

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

TRANSFER FİYATLAMASI VE TÜRKİYE
UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

ATA DİLİÇİKİK

İstanbul, 2012

T.C
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM BİLİM DALI

TRANSFER FİYATLAMASI VE TÜRKİYE
UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan

Ata Diliçikik

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Mustafa Çanakçıoğlu

İstanbul, 2012



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Tezli Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetimi Yüksek Lisans Programı Y0912.070008 numaralı öğrencisi **ATA DİLİÇİKİK**' in "TRANSFER FİYATLAMASI VE TÜRKİYE UYGULAMASI" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 05.10.2012 tarih ve 2012/23 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından *..oybirliği*..... ile Tezli Yüksek Lisans tez olarak *kabul*..... edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi: 09.11.2012

1) Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Mustafa Çankırıoğlu

2) Jüri Üyesi

Yrd. Doç. Dr. Ercüment İstemiç

3) Jüri Üyesi

Yrd. Doç. Dr. Seydi Aydın

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

ÖZET

DİLİÇİKİK Ata, Transfer Fiyatlaması ve Türkiye Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2012

Transfer fiyatlandırması, dünya ekonomisinin bütünleşmesi, küreselleşme olgusunun hızla artması ve ülkeler arasındaki ticaret hacminin genişlemesi sonucunda, en önemli vergi konusu olarak gündemdeki yerini almıştır. Türkiye’de “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesi ile 1 Ocak 2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeye göre, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedeller ile mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, kazanç transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Genel olarak transfer fiyatlandırması kuralları OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi örnek alınarak düzenlenmiştir.

Bu çalışmada, transfer fiyatlandırması konusu Kurumlar Vergisi Kanunu, OECD normları ve diğer kanunlar çerçevesinde pozitif ve negatif yönleri ile birlikte ayrıntılı olarak incelenmiştir. Mevcut transfer fiyatlandırması düzenlemesi ile Türk Vergi Sisteminin özellikle OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ve uluslararası gelişmelere uygun bir yapıya kavuştuğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Sözcükler:

- 1- Transfer Fiyatlandırması,
- 2- Örtülü Kazanç Dağıtımı,
- 3- Emsallere Uygunluk İlkesi,
- 4- Muhasebe,
- 5- Vergi.

ABSTRACT

DİLİÇİKİK Ata, Transfer Pricing and Turkey Implementation, Master's Thesis, İstanbul, 2012

Transfer pricing, has become the most important tax issue as a result of integration of world economy, deepening globalization and expansion of international trade volume. January 1st, 2007 marks the beginning of formal transfer pricing practice in Turkey by the way of article 13 of Turkish Corporate Tax Law (numbered 5520) under the title "Disguised Income Distribution Through Transfer Pricing." According to Article 13 of the Law, If a taxpayer enters into transactions regarding sale or purchase of goods and services with related parties, where the prices are not set in accordance with the arm's length principle, then related profits are considered to be distributed in a disguised manner through transfer pricing. Turkish transfer pricing rules are mainly based on the OECD Transfer Pricing Guidelines.

In this study we discussed transfer pricing from both positive and negative perspectives within the framework of Corporate Income Tax Law, the OECD regulations, and other related laws. The study concludes that the current transfer pricing regulations are prepared by taking into account international developments and particularly the OECD Transfer Pricing Guidelines.

Key Words:

- 1- Transfer Pricing,
- 2- Disguised Profit Distribution,
- 3- Arm's Length Principle,
- 4- Accounting,
- 5- Tax.

ÖNSÖZ

Küreselleşme olgusu uluslararası ticaretin, kısa ve uzun vadeli sermaye hareketlerinin önündeki engelleri ortadan kaldırarak dünya ticaretinin hızlı bir şekilde gelişmesine neden olmuştur. Özellikle çokuluslu şirketlerin çok sayıda ülkede üretim ve pazarlama faaliyetinde bulunması ve ülkeler arasındaki vergi oranı farklılıklarından yararlanarak daha az vergi ödemek için ilişkili şirketleri arasındaki mal ve hizmet fiyatını yapay bir şekilde düşük veya yüksek belirleyerek karlarını arttırmak eğilimi içine girmişlerdir. Çok uluslu şirketlerin dünya ticaretindeki payının hızlı bir şekilde artması ve bu şirketlerin vergi planlaması amacıyla sık sık yapay transfer fiyatları uygulamaları, şirketler ile ülkeler arasında itilafların yaşanmasına neden olmuş ve transfer fiyatlandırması konusu uluslararası vergi hukukunun en önemli gündem maddesi haline gelmiştir.

ÇUŞ'ların manipüle edilmiş transfer fiyatları yoluyla ödeyecekleri vergiyi azaltma girişimlerine karşı ulusal devletler transfer fiyatlandırması konusunda yasal düzenlemeler yaparak karşılık vermektedir. Ülkemizde de transfer fiyatlandırması konusu ile ilgili olarak vergi kayıp ve kaçagını azaltmak için çağdaş ülke uygulamaları ve OECD'nin "Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" örnek alınarak vergi ve diğer alanlarda yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemelerinin ülkemizde yakın zamanda uygulanmaya başlanmış olması ve birçok sorunu bünyesinde barındırması bu konunun tez konusu olarak seçilmesinde etkili olmuştur.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	viii
TABLolar LİSTESİ	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1- TRANSFER FİYATLANDIRMASI HAKKINDA GENEL BİLGİLER	4
1.1- TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TANIMI.....	4
1.2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI TANIMI	8
1.3- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ÇEŞİTLERİ	9
1.4- TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÖNEMİ	10
1.5- TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI.....	16
1.5.1- Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları	17
1.5.2- Transfer Fiyatlandırmasının Uluslararası Amaçları	20
1.5.3- Transfer Fiyatlandırmasının Yönetimsel Amaçları	22
1.6- TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TARİHÇESİ	23
1.7- TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDA ÖRNEK OLAYLAR.....	26

İKİNCİ BÖLÜM

2- TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDA OECD, ABD ve AB DÜZENLEMELERİ	31
2.1- OECD'NİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDAKİ DÜZENLEMELERİ.....	31
2.2- EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ	34
2.2.1- Genel Açıklamalar	34
2.2.2- Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanışına İlişkin Rehber	39
2.2.2.1. Karşılaştırılabilirlik İlkesi	39
2.2.2.1.1. Mal ve Hizmetlerin Özellikleri	40
2.2.2.1.2. İşlev Analizi.....	40
2.2.2.1.3. Sözleşme Şartları	41
2.2.2.1.4. Ekonomik Koşullar.....	41
2.2.2.1.5. İşletme Stratejileri.....	42
2.2.2.1.6. Gerçekleşmiş İşlemin Niteliğinin Tanınması	42
2.2.2.1.7. Zararlar.....	44
2.2.2.1.8. Hükümet Politikalarının Etkisi	44
2.2.2.1.9. Gümrük Değerlerini Kullanma.....	45

2.3- EMSALLERE UYGUNLUĞA ALTERNATİF BİR YAKLAŞIM: GLOBAL FORMÜLLERE DAYALI BÖLÜŞÜM YÖNTEMİ	45
2.4- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ	46
2.4.1- Transfer Fiyatlandırması Yönteminin Seçimi	47
2.4.2- Durumun Koşullarına En Uygun Transfer Fiyatlaması Yönteminin Seçilmesi	48
2.4.3- Geleneksel İşlem Yöntemleri	50
2.4.3.1. Karşılaştırılabilir Kontrol Edilemeyen Fiyat Yöntemi.....	51
2.4.3.2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	53
2.4.3.3. Maliyet Artı Yöntemi	54
2.4.4- İşlemsel Kâr Yöntemleri.....	56
2.4.4.1. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi.....	57
2.4.4.2. İşleme Dayalı Kar Bölüşüm Yöntemi.....	59
2.5- KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİ	61
2.5.1- Karşılaştırılabilirlik Analiz Süreci	62
2.5.2- Emsal Aralığının Uygulanması	67
2.5.3- Karşılaştırılabilirlikte Zamanlama Konusu.....	68
2.6- PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI.....	68
2.7- ABD'DE TRANSFER FİYATLAMASI UYGULAMASI	70
2.7.1- Emsallere Uygunluk İlkesi.....	72
2.7.2- En İyi Yöntem Kuralı	72
2.7.3- Karşılaştırılabilirlik Analizi.....	73
2.7.4- Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Yöntemler	74
2.7.5- Cezalar.....	75
2.7.6- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları	76
2.8- AVRUPA BİRLİĞİ'NDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI	78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI.....	82
3.1- ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESESİ VE TARİHİ GELİŞİMİ	82
3.2- MÜLGA 5422 SAYILI KVK'DA DÜZENLENEN ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESESİ.....	83
3.3- 5520 SAYILI KVK'DA DÜZENLENEN TRANSFER FİYATLAMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESESİ	86
3.3.1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Yasal Düzenlemeler	87
3.3.2- Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı	91
3.3.2.1. Kurumların Kendi Ortakları.....	93
3.3.2.2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi Veya Kurumlar.....	93
3.3.2.3. Kurumların veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar	95
3.3.2.4. Ortakların Eşleri, Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoy, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hissimlari ve Kayın Hissimlari	96
3.3.2.5. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler	96
3.3.3- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olabilecek İşlemler	98

3.4- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ	99
3.4.1- Emsal Bedel Tespitinde Karşılaştırılabilirlik Analizi	100
3.4.2- Emsal Bedel Tespitinde Yaşanan Zorluklar ve Uluslararası Veri Tabanlarının Kullanımı	102
3.4.3- Emsal Fiyat Aralığı	106
3.5- EMSALLERE UYGUN FİYAT YA DA BEDELİN TESPİTİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER	106
3.5.1- Geleneksel İşlem Yöntemleri	108
3.5.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	108
3.5.1.2. Maliyet Artı Yöntemi	111
3.5.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	113
3.5.2- İşleme Dayalı Kar Yöntemleri	116
3.5.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemi	116
3.5.2.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi	120
3.6- PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI	122
3.6.1- Genel Açıklamalar	122
3.6.2- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasında Süreç	125
3.6.3- Transfer Fiyatlamasında Belgelendirme	127
3.6.3.1. Yıllık Belgelendirme	128
3.6.3.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme	131
3.7- GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI	133
3.7.1- Grup İçi Hizmetlerin Tanım ve Kapsamı	133
3.7.2- Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti ve Emsallere Uygunluk	134
3.7.3- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılacak Yöntemler	135
3.8- GAYRİ MADDİ HAKLAR İLİŞKİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI	136
3.8.1- Gayri Maddi Hakların Tanımı	136
3.8.2- Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi	137
3.8.3- Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler	138
3.9- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA DAĞITILAN ÖRTÜLÜ KAZANÇ TUTARININ KAR PAYI SAYILMASI VE DÜZELTME İŞLEMLERİ	139
3.9.1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri	139
3.9.2- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri	140
3.9.3- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişi ve Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri	141
3.9.3.1. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması	141
3.9.3.2. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması	141
3.10- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMASINDA HAZİNE ZARARI ŞARTI	144
3.11- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN TUTAR VE KDV UYGULAMASI	146

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4- TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDA DİĞER KANUNLARDA YER ALAN DÜZENLEMELER..... 149

4.1- SERMAYA PİYASASI KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER.....	149
4.1.1- Sermaye Piyasası Kanun’da Transfer Fiyatlandırması ve Cezai Yaptırımlar	149
4.1.2- Halka Açık Şirketlerin Değerleme Yaptırma Yükümlülüğü	151
4.1.2.1. Değerleme Yaptırma Yükümlülüğü.....	151
4.1.2.2. Yaygın ve Süreklilik Arz Eden İşlemlerin Değerlemesi	152
4.1.2.3. Değerlemeye İlişkin Diğer Hükümler	153
4.1.2.4. Türkiye Muhasebe Standartları’na Göre İlişkili Taraf İşlemleri.....	154
4.2- GÜMRÜK KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER.....	156
4.2.1- Gümrük Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri	157
4.2.2- Gümrük Kanunu Çerçevesinde İlişkili Kişiler.....	160
4.2.3- Gümrük Kıymetinin Tespit Yöntemleri	161
4.2.3.1. Satış Bedeli Yöntemi.....	162
4.2.3.2. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi	163
4.2.3.3. Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi.....	163
4.2.3.4. İndirgeme Yöntemi.....	164
4.2.3.5. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi.....	165
4.2.3.6. Son Yöntem	166
4.2.4- Gümrük Kanunu Kapsamında Uygulanacak Cezalar	167
SONUÇ.....	170
KAYNAKÇA.....	178

KISALTMALAR

a.g.e	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
APA	Advance Pricing Agreement
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
ÇUŞ	Çok Uluslu Şirket
GATT	Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IRS	Internal Revenue Service
KDV	Katma Değer Vergisi
KKEF	Karşılaştırılabilir Kontrol Edilmeyen Fiyat
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD Rehberi	Çok Uluslu Şirketler ve Vergi Daireleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi
SPK	Sermaye Piyasası Kurumu
TMS	Türkiye Muhasebe Standardı
UMS	Uluslararası Muhasebe Standardı
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
vb	Ve benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1. En Önemli Vergi Konusunun Ne Olduğu Sorusuna Katılımcılar Tarafından Verilen Cevaplar	14
Tablo 2. 1997 - 2010 Yılları Arasında Katılımcıların Transfer Fiyatlandırmasının Önemi Konusundaki Cevapları	15
Tablo 3. ÇUŞ'lar İçin Transfer Fiyatlandırmasının Temel Amaçları	17

GİRİŞ

Günümüzde yaşanan teknolojik, toplumsal ve ekonomik gelişmeler ülkeler arasında mal, hizmet ve sermaye akışını hızlandırırken mal ve hizmet ticaretinde coğrafi sınırların ortadan kalkması, evrensel düzeyde üretimin yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Uluslararası ticaretin, kısa ve uzun vadeli sermaye hareketlerinin önündeki engelleri kaldırmak için hem ülkeler hem de uluslararası kuruluşlar yoğun bir şekilde çalışırken, ülkeler de yabancı sermaye yatırımlarını teşvik etmek için adeta birbirleri ile yarış içine girmektedirler. Bu gelişmeler, uluslararası ticaretin artmasına neden olurken aynı zamanda transfer fiyatlandırması konusunun hem ülkeler hem de şirketler için en önemli vergisel konulardan biri haline gelmesine neden olmaktadır.

Kürselleşme olgusu birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) hem sayısının hem de bu şirketlerin dünya ticaretinden aldığı payın gün geçtikçe artmasına neden olmaktadır. Bugün dünya ticaretinin yaklaşık % 60'ı ÇUŞ'lar arasında gerçekleştirilmektedir. Bu şirketler tarafından yerel şirketlerin yoğun bir şekilde satın alındığı gerçeği dikkate alındığında bu oranın gelecekte daha da artması beklenmektedir.

Çok uluslu işletmelerin vergilendirilmesinde en çok sorun yaratan konu uygun transfer fiyatlarının belirlenmesidir. Transfer fiyatları hem vergi idareleri hem de vergi mükellefleri açısından önem taşımaktadır. İlişkili kişiler arasında mal ve hizmet ticaretinde belirlenen transfer fiyatları yoluyla farklı ülkelerde faaliyet gösteren ilişkili işletmelerin gelir ve giderleri dolayısıyla da karları ile faaliyette bulunulan ülkenin vergi gelirleri önemli ölçüde etkilenmektedir.

ÇUŞ'lar ülkeler arasındaki vergi oranlarındaki farklılıktan yararlanarak karlarını daha düşük vergi oranı uygulayan ülkelerde toplamak amacıyla emsaline göre düşük ya da yüksek transfer fiyatları uygulayabilmektedirler. Bu durum, ÇUŞ'lar ile faaliyette buldukları ülkeler arasında transfer fiyatı konusunda vergisel sorunların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. ÇUŞ'ların manipüle edilmiş transfer fiyatları yoluyla ödeyecekleri vergiyi azaltma girişimlerine karşı ulusal devletler, transfer fiyatlandırması konusunda yasal düzenlemeler yaparak karşılık vermektedir. Ülkemizde de transfer fiyatlandırması konusu ile ilgili olarak vergi kayıp ve kaçagını azaltmak için vergi ve diğer alanlarda yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Sayıları ve faaliyet alanları günden güne artan ÇUŞ'ların ilişkili işletmeleri arasındaki ticaret hacminin büyümesi, ÇUŞ'lar ile ülkeler arasında transfer fiyatlandırması konusunda sorunlar yaşanmasına neden olmaktadır. Bu durum, ÇUŞ'ların vergilendirilmesi konusunda ülke bazında belirlenen politikaların yetersiz kalmasına neden olmuş ve transfer fiyatlandırması konusunun uluslararası alanda ele alınmasının gerekli olduğu konusunda tüm dünyada görüş birliği oluşmuştur. Bu doğrultuda, dünya ticaretinin gelişmesine katkıda bulunma amacı çerçevesinde, OECD tarafından transfer fiyatlandırması konusunda üye olan ve olmayan ülkeler tarafından yararlanılabilecek “Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi” yayımlanmıştır.

Ülkemizde transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk yasal düzenleme, transfer fiyatlandırması müessesesinin tam karşılığı olmamakla birlikte, Mülga 5422 sayılı KVK'da bir vergi güvenlik müessesesi olarak yer alan örtülü kazanç dağıtım müessesesidir. Ancak 1950 yılında yürürlüğe giren örtülü kazanç dağıtım müessesesinin, uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm getirememesi, değişen ekonomik koşullar ve uluslararası düzenlemelerin gerisinde kalması gibi nedenlerle değiştirilmesi gereği doğmuştur.

Örtülü kazanç dağıtım müessesesi; vergi güvenliğinin sağlanması, transfer fiyatlandırması konusunda yaşanan belirsizliklerin ortadan kaldırılarak vergiye gönüllü uyumun artırılması, çağdaş uygulamalara uyum sağlanması gibi amaçlar doğrultusunda OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi esas alınarak 5520 sayılı yeni KVK'da 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Düzenlemenin özü, ilişkili kişilerin aralarındaki ticari işlemlerde uyguladıkları fiyatın emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi esasına dayanmaktadır. Bu düzenleme ile Türkiye uzun yıllar sonra çağdaş bir transfer fiyatlandırması mevzuatına kavuşmuştur.

Bu çalışmanın amacı, çağdaş ülkelerde uzun yıllardır uygulanmasına rağmen, ülkemizde 5520 sayılı KVK ile 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım müessesesi hakkında bilgiler vermek, konu ile ilgili sorunları tartışmak, transfer fiyatlandırması konusunda uluslararası düzenlemeler ve gümrük mevzuatı ile uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde değerlendirmelerde bulunmaktır.

Çalışmamız dört ana başlık altında toplanmıştır.

Birinci bölümde transfer fiyatlandırmasının amaçları, önemi, tarihçesi ve çeşitleri hakkında genel bilgiler verilmiştir. Ayrıca transfer fiyatlandırması konusunda ÇUŞ'lar ile ülkeler arasında yaşanan önemli ihtilaflar ve çözümüne ilişkin örnek olaylara yer verilmiştir.

İkinci bölümde, transfer fiyatlandırması konusunda OECD tarafından hazırlanan ve ülkemiz dahil bütün ülkeler tarafından ulusal mevzuatların hazırlanmasında referans olarak dikkate alınan “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ayrıca, bu bölümde transfer fiyatlandırması konusunda ilk çalışmaları yapan ABD ve üye olmayı hedeflediğimiz Avrupa Birliği'nin (AB) transfer fiyatlaması hakkındaki uygulamalarına da değinilmiştir.

Üçüncü bölümde ise ülkemizde 1949 yılından 2007 yılına kadar uygulanan 5422 sayılı KVK'da düzenlenmiş olan örtülü kazanç müessesesi açıklandıktan sonra, 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulanan 5520 sayılı KVK'da düzenlenen transfer fiyatlandırması uygulaması mevcut Kanun, Bakanlar Kurulu Kararları (BKK), Tebliğ ve sirküler kapsamında ayrıntılı olarak açıklanmış ve sorun teşkil eden alanlarda konu ile ilgili farklı görüşlere değinildikten sonra kendi görüşümüz de belirtilerek konu açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde, SPK mevzuatı, Gümrük mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 24 kapsamında transfer fiyatlandırması konusu açıklanmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım müessesesinin çağdaş ülke uygulamalarına paralel olarak hazırlanmış modern bir düzenleme olmasına rağmen uygulamada halen bazı sorunların var olduğu gerçeğinden yola çıkılarak bu sorunlara ilişkin genel değerlendirmelere tezin sonuç bölümünde yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1- TRANSFER FİYATLANDIRMASI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1- TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TANIMI

Çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) küresel düzeyde üretim yapmaları ve ilişkili olduğu gerçek ve tüzel kişilerle yoğun olarak ticari işlemlerde bulunması, vergi hukukunda transfer fiyatlandırması kavramının önemini artırarak, vergi hukukunun en önemli ve güncel kavramlarından biri haline getirmiştir.

Uluslararası literatürde önemli bir gündem oluşturan “Transfer Pricing” kavramı, Türkçeye “Transfer Fiyatlandırması” olarak çevrilmiştir. Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin kendi bölümleri veya kolları arasındaki mal ve/veya hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilmektedir. Bölüm veya kolların farklı ülkelerde bulunması halinde, bu tip firmalar ÇUŞ olarak isimlendirilmektedir.¹

Transfer fiyatı, bir işletmenin mal ve hizmetler ile gayri maddi varlıklarını ilişkili kişi ve kuruluşlara transfer ederken uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir. Bu fiyatın belirlenme, belgelendirilme ve analiz edilme sürecine ise transfer fiyatlandırması denir. Bir işletmenin ilişkili şirketleri arasında belirlenen transfer fiyatı, işletmenin ilişkili şirketleri veya bölümleri arasında kaynakların optimal bir şekilde tahsis edilmesi veya başka amaçlar için kullanılabilir. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-Operation and Development -OECD) Transfer Fiyatlandırması Rehberine göre, ilişkili işletmeler arasında belirlenen transfer fiyatlandırması, işletmelerin vergiye tabi karları ile devletlerin vergi gelirlerini önemli ölçüde etkilendiğinden hem vergi mükellefleri hem de devletler için önemli bir konudur.²

Geniş anlamda transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı açısından bağlantılı olduğu ya da kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket veya bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle (söz konusu şirket ile bağıntılı alt veya yan kuruluş ve işletmeler farklı ülkelerde faaliyette bulunuyor olabilir) karşılıklı olarak mal ve

1 Tuncay Kapusuzoğlu, “Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması”, Oluş Yayıncılık, İstanbul 2003, s. 3

2 “Transfer Pricing” http://en.wikipedia.org/wiki/Transfer_pricing, (12.10.2011)

hizmet sunumunda uygulanan fiyatlandırma olarak tanımlanabilir. Görüldüğü gibi bu tanım sadece aynı işletmenin bölümleri arasında değil, bağlı ortakları veya iştirakleri gibi finansman birlikteliği olan birimlerle birlikte, gelir-gider ve kar paylaşımı açısından yönetimi ve denetimi altında bulunan dolaylı birimleri arasındaki mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlandırmayı da kapsamaktadır.³ Aynı örgüt içerisinde bir alt birimin diğer bir alt birime sunduğu mal veya hizmet için uyguladığı fiyat, transfer fiyatı olarak tanımlanmaktadır.

Transfer fiyatlandırması uygulaması, mükellefler tarafından hem ulusal hem de uluslararası boyutta yaygın olarak vergi planlaması ve vergi arbitrajı için kullanılması nedeniyle hem vergi idarelerinin hem de uluslararası örgüt ve kuruluşların yakından ilgilendikleri bir konu haline gelmiştir. Bu noktada transfer fiyatlandırması, uluslararası şirket açısından piyasada karar alma mekanizmasının önemli bir unsuru olarak görünmektedir. Buna karşılık, hükümet ya da vergi idaresi de şirket tarafından oluşturulan bu fiyatın gerçek piyasa fiyatını yansıtmadığını bilmek isteyebilmektedir. Zira uluslararası bir şirket, vergi oranının yüksek olduğu ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal satarak ya da düşük fiyatla mal alarak bu şirketin karını ya da ödeyeceği vergiyi kolayca azaltabilmektedir.

İşletme üzerinde oluşacak vergi yükünü en aza indirmek için mükelleflerin vergi kanunlarının kendilerine verdiği hakları en akılcı şekilde kullanarak vergi yükünü azaltma çabalarını vergi planlaması olarak tanımlayabiliriz.⁴ Küreselleşmenin artışı, rekabetin yoğun olduğu, işletmelerin düşük kâr oranlarıyla çalışmak durumunda olduğu bir ortamda sadece vergi planlaması değil, tüm işletme faaliyetlerinin planlanması hayati önem taşır. Satın almalar, yatırımlar, yurt içi ve yurtdışı faaliyetler gerçek bilgilere dayanan planlama ve raporlamalar esas alınarak yürütülmelidir. Bu nedenle vergi planlaması, işletmelerin genel planlarının ayrılmaz bir parçası olarak düşünülmelidir.⁵

Mükelleflerin vergi kanunlarının belirlediği yasal çerçevede kalmak şartıyla vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek veya daha az vergili faaliyetleri seçmek suretiyle ödeyecekleri vergi tutarını azaltma gayretlerini, vergiden kaçınma olarak tanımlayabiliriz. Vergi yasalarında yer alan istisna ve muafiyetlerden yararlanmak, vergi

3 Yenal Öncel, "Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri 41. İstanbul 2002, s. 4

4 Bülent Şişman, "İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri", Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003, s. 33

5 Akif Akarca, Mehmet Şafak, "İşletmelerde Vergi Planlamasının Önemi", Dünya Gazetesi 02.08.2007, (14.10.2011)

konusuna girmeyen kaynaklardan kazanç sağlaması ya da vergiye tabi olan mal ya da hizmetleri satın almamak suretiyle vergiden kaçınmak mümkündür. Sabit kıymet, demirbaş alım tarihleri ayarlanarak ödenecek vergi kısmen gelecek yıllara ertelenebilir.⁶ Ticari işlemlerin en az vergiyi ödeyecek şekilde yasalara uygun bir şekilde yapılması ile vergiden kaçınılabılır, aynı zamanda bu yöntem bir vergi planlaması uygulaması olarak düşünülür.

