

“Yansıtma Faturalarının Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından Değerlendirilmesi*

*Dr. Eyyup İNCE***

ÖZET

Teoride transfer fiyatlandırmasının temel amacının verimlilik ve karlılığın artırılması olduğu açıklanmaktadır. Ancak saha araştırmaları transfer fiyatlandırmasının daha çok vergi yükünün düşürülmesi olduğunu göstermektedir. Bu durumda vergi mevzuatımızda yer aldığı gibi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ortaya çıkabilecektir. Ticari hayatta mükelleflerin başkaları adına yaptıkları giderlerin asıl sahiplerine yansıtılması için yansıtma faturaları düzenlenmektedir. Söz konusu faturaların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç bakımından değerlendirilmesi makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, Vergisel Amaçlar, Yansıtma Faturaları.

JEL Sınıflandırması: H20, H26, H29.

THE ANALYSIS OF REFLECTION INVOICES IN TERMS OF DISTRIBUTION OF CONCEALED GAIN THROUGH TRANSFER PRICING

ABSTRACT

In theory, the main objective of transfer pricing is to increase efficiency and profitability. However, field surveys suggest that transfer pricing is more tax burden reduction. In this case, the distribution of concealed gain through transfer pricing may occur as well as our tax law. Reflection invoices are issued in order to reflect the actual expenses of the taxpayers in the commercial life on behalf of others. In particular, the evaluation of bills in terms of distribution of concealed gain through transfer pricing constitutes the subject of my article.

Keywords: Transfer Pricing, Tax Aims, Reflection Invoices.

JEL Classification: H20, H26, H29.

* Hakemli makaledir.

** E. Gelirler Kontrolörü, Vergi Müfettişi

GİRİŞ

Günümüzde kurumlar, küresel rekabetle karşı karşıya olup küresel piyasada kendi konumlarını, rollerini ve stratejilerini yeniden belirlemek ve yeniden yapılandırmak durumundadırlar. Bu süreç içerisinde kurumlar maliyetleri düşürmeye, verimliliği artırmaya, kaynakları daha iyi kullanmaya çalışmaktadırlar. Transfer fiyatlandırması, yaşanan bu süreç içerisinde kurumlar, özellikle de çok uluslu şirketler tarafından kullanılan bir uygulamadır. Temel amaç kurumun verimliliğini ve karlılığını artırmaktır. Bununla birlikte transfer fiyatlandırması, daha çok vergi maliyetini düşürmek amacıyla kullanılmaktadır. Vergi mevzuatımızda ilişkili kişiler arasındaki emsallere uygun olmayan fiyatlamalar suretiyle hazine zararına sebebiyet verilmesi halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının doğacağı benimsenmiştir.

Bununla birlikte ticari hayatta mükelleflerin başkaları adına yaptıkları giderlerin asıl sahiplerine aktarılması amacıyla yansıtma faturaları düzenlenmektedir. Yansıtma faturaları sadece giderlerin yansıtılması olarak düzenlenebildiği gibi giderlerin üzerine ilave bir bedelin eklenmesi suretiyle de düzenlenebilmektedir. Makalemizin konusu yansıtma faturalarının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç açısından değerlendirilmesi olacaktır.

1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE VERGİ MEVZUATIMIZDAKİ YERİ

1.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı:

Transfer fiyatlandırması, bir kuruluşun kendi bünyesinde veya bölümleri arasında ya da ilişkili olduğu diğer bir kuruluşa transfer ettiği maddi veya gayri maddi mallar için uyguladığı fiyattır¹.

Bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirketlerin, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamaya transfer fiyatlama ya da transfer fiyatlandırması adı verilmektedir².

Uluslararası bağlamda transfer fiyatlandırması, bağlantılı uluslararası işletmeler arasındaki ülke sınırlarını geçen mal ve hizmet transferinde uygulanan fiyatlamadır³.

