

YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU TASARISINA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü

I- GİRİŞ

Kurumların, ilişkili kişileri ile gerçekleştirmiş olduğu mal veya hizmet alım-satım işlemlerinde, fiyat farklılaştırması yoluyla kârın arzu edilen yere transferi, şeklinde tanımlanması mümkün olan “*transfer fiyatlandırması*” kavramı; yazımızın kaleme alındığı günlerde tasarı halinde olan Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile, vergi mevzuatımıza girmek üzeredir.

Yeni KVK Tasarısının 13. maddesi ile “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*” müessesesi; uluslar arası gelişmeler, özellikle de Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD)’nin düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun maddesinin 1/7/2006 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmektedir.

Yazımızın ilerleyen bölümlerinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi Tasarının ilgili maddeleri ve madde gerekçeleri çerçevesinde genel hatlarıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

II- KONUYA İLİŞKİN KANUN MADDESİ VE KONUNUN AÇIKLANMASI

Yeni KVK Tasarısının “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” (Bundan böyle ‘TFYÖKD’ şeklinde kısaltılacaktır.) başlıklı 13. maddesinin tam metni aşağıdaki gibidir.

“(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.

(2) Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(3) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil kan bağı olanlar ve sihri hisisimleri da ilişkili kişi sayılır.

(4) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(5) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da

satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

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

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

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

(8) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, 3 yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

(9) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(10) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Tanımı

Tasarının 13. maddesinin 1. fıkrasına göre; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere, yapılan bir işlemde TFYÖKD olduğundan bahsedilebilmesi için şu unsurların varlığı gerekmektedir.

- İşlem, **ilişkili kişiler** ile yapılmalı,
- İşlem, **emsallere uygunluk ilkesine** aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden yapılmalıdır.

Tanımda yer alan “*ilişkili kişi*” ve “*emsallere uygunluk ilkesi*” kavramları ilerleyen bölümlerde açıklanmıştır.

2- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olabilecek İşlemler

Tasarının, TFYÖKD'nin tanımının yapıldığı 1. fıkrasında genel olarak “mal veya hizmet alım ya da satımı” ifadesine yer verildikten sonra, 2. fıkrasında da hangi işlemlerin mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği açıklanmıştır. Söz konusu fıkra hükmüne göre; 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.

Dolayısıyla, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden yapılan şu işlemler TFYÖKD kapsamında değerlendirilecektir.

- Alım-Satım işlemleri,
- İmalat ve inşaat işlemleri,
- Kiralama ve kiraya verme işlemleri,
- Ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri,
- İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler.

3- İlişkili Kişi Kavramı

Yapılan bir işlemin TFYÖKD kapsamında değerlendirilebilmesi için öncelikle yukarıda sayılan işlemlerin ilişkili kişilerle yapılmış olması gerekir.

İlişkili kişinin tanımı maddenin (3) numaralı fıkrasında yapılmıştır. Buna göre;

- Kurumların kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurum ortaklarının eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil kan bağı olanlar ve sihri hısımları,

ilişkili kişi sayılır.

Fıkarda geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; “kurum” ifadesi ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Ayrıca Tasarının (4) numaralı fıkrasına göre; kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler de kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

4- Emsallere Uygunluk İlkesi

TFYÖKD'nin bir unsuru da, yapılan işlemin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenmiş fiyat veya bedeller üzerinden yapılmasıdır. TFYÖKD'nin düzenlendiği maddenin (5) numaralı fıkrasına göre; **emsallere uygunluk ilkesi**, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Emsallere uygun fiyat ya da bedel; aralarında ilişkili kişi tanımına girebilecek bir şekilde ilişki olmayan kişilerin, işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade eder. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.

Tasarı ile, emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabilecekleri üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler maddenin (6) numaralı fıkrasında açıklanan; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.

a- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Maddenin (6) numaralı fıkrasının (a) bendine göre, **karşılaştırılabilir fiyat yöntemi**; bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespit edilmesinde bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekir. İşlemlerin, karşılaştırılabilir nitelikte işlem olarak değerlendirilebilmesi içinse;

- İşleme konu mal veya hizmetlerin ve
- İşlem koşullarının,

ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde ve ilişkili olmayan kişiler arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olması gerekir. Dolayısıyla, işleme konu mal veya hizmetlerin benzer nitelikte olması yeterli olmayıp, aynı zamanda işlem koşullarının da benzer nitelikte olması gerekir.

Madde gerekçesine göre; söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olamayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.

b- Maliyet Artı Yöntemi

Maddenin (6) numaralı fıkrasının (b) bendine göre, **maliyet artı yöntemi**; emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir.

Madde gerekçesine göre; buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kâr oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır.

c- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Maddenin (6) numaralı fıkrasının (c) bendine göre, **yeniden satış fiyatı yöntemi**; emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

Madde gerekçesine göre; bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış kârı, düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

ç- Diğer Yöntemler

Maddenin (6) numaralı fıkrasının (ç) bendine göre, emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

Madde gerekçesine göre; mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemleri"ne başvurma olanağının olmadığı haller için "diğer yöntemler" başlığı altında önerilen kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârı temel almaktadır.

d- Mükelleflerin Hangi Yöntemi Uygulayacakları

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde yukarıda açıklanan yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, seçtikleri yönteme göre emsallere uygun fiyat ya da bedeli kendileri belirleyeceklerdir. Karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemlerinden hiç birisi emsallere uygun fiyat ya da bedel tespitine uygun değilse mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile emsallere uygun fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme için, söz konusu üç yönteme göre de tespit yapılabilmesinin mümkün olmaması gerekmektedir.