Transfer fiyatlandırması ile vergiden kaçınma, en önemli uluslararası vergilendirme konusu olmakla birlikte bu konudaki en sorunlu alanı da oluşturmaktadır. İlişkili şirketler arasında uygulanması gereken doğru fiyatın ne olduğunun tam olarak belirlenememesi sebebiyle, sorunun ne kadar büyük olduğu bilinmemektedir. Hatta birçok transfer işleminde işlem tek olmakla birlikte karşılaştırma için emsal fiyat veya pazar fiyatının belirlenmesi mümkün olmamaktadır. Bu durum ÇUŞ'lara vergiden kaçınma olanağı tanımaktadır.

Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı uygulamalarla ödeyecekleri vergi tutarını azaltmalarını ise vergi kaçakçılığı olarak tanımlayabiliriz. Mükellefler burada vergi kanunlarına aykırı işlemler yaparak ödeyecekleri vergi tutarını azaltırlar. Vergi idareleri, vergi kaçakçılığını azaltmak için mükelleflerin işlemlerini denetleyerek veya riskli işlemlerine ilişkin açıklamalar isteyerek vergi kaçakçılığını azaltmaya çalışırlar.

Vergi arbitrajı, herhangi bir riske girmeksizin, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak vergi avantajı sağlamaktır. Başka bir deyişle vergi arbitrajı, farklı vergi türleri veya farklı vergi oranlarından yararlanarak vergi avantajı elde etmeyi ifade etmektedir. Vergi arbitrajı değişik şekillerde ortaya çıkabilir. Örneğin iki vergi mükellefi ayrı ayrı vergilendirildiğinde ödedikleri vergi ortak mükellefiyette ödedikleri vergiden yüksek ise doğal olarak ortak mükellefiyeti tercih ederek daha az vergi ödeyebileceklerdir.⁷

Vergi avantajları hem ulusal hem de uluslararası düzeyde firmaların yatırım yeri tercihlerinde önemli rol oynamaktadır. Ulusal düzeyde firmalar teşvik kapsamında olan bölgelerde, ÇUŞ'lar ise vergi oranlarının daha düşük olduğu ülkelerde yatırım yaparak vergi avantajından yararlanmaktadırlar.

ÇUŞ'lar çeşitli ülkelerde faaliyet gösterdiklerinden yapmış oldukları mal ve hizmet transferlerindeki fiyatlar, birden fazla ülkenin milli gelirini ve vergi gelirini

6 Sebahattin Tuncer, "İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına", Yaklaşım Dergisi, Ocak 2008, Sayı:181, s. 189

7 Yasemin Taşkın "Vergi Aflarının Etkinliği; Teori ve Türkiye Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2006, s. 10

yakından ilgilendirmektedir. Bu noktada ÇUŞ'lar açısından transfer fiyatlandırması, piyasada karar alma olgusunu kolaylaştıran bir unsur olarak görülmektedir. Örneğin, bir ÇUŞ yüksek vergi oranının olduğu ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal satarak ya da düşük fiyatla mal alarak bu firmanın vergilendirilebilir karını ya da ödeyeceği vergiyi düşürebilir. Dünya ticaretinin yaklaşık %60'ından fazlasının ÇUŞ'lar arasında gerçekleşmesi ve yaygın bir şekilde vergi planlaması veya vergi kaçakçılığı için kullanılması transfer fiyatlandırmasının önemini gün geçtikçe artırmaktadır.⁸

Farklı ülkelerde faaliyet gösteren ÇUŞ'lar bu ülkelerdeki vergi oranlarındaki farklılıktan yararlanarak vergi yüklerini azaltıp karlarını maksimize etmek amacıyla emsaline göre düşük ya da yüksek transfer fiyatları kullanabilmektedir. ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırmasını vergi planlaması amacıyla kullanması, ÇUŞ'lar ile faaliyette buldukları ülkeler arasında transfer fiyatı konusunda vergisel sorunların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Devletler, egemenlik güçlerine dayalı olarak koydukları vergiler yoluyla kamu harcamalarını karşılamaktadır. ÇUŞ'ların manipüle edilmiş transfer fiyatları yoluyla ödeyecekleri vergiyi azaltma girişimleri ulusal devletlerin vergi gelirini azalttığı için, devletleri transfer fiyatlandırması konusunda gerekli yasal düzenlemeleri yapma zorunluluğuna yöneltmiştir. Türkiye'de bu konu ile ilgili olarak vergi kayıp ve kaçığını azaltmak için vergi ve diğer alanlarda yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin kabul görmüş iki temel düzenleme vardır. Bunlar, OECD tarafından üye ülkelere önerilen transfer fiyatlandırması yöntemleri ile Amerika Birleşik Devletleri (ABD) tarafından uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemleridir. Her iki düzenleme de birçok alanda birbirini ile uyumludur. Özellikle OECD'ye üye ülkeler, transfer fiyatlandırmasına ilişkin yerel mevzuatlarını OECD tarafından yayımlanan Transfer Fiyatlandırması Rehberine uyumlu hale getirme yönünde düzenlemeler yapmaktadırlar.⁹ Avrupa ülkeleri başta olmak üzere dünyada 45'ten fazla ülkenin yerel mevzuatında transfer fiyatlandırmasına yönelik özel yasalar ve düzenlemeler bulunmaktadır.

8 Mehmet Aktaş "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları", Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004, s. 25

9 Doğu Sever, "Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi SBE, Ankara 2010, s. 6

1.2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI TANIMI

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olup yerine 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı KVK yürürlüğe girmiştir. Ulusal mevzuatımızda transfer fiyatlandırması ile ilgili vergisel düzenlemeler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 41/5 ve 5520 sayılı KVK’nın 13. maddelerinde düzenlenmiş olup bu düzenlemeler, transfer fiyatlandırması konusundaki OECD Rehberi ve gelişmiş ülke uygulamalarına paralel olarak çağın gereklerine uygun bir şekilde düzenlenmiştir.

5520 sayılı KVK’nın 13. maddesinde “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı özel bir madde yer almaktadır. Bu maddede transfer fiyatlandırması, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması olarak tanımlanmıştır.

İlişkili kişi, kurumların kendi ortakları, ortakların 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 kurumlar olarak ifade edilmiştir.

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:

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının olması için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir:

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun 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 gerekmektedir.

Dolayısıyla kurumların ilişkili kişilerle yapmış oldukları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde kullanılacak fiyat veya bedelin emsallere uygun olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı mümkün olmamaktadır.

1.3- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ÇEŞİTLERİ

Transfer fiyatlandırması, aynı işletme içinde bulunan birimler arasındaki mal ve hizmet transferlerinde kullanılabileceği gibi aynı işletme ile ilişkili ve farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler arasında da uygulanabilmektedir. Ayrıca işletmelerin buldukları ülkelerdeki konumlarına göre, yurt içi transfer fiyatlandırması veya uluslararası transfer fiyatlandırması olarak ikili bir sınıflandırma yapmak da olasıdır. Bu bilgiler ışığında transfer fiyatlandırması sınıflandırmasını aşağıdaki gibi yapabiliriz:¹⁰

- ***İşletme İçi Transfer Fiyatlandırması:*** İşletmelerin birimleri arasında yapılan işletme içi transfer fiyatlandırmaları, özellikle üretimin bölümlere ayrıldığı işletmelerde bir birimin diğer birime verdiği mal ve hizmetlerin fiyatlarının tespitinde kullanılır. Örneğin, otomobil üretiminde bulunan bir işletmenin, tedarik bölümü, imalat bölümü ve satış bölümleri arasındaki fiyatlamalar işletme içi transfer fiyatlandırmasına konu olabilmektedir.

- ***Yurt İçi Transfer Fiyatlandırması:*** Aynı ülke sınırları içerisindeki birbirinden hukuken bağımsız ancak aralarında ilişki olduğu tespit edilen işletme veya kişiler arasındaki mal veya hizmet alım satımlarında uygulanan fiyat ve bedeller yurt içi transfer fiyatlandırması olarak tanımlanabilir. Burada A şirketinin sermayesinin % 60'ına sahip olduğu B şirketine mal satması durumunda, mal satış fiyatının belirlenme süreci yurt içi transfer fiyatlandırması işlemi olarak değerlendirilir.

- ***Uluslararası Transfer Fiyatlandırması:*** ÇUŞ'ların farklı ülkelerde bulunan işletmeleri arasında gerçekleştirdikleri mal veya hizmet satışlarında uygulanan fiyat, uluslararası transfer fiyatlandırması olarak açıklanmaktadır. Bu işletmeler, sermaye veya diğer yollarla kontrol altında tuttukları işletmeler arasındaki mal ve hizmet fiyatlarını belirleme konusunda global politikalar takip etmekle birlikte, bu fiyatları belirlerken ilgili ülke vergi mevzuatlarında kısıtlayıcı hükümlerle karşılaşabilmektedirler.

10 Doğu Sever, a.g.e., s. 7

1.4- TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÖNEMİ

Transfer fiyatlandırması kavramı vergi hukuku ile ilişkili bir kavram olmasına karşılık ekonomi, işletme, uluslararası ilişkiler, muhasebe ve yönetim bilimi gibi alanlarla da ilgisi bulunmaktadır. Buna karşılık kavram, daha çok vergisel boyutuyla öne çıkmaktadır. Küreselleşme ile birlikte ÇUŞ'ların dünya ticareti içindeki payları gittikçe artmakta ve bu şirketlerin kendi grupları arasında yaptıkları işlemler dünya ticaretinin % 60'ını oluşturmaktadır. Vergi idareleri, ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırmasının kullanımı aracılığıyla kendi vergilendirme yetkilerinin ihlal edilmesi neticesinde bu kavram üzerinde daha fazla odaklanmakta ve kendi vergi gelirlerinin korunmasını sağlamak için gerekli yasal düzenlemeleri yapmaktadır.¹¹

Ulusal ve uluslararası düzeyde grup şirketlerin sayısının artması, ticaretin önemli bir kısmının ilişkili kişiler arasında yapılmasına sebep olmakta ve gün geçtikçe bu neviden ticaret hacmi artmaktadır. Bu durum transfer fiyatlandırmasının önemini artıran önemli bir unsurdur. Bir istatistiğe göre küresel ekonomi, en büyük 500 ÇUŞ'un egemenliği altındadır. Söz konusu 500 şirket tüm dünyadaki doğrudan yabancı yatırımların % 80'ini ve bütün dünya ticaretinin de yarısından fazlasını gerçekleştirmektedir. Bazı çok büyük ÇUŞ'ların sahip oldukları varlıklar gelişmekte olan bir ülkenin veya birkaç ülkenin gayrisafi milli hâsılasına eşit olabilmektedir.¹²

Transfer fiyatlandırmasının, özellikle ÇUŞ'lar ve yerel düzeyde grup şirketler arasında en önemli vergi konularından biri olarak gün geçtikçe önemi daha da artmaktadır. 2008 yılında yaşanan küresel kriz sonrasında küresel ekonominin yavaş bir şekilde iyileşmesi ve yaşanan bütçe açıkları devletleri, vergi gelirlerini artırmaya yönelik politikalar uygulamaya yöneltmektedir. Bu durum, manipüle edilmiş transfer fiyatları yoluyla daha az vergi ödemeyi amaçlayan ÇUŞ'ları, vergi idareleri ile daha sık karşı karşıya getirmekte ve şirketler ile vergi idareleri arasında yargısal sorunların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. ÇUŞ'lar ile vergi idareleri arasında transfer fiyatlandırması konusunda oluşan sorunlar sadece gelişmiş ülkeleri değil aynı zamanda gelişmekte olan ülkelerde de yaşanmaktadır.

11 İhsan Günaydın, "Vergi Politikalarının Uluslararası Doğrudan Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkisi", Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Trabzon 1998, s. 232

12 Namık Kemal Uyanık, "Transfer Fiyatlandırma", Tesmer Yayınları, Ankara 2008, s. 278

Birleşmiş Milletler Dış Ticaret ve Kalkınma Organizasyonu'nun (UNCTAD) yaptığı bir araştırmaya göre; gelişmekte olan ülkelerin %87'si, ülkelerinde faaliyette bulunan ÇUŞ grubu şirketlerinin, vergi ödemelerini azaltmak için elde ettikleri gelirlerin önemli bir bölümünü ana şirketlerine aktardıkları görülmüştür. Roger Tang tarafından yapılan bir araştırmada; Amerikan firmalarının %92'sinin, İngiliz firmalarının %79'unun, Japon firmalarının %73'ünün transfer fiyatlarını kurallar dışında belirleme eğiliminde oldukları sonucuna varılmıştır.¹³ ABD hükümeti, ÇUŞ'ların ilişkili şirketleri arasındaki ticari işlemleri düzenleyen vergi kanunlarına aykırı olarak belirlenmiş yani manipüle edilmiş transfer fiyatları yoluyla vergi kaçıran ÇUŞ'larla mücadeleyi sürdürmektedir. Ekonomistler, ABD mal ticareti veri tabanında yer alan aşırı yüksek ithalat ve aşırı düşük ihracat bedeli şeklinde belirlenen anormal transfer fiyatlarına bakarak Amerikan federal vergi gelirlerindeki kaybı hesaplamaya çalışmışlardır. Bu çalışmaya göre ÇUŞ'ların uyguladığı manipüle edilmiş transfer fiyatlandırması nedeniyle ABD Vergi İdaresinin 2001 yılı kaybının 53 Milyar dolar olduğu tespit edilmiştir.¹⁴

Transfer fiyatlandırması şirketler tarafından daha az vergi ödemek için kullanılabilmesi gibi, şirketin bağlı birimlerinin ve yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesi için de kullanılabilir. Son yıllarda, şirketlerde özerk yönetim, kar amaçlı yönetim ve yatırım amaçlı yönetim kavramlarının ciddi olarak tartışıldığı görülmektedir. Bu yalnızca bağlı şirket ve alt bölümlere bir özerklik getirmemekte, aynı zamanda şirket içi karar alma ve dışarıya açıklanan finansal raporlarda transfer fiyatlandırmasının rolünü artırmaktadır. Transfer fiyatlandırmasının önemini aşağıdaki dört faktörle açıklayabiliriz:¹⁵

- **Merkezileşmeden özerkliğe kayan yönetim biçimi ve kâr ya da yatırım amaçlı yönetim kavramlarının daha fazla kullanılması:** Bölümlendirme ve özerklikle birlikte gelen bölümler arası mal ve hizmet transferi, transfer fiyatlandırmasını gerektirmektedir.

- **Uluslararası ticarete şirketler arası ticaretin önemi:** Bölümlerin uluslararası boyut kazanması durumunda transfer fiyatlandırması şirketler için önemli bir unsur haline gelmektedir.

13 Uğur Bolaç, "Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Trabzon 2008, s. 17

14 John Plender and Martin Simons, "How Transfer Pricing Threatens Global Tax Revenues", Financial Times 21.06.2004, (14.10.2011)

15 Tuncay Kapusuzoğlu, "Transfer Fiyatlandırması Nedir?", Vergi Dünyası, Sayı: 205, Eylül 1998, s. 57

- **Uluslararası transfer fiyatlandırmasının birçok ülkenin vergi ve gümrük idarelerince sürekli izlenmesi:** Yurt dışındaki bağlı firmalardan bazı ürünlerin ithal edilmesi ve bunların bir kısmında uluslararası piyasa fiyatlarına göre büyük farklılıklar olması, ülkelerin transfer fiyatlandırması konusunda düzenlemelere gitmesini gerektirmiştir.

- **İlişkili taraf işlemleri ve bilgilerin açıklanmasına olan ihtiyacın artması:** Ana ve bağlı işletmeler arasındaki ilişkili taraf işlemleri, işletmelerin mali durumlarını ve yönetim sonuçlarını doğrudan etkilemektedir.

1995 yılından bu yana Ernst & Young şirketi tarafından ÇUŞ'ların vergi yöneticileri için en önemli vergi konularının ne olduğu konusunda araştırmalar yapılmaktadır. Bu araştırma sonuçlarına göre hangi ülkede olursa olsun transfer fiyatlandırması konusunun en önemli vergi konusu olduğu sonucu çıkmaktadır. Şirket tarafından yapılan transfer fiyatlandırması araştırması, giderek artan sayıda ülkenin transfer fiyatlandırması konusuna önem vermeye başladığı ve bu konuda düzenlemeler yaparak ÇUŞ'ları bu düzenlemelere uymaya zorladığı görülmektedir.¹⁶

Ernst & Young şirketi tarafından 1999 yılında 19 farklı ülkede 600 vergi ve finans yöneticisi örnek alınarak yapılan araştırmada, transfer fiyatlandırmasının amaçları ile ilgili soruya verilen cevapların %40'ı faaliyet performansını artırmak, % 23'ü ise vergi planlaması yapmak şeklinde olmuştur. Vergi yükünü ayarlama veya vergi kanunlarına uyum, bütün ÇUŞ grubuna bağlı şirketler için transfer fiyatlandırmasının tek amacı değildir. Bu bulgular, uluslararası transfer fiyatlandırma işlemlerinde vergisel boyutun esas amaç olduğu yönündeki anlayışı sarsmaktadır.¹⁷

Ernest & Young şirketi tarafından 2007-2008 yıllarına ilişkin olarak 24 ülkede 850 ÇUŞ arasında yapılan bir araştırmada, şirketlerin en büyük vergisel sorunlarından birinin transfer fiyatlandırması olduğu tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan şirketlerin %39'u transfer fiyatlandırması sorununun şirketleri için birinci sırada olduğunu belirtmişlerdir. Avrupa kökenli şirketlerin %42'si, Asya-Pasifik kökenli şirketlerin %44'ü transfer fiyatlandırmasını vergisel sorunlarının en önemlisi olarak değerlendirmişlerdir.

16 "2010 Global Transfer Pricing Survey", Ernst& Young 2011 [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf), (26.10.2011)

17 Karen S. Cravens, Çev. İhsan Günaydın, "Çokuluslu İşletmeler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırması", Vergi Sorunları, Sayı: 141, Haziran 2000, s.144

Aynı araştırmada, transfer fiyatlandırması sorununun önem derecesine ilişkin olarak şirketlerin verdikleri cevaplardan, katılanların %57'si için transfer fiyatlandırması “ok önemli”, %33' için “nemli”, geri kalan bölümü için ise “az önemli veya önemsiz” bir sorun olarak tespit edilmiştir. Araştırmada, sektörel olarak transfer fiyatlandırmasının önemine ilişkin yapılan analizlerden; ilaç sanayi şirketlerinden %76'sının transfer fiyatlandırması sorununu çok önemli bir sorun olarak tanımladığı, otomobil sektöründe bu oranın %49, tüketim malları sektöründe ise %45 olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca ana firma ve şube bazında yapılan analizler neticesinde; ana işletmelerin %74', şubelerin ise %81'i önümüzdeki iki yıl için transfer fiyatlandırması sorununun, şirketleri için kritik veya çok önemli bir sorun olacağına inandıklarını ifade etmişlerdir.¹⁸

Ernest & Young şirketi tarafından 2010 yılında 25 ülkede 877 ÇUŞ'un vergi direktörleri arasında yapılan bir araştırmada, katılımcılar şirketlerinin bugün karşı karşıya olduğu en önemli vergisel sorunun transfer fiyatlandırması olduğu, hatta iki yıl öncesine göre öneminin daha da arttığını ifade etmişlerdir. Araştırmaya katılan şirketlerin %74' transfer fiyatlandırması ile ilgili uygulamasının iki yıl öncesine göre çok daha önemli olduğunu, %32'si transfer fiyatlandırmasının grup şirketlerinin karşılaştığı en önemli vergisel konu olduğunu, ana şirketlerin % 74', ilişkili şirketlerin %76'sı önümüzdeki iki yıl içinde transfer fiyatlandırmasının çok önemli veya hayati bir konu olacağını ifade etmişlerdir.¹⁹

Ernest & Young şirketinin 2010 yılı çalışmasında araştırmaya katılan ÇUŞ'da çalışan vergi yöneticilerine yöneltilen en önemli vergi konusunun ne olduğuna ilişkin soruya verdikleri cevap aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.²⁰

18 Doğu Sever, a.g.e., s. 31

19 Ernst&Young, a.g.e., s. 6

20 Ernst&Young, a.g.e., s. 7

Tablo 1 :

En Önemli Vergi Konusunun Ne Olduğu Sorusuna Katılımcılar Tarafından Verilen Cevaplar.

Vergi Konusu	Katılımcı Görüşü (%)
Transfer Fiyatlandırması	30
Minimum Vergi Ödemek	22
Nakit Vergi	12
Katma Değer Vergisi	9
Çifte Vergilendirme	9
Vergi Uyuşmazlıkları	6
Vergi İadesi	6
Vergi İndirimleri	4
Gümrük Vergileri	2

Aynı çalışmada dünya genelinde ÇUŞ'larda çalışan vergi direktörlerinin hemen hemen % 30'u transfer fiyatlandırmasının en önemli vergi konusu olduğunu ifade etmişlerdir. Transfer fiyatlandırması Kuzey Amerikalı katılımcıların % 21'i için en önemli vergi sorunu iken bu oran, Asya-Pasifik ülkeleri için % 30 ve Avrupa, Orta Doğu, Hindistan ve Afrika ülkeleri için % 33 oranında önemli bulunmuştur. Bu oran İtalya için % 52 ve Danimarka için % 60 olarak oldukça yüksek düzeyde önemli bulunmuştur. Tabloda gösterilen diğer 8 vergi konusu katılımcılar için önemli vergi konusu olarak ifade edilirken minimum vergi ödemek konusu, önem konusunda transfer fiyatlandırmasının tek rakibi olmuştur.²¹

21 Ernst&Young, a.,g.e., s. 7

Tablo 2:

**1997 - 2010 Yılları Arasında Katılımcıların Transfer Fiyatlandırmasının
Önemi Konusundaki Cevapları**

Yıllar	Çok Önemli	Oldukça	Çok Önemli	Önemli Değil
1997	% 49	% 35	% 15	% 1
1999	% 42	% 35	% 18	% 5
2001	% 56	% 31	% 12	% 1
2003	% 55	% 33	% 11	% 1
2005	% 60	% 32	% 7	% 1
2007	% 58	% 33	% 8	% 1
2010	% 54	% 35	% 10	% 1

Ernest & Young denetim firması tarafından transfer fiyatlandırmasının önemi konusunda yapılan son 7 araştırmanın sonuçları yukarıdaki tabloda yer almaktadır. 2005 yılında katılımcıların hemen hemen % 60'ı transfer fiyatlandırmasının çok önemli bir konu olduğunu belirtmişlerdir. Bu oran, yıllar itibarıyla yapılan araştırmada en yüksek oran olmakla birlikte, 2007 ve 2010 yıllarında düşmüştür. Bu düşüş ise transfer fiyatlandırması konusunun katılımcılar tarafından 2005 yılına göre daha fazla kontrol edilebilen bir konu olmasından kaynaklanmaktadır.

Ayrıca aynı araştırmada önümüzdeki iki yıl içinde transfer fiyatlandırmasının ne kadar önemli olacağı şeklindeki soruya katılımcıların 2010 yılında % 32'i, 2007 yılında ise % 29'u hayati önemli bir vergi konusu olacağını belirtmişlerdir. Bu durum transfer fiyatlandırmasının risk düzeyinin halen devam ettiğini göstermektedir.

Araştırmaya katılanların bulunduğu sektöre göre transfer fiyatlandırmasının önemi değişmektedir. Vergi idareleri yüksek kar marjına sahip olan katma değeri yüksek sektörler ile ilaç sektörü gibi taşınabilir fikri mülkiyet hakları kullanarak üretim yapan sektörlerde, ilişkili işletmelerle yapılan işlemlerde kural dışı transfer fiyatlandırması uygulamak suretiyle oluşabilecek vergi kaybını önlemek için gerekli tedbirleri almaktadır. Bu nedenle ilaç sektöründen katılımcıların büyük bir kısmı diğer endüstrilere kıyasla transfer fiyatlandırması konusunu, en önemli vergisel problem olarak görmektedir. İlaç şirketleri birden fazla vergi türünü ilgilendiren lisans, patent gibi maddi olmayan duran varlıkları grup firmalarına manipüle edilmiş transfer fiyatı karşılığında kullandığı için,

bu şirketlerin transfer fiyatlandırması konusunda vergi idareleri ile karşı karşıya kalma olasılıkları yüksektir. Hatta transfer fiyatlandırması konusu son yıllarda vergi idareleri ile ilaç şirketleri arasında bazı önemli vergi davalarına da konu olmuştur.²²

1.5- TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI

Grup şirketler tarafından uygulanan transfer fiyatlandırmasının pek çok amacı bulunmaktadır. Her ne kadar transfer fiyatlandırmasının en önemli amacının vergisel avantajlar sağlamak olduğu düşünülse de iç yönetsel, ekonomik ve uluslararası amaçları da bulunmaktadır.

ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırması uygulamasının etkinliği ve amaçlarını araştırmak üzere ABD'de yapılan bir araştırmada çok ilginç sonuçlar elde edilmiştir. Bu araştırmada transfer fiyatlandırmasının etkinliğini araştırmak, ilgili finansal veriyi toplamak ve cevap verme olasılığını maksimize etmek amacıyla halka açık ve ticaret yapan ÇUŞ seçilmiştir. 179 şirketten oluşan bu çekirdek grup, dünya 500 ÇUŞ Rehberinde yer alan şirketler arasından seçilmiş olup seçilen 179 şirket ABD merkezli şirketlerin tamamını kapsamaktadır.²³

Örnek olarak seçilmiş 179 şirket yöneticisi ile yapılan ankette uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamasının en önemli amacının vergi ile ilgili amaçlar olduğu ortaya konulmuştur. Bu araştırmaya göre uluslararası transfer fiyatlandırmasının en önemli üç amacı: % 51 ile vergi yükü ve ilgili amaçlar, % 21 ile iç yönetim merkezli amaçlar ve % 28 ile uluslararası ve işlevsel amaçlar olarak belirlenmiştir.