Bir işletmenin mal ve gayri maddi varlıklarını bağlı işletmelere transfer ederken veya hizmet sunarken uyguladığı fiyat olan transfer fiyatları pozitif bir anlam içermektedir. Transfer fiyatlandırmasının vergi kanunlarının yasakladığı negatif anlamı taşıması için, bağlı işletmeler arasındaki ticari ve mali işlemlerde kullanılan fiyatların, serbest piyasada aynı ve benzer koşullar altında, aynı veya benzer işlemlere taraf bağımsız kişiler arasında kararlaştırılabilecek fiyatlara göre önemli ölçüde düşük ya da yüksek olması gerekir. Bu duruma "yapay transfer fiyatlandırması" denir.⁴

Yukarıda yapılan transfer fiyatlandırması tanımları dikkate alındığında kavram şu şekilde ortaya konulabilmektedir. Transfer fiyatlandırması, ekonomik birimlerin (gerçek kişi veya kurum) ilgili bulundukları kişilerle yaptıkları alım-satımlar sürecinde ortaya çıkan fiyattır. ilgili bulunma kavramı, ekonomik birimin mülkiyetinde olan başka bir ekonomik birimi (kurum) veya doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol altında tutabildiği ekonomik birimleri (gerçek kişi ve kurum) ifade eder.

Transfer fiyatlaması tanımı dikkate alındığında söz konusu kavram tek başına bir vergi kaçırma olayının ifadesi değildir. Transfer fiyatlaması, ilgili ekonomik birimler arasında gerçekleşen bir fiyatlama sistemidir ve birimler arasındaki transferlerde uygulanacak fiyat tespitinin bir iktisadi gereklilik olduğu tartışmasıdır.

Yapay transfer fiyatlandırmasının temel amacı, fiyatlama yoluyla belli bir gerçek ya da tüzel kişiye veya işlemin gerçekleştiği ülkeden başka bir ülkeye vergisiz kâr aktarmak olup vergi kanunlarının önlemeye çalıştığı bir uygulamadır. Kurumlar Vergisi Kanunu, ilişkili kişiler arasındaki ilişkide emsallere uygun olmayan yapay transfer fiyatlandırmanın uygulandığı özel hukuk sözleşmelerinin kötüye kullanıldığını varsayar. Vergi yükümlülükleri ve sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelen

¹ Fatih Saraçoğlu ve Ercan Kaya, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması", http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_detay.aspx?gid=2&mid=1940, (21.06.2018)

² Özgür Biyan, "Transfer Fiyatlandırması Hakkında Tespit ve Öneriler", <http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?id=478#.WoSEnfkzblU>, (21.06.2018)

³ Gülçin Doğan, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve ilişkili Kişi Kavramı", Yaklaşım, Sayı:168, (Aralık 2006), s.260

⁴ Billur Yaltı, "Çokuluslu işletmeler ve Vergi idareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi", Vergi Sorunları, Sayı:91, (Aralık 1996), s.107

sözleşmelere “peçeleme sözleşmesi” adı verilir. Bu durumda idare ve vergi yargısı organları vergilendirmede görünüşteki sözleşmeyi değil, gerçek ekonomik durumu göz önüne alırlar. Kurumlar Vergisi Kanunu, yapay transfer fiyatlandırmasının birer peçeleme sözleşmesi olduğu konusunda adi kanuni karine getirir⁵.

