yönelik bilgilendirme yapılması,

Olası tereddütleri ortadan kaldıracaktır. Bu çerçevede, benzeri sorulara açıklık getirmek için OECD – BEPS'in 13. Aksiyon tavsiye kararına da referans verilmesi düşünülebilir. Bu yolla, sürekli mevzuat güncellemesi gerekmeksizin, gelişmeler ve güncellemeler takip edip uygulanabilir.

Öte yandan, ana raporun verilmesi için belirlenen ölçütlerde hem aktif toplamı hem de net satış tutarı için aynı eşiğin belirlenmiş olması dikkat çekicidir. Aktif tutarının 100 Milyon TL ve net satış tutarının 250 Milyon TL olması gibi, iki farklı eşik tutarı getirilmesi daha uygun olabilecektir.

Çok uluslu işletmeler grubu kapsamında bulunan ve bir önceki hesap dönemi sonu bilançosundaki aktif büyüklüğü ve gelir tablosundaki net satış hasılat tutarı iki yüz elli milyon TL ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tanımında geçen net satış hasılatı ifadesinin neyi ifade ettiği de tereddüt konusu olabilir. Farklı ülkelerin bu konudaki uygulamaları da düşünüldüğünde, net satış hasılatı ifadesinin "temettü hariç hizmet, mal, stok ve demirbaş satışından doğan gelirler ile gayri maddi haklar, faiz ve prim vb gelirler"i mi yoksa "kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan gelir tablosunda gösterilen net satış tutarını" mı işaret ettiği hususuna açıklık verilmelidir.

Taslak metinde geçen net satış hasılatı kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan gelir tablosunda görünen tutar olarak dikkate alınabilir. Bununla birlikte, diğer ülke uygulamaları ile paralel olması açısından, ana rapor yazma yükümlülüğünün tayininde kurumlar vergisi mükelleflerine ait solo gelir tablosu yerine konsolide grup gelirleri için bir had belirlenmesi daha doğrudur. Konsolide gelir belirlenirken dikkate alınacak temel unsurların da OECD ülke bazlı raporlama uygulamalarına atıfta bulunmak suretiyle uluslararası uygulamalar ile uyumlu hale getirilmesi uygun olacaktır.

3. Ülke Raporu

Taslak metinde yer alan 30.000 TL'lik işlem tutarı ifadesine açıklık verilmesi amacıyla, aynı ilişkili kişiyle yapılmış dahi olsa tek tek her bir işlem bazında 30.000 TL sınırını aşmayan işlemlerin Ek 2 FORM veya yerine göre Ek 4 FORM'a dahil edilmeyeceği açıkça belirtilebileceği gibi, aynı sınırın Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilecek işlemler yönünden de gözetilmesi düşünülmelidir. Yıllık transfer fiyatlandırması raporu için böyle bir sınırın öngörülmemesi, mükellefler tarafından hazırlanacak dokümanlarda da mutabakatsızlığa neden olacaktır. Mevcut uygulamada, toplamı 30.000 TL'yi aşmayan ve pek çok tür ve kalemden oluşabilecek ancak işletme büyüklükleri açısından *önemli* nitelikte olmayan işlemler de raporlamalara konu edilmekte olup, bu durumun idare ve mükellefe getirdiği külfet ile beklenen faydası orantılı görülmemektedir. Formlara ve raporlamalara dahil edilecek işlemler için bir tutar sınırı belirlemek oldukça yerinde bir tercihtir; ilave olarak (veya alternatif olarak), yine Transfer Fiyatlandırması raporu için de geçerli olacak şekilde, gerçekleştirilen işlemin satışlara oranı, aktiflere oranı gibi oransal sınırların da getirilmesi veya "toplam doğrudan ya da dolaylı kontrol oranı belli bir yüzdenin -sözgelimi %1-%5-%10 - altında olan taraflar arasındaki işlemler için raporlama ve/veya ekonomik analiz mecburiyetinin aranmaması da önerilebilir.

Serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin hem yurtiçi hem de yurtdışı ilişkili işlemleri transfer fiyatlandırması raporu kapsamına dahil edilmiştir. Serbest bölgede faaliyet gösterip üretim faaliyeti ile iştigal eden ve dolayısıyla kazançları kurumlar vergisinden istisna olan mükelleflerin yurtdışı ile olan ilişkili işlemlerini rapor kapsamından çıkarılması önerilebilir.

Son olarak, dokümantasyon dosyasında bulunacak evrak arasında sayılan "ilişkili kişilere ait özet mali tablolar" ifadesinin sadece "grup şirketleri" ile sınırlı olması gerekir. Eğer kanundaki çok geniş ve açık uçlu ilişkili kişi tanımı mevcut haliyle kalacaksa, bu durumda ilişkili tarafın mali tablosunu edinme olanağının da sadece grup şirketleri ile sınırlı olabileceğinin kabul edilmesi beklenir.

4. Ülke Bazlı Raporlama

Ülke bazlı raporlamanın hangi grup şirketinin sorumluluğunda olduğu, konsolidasyonun hangi temellere göre yapılacağı, konsolide finansal tabloların hangi esaslara göre hazırlanması gibi pratikte ortaya çıkacak sorulara açıklık getirmek için, bu bölümde prensip olarak OECD - BEPS'in 13. Aksiyon tavsiye kararına referans verilmesinin doğru olacağını düşünüyoruz.

Tebliğ taslağına göre, *grup konsolide gelirinin* belli bir tutarı aşması halinde, grubun Türkiye'de mukim ana nihai işletmesinin ülke bazlı raporlama yapması zorunluluğu bulunmaktadır. **Nihai Ana İşletme** tanımında kullanılan "... hisseleri, mukim olduğu devlette borsada işlem görse idi, konsolide finansal tablolar hazırlaması gerekecek olan hakim işletme ifadesinin konsolide mali tablo düzenleme zorunluluğu bulunmayan şirketlerin durumunu kavradığı anlaşılmaktadır. Ancak bu çıkarımdan hareketle gruba hazırlanmamış ve konsolide mali tabloya aktarılmamış *saymaca bir grup konsolide geliri* izafe edilip edilmeyeceği veya izafe edilecekse fiilen konsolide mali tablo düzenlemeyen işletmeler yönünden bunun nasıl tespit edileceği hususunda da düzenleme ve açıklama yapılması uygun olacaktır.

Keza, ana rapor bahsinde de değinildiği üzere, grup konsolide gelirinin içeriğinin hangi gelirlerden oluştuğu veya sadece "temettü hariç hizmet, mal, stok ve demirbaş satışından doğan

gelirler ile gayri maddi haklar, faiz ve prim vb. gelirlerinden” ibaret olup olmayacağı da belirtilebilir.