22 Ernst Young, a.g.e., s. 7

23 Mesut Koyuncu, "Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması", Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2005, s. 370

Tablo 3 :

ÇUŞ'lar İçin Transfer Fiyatlandırmasının Temel Amaçları

Vergileme İle İlgili Amaçlar	% 51
Tarifeleri Yönetmek	% 4
Vergi Düzenlemelerine Uymak	% 7
Vergi Yükünü Yönetmek	% 40
İç Yönetim Merkezli Amaçlar	% 21
Adaletli Performans Değerlemesi	% 7
Motivasyon	% 9
Hedef Uyumunu Teşvik Etme	% 5
Uluslararası ve İşlevsel Amaçlar	% 28
Nakit Transferleri Sınırlamaları	% 2
Rekabetçi Durum	% 21
Gerçek Gelir ve Maliyetleri Yansıtma	% 5

Araştırmanın sonucu uluslararası transfer fiyatlandırmasında vergi yükünü ayarlamamanın en önemli amaç olduğunu ortaya koymaktadır. Uluslararası alanda sürekli rekabet edebilme amacı ikinci sırada yer almaktadır. Bu amaç, transfer fiyatlandırmasında ÇUŞ'ların stratejik bir yaklaşım izlediklerine işaret etmektedir. Üçüncü amaç, iç yönetime yönelik olan yöneticilerin motivasyonunu artırma amacıdır. Transfer fiyatlandırmasının amaçlarını genel anlamda vergisel, uluslararası ve yönetsel amaçlar olarak sayabiliriz.²⁴

1.5.1- Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları

ÇUŞ'ların ilişkili şirketleri ile yaptıkları işlemlerde transfer fiyatlandırmasını kullanmasının başlıca amacı, ülkeler arasındaki vergi oranı ve vergi politikası farklarından yararlanarak ödenecek vergilerini minimize etmek ve şirketin toplam vergi yükünü en aza indirmektir. ÇUŞ grubuna dahil şirketler arasında mal ve hizmet ticareti genelde kendi aralarında yapılmaktadır. Bu ilişkili şirketler arasındaki mal ve hizmet satışı, gayri maddi hak bedelleri, faiz ve royalti ödemeleri için belirlenecek fiyatlar ÇUŞ merkezi tarafından küresel bir strateji ile belirlenebilmektedir. Grup içinde ticareti yapılan mal ve hizmetlerin

24 Mesut Koyuncu, a.g.e., s. 370

transfer fiyatları grup şirketlerin faaliyette buldukları ülkelerin vergi oranları dikkate alınarak toplamda vergi oranının minimum olması hedeflenerek tespit edilmektedir.

ÇUŞ'lar, daha düşük vergi ödemek için karlarını, yüksek vergi oranı uygulayan ülkelere düşük vergi oranı uygulayan ülkelere transfer etmek amacıyla transfer fiyatlandırmasını kullanırlar. Bu transfer işlemi ilişkili şirketler arasında yapılan satınalma ve satışlarda uygulanan fiyatın, emsallere uygunluk ilkesi veya piyasa fiyatına göre düşük veya yüksek uygulanması ile sağlanmaktadır. Örneğin bir ABD şirketi satın aldığı malları, ABD'den daha düşük vergi oranı uygulayan İrlanda'da bulunan ilişkili şirketine düşük fiyatla satarsa, bu şirket etkin bir şekilde karını ABD'den düşük vergi oranı uygulayan İrlanda'ya taşımış olur.²⁵

ÇUŞ'ların global bazda minimum vergi ödeme amacını bir örnek yardımıyla açıklayalım. Yüksek vergi oranı uygulayan bir ülkede bulunan ana şirketin iki ilişkili şirketi olduğunu ve bu şirketlerden birinin düşük oranlı vergi uygulayan bir ülkede, diğerinin ise yüksek vergi oranı uygulayan başka bir ülkede faaliyet gösterdiğini varsayalım. Bu durumda, vergi yükü, transfer fiyatlandırması yoluyla ayarlanabilecektir. Bu şirketler kârlarını, düşük vergi oranı uygulayan ülkedeki bağlı şirkette toplanmasını sağlamak için amaç birliği içine gireceklerdir. Yüksek vergi oranı uygulayan ülkede bulunan ana şirket, mallarını son derece düşük fiyatlarla düşük vergi oranlı ülkedeki ilişkili şirketine satacak, bu şirket aynı malları yüksek fiyatlardan yüksek vergi uygulayan ülkedeki diğer ilişkili şirkete aktaracaktır. Bu yolla, ana şirket düşük fiyatlar nedeniyle, düşük gelir beyan ederek vergi yükünü azaltmaktadır. İlişkili şirketlerden yüksek vergi oranı olan diğer ülkedeki şirket, mal alımında ödediği yüksek fiyatlar nedeniyle maliyetleri yükselttiğinden düşük gelir beyan etmekte ve düşük vergi ödemektedir. Düşük vergi oranı olan ülkedeki ilişkili şirket ise düşük fiyatlarla alıp yüksek fiyatlarla sattığı mal üzerinden büyük kâr elde etmektedir. Kâr, bu şirket bünyesinde toplandığı halde vergi yükü düşük kalmaktadır. Örneğin Intel firması ürün dizaynını Oregon'da, üretimini İrlanda'da, paketleme ve test işlemlerini Malezya'da yapmakta ve bütün dünyaya satış yapmaktadır. Bu firmanın diğer bir kolu, ürünü Japonya'da tasarlayıp İsrail'de üretmekte ve Arizona'da paketleyip Çin'de satmaktadır. Söz konusu firma üretimini Porto Riko, Çin, Malezya,

25 Chris Edwards, Daniel J. Mitchell, "Global Tax Revolution: The Rise of Tax Competition and The Battle to Defend It", Cato Institute Publication, Washington D.C 2008, s. 119

Filipinler, İrlanda ve İsrail gibi vergi cennetlerinde gerçekleştirmektedir. Böylece Intel firmasının ödediği vergi, %35 olan ABD kurumlar vergisi oranının altında kalmaktadır.²⁶

Grup şirketlerden birinin sahip olduğu lisans, patent, know - how gibi gayri maddi hak bedellerinin ilişkili şirketlere kullandırılması işleminde, ilişkili şirketin bulunduğu ülkede gayri maddi hak bedelleri üzerinden vergi tevkifatı yapılmasının söz konusu olması durumunda, bu hak bedellerinin yani hakların transfer fiyatlarının düşük belirlenmesi suretiyle gayri maddi hak bedelleri üzerinden tevkifat yoluyla ödenecek vergi tutarı azaltılabilmektedir.²⁷ Bu şekilde ilişkili şirketler arasında belirlenen transfer fiyatları vergi tevkifatını azaltmak amacıyla da kullanılabilir.

Ana şirket merkezinde oluşan giderlerin grup bünyesinde bulunan ilişkili şirketlere dağıtımında ilişkili şirketlerin faaliyette buldukları ülkelerde uygulanan vergi oranları dikkate alınarak globalde ödenecek vergiyi minimum düzeyde tutmak için, ilişkili şirketlerin bulunduğu ülkelerdeki vergi oranları dikkate alınarak, vergi oranı yüksek ülkelerdeki ilişkili şirketlere yüksek tutarda gider tahsis edilmesi, düşük vergi oranı uygulayan ülkelerdeki ilişkili şirketlere düşük tutarda gider tahsis edilmesi yoluyla toplam vergi yükünün azaltılması hedeflenir. Ana merkezin, başka bir ülkede bulunan şube veya iştirakine, o ülkede uygulanan düşük vergi oranı veya o ülkedeki şirketin sahip olduğu istisna ve indirimler nedeniyle vergi matrahı oluşmayacağı düşüncesindeki vergi planlaması ile kazancın orada oluşmasını sağlayacak şekilde gider dağıtımı yaparak toplamda ödenecek vergi tutarını azaltmak amaçlanmaktadır.²⁸

İlişkili şirketler arasında finansman temini dolayısıyla tahakkuk ettirilen faizler, gayri maddi hak bedelleri gibi hizmet bedellerinin düşük veya yüksek belirlenmesi işleminin vergisel amaçlarının yanı sıra ilişkili şirketler arasında kâr transferi amacı da olabilir.²⁹ Örneğin ilişkili şirketin bulunduğu ülkede kar paylarına yüksek vergi uygulanması durumunda, ana merkezin ilişkili şirkete sunduğu hizmetlerin transfer fiyatının yüksek belirlenmesi suretiyle, ilişkili şirketten merkeze kar dağıtımı olmaksızın kazanç aktarımı yapılabilir.

26 İhsan Günaydın, Serkan Benk, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar Çözüm Önerileri I", Vergi Sorunları, Sayı: 179, Ağustos 2003, s. 138

27 Elif Cenkeri, "Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemi", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2005, s. 25

28 Ali Beylik, "Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Karşı Düzenlemeler", E-Yaklaşım, Sayı: 144, Aralık 2004, 404-420

29 Billur Yaltı Soydan, "Uluslararası Vergi Anlaşmaları", Beta Yayınları, İstanbul 1995, s. 293

Transfer fiyatlandırması kullanılarak ithalat aşamasında alınan satış vergilerinden kaçınılabilir. Yurtdışından ithal edilen mallar için transfer fiyatı düşük tespit edilerek gümrük vergisi ve KDV ödenmesi azaltılabilir. Grup içi işlemlerinde ithalata konu olan ürünün fiyatı düşük gösterilirken olması gereken gerçek transfer bedeli farkı diğer ihracat bedelleri kullanılarak transfer edilebilir.³⁰

Transfer fiyatlandırması her zaman beklenen vergisel amaçları sağlamayabilir. Yapılan işlem bir vergi türünde ödenecek vergiyi azaltırken diğer vergi türünde ödenecek vergiyi artırabilir. Örneğin ithalat üzerinden alınan vergilerin yüksek olduğu ülkelere düşük transfer fiyatları ile mal satışı yapıldığında ithalat üzerinden ödenecek vergiler azaltılır. Bu işlem düşük bedelle mal satışı yapılan ilişkili şirketin karının artmasına ve daha yüksek kurumlar vergisi ödemesine neden olacaktır. Ancak ilgili ülkede kurumlar vergisi oranının düşük olduğu varsayıldığında bu işlem ilişkili şirketlere vergisel avantajlar sayılabilir. Tersi durumda ise daha yüksek vergi ödenmesine neden olabilecektir. Bu durum ÇUŞ'ların bağlı şirketler arasındaki ticari işlemlerde transfer fiyatlarını belirlerken global olarak vergi yükünün minimum düzeyde kalması için gerekli ayarlamaları yapmalarını zorunlu kılmaktadır.³¹

1.5.2- Transfer Fiyatlandırmasının Uluslararası Amaçları

İlişkili şirketler arasında mal ve hizmet fiyatının belirlenmesi süreci yani transfer fiyatlandırmasının amaçları içinde en stratejik olanı, rekabetçi bir piyasa konumu oluşturma veya sürdürmedir. ÇUŞ'ların nihai hedefi küresel bir ekonomide rekabet edebilmektir. Küresel rekabette piyasaya yerleştikten sonra kazanmayı amaçlayan ÇUŞ'lar, bazı durumlarda ilişkili şirketlerine düşük fiyatla mal satabilmektedir. Örneğin ÇUŞ grubu ilişkili şirketi veya şubesine belirlediği düşük bir transfer fiyatı ile mal veya hizmet satarak ilişkili şirketinin veya şubesinin düşük fiyat avantajı ile yeni bir piyasaya girmesini teşvik edebilir. Aynı zamanda ilişkili şirketine düşük bedelle mal satıp, fiyat indirimleri yapmasına imkan tanıyarak azalan talebi artırmak için transfer fiyatlandırmasından yararlanabilir.

Transfer fiyatlandırması, ÇUŞ'ların döviz kuru risklerini azaltmak amacıyla da kullanılabilir. Örneğin, bir ülke parasının değer kaybedeceği ve diğer ülke parasının ise

30 Adem Anbar, "Çokuluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması", Vergi Dünyası, Sayı:324, Ağustos 2008, s. 150

31 Hüseyin Işık, "Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye", T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005-370, Ankara 2005, s. 35

değer kazanacağı beklenmekte ise fonlar, devalüasyon yapması beklenen ülkede toplanarak önemli spekülâtif kazançlar sağlanabilir. Beklenmeyen döviz kuru dalgalanmaları fiyat belirleme noktasında şirketler için en büyük ticari zorluklardan birini oluşturur. Son yirmi yılda birkaç defa, bazı para birimlerinin değeri (örneğin Amerikan Doları ve İngiliz Poundu) çok kısa bir sürede yükselmiş ve sonrasında aynı oranda düşmüştür. Döviz kuru dalgalanmaları uluslararası şirketin dünya çapındaki farklı operasyonlarındaki rekabet gücünü etkilemektedir. Örneğin değeri düşen bir pound, İngiliz üreticilerin ihracat gücünü artırmaktadır. Eğer ki uluslararası bir firmanın transfer fiyatları değişen rekabetçi baskılara cevap vermezse, firmanın dünya çapındaki kâr profili bozulacaktır. Bu tür aksaklıklar uluslararası firmanın üretim, finans ve vergi planlamasını da bozabilir.³²

Ülkelerin anti-tröst ve anti-damping konusunda yaptıkları düzenlemeler, yabancı devletlerin kamulaştırma risklerinden korunmak da transfer fiyatlandırmasının amaçlarındandır. Örneğin ilişkili şirketin bulunduğu ülkede nihai mallar için anti damping vergisi uygulanması durumunda ana merkez, bu ülkede montaj yapabileceği üretim tesisi kurarak ilişkili şirketine tüm parçaları düşük transfer fiyatları ile satarak nihai mal üretir. Bu şekilde ÇUŞ'lar anti damping vergisinin global karlar üzerinde yaratacağı azalmayı önlemeye çalışırlar.

Transfer fiyatları, fonların istenilen yerlere transferi amacı için de kullanılabilir. Transfer fiyatının düşük veya yüksek belirlenmesi ile fonlar ÇUŞ'ların ilişkili şirketleri arasında transfer edilebilir. Örneğin ana şirket, fonları bir yabancı ülkedeki ilişkili şirketinden kendine transfer etmek istediğinde, ilişkili şirketlere sattığı mallara yüksek veya satın aldığı mallara düşük fiyatlar uygulamak suretiyle fonları kendisine transfer fiyatları içinde transfer edecektir. Özellikle bu yöntem ÇUŞ'ların ilişkili şirketlerinin bulunduğu ülkede elde ettikleri karı merkeze aktarmalarının mevzuatla sınırlandırılması veya kar transferine yüksek vergi uygulanması gibi durumlarda yaygın olarak uygulanmaktadır. Bu önlemleri aşmak için ÇUŞ grubu şirketleri mal ve hizmet ticaretinde transfer fiyatlarının içine merkeze aktarmak istedikleri karı ilave ederek transfer fiyatlarını olması gerekenden daha yüksek belirlemek suretiyle fonları merkeze aktarmış olacaktırlar.

32 Emine Leyla Kıyat, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE. İstanbul 2010, s. 37

1.5.3- Transfer Fiyatlandırmasının Yönetimsel Amaçları

ÇUŞ grubunun çeşitli bölümlerinin birbirinden tam olarak bağımsız olmadıkları durumlarda, her bir bölümün karlılık derecesini saptamak önem arz etmektedir. Bir bölüm diğer bölüme mal veya hizmet sunduğunda uygulanacak transfer fiyatının doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Şirketler, bölümleri arasında karşılaştırılabilir performans değerlemesi yapmak, şirket hedeflerine ulaşmayı teşvik etmek ve maliyet merkezlerini bir kar merkezi haline dönüştürmek gibi iç yönetimsel amaçlar için transfer fiyatlarından yararlanabilir. Uygun bir transfer fiyatı, kaynakların bölümler arasında en uygun şekilde tahsisini sağlarken, işletme verimliliğini artırmayı da teşvik etmelidir. Şirketler, transfer fiyatlandırma kararını verirken, hem işletmenin bütünü için en uygun yöntemi belirlemeye hem de her bir bölüm veya şirketin performansını en doğru şekilde ölçmeyi amaçlarlar.³³

Bölümlerin yöneticileri, kendi birimlerinin performansını artırmaya odaklanırken aynı zamanda işletme performansını da artırır. Bölümlerin başarısı firma performansı üzerinde etkili olabilmektedir. İşte bu noktada şirket bölümleri arasında amaç uyumunu sağlamak, performans değerlendirme ve şirket birimlerinin bağımsızlığının korunması gibi iç yönetimsel amaçları gerçekleştirmek için bölümler arası transfer fiyatlandırması uygulamasından yararlanır.³⁴

Bu bağlamda iyi bir transfer fiyatlandırma yöntemi, toplam işletme karını, faaliyetleri ile orantılı olarak adaletli bir şekilde bölümlere dağıtmalı ve bölüm yöneticileri arasında fiyatlandırma konusundaki anlaşmazlıkları en aza indirmelidir.³⁵

Şirket genelinde hedef uyumluluğunun sağlanması önemli ve gerekli bir şeydir. Bunun için de sorumluluk muhasebesinin şirket yöneticilerince benimsenmesi gereklidir. Bu anlamda transfer fiyatlandırması bir örgütteki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, kâr, yatırım, maliyet ve giderlerin buradan sorumluluk merkezlerine dağıtılması yoluyla ana merkezin plan ve hedeflerinin belirlendiği bir muhasebe sistemi olan sorumluluk muhasebesinin bir sonucudur.³⁶

33 Jesse T. Barfield, Cecily A. Raiborn and Michael R. Kinney, "Cost Accounting: Traditions and Innovations", West Publication Co, 4th Edition 2001, s. 823

34 Ayşe Türedi Erdoğan, a.g.e., s. 46

35 N. Semih Öz, "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005, s. 277

36 İbrahim Organ, Muhsin Çelik, "İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması", Vergi Dünyası, Sayı:301, Eylül 2006, s. 132.

Ayrıca, şirketler finansal tabloları aracılığıyla finansal durumları hakkında bilgi verirler. Kredi kuruluşları da bu tablolara bakarak şirketlere kredi verirler. Finansal tablolarda kârlılık ne kadar yüksek görünürse, şirketin kredibilitesi o kadar artacaktır. İlişkili şirketler transfer fiyatlandırmasını kredibilitelerini artırmak amacıyla da kullanmakta ve bu yolla gerçeği yansıtmayan finansal tablolar oluşturabilmektedir.³⁷

1.6- TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TARİHÇESİ

1901 yılında İngiliz Harry Sidgwick “The Principles of Political Economy” adlı kitabında firmaların üretim esnasında kendi ürettikleri ürünlerini de kullanma durumu ile karşı karşıya kalabileceklerini ve böyle bir durumda bu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğinden bahsetmektedir. 16 Mart 1920’de Du Pont firmasında yönetime sunulan bir raporda, iç üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamullere maliyet bedelinin veya piyasa fiyatının uygulanması konusu yer almıştır. Bunun sonucunda da güncel piyasa fiyatlarının uygulanması kararına varılmıştır.³⁸

1921 ila 1925 yılları arasında uluslararası yapıya dönüşen General Motors da aynı sorunla karşı karşıya kalmış ve transfer konusu malları için günün piyasa fiyatlarını uygun görmüştür. ABD’de 1925 yılındaki Ulusal Maliyet Muhasebecileri Derneği’nin (National Association of Cost Accountants) 6’ncı Uluslararası Maliyet Muhasebesi Konferansı’nda transfer fiyatlandırması tartışma konusu olmuştur.³⁹

1965 yılında Solomons’un transfer fiyatlandırması konusunda “Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü” (Comprehensive Study of Divisional Performance Measurement) adlı çalışması yayımlanmıştır. 1965’ten sonra transfer fiyatlandırmasına ilişkin çalışmalar, vergi yükümlülükleri özellikle ÇUŞ’ların vergi yükünü minimize etme çabaları üzerinde yoğunlaşmıştır. 1970’li yıllarda muhasebe yönetiminde ekonomik yaklaşım ağırlık kazanmış ve bu konuda çok sayıda eser (Greene/Duerr, Bursk, Rook, Arpan, Emmanuel vb.) basılmıştır. Bu çalışmaların çoğu, transfer fiyatlandırmasını kültürel farklılık ve etkinliklerle tanımlamaya çalışmışlardır. Bu dönemde İngiltere Vergi İdaresi (England Revenue Service) ve ABD Vergi İdaresi (Internal Revenue Service) hileli ve vergi kaçırmaya yönelik transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak yöntemler

37 Orhan Çelik, “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Cilt:1, Sayı:1, Nisan 2000, s. 108

38 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003) a.g.e., s. 4

39 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003) a.g.e., s. 4.

geliştirmişlerdir. 1990'lı yıllarda bilgisayarın da etkisiyle muhasebe yönetiminde köklü değişiklikler olmuş, JIT (Just in Time), TQM (Total Quality Management), ZLS (Zero Level Stock) gibi yankı uyandıran modeller geliştirilmiştir. Tüm bunlarla birlikte transfer fiyatlandırmasının rolü ve önemi günden güne artmıştır.⁴⁰

Transfer fiyatlandırması konusu, ABD'de İç Gelir Vergisi Kanunu'nun 482 numaralı (Internal Revenue Code, Section 482) kısmında yer almıştır. Bu kısım, ilk olarak 1928 yılındaki Gelir Anlaşmasında (The Revenue Act of 1928) yer almaktadır. 1962 yılına kadar yapılan yasal düzenlemeler gelir ve giderleri dağıtma konusunda herhangi bir özel yöntem öngörmemiştir. 1962 yılında "emsallere uygunluk standardı (arm's length standart)" nın kontrol edilemeyen işlemlerde uygulanacağından ilk kez bahsedilmektedir. 1963 yılında Porto Riko, şirketler arasındaki gelir ve giderleri dağıtma açısından IRS'in 482 numaralı kısmının sınırsızca kullanıldığı gerekçesiyle ABD'yi protesto etmiştir. Bunun üzerine Hazine İdaresi ana merkezi ABD'de, bağlantı işlemleri Porto Riko'da bulunan şirketlere ilişkin olarak bir gelir dağıtım rehberi düzenlenmiştir.⁴¹

1968 yılında yapılan düzenlemelerle ABD'de İç Gelir Vergisi Kanunu'nun 482 numaralı bölümü hemen hemen bugünkü şeklini almıştır. Transfer fiyatlandırması konusunda yapılan bu düzenlemelerden sonra ABD diğer ülkelere örnek olmuş ve ilişkili şirketler arasında yapılan ticari işlemlerde emsallere uygunluk ilkesi diğer ülkeler tarafından da kabul edilmeye başlanmıştır. Bu konuda ABD'de yapılan çalışmalar, OECD'nin 1979 ve 1984 Transfer Fiyatlandırması Rehberlerinin hazırlanmasında referans olmuştur.

Firmaların ulus ötesi bir yapıya kavuşmaları sonucu ortaya çıkan transfer fiyatlandırması sorunu, 1970'li yılların başında Thomas Horst tarafından yapılan teorik bir çalışmada ortaya konmuştur. Yapılan bu çalışmada ÇUŞ firmaların vergi oranlarına karşı hassasiyetlerinden dolayı düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde gelirlerini yüksek gösterdikleri, aynı zamanda yüksek vergi oranlarını kullanan ülkelerde ise gelirlerini düşük gösterdikleri tespit edilmiştir. Genel olarak bakıldığında transfer fiyatlandırması sorunu,

40 Hakan Demir, "Holding Şirketlerde Transfer Fiyatlandırmasının Esasları ve Uygulamaları", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 2008, s. 52

41 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s. 27

ülkelerin dışı açılmalarından dolayı kurumlar vergisi tabanının daha esnek bir hale gelmesinden kaynaklanmaktadır.⁴²

Transfer fiyatlandırması uygulamaları 1930'lardan bu yana pek çok vergi sisteminin bir unsuru olarak kullanılmaktadır. Hem ABD hem OECD'de 1979 yılına kadar transfer fiyatlandırması konusunda bazı kurallar bulunmaktaydı. ABD transfer fiyatlandırması konusunda 1988 yılında yayımlandığı "white paper" ve 1990-1992 yılları arasında bir takım tasarımlar ile detaylı ve kapsamlı transfer fiyatlandırması kurallarının gelişimine öncülük etmiştir. Sonuç olarak 1994 yılında bu düzenlemeler kesin kurallar halini almıştır.⁴³

OECD 1979 yılında, OECD Mali İşler Komitesi'nin (Committee on Fiscal Affairs) çalışmaları doğrultusunda konunun vergi yönüyle ilgili "Transfer Pricing and Multinational Enterprises" isimli ilk uluslararası rehberini yayımlamıştır. Komite 1984 yılında "Three Taxation Issues" ve 1987 yılında "Thin Capitalization" adlı kitapları yayımlamıştır. 1979 yılında yayımlanan rehber "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" adıyla 1995 yılında yeniden düzenlenmiştir. Bu Rehber, bir takım ilave değişikliklerle her yıl güncellenmektedir. Bu Rehber 1995 ve 2000 yılları arasında gayri maddi haklar, uluslararası hizmetler, maliyet paylaşım anlaşmaları ve peşin fiyatlandırma anlaşmaları gibi konular ilave edilerek kapsamı genişletilmiştir. 2009 yılında anlaşmazlıkların çözümü alanında OECD çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında zorunlu tahkime başvuru hakkı dahil son gelişmeleri yansıtmak üzere yeniden düzenlenmiştir.⁴⁴ Söz konusu kılavuz 2010 yılında hem yeniden gözden geçirilmiş hem de bazı bölümler ilave edilmiştir. OECD ve ABD tarafından hazırlanan kurallar büyük bir oranda birbirine benzer olup birçok ülke tarafından uygulanan temel ilkeleri içermektedir. OECD kuralları resmi olarak birçok Avrupa Birliği (AB) ülkesi tarafından çok az bir değişiklik ile veya hiç değiştirilmeden benimsenmiştir.

İşletmeler, transfer işlemlerinde uygulayacakları transfer fiyatlarını belirlemede her zaman serbest olmayıp bu işlemleri faaliyette buldukları ülkelerin konuyla ilgili yasal düzenlemeleri çerçevesinde yerine getirmek durumundadırlar. OECD'nin transfer fiyatlandırması konusundaki düzenlemeleri genellikle uluslararası boyutta, ortak bir

42 İhsan Günaydın, Serkan Benk, (Ağustos 2003), a.g.e., s. 139

43 "Transfer Pricing", http://en.wikipedia.org/wiki/Transfer_pricing, (20.12.2011)

44 Jeffrey Owens, "OECD Conference: Transfer Pricing and Treaties in a Changing World", Paris 21-22 Eylül 2009, <http://www.oecd.org/dataoecd/18/25/43744164.pdf>, (21.12.2011)

noktaya gelerek sorunları çözüme amacı gütmektedir. OECD'nin genel amaçları çerçevesinde düzenlediği "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi", transfer fiyatlandırmasında uluslararası bir uyum sağlamaya ve bu alandaki sorunları çözmeye amaçlamaktadır.