Transfer fiyatlandırmasını en çok ilgilendiren ekonomik birimler şüphesiz çok uluslu şirketlerdir. Çok uluslu şirketlerin en önemli amacı, dünya düzeyinde elde edilen gelirlerini maksimize etmektir. Çok uluslu şirketlerin vergi yüklerin azaltmak için kullandıkları yöntemlerden biri de transfer fiyatlandırmasıdır. Çok uluslu şirketler karlarının yüksek vergi oranlı ülkelerden düşük vergi oranlı ülkelere aktarılmasını sağlamaya çalışırlar. Bu nedenle çokuluslu şirketlerle ülkeler arasında vergisel sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Örneğin, merkezi Almanya’da bulunan çok uluslu şirketin Hindistan’daki bağlı şirketinde ürettiği jeneratör parçalarını, ABD’de kurulu başka ilişkili şirketinde monte ederek satması durumunda malların Hindistan’dan ABD’ye geçişinde kullanılan fiyatlar transfer fiyatları olacaktır. Fakat şirketin ABD’deki vergi oranının daha düşük olması sebebiyle transfer fiyatlarını suni olarak düşük tutup Hindistan’da daha az ABD’de ise daha fazla kazanç beyan etmesi, böylece toplam vergi yükünü azaltması ise transfer fiyatlarını kötüye kullanması olmaktadır.

Konuyu vergi idarelerinin takibe almasına ve araştırmasına yol açan etken, bu müessesenin yanıltıcı amaçlarla kullanılmasının müsait olmasından başka bir şey değildir. Şirketler arasındaki fiyatların vergi kaçırma amacı ile değiştirilmesi halinde hükümetler önemli gelir kayıplarına uğrayacaklarından buna dair önlemler alırlar. Çünkü iktisadi ve ticari icaplara uymayan fiyatların iktisadi gereklilik dışında değiştirilmesi vergi kaçırma, yani ülkelerin vergi yasalarının ihlâlidir⁶.

Mal ve hizmet satışlarının çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerdeki kolları, iştirakleri arasında yapılması durumunda transferler uluslararası düzeyde gerçekleşmekte ve fiyatlandırmalar da uluslararası

transfer fiyatlandırması başlığı altında değerlendirilmektedir. Aynı ülkede grup içi şirketler arasında gerçekleşen işlemler sadece o ülkenin vergi gelirlerini ilgilendiriyor olmasına rağmen, uluslararası karakterli yapılan mal ve hizmet transferlerinin fiyatlandırması birden fazla ülkenin milli gelirini ve vergi gelirini yakından ilgilendirmektedir⁷.

Küresel ekonomide gittikçe önem kazanan transfer fiyatlandırması konusunda OECD ve Avrupa Birliği bünyesinde düzenlemeler yapılmıştır. ABD, Çin, Japonya, Almanya, Hindistan, İngiltere, Fransa gibi küresel ekonominin önde gelen ülkelerinde ise transfer fiyatlandırması kanunları yürürlüğe konulmuştur. Ülkemiz de bu önemli uygulama karşısında, hukuki düzenlemeyi “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım” başlığıyla yapmıştır. Ülkemiz, böylece yapay transfer fiyatlandırmasının vergilendirilmesini sağlamaya çalışmaktadır.

1.2. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Transfer fiyatlandırması işletmelerce bir “şirket stratejisi” olarak da değerlendirilip, kullanılmakta, böylece işletmeler vergiden kaçınma, vergi minimizasyonu vb. klasik amaçların yanı sıra şirketin verimliliğini, performansını yönlendirmek gibi amaçlarını da transfer fiyatlandırması sayesinde gerçekleştirme fırsatını bulmaktadırlar.

Uygun bir transfer fiyatının belirlenmesine etki eden belirleyici faktörler; yabancı ülkedeki piyasa ve rekabet şartları, vergi ve diğer yükümlülükler, kârlılık, nakit yönetimi, ithalat kısıtlamaları, fiyat kontrolleri, vergileme, döviz kuru üzerindeki kontroller, hedef uyumu veya motivasyon gibi nedenler şeklinde sıralanabilir⁸.