Yine taslaktaki açıklamaya göre, ülke bazlı raporlama 12 aylık bir dönemi ve ilk uygulama olarak 2016 hesap dönemini kapsayacaktır. Konsolidasyona dahil olmayan ancak bu tabloda yer alması gereken iştiraklerin bir kısmı ana şirket ile aynı hesap dönemine tabi olmayıp özel hesap dönemine tabi ise, ülke bazlı raporlamada ilgili iştirak için hangi dönemin dikkate alınacağına (örneğin ana şirket 01.01.2016-31.12.2016 hesap dönemine tabi, yurtdışı iştiraki ise 01.04.2016-31.03.2017 hesap dönemine tabi ise, bu iştirakin hangi döneminin rapora dahil edileceğine) dair açıklık verilmesi yerinde olacaktır

Son olarak, tebliğ taslağında belirtilen şartları haiz çok uluslu işletmelerin ülke bazında elde ettiği gelir, ödenen vergi, vb. bilgilerini içeren Ek 5 FORM formun doldurulmasında, bilgi paylaşımı yapacak ülkelerin vergi sistemlerinin ve hesap planlarının farklılıklar göstereceği hususu da dikkate alınarak, formun doldurulmasına ilişkin daha fazla açıklamaya yer verilmesi de büyük önem arz etmektedir.

III. HAZİNE ZARARI KAVRAMI

1. Her Türü Vergi Kavramı

Hazine zararı tanımında yer alan “her türlü vergi” tabirinin sadece kurumlar vergisi kanununda geçen vergiler olarak anlaşılması gerekir, ki bunlar da “kurumlar vergisinin kendisi, varsa indirimli kurumlar vergisi, kurumlardan alınan geçici vergiler, Madde 15 veya madde 30’a göre yapılan kurum kesintileri ve nihayet GVK Geçici 67. Maddeye göre yapılan kesinti ve varsa GVK madde 94’e göre yapılan kesinti (KVK Geçici Madde 1’in 1-2-3-4-6 ve 11 nedeniyle) ile sınırlıdır.

Eğer VUK gibi bir usul kanunundan söz ediyor olsaydık, kanunda geçen *vergi* tabirinin her türlü vergi, resim ve harcı kapsayacağını düşünebilirdik. Oysa özel bir kanun olan kurumlar vergisi kanununda geçen *vergi* tabiri yukarıda belirtilen vergiler dışında kalan hiç bir vergiyi, resim ya da harcı kapsamayacaktır.

Hazine zararı kavramı ile transfer fiyatlandırmasına bağlı eleştirilerde yapılması öngörülen *karşı taraf düzeltimi* müessesesi arasında da çok yakın bir bağ vardır. Bir vergi güvenlik müessesesi olarak transfer fiyatlandırması hükümleri, sadece Hazinesinin zarara uğratılmasını önlemekle ilgilenmemekte; aynı zamanda bu güvenlik müessesesi sebebiyle mükelleflerin de zarara uğratılmaması için “*karşı taraf düzeltimi*” koşulu içermektedir. Açıktır ki, ilişkili bir taraftan emsallere uygun olmayan fiyat veya bedel eleştirisi nedeniyle ilave vergi alınıp da emsallere nazaran fazla veya yüksek fiyatlı işlemin diğer tarafı nezdinde hiç bir uygulama yapmamak, aynı tutardan iki defa vergi alınması anlamına gelecek ve mükerrer vergilemeye (vergi hatasına) sebebiyet verecektir.

Bu çerçevede, transfer fiyatlandırması hükümlerine “hazine zararının giderilmesi ama hazine zararından daha fazlasına da el atılmaması (yani karşı taraf düzeltimi yapılması) mekanizması” ile birlikte bütüncül olarak bakıldığında, hazine zararının kapsamını işlem vergilerine (örneğin

KDV'ne) de teşmil etmeye çalışmanın anlamlı olmadığı daha net görülmektedir. Emsallere aykırı olduğu belirlenen fiyat veya bedel sebebiyle ilişkili taraflardan birisinin artan "devir KDV" rakamının aslında Devletin mükelleften aldığı bir borç olduğu göz ardı edilerek, sadece "ödenecek KDV" rakamlarını toplayıp kıyaslamak suretiyle Hazinesinin zarara uğradığını ileri sürmek, KDV'nin temel işleyişi ile tamamen uyumsuz olmaktadır. Bu verginin özü indirim mekanizmasıdır ve Maliye Bakanlığının görevi de indirim mekanizmasının hiç bir aksaklığa uğramadan işlemesini sağlayacak tedbirler almaktır, tersi değil. Devir KDV, mükellefin parasıdır ve bu gün için ulaştığı toplam tutar itibarıyla zaten ciddi bir soruna dönüşmüştür. Hal böyle iken, ilişkili taraflar arasındaki işlemlerde fiyat veya bedel düzeltildiğinde dahi kurumlar vergisi yönünden hiç bir değişim olmadığı halde, devir KDV rakamlarındaki değişimi görmezden gelerek ve devreden KDV rakamlarındaki artışın mükelleften Devlete transfer edilen bir kaynak olduğunu unutarak sadece ödenecek KDV rakamlarının kıyaslanması suretiyle Hazine zararı iddiasında bulunmak vergi tekniğine aykırıdır. Tebliğ taslağında yer alan örneklerin tamamında KDV açısından Hazine zararı yoktur ve bir taraftan diğerine kayan Hesaplanan KDV-İndirim/devir KDV farkı, her defasında birbiri ile nötrleşmektedir. Bu tablolarda hazine zararının delili olarak KDV değişimlerinin sadece ödenecek KDV üzerinden izlenmesinin ve devreden KDV değişimlerinin gösterilmemesinin, KDV'nin indirim mekanizmasının sağlıklı işleyişine dayandığı ve Hazinesinin de nihai tahlilde sadece işlem safhalarında artan katma değere isabet eden tutarla sınırlı bir vergiyi almasını/alıkoymasını gerektiği gerçeğinin göz ardı edilmesi anlamına geleceği düşünülmelidir.

Hazine zararı tanımında yer alan "her türlü vergi" tabirinin sadece kurumlar vergisi kanununda geçen vergileri içereceği ve hele hele tebliğ taslağında öngörülen KDV'ni herhangi bir biçimde içermeyeceği konusundaki görüşlerimizin bir diğer dayanağı da, transfer fiyatlandırması düzenlemesinin "gelirin gerçekliği ilkesinden uzaklaşmaya imkan veren bir vergi güvenlik müessesesinden" ibaret olmasıdır. Bu güvenlik müessesesi yönünden *emsallere uygun bedelin* tarafların fiilen uygulamak zorunda olduğu fiyat anlamına gelmediği, sadece kurumlar vergisi matrahlarının aşındırılmasını (ve ülkeler arasında erozyona uğratılmasını) önlemek amacıyla getirilen bir güvenlik tedbiri sebebiyle "vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ve gelirin gerçekliği" ilkelerinden "haklı bir uzaklaşma" nedeni olarak tasarlandığı gerçeği iyi kavranamazsa, "ziyaa uğratılan her türlü vergi tanımı" da bu zafiyetten beslenerek hatalı yorumlanabilir.