1.7- TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDA ÖRNEK OLAYLAR

Küreselleşme, uluslararası rekabetin artması, ÇUŞ'ların düşen kar marjlarının karlılık üzerindeki etkisini azaltmak için maliyetlerin azaltılması yönündeki girişimleri, ülkelerin ekonomik sınırlarının esnekleşmesi ile ulusal pazarların globalleşmesi ve internet teknolojisi ÇUŞ'ların bağlı ortaklıklarıyla yaptıkları ticaretin hacminin artmasına sebep olmuştur. ÇUŞ'ların ilişkili şirketlerinin birden fazla ülkede faaliyet göstermesi ve hukuki statülerinin birbirinden bağımsız olmasına rağmen yönetim merkezleri, kullandıkları kaynaklar ve hedefleri ortak olup amaçlar, merkez şirket tarafından global olarak belirlenmektedir. Bu nedenle ÇUŞ'lar düşen kar marjlarını, maliyetleri azaltarak telafi etmek için hammadde ve özellikle işçiliğin ucuz olduğu Çin, Hindistan, Tayvan ve Malezya gibi ülkelerde kurduğu ilişkili şirketlerine üretim yaptırıp ürettikleri malları birçok ülkede yine ilişkili şirketleri vasıtasıyla satarak karlarını en yüksek düzeye çıkarmaya hedeflemektedirler. ÇUŞ'ların ilişkili şirketleri arasında mal ve hizmet ticaretinde belirlenen transfer fiyatı grup şirketlerin global bazda belirlenen amaçlarına ulaşmak için yoğun bir şekilde kullanılmaktadır.

ÇUŞ'lar ilişkili şirketleri arasında belirlediği transfer fiyatı ile bir yandan çeşitli ülkelerdeki ilişkili şirketlerinin yöneticilerinin performans değerlemesini yapmaya çalışırken diğer yandan, küresel ölçekte kurumlar vergisi ve gümrük vergilerini azaltma, kur riskini en aza indirme, bağlı ortaklıkların faaliyette buldukları ülkelerin yönetimleriyle anlaşmazlıktan kaçınma, nakit akış yönetimi ve küresel pazarda rekabet avantajını artırma amaçlarını gözetir.⁴⁵

Şirketlerin birçok ülkede faaliyette göstermesiyle birlikte uluslararası boyut kazanan transfer fiyatlandırması ülkelerin vergi gelirlerini erozyona uğrattığından, birçok ülkenin vergi ve gümrük idarelerince daha yakından izlenir hale gelmiştir. Artık günümüzde ülkeler bu konunun incelenmesine daha fazla kaynak aktarmaktadırlar. Özellikle ÇUŞ'ların

45 Caner Atış, "Küreselleşme Sürecinde Transfer Fiyatlandırma ve Türkiye", <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/yonetim/yonetim24.pdf> (22.12.2011)

ilişkili şirketlerinin kendi aralarında yaptıkları mal ve hizmetlerin tutar olarak sürekli büyümesi, bu şirketler tarafından transfer fiyatlarının vergisel amaçlarla emsaline göre düşük veya yüksek belirlenmek suretiyle vergi planlaması yapılması kamu otoritelerinin dikkatini bu konuya yöneltmiştir.

Transfer fiyatının kötüye kullanımını açısından bir örnek vermek istediğimizde, merkezi İsviçre’de bulunan bir ilaç firmasının, ilişkili firmalar olarak Hindistan’da hammadde üretim tesisi, İrlanda’da bir ticaret firması ve Türkiye’de merkezden alınan lisans ile üretim faaliyetinde bulunan bir şirketi bulunmaktadır. Hindistan ve Türkiye’de vergi oranları yüksek, İrlanda’da ise vergi oranının düşük olduğunu varsayalım. ÇUŞ toplamda minimum vergi ödemek için karını vergi oranının düşük olduğu İrlanda’da toplamak istemektedir. Yüksek vergi oranı uygulayan Hindistan’da bulunan hammadde üretim şirketi düşük fiyattan hammaddeleri İrlanda’da bulunan şirkete satmakta, Türkiye’de bulunan firma İrlanda’da bulunan firmadan yüksek fiyatla hammaddeleri satın almaktadır. Bu durumda, Türkiye ve Hindistan’da düşük gelir, İrlanda’da yüksek bir gelir oluşmaktadır. Bu yöntemle vergi oranının yüksek olduğu Türkiye ve Hindistan’da düşük gelir, vergi oranının düşük olduğu İrlanda’da yüksek kar elde edilmektedir. Kar, düşük vergi oranının uygulandığı İrlanda’da oluştuğu için toplamda vergi yükü de düşük olmaktadır. ÇUŞ’lar minimum vergi ödemek amacıyla yaygın olarak bu yöntemi kullanmaktadır.

ÇUŞ’ların ilişkili şirketleri ile yaptıkları mal ve hizmetler de uyguladıkları transfer fiyatlarının emsaline göre düşük veya yüksek belirlenmesinin en önemli amacı, global olarak ödenecek vergi tutarını azaltmak suretiyle karlılıklarını artırmaktır. ÇUŞ grubu içinde yer alan her şirket hukuki olarak ayrı bir tüzel kişilik ve vergi uygulaması açısından bağımsız bir varlık olup her şirketin karı ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Bu nedenle ÇUŞ grubu içinde yer alan şirketlerin faaliyette buldukları ülkelerde uyguladıkları transfer fiyatlandırması konusunda ilgili ülkelerle sorunlar yaşamaktadırlar. Yaşanan en büyük sorun ise ÇUŞ’ların uyguladıkları transfer fiyatlarının manipülatif olduğunun belirlenmesinden sonra gerekli düzeltmeleri yapabilmek için dikkate alınacak emsal fiyatın tespit edilmesidir. Mal ve hizmetlerin homojen olmaması, vadeli satış, satışın büyüklüğü nedeniyle uygulanan iskontolar gibi nedenlerle her zaman doğru veya doğruya yakın emsal transfer fiyatın belirlenmesi mümkün olmamaktadır. Genellikle ÇUŞ’ların uygulamaları vergi incelemelerine tabi tutularak, ilişkili kişilerle emsaline aykırı olarak

yapılan işlemler için re'sen düzeltme işlemleri yapılmakta, ancak emsal bedelin belirlenmesindeki güçlükler nedeniyle bu düzeltme işlemleri çoğunlukla yargıya intikal etmektedir. Ancak emsal bedel tespitinde yaşanan güçlükler nedeniyle birçok dava ÇUŞ lehine sonuçlanabilmektedir.

Florida State Üniversitesinden John S. Zdanowicz ile Pennsylvania State Üniversitesinden Simon J. Pak tarafından ABD ithalat ve ihracat dataları kullanılmak suretiyle yapılan bir çalışmada, ABD şirketlerinin 2001 yılı içinde manipülatif transfer fiyatlandırması modeli uygulayarak 53 milyar \$ vergi kaçırdıklarını hesaplamışlardır.⁴⁶

Transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanımı konusunda ihtilaf, İsveç firması Hoffman-La Roche ve bu şirketin iki ünlü ilacı olan Librium ve Valium hakkında İngiltere ile Roche firması arasında yaşanmıştır. Her iki ilaç da kullanıcının uyku düzenini etkilemeden sınırlarını ve tansiyonunu yatıştırılmaktadır. Bu ilaçların etken maddeleri İsviçre'den İngiltere'deki ilişkili firmaya kg. fiyatları £ 370 (Librium) ve £ 922 (Valium)'dan gönderilmektedir. İngiltere Tekel Kurulu (British Monopolies Commission) 1970'lerin başında yaptığı bir soruşturma sonucu, aynı etken maddelerin herhangi bir patent sorunu olmaksızın İtalya'dan sırasıyla kg.'ı £ 9 ve £ 20'a kolaylıkla temin edilebilmekte olduğunu saptanmıştır. Söz konusu komisyonun yaptığı incelemeler sonrasında İngiltere'deki Roche firmasının ilişkili şirketi, Librium'un satış fiyatını % 40, Valium'un satış fiyatını % 25 oranında düşürmüştür. Hoffman-La Roche'nin Avustralya, Danimarka, Hollanda, Yeni Zelanda ve o zamanki Batı Almanya'daki firmaları da ilgili hükümetlerce inceleme konusu yapılmıştır. Daha sonra İngiltere Gelir İdaresi de (British Inland Revenue Board) olayı ayrıca soruşturma konusu yapmış ve La Roche, İngiltere Vergi İdaresine 1.85 milyon pound vergi ödemek zorunda kalmıştır.⁴⁷

Transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanılması konusunda bir diğer örnek Japon Vergi İdaresi ((Japanese National Tax Agency-NTA) ile Coca- Cola Corporation arasında yaşanmıştır. Japon Vergi İdaresi, Coca- Cola Corporation'ın Japonya'daki ilişkili şirketine sattığı malzemeler, içecek konsantresi ve telif ücretini aşırı yüksek göstererek Japonya'da düşük gelir beyan ettiğini ve Japonya'daki ilişkili şirketin ödediği telif ücretinin aynı sektördeki diğer firmaların ödediğinden yüksek olduğuna iddia etti. Ayrıca Japon ilişkili

46 Kavaljit Singh, "Growing Abuse of Transfer Pricing by Transnational Corporations", <http://globalresearch.ca/index.php?context=va&aid=5860> (22.12.2011)

47 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s. 8

şirketin kendi geliştirdiği içecekler için bile telif ücreti ödediğini belirtti. Sonuçta Japon Vergi İdaresi Coca Cola'nın Japonya'da bulunan ilişkili şirketi için cezası ile birlikte 150 milyon dolarlık bir vergi tahakkuk ettirdi. Bunun üzerine Coca - Cola, daha önce söz konusu gelir için Amerikan Gelir İdaresine vergi ödediğini dolayısıyla şimdi Japon Vergi İdaresinin re'sen saldığı bu vergi nedeniyle çifte vergilendirmeye maruz kaldığını belirterek Amerikan Gelir İdaresine şikâyette bulundu. Bu şikâyet, Amerikan Gelir İdaresi ile Japon Vergi İdaresi arasında söz konusu gelirin hangi ülkede vergilendirileceğine ilişkin görüşmelere yol açtı. 1998 yılında varılan uzlaşma ile Japon Vergi İdaresi saldığı vergiyi 150 milyondan 50 milyon dolara düşürdü. Amerikan Gelir İdaresi ise Japonya'da yapılan düzeltmeden sonra kendisine fazladan ödenmiş olan tutarı Coca Cola'ya iade ederek gerekli düzeltmeyi yapmıştır.⁴⁸

ABD Gelir İdaresi ile Amerika merkezli Glaxo Smith Kline Holdings Inc. arasında transfer fiyatlandırması nedeniyle yaşanan uyuşmazlık ABD Gelir İdaresi tarihinin en büyük vergi uyuşmazlığıdır. Amerikan vergi idaresi, bu şirketin İngiliz mukimi ilişkili şirketinden kiraladığı gayri maddi hakların bedeli ve ABD dışındaki ilişkili şirketleri ile yaptığı ticari işlemlerde uyguladığı emsaline aykırı transfer fiyatları nedeniyle vergi incelemesine almıştır. İnceleme sonucunda yaklaşık 5,66 milyar dolar ek tarhiyat yapılmış, yapılan ek tarhiyatlar Glaxo SmithKline Holdings Inc. tarafından vergi mahkemesine götürülmüştür. Mahkeme devam ederken taraflar bu konuda uzlaşmaya varmış, Glaxo Smith Kline Holdings Inc. 1989-2005 dönemini kapsayan anlaşmazlık için yaklaşık olarak faiz dahil 3,4 milyar dolar (toplam ek tarhiyatın % 60) ödemeyi kabul etmiş, aynı döneme ilişkin fazladan ödemiş olduğunu iddia ettiği 1,8 milyar doların iade edilmesi iddiasından vazgeçerek toplamda 5,2 milyar dolar ödeyerek ABD Gelir İdaresi ile anlaşmıştır.⁴⁹

1993 yılında Japon araba yapımcısı Nissan'ın ABD'de vergi kaçırma amacıyla gelirinin bir kısmını emsaline aykırı transfer fiyatları belirlemek suretiyle Japonya'ya aktardığı gerekçesiyle inceleme yapılmıştır. ABD Gelir İdaresi bir araştırma yaparak, Nissan Motor Şirketinin ABD'ye ihraç ettiği binek otomobilleri ve kamyonların fiyatını gerçekçi olmayan bir şekilde yüksek belirleyerek ABD Gelir İdaresine düşük vergi ödediği

48 Caner Atış, a.g.m., s. 7

49 "IRS Accepts Settlement Offer in Largest Transfer Pricing Dispute", IR-2006-142, 11.07.2006, <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=162359,00.html> (23.12.2011)

sonucuna vardı. Nissan, Amerika gibi yüksek rekabetin olduğu bir pazarda uzun vadede pazar payını artırabilmek amacıyla kar marjını düşük tuttuğunu ileri sürdü. Sonuçta Nissan, ABD Gelir İdaresine 170 milyon dolar ödemeyi kabul etti ama herhangi bir kayba uğramadı. Çünkü Japon Vergi İdaresi Nissan'ın ABD Gelir İdaresine ödediği tutarın tamamını iade etmiştir.⁵⁰

2000 yılında, Japon Vergi İdaresi ile Amerikan Gelir İdaresi transfer fiyatlandırması ile ilgili başka bir anlaşmazlık yaşadı. Bu kez Coca - Cola'nın Japon ilişkili şirketinin 1993-1999 yılları için vergi matrahını 450 milyon dolar artırması talep ediliyordu. Bu da geçmişe dönük 170 milyon dolar vergi ve ceza demektir. Japon ilişkili şirket bu vergiye ödedi ancak Amerikan Vergi İdaresi fazladan kendine ödenen vergiyi Coca Cola'ya iade etmek suretiyle çift vergilendirmeyi önlemiştir.⁵¹

50 Caner Atış, a.g.m., s. 7

51 Caner Atış, a.g.m., s. 7

İKİNCİ BÖLÜM

2- TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDA OECD, ABD ve AB DÜZENLEMELERİ

2.1- OECD'NİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDAKİ DÜZENLEMELERİ

ÇUŞ'ların, düşük işçilik maliyetleri ile üretim yapmak istemeleri, gelişmiş ülkelerdeki mal ve hizmetlere gelişmekte olan ülkelerin talebinin artması, global bazda üretim ve pazarlama yapmaları ve bilgi teknolojilerinin yaygın bir şekilde kullanımı, bu şirketlerin son yıllarda dünya ticaretindeki payını önemli oranda artırmıştır. ÇUŞ'ların ilişkili işletmeleri arasındaki ticaret hacminin büyümesi, ulusal vergi idareleri ile bu şirketler arasında giderek karmaşık bir hal alan vergilendirme sorunlarını beraberinde getirmiş olup ülkelerin ÇUŞ'ların vergilendirilmesi konusunda benimsediği politikaların ülke bazında çözümünün yetersiz kalması sorunun uluslararası alanda ele alınmasını gerekli kılmıştır.

İlişkili işletmeler arasındaki mal ve hizmet ticaretinde uygulanan transfer fiyatlamasına ilişkin olarak ilk düzenlemeler ABD tarafından yapılmasına karşılık günümüzde temel düzenlemeler OECD tarafından yapılmaktadır. ABD hariç gelişmiş ülkelerin tamamına yakını, OECD tarafından hazırlanan ve düzenli olarak gözden geçirilip yenilenen, OECD transfer fiyatlaması sistemini esas almaktadır. OECD tarafından yapılan düzenlemeler ABD tarafından yapılan düzenlemeler esas alınarak hazırlanmış olup, her iki düzenlemede birbirinden bir takım farklılıkları olmasına rağmen temelde birbirine uyumludur. OECD tarafından hazırlanan Rehber üye olan ve olmayan ülkeler için ulusal mevzuatın oluşturulmasında bir kılavuz niteliğinde olmuştur. Türkiye'deki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesi genelde OECD'nin "Çok Uluslu Şirketler ve Vergi Daireleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi" (OECD Rehberi) referans alınarak hazırlanmıştır.

OECD dünya ticaretinin gelişmesine destek verme amacı çerçevesinde uluslararası ticarete çifte vergilemenin zararlı etkilerini önlemek için transfer fiyatlaması konusunda genel bir rehber hazırlamanın faydalı olacağını düşünerek bu konuda çalışmalar yapmaya başlamıştır. OECD tarafından transfer fiyatlandırması konusunda üye olan ve olmayan bütün ülkeler tarafından kullanılacak ilk düzenleme 1979 yılında "OECD

Transfer Fiyatlaması ve Çokuluslu İşletmeler” adıyla yayımlanmıştır. Bu Rehber zamanla geliştirilmiş ve geniş ölçüde yenileme 1995 yılında yapılarak “Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” adıyla yeniden yayımlanmıştır. OECD tarafından düzenli olarak gözden geçirilip yenilenen Rehberde 1999, 2009 ve 2010 yıllarında değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır.

OECD Rehberi esas olarak ilişkili kuruluşlar arasındaki işlemlerde uygulanan transfer fiyatlarının emsal bedel prensiplerine yani piyasa fiyatına uygun olmasını önermektedir. Uluslararası düzenlemeler ve ülke uygulamalarında ilişkili şirketler arasındaki işlemlerde uyulacak temel ilkenin “Emsallerine Uygunluk İlkesi” olduğu görülmektedir.

OECD düzenlemeleri, ilişkili şirketler arasındaki mal ve hizmet transferinde transfer fiyatlarının tespiti konusunda mükelleflere başvurabilecekleri yöntemleri göstermektedir. OECD Rehberi aynı zamanda vergi idareleri ile mükellefler aralarında olması muhtemel uyuşmazlıkları aşmak için yol gösterici nitelikte olup ÇUŞ’ların ilişkili şirketleriyle gerçekleştirdiği işlemlerde emsallere uygun fiyatın yani piyasa fiyatının gerçekleşip gerçekleşmediğini analiz eder ve uygulanabilecek çözümleri belirtir. Ayrıca rehberde, transfer fiyatlaması sorunlarının çözümlenmesine ilişkin olarak karşılıklı anlaşma yoluyla çözüm ve mahkeme yoluyla çözüm gibi yöntemlerde ele alınmaktadır.

OECD Rehberi, transfer fiyatlandırması konusunda yaşanan sorunları çözmeye yönelik olarak hazırlanmış ilkeleri içeren sekiz bölüm ve yedi ekten oluşmaktadır:⁵²

Bölüm I: Emsallere Uygunluk İlkesi

Bölüm II: Transfer Fiyatlaması Yöntemleri

Bölüm III: Karşılaştırılabilirlik Analizi

Bölüm IV: Transfer Fiyatlaması ile İlgili Uyuşmazlıkların Önlenmesi ve Çözümü ile ilgili İdari Yaklaşımlar

Bölüm V: Belgelendirme

Bölüm VI: Gayri Maddi Haklara İlişkin Özel Değerlendirmeler

52 OECD, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, Haziran 2010 OECD Publication. (“Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2001” çevirisi 2007 yılında İstanbul YMM Odası tarafından yapılmıştır. Tezimizde OECD Rehberinin 2010 yılı versiyonu esas alınmakla birlikte, Rehberin değişmeyen kısımları için İstanbul YMM odası tarafından yapılan çevirisinden yararlanılmıştır.

Bölüm VII: Grup İçi Hizmetlerle İlgili Özel Değerlendirmeler

Bölüm VIII: Maliyet Katılım Anlaşmaları

Bölüm IX: Transfer Fiyatlandırması Yönüyle İşletme Yeniden Yapılandırılmaları

2009 yılında OECD Rehberinin dördüncü bölümünde transfer fiyatlaması konusunda uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin son gelişmeleri yansıtmak üzere karşılıklı anlaşma prosedürleri ile ilgili olarak yeni bir paragraf eklenmiştir. OECD Rehberi 2010 yılında, karşılaştırılabilirlik analizinin nasıl gerçekleştirileceği, işlemsel kar yöntemlerinin (net kar marjı yöntemi ve kar bölüşüm yöntemi) nasıl uygulanacağı ve işlemlerde en uygun transfer fiyatlaması yönteminin seçimi konusunda yeni ilkeler ilavesi ile önemli ölçüde revize edilmiştir. Eski rehberinin I numaralı bölümünde ayrı bir başlık olarak yer alan karşılaştırılabilirlik analizi konusu yeni Rehberde III numaralı bölüme alınmış ve daha detaylandırılarak açıklanmıştır. Rehberin III numaralı bölümünde açıklanan işlemsel kar yöntemleri, yeni Rehberde transfer fiyatlaması yöntemlerinin açıklandığı II bölüme üç numaralı alt başlık olarak eklenerek, tüm transfer fiyatlandırması yöntemleri II bölümde toplanmıştır.⁵³

Yeni Rehberde global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi gibi alternatifleri reddeden emsallere uygunluk ilkesi vergilendirilebilir karın belirlenmesinde en adil ve en uygun yöntem olarak belirlenmiştir. İlişkili şirketler arasında işlemlerin fiyatlandırmasında önce geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanacağı, eğer bu yöntemler uygulanamıyorsa işlemsel kar yöntemlerine başvurulması gerektiği yönündeki hiyerarşik kural kaldırılarak, bu işlemlerde uygulanacak yöntemin seçiminde her yönüde eşit uzaklıkta bulunan "durumun koşullarına en uygun yöntem" ilkesi ana kural olarak ifade edilmiştir.⁵⁴

Yeni OECD Rehberindeki yeniliklerin büyük bir bölümü I numaralı bölümden III numaralı bölüme alınarak daha detaylandırılan karşılaştırılabilirlik analizi konusu oluşturmaktadır. İşlemlerin fiyatlandırmasında uygulanacak en uygun yöntem seçilirken karşılaştırılabilirlik analizi ile mümkün olan en güvenilir emsalin bulunması amaçlanmıştır. Bunun için on adımdan oluşan bir süreç açıklanmış ve bu yolla durumun koşullarına göre en güvenilir emsale ulaşılabileceği belirtilmiştir. Açıklanan on adımlık sistematüğün bir

53 Ayça Değer, "Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Tarafındaki Gelişmeler", Dünya Gazetesi 02.06.2010, (23.11.2011)

54 Pricewaterhousecoopers, International transfer pricing 2011, Pricewaterhousecoopers Publications, 2011,s 34, http://www.pwc.com/en_GX/gx/international-transfer-pricing/assets/itp-2011.pdf, (18.01.2012)

parçası olan (varsa) iç emsallerin analizi, işlemi dış emsallerin aranmasından önce gelmektedir. Hatta gerçekten güvenilir iç emsallerin bulunması durumunda dış emsallerin aranmasının gerekli olmadığı hususu, OECD Rehberine yeni eklenen bir açıklamadır. Bununla birlikte ulusal mevzuatımızdan farklı olarak dış emsallerin aranmasında halka açık veri tabanlarının kullanılabilmesi de yine OECD Rehberine ilave olunan açıklamalardandır.⁵⁵

Yeni Rehberde kar bölüşüm yöntemine ilişkin yeni açıklamalarda bulunmaktadır. Kar bölüşüm yönteminin uygulanmasında işleme ilişkin karın taraflar arasında bölüşürülmesi için tarafların ortak bir muhasebe sistemi ve para birimi kullanıyor olmaları gerekmektedir. Karın bölüşürülmesinde; varlık-sermaye, maliyet, satış hacmi, çalışan sayısı, harcanan zaman, sunucu sayısı, depolanan veri vb. anahtarlar kullanılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir. Karın paylaşımında kullanılacak anahtar işlemin koşullarına ve niteliğine göre seçilecek olup anahtar seçiminde transfer fiyatlandırması politikalarından tamamen bağımsız hareket edilmesi, kar bölüşümüne tabi tutulacak kârın belirlenmesi ve kullanılacak anahtarların ilişkili kişiler arasında işlem devam ettiği sürece (zarar ile sonuçlanan zamanlar olsa dahi) aynı şekilde kullanılması gerektiği belirtilmiştir.⁵⁶

OECD Rehberi üye ülkeleri bağlayıcı düzenlemeler olmamakla birlikte bu konuda mevcut sorunlara çözüm noktasında bir kılavuz niteliği taşımaktadır. Ancak OECD'ye üye ülkelerin çoğu transfer fiyatlaması konusundaki ulusal mevzuatlarını düzenlerken OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini referans almaktadır. Türkiye'de 5520 sayılı KVK ile ilk kez vergi mevzuatımıza transfer fiyatlaması kavramı girmiş olup bu konuda yapılan düzenlemelerde OECD Rehberi esas alınmıştır.