Uluslararası transfer fiyatlandırmasının birçok amacı bulunmaktadır. Uluslararası transfer fiyatlandırmanın amaçlarını araştıran bir araştırmanın sonuçları çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırma kararlarında çoklu amaçlarının bulunduğunu göstermektedir. Transfer fiyatlandırmasına yönelik araştırmada 179 ABD orjinli çok uluslu şirket kapsamına alınmıştır⁹. Yapılan çalışmada transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak aşağıdaki amaçların

5 Billur Yaltı, “Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması”, Vergi Sorunları, Sayı:222, (Mart 2007), s.9

6 Özgür Biyan, “Transfer Fiyatlandırması Hakkında Tespit ve Öneriler”, <http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=676>, (22.06.2018)

7 Mehmet AKTAŞ, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 130, (Ekim 2003), s.84

8 Mesut Koyuncu, Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtım ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, İstanbul: Yıldız Yayın, 2005, s. 367

9 Cravens, S. Karen, (1997), “Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms”, International Business Review”, s. 127-145. Çeviren: İhsan Günaydın, “Çokuluslu Şirketler için Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırmasının Rolü”, Vergi Sorunları, Sayı: 141, (Haziran 2000), s. 145-146

varlığı tespit edilmiştir.

Amaçlar (% 100)

Uluslararası Amaçlar % 28

- Nakit Transfer Sınırlamaları % 2
- Rekabetçi Durum % 21
- Gerçek Gelir veya Maliyetleri Yansıtma % 5

iç Yönetim ile ilgili Amaçlar % 21

- Adaletli Performans Değerlemesi % 7
- Motivasyon % 9
- Hedef Uyumunu Teşvik Etme % 5

Vergileme ile ilgili Amaçlar % 51

- Tarifeleri Yönetmek % 4
- Vergi Düzenlemelerine Uymak % 7
- Vergi Yükünü Yönetmek % 40

Yapılan çalışma sonucunda en önemli amacın vergilendirmeye ilgili olduğu görülmektedir. Vergileme ile ilgili amaçlar içerisinde ise en önemli amacın vergi yükünü azaltmak olduğu görülmektedir.

ikinci önemli olan amaç ise uluslararası amaçlardır. Dikkat edileceği üzere vergileme ve uluslararası amaçlar maddi niteliktedir. iç yönetim ise amaçlar içinde en geride kalan amaçtır ve maddi nitelikte değildir.

1.3. Türk Vergi Mevzuatına Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazancın Unsurları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendinde kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, Kanunun 13'üncü maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı başlığı altında, kanun sistematigi içerisinde 13'üncü maddenin 1 numaralı fıkrasında tanımlanmıştır. 13'üncü maddenin 1 numaralı fıkrasında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, "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 sa-

yılır. 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." şeklinde tanımlanmıştır.

Kanundaki bu tanımla, kurumlar vergisi mükellefi kurumların ilgili maddenin takip eden fıkrasında belirtilen ilişkili kişilerle (gerçek veya tüzel) yaptığı mal veya hizmet alım/satımı işlemlerinde emsali işlemlere uygun olmayan bedel veya fiyatın tespit edilmesi durumunda transfer fiyatlandırması kullanılarak kazancın örtülü yoldan dağıtılmış olacağı ifade edilmiştir. Tabii ki, kanun koyucu burada mal ve hizmet alım/satımı ifadesini kullanmakla birlikte alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceğini belirterek kapsamı belirlemiştir.

Aynı Kanun 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 olması şeklinde tanımlanmıştır.

Dolayısıyla 5520 sayılı Kanun açısından yapılan bir işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım sayılabilmesi için;

- Bir kurum veya gerçek kişi tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının (Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,

- Söz konusu kurumun veya gerçek kişinin bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,

- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında "emsallere uygunluk ilkesi"ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması,

- Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü için Hazine zararının doğması şartının varlığı gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırmasının tek başına mev-

cudiyeti vergi hukuku açısından önemli değildir. Firmalar bu fiyatlandırmayı yapabilmelerinde serbesttirler. Ancak “emsallere uygunluk ilkesine” aykırı bir durum söz konusu olduğunda transfer fiyatlandırması vergi hukuku açısından artık incelenmeye tabi olacak bir konu olarak karşımıza çıkacaktır.