Nitekim, tebliğ taslağındaki örneklerde OECD TF rehberine göre geliştirilen ve uygulanan formüllerle saptanan emsal bedel farklarının aynı zamanda KDV matrahı/matrah farkı olarak alınması ve örneklerin buna göre çözülmesi transfer fiyatının ticari hayatta gerçekten ve fiilen uygulanan fiyatın yerine ikame edildiğini göstermektedir. Oysa KDV kanununun kendisi 27. Maddede kendi güvenlik müessesesini kendisi düzenler ve burada bedelsiz işlemlerle emsal bedelden düşük işlemler için emsal bedelin VUK'a göre belirleneceği açıkça hükme bağlanmıştır. Diğer bir deyişle, işlem bedelinin KDV açısından emsallerinden düşük olup olmadığı kontrol edilecekse, başvurulacak referans hükmü OEVD rehberi değil VUK'un 267. Maddesi olmalıdır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 27'inci maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedel veya emsal ücret olduğu belirtilmiştir. Aynı maddenin devamında ise emsal bedeli ve emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı ifade edilmiştir. Bu anlamda katma değer vergisinin eksik ya da fazla ödendiğini iddia

edebilmek açısından öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 267'inci maddesi hükmünce ve bu maddede yer verilen yöntemler uyarınca bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede Kurumlar Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan emsal bedel tespit yöntemleri birbirlerinden farklılık göstermektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda emsal bedel, OECD Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde (OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi) önerilen yöntemler kullanılarak belirlenirken; Katma Değer Vergisi Kanunu'nda emsal bedel, Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde düzenlendiği üzere ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esası olmak üzere üç yöntemle tespit edilmektedir. Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması kapsamında kurumlar vergisine dair yapılacak olan tarhiyatın katma değer vergisi ile ilişkilendirilmemesi ve KDV açısından yapılacak kontrollerde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinden ziyade Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinin esas alınması gerekecektir.

Sonuç olarak, transfer fiyatlandırması müessesesi açısından hazine zararının tayininde, kurumlar vergisi ve bu vergiyle ilintili geçici vergi, stopaj gibi vergiler dışında işlem vergilerinin ve hele de her bir safhada bir taraf için hesaplanan ve diğer taraf için indirilecek KDV olarak daima denk olması gereken KDV'nin dikkate alınması doğru değildir.

2. Hazine Zararına Yönelik Örneklerin Gözden Geçirilmesi Ve Çeşitlendirilmesi İhtiyacı

a. Tablo Gösterimlerinde Hakim Olan Anlayış

Öncelikle Tebliğ taslağındaki örnek tablolarda, rakamların (x1.000 TL) olduğu notuna yer verilmesi doğru olur.

Hazine zararıyla ilgili 2. örneğin girişinden de “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmıştır” ifadesinin çıkarılması hususu değerlendirilmelidir. Zira bu örneğin çözümünde hazine zararı oluşmadığı için örtülü kazanç dağıtılmadığı sonucuna varılmaktadır. Alternatif olarak, örnek bitiminde, “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı varit olmakla beraber hazine zararı oluşmadığından örtülü kazanç dağıtılmadığı kabul edilecektir” şeklinde yargı belirtilmesi de düşünülebilir.

Yine gösterimle ilgili olarak, hazine zararının irdelendiği örnek tablolarının *emsal bedele uygun durum* sütunlarındaki gösterimlerde ticari kar/zarar ve matrah değişimleri kanuna uygun biçimde ifade edilmelidir. Buna göre, örtülü kazanç dağıtan tarafta matrah KKEG ilavesi yoluyla artarken; diğer tarafta bu artışa denk gelen düzeltim tutarı “kazanç olmasa dahi indirim konusu yapılacak kazançlar” (iştirak kazancı istisnası indirimi -karşı taraf düzeltimi-) olarak tabloya dahil edilmeli; böylece örnekteki kurumların ticari kar/zarar rakamları asla değiştirilmemelidir. Çünkü transfer fiyatlandırması yöntemlerine göre bulunarak vergi matrahının tespitinde dikkate alınan bedel, asla ticari hayatın olağan akışı içinde taraflarca fiiliyatta da muhakkak uygulanması gereken/kullanılması mecburi tutulan bedel değildir; aksini düşünmek, fiyatlara narh koymak anlamına gelir zaten. Karşılaştırılabilir fiyat da dahil olmak üzere, transfer fiyatlandırması yöntemlerine göre bulunan fiyat, tarafların gerçekte de mecburen kullanmaları gereken bedel değildir; bu *saymaca* fiyat veya bedel, kurumlar vergisi matrahının tespiti sırasında ve vergi

güvenliğinin sağlanması amacıyla “*sanki gerçekten öyleymiş gibi farazi olarak dikkate alınan*” bir rakamdır sadece. Taslaktaki tablo gösterimlerinde, transfer fiyatlandırmasına göre bulunan fiyat veya bedel sanki iktisadi hayata egemen olması ve tacirler arasında da fiilen de uygulanması gereken alım-satım fiyatıymış gibi tarafların ticari kar/zararlarının da buna göre düzeltilmesi, transfer fiyatlandırması müessesesine idarece daha farklı anlamlar mı yüklediği sorusunu akla getirecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununda geçen *her türlü* vergi kavramının yorumunda, bu tabirin yine kurumlar vergisi kanunu içindeki yeri ve diğer madde hükümleriyle olan bağlantısı göz önünde tutulmak zorundadır. Bu temel yorum kuralının çığnenerek bahsi geçen lafzın kapsamını kurumlar vergisi ve bu vergiyle ilintili kesintiler, indirimli kurumlar vergisi veya kurum geçici vergisi dışındaki başka kanunlarda düzenlenmiş bulunan tüm vergilere kadar genişletmek, kanunilik ilkesine de aykırılık teşkil edecektir. Esasen hükmün özü ve amacı da göz önünde bulundurulduğunda, Danıştay tarafından geçmiş dönemlerde örtülü kazanç dağıtımı için verilen kararlarda da Hazine zararı kavramının sadece kurumlar vergisi açısından incelenmekte olduğu ve dolaylı vergilere yönelik hiç bir atıfta bulunulmadığı da akılda tutulmalıdır.

b. Kurumlar Vergisine Ait Güvenlik Müessesesi Tebliğinde, KDV Düzenlemesi Yapılması

Taslaktaki hazine zararına yönelik örneklerden 3. örneğin sonunda yapılan KDV açıklamaları (Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak aktarılan kazançta isabet eden KDV'nin KKEG nedeniyle yüklenilmiş KDV olduğundan bahisle indirilemeyeceği), kurumlar vergisi kanunu ve transfer fiyatlandırması müessesesi ile tamamen alakasızdır. Ayrıca buradaki açıklama, KDV açısından dahi yanlıştır.

Öncelikle, KDV Kanununun kendisi ayrı ve farklı bir emsal bedel testi içermektedir. Ayrıca KDV yönünden yapılacak emsal bedel testinde, KDV Kanunu'nun 27'nci maddesine göre özellikle KDV'ne tabi olmakla birlikte bedelsiz olan/bedeli bilinmeyen işlemler hedeflenmektedir. Ek olarak, düşük bedelle yapılan işlemler için de bu otokontrol müessesesi, sadece ve sadece “eğer bedel düşüklüğünün mükellefçe getirilmiş haklı bir sebebi yoksa” devreye girmektedir. Yani, KDV yönünden *yüksek bedele* ilişkin bir emsal bedel testi olmadığı gibi, düşük bedelin haklı gerekçesi varsa, bunun dahi eleştirilmesi imkanı yoktur ve tüm bu testlerde emsal bedelden kasıt, VUK'nun 267. Maddesine göre bulunacak emsal bedeldir.