2.2- EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

2.2.1- Genel Açıklamalar

Emsallere uygunluk ilkesi ilk kez 1979 yılında yayımlanan OECD transfer fiyatlaması Rehberinde yer almış ve günümüze kadar ilişkili kuruluşlar arasında transfer fiyatlarının emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesinde hem ÇUŞ'lar hem de vergi idareleri tarafından en önemli husus olarak benimsenmiştir. Bu ilke OECD Transfer

⁵⁵ Ayça Değer, a.g.e.,

⁵⁶ Serkan Ağar, "Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı", Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 40

Fiyatlaması Rehberinin temelini oluşturmakta olup OECD Rehberinin I bölümünde emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Bağımsız işletmeler birbirleriyle ticari bir ilişkiye girdiklerinde, aralarındaki ticari ve finansal ilişkileri belirleyen koşullar genellikle piyasa güçleri tarafından belirlenir. İlişkili işletmeler birbirleriyle ticari bir ilişkiye girdiklerinde, kendi aralarında uygulayacakları transfer fiyatları konusunda her ne kadar dinamik piyasa koşullarını kendilerine örnek alsalar bile, bağımsız işletmelerin kendi aralarındaki ticari ilişkilerde uyguladıkları fiyat piyasa koşullarından aynı ölçüde etkilenmeyebilir. Ancak, vergi idarelerinin, ilişkili kuruluşların aralarındaki ilişkilerdeki temel unsurun kârları manipüle etmek olduğu önyargısıyla hareket etmemeleri gerekir. Piyasa güçlerinin etkin olmadığı veya belirli bir ticari stratejinin benimsendiği durumlarda, rayiç bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesi gerçekten zor olabilmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca vergi üzerinde yapılabilecek bir düzeltme, ilişkili kuruluşlar arasında vergi dışı amaçlar için üstlenilen sözleşmeden doğan taahhütleri etkilemeyebilir ve vergi yükünün asgari düzeye çekilmesi ya da önlenmesine yönelik herhangi bir amacın söz konusu olmadığı durumlarda bile, uygun olabilir. Her ne kadar transfer fiyatlaması ile ilgili uygulamaların vergiden kaçınma ya da vergi kaçırmaya yönelik olarak kullanılabildikleri bilinen bir gerçek olsa da, transfer fiyatlaması uygulamalarının, vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma amacı taşıyan uygulamalarla karıştırılmaması gerekmektedir.⁵⁷

Transfer fiyatlandırması, piyasa güçlerini ve emsallere uygunluk ilkesini yansıtmadığı durumlarda; ilişkili kuruluşların vergi yükümlülükleri ve ev sahibi ülkelerin vergi gelirleri gerçeği yansıtmıyor demektir. Bu nedenle, üye ülkeler vergisel amaçlar için, ilişkili kuruluşların kârlarının, gerektiğinde bu tip gerçeği yansıtmayan çarpıklıklar nedeniyle emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak düzeltilmesi konusunda OECD üyesi ülkeler görüş birliğine varmışlardır. OECD üyesi ülkeler, benzer koşullar altında gerçekleştirilen benzer nitelikteki işlemlerde beklenen ticari ve finansal ilişkilerin tabi oldukları koşulların belirlenmesi yoluyla uygun bir düzeltme işleminin gerçekleştirilebileceğini kabul etmektedirler.⁵⁸

OECD Transfer Fiyatlaması Rehberinde yer alan emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerin kendi aralarındaki ticari işlemlerinde uyguladıkları fiyatın serbest piyasa

57 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.2, s. 31

58 Tuncay Kapusuzoğlu (2003), a.g.e., s. 165

koşullarında ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde oluşan fiyat ile karşılaştırılabilir olması fikrinden yola çıkılarak oluşturulmuştur. Emsallere uygunluk ilkesi ilişkili kişiler arasında yapılan her ticari işleme uygulanabilme imkanı bulmasa dahi, ülkeler tarafından ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde fiyatın piyasa koşullarını yansıtıp yansıtmadığını test etmekte yaygın olarak kullanılmaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesinin tanımı, OECD üyesi ülkelerin ve OECD üyesi olmayan ülkelerin katıldığı ve sayısı giderek artan ikili vergi anlaşmalarının temelini oluşturan OECD Model Vergi Anlaşmasınının 9. maddesinin 1. bendinde yer almaktadır:

“İki ilişkili kuruluş arasındaki ticari ve finansal ilişkilerde belirlenen ya da kabul ettirilen koşulların, birbirinden bağımsız kuruluşlar arasında uygulanan koşullardan farklı olması durumunda, bu koşulların bulunmadığı durumda tahakkuk etmesi gereken, ancak bu koşullar nedeniyle işletmelerden biri lehine tahakkuk etmeyen kârlar; o kuruluşun kârlarına dâhil edilir ve vergiye tabi kâr olarak vergilendirilir”

Karşılaştırılabilir işlemler ve karşılaştırılabilir koşullarda bağımsız kuruluşlar arasında sağlanacak koşullar çerçevesinde karların düzeltilmesini gözeten emsallere uygunluk ilkesi, ÇUŞ grubu üyelerinin, tek ve birleşik bir kuruluşun ayrılamaz parçaları olarak değil birbirinden ayrı işlem yapan kuruluşlar olarak kabul edilmesi yaklaşımını izlemektedir. Ayrı kuruluş yaklaşımı ÇUŞ grubunun üyelerini birbirinden bağımsız kuruluşlar olarak ele aldığı için, bu yaklaşım ilgili üyeler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin niteliğine odaklanmıştır. Ayrıca kontrollü ve kontrolsüz işlemler arasındaki karşılaştırılabilirlik analizi emsallere uygunluk ilkesinin uygulamasının temelini oluşturmaktadır.⁵⁹

OECD üyesi ülkelerin ortak görüşü, ilişkili kuruluşlar arasındaki transfer fiyatlamalarının değerlendirilmesinde emsallere uygunluk ilkesinin benimsenmesi gerektiği yolundadır. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kuruluşlar arasında mal ve hizmet transferinin bulunduğu durumlarda, serbest piyasanın koşullarına en yakın değerleri benimsediğinden teorik yönden güvenilirdir. Söz konusu ilkenin dolaysız bir biçimde uygulanabilmesi her zaman mümkün olmasa da, ÇUŞ grupları arasında çoğunlukla vergi idarelerince kabul edilebilir gelir düzeylerinin belirlenmesinde etkin olabilmektedir. Bu özellik, kontrol edilen mükellefin fiilen içinde bulunduğu belirli olguların ve durumların

59 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.6, s. 32

ekonomik gerçekliklerini yansıtabilme ve normal koşullarda piyasada sürdürülen faaliyetlere yönelik bir kıstas sunabilmektedir.⁶⁰

Karşılaştırılabilir işlemler ve karşılaştırılabilir koşullarda bağımsız kuruluşlar arasında sağlanacak koşullar çerçevesinde karların düzeltilmesini gözeterek emsallere uygunluk ilkesi, ÇUŞ grubu üyelerinin, tek ve birleşik bir kuruluşun ayrılmaz parçaları olarak değil, birbirinden ayrı işlem yapan kuruluşlar olarak kabul edilmesi yaklaşımını izlemektedir. Aynı kuruluş yaklaşımı ÇUŞ grubunun üyelerini birbirinden bağımsız kuruluşlar olarak ele aldığı için, bu yaklaşım ilgili üyeler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin niteliğine odaklanmıştır.⁶¹

OECD üyesi ülkeler ile OECD üyesi olmayan ülkelerin emsallere uygunluk ilkesini benimsemelerinin birkaç nedeni olmakla birlikte temel neden, emsallere uygunluk ilkesinin uluslararası şirketler ve bağımsız kuruluşlar için vergi sorunlarının çözümünde geniş bir eşitlik sağlamasıdır. Çünkü emsallere uygunluk ilkesi, bağımlı ve bağımsız kuruluşlar için vergisel çerçevede daha eşit bir durum sağlar, zira burada vergisel avantaj ve dezavantajlardan kaçınılmakta ve aynı tipteki varlıklar arasında göreceli karşılaştırılabilir durumun bozulması engellenmektedir. Sonuç olarak, yukarıda bahsedilen vergisel niyetler ekonomik kararlarla karıştırılmazsa, emsallere uygunluk ilkesi uluslararası ticaret ve yatırımların büyümesinde önemli bir rol oynayacaktır.⁶²

Emsal bedel prensibi pek çok olaya etkin bir şekilde uygulanabilir. Örneğin, pek çok mal ve hizmet alışı veya satışında, borç para verilmesinde emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde, karşılaştırılabilir bağımsız kuruluşlarca benzer koşullar altında gerçekleştirilmiş karşılaştırılabilir işlemler bulunabilir. Ancak, bazı durumlarda ise emsal uygulamalar bulmak imkânsız gibidir. Örneğin ÇUŞ grubunun, başka örneği olmayan entegre bir sistemde hayli uzmanlık gerektiren mal ve hizmet üretiminde bulunması, çok özelliikli gayri maddi haklara ya da bilgi birikimine sahip olması hallerinde emsal bir işlem bulmak mümkün olmayabilir. Bu konuya örnek olarak sadece grup içi satılan ya da transfer edilen ve piyasada alımı satımı yapılmayan yarı mamuller veya teknoloji transferi verilebilir.⁶³

60 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.14., s. 36

61 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.6, s. 32

62 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s. 167

63 Mehmet Aktaş, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir 2003, s. 68

Emsal bedel prensibi, tam rekabet piyasa teorisinde oldukça mantıklıdır ve bu yüzden ilişkili kuruluşlara arasındaki mal ve hizmet transferlerinde her zaman her olaya uygulanması mümkün olmasa bile genelde piyasa şartlarına en yakın fiyatın tespitine imkân verir ve ÇUŞ grubu üyeleri arasındaki gelir paylaşımlarının vergi idarelerince kabul edileceği biçimde gerçekleşmesini sağlar.⁶⁴

Emsallere uygunluk ilkesinden uzaklaşmak, transfer fiyatlaması konusunda teorik zeminin terk edilmesi anlamına gelmektedir ve bu konuda varılan uluslararası mutabakatı olumsuz yönde etkileyerek çifte vergilendirme riskini önemli ölçüde artırmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması konusunda kazanılan deneyimlerin yoğunluğu ve zenginliği, gerek iş çevreleri, gerekse vergi idareleri nezdinde kapsamlı bir ortak anlayışın oluşumu ile sonuçlanmıştır. Ortak olarak paylaşılan bu anlayış, her ülkenin vergi sisteminde uygun bir vergi matrahının belirlenmesi ve çifte vergilendirmenin önlenmesi hedeflerinin gerçekleştirilebilmesinde son derece önemli bir pratik değere sahiptir. Bu deneyim, mükelleflere daha açık ilkeler ve zaman açısından uygun incelemeler sunarak, emsallere uygunluk ilkesinin kapsamının genişletilmesi, işlerliğinin artırılması ve idaresinin iyileştirilmesinde kullanılmalıdır. Sonuç olarak, OECD üyesi ülkeler, emsallere uygunluk ilkesini güçlü bir biçimde desteklemektedirler. Gerçekten de, bugüne değin emsallere uygunluk ilkesine karşı hukuki anlamda ya da gerçekçi nitelikte herhangi bir alternatif geliştirilebilmiş değildir. Bazen olası bir alternatif olarak gündeme gelebilen global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi, teoride, pratikte ya da uygulamada kabul edilebilir bir alternatif önerememektedir.⁶⁵

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi, ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerle ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır. Emsal bedel ilkesinin uygulanmasında dikkate alınacak hususlar konusunda OECD Transfer Fiyatlaması Rehberinde beş ilke belirlenmiş olup bu ilkeler aşağıda yer almaktadır:

- Karşılaştırılabilirlik Analizi
- Gerçekleşmiş İşlemin Niteliğinin Tanınması
- Zararlar

64 Mehmet Aktaş, a.g.e., s. 69

65 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.15, s. 36

- Hükümet Politikalarının Etkisi
- Gümrük Değerlerini Kullanma

2.2.2- Emsallere Uygunluk İlkesinin Uygulanışına İlişkin Rehber

2.2.2.1. Karşılaştırılabilirlik İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışı, genellikle kontrol edilen işlemler ile bağımsız kuruluşlar arasındaki işlemlerin karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Bu tür karşılaştırmaların yararlı olabilmesi için, karşılaştırma konusu durumların ekonomik yönden birbiriyle yeterli düzeyde karşılaştırılabilir olmaları gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesinin gerektirdiği karşılaştırılabilirlik ilkesini uygularken, karşılaştırma konusu işlemlerin gerçekten karşılaştırılabilir özellikler taşıyıp taşımadığını ve karşılaştırılabilirliği sağlamak üzere ne tür düzeltmelerin gerekebileceğini ve işlemin değerini önemli ölçüde etkileyebilecek bütün farklılıkların gözünde bulundurulması gerekmektedir. Karşılaştırılabilirliği sağlamaya yönelik ne tür düzeltmelerin yapılabileceği hususu da dâhil olmak üzere, karşılaştırılabilirlik derecesinin belirlenebilmesi için, bağımsız kuruluşların potansiyel işlemlerini nasıl değerlendirdikleri konusunda bir anlayışa sahip olmak gerekmektedir. OECD Transfer Fiyatlaması Rehberinin 2010 basımının III bölümünde, daha önceki baskılarda yer almayan yeni bir bölüm olarak “Karşılaştırılabilirlik Analizi” eklenmiş olup bu konuda ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.⁶⁶

Karşılaştırılabilirlik analizi başlığı altında yer alan OECD Rehberi paragraf 1.34 de; ilişkisiz işletmelerin bir işlemin potansiyel şartlarını değerlendirirken, işlemi gerçekçi bir şekilde sahip oldukları diğer seçenekler ile karşılaştıracakları ve açık bir şekilde daha cazip bir başka seçeneği görmediklerinde söz konusu işleme girecekleri belirtilmiştir. Bir işletmenin ürünlerine bağımsız bir işletme tarafından önerilen fiyatın, işletme tarafından, aynı şartlar altında diğer potansiyel müşterilerin daha fazla ödemeye razı oldukları bilindiği hallerde kabul edilmeyeceği belirtildikten sonra, bağımsız işletmelerin, sahip oldukları gerçekçi seçenekler arasında ekonomik açıdan geçerliliği bulunan farklılıkları, bu seçenekleri değerlendirirken hesaba katacakları belirtilmiştir. Vergi idarelerinin emsallere uygunluk ilkesi uygulamasının gerektirdiği karşılaştırmayı yaparken, karşılaştırılan durumlar arasında karşılaştırılabilirliğin sağlanıp sağlanmadığını ve karşılaştırılabilirliği

66 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.33., s. 41-42

sağlamak üzere hangi düzeltimlere ihtiyaç duyulabileceğini belirlerken bu farklılıkları hesaba katmaları gerektiği de söz konusu paragrafta belirtilmiştir.⁶⁷

Karşılaştırılabilirlik ilkesi ile bağlantılı olarak OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'ndeki yeniliklerden biri olarak rehberin üçüncü bölümünde yer alan karşılaştırılabilirlik analizi dokuz aşamadan oluşmaktadır. Bu analiz süreci bir yandan söz konusu çalışmalarda hangi bilgilerin olması gerektiğini açıklarken diğer taraftan da yapılan çalışmaların tutarlı, analitik ve metodolojik olmasına katkıda bulunmayı açıklamaktadır.⁶⁸

Vergi idareleri, ilişkili kişiler arasındaki işlemler ile bağımsız kişiler arasındaki işlemleri karşılaştırırken OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde açıklanan ve karşılaştırılabilirliği etkileyen aşağıdaki hususlara dikkat edilmesini istemektedir.

2.2.2.1.1. Mal ve Hizmetlerin Özellikleri

Mal ya da hizmetlerin belirli nitelikleri arasındaki farklılıklar, bunların serbest piyasada sahip oldukları değerin kısmen de olsa farklılaşmasını açıklayabilmektedir. Bu nedenle, kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemlerin nitelikleri arasında yapılacak karşılaştırma, işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığının belirlenmesinde yararlı olabilmektedir. Karşılaştırma yapılırken maddi varlıkların teslimi ile ilgili olarak, fiziksel özellikleri, kalitesi ve güvenilirliği, piyasada bulunabilirliği ve tedarik hacmi; hizmetlerin sağlanması ile ilgili olarak, hizmetlerin niteliği ve kapsamı; gayri maddi haklarla ilgili olarak, işlemin türü (lisanslama ya da satış), gayri maddi hakkın türü (patent, marka ya da know-how vb.), korumanın süresi ve derecesi aktifin kullanılmasından elde edilmesi tahmin edilen menfaatlere dikkat edilebilir.⁶⁹

2.2.2.1.2. İşlev Analizi

Birbirinden bağımsız iki işletme arasındaki işlemlerde bedel genellikle (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak) her kuruluşun gerçekleştirdiği fonksiyonlar dikkate alınarak tespit edilmelidir. Bu nedenle, kontrol edilen ya da kontrol edilmeyen işlemlerin veya kuruluşların karşılaştırılabilirliklerinin belirlenmesinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin de karşılaştırılması gerekmektedir. Bu karşılaştırma, ekonomik açıdan önemli faaliyetleri, bağımsız ve ilişkili kuruluşların üstlendikleri ya da

67 Abdulkadir Demirci, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında "Gerçekçi Bir Şekilde Sahip Olunan Seçenekler", Kavramı", Vergi Dünyası, Sayı: 365, Ocak 2012, s. 49

68 Can Nizamoglu, "Transfer Fiyatlandırması Emsal Fiyat", Dünya Gazetesi 17.02.2012 (25.03.2012)

69 OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi 2010, Paragraf 1.39., s. 44

üstlenecekleri sorumlulukları tanımlayarak karşılaştırma amacıyla uygulanan bir işlev analizi ile gerçekleşmektedir. Bu bağlamda, grubun yapısına ve organizasyonuna özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede mükelleflerin ve vergi idarelerinin tanımlamaları ve karşılaştırmaları gereken işlevler arasında, tasarım, imalat, montaj, araştırma ve geliştirme, servis hizmeti, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklâm, nakliye, finansman ve yönetim işlevleri yer almaktadır.⁷⁰

2.2.2.1.3. Sözleşme Şartları

İlişkili kişiler arasındaki işlemlerin emsaline uygun olup olmadığını tespit etmek için ilişkili kişiler arası işlemler ile bağımsız işlemler karşılaştırılırken işlemi belirleyen sözleşmelerin şartlarının içeriklerine de bakılmalıdır. Taraflar arasındaki sözleşmeler genellikle, tarafların sahip olacakları sorumlulukları, riskleri ve menfaatleri açık veya kapalı olarak belirlemektedir. Bu nedenle sözleşme hükümlerinin analizi işlev analizinin bir bölümünü oluşturmaktadır. Bir işlemin tabi olduğu koşullar ayrıca, yazılı sözleşme dışında taraflar arasında sürdürülen yazışmalarda da yer alabilmektedir. Yazılı koşulların bulunmaması durumunda taraflar arasındaki sözleşmeden doğan ilişkiler, normal ticari faaliyetlerde bağımsız taraflar arasında sürdürülen ticari ilişkilerin tabi oldukları koşullardan yola çıkılarak belirlenirler.⁷¹

2.2.2.1.4. Ekonomik Koşullar

Emsal bedeller, aynı mal ya da hizmetleri ilgilendiren işlemlerde bile, farklı piyasalarda farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle, emsal bedel tespitinde dikkate alınacak bağımsız ve ilişkili kuruluşların faaliyet gösterdikleri piyasaların da birbirleriyle karşılaştırılabilir olmaları veya bu amaca yönelik düzeltmelerin yapılabilmesine olanak sağlaması gerekmektedir. Piyasa karşılaştırılabilirliğinin belirlenmesine yardımcı olabilecek ekonomik koşullara örnek olarak; coğrafi konum, piyasaların büyüklüğü, piyasaların rekabet hacmi ve alıcıların ve satıcıların rekabet yönünden birbirlerine göre sahip oldukları konumlar, ikame mal ve hizmetlerin bulunup bulunmadığı, bir bütün olarak piyasada ve belirli bölgelerde arz ve talep seviyeleri, tüketicilerin satın alma güçleri, arsa, işçilik ve sermaye maliyetleri de dâhil olmak üzere üretim maliyeti, nakliye giderleri,

70 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.42., s. 45

71 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.52., s. 47

piyasanın niteliği (toptan ya da perakende olması), işlemlerin tarihi ve zaman gibi unsurları verebiliriz.⁷²

Ekonomik koşulların analizi önemli bir konu olup bu analizin son derece basit ve yüzeysel yapılması son derece yanlış sonuçların doğmasına yol açabilecektir. Ekonomik analizde öncelikle ilgili ülkenin ekonomik durumu ve diğer yer/yerlerdeki durumla ilgili temel farklılık ve benzerlikler ortaya konulmalıdır. Sonrasında, esas olarak, şirket ya da şirketlerin durumlarının ilgili ekonomi ve/veya ekonomilerdeki parametrelerden nasıl etkilendiğinin, dolayısıyla işlemle ilgili olabilecek ve işlemdeki fiyat ya da bedeli etkileyecek hususların ortaya konulması gerekmektedir.⁷³

2.2.2.1.5. İşletme Stratejileri

Transfer fiyatlamasına yönelik karşılaştırılabilirliğin belirlenmesinde iş stratejilerinin de incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle iş stratejilerinin belirlenmesinde; yeniliklere ve yeni ürünlerin gelişimine açık olma, ürün çeşitliliği, risklerin önlenebilirliği, politik değişimlerin göz önünde bulundurulması, pazara girme ve tutunma gayretleri gibi bir işletmenin birçok değişkenin dikkate alınması gerekir.⁷⁴

İş stratejileri aynı zamanda piyasaya hakim olmak amacına yönelik birtakım planları da kapsayabilmektedir. Bir piyasaya hakim olmak veya mevcut pazar payını artırmayı amaçlayan bir işletme, o piyasaya sürdüğü ürünün fiyatını geçici bir süre için, aynı piyasada mevcut karşılaştırılabilir ürünlerin fiyatından daha düşük tutabilir ya da piyasaya girmek için yüksek reklam maliyetlerine katlanmak suretiyle aynı piyasada faaliyet gösteren diğer işletmelere kıyasla daha düşük kar elde edebilir. Bu sebeple emsal bedel tespiti için ilişkili ve ilişkisiz kişiler arasında karşılaştırma yapılırken bu faktörlerin de gözünde bulundurulması gerekmektedir.⁷⁵

2.2.2.1.6. Gerçekleşmiş İşlemin Niteliğinin Tanınması

Vergi idaresinin kontrol edilen bir işlem üzerindeki incelemesi, bu rehberde açıklanan transfer fiyatlaması yöntemleri ile tutarlı olmaları koşuluyla, mükellef tarafından uygulanan yöntemler kullanılarak ilişkili kuruluşlar tarafından yapılandırıldıkları biçimde

72 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.55., s. 48-49

73 Feyyaz Yazar, “Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı: 334, Haziran 2009, s. 61

74 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.59., s. 49

75 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.60., s. 50

fiilen gerçekleştirilen işlemler esas alınarak uygulanmalıdır. İstisnai durumlar hariç olmak üzere vergi idaresinin gerçek işlemleri göz ardı etmemesi ya da bu işlemlerin yerine başka işlemlerin yapıldığını varsaymaması gerekir. Kontrol altındaki hukuki yönden geçerli işlemlerin değiştirilmesi diğer vergi idaresi ile görüşülerek ve uzlaşarak yapılmadığı takdirde, çifte vergilendirme riskine neden olabilir.⁷⁶

Diğer taraftan kontrol altındaki bir işlemle ilgili olarak ilişkili işletmeler arasında işlemin mahiyetinin vergi idaresi tarafından kabul edilmemesinin uygun ve yasal olacağı durumlar söz konusu olabilir. Bu durum, bir işlemin ekonomik içeriğinin işlemin biçiminden farklı olması halinde ortaya çıkmaktadır. Örnek olarak ilişkili bir şirkette faiz getiren borç şeklinde gerçekleşen; ancak, emsallere uygunluk ilkesi uyarınca, borçlanan şirketin ekonomik koşulları göz önüne alındığında yatırımın bu şekilde yapılandırılmaması gerektiği gerçeğinin ortaya çıktığı bir işlem gösterilebilir. Bu durumda, kredinin bir sermaye taahhüdü olarak işlem görmesi sonucunu doğurabileceğinden vergi idaresinin yatırımı, ekonomik içeriği uyarınca sermaye taahhüdü olarak tanımlaması söz konusu olabilir.⁷⁷

İlişkili kuruluşlar, bağımsız şirketlerden farklı olarak çıkar çatışmalarına girmeden çeşitli sözleşmeler yapabilirler. ÇUŞ arasındaki sözleşmelerin gruptaki strateji değişikliklerine uyum sağlayacak şekilde değiştirilmesi her zaman mümkün olabilmektedir. Bu durumlarda vergi idarelerinin, emsallere uygunluk ilkesini uygularken, bir akdin düzenlenmesinin altında yatan gerçeğin ne olduğunu tespit etmeleri gerekmektedir. Hatta mevcut sözleşmeler, çok uluslu bir şirket grubunun genel stratejisine bağlı olarak kolaylıkla değiştirilebilme askıya alınabilme, uzatılabilmekte ya da sona erdirilmektedir. Böyle durumlarda vergi idaresi sözleşmenin altında yatan gerçeğin ne olduğunu belirlemesi gerekir. Örneğin ilişkili iki kuruluş kendi aralarında uzun dönemli bir sözleşme yaparak, gelecekte geliştirilecek bir gayri maddi hakkın kullanım hakkını ya da mülkiyetini toplu bir para ile önceden satma ya da satın alma taahhüdünde bulunmalarıdır. Araştırma geliştirme faaliyetlerinin ne sonuç vereceği, olumlu sonuç alınsa bile satın alan tarafın faaliyetine olumlu katkısının ne olacağı net belli değildir. Bağımsız işletmeler aralarında buna benzer kısa vadeli sözleşmeler yapabilirler, ama uzun vadeli bu tarz

76 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.64., s. 51

77 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.65., s. 51

anlaşmalar ve büyük ödemeler ticari rasyonelliğe uygun düşmeyeceği için söz konusu işlemler vergi idareleri tarafından düzeltilir.⁷⁸

2.2.2.1.7. Zararlar

Bağlı olduğu grup bir bütün olarak kar etmesine karşılık ilişkili şirketlerden birinin ya da birkaçının sürekli zarar ettiği bir durum, transfer fiyatlandırması konusunda özel bir incelemenin yapılmasının gerekliliğine işaret olabilir. Elbette ilişkili kuruluşlar da, tıpkı bağımsız kuruluşlar gibi yüksek kuruluş giderleri, olumsuz ekonomik koşullar, yeterince verimli olamama ya da hukuken kabul edilebilir diğer bazı nedenlerden dolayı zarar edebilirler. Sürekli zarar eden bağımsız bir kuruluş, en sonunda mevcut koşullar altında ticari faaliyetlerini durdurabilir. Buna karşın, sürekli zarar eden ilişkili bir şirket, ticari faaliyetinin bağlı olduğu grup şirketlerin bütünü açısından yararlı olması durumunda, katlandığı zararlara rağmen faaliyetini sürdürebilir. Bu durum da zarar eden ilişkili şirket, faaliyetleri sonucu elde etmesi gereken menfaatler açısından, bağlı olduğu grup şirketlerden yeterli düzeyde gelir elde etmiyor olabilir. Bu durum vergi idaresinin zarar eden ilişkili şirketi vergi incelemesine tabi tutması sonucunu doğurabilir.⁷⁹

2.2.2.1.8. Hükümet Politikalarının Etkisi

Mükellefler devletlerin fiyat kontrolleri, faiz oranları üzerindeki kontroller, hizmet ya da yönetim ücretleri üzerindeki kontroller, gayri maddi hak bedelleri üzerindeki kontroller, belirli sektörlere sağlanan teşvikler, kambiyo kontrolü, “anti dumping” vergileri ve kur politikaları gibi uygulamalarla piyasaya müdahale etmesi durumunda, emsal bedel tespitinde bu müdahalelerin etkilerini ortadan kaldıracak düzeltmelerin yapılmasını talep edebilirler. Devletler tarafından gerçekleştirilen bu tür müdahalelerin, o ülkenin kendine özgü koşulları olarak kabul edilmeleri ve mükellefin o piyasada uyguladığı transfer fiyatlamasının değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gerekir. Devlet tarafından verilen özel teşvikler maliyetleri azaltacağı için, ilişkili şirketler arasında ticari işlemlerde belirlenen fiyatın düşük tutulmasına sebep olabilir. Bu durumda, emsal bedel tespitinde buna benzer hükümet müdahalelerinin etkilerini ortadan kaldıracak düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.⁸⁰