İlgili Kanun maddesinin gerekçesinde, bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası olmadığı belirtilmektedir. Gerekçeye göre; uygulama kıstası, "işlemin niteliğine en uygun yöntemdir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani "işlemin niteliğine en uygun yöntem" ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır.

Öte yandan, maddenin (8) numaralı fıkrası ile, mükelleflere ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlere ilişkin olarak uygulayacakları yöntemi Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleme imkanı sağlanmaktadır. Buna göre, uygulaması gereken yöntem konusunda tereddüdü olan mükellefler Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için anlaşma yoluyla yukarıda açıklanan yöntemlerden hangisini kullanacaklarını tespit edebileceklerdir. Tespit edilen yöntem 3 yılı aşmamak üzere, anlaşmada belirlenen süre ve şartlar dahilinde kesinlik

taşıyacaktır. Dolayısıyla, belli koşullar altında tespit edilen yöntemle göre yapılan işlemler vergi incelemelerinde eleştiri konusu yapılamayacaktır.

Ayrıca dikkat edilmesi gereken bir husus da, emsallere uygun fiyat veya bedellerin tespitinde, söz konusu yöntemlere başvurulurken öncelikle, mükellefin kendisinin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel, yani **iç emsallerin** karşılaştırmaya esas ölçü olarak dikkate alınması gerektiğidir. İç emsalin hiç olmaması veya güvenilir olmaması halinde ise benzer nitelikteki kurumların işlemleri yani **dış emsaller** karşılaştırmada esas alınabilecektir.

5- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazancın, Dağıtılmış Kâr Payı Sayılması

Maddenin (9) numaralı fıkrasına göre; tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir.

Bu hükmün getirilmesi ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan mükellef nezdinde tenkide bağlı olarak tarhiyat yapılması üzerine, kendisine örtülü kazanç dağıtılan mükellef için de bir düzeltmenin yapılmasına imkan sağlanmaktadır.

Bu düzenleme, 5422 sayılı KVK’da yer alan örtülü kazanç müessesesine göre önemli bir fark olarak göze çarpmaktadır. Bilindiği gibi, örtülü kazanç dağıtımını nedeniyle yapılan tarhiyatlara ilişkin olarak böyle bir imkan bulunmamaktaydı. Dolayısıyla da örtülü kazanç dağıtımını nedeniyle yapılan tarhiyatların önemli bir kısmı, konu hazine kaybı yönünden değerlendirildiğinde vergi idaresi ve vergi yargısı arasında farklı yorumlara neden olmaktadır. Yeni KVK ile söz konusu düzeltme imkanının getirilmesi ile birlikte, konu hakkındaki tartışmaların giderileceği görüşündeyiz. Ancak hemen belirtmek gerekir ki örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde düzeltme yapılabilmesi için, örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Öte yandan, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın dağıtılmış kâr payı sayılması; dağıtımına konu edilen net tutarın brüte tamamlanması sonucu elde edilecek tutar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmasını da gerektirecektir.

6- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançların Gider Olarak Kabul Edilmeyişi

Tasarının “*Kabul edilmeyen indirimler*” başlıklı 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendine göre; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bir başka deyişle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, söz konusu bent hükmü ile mükellef bazında herhangi bir ayırım yapılmaksızın tüm kurumlar vergisi mükelleflerince dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacağına belirtilmiş olmasıdır.

Bilindiği üzere, 5422 sayılı KVK’nın “*Kabul edilmeyen indirimler*” başlıklı 15. maddesinde ise, “**sermaye şirketlerince** dağıtılan örtülü kazançlar” ifadesine yer verilmek suretiyle, örtülü kazanç müessesesinin özel olarak sadece sermaye şirketleri yönünden uygulanması öngörülmekteydi. Dolayısıyla, sermaye şirketleri dışında kalan diğer kurumlar

vergisi mükellefleri yönünden örtülü kazanç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı tereddütlere neden olmaktadır. Yeni düzenlemede ise “sermaye şirketlerince” ifadesine veya benzeri bir ifadeye yer verilmeyerek, dağıtılan örtülü kazançların indirim olarak dikkate alınmayacağı şeklindeki uygulama tüm kurumlar vergisi mükellefleri için uygulanabilir hale gelecektir.

III- SONUÇ

Yazımızın kaleme alındığı tarih itibariyle tasarı halinde olan ve yakın bir zamanda Yasalaşması beklenen Yeni KVK'nın 13. maddesi ile “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*” müessesesi düzenlenmektedir. Söz konusu Kanun maddesinin 1/7/2006 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmektedir.

Söz konusu düzenlemeye göre; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacak olup, örtülü olarak dağıtılan bu kazançlar kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacaktır.

Bu nedenle; ilişkili kişileri ile işlem yapan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlemlerde uygulayacakları fiyat veya bedelleri yukarıda genel hatlarıyla açıklamaya çalıştığımız yöntemlerle emsallerine uygun şekilde belirlemeleri gerekecektir.

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü