

## BİLGİ NOTU 2016/007

### Transfer Fiyatlandırması

6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" 15.07.2016 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edildi. Kanun, 9 Ağustos 2016 tarih ve 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlandı. Kanun'un gerekçesi incelendiğinde yasal düzenlemenin amacının 10. Kalkınma Planı'nın uygulanabilirliğini ve etkinliğini artırmak olduğu anlaşılıyor.

Bugünkü blog yazımızda transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili vergi kanunlarında yapılan değişiklikleri ele alacağız.

### Transfer Fiyatlaması ile İlgili Devrimci Değişiklikler Hangi Kanunlarda Yapıldı?

#### Katma Değer Vergisi Kanunu Değişiklikleri

6728 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "indirim konusu yapılamayacak KDV" ile ilgili hükümleri düzenleyen 30. maddesinin (d) bendine "transfer fiyatlandırması nedeniyle yapılan düzeltmelere ilişkin olarak işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin" parantez içi hüküm eklenmiştir. Düzenleme ile transfer fiyatlandırması hükümleri gereği kanunen kabul edilmeyen gidere ilişkin olarak KDV mükellefi işletmeler tarafından ithalat sırasında veya sorumlu sıfatı ile ödenmiş olan KDV tutarlarının, mükelleflerin KDV'ye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV tutarlarından indirimine imkân verilmiştir. Diğer bir deyişle, gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca "kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin, gerek ithalat sırasında gerekse sorumlu sıfatı ile ödenmiş olan katma değer vergisi tutarlarının indirim" konusu yapılan kısmının düzeltilmesinin önüne geçilmiştir.

6728 sayılı Kanun öncesinde, 21.05.2016 tarih ve 297186 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile 1 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "1.1.2. Fazla veya Yersiz Ödenen Verginin İadesi" ile ilgili açıklamaları içeren düzenlemesi değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklik ile transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımının söz konusu olması halinde "ithalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılması nedeniyle cezalı KDV tarhiyatlarına" son verilmiştir. Benzer şekilde söz konusu uygulamanın "yurt dışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dâhil) ilişkin sorumlu sıfatıyla (2 No'lu KDV beyanı) beyan edilerek ödenen vergileri de kapsamaktadır.

6728 sayılı Kanun söz konusu Tebliğ ile yapılan düzenlemeyi KDV Kanunu'nda yapılan değişikliklerle daha kanuni hale getirerek sağlamlaştırılmıştır.

#### Kurumlar Vergisi Kanunu Değişiklikleri

6728 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı" ile ilgili 13. maddesinde "uygulamada karşılaşılan sorunların giderilmesi ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin uluslararası düzenlemeler ve uygulamalarla uyumlaştırma amacıyla" önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunlar sırasıyla şu şekildedir:

- İlişkili kişi tanımının %10 oranı ile daraltılması: Değişiklikle ilişkili kişi işlemleri en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartına bağlanmıştır. Ortaklık ilişkisi olmamasına rağmen doğrudan veya dolaylı olarak oy veya kâr payı hakkının bu oranın üzerinde olması halinde de yapılan işlemlerin taraflar açısından ilişkili olacağı açıklığa kavuşturulmuştur. Ortaklık ilişkisi olmasa dahi yönetimde kontrole imkân verilmesi halleri ilişkili işlem kapsamında değerlendirilecektir. Bu oranlar "ilişkili kişiler" açısından topluca dikkate alınacaktır. Ayrıca, değişiklik ile %10 ve üzerindeki oranlardaki ortaklık ilişkili işlemlerde dikkate alınacaktır. Böylece raporlama konusunda mükelleflerin rahatladığı söylenebilir.

# novus

- Kullanılacak yöntemlere ilişkin güncelleme: 5520 sayılı KVK ile 2007 yılında yürürlüğe giren madde OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberi esas alınarak hazırlanmıştır. Söz konusu Rehber 2010 yılında güncellendiğinden, bu güncellemeye uyum amacıyla ilişkili işlemlerde kullanılacak yöntemlerde hiyerarşinin kaldırılmasına uyum sağlanmıştır. Böylece mükellefler, transfer fiyatlandırmasında işlemsel kâr yöntemleri ile geleneksel yöntemler arasında herhangi bir hiyerarşi gözetilmeksizin yöntem belirleyebileceklerdir.

Yapılan yasal değişiklik malumun ilanıdır. Çünkü maddenin 2007 yılında yürürlüğe giren gerekçesinde de OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Rehberi esas alınarak hazırlandığı kabul edildiğinden, yapılan değişiklikle uygulamaya açıklık getirilmiştir.

- Peşin fiyatlandırma anlaşması (APA) sağlanması halinde, Anlaşma'nın geçmişe uygulanması: Transfer fiyatlandırması uygulamasında mükelleflerin, ilişkili kişilerle yapacakları işlemleri güvenli bir şekilde gerçekleştirmek ve olası vergi ihtilafları engellemek için vergi idareleri ile "peşin fiyatlandırma anlaşmaları" yapmaları vergi düzenlemelerinde yer almaktadır. Türkiye'de "peşin fiyatlandırma anlaşması" başvurularının az olmasının nedenlerinden biri de anlaşma halinde, anlaşılan yöntemin zamanaşımına uğramamış vergilendirme dönemleri konusunda bir koruma sağlamaması idi. KVK'nın 13. maddesinin 5. fıkrasında yapılan değişiklikle anlaşmadaki yöntemin zamanaşımına uğramamış vergilendirme dönemlerinde uygulanması olanağı sağlanmaktadır. . Söz konusu uygulamaya göre Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesindeki "pişmanlık ve ıslah hükümleri" çerçevesinde imzalanan anlaşma "vergi idaresine kendiliğinden haber verme" olarak kabul edilerek "vergi ziyai cezası" kesilmeyecektir. Ancak gecikme zammı oranında bir tutar ile anlaşmadaki yöntemle göre hesaplanan vergi ödenecektir.

- Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerine uyanlara indirimli ceza uygulaması: Mükelleflerden belgelendirme yükümlülerini eksiksiz ve belirlenen zamanlarda yerine getirenler hakkında herhangi bir nedenle örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle "zamanında tahakkuk ettirilmemiş" veya "eksik tahakkuk ettirilmiş" vergilere uygulanacak vergi ziyai cezası "% 50 oranında indirimli uygulanacaktır. Söz konusu düzenleme olumlu olmakla birlikte, kanun yapma tekniği açısından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yerine Vergi Usul Kanunu'nda yapılmasının "kanun yapma tekniği açısından" daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

- Transfer fiyatlandırması uygulamalarında Bakanlar Kurulu yetkilendirmesi: Söz konusu fıkranın değişiklik öncesi hali dikkate alındığından Bakanlar Kurulu yetkisi detaylandırılmıştır. Söz konusu değişikliğin detaylandırılması "verginin kanuniliği ve öngörülebilirliği ilkeleri" açısından oldukça önemlidir.

Yapılan değişiklik ile Bakanlar Kurulu'na yerel ve uluslararası gelişmeler nedeniyle geniş yetkiler verilmiştir. Bunlar sırası ile "ilişkili kişi oranını %1'e indirme, %25'e çıkarma, oran şartını kaldırma", "üç yıl olan peşin fiyatlandırma anlaşma sürelerini beş yıla kadar çıkarma", "belgelendirme yükümlülükleri ve bunların kapsamını belirleme", "uluslararası anlaşmalar, doğrultusunda yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirme", "ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usuller belirleme" şeklindedir.

Olumlu bulduğumuz bu düzenleme için "sorumlu vergicilik" adına yapılabilecek yorumumuz, Bakanlar Kurulu yetkisinin KVK'nın 13. maddesinin ikinci fıkrasındaki ilişkili kişi ile ilgili orana ilişkin "oran şartını kaldırma" yetkisinin verginin kanuniliği ilkesi ile çeliştiği yönündedir.

Bakanlar Kurulu yetkilendirmesi ve BEPS'e uyum: Yapılan düzenleme Türkiye, OECD'nin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) projesindeki transfer fiyatlandırması dokümantasyonunun gözden geçirilmesi ile ilgili 13 No.lu eylem planını uygulamaya koyma amacıyla "yerel mevzuat altyapısında" gerekli değişiklikleri yapmıştır. Bundan sonra 16 Mart 2016'da Gelir İdaresi tarafından kamuoyu ile paylaşılan Transfer Fiyatlandırması Tebliği Taslağı yayımlanmasını bekliyoruz. Tebliğ'e ilave olarak OECD'in 13. Eylem Planı'na ilişkin olarak Bakanlar Kurulu'nun bir Kararının da yayımlanmasını bekleyebiliriz. Bakanlar Kurulu Kararı ve Tebliğ düzenlemesi ile "ülkelerarası raporlama (country by country reporting)", "ana rapor (masterfile) ve "ülke raporu (local file) ile "yerel düzeyde belgelendirme yükümlülükleri ve kapsam belirleme" imkânına kavuşacaktır.

# novus

Türkiye'nin BEPS kapsamındaki düzenlemeleri yerel mevzuata dâhil etmesi oldukça önemli bir düzenleme olup, yurt dışında iştiraki bulunan Türk çokuluslu şirketlerinin raporlamaları için elzem olduğu kanaatindeyiz.

## **Değişiklikler Geçmiş Uyuşmazlıklara da Uygulanabilir mi?**

Bu sorunun cevabı. KDV Kanunu için "Evet"tir. Çünkü hem 6 Seri No'lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile yapılan "fazla veya yersiz ödenen verginin iadesi" değişikliği hem de 6728 sayılı Kanun değişikliği malumun ilanı olup, Anayasa Mahkemesi'nin son dönemlerde verdiği kararlarda esas aldığı "öngörülebilirlik" ilkesine en güzel oluşturduğu kanaatindeyiz. Bu nedenle, mükellefler devam eden vergi uyuşmazlıkları için hazırlayacakları ek dilekçe ile bu değişikliğin dava dosyalarına girmesini avukatları ile değerlendirmelidirler.

Diğer yandan, KVK ile ilgili değişikliklerin (%10 ortaklık oranı gibi) geçmiş uyuşmazlıklara uygulanmasının mümkün olmadığı kanaatindeyiz. KVK açısından yapılan değişiklikler Kanun'un yayım tarihi olan 9.8.2016 tarihinden sonra yürürlüğe girdiği için bu tarihten sonra gerçekleştirilecek işlemler için uygulanabilecektir.

Bu değişiklik "sorumlu vergicilik" adına yapılmış takdire şayan bir düzenleme olmuştur. Bu düzenlemeler devrim niteliğinde olup, bu sayede "vergilemede öngörülebilirliğin arttığı ve uyum maliyetlerinin azaltıldığı" bir ortam oluşma konusunda önemli bir adım atılmıştır.

## **Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Kapsamında Raporlama 2016'yı Kapsayacak mı?**

OECD'nin Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) projesindeki transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ile ilgili 13 No.lu eylem planını uygulaması ile ilgili "hukuki altyapı" için yapılan değişiklikler sonrasında BKK ve Tebliğ'in yayımlanması mümkün hale gelmiştir. Dolayısıyla, söz konusu düzenlemenin 2016 yılını kapsamamasını beklemekle birlikte; söz konusu düzenlemeler yayımlanmadan bu sorunun cevabını net bir şekilde vermek mümkün olmayacaktır.