78 Mehmet Aktaş, a.g. e., s. 93

79 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.70-71., s. 53-54

80 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.73, s. 55

Hükümet politikalarıyla ilgili olarak yukarıda ortaya konulan mali desteklerin en bilinen örneği, kamu tarafından şirketlere verilen sübvansiyonlardır. Sübvansiyon yoluyla şirketlerin maliyetleri ve uyguladıkları fiyatlar, sübvansiyon almayan diğer ülkelerdeki şirketlerin maliyetlerine ve fiyatlarına göre farklılık gösterecektir. Sübvansiyonların maliyetler ve fiyatlar üzerindeki etkisinin elimine edilmesi karşılaştırmalar açısından gerekli olmaktadır.⁸¹

2.2.2.1.9. Gümrük Değerlerini Kullanma

Emsallere uygunluk ilkesi birçok gümrük idaresi tarafından ilişkili şirketler arasında ithal edilen ürünlerin fiyatları ile ilişkisiz şirketler tarafından ithal edilen benzer nitelikteki ürünlerin fiyatlarının karşılaştırılmasında bir yöntem olarak kullanılmaktadır. Gümrük amaçları için kullanılan değerlendirme yöntemleri OECD'nin belirlediği transfer fiyatlandırması metodları ile uyumlu olmayabilir. Ancak gümrük idaresi tarafından yapılan değerlendirmeler, kontrol altındaki bir işleme uygulanan transfer fiyatının emsallere uygunluğunun değerlendirilmesinde, vergi idareleri tarafından kullanılabilir veya vergi idaresi tarafından yapılan değerlendirmeler gümrük idareleri tarafından kullanılabilir. Özellikle, vergi idareleri işlemin koşulları hakkında vergi mükellefleri tarafından hazırlanan ve ayrıntılı bilgi sağlayan transfer fiyatlaması dokümanlarına sahip olsa da, gümrük idareleri ticari işlemin transfer fiyatının belirlenmesine ilişkin daha ileri bilgilere sahip olabilir. Bu nedenle transfer fiyatlarının belirlenmesi konusunda gümrük idareleri ile vergi idareleri yakın işbirliği içinde bulunmalıdırlar.⁸²

2.3- EMSALLERE UYGUNLUĞA ALTERNATİF BİR YAKLAŞIM: GLOBAL FORMÜLLERE DAYALI BÖLÜŞÜM YÖNTEMİ

Global formüllere dayalı bölüşüm, ulusal vergi alanlarında uygun kar seviyelerini tespit etmek için emsallere uygunluk ilkesine bir alternatif olarak önerilmiştir. Yöntem, bazı yerel vergi alanlarında uygulanmaya çalışılsa da, ülkeler arasında bugüne kadar uygulanmamıştır.⁸³

Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi, bir ÇUŞ grubuna ait birleştirilmiş toplam (global) karı, farklı ülkelerdeki ilişkili kuruluşlar arasında önceden belirlenmiş mekanik bir formüle göre dağıtması esasına dayanmaktadır. Global formüllere dayalı

81 Hüseyin Işık, a.g.e., s.106

82 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.78, s. 56-57

83 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.16, s. 37

bölüşüm yönteminin uygulanmasında var olan üç temel unsur, vergilendirilecek birimin tespiti, küresel karların doğru olarak tespiti ve global karlarının dağıtımı için kullanılacak formülün oluşturulmasıdır. Formül büyük ölçüde giderler, varlıklar, bordro ve satışların birleşimine dayanacaktır.⁸⁴

Global dağıtım formülü işleme dayalı kar yöntemleriyle karıştırılmamalıdır. Bu yöntem, karların dağıtımında bütün mükellefler için uygulanacak önceden belirlenmiş bir formülü kullanmaktadır. Halbuki işleme dayalı kar yöntemleri, karşılaştırılabilir bağımsız şirketlerin karlarını, bir ya da daha fazla bağlantılı şirketin karlarıyla karşılaştırmaktadır. Karşılaştırılabilir bağımsız şirketlerin karları ile bir ya da daha fazla bağlantılı şirketin karlarının karşılaştırılabilir koşullarda olması aranan bir husustur. Global dağıtım formülü, belli bir mükellef veya uluslararası şirketler grubunun vergi idaresiyle birlikte, belli gerçek ve koşullara göre çok ayrıntılı analizler sonrasında (karşılıklı anlaşma süreci, peşin fiyatlandırma anlaşması veya diğer iki taraflı ya da karşılıklı saptamalar gibi) birlikte geliştirdikleri bir formüle başvurma ile de karıştırılmamalıdır. Böyle bir formül, mükellefin içinde bulunduğu belli gerçek ve koşullara göre oluşturulmaktadır. Bu durum, global dağıtım formülü yönteminin global olarak önceden saptanan mekanik yapısını ihmal etmektedir.⁸⁵

Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi konusunda en büyük tereddüt, çifte vergilendirmeyi önleyen ve tek bir vergilendirmeyi temin eden bir sistemin uygulanmasındaki zorluktur. Bunun başarılması için, önceden belirlenecek formül ve söz konusu grup oluşumu üzerinde yeterli düzeyde uluslararası işbirliği ve genel mutabakat sağlanmalıdır. Ancak böyle bir formülün belirlenmesi hem zaman alacak hem de üzerinde anlaşılması oldukça zor bir konu olacaktır. Ülkelerin kendi gelirlerini azaltacak evrensel bir formülü kabul etmek istemleri de mümkün olmayabilecektir.⁸⁶

2.4- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ

Emsallerine uygunluk ilkesi çerçevesinde, OECD Rehberinde kontrollü işlemlerde uygulanabilecek, hem mükelleflerin hem de vergi idarelerinin izleyecekleri bir takım yöntemler önerilmiştir.⁸⁷ İlişkili şirketler arasında gerçekleştirilen ticari ya da finansal

84 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s.185-186

85 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s 186

86 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 1.22, s. 38

87 Hüseyin Işık, a.g.e., s. 111

ilişkilere uygulanan koşulların, emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olup olmadığını anlamak için kullanılacak “geleneksel işlem yöntemleri” ve “işlemsel kar yöntemleri” bu bölümde açıklanmaktadır. Geleneksel işlem yöntemleri karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemi olmak üzere üç; işlemsel kar yöntemleri işlemsel net kar marjı yöntemi ve işlemsel kar bölüşüm yöntemi olmak üzere iki yöntemden oluşmaktadır.⁸⁸ OECD Rehberinde açıklanan yöntemleri aşağıda liste halinde toplu olarak gösterilmiştir:

- Geleneksel İşlem Yöntemleri
 1. Karşılaştırılabilir Kontrol Edilmeyen Fiyat Yöntemi (KKEF Yöntemi)
 2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
 3. Maliyet Artı yöntemi
- İşlemsel Kar Yöntemleri
 1. Kar Bölüşüm Yöntemi
 2. İşlemsel Net Kar Marjı Yöntemi

2.4.1- Transfer Fiyatlandırması Yönteminin Seçimi

OECD Rehberinde kontrollü işlemlerde uygulanabilecek, hem mükelleflerin hem de vergi idarelerinin uygulayabilecekleri yöntemler önerilmiştir. Transfer fiyatlandırması yöntemlerinin temel amacı ilişkili kuruluşlar arasındaki mal ve hizmet transferinde belirlenen fiyatın, emsallerine veya piyasa şartlarına uygunluğunu incelemektir. Yöntemlerden hiç birisi tüm işlemlere uygulanabilecek bir durumda değildir. Bu durumda, ÇUŞ'lar OECD Rehberinde yer alan yöntemlerden, işlemin koşullarına en uygun yöntemi uygulayabilirler. Amaç doğru bir şekilde emsallere uygun fiyatın tespit edilmesidir.

OECD transfer fiyatlaması düzenlemelerinin de esasını teşkil eden emsal bedel prensibinin ilişkili şirketler arasındaki işlemlere hangi koşullar altında uygulanacağı, karşılaştırılabilir nitelikteki bir işlemin nasıl bulunacağı, karşılaştırma yapmayı zorlayan unsurların varlığı halinde gerekli düzeltmelerin nasıl yapılacağı OECD Rehberinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Örneğin OECD düzenlemelerine göre en yaygın kullanılan ve emsal bedel tespitinde en çok tercih edilen transfer fiyatı belirleme yöntemlerinden olan

⁸⁸ OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.1, s. 59

“karşılaştırmalı kontrol dışı fiyat yöntemi” çerçevesinde emsal arayışı sırasında, işlemin vadesi, büyüklüğü ve işlemin yapılma zamanındaki farklılıklar dikkate alınmak durumundadır. Örneğin emsal arayışı sırasında karşılaştırması yapılan malların kalitelerinin, içinde bulunulan pazarın koşullarının ve yapılan işlemlerin niteliklerinin çok büyük farklılık göstermesi durumunda karşılaştırma yapılması veya bu işlemlerin emsal olarak dikkate alınması doğru değildir. Ancak düzeltilebilecek düzeyde farklılıklar varsa, düzeltmeler yapılarak bu işlemler emsal bedel tespitinde dikkate alınabilir.⁸⁹

2.4.2- Durumun Koşullarına En Uygun Transfer Fiyatlaması Yönteminin Seçilmesi

2010 yılında yayımlanan OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, daha önceki rehberlerde yer alan transfer fiyatlama yöntemleri arasındaki hiyerarşi kuralını yani önce geleneksel işlem yöntemleri sonra işlemsel kar yöntemlerinin uygulanması şeklindeki kuralı kaldırılmış ve bunun yerine farklı yöntemlere eşit ağırlık verilmesi ilkesine dayanan “Durumun Koşullarına En Uygun Yöntem” kuralını benimsemiştir. Transfer fiyatlandırması yönteminin seçiminde temel amaç durumun koşullarına en uygun yöntemi seçmek olmalıdır. Durumun koşullarına en uygun yöntemin seçim sürecinde, mükelleflere rehberlik edecek ve aşağıda belirtilen dört ana ilke dikkate alınmalıdır:

- OECD benimsediği yöntemlerin güçlü ve zayıf yönlerini belirleme,
- Özel olarak fonksiyon analizi ile belirlenmiş ve kontrol altındaki işlemin yapısına en uygun metodu belirleme,
- Seçilen yöntem veya yöntemleri uygulamak için hem kontrol altındaki hem de kontrol dışı işleme ilişkin gerekli güvenilir bilgilerin varlığı,
- Kontrollü ve kontrolsüz işlemler arasındaki maddi farklılıkları ortadan kaldırmak için gerekli olabilecek karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin yapılması.

Ancak olası her durum için genel geçerlilik arz eden tek bir yöntem bulunmamaktadır ve belirli bir yöntemin uygulanamaz bir yöntem olduğunun kanıtlanması da gerekmemektedir.⁹⁰

89 M. Fatih GÜNER, “Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri”, E-Yaklaşım, Sayı:141, s. 458

90 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.2, s.59

İlişkili şirketler arasındaki ticari ve mali işlemlerin koşullarının emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesinde geleneksel işlem yöntemleri en doğrudan araç olarak kabul edilmektedir. Bunun nedeni karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemin fiyatı ile kontrollü bir işlemin fiyatı arasındaki herhangi bir fark normalde işletmeler arasında oluşan veya oluşturulan ticari ve mali ilişkilerde doğrudan takip edilebilmekte ve emsallere uygun koşullar doğrudan kontrollü işlemin fiyatına karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemin fiyatının ikame edilmesi suretiyle kurulabilmektedir. Sonuç olarak, önceki bölümde açıklanan kriterleri dikkate alarak geleneksel işlem yöntemleri ve işlemsel kar yöntemleri aynı ölçüde güvenilir bir şekilde uygulanabilir veya geleneksel işlem yöntemleri işlemsel kar yöntemlerine tercih edilebilir. Üstelik önceki bölümde açıklanan kriterler göz önünde bulundurularak, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi ve başka bir transfer fiyatlandırması yöntemi, aynı derecede güvenli bir şekilde uygulanabilir.⁹¹

OECD artık işlemsel kar yöntemlerinin ilişkili işletmeler arasında transfer fiyatının belirlenmesinde geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması için gerekli yeterince veri bulunmaması veya istisnai ya da nadir durumlarda son aşamada uygulanacak bir yöntem olduğu ilkesini değiştirmiş, bu ilke yerine emsallere uygun transfer fiyatının belirlenmesinde geleneksel işlem yöntemleri ve işlemsel kar yöntemleri arasında tercih önceliği olmaksızın durumun koşullarına en uygun yönteme başvurulabileceğini belirtmiştir. OECD durumun koşullarına en uygun yöntemin uygulanması gerektiğini vurgulamasına rağmen, emsallere uygun fiyatın tespitinde işlemsel kar yöntemleri ile geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanabilirlik açısından eşit mesafede olması halinde, geleneksel işlem yöntemlerinin tercih edilmesi gerektiğini işaret etmektedir. Hatta diğer yöntemlerle karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi emsal bedelin tespitinde eşit mesafede uygulanabilir olması durumunda, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yönteminin tercih edilebileceğini ifade etmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili şirketler arasındaki işlemlerin emsal bedelinin tespitinde birden fazla yöntemin uygulanmasını mükellefler için gereksiz bir maliyet yarattığı için gerekli görmemektedir. Bu yüzden hem vergi mükellefleri hem de vergi idaresi için birden fazla metodun analiz edilmesine gerek bulunmamaktadır. Sonuç olarak emsallere uygun fiyatı en iyi şekilde belirleyebilecek bir yöntemin seçilmesi ve bu

91 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.3, s. 60

yöntemin analiz edilmesi yeterlidir. Ancak, bir yöntemin sonuç veremeyebileceği bazı karmaşık işlemlerin emsal bedelinin tespitinde esnek bir yaklaşım kabul edilerek birden fazla yöntemin kullanılması mümkün olabilir. Bu yöntem emsallere uygunluk ilkesine uygun bir sonuca ulaşmak için yapılmalı, ilgili bütün taraflar için pratik bir bakış açısı ile yeterli görülmeli, işlemin koşullarını ve yapısını, mevcut kanıtları ve dikkate alınan çeşitli yöntemlerin nispi güvenilirliğini göz önüne alan bir süreç olmalıdır.⁹²

Ayrıca OECD Rehberi mükelleflere durumun koşullarına en uygun yöntemi bulmak için 9 aşamadan oluşan karşılaştırılabilirlik analizi yapılmasını önermektedir. Karşılaştırılabilirlik analizi konusunda Rehberin III bölümünde tatmin edici bir sonuca ulaşana kadar art arda uygun yöntem sürecinin seçimi ve dış veriler elde edilmesine yönelik araştırmalar yapılmasını mükelleflere tavsiye etmektedir. Bu çok karmaşık işlemlerin yapılması mükellefler için ağır bir iş yükü yaratabilir.

OECD Rehberinin 2010 versiyonunda durumun koşullarına en uygun yöntemin seçiminde yöntemler arasındaki hiyerarşi tamamen kaldırılmamıştır. OECD hala durumun koşullarına en uygun yöntemin karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi olduğunu tavsiye etmektedir. Eğer mükellef transfer fiyatlandırması yöntemini seçerken işlemsel kar yöntemlerini kullanmak istiyorsa, işlemsel kar yöntemlerinin geleneksel işlem yöntemlerinden neden daha güvenilir olduğunu analiz etmesi ve değerlendirmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle seçilen yöntem karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi değilse, mükellef en az iki metodun güvenilirliği ve uygunluğunu değerlendirmek zorundadır.⁹³

2.4.3- Geleneksel İşlem Yöntemleri

Emsal bedel tespitinde geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanabilmesi için karşılaştırılabilirlik koşullarına uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Emsal bedel tespitinde kullanılan geleneksel işlem yöntemleri aşağıda yer almaktadır:

- Karşılaştırılabilir Kontrol Edilmeyen Fiyat Yöntemi (KKEF Yöntemi)
- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

92 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.11, s. 62

93 Petronella Suhr, "The Revised Chapters I-III of The OECD Transfer Pricing Guidelines, A Comparative Analysis Of The Changes and The Use Transfer Pricing Regulations", Master Thesis in Tax Law, Jönköping University International Business School, December 2010, s.22, <http://hj.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2:394836>, (12.02.20129

- Maliyet Artı yöntemi

2.4.3.1. Karşılaştırılabilir Kontrol Edilemeyen Fiyat Yöntemi

KKEF yönteminde, ilişkili şirketler arasında transfer edilen mal ya da hizmetlere uygulanan fiyatlar, karşılaştırılabilir koşullarda gerçekleşen karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde gerçekleşen mal veya hizmet transferine ilişkin olarak uygulanan fiyatlarla karşılaştırılmaktadır. Bu iki fiyat arasında herhangi bir farklılığın ortaya çıkması halinde, ilişkili kuruluşlar arasındaki ticari ve finansal ilişkinin koşullarının emsallere uygun olmadığı sonucuna ulaşılır. Bu durumda, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen yani kontrol edilen işlemde uygulanan fiyat yerine kontrol edilmeyen işlemde uygulanan fiyatın ikame edilmesi gereği ortaya çıkacaktır.⁹⁴

Bu yöntemin uygulanmasında kontrol altındaki bir işlem ile kontrol dışı bir işlemin karşılaştırılabilmesi için OECD Rehberinde aşağıda yer alan iki koşulun sağlanması halinde bu iki işlem karşılaştırılabilir özellik taşıyan bir işlem olarak kabul edilir:

- Karşılaştırma konusu iki işlem veya bu işlemleri gerçekleştiren işletmeler arasında farkların serbest piyasada uygulanan fiyatı ciddi bir biçimde etkileyecek nitelikte olmaması gerekmektedir.

- Karşılaştırma konusu iki işlem veya bu işlemleri gerçekleştiren işletmeler arasında belirlenen farkların etkilerinin yapılan makul ölçüdeki düzeltmelerle ortadan kaldırılabilmesi mümkün olmalıdır.⁹⁵

Karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen fiyat yöntemini uygulamak için koşulların mümkün olduğu durumlarda, KKEF yöntemi emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir bir biçimde uygulandığı yöntem olmaktadır. Diğer bir ifadeyle KKEF yöntemi, emsal bedel tespitinde bütün yöntemler içinde uygulanabilirliği en yüksek yöntem olmaktadır.⁹⁶

İç ve dış KKEF yöntemi olmak üzere iki tür KKEF yöntemi bulunmaktadır. İç KKEF yöntemi, ilişkili şirketlerden biri ile yapılan kontrol altındaki bir işlemin emsal bedelinin tespitinde, bu işlemin fiyatı ile bağımsız bir işletme ile yapılan ve aynı koşullara

94 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.13, s. 63

95 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.14, s. 63

96 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e.,s 171,

sahip işlemin fiyatının karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Dış KKEF yöntemi, ilişkili şirketlerden biri ile yapılan kontrol altındaki bir işlemin emsal bedelinin tespitinde, bu işlemin fiyatı ile bağımsız iki işletme arasında yapılan ve aynı koşullara sahip işlemin fiyatının karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. İç KKEF yöntemi emsal bedel tespitinde daha sonuç vereceği için dış KKEF yöntemine tercih edilebilir.⁹⁷

Bu yöntemin uygulanmasında işlem konusu ürünün kalitesi, satış anlaşmasının şartları, satışın gerçekleştiği zaman aralığı, perakende ya da toptan satış olduğu, satışın yapıldığı coğrafi mekan, satışa maddi olmayan varlıkların dâhil olup olmadığı, satışa konu olan malların miktarı ve mallara garanti verilip verilmediği gibi unsurlar fiyata etki eden ve bu nedenle karşılaştırmalarda dikkate alınması gereken unsurlardır.⁹⁸

KKEF yöntemi özellikle, ilişkili iki firma arasında alım-satım konu edilen bir ürünün aynı şekilde bağımsız bir işletme tarafından da satıldığı durumlarda uygulanabilmektedir. Örneğin, Kolombiya menşeli markasız çekirdek kahve satan bağımsız bir işletmenin bu ürünü, iki ilişkili kuruluş arasında gerçekleşen satış işleminde geçerli olan aynı tür, kalite ve miktarlardan sattığını, kontrol altında ve kontrol dışı bu iki işlemin aynı zaman diliminde, aynı üretim/dağıtım zinciri aşamasında ve benzer koşullar altında gerçekleştiğini varsayalım. Eğer elde edilen tek kontrol edilmeyen işlemde satışa konu ürünün, Brezilya menşeli markasız çekirdek kahve olması halinde, bu iki tür çekirdek kahve arasındaki farklılığın, fiyat üzerinde önemli bir etki yaratıp yaratmadığının araştırılması gerekecektir. Şayet belli bir etki tespit edilirse düzeltim yapılması gerekecektir. Çekirdek kahvenin tedarik kaynağının bir prim öngörüp öngörmediği ya da genellikle serbest piyasada bir indirim talebinde bulunulup bulunulmadığı sorgulanabilir. Bu tür bilgiler, emtia borsasından temin edilebilir ya da satıcı fiyatları üzerinden hesaplanabilmektedir. Aradaki farkın fiyat üzerinde önemli bir etki yaratması halinde, KKEF yönteminin güvenilirliği azalacaktır. Bu durumda, KKEF yönteminin daha dolaylı diğer yöntemlerle birleştirilerek uygulanması ya da KKEF yönteminin yerine bu diğer yöntemlerin uygulanması gerekecektir.⁹⁹ Ancak OECD KKEF yöntemini emsallere uygun bedelin tespitinde en uygun yöntem olarak kabul etmektedir.

97 Chris Adams, Richard Coombes, “ Global Transfer Pricing: Principles and Practice”, London LexisNexis 2003, s 16

98 Murat Çak, “Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara 2008, s. 45

99 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.18, s. 64

Düzeltilmelerin gerektiği işleme ilişkin bir örnek, kontrol edilen ve kontrol dışı satışlarda koşulların benzer olduğu; ancak, aradaki tek farkın kontrol edilen işlemdeki satış fiyatının CİF(Cost, insurance and freight) teslim fiyatı, kontrol edilmeyen işlemdeki satış fiyatının da FOB (free on Board) fabrika teslim bedeli olduğu bir durumdur. Satın alınan malın nakliyesi ve sigortasından kaynaklanan farklar genelde fiyat üzerinde kesin ve makul bir düzeyde saptanabilir bir etki yaratmaktadır. Bu nedenle, kontrol dışı satış fiyatını belirleyebilmek üzere, teslimat koşullarındaki fark üzerinden bir düzeltmenin yapılması gerekmektedir.¹⁰⁰

2.4.3.2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili bir şirketten satın alınan bir ürünün, bağımsız bir işletmeye yeniden satılması durumunda uygulanacak fiyata dayanmaktadır. Bu fiyat (yeniden satış fiyatı) daha sonra yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderlerini karşılayacak ve (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler göz önüne alınarak) gerçekleştirilen işlevlerin ışığında uygun bir kâr elde edecek biçimde belirlediği bir tutarı temsil eden uygun bir emsal brüt kar marjı (yeniden satış marjı) uygulanarak düşürülür. Brüt satış karının düşürülmesinin ardından kalan tutar, ürünün satın alınmasına yönelik diğer giderler (örneğin gümrük vergileri) ile ilgili düzeltmeler de yapıldıktan sonra, ilişkili kuruluşlar arasında başta gerçekleşen mal transferi açısından emsal bedel olarak belirlenebilir.¹⁰¹

Bu yöntem pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi satmak üzere aldığı mallara kendisi değer artırıcı bir katkıda bulunmadan ve ürünün yapısını değiştirmeden olduğu gibi satan ilişkili şirketlerin işlemlerinde emsal bedel tespitinde en uygun yöntem olarak kabul edilmektedir.¹⁰²

Bu yöntemin uygulanmasında kontrol altındaki bir işlem ile kontrol dışı bir işlemin karşılaştırılabilmesi için; karşılaştırma konusu iki işlem veya bu işlemleri gerçekleştiren işletmeler arasında farkların serbest piyasada uygulanan fiyatı ciddi bir biçimde etkileyecek nitelikte olmaması ve belirlenen farkların etkilerinin yapılan makul ölçüdeki düzeltmelerle ortadan kaldırılabilmesi mümkün olmalıdır.¹⁰³

100 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.19, s. 65

101 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.21, s. 65

102 Ersin Nazal, "Transfer Fiyatlaması III", Yaklaşım, Sayı 177, Eylül 2007, s. 149

103 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.14, s. 63

Kontrol edilen işlemlerde satıcının uyguladığı yeniden satış fiyat marjı, aynı satıcının karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen işlemlerden elde ettiği yeniden satış fiyat marjı referans olarak alınabilir. Ayrıca, bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen işlemlerden elde ettiği yeniden satış fiyat marjından da yol gösterici bilgi olarak yararlanılabilir. Satıcının acente olması durumunda, yeniden satış fiyat marjı, genellikle satılan ürünün satış fiyatının bir yüzdesi şeklinde hesaplanan acente ücretini de kapsar ve böyle durumlarda acente ücretine ilişkin gerekli düzeltmelerin yapılması gerekir.¹⁰⁴

Bu yöntemin uygulanmasını bir örnek yardımı ile açıklarsak; aynı piyasada ve aynı marka altında aynı ürünü satan iki distribütörün bulunduğunu varsayalım. Distribütör A bir garanti sunmakta, Distribütör B ise herhangi bir garanti sunmamaktadır. Distribütör A, garantiyi fiyatlandırma stratejisinin bir parçası olarak sunmamakta ve bu sebeple ürününü daha yüksek bir fiyattan satmaktadır. Distribütör A garanti kapsamındaki hizmetlerin maliyetleri dikkate alınmadığında, ürünü daha düşük fiyatla satan Distribütör B'ye kıyasla, brüt kâr marjı daha yüksek olmaktadır. Arada oluşan bu fark için bir düzeltme yapılmadıkça, iki marj karşılaştırılabilir bir özellik taşımamaktadır.¹⁰⁵

2.4.3.3. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, kontrol edilen bir işlemde ilişkili kişi konumundaki bir alıcıya transfer edilen mallar ya da sağlanan hizmetler karşılığında bu mal ya da hizmeti satan tarafın katlandığı giderin hesaplanması ile başlamaktadır. Daha sonra, üstlenilen işlevler ve piyasa koşullarının ışığında uygun bir kârın belirlenmesini sağlamak üzere, uygun bir maliyete kar marjının ilave edilmesi ile tespit edilen tutar, başlangıçtaki kontrol edilen işlemin emsal bedeli olarak kabul edilebilir.¹⁰⁶