KDV açısından, bedelin emsalden yüksek olması (fazla KDV hesaplanması) durumunun eleştiri konusu yapılması hali, diğer durumlara nazaran özellik arz eden bir konudur. Ancak bu konunun kavranması, öncelikle KDV'nin temel işleyiş mantığının iyi bilinmesini, bu verginin sadece her aşamada yaratılan katma değere isabet eden bir verginin Hazineye aktarılmasını sağlamaya yönelik olduğunun ve bu nedenle de “indirim mekanizmasının bu verginin olmazsa olmaz zemini” olduğunun kabul edilmesi şarttır. Buna göre, herhangi bir gerekçeyle bir işlemde esas alınan KDV matrahının olması gerekenden daha yüksek olduğu sonucuna varılmış ise, idarece yapılması gereken işlem, ya Kanuna uygun olarak yersiz ve fazla olarak belgelerde gösterilen KDV rakamını tahsil etmek (ki yasal olarak “hakkı olmadığı halde düzenlediği belgelerde olması gerekenden daha yüksek bir KDV gösterenler bunu vergi dairesine yatırmakla yükümlüdür) ve

vergiyi ödeyene de indirim hakkı vermek suretiyle yersiz ve fazla verginin düzeltimini sağlamak (ki bu mecburiyet açıkça KDV Kanununun 8/2'nci maddesinden gelmektedir); ya da son KDV uygulama tebliğleri ile gündeme getirilmiş olduğu üzere, tüm rakamları "olması gereken" hale getirmek üzere, fazla ve yersiz KDV gösteren ve ödeyen tarafa bu vergiyi "ALICIYA İADE EDİLMEK KOŞULUYLA" geri vermek olabilir. KDV Kanununun 8/2'nci maddesi ve bu maddenin özüne pek de uygun olmayan "tüm rakamları olması gereken hale getirmek" iddiasındaki KDV uygulama tebliği düzenlemeleri bu yöndedir.

Oysa taslak tebliğ açıklamalarında ve uygulamada bu temel KDV işleyişi ihmal edilmekte; bir yandan taraflardan birisinin beyan ettiği KDV matrahını "fazla" olarak nitelenirken, diğer yandan KDV Kanununun kendisi bu gibi durumlarda devreye girmek üzere öngörülmüş bir düzeltme mekanizması barındırmıyormuş gibi, bu fazlalığın aynı zamanda KKEG'ne isabet etmesi sebebiyle indirilemeyeceği iddia edilmektedir. Fazla ve yersiz vergiyi fiilen indirip indirememek (devir KDV olarak finansal yükünü taşımak) vergiyi yüklenenin sorunudur ama "fazla ve yersiz KDV ödeyene bu vergiyi iade etmemek için hiç bir sebep yoktur". Fazla ve yersiz olarak hesaplanan KDV mükellefe iade edilmeyecekse (ki Kanuna göre belgelerde yersiz veya fazla KDV gösterip tahsil edenler bunu vergi dairesine ödemek zorundadır), bu durumda alıcı nezdinde bir telafi mekanizması getirmek (ya indirim yoluyla giderilmesine müsaade etmek veya iade etmek gibi) Maliye Bakanlığı için yasadan kaynaklanan bir ödevdir. Zira gerek KDV Kanunu'nun 8/2'nci maddesi hükmünün ve gerekse 29/4'üncü maddesiyle "indirim mekanizmalarındaki aksaklıkları gidermesi için Maliye Bakanlığına emanet ettiği sorumluluğun" gereği budur zaten.

c. Hazine Zararında İzleyen Dönemlerin Etkisi Ve Geç Tahakkuk Kavramı

Taslak metinde "10.1. Hazine Zararı ve Kapsamı" alt başlığında yer alan "geç tahakkuk" ifadesiyle ilgili olarak detay açıklama ya da örnek yer almamaktadır. Anılan bölümde yer alan örneklerin tümünde, ilişkili tarafların aynı yıl içinde eksik/fazla gelir/maliyet beyan ettiği varsayımı yapılmıştır ki bu durum cari yılda oluşan hazine zararını ifade eden *eksik tahakkuk* bulgusuna ilişkindir; *izleyen dönemlerde* gerçekleşecek hazine zararı ile *geç tahakkuk* konularına yönelik ek açıklamalara ihtiyaç duyulmaktadır.

Ticari hayatta şirketler, aldıkları ticari malları aynı yıl içinde satamama durumları ile karşı karşıya kalabilmektedir. Ayrıca ilişkili taraflar arasında el değiştiren mal, alıcı tarafta sabit kıymet olarak kullanılacak ve elden çıkarılması sözkonusu olmayacak bir mal da olabilecektir. Hatta hizmetler yönünden mesela *yıllara sari inşaat maliyetine giren hizmetler* gibi dönem sonuç hesaplarına yansımayan hizmetlere ilişkin durumlar dahi söz konusu olabilecektir. Bu nedenle, gelecek dönemlerde oluşacak hazine zararını veya verginin geç tahakkukunu açıklayan örneklerle yer verilmesi uygun olacaktır.

Konuyu tebliğ taslağında yer alan örnek üzerinden açıklamaya çalışırsak; taslaktaki örneklerden birisinde, (A) kurumu tarafından emsallere uygun bedeli 150.000 TL olan bir ürünün ilişkili kurum (B) kurumundan 200.000 TL'ye alınmak suretiyle (B) kurumuna 50.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı; (A) kurumu tarafından ilişkili kişiden alınan ürünün aynı yıl içinde satıldığına tespit edildiği söylenmiş ve kurumlar vergisi yönünden hazine zararı oluşacağı belirtilmiştir. Buna karşın, (A) kurumu tarafından (B) kurumundan alınan malın aynı yıl içinde değil de ertesi yıl satılmış olması ve hazine zararının izleyen yıllarda tespit edilmiş olması

durumunda, tarhiyatın hangi döneme yönelik olacağı; malın aynı yılda satılmaması durumunda hazine zararı oluşmayacağı için örtülü kazanç dağıtıldığı iddiasında bulunulup bulunulmayacağı gibi hususlara açık bir cevap verilmemektedir.

Buna göre, taslaktaki hazine zararı örneklerine “düşük/yüksek” bedelle alınan malın veya hizmetin “aynı yıl içinde satılmayıp stokta/devam eden imalat maliyetlerinde/yapılmakta olan yatırımlarda kaldığı ya da sabit kıymete dönüştüğü; sabit kıymete dönüşmüşse amortisman uygulamasına konu edildiği veya edilmediği; işleme konu malın diğer tarafça ilk işlem zaman aşımına uğradıktan sonra elden çıkarıldığı” durumlar da dahil edilmelidir. Böylece, hazine zararının içeriği veya örtülü kazanç dağıtan tartafta aynı dönemde tarh edilen vergi çıkıp çıkmamasının önemi ya da önemsizliği, ilişkili kurum nezdindeki düzeltmelerin nasıl ve hangi dönemlerde yapılacağı gibi hususlar daha açık görülecektir.

Ancak verginin *geç tahakkuk ettirilmesi ve hazine zararının izleyen dönemlerde ortaya çıkması* durumlarının da farklı kavramlarla ilişkili olduğuna dikkat edilmelidir. Kurumlar Vergisi Kanunu, hazine zararını *cari dönem-izleyen dönemler* ayrımı yapmaksızın, sadece eksik veya geç tahakkuk ile tanımlamıştır. Buna göre örnekleyecek olursak, *her türlü vergi toplamının geç tahakkuku*, ilişkili kişiden $t=0$ döneminde düşük bedelle aldığı malı izleyen $t+1$ döneminde satıp emsaline nazaran daha düşük olan maliyet kadar fazla satış karı oluşturan ve buna göre $t+1$ döneminde fazla vergi ödeyen kişi yönünden gerçekleşir. Satıcının $t=0$ döneminde eksik ödediği vergi, alıcı tarafından $t+1$ döneminde tamamlanmış olmakla beraber, toplam vergi tahakkukunda bir birimlik dönem gecikmesi meydana gelmiştir.

Buna karşılık, hazine zararının cari dönemde değil izleyen dönemde oluşması, geç tahakkuktan farklıdır. İzleyen dönemde ortaya çıkan hazine zararı daha sonraki dönemlerde kompanse edilmiş olabileceği gibi, hiç kompanse edilmeyebilir de. Yani, izleyen dönemlerde ortaya çıkan hazine zararı geç tahakkuk yoluyla bilahare giderilmeyip, eksik tahakkuk olarak da kalabilir. Geç tahakkuk kavramına göre farkı, hazine zararının ilişkili taraf işlemlerinin yapıldığı dönemden (cari dönemden) daha sonra ortaya çıkmasıdır. Ancak, yasa hükmü bir dönem sınırlaması imasında da bulunmadığından, ilişkili taraf işlemlerinin gerçekleştiği dönemi izleyen dönemlerde ortaya çıkacak hazine zararının da bu otokontrol müessesesi tarafından kavranacağını kabul etmek gerekir.

Aslında, hazine zararı kavramının ele alınışındaki çelişki ve tereddütlerin önemli bir bölümü, aşağıdaki bölümde irdeleneceği üzere, karşı taraf düzeltmesi hükümlerinin özünü zedeleyen yorumlardan da kaynaklanmaktadır. Hazine zararının geç tahakkuktan farklı olarak, ilişkili taraf işlemlerinin gerçekleştiği dönemi izleyen dönemlerde ortaya çıkması durumunda dahi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmasına yönelik güvenlik hükümleri devreye giriyorsa, aynı şekilde karşı taraf düzeltmesini gerektiren çifte vergilemenin örtülü kazanç dağıtımına sebep olan ilişkili taraf işlemlerinin gerçekleştiği dönemi izleyen dönemlerde ortaya çıkması durumunda da, karşı taraf düzeltmesi yapılmalıdır. Oysa uygulamada idare bu düzeltmeyi, sadece cari dönemde ortaya çıkan çifte vergilendirme halleriyle sınırlamaya çalışmaktadır.

IV. KARŞI TARAF DÜZELTMESİNİN KOŞULLARI

Gerek gönüllü düzeltim ve gerekse inceleme üzerine düzeltimde, kanunun “*tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması*” şeklindeki düzeltme koşulunun kanunun lafzına ve ruhuna uygun olarak yorumlanması ve uygulanması gerekir.

Burada kanun koyucunun kastı, “eğer *cari dönemde* bir vergi tarh edilmemişse karşı tarafta düzeltme yapılmaması” değildir. Kanun koyucunun kastı, eğer tarh edilen bir vergi varsa, bu vergi ödenmedikçe karşı taraf düzeltmesinin yapılmamasıdır. Lafız başka bir yoruma imkan vermeyecek kadar açıktır.

Öncelikle, kanunun neden bir düzeltme mekanizması öngördüğünün iyi bilinmesinde yarar vardır. Düzenleme, ekonomik çifte vergilemenin önlenmesi amacını taşır. Hazine zararı yoksa (yani taraflardan birisinin farklı bir fiyat veya bedel uygulansaydı ödeyeceği vergi, fiilen uygulanan fiyat veya bedel nedeniyle işlemin diğer tarafınca ödenmekteyse) vergileme yapılmamasının da sebebi birdir ve aynıdır. Karşı taraf düzeltmesi ve hazine zararı bir madalyonun iki yüzüdür. İşlemden uygulanan fiyat veya bedel nedeniyle hazine zarar uğramaktaysa, bu zarar izale edilecektir. Ancak sadece bu zarar izale edilecek; sonucu itibarıyla hazine zararı izale edilirken de ekonomik çifte vergilendirmeye (mükellef nezdinde zarara ve mükerrer vergilemeye) neden olunmayacaktır.

Tıpkı hazine zararının tayininde *izleyen dönemlerdeki vergi kayıplarının da* göz önünde bulundurulması gibi, karşı taraf düzeltiminin temelindeki ekonomik çifte vergilendirmenin tayininde de tarafların izleyen dönemlerde mükerrer olarak ödeyecekleri vergi yüklerinin de dikkate alınması/izale edilmesi/düzeltilmesi şarttır.

Örtülü kazanç dağıtımını eleştirisine uğrayan tarafın beyanları düzeltildiğinde, cari dönemde ödenecek vergi çıkmaya dahi, izleyen vergilendirme dönemlerinde bu düzeltimle ilgili bir vergi ödenmesine veya cari dönemde ya da izleyen dönemlerde mükellefin sahip olduğu bir indirim ya da istisnanın *örtülü kazanç eleştirisiyle bağlantılı vergi tutarına eşdeğer seviyede* tükenmesine sebep olması gerekecektir.

En basit örnekle, 2014 yılında 50 Milyon TL mali zarar ve 2015 yılında da 100 Milyon TL mali kar beyan eden bir mükellefin 2014 yılı işlemlerine yönelik olarak, ilişkili bir kuruma 50 Milyon TL örtülü kazanç aktardığı eleştirisi getirildiğinde, örtülü kazanç dağıtımına sebep olan ilişkili taraf işlemlerinin gerçekleştiği dönem olan 2014 yılı için bu mükellefin sadece mali zararı 50 Milyon TL azaltılacak ve bir vergi tarh edilmemiş olacaktır. Ancak 2014 yılı zararının azaltılması nedeniyle aynı mükellef adına izleyen dönemde 2015 yılı için ilave kurumlar vergisi tarhiyatı yapılacaktır.

Buna göre, eğer 2014 yılında tarh edilen bir vergi olmadığı için örtülü kazanç dağıtımına sebep olan ilişkili taraf işleminin diğer tarafına bir düzeltme hakkı verilmeyecekse, bu durumda örtülü kazanç dağıtan nezdinde de hiç bir işlem (zarar azaltma dahil) yapılmamalıdır. Ancak işlemin Hazine zararına sebep olduğu (ödenmesi gereken toplam verginin geç tahakkuk ettiği -1 yıl gecikmeyle ödendiği-) iddia edilmekteyse, bu durumda Hazine geç de olsa alması gereken toplam vergiye kavuştuğuna göre, alınan toplam verginin alınması gereken toplam verginin de üzerine çıkmaması, yani çifte vergileme sonucuna yol açılmaması için, diğer tarafa da düzeltme hakkı verilmesi gerekeceği tabiidir.