2. YANSITMA FATURASI NEDİR?

Bilindiği üzere uygulamada, özel anlaşmalar, yanlış faturalama, masraf dağıtımı gibi nedenlerle, bir mal veya hizmet bedelinin, asıl muhatabına yansıtılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Eğer bir mükellef bir başka mükellefle ilgili olduğunu peşinen bildiği bir mal veya hizmetin faturasını asıl muhatabı adına alırsa, ayrıca yansıtma faturası kesmesine gerek kalmaz. Söz konusu fatura bedelini kendisi ödemiş veya borçlanmışsa, bu faturayı bir dekont ekinde ilgili firmaya gönderebilir veya ibraz edip bedelini isteyebilir. Bu şekilde işlem yapılmamış, yani fatura asıl muhatabı adına alınmamışsa, masrafın yansıtılabilmesi için fatura kesilmesi gerekmekte olup, bu faturalar uygulamada “yansıtma faturası” olarak isimlendirilmektedir¹⁰.

Şirketler, ticari ilişkilerin ortaya koyduğu çeşitli nedenlerden dolayı kendilerini ilgilendirmeyen ya da kısmen kendileriyle ilgili bazı giderleri yüklenmektedirler. Bu durumun, genel olarak oluşan giderin muhatabının dışındaki bir kimse tarafından karşılanmasından, ortak bir masraf olup giderin ilgisine tevzii edilmesi gerektiğinden veya ilişki şirkete olan münasebetten dolayı yapılan giderde bu şirketin payının olmasından kaynaklandığı görülmektedir. Şirket, aslında muhatabı olmadığı/kısmen muhatabı olduğu kendisi adına düzenlenmiş fatura bedelini yasal defterlerine intikal ettirmekte ve kendisini ilgilendirmeyen bu gideri, gerçek muhatabı adına fatura düzenlemek suretiyle aktarmaktadır. Uygulamada bu tür faturalara, masraf yansıtma/aktarımlı faturası denilmektedir¹¹.

Vergi idaresi de yansıtmayı benzer şekilde tanımlamaktadır. Yapılan tanıma göre yansıtma; ticari faaliyet kapsamında bir işlemin yapılmaması, yapılan iş ve işlemlerde bir gelir elde etme veya kar ve zarar beklentisini taşıyacak herhangi bir

unsurun bulunmaması, yasal uygulamalar nedeniyle muhatap olunan ya da diğer bir işletme adına ödeme veya tahsilat yapılması durumlarında, yapılan ödeme veya henüz ödeme yapılmamışsa tahakkuk eden bedellerin asıl muhatabına aktarılmasını ifade etmektedir¹².

Vergi idaresi verdiği görüşlerde yansıtma tanımına uyan işlemlerin, bir mal teslimi veya hizmet ifası kapsamında olmadığını dolayısıyla KDV hesaplanmaması gerektiğini vurgulamaktadır¹³. Aynı görüşlerde, aktarılan tutarlara ilave bir bedel eklenmesi halinde ise bu bedel mükellefin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden toplam bedel üzerinden KDV'nin hesaplanacağı belirtilmektedir. Uygulamada mükellefler yansıtma işlemlerinde fatura dahi düzenlemeden dekont eşliğinde karşı tarafa giderleri yansıtılmaktadır.

Yansıtma işleminde, yansıtma işlemini yapan mükellef ödeme yaptığı zaman gider hesaplarını kullanacakken, yansıtma faturasıyla karşı tarafa yansıtma yapması halinde gelir hesaplarını kullanacaktır. Böylece yansıtma işlemini yapan mükellef nezdinde gelir ve gider açısından olumlu veya olumsuz bir etki ortaya çıkmayacaktır. Yansıtma yapılan mükellef ise; söz konusu faturayı gider yazacak ve böylece gider gerçek sahibi tarafından gider yazılacaktır.