Yöntem özellikle yarı mamul malların ilişkili kişiler arasında alınıp satıldıkları ve işleme taraf olan bu ilişkili kişilerin aralarında ortak tesis anlaşmaları imzaladıkları, ya da uzun vadeli satın alma ve tedarik düzenlemelerine girdikleri veya kontrol edilen işlemlerin hizmet tedariki faaliyetinden oluştuğu durumlarda en iyi sonucu verebilmektedir.¹⁰⁷

Kontrol edilen işlemlerde satıcının uyguladığı maliyet artı kar marjının belirlenmesinde, aynı satıcının karşılaştırılabilir işlemlerde uygulanan maliyet artı kar

104 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.22, s. 66

105 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.36, s. 70

106 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Glossary, s. 26

107 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s. 176

marjı dikkate alınarak belirlenebilir. Ayrıca, bağımsız kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen karşılaştırılabilir işlemlerde elde edilebilecek olan maliyet artı kar marjı da yol gösterici bir unsur olarak dikkate alınabilir.¹⁰⁸

Bu yöntemin uygulanmasında kontrol altındaki bir işlem ile kontrol dışı bir işlemin karşılaştırılabilmesi için; karşılaştırma konusu iki işlem veya bu işlemleri gerçekleştiren işletmeler arasında farkların serbest piyasada uygulanan fiyatı ciddi bir biçimde etkileyecek nitelikte olmaması ve belirlenen farkların etkilerinin yapılan makul ölçüdeki düzeltmelerle ortadan kaldırılabilmesi mümkün olmalıdır.¹⁰⁹

Maliyet artı yönteminin uygulamasında, öncelikle bir şirket tarafından gerçekleştirilen maliyetler, ilişkili kurumlar ile gerçekleştirilen bir işleme tahsis edilebilen direk ve endirek maliyetler ile söz konusu tek bir işleme tahsis edilemeyen şirketin genel yönetim giderleri olarak iki gruba ayrılmaktadır. Buna göre, ilişkili kurumlar arasında gerçekleşen bir işlemle ilgili kârın ortaya çıkartılmasını gerektiren uygun bir maliyet artışının, ilişkili kurumun tek bir işlemine tahsis edilebilecek direkt ya da endirek maliyetine uygulanabilen bir maliyet artışı olması gerekmektedir. Yapılan bu artışın aynı zamanda işletme genel yönetim giderlerini de kapsamaması gerekmektedir.¹¹⁰

Maliyet artı yöntemi, yeniden satışa fiyatı yöntemine benzer fakat onun tersi olarak işleyen bir yöntemdir. Eğer bir malın maliyeti belirlenebilirse buna uygun bir kâr marjı eklenerek transfer fiyatı belirlenir. Yani; ilişkili şirkete veya diğer bir bölüme satış işleminde, ürün veya hizmetin maliyetine uygun bir kar marjı eklenerek transfer fiyatı hesaplanır. Bu yöntem, yarı mamul malların bağlı işletmeler arasında satılmasında ve hizmet ifalarında etkili olarak uygulanabilmektedir.¹¹¹

Maliyet artı yöntemi, özellikle maliyetlerin belirlenmesi açısından uygulamada birtakım sorunlar içermektedir. Her ne kadar bir işletmenin ticari yaşamını sürdürebilmesi için belirli bir süre içinde katlandığı tüm giderleri karşılayabilmesi gerekse de; bu maliyetler, herhangi bir yıl içinde belirli bir durum için uygun kârın ne olabileceği konusunda belirleyici olamaz. Çoğu kez şirketler rekabet koşulları gereği ilgili malların

108 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.40, s. 71

109 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.14, s. 63

110 Timur Çakmak, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi İçin Kullanılan Yöntemler ve Bu Yöntemlerin İşleyişi", Vergi Dünyası, Sayı: 306, Şubat 2007, s. 60

111 Billur Soydan, "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi", Vergi Sorunları, Sayı 91, Nisan 1996, s. 114

üretim maliyetini ya da ilgili hizmetlerin tedarik bedelini bakmaksızın referans olarak uyguladıkları fiyatlarda indirim gitmelerine karşın, katlanılan maliyetlerin seviyesi ve piyasa değeri arasında kesin olarak fark edilebilen bir bağlantının bulunmadığı durumlar da mevcuttur. Değerli bir buluşun gerçekleştiği ve sahibinin bu buluş için yalnızca düşük bir araştırma giderine katlandığı durumlar buna örnek verilebilir.¹¹²

Diğer taraftan maliyet artı yöntemini uygularken, karşılaştırılabilir maliyet bazında karşılaştırılabilir bir kar marjının uygulanmasına da dikkat edilmesi gerekir. Bu amaçla, karşılaştırılan işlemler veya ilgili taraflar tarafından yerine getirilen işlevler ve üstlenilen riskler ile ilişkilendirilen finansal giderler de dahil olmak üzere faaliyetlerle ilgili olmayan giderler ve faaliyet giderleri, giderlerin düzeyleri ve türleri arasındaki farklılıkların dikkate alınması gerekir.¹¹³

Bu yöntemin uygulanması konusunda OECD Rehberinde örnekler yer almaktadır. Yerel bir şirket olan A piyasada pazarlanan saatlere uygulanan zamanlama mekanizmaları imalatçısıdır. A şirketi ürünlerini yurt dışında mukim bir bağlı şirket olan B'ye satmaktadır. A şirketi, imalat faaliyeti ile ilgili olarak yüzde 5 brüt kâr marjı elde etmektedir. Diğer taraftan, X, Y ve Z piyasada pazarlanan saatler için zamanlama mekanizmaları üreten firmalardır. Bu firmalar ürünlerini ilişkisiz yabancı alıcılara satmaktadırlar. X, Y ve Z, imalat faaliyetleri ile ilgili olarak, % 3 ile % 5 arasında değişen brüt kâr marjları elde etmektedirler. A, denetim giderleri, genel giderler ve idari giderleri faaliyet giderleri olarak muhasebeleştirdiğinden, söz konusu giderleri satılan mal maliyetine yansıtılmamaktadır. Bununla birlikte, X, Y ve Z'nin brüt kâr marjlarında denetim, genel ve idari giderleri işletme giderleri olarak dikkate almakta ve satılan mal maliyetine yansıtılmaktadır. Bu nedenle, muhasebe uygulamalarında tutarlılığın sağlanabilmesi için, X, Y ve Z'nin brüt kar marjları üzerinde gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.¹¹⁴

2.4.4- İşlemsel Kâr Yöntemleri

İşlemsel kar yöntemleri, ilgili işlemlere katılan bir ya da daha fazla ilişkili kuruluş tarafından gerçekleştirilen belirli kontrol altındaki işlemlerden kaynaklanan kârları inceleyen bir transfer fiyatlaması yöntemidir. İşlemsel kar yöntemlerinin olayın koşullarına

112 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.43, s. 72

113 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.44-45, s. 72

114 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s.178

en uygun yöntem olduğu durumlarda, emsallere uygun koşullara ulaşabilmek için işlemsel kar yöntemleri kullanılabilir. Emsallere uygunluk prensibine uygun işlemsel kar yöntemleri, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. maddesiyle uygunluk gösterdiği ve karşılaştırılabilirlik analizi için gerekli koşulları sağlayabildiği ölçüde kabul edilebilir. Özellikle ”Karşılaştırılabilir kar yöntemleri” veya “değiştirilmiş yeniden satış fiyatı/maliyet artı yöntemleri” yalnızca OECD Rehberine uygun olduğu ölçüde kabul edilebilir.¹¹⁵

OECD Rehberinde yer alan yer alan işlemsel kar yöntemleri şunlardır:

- Kar bölüşüm yöntemi
- İşlemsel net kar marjı yöntemi

Kontrol edilen bir işlemde doğan kar, işlemin bağımsız kuruluşlarca karşılaştırılabilir bir durumda öne sürülecek şartlardan farklı bir takım şartlardan etkilenip etkilenmediğini ortaya koyabilecek uygun bir göstergedir. Bunun için kontrol edilen belirli işlemlerden doğan karların, birbirinden bağımsız kuruluşlar arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerden doğan karlarla karşılaştırılması gerekir.¹¹⁶

Geleneksel işlem yöntemlerinin çeşitli sorunlardan dolayı olayın koşullarına en uygun yöntem olarak uygulanamadığı durumlarda işlemsel kâr yöntemleri emsal bedel prensibine uygun bir şekilde yaklaşık transfer fiyatını belirlemede kullanılabilir. Veri toplama zorluğu olduğu için işlemsel kâr yöntemleri direkt olarak uygulanamazlar.¹¹⁷ OECD 2010 yılında yaptığı değişiklik ile transfer fiyatlaması yöntemleri arasındaki hiyerarşiyi kaldırmış olmasına karşın, emsal bedel tespitinde öncelikle geleneksel işlem yöntemleri ile emsal bedel tespit edilmeye çalışılmasını, bu yöntemlerin kullanılmasının mümkün olmadığı durumlarda işlemsel kâr yöntemlerine başvurulmasını önermektedir.

2.4.4.1. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kar marjı yöntemi, bir mükellefin uygun bir temelde, (örneğin maliyetler, satışlar, varlıklar gibi) gerçekleştirdiği kontrol altındaki işlemin net kar marjını inceleyen işleme dayalı kar yöntemidir. Böylelikle, bu yöntem maliyet artı ve yeniden satışta fiyat yöntemi ile aynı biçimde çalışmaktadır. Bu husus, güvenilirlik açısından

115 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.56, s. 77

116 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.57, s. 77

117 Emine Leyla Kıyat, a.g.e., s. 62

işleme dayalı net kar marjı yönteminin, maliyet artı ve yeniden satışta fiyat yöntemleriyle aynı tutarlılığa sahip olacağı anlamına gelmektedir. Sonuçta, bu yöntemde mükellefin kontrol altındaki işlemde kaynaklanan net karı, aynı mükellefin kontrol dışı işlemleri sonucu, elde edebileceği net kara göre oluşturulmalıdır. Bu mümkün değilse, bağımsız şirketlerin karşılaştırılabilir işlemleri sonucunda elde edilen net kar tutarı, yol gösterici olabilecektir. Daha sonraki aşamada, bağlantılı şirketle bağımsız şirket arasında yapılacak işlevsel analiz, işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin saptanmasına ve sağlıklı sonuçlar için gerekli düzeltmelerin yapılmasına ihtiyaç göstermektedir.¹¹⁸

Kontrol altındaki bir işlemin her iki tarafının da işleme önemli ve eşsiz katkılar yapması halinde işlevsel net kar marjı yönteminin emsal bedel tespitinde güvenilir olması mümkün değildir. Böyle bir durumdaki işlemin koşullarına en uygun yöntem işleme dayalı kar bölüşüm yöntemidir. Bununla birlikte, kontrol altındaki işlemin taraflarından birinin kontrol altındaki işleme önemli katkılarının olduğu, diğer tarafın önemli bir katkısının olmadığı durumlarda geleneksel işlem yöntemleri veya işlevsel net kar marjı yöntemi uygulanabilir.¹¹⁹ Kontrol altındaki bir işlemin taraflarından birinin katkısının çok önemli olduğu durumlara örnek olarak, benzersiz maddi olmayan duran varlık, iş süreçleri, pazar bilgisi sahipliğini verebiliriz.¹²⁰ Diğer taraftan, taraflardan birinin kontrol altındaki işleme katkısının az olduğu durumda, hiçbir araştırma yapmadan otomatik olarak işlevsel net kar marjı yönteminin olayın koşullarına en uygun yöntem olduğu gerekçesi ile uygulanması mümkün değildir.¹²¹

İşleme dayalı net kar marjı yönteminin avantajlı yönü, net kar marjı göstergelerinin (varlıkların getirisi, satış gelirleri, net karı etkileyen diğer faktörler) işleme dayalı farklılıklardan, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yönteminde belirlenen fiyata göre daha az etkilenmesidir. Net kar marjı göstergeleri, kontrol edilen ve kontrol edilemeyen işlemler arasındaki işlevsel farklılıklara, brüt kar payına göre daha toleranslıdır. Şirketler arasında gerçekleştirilen işlevlerdeki farklılıklar genellikle işletme giderlerine yansıtılmaktadır. Sonuç olarak işletmeler, çok geniş bir aralıkta brüt kar payları tutarlarına sahip olabilirler, bununla birlikte genel olarak benzer düzeyde bir net karlılıkları vardır. Ayrıca bazı ülkelerde faaliyet karları veya brüt giderlerin sınıflandırılması ile ilgili kamu

118 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s. 182

119 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.59, s. 78

120 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.60, s. 78

121 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.61, s. 78

verilerinde açıklık olmaması net kar göstergelerinin kullanımındaki sorunlardan kaçınmayı sağlarken, brüt kar marjının karşılaştırılabilirliğini değerlendirmeyi zorlaştırabilir.¹²²

Tek taraflı yöntem olarak bu yöntemin diğer bir avantajlı yönü, kontrol altındaki bir işlemin taraflarından birinin yani incelenen tarafın finansal göstergelerini incelemenin gerekli olmasıdır. Benzer şekilde, ortak bir zeminde kontrol altındaki bir işlemin tüm katılımcılarının defter ve kayıtlarını incelemek veya bütün katılımcıları incelemek suretiyle ekstra maliyetlere katlanmak, bu yöntemin uygulandığı durumlarda zorunlu olmamaktadır. İşlemin taraflarından birinin karmaşık ve birbiriyle ilişkili birçok faaliyetleri veya taraflardan biri hakkında güvenilir bilgi elde etmek zor olduğu durumlarda pratik olarak avantajlı olabilir.¹²³

İşlemsel net kar marjı yönteminin bir dizi dezavantajları da vardır. Belki de en büyük dezavantajı, bir mükellefin net kar marjının, bağımsız işletmeler arasındaki fiyat veya brüt kar marjı üzerinde hiç etkisi olmayan ya da daha az ve doğrudan etkisi olan bazı faktörlerden etkilenmesinin söz konusu olmasıdır. Yöntemin bu özelliği, emsallere uygun net kar marjına ilişkin doğru ve güvenilir belirlemelerin yapılmasını zorlaştırır. Böylece, işlemsel net kar marjı yöntemi için karşılaştırılabilirlik oluşturmak amacıyla bazı detaylı önerilerin sunulması önemlidir.¹²⁴

2.4.4.2. İşleme Dayalı Kar Bölüşüm Yöntemi

İşleme dayalı kar bölüşüm yöntemi, kontrol edilen bir işlemde elde edilerek ilişkili kuruluşlar arasında bölüştürülmek üzere toplanan kârları belirleyen ve daha sonra bu kârları emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde düzenlenen bir anlaşmada öngörülecek ve yansıtılacak bir biçimde paylaşılmasını tahmini olarak gerçekleştiren ekonomik yönden geçerli bir temel üzerinde bu kârları ilişkili kuruluşlar arasında bölüştüren işleme dayalı bir kâr yöntemidir.¹²⁵ Bu yöntem bağımsız iki işletmenin bir işlemde beklediği kar ile ilişkili iki işletmenin aynı türden bir işlemde elde ettiği karı karşılaştırmaktadır.¹²⁶

İşlemsel kar bölüşüm yöntemi, birbirlerinden bağımsız kuruluşların bir işlem veya işlemlerde gerçekleştirmeyi öngörecekları kar bölüşümünü belirleyerek, kontrol edilen bir işlemde oluşturulan veya uygulanan özel şartların kar üzerindeki etkisini ortadan

122 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.61, s. 78

123 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s.182-183

124 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.64, s. 79

125 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Glossary, s. 28

126 Hüseyin Işık, a.g.e., s. 134

kaldırmayı amaçlar. Kar bölüşüm yöntemi öncelikle, ilişkili kuruluşların gerçekleştirdikleri kontrol edilen işlemlerden elde ettikleri ve ilişkili kuruluşlar arasında dağıtılacak toplam kar, OECD Rehberinde yer alan ilkeler çerçevesinde hesaplanır. Bu birleştirilmiş karlar zararlara eşit şekilde uygulanacak kar olarak alınmalıdır. Daha sonra, bu birleştirilen karlar emsallere uygun olarak yapılan bir anlaşmada öngörülecek ve yansıtılacak kar bölüşümünü yerini getiren ekonomik olarak geçerli bir temelde ilişkili kuruluşlar arasında bölüştürülür.¹²⁷

İşlemsel kar bölüşüm yönteminin en önemli avantajı, tek taraflı yöntemlerin uygulanmasına uygun olmayan yüksek derecede bütünleşmiş işlemler için bir çözüm sunabilmesidir. İşlemin her iki tarafının işleme önemli ve eşsiz katkılar (maddi duran varlık temini) yaptığı işlemlerde, bağımsız işletmelerin kendi katkıları ile orantılı olarak işlemin karını paylaşmak isteyebilmeleri nedeniyle, durumun koşullarına en uygun yöntem işlemsel kar bölüşüm yöntemi olabilir. İşlemin taraflarından birinin işleme katkısının yüksek, diğer tarafın katkısının düşük olduğu durumlarda (fason üretim veya sözleşme karşılığı hizmet) iki yönlü bir yöntem, tek taraflı bir yöntemle göre daha uygun olabilir ve kar bölüşüm yöntemi bu gibi durumlarda uygulanmaz.¹²⁸

İşlemsel kar bölüşüm yönteminin zayıf tarafı, uygulama zorluğuna ilişkindir. İşlemsel kar bölüşüm yöntemi, ilk bakışta birbirinden bağımsız şirketler hakkında daha az bilgiye dayanma eğiliminde olduğu için, hem mükellef hem de vergi idareleri için daha erişilebilir gözükebilir. Ancak, birbiriyle ilişkili kuruluşlar ve vergi idareleri aynı şekilde yabancı ilişkili kuruluşlardan bilgi almada zorluklarla karşılaşabilirler. Buna ek olarak, kontrol edilen işlemlere katılan ilişkili kuruluşların hepsi için ortak gelir ve masrafların ölçülmesi, defter ve kayıtların ortak bir esasa göre tutulması ve muhasebe uygulamaları ve para birimlerinde düzenlemeler yapılmasını gerektirmesi sebebiyle zor olabilir. Bunun yanı sıra, kar bölüşüm yöntemi işletme karına uygulandığında, işleme ilişkin uygun işletme giderlerinin belirlenmesi ve ilişkili kuruluşların başka faaliyetleri ve işlemleri arasında masraf dağıtımını yapılması güçleşebilir.¹²⁹

Bu yöntemin uygulanmasında işletmeler ve vergi idaresi karşılaştırılabilir dış veri bulmakta güçlüklerle karşılaşılabilir. Çünkü bağımsız işletmeler ortak girişimler

127 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.108, s. 93

128 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.109, s. 94

129 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 2.114, s. 95

dışında kar bölüşümü yapmazlar. Ayrıca faaliyet giderlerinin bağlı işletmeler arasında dağıtılmasında her zaman nesnel ölçütler bulunması mümkün olmamaktadır. Bu nedenlerle, diğer yöntemlerin uygulanmasının mümkün olduğu hallerde, bu yöntem tercih edilmemelidir.¹³⁰

OECD revize edilen 2010 Transfer Fiyatlandırması Rehberinde, bu yöntemin güvenilir bir şekilde nasıl uygulanacağı konusunda daha ayrıntılı açıklamalar yapmıştır. Yeni Rehber işlemsel kar bölüşüm yönteminin en uygun yöntem olabileceği durumlar ve bu durumlarda bu yöntemin nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin ayrıntılı bilgiler eklenmiştir. Artık işlemsel kar yöntemleri en son başvurulacak yöntem olarak görülmediği için, hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri için yöntemlerin nasıl uygulanacağı konusunda ayrıntılı açıklamalar Rehberde yapılmıştır.

2.5- KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİ

OECD Rehberinin 2010 yılı versiyonunda, yapılan en önemli yenilik, Rehber III bölüm olarak ilk kez eklenen karşılaştırılabilirlik analizi bölümüdür. Karşılaştırılabilirlik analizi bölümü birbirini takip eden dokuz aşamalı bir analiz sürecinden oluşmaktadır.

Rehber söz konusu süreci “tipik” veya “tavsiye edilen” bir yaklaşım olarak tanımlayarak diğer birçok konuda olduğu gibi bu adımların uygulanması ile ilgili de herhangi bir zorunluluk olmadığını ve bu şekilde yürütülen bir çalışmanın emsal bedel prensiplerine uygun bir sonuç vereceğine dair bir garanti bulunmadığını belirtmektedir. Fakat OECD Rehberi’nin ÇUŞ’lar kadar vergi idareleri için de hazırlanmış bir çalışma olduğu ve çoğu ülkede olduğu gibi bizim transfer fiyatlandırması düzenlemelerimize de kaynak teşkil ettiği göz önüne alındığında, söz konusu aşamaları sadece tavsiye olarak değerlendirmek çok da mümkün olmamaktadır. Bunun yanı sıra, yeni transfer fiyatlandırması analiz süreci, bire bir olarak ülke mevzuatlarına girmese dahi, olası bir inceleme sırasında mükellefler tarafından, OECD’nin söz konusu planının uygulandığının belirtilmesi, yapılan çalışmanın idare tarafından doğru ve olumlu algılanmasına da yardımcı olacaktır.¹³¹

OECD Rehberi’ndeki karşılaştırılabilirlik analizi adımları topluca değerlendirildiğinde ilk göze çarpan özellik Rehber tarafından bu adımların hepsine aynı

130 N. Semih Öz, a.g.m., s. 302

131 Can Nizamoglu, a.g.m.

derecede önem atfedilmemiş olmasıdır. Nitekim söz konusu sürecin bazı adımları detaylı açıklanırken bazı adımlar ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamış. Bu durum özellikle hangi adımların ve konuların üzerinde durulması gerektiği konusunda ipuçları vermektedir.¹³²

2.5.1- Karşılaştırılabilirlik Analiz Süreci

OECD Rehberin’de analiz sürecinin “doğrusal” olmadığını belirtmesi, analiz sırasında takip edilmesi önerilen adımların yapılan çalışmaya göre farklılık gösterebileceğini ve kimi zaman adımların sırasının değişebileceği gibi bazı adımların bazı çalışmalarda yer almayabileceğini göstermektedir.

Karşılaştırılabilirlik analizini yaparken izlenebilecek süreç aşama aşama OECD Rehberinde anlatılmıştır. Bu süreç, kabul edilebilir iyi bir karşılaştırılabilirlik analizi süreci olarak düşünülmesine karşılık, zorunlu olarak uygulanacak bir süreç değildir ve bu analizin sonucunun güvenilirliği analizin sürecinden daha önemli olduğu için, güvenilir sonuçlar verebilecek diğer analiz süreçlerinin uygulanması da kabul edilebilir. Diğer bir ifadeyle sürecin doğrusal olarak aşama aşama uygulanması, sonucun emsallere uygun olacağı garantisini veremeyeceği gibi, sürecin doğrusal olarak uygulanmaması da sonucun emsallere uygun olmadığı anlamına gelmeyecektir.¹³³ Analiz süreci incelenen işlem ve ilişkili şirketlere göre farklılık gösterebilir, hatta bazı işlemlerde süreçte yer alan aşamalardan bazıları uygulanmayabilir veya analiz sürecinin aşamaları yer değiştirebilir. Önemli olan analiz süreci sonunda durumun koşullarına en uygun yöntem ile emsal bedelin tespit edilmesidir. Bu analiz süreci 9 aşamalı bir süreçten oluşmaktadır.

Aşama 1: Çalışma Kapsamındaki Yılların Tespiti: Bu adım yapılacak çalışmanın ayrı bir bölümü olmayıp yapılan transfer fiyatlandırması analizlerinde hem ilişkili işlemlerin gerçekleştiği hem de kıyaslama çalışmalarında kapsanan yılların tespit edilmesi gerektiğini belirtmektedir.¹³⁴

Aşama 2: Vergi Mükelleflerinin Koşullarının Geniş Kapsamlı Analizi: Geniş kapsamlı analiz, karşılaştırılabilirlik analizi süreci içinde önemli bir adımdır. Bu aşamada, kontrol altındaki işlemin içeriğine bakılmaksızın, vergi mükelleflerini etkileyen endüstriyel, ekonomik, rekabete bağlı, yasal koşullar ile transfer fiyatı üzerinde etkisi

¹³² Can Nizamoğlu, a.g.m.,

¹³³ OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 3.4, s. 108

¹³⁴ Can Nizamoğlu, a.g.e.,

bulunan diğerk koşulların analiz edilmesi gerekmektedir. Bu aşama ilişkili işletmeler arasında yapılan kontrol altındaki işlemin koşulları ile kontrol altında olmayan işlemin koşullarını özellikle ekonomik koşullarını karşılaştırarak kontrol altındaki işlemin koşullarını anlamamıza yardımcı olur.¹³⁵

OECD'nin geniş kapsamlı analize verdiği önemin nedeni bir ilişkili ve ilişkisiz işlemin karşılaştırılmasında, kıyaslanan mal veya hizmet aynı olsa dahi sağlıklı bir karşılaştırma yapılabilmesi için işlemlerin gerçekleştiği ortamın da dikkate alınması gerektiğinin altını çizmektir. Başka bir ifadeyle yapılan kıyaslamalarda coğrafi farklılıklar, piyasadaki rekabet koşulları, arz-talep dengesi, ürünlerin maliyet koşulları, işlemin gerçekleştiği tarih, piyasa seviyeleri (perakende, toptan satış vb.) ve benzeri tüm ekonomik koşulların değerlendirilmesi gerekmektedir. İlişkili işlemin gerçekleştiği ortam ile ilgili yapılan değerlendirmeler sonucunda düzeltilebilecek seviyede farklılıkların bulunması halinde bu farklılıklar karşılaştırmada dikkate alınmalı, şayet farklılıkların maddi karşılığını tespit etmek veya bu farklılıkları ortadan kaldırmak mümkün değilse söz konusu ilişkili ve ilişkisiz işlemlerin karşılaştırılabilir nitelikte olmadığına kanaat getirilmelidir.¹³⁶

Aşama 3: Kontrol Altındaki İşlemin Anlaşılması ve İncelenecek Tarafın Seçimi:

Analiz sürecinin üçüncü aşamasını oluşturan bu aşamada, yapılan transfer fiyatlandırması analizlerinde kontrol altındaki işlemlerin tam olarak anlaşılmasını sağlayacak veriler ve bilgilerin toplanması gerekmektedir. Bu kapsamda öncelikle tarafların fonksiyon, risk ve varlık analizlerinin yapılmasını, işlemlerin tanımlanmasını, ilişkili işlemin test edilecek tarafın seçilmesini ve bu seçimin nedenlerinin belirtilmesini öngörmektedir. Bunun yanı sıra işlemlerin karşılaştırılmasında en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin hangisi olduğu, hangi finansal göstergenin (net kâr marjı, brüt kâr marjı, berr oranı vb.) kullanıldığı ve uygulanması halinde yapılan düzeltme işlemlerine ilişkin detaylar yine bu bölümde yer alması gereken bilgiler arasındadır.¹³⁷

Aşama 4: İç Emsallerin Analizi: İlişkili iki şirket arasında yapılan karşılaştırılabilir kontrol altındaki işlem, ilişkisiz iki şirket arasında yapılan karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem ile karşılaştırılarak emsal bedeli belirlenir. Bir işletmenin ilişkili bir işletme ile yaptığı kontrol altındaki işlemin emsal bedelinin

135 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 3.7, s. 109

136 Can Nizamoğlu, a.g.e.,

137 Can Nizamoğlu, a.g.e.,

belirlenmesinde, bu işletmenin ilişkisiz bir işletme ile aynı mahiyette yaptığı karşılaştırılabilirlik şartlarını sağlayan işlem (iç emsal) veya ilişkisiz iki işletme arasında yapılan aynı mahiyette ve karşılaştırılabilirlik şartlarını sağlayan işlem (dış emsal) dikkate alınabilir.¹³⁸

OECD Rehberi'nin iç emsaller konusundaki fikri son derece açık olup temel görüş, bir transfer fiyatlandırması analizinde karşılaştırılabilir nitelikte iç emsaller bulunması durumunda bu emsallerin kullanılmasının en güvenilir sonuçları vereceği yönündedir. Aynı doğrultuda gerek ülkemizdeki gerekse dünyadaki çoğu vergi idaresi, yapılan transfer fiyatlandırması incelemelerinde öncelikle iç emsallerin varlığını araştırmakta ve bu emsalleri kullanmaya özen göstermektedir. Emsaller konusunda hem OECD hem de vergi idareleri tarafında bu denli bir yaklaşım birliği söz konusuysa, her ne kadar bu analiz zaman zaman zor olsa da, mükellefler tarafından da konunun aynı derecede dikkatli ele alınması gerekmektedir. Bu nedenle yapılacak transfer fiyatlandırması analizlerinde ilk olarak işleme dair, gerek mal veya hizmeti alan gerekse satan taraf açısından herhangi bir iç emsal olup olmadığı araştırılmalıdır.¹³⁹ Ayrıca emsal bedel tespitinde iç emsallerin kullanılması durumunda hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından bilgilere erişim daha kolay ve daha az maliyetli olabilir.