Belki de burada tereddüt doğuran olan husus, karşı taraf düzeltmesinin de hazine zararı gibi zamana yayılı olarak izlenip izlenmeyeceği hususudur. Yasanın mevcut lafzına göre, karşı taraf düzeltmesinin (örtülü kazanç olarak nitelenen kazanç kısmının) derhal “iştirak kazancı istisnasından yararlandırılması” gerekmektedir. İşlemin karşı tarafı için izleyen dönemlerde artık bir örtülü kazanç elde edilmesi söz konusu değildir. Karşı tarafın düzeltmesi derhal ve örtülü kazanç eleştirisine bağlı idari işlem (bu örnekte zarar azaltımı işlemi -ki bu da bilindiği gibi vergi tarhı gibi dava konusu yapılabilecek nitelikte bir idari işlemdir-) yapıldığı dönemde gerçekleştirilmelidir.

Sonuç olarak, örtülü kazanç dağıtan tarafın vergiye tabi kurum kazancı artırılsa bile devreye girecek geçmiş yıl zararları, kazanç olması halinde uygulanacak istisnalar gibi sebeplerle ödenecek verginin oluşmaması, karşı taraf düzeltimi yapılmasına gerek olmadığı anlamına gelmez. Bilhassa örtülü kazanç dağıtımını eleştirisi nedeniyle dönem zararının azaltılması işlemi karşı tarafta derhal düzeltme gerektirir. Kanun koyucunun da “düzeltme yapılması için diğer tarafa bir vergi tarh edilmiş olması şarttır” demek yerine “tarh edilen verginin kesinleşmesi ve ödenmesi” demeyi tercih etmesi de bu sebeptir. Bu ifadeyi “tarh edilecek verginin kesinleşmesi **ve varsa** ödenecek verginin de ödenmesi” olarak anlamak lazım gelir.

Konuyu tekrar özetleyerek tebliğ taslağındaki örnek çözümlerinden birisi ile de bağlantılandırmak istiyoruz: karşı taraf düzeltmesinin temel sebebi bir tek olaydan iki defa vergi alınmamasını sağlamaktır; hazine zararı olmadığına eleştiriye gerek görülmemesinin temel sebebi de budur. Zira hazine zararı olmadığı halde örtülü kazanç dağıtımına bağlı bir eleştiride bulunduğu anda, karşı taraf düzeltmesi devreye girerek ödenmesi gereken toplam vergi rakamını yeniden eleştiri öncesi seviyeye eşitleyecektir; böylece tahakkuk ettirilmesi gereken toplam vergi, eleştiri öncesinde ve sonrasında değişmemiş olacaktır. Hazine zararı ölçüsü gibi, karşı taraf düzeltmesi müessesesi de her zaman işlemin tüm tarafları nezdinde tahakkuk ettirilmesi gereken toplam vergiye eşit bir vergi yükü oluşturulmasını hedefler. Buna göre, karşı taraf düzeltmesinin herhangi bir sebeple engellenmesi, bu defa eleştiri sonrası toplam verginin *tahakkuk ettirilmesi gereken toplam vergiden* daha yüksek olmasına sebep olacaktır.

Bu nedenle hazine zararı ve zararın ortaya çıkan dönemlerin farklı olmasının zararın doğumunu engellememesi durumu, karşı taraf düzeltmesi ve ekonomik çifte vergilemenin ortaya çıktığı dönemin farklı olmasının çifte vergileme gerçeğini değiştirmemesi durumları, birbiriyle her zaman iç içedir; aynı temelden beslenir.

Nitekim, gerek hazine zararının gerekse düzeltmeyle giderilmesi gereken çifte vergilendirmenin cari dönemle sınırlı olmadığı, tebliğ taslağındaki 5 numaralı örnekte açıkça fark edilmektedir. Bu örnekte ilişkili kişisine faizsiz ödünç vererek 100 TL örtülü kazanç dağıtan A kurumunun ticari kar tutarı 100 TL arttırılırken (ki gösterim olarak ticari kar rakamının arttırılmasının hatalı olduğuna daha önce değindik), karşı taraf düzeltmesi yerine geçmek üzere faizsiz ödünç kullanan B kurumunun mali zararı da 100 TL arttırılmakta; böylece B kurumu nezdindeki karşı taraf düzeltmesinin cari dönemde değil de izleyen dönemde/dönemlerde zarar mahsubu yoluyla yapılabileceği ima edilmektedir. Açıktır ki, mükellefin zararı artırılarak karşı taraf düzeltmesi yapılmış sayılabiliyorsa, örtülü kazanç eleştirisine uğrayan tarafın mali zararı azaltıldığında da diğer tarafa karşı taraf düzeltimi yapma hakkı verilmesi zorunludur.

Tebliğ taslağında, karşı taraf düzeltmesi ile ilgili olarak yukarıda bahsedilen hatalı uygulamaların önüne geçecek izahatlara da yer verilmesi gerekli görünmektedir.

V. GAYRİMADDİ HAKLAR KONUSUNDAKİ GÜNCEL YAKLAŞIMLAR

1. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi

Taslak metinde “12.3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi” olarak teselsül ettirilen bölümün sonuna eklenen paragraftaki örnekte grup içi hizmetlerin bir kısmının keyfi bir şekilde gayri maddi hak alımı ve kullanımı olarak yorumlanmasına yol açabilecektir. Bu noktada, özellikle, OECD’nin Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) 8-10. Aksiyon Planı kapsamındaki *Düşük Katma Değerli Grup İçi Hizmetler* başlığında tanımlanan hizmetlerin gayri maddi hak olarak nitelendirilmesini engelleyecek bir düzenlemenin getirilmesi; bu tarz hizmetlere uygulanabilecek stopajın ise Aksiyon Planı’nın 7.65 numaralı paragrafında önerildiği üzere hizmetten kaynaklanan maliyetlerden ziyade sadece bu maliyetlerin üzerine konan kar marjı üzerine uygulanması gerektiği düşüncesindeyiz.

OECD-BEPS projesi kapsamında açıklanan *Düşük Değerli Hizmetlere* ilişkin düzenlemelerin taslak metinde yer alması, hizmet gibi soyut unsurlarda sıkça karşılaşılan vergi ihtilaflarını önemli ölçüde azaltacağı için, önemlidir.

OECD – BEPS’in 8-10 numaralı Aksiyon Planı kapsamında yayınlanan “Aligning Transfer Pricing Outcomes With Value Creation” başlıklı raporda da OECD, gayri maddi varlıklara ilişkin olarak “*fiziksel varlık veya finansal varlık olmayan ve ticari faaliyetlerde kullanılmak üzere **sahip olunabilen veya kontrol edilebilen** ve kullanımı veya transfer edilmesi karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz işletmeler arasında ortaya çıktığında tazmin edilen şeyler*” şeklinde bir tanım getirmiştir. Taslakta OECD uygulamalarına uyumlu olacak şekilde gayri maddi varlık tanımına yer verilmesi ve bu konunun örneklendirilmesi yerinde olacaktır.