3. DEĞERLENDİRME

Transfer fiyatlandırmasının kötü amaçlı kullanımı yani örtülü kazanç dağıtımı amacıyla kullanılması durumunun ortaya çıkabilmesi için ilişkili kişiler arasında emsallere uygunluk ilkesine aykırı gerçek bir mal tesliminin ve hizmet ifasının gerçekleştirilmesi ve gerekli koşullarda hazine zararının varlığı gerekmektedir. Vergi idaresi bu kapsamdaki işlemleri KVK'ya aykırı kabul etmekte olup bu durum vergi incelemesine dahi neden olabilmektedir.

Yansıtma faturalarında ise; masrafların gerçek muhatabına aktarılması durumu söz konusu olduğu için ortada bir mal teslimi veya hizmet ifası bulunmamaktadır. Dolayısıyla ilişkili kişiler arasında düzenlenen yansıtma faturalarının mal

¹⁰ Mehmet Maç, “Masraf Yansıtma İşlemlerinde KDV”, http://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebilyalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2017-kasim-sayi-167_mdergi_8762a-00_masraf-yansitma-islemlerinde-kdv.html, (25.06.2018).

¹¹ İsmail Taşçı, “Masraf Yansıtmasında Özellikli Durumlar”, <http://www.yaklasim.com/TodayWriters.aspx?wid=2043&cid=15209>, (25.06.2018).

¹² <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/ozelgeler/8647>; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 18.06.2015 Tarih ve 61668 Sayılı Özelge; Adana Vergi Dairesi Başkanlığı, 30.05.2014 Tarih ve 43 Sayılı Özelge, (25.06.2018).

¹³ <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/ozelgeler/8647>; Adana Vergi Dairesi Başkanlığı, 30.05.2014 Tarih ve 43 Sayılı Özelge; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 31.12.2015 Tarih ve 27024 Sayılı Özelge; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.02.2012 Tarih ve 475 Sayılı Özelge; Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 16.11.2011 Tarih ve 364 Sayılı Özelge; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.05.2010 Tarih ve 19 Sayılı Özelge, (25.06.2018).

teslimi veya hizmet ifası oluşmadığı için transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi gerekmemelidir.

Bununla birlikte ilave bir bedelin eklenmesi durumunda Vergi idaresi, yansıtma işleminin bir hizmet olduğunun kabul edileceğini belirtmektedir. Dolayısıyla ilişkili kişiler arasında düzenlenen yansıtma faturaları eğer ilave bir bedel eklenerek düzenlenmiş ise o takdirde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örneğin, A mükellefi X Bankasından 1000 TL krediyi 100 TL faiz ve 30 TL masraf karşılığında çekmiştir. Söz konusu mükellef ortağı olduğu B mükellefine 1000 TL krediyi 100 TL faiz ve 30 TL masrafla birlikte aynen aktarması durumunda yansıtma faturasında KDV hesaplanmayacaktır. Ancak A mükellefi kredi yansıtma işlemi karşılığında 1000 TL kredi, 100 TL faiz ve 30 TL masrafa ilave 150 TL bedel alması halinde; 150 TL'lik bedel, krediyi kullandıran A mükellefinin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden, genel oranda katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

Dolayısıyla A mükellefinin ortağı B mükellefine ilave bir bedel almaksızın aynen kullandığı kredi için hizmet ifası ortaya çıkmayacağından transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanılması söz konusu değildir. Ancak A mükellefinin 150 TL ilave bedel alarak krediyi ortağı B mükellefine aktarması işleminde 150 TL hizmet bedeli olarak değerlendirileceği için bu tutarın emsallere uygun olması gerekmekte olup, söz konusu tutarın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda A ile B mükellefi arasında ortaklık ilişkisinin varlığı; 150 TL ilave bedelin hizmet bedeli olarak değerlendirilmesi dolayısıyla aralarında hizmet alım satımı bulunması; ayrıca 150 TL ilave bedelin iç veya dış emsallere uygun olmaması ve hazine zararının (A ve B'nin tam mükellef kurum olması ve yansıtma işleminin yurtiçi işlem olması halinde) varlığı halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olacaktır.

