

İlişkili kişilerle gerçekleştirilen kiralama işlemlerinde kar bölüşüm yönteminin kullanılması

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.27.15.01-10-515-153-10
Tarih	25.02.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

GAZİANTEP VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

VERGİ VE ANLAŞMALAR UYGULAMA MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : 16700543-10-515-153-10 25/02/2012

Konu : Kar Bölüşüm Yöntemi ile Kiralama

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin inşa ettiği beş yıldızlı ... Otelini 1993 yılında işletmeye açtığınızı, söz konusu oteli işletmek üzere ...A.Ş.'ye kiraladığınızı, kira tutarını kâr bölüşüm yöntemi ile belirlemek istediğinizi, yeni dönemde otel işletmecisi ...A.Ş. ile hesap dönemi Ticari Kârının %80'ini otelin yıllık kirası esasına göre kira sözleşmesi yapmak istediğinizi, bu durumda otelin yıllık

kirasının belirli sabit bir tutar olmayıp otelin diğer ünitelerinin işletilmesinden hâsıl olacak dönem ticari karının %80'i olacağını, bunun sonucunda ... A.Ş.'nin yıllık ticari karına göre kira bedelinin her yıl değişken olacağı, ekonomik kriz hallerinde otelin iş yapamaması, yatak kapasitesinin çok altında doluluk oranı ile çalışması ve yeni otellerin açılması nedeniyle oluşan rekabet sonucu dönemin zararla kapanması halinde kira geliri alamayacağını, ... A.Ş. ile ... A.Ş. yönetim kurulu üyelerinin aynı kişiler olduğunu belirterek, yeni dönemde yıllık kira bedelinin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesi ile düzenlenen "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda bilgi verilmesi istenilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış olup aynı Kanunun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, Kanunun birinci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinde; *"(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. 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.***

*(2) 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 yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.***

(3) 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. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. " hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre ... A.Ş. ile kurumunuz ortaklarının ve yönetim kurulu üyelerinin aynı kişiler olması nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrası gereğince her iki kurum da ilişkili kişi olarak nitelendirilecektir.

Ayrıca 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "4-Emsallere Uygunluk İlkesi" başlıklı bölümünde, "...aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

*Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için **öncelikle iç emsal** kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde **dış emsal** karşılaştırmada esas alınacaktır..." açıklamalarına yer verilmiştir.*

Öte yandan anılan Tebliğin "5- Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler" başlıklı bölümünde ise, " *Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler.*

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler işleme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır..." denilmektedir.

Yine aynı Tebliğin "5.4- Kâr Bölüşüm Yöntemi" başlıklı bölümünde, bu yöntemin ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas aldığı ve geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılması gerektiği belirtildikten sonra bu yöntemin, işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılması uygun olacağı ifade edilmiştir.

Diğer taraftan, anılan madde gerekçesinde, emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntemin öngörüldüğü, mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları

işlemlerde bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ya da bedeli belirleyecekleri, bu yöntemlerden hiçbirisinin yukarıda açıklanan emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda mükelleflerin kendi belirleyecekleri bir yöntem ile anılan fiyat ya da bedeli belirleyebilecekleri ancak bu şekilde bir belirleme yapabilmeleri için maddede öngörülen üç yönteme de başvurabilme olanağının olmaması gerektiği, bu durumun maddede 4 üncü yöntem olarak belirtildiği, dolayısıyla uygulama kıstasının işlemin niteliğine en uygun yöntem olduğu açıklanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin aktifine kayıtlı otelin işletilmek üzere ilişkili kişi ...' A.Ş.'ye kiralanması işlemindeki kira bedelinin işlemin niteliğine en uygun yöntemin kullanılması suretiyle belirlenecek emsallere uygun kira bedeli olması gerekmektedir. Söz konusu kiralama işlemine ilişkin bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmiş olması halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri çerçevesinde değerlendirme yapılacağı tabiidir.

Bilgilerinize rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026