Tebliğ taslağı bu konuda doyurucu açıklama içermediği gibi, taslağın 11.3. bölüme ek yapan 9. Maddesinde yer alan örnek, yeri olmadığı halde, grup içi hizmetlerin gayri maddi hak alımı/kullanımı olarak değerlendirilmesine sebebiyet verecek bir dil kullanmıştır. Bunun yerine, gerekirse kurumlar vergisi tebliği setine aktarılmak üzere, “*grup içi hizmetlerin hangi durumda gayri maddi hak transferi olarak görüleceğine ve ÇVÖK karşısındaki durumunun nasıl tayin edileceğine*” dair detaylı açıklamalar yapılması yararlı olur. Transfer fiyatlandırması kuralları çerçevesinde bir açıklamada bulunulacak ise, bu durumda da örneğin yerinin ve emsallere uygun bedel araştırmasının *Grup İçi Hizmetler* bahsinde değil *Gayri Maddi Varlıklar* kısmında yer alan açıklamalar kapsamında değerlendirilmesinin daha doğru olacağı düşüncesindeyiz.

2. Genel Olarak Gayri maddi Varlık Tanımının Yapılması

Daha önce karşılaştırılabilirlik analizi başlıklı bölüm altında pazar özellikleri, grup sinerjisi ve lokasyon avantajları kavramlarına açıklık getirilmesine dair yorumlarımızı aktarırken değinmiş olduğumuz gibi, pazarlar arasındaki farkları ölçmeye elverişli pazar özelliklerinin örneklerle kavratılması, gayri maddi haklarla ilgili güncel OECD yaklaşımlarına geçiş için de elverişli bir zemin oluşturacaktır. Taslak metinde kullanılan ifadelerden, pazar özelliklerinin “kontrol ve sahiplik iddia edilemeyecek şekilde dışsal öğeler içermesi” sebebiyle, bunlarla ilgili bir gayri maddi hakkın varlığından söz edilemeyeceği şeklindeki OECD yaklaşımının benimsenmekte olduğu görülmektedir. Ancak söz gelimi grup sinerjisi kavramı aktarılırken, bunların bir gayri maddi hak oluşturmayacağı hususuna açıklık verilmemiştir.

VI. MALİYET KATKI ANLAŞMALARI

Maliyet Katkı Anlaşmalarının da tebliğ vasıtasıyla mevzuatımıza dahil edilmesi, olumludur (alternatif çeviri olarak *Maliyete Katılım Anlaşmaları* ifadesi de önerilebilir; aynı şekilde *Geliştirme Maliyet Katkı Anlaşması* ifadesi yerine *Geliştirme Maliyetine Katkı/Katılım Anlaşması* ve *Hizmet Maliyet Katkı Anlaşması* ifadesi yerine de *Hizmet Maliyetlerine Katkı/Katılım Anlaşması* ibareleri değerlendirilebilir.).

Maliyet(e) Katkı Anlaşması (veya Maliyete Katılım Anlaşmaları) bölümünde, her ne kadar aslolan ölçünün “ tarafların **elde etmeyi umduğu** makul fayda” olduğu ve sağlanacak katkıların da *ilişkisiz bir kişinin benzer fayda beklentisi için sağlayacağı katkıyla mütenasip olması* gerektiği ifade edilmişse de, örneklerin çözümünde ve dokümantasyona konu bilgilerde, “**fiilen elde edilen faydaları**” analiz eden ve “**gerçekleşen faydanın paylaşımını**” sorgulayan çözüm ve ifadelere yer verilmiş olması, tereddüte sebebiyet vermektedir.

Burada önemli olan husus “ tarafların bu işbirliğinden makul ve mantıklı bir fayda ummalarının yeterli olması”dır. Maliyete katılım anlaşmalarında sağlanacak katkının emsallere uygun olup olmadığının araştırılmasında, tarafların her birisinin kendi konumuna göre elde etmeyi umduğu makul bir fayda beklentisinin olmasına ve katkısının da bu makul fayda beklentisiyle mütenasip olmasına dikkat edilecektir. Makul olmanın ölçüsü, aynı işbirliğine aynı koşullarda katılacak ilişkisiz bir kişinin de benzer faydaları ummasının makul -iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun- olup olmayacağıdır. Buna karşılık, bu anlaşmalar kapsamında elde edilmesi umulan faydanın mutlaka realize edilmiş olması şart değildir. Fayda hiç gerçekleşmeyebilir de; önemli olan faydanın gerçekleşmesi beklentisinin abes olup olmadığıdır.

Bu nedenle, tebliğdeki örneklerin çözümünde katkıların adil dağılıp dağılmadığı test edilirken *fiilen elde edilen faydaların milimetrik ölçümlerine* referans verilmesi, bu anlaşmalarda aslolanın “**umulan makul** faydayla mütenasip katkı sağlamak” mı yoksa “sağlanan katkıyla mütenasip bir faydayı **fiilen elde etmek**” mi olacağı hususunda tereddüte neden olacaktır. Bu ayrım bilhassa Geliştirme Maliyetlerine Katılım Anlaşmaları açısından önem taşıyacaktır.

VII. TASLAK METİNDE YER VERİLMESİNDE FAYDA GÖRDÜĞÜMÜZ DİĞER KONULAR

1. “İlişkili Kişi” Kavramının Gözden Geçirilmesi

Taslak metinde “ilişkili kişi” kavramına yönelik olarak herhangi yeni bir düzenlemeye gidilmemiş ve kavram 1 Seri No’lu Tebliğde olduğu haliyle korunmuştur. Bu haliyle esas alınan ilişkili kişi tanımı OECD Transfer Fiyatlandırması Rehber’inde öngörül­düğü halinin oldukça ötesindedir. Mevzuatımızda kurum üzerinde yönetim ve kontrol yetkisi bulunmayacak kişiler dahi ilişkili kişi sayılmaktadır.

İlişkili kişi tanımına dair OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde doğrudan bir açıklama yapılmamış olup, konuyla ilgili olarak OECD Model Vergi Anlaşmalarının 9. maddesine atıfta bulunulmuştur.

OECD Model Vergi Anlaşması’nın 9. maddesine göre, “bir işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak diğer bir işletmenin yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığı” durumlarda bu işletmeler “bağlı” kabul edilmektedir.

Bu yönüyle ilişkili kişi açısından, daha önce belgelendirme yükümlülüğü başlığı altında değindiğimiz ve OECD tanımlamasını esas alan Ülke Bazlı Raporlama (CbCR) ile iç mevzuattaki ilişkili kişi tanımına göre hazırlanan Ülke Raporlaması açısından ciddi farklar doğabilecektir. Bir diğer ifade ile Ülke Bazlı Raporlamada yer verilmeyen bir takım gerçek ve tüzel kişiler, ülke raporlamasında ilişkili kişi olarak değerlendirilebilecektir. Bu anlamda uygulamanın standardize edilmesinde fayda bulunmaktadır.