SONUÇ

Transfer fiyatlandırması, bir kuruluşun kendi bünyesinde veya bölümleri arasında ya da ilişkili olduğu diğer bir kuruluşa transfer ettiği maddi veya gayri maddi mallar için uyguladığı fiyattır. Günümüzde transfer fiyatlandırması her ne kadar iktisadi bir terim olarak ortaya çıksa da, daha çok vergisel amaçlarla mükelleflerin başvurdukları

vergiden kaçınma metotlarından biridir. Bununla birlikte uluslararası rekabet, gerçek gelir veya maliyetleri yansıtma gibi uluslararası amaçlar ile motivasyon, hedef uyumunu sağlamak gibi iç yönetimle ilgili amaçlar için de tatbik edilmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre; ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım satımlarında emsallere aykırı fiyatlamalar transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak adlandırılmakta olup vergi cezaları söz konusu olabilmektedir.

Ticari hayatta başkaları adlarına yapılan giderlerin asıl sahiplerine yönlendirilmesi amacıyla düzenlenen faturalara yansıtma faturası denilmekte olup, herhangi bir ilave bedel alınmaksızın yalnızca giderin faturalandırılması halinde Vergi idaresi herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası söz konusu olmadığı görüşünü benimsemektedir. Dolayısıyla bu şekildeki faturalarda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından yapılacak herhangi bir değerlendirme bulunmamaktadır. Vergi idaresi, aktarılan gider tutarlarına ilave bir bedel eklenmesi halinde ise bu bedelin mükellefin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil ettiği görüşünü benimsemektedir. Sonuç olarak ilave bedelin hizmet bedeli olduğunun kabulü, bu bedelin iç veya dış emsallere uygun olmaması, tarafların aralarında ilgili mevzuatta belirtilen ilişkinin ve hazine zararının varlığı halinde bu şekildeki yansıtma faturaları için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri açısından değerlendirme yapılabilecektir. 

KAYNAKÇA

Aktaş, Mehmet. "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 130, (Ekim 2003).

Biyan, Özgür. "Transfer Fiyatlandırması Hakkında Tespit ve Öneriler", <http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?id=478#.WoSEnfkzblU>, (21.06.2018).

Cravens, S. Karen, (1997), "Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms", International Business Review", s. 127-145. Çeviren: İhsan Günaydın, "Çokuluslu Şirketler için Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırmasının Rolü", Vergi Sorunları, Sayı: 141, (Haziran 2000).

Doğan, Gülçin. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve ilişkili Kişi Kavramı", Yaklaşım, Sayı:168, (Aralık 2006).

Koyuncu, Mesut. Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, İstanbul: Yıldız Yayın, 2005.

Maç, Mehmet. "Masraf Yansıtma işlemlerinde KDV", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2017-kasim-sayi-167_mdergi_8762a-00_/masraf-yansitma-islemlerinde-kdv.html, (25.06.2018).

Saraçoğlu, Fatih ve Ercan Kaya, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması", http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_detay.aspx?gid=2&mid=1940, (21.06.2018).

Taşçı, İsmail. "Masraf Yansıtmasında Özellikli Durumlar", <http://www.yaklasim.com/TodayWriters.aspx?wid=2043&cid=15209>, (25.06.2018).

Yaltı, Billur. "Çokuluslu işletmeler ve Vergi idareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi", Vergi Sorunları, Sayı:91, (Aralık 1996).

Yaltı, Billur. "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması", Vergi Sorunları, Sayı:222, (Mart 2007).