Nitekim bir örnekte, mevcut tebliğ açıklaması yalnızca bağımsız distribütörlüğü ilişkili taraf değerlendirilmesi için yeterli sayarken, taslak metin ile ilaveten ilişkinin *kontrol ve denetim bakımından nüfuzu altında bulundurma şartına* da dayandırılması, OECD tanımına daha yakındır. Bu minvalde ilerlenerek, *nüfuzu altına bulundurma ve kontrol kavramlarının somutlaştırılması* da farklı yorumların önüne geçebilecektir.

Bu tebliğ çalışması vesilesiyle, mevcut “ilişkili kişi” kavramının yeniden değerlendirilebileceğini ve kapsamın belirli sınırlar öngörülerek çizilebileceğini düşünüyoruz. Örneğin dolaylı ve çok düşük oranlı ortaklıklar, pratikte ilişkili taraf gibi hareket etme kabiliyetini haiz olmadığı halde mevzuat kapsamında tam kapsamlı ilişkili olarak değerlendirilmektedir. OECD çatısı altında pek çok ülkede, farklı sınırlar öngörülmüş ve böylece transfer fiyatlandırması çalışmaları gerek idareler gerekse mükellefler açısından verimlilik esasına dayandırılmıştır. Söz konusu örnekler incelenerek, mevzuatımıza uygun olan bir örnek uyarlanabilir.

2. Dokümantasyon Yükümlülüklerine Uyum Gayretinin Korunması

Taslak metinde “7.1. Yıllık Belgelendirme” başlığı yeniden düzenlenmek suretiyle yeni raporlama zorunluluğu öngörülmektedir. Ne var ki, mevcut düzenlemelerde ve taslak metinde transfer fiyatlandırması raporlaması mükelleflere, olası bir tarhiyat esnasında, herhangi bir koruma sağlamamaktadır.

Çeşitli ülke uygulamalarında da (Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, İtalya, Kore, Singapur, Şili vb.) yer aldığı üzere Transfer Fiyatlandırması raporlama yükümlülüğünü yerine getiren mükelleflere Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını incelemelerinde, vergi ziyayı cezası uygulanmaması yönünde bir düzenleme getirilmesi, mükelleflerin raporlama standartlarına uyumu açısından teşvik edici olabilecek; mükellefler de dokümantasyon kalitesini arttırmada ve uyum yükümlülüklerini yerine getirmede daha fazla işbirliği içerisinde olacaklardır.

3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi Açısından Çağrı Hizmetleri

OECD rehberinin grup içi hizmet fiyatlamalarında özellikle yer verdiği “çağrı hizmetleri” kavramı da bu tebliğ çalışması vesilesiyle mevzuatımızda yer bulmalıdır. Kavram, çağrı hizmetleri, çağrı/talep üzerine verilen hizmet veya çağrı üzerine hizmet vermek üzere hazır bulundurma gibi farklı şekillerde ifade edilebilmektedir. Burada söz konusu olan ve fiyatlamaya etki eden unsur, “hizmet talep edenlerin ihtiyaç olduğunda başvurması amacıyla hazır bulundurulan yetkinliklere ve organizasyonlara ait maliyetler”dir.

Uygulamada özellikle belli hizmetlerini merkezileştirmiş olan grup şirketlerinde ana firmadan veya belli bir hizmeti merkezi olarak vermek üzere organize olmuş firmadan alınan hizmetler karşılığında ödenen bedellerin emsallere uygunluğu araştırılırken, ana firma veya belli bir hizmeti vermek üzere merkezileştirilmiş firmanın katlandığı bu tür “hazır bulundurma” maliyetlerinin göz ardı edilmekte olduğu gözlenmektedir. Bu tebliğ taslağının, çağrı hizmetleri maliyeti veya hazır bulundurma maliyetleri konusunu da içermesinde büyük fayda vardır.

4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (PFA)

Taslak metinde “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”na yönelik herhangi bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir. Kanatımızca, PFA'lara ilişkin olarak aşağıdaki konularda ek düzenleme yapılması faydalı olacaktır.

- **Süre sınırlaması getirilmesi:** Mevcut düzenlemelerimizde PFA süreçlerinde (başvuru, değerlendirme ve anlaşmanın karara bağlanması) söz konusu sürecin nihayete erdirilmesi hususunda herhangi bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. PFA imzalanması sürecinin mükellef ve İdare açısından bir süre sınırına tabi tutulması, hem mükelleflerin karar alma süreçlerini kolaylaştıracak, hem de sürece olan güveni artıracaktır.
- **Gelir İdaresi Başkanlığı (“GİB”) tarafından istenen bilgiler:** GİB, PFA başvuru sürecinde mükelleflerden zaman zaman bilgi taleplerinde bulunmaktadır. Bilgi taleplerinin başvuruda bulunan mükellefin sadece anlaşmaya konu kapsamındaki işlemler ile sınırlandırılması ve anlaşmanın ileriye dönük bir taahhüt olması nedeniyle geçmişe yönelik bilgi taleplerinin sınırlı tutulması başvuru sürecini hızlandıracak, mükelleflerin PFA'na olan talebini artıracaktır.
- **PFA'nın geçerlilik süreleri:** Mevcut düzenlemede PFA'nın geçerlilik süresinin 3 yıllı sınırlı olması, özellikle başvuru sürecinin uzun sürmesi durumunda PFA'nın mükellef açısından cazibesini yitirmektedir. Anlaşmanın kritik varsayımları altında belirtileceği üzere, başvuru

yapan firmanın işleme ilişkin fonksiyon ve risklerinin değişmemesi koşuluyla 3 yıldan daha uzun PFA süreleri PFA'na olan talebi artıracaktır.

- **Şeffaflık:** PFA bilgilerinin, muktezalarda olduğu gibi mahremiyet hükümlerine riayet edilerek kamuoyu ile paylaşılması şeffaflık açısından yerinde olacaktır.
- **Ekonomik analiz:** PFA başvurularında mükellefin sunmuş olduğu ekonomik analiz ve emsal çalışmalarına karşılık Vergi İdaresi'nin benzer çalışmalarının mükellefle detaylı bir şekilde paylaşılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.
- **PFA sürecinde inceleme:** PFA süreci devam ederken inceleme başlaması ve PFA konusu işlemin incelenmesi yaşanan en büyük sorunlardan ve tereddütlerden birisini oluşturmaktadır. Bu açıdan bakıldığında PFA anlaşmalarının yaygınlaşmasına engel olabilmekte ve pratik anlamda önemli zorluklar getirmektedir. PFA sürecinde vergi incelemesinin başlaması durumunda, PFA konusu işlemin inceleme kapsamının dışında bırakılmasına ilişkin bir düzenleme uygun olacaktır.
- **Anlaşma sonrası geçmiş dönemler:** Anlaşma yapıldıktan sonra, geçmiş dönemlerle ilgili ne şekilde düzeltme yapılması gerektiği yapılacağı belirsizdir. Mevzuata bir geriye dönük uygulama (rollback) düzenlemesi konulması bu tereddüdü ortadan kaldıracaktır.