Yapılan çalışmalarda iç emsallerin bulunmaması veya eldeki verilerin karşılaştırılabilir olmaması halinde, bu durumun neden ve açıklamalarına "iç emsallerin analizi" bölümünde yer verilmesi, söz konusu çalışmanın yapıldığını göstermesi açısından oldukça önem taşımaktadır.¹⁴⁰

Aşama 5: Dış Emsallerle İlgili Verilerin Tespiti: Sürecin bu adımının temel amacı hem transfer fiyatlandırması analizinde kullanılacak dış emsal kaynağı hem de bu kaynağın nasıl tespit edildiğine dair bilgi vermektir. Zira yapılan analizlerde en uygun yöntem kadar en uygun emsallerin kullanılması da önem taşımaktadır.¹⁴¹

Dış emsal olarak dikkate alınabilecek bilgileri elde edebileceğimiz çeşitli bilgi kaynakları bulunmaktadır. Bu aşamada emsal bedel tespitinde kullanılacak ticari veritabanları, dış veriler ve mükellefler tarafından açıklanmayan bilgilere ilişkin ortaya

138 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 3.24, s. 115

139 Can Nizamoğlu, a.g.m.,

140 Can Nizamoğlu, a.g.m.,

141 Can Nizamoğlu, a.g.e.,

çıkan özel sorunlar tartışılmaktadır. Ancak güvenilir iç emsal varsa, dış emsal araştırılması gereksiz olabilir.¹⁴²

Ülkemizde, transfer fiyatlandırması çalışmalarında farklı veritabanları genellikle finansal işlemler için kullanılmakta olup diğer tüm işlemler için ise Amadeus Veritabanı'ndan faydalandığı için yapılan analiz çalışmalarında yeni veri tabanları araştırmaktan ziyade kullanılan kaynağa ve bu kaynağın neden kullanıldığına ilişkin açıklamaların bulunması bu adımda yer alması gereken bilgiler açısından yeterli olacaktır.¹⁴³

Aşama 6: En Uygun Transfer Fiyatlandırması Yönteminin Seçimi: OECD Rehberi'nin öngördüğü transfer fiyatlandırması analiz sürecinin altıncı adımı, aslen üçüncü adımda yapılan fonksiyon analizi sonucu tespit edilmiş olan transfer fiyatlandırması yöntemi ve karşılaştırmada kullanılan finansal göstergenin neden tercih edildiği ve diğer olası transfer fiyatlandırması yöntemleri ile finansal göstergelerin neden tercih edilmediğine ilişkin bilgiler içermelidir. Bu doğrultuda, yapılan transfer fiyatlandırması analizinde kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemi ile birlikte, OECD tarafından tanımlanmış ancak uygun olmadıkları nedeniyle kullanılmamış diğer yöntemlerin de güçlü ve zayıf yönleriyle analiz edilerek bu yöntemlerin kullanılmama nedenleri belirtilmelidir.¹⁴⁴

Aşama 7: Potansiyel Emsallerin Tanımlanması: En uygun transfer fiyatlaması yöntemi seçildikten sonra potansiyel emsallerin tanımlanması bu adımda yapılır. Potansiyel bir emsalin emsal olarak kabul edilebilmesi için üçüncü adımda belirtilen ilkeler ve karşılaştırılabilirlik faktörleri doğrultusunda bu emsalde bulunması gereken temel özelliklerin belirlenmesi gerekir.¹⁴⁵

Bu nedenle sürecin yedinci adımında, şayet iç emsaller kullanılması mümkün ise sürecin ikinci adımındaki açıklamalar doğrultusunda, iç emsallerin karşılaştırılabilir nitelikte olup olmadıkları tespit edilmeli ve gerek çeşitli düzeltmelerle gerekse mevcut halleriyle karşılaştırmaya uygun olduğu düşünülen iç emsaller, emsal bedel tespitinde öncelikli olarak kullanılmalıdır. Çalışmada dış emsallerin kullanılması halinde ise sürecin

142 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 3.29, s. 116

143 Can Nizamoğlu, a.g.m.,

144 Can Nizamoğlu, a.g.m.,

145 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 3.4, s. 109

beşinci adımında tespit edilen dış emsaller arasından, analize konu ilişkili işleme en uygun emsaller tespit edilmeli, bu yapılırken de işlemin nasıl tanımlandığına ve karşılaştırılabilirlik faktörleri doğrultusunda hangi dış emsallerin neden kabul veya reddedildiğine ilişkin yeterli bilgi verilmelidir.¹⁴⁶

Aşama 8: Gerekli Karşılaştırılabilirlik Düzeltmelerinin Yapılması: Bu aşamada dikkate alınabilecek dış emsallerin daha doğru ve güvenilir olmasını sağlamak önemlidir. Bunu sağlamak içinde hem emsallere uygunluk ilkesine uygun olması hem de her yöntemin uygulanmasına ilişkin özel durumları dikkate alması açısından dış emsallerin düzeltilmesine gerek duyulabilir. Önemli olan karşılaştırılacak iki işlemin benzer olmasını sağlamaktır. Karşılaştırma konusu iki işlem arasında belirlenen farklılıkların hiçbirinin, metodolojide (örneğin fiyat ya da marj) incelenen koşulları önemli ölçüde etkilememesi veya makul ölçüde düzeltmelerle bu tür farklılıkların giderilebilmelerinin mümkün olması karşılaştırılabilirlik olarak tanımlanmaktadır. Bu aşamada öncelikle dikkat edilmesi gereken konu, öngörülen düzeltmelerin şirketlerin karlılıkları üzerinde değil yapılan kıyaslama çalışmasının daha doğru ve güvenilir olmasını sağlamak amacıyla elde edilen sonuçlar üzerinde yapılan düzeltmeler olduğu gerçeğidir.¹⁴⁷

Karşılaştırılabilirlik düzeltmeleri ile ilgili önemli bir diğer nokta da bu düzeltmelerin her çalışmada yerine getirilmesi gereken bir zorunluluk olmadığı, sadece çalışmanın güvenilirliğini arttıracak ve sonuçların daha doğru olmasını sağlayacağı durumunda dikkate alınması gerektiğidir. Şayet karşılaştırılabilirlik analizinde herhangi bir düzeltme yapıldıysa bu düzeltmenin nedenleri, düzeltme kapsamında ne tür hesaplamalar yapıldığı ve bu düzeltmelerin sonuçlara etkisi açıklanmalıdır.¹⁴⁸

Aşama 9: Verilerin Yorumlanması ve Kullanılması Yoluyla Emsal Bedelin Tespiti: Transfer fiyatlandırması analiz sürecinin son adımı, yapılan çalışmanın doğru ve tutarlı olduğundan emin olunması amacıyla, önceki adımlardaki işlemlerin gözden geçirilmesi, transfer fiyatlarını içeren çalışma sonuçlarının özetlenmesi ve ilişkili işlemin emsaline uygunluğunun tespiti veya emsaline uygun olmadığını tespit edilmesidir. Bu

146 Can Nizamoğlu, a.g.m.,

147 Can Nizamoğlu, a.g.m.,

148 Can Nizamoğlu, a.g.m.,

doğrultuda söz konusu adım, tüm çalışma sonuçlarını içeren ve test edilen işlemin emsallerine uygunluğunu gösteren bir sonuç bölümü olarak değerlendirilebilecektir.¹⁴⁹

Sonuç olarak OECD Rehberi'nin yeni sürümünde yer alan dokuz aşamalı karşılaştırılabilirlik analizi süreci, uygulanması zorunlu olmayan fakat fiiliyatta uygulanmasının standart hale gelmesi muhtemel bir çalışma yaklaşımı niteliğindedir. Bu nedenle her ne kadar bazı aşamaları gerekenden daha detaylı ve birbirini tekrar eder şekilde görünse de gerek olası incelemelerde savunulması gerekse çalışmalara belirli bir standart getirmesi açısından söz konusu sürecin mükellefler tarafından, tavsiye edilen bir çalışma planı yerine en basitinden en karmaşığına kadar tüm transfer fiyatlandırması analizlerinde takip edilen bir yol haritası olarak değerlendirilmesi daha uygun olacaktır.¹⁵⁰

2.5.2- Emsal Aralığının Uygulanması

Bazı durumlarda, bir işlemi oluşturan şartların emsale uygun olup olmadığının belirlenmesinde en güvenilir değeri belirleyen bir tek rakama (örneğin fiyat veya marj) ulaşabilmek üzere emsallere uygunluk ilkesi uygulanabilmektedir. Bununla birlikte, transfer fiyatlamasının kesin bir bilim olmamasından dolayı, en uygun yöntem ya da yöntemlerin uygulanması sonucunda, göreceli olarak eşit ölçüde güvenilir birden fazla değer ortaya çıkabildiği durumlar da söz konusu olabilmektedir. Böyle durumlarda, bu emsal değer aralığını oluşturan rakamlar arasındaki farklılıklar, genellikle emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasının yalnızca ilişkili kişiler konumunda olmayan işletmeler arasında oluşan koşullara tahmini olarak yakın koşullar oluşturduğu gerçeğinden kaynaklanıyor olabilir. Bir emsal değer aralığında yer alan farklı değerlerin, karşılaştırılabilir koşullar altında karşılaştırılabilir işlemler yapan ilişkisiz kuruluşların aynı işlem için farklı fiyatlar uygulayabileceğini de ortaya koyabilir. Bu durumda, incelenen karşılaştırılabilir nitelikteki tüm işlemler, göreceli olarak eşit derecede bir karşılaştırılabilirliğe sahip olmayacaklardır.¹⁵¹

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedele ulaşmaktır. Ancak yapılan karşılaştırmalar ve birden fazla yöntemin uygulanması sonucu, tek bir fiyat veya bedele ulaşılmamakla birlikte birbirine yakın birden çok bedele ulaşılması durumunda, işleme ilişkin emsal bedel aralığı

149 Can Nizamoğlu, a.g.m.,

150 Can Nizamoğlu, a.g.m.,

151 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 3.55, s. 124

tespit edilebilir. Bu durumda, emsal bedel aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel kabul edilecektir.

2.5.3- Karşılaştırılabilirlikte Zamanlama Konusu

Karşılaştırılabilirlik analizi için kullanılacak karşılaştırılabilir kontrol dışı işleme ilişkin bilgilerin toplanması, üretilmesi ve bilgilerin elde edilme zamanına göre karşılaştırılabilirlikte zamanlama sorunları olabilmektedir. İlişkili şirketler arasında yapılan kontrol altındaki işlem ile karşılaştırmada dikkate alınacak kontrol dışı işlemin aynı zamanda ve ekonomik koşullarda yapılması daha güvenilir sonuçlar verecektir.¹⁵²

Birden fazla yıllara ilişkin verilerin kullanımı, kontrol edilen işlemi belirleyen gerçekler ve koşulları tam olarak kavrayabilmek için faydalı olabilir, ancak sistematik bir zorunluluk içermemektedir. Transfer fiyatlaması analizinin güvenilirliği ve doğruluğunu arttırması durumunda birden fazla yıla ilişkin veriler kullanılabilir. Birden fazla yıldan kastın işlemin özelliğine göre değişebileceği ve OECD Rehberinde bu konuda de bir belirleme yapılması uygun olmayacaktır.¹⁵³

Birden fazla yıl verisinin kullanılması suretiyle ekonomik koşullardaki değişikliklerin, üretilen ürünlerin yaşam süreleri ya da mevsimsel değişikliklerin fiyatlara yansımaları gibi durumların incelenmesi kontrol edilen işlemin transfer fiyatının en doğru şekilde belirlenmesine yardımcı olacaktır. Geçmiş verilerden yola çıkarak gerçekleştirilen bir analiz, özellikle işleme dayalı net kar marjı yönteminin uygulandığı durumlarda faydalı olabilecektir.¹⁵⁴

2.6- PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

Peşin fiyatlandırma anlaşması, kontrol edilen işlemlere ilişkin olarak, mükellefler ile vergi idareleri arasında belli bir zaman süreci içinde transfer fiyatlamasının belirlenmesi amacıyla uygun bir dizi kıstas (örneğin yöntem, karşılaştırılabilir değerler ve uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara yönelik önemli varsayımlar) çerçevesinde işlemlerden önce transfer fiyatlarını belirleyen anlaşmadır. Anlaşma, resmi olarak mükellef tarafından

152 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 3.68, s. 127

153 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 3.75, s. 129

154 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 3.76, s. 129

başlatılır ve mükellefle bir ya da daha fazla ilişkili kuruluş veya bir ya da daha fazla vergi idaresi arasındaki müzakereler sonucunda tamamlanır. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile transfer fiyatlamasına ilişkin geleneksel, idari ve yargısal sorunların çözümü hedeflenmektedir. Anlaşmalar, geleneksel yöntemlerin uygulanmasının başarısız olmaları ya da uygulanmasının güç olduğu durumlarda, son derece yararlı olabilmektedirler.¹⁵⁵ Ayrıca Rehber’de Peşin fiyatlandırma anlaşmasının amacı: transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için geleneksel idari, yargısal ve uluslararası anlaşma mekanizmalarını desteklemek olarak belirtilmiştir.¹⁵⁶ Karşılıklı anlaşma usulü çerçevesinde peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yürütülmesi için OECD tarafından hazırlanan yol haritası Ekim 1999’da kabul edilerek OECD Rehberine eklendi.¹⁵⁷

Peşin fiyatlandırma anlaşması tek taraflı ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması olmak üzere iki türlü yapılabilmektedir. Çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması, ÇUŞ grubuna bağlı şirket veya şirketler ile bu şirketlerin faaliyette bulunduğu iki veya daha fazla vergi idaresi arasında; tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması ise bir mükellef ile bu mükellefin faaliyette bulunduğu ülke vergi idaresi arasında yapılan bir anlaşmadır. Bazı ülkeler, tek taraflı bir anlaşma yapılmasını kabul etmekle birlikte, bu tür anlaşmalar diğer devletlerdeki ilişkili şirketlerin vergi matrahlarını etkileyebilmekte olup çifte vergilendirme sorununa neden olabilmektedir. Çifte vergilendirme konusundaki endişelerden dolayı çoğu ülke kendi sınırları içinde faaliyet gösteren mükelleflere, tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması yapmalarına izin vermemektedir. OECD birden fazla vergi idaresini ilgilendiren konularda çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması yapılmasını tavsiye etmektedir.¹⁵⁸

Vergi idaresi ve ilişkili şirketler arasındaki işbirliği, peşin fiyatlandırma anlaşmalarına yönelik müzakerelerin başarılı olmasında çok önemlidir. Örneğin, normal koşullarda ilişkili şirketlerin, sahip olduğu özel koşullar ve gerçekler bağlamında kendileri açısından en uygun transfer fiyatlaması yönteminin ne olduğunu vergi idarelerine bildirmeleri beklenir. İlişkili şirketler vergi idarelerine sundukları tekliflerinin doğruluğunu destekleyecek sektöre, piyasalara ve anlaşma kapsamında yer alan ülkelere ilişkin veriler

155 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s. 191

156 Leyla Ateş, “Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme”, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 171

157 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 4.123, s. 168

158 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 4.130, s. 170

dahil olmak tüm belgeleri sunmaları gerekir.¹⁵⁹ Ayrıca bir anlaşmaya ilişkin geçmişe dönük dahi olsa, bir sahtekârlığın ya da söz konusu anlaşmayla ilgili müzakereler sürecinde sunulan bilgilerin gerçeğe aykırı ve yanıltıcı olduğunun belirlenmesi durumunda ya da mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasının koşullarına ve hükümlerine aykırı hareket etmesi halinde, anlaşma feshedilir. Bu durumda, ilgili vergi idaresi iptalin gerekçesini belirten bir yazı ile karşı vergi idaresini bilgilendirir.¹⁶⁰

2.7- ABD'DE TRANSFER FİYATLAMASI UYGULAMASI

ABD'de bulunan ÇUŞ sayısının fazla olması ve bu şirketlerden elde edilen vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutması sebebiyle, transfer fiyatlandırması konusu ABD vergi sisteminin en önemli ve en sorunlu unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. ABD'nin uluslararası vergilendirme ve transfer fiyatlandırması konularındaki uygulamalarının global düzeyde çok önemli etkilerinin olduğu gerçeği tartışmasızdır. Bu nedenle ABD'de transfer fiyatlaması konusunda yapılan düzenlemeler, bu ülke ile büyük tutarlarda ticaret yapan ülkelerin yasal düzenlemeleri üzerinde domino etkisi yaratmaktadır. ÇUŞ'lar için ABD transfer fiyatlandırması kurallarına uyum konusu, bu konudaki mevzuatın gün geçtikçe karmaşık hale gelmesi, geniş kapsamlı ve sıkı kurallara bağlı olması gibi nedenlerle büyük bir ekonomik yük ve sorun haline gelmiştir. Vergi idaresi ve vergi uzmanları için özellikle maddi olmayan duran varlıkların ticarete konu olduğu uluslararası işlemler, ABD'de diğer ülkelere kıyasla daha önemli bir konu olarak dikkate alınmaktadır.¹⁶¹ Transfer fiyatlandırması konusunun, ABD için diğer ülkelere nazaran daha önemli olmasının ve dünyada ilk yapılan düzenlemelerin ABD'de yapılmasının nedeni sahip olduğu çok uluslu şirket sayısının ve bu şirketlerden elde ettiği vergi gelirlerinin diğer ülkelere göre daha fazla olmasından kaynaklanmaktadır.

ABD'de uygulanan transfer fiyatlandırması kuralları, OECD düzenlemelerinden önce yapılması ve OECD düzenlemelerine örnek teşkil etmesi nedeniyle ayrı bir öneme sahiptir. ABD Gelir Yasası'nın (Internal Revenues Code) 482 numaralı bölümünde düzenlenen transfer fiyatlandırması uygulaması ilk kez 1954 yılında Gelir Yasasında yer

159 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 4.133, s. 170

160 OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi 2010, Paragraf 4.138, s. 172

161 Michelle Markman, "The Transfer Pricing Of Intangibles" Kluwer Law International, The Netherlands 2005, s. 4

almıştır. Ancak ABD’de transfer fiyatlandırması konusunda düzenlemelere ilk olarak 1928 yılında yapılan Gelir Anlaşmasında (The Revenue Act of 1928) rastlanmaktadır.¹⁶²

Transfer fiyatlandırması konusu ABD’de Gelir Yasası’nın 482 numaralı kısmında düzenlenmiştir. Yasa maddesi olarak 482 numaralı kısım tek paragraflık kısa bir düzenlemedir. Konunun ayrıntıları bu madde ile ilgili “regulation” adı alt düzenlemelerle yapılmıştır. ABD Gelir Yasasının "Vergi Mükellefleri Tarafından Yapılacak Gelir ve Gider Dağıtımı" başlıklı 482 numaralı kısmı şu şekildedir:¹⁶³

*"Aynı menfaat birliğine sahip kişiler tarafından doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunan ya da kontrol edilen iki veya daha fazla sayıdaki organizasyon, ticarethane veya işletme için (tüzel kişiliği olup olmadığına, ABD içinde teşkilatlanıp teşkilatlanmadığına veya bağlı olup olmadığına bakılmaksızın) bakanlık toplam geliri, gideri, kredileri; söz konusu organizasyon, ticarethane veya işletme arasında dağıtabilir, bölüştürebilir veya tahsis edebilir. Bu yola başvurulabilmesi için bahse konu dağıtımda, bölüşüm veya tahsisin vergiden kaçınmayı engellemesi veya anılan organizasyon, ticarethane veya işletmenin gerçek gelirlerini açıkça yansıtması ihtiyacının tespit edilmesi gerekmektedir. Maddi olmayan varlıkların (936 (h) (3) (B) ile ilgili) transferine (veya lisansına) dair olaylarda transfer veya lisansın geliri, maddi olmayan varlığa atfedilen gelire orantılı olmalıdır."*¹⁶⁴

ABD Gelir Yasası’nın 482 numaralı bölümü, aynı çıkar grubu tarafından kontrol edilen iki veya daha fazla işletme söz konusu olduğunda uygulanabilmektedir. Burada ifade edilen kontrol dolaylı, dolaysız, yasal olarak uygulanabilir ve vergiye tabi olup olmadığına bakılmaksızın ortak çıkar veya amaç birliği etrafında toplanan iki veya daha fazla mükellefin işlemlerinin sonuçlarının kontrolünü içeren herhangi bir kontrolü ifade etmektedir.¹⁶⁵

1962 yılına kadar 482 sayılı kısma ilişkin olarak yapılan yasal düzenlemeler, dağıtım için herhangi bir özel yöntem öngörmemektedir. 1962 yılında “emsallere

162 Tuncay Kapusuzoğlu, “ Transfer Fiyatlamasına Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, Vergi Dünyası, Sayı:296, Nisan 2006, s. 119

163 Tuncay Kapusuzoğlu, (Nisan 2006), a.g.e., s. 119

164 Serkan Açar, a.g.e., s. 52

165 Marc M.Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, “Transfer Pricing Rules and Compliance Hnadbook”, CCH Puplicaton, Chigago 2006, s. 4

uygunluk” standardının kontrol edilemeyen işlemlerde uygulanacağından ilk kez bahsedilmeye başlanmıştır.¹⁶⁶

2.7.1- Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili şirketler arasındaki işlemlerde uygulanan transfer fiyatının, ilişkisiz şirketler arasında benzer işlemlerde uygulanan fiyata uygun olması ilkesine dayanmaktadır.

Emsallere uygunluk hukuksal bir kavram olarak şu şekilde tanımlanabilir.¹⁶⁷

“Aralarında herhangi bir yakınlık ya da ilişki bulunmayan taraflarca kendi çıkarları doğrultusunda yapılan görüşmeler sonucunda gerçekleşen işlemler için belirlenen değerdir. Bu değer, serbest piyasa koşulları çerçevesinde saptanan değerdir. Bu işlemler, tarafların kendi çıkarları doğrultusunda tam güven esasına göre yaptıkları ticari işlemlerdir. Emsallere uygunluk standardında yaygın olarak vergilendirme alanında, ilişkili şirketler arasındaki (yan kuruluşlar, bağlı kuruluşlar gibi) işlemlerde başvurulur. Bu standartta birbiriyle ilişkisi olmayan taraflar arasındaki işlemler (taraflar tamamen kendi çıkarları doğrultusunda davranmaktadır), özel işlem için örnek oluşturacaktır.

Örneğin; bir şirket mülkiyetindeki bir varlığı ortağına 10.000 \$'a herhangi bir piyasa araştırması yapmadan satarsa, emsallere uygunluk standardına göre fiyat, bu şirketin aynı varlığı, şirketle ilişkisi bulunmayan üçüncü bir şahsa, görüşmeler sonucunda satabileceği fiyat olacaktır.”

Kontrol altındaki bir işletmenin ilişkili şirketleri ile yaptığı işlemlerde uyguladığı transfer fiyatı, kontrol altındaki işletmenin ilişkisiz şirketler ile yaptığı benzer işlemlerde uyguladığı fiyat ile kıyaslanır. Eğer bu iki fiyat tutarlı ise işlem emsallere uygunluk ilkesine uygun kabul edilir. Kontrol altındaki işlemin emsallere uygunluk sonuçları "en iyi yöntem kurallarına göre değerlendirilerek belirlenir.

2.7.2- En İyi Yöntem Kuralı

Düzenlemelere göre, birbirleriyle ilişkili taraflar arasındaki emsallere uygunluk sonuçları öyle bir yöntemle tespit edilmelidir ki işlemin içinde bulunduğu şartlar ve gerçekler altında emsal bedel sonuçlarına ilişkin en inandırıcı ölçü sağlanabilmelidir.

166 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s. 27

167 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s. 31

Yöntemler arasında herhangi bir öncelik ya da birinin diğerine göre daha inandırıcı olduğuna dair herhangi bir kural söz konusu değildir. Emsallere uygunluk sonuçlarını belirlemede her yöntem uygulanabilir. Keza bir yöntemin uygulaması tutarsız sonuçlar vermişse, yöntemde değişiklik zorunlu hale gelecektir. Yöntemler arasındaki en büyük kıstas budur.¹⁶⁸

En iyi yöntem kuralının altında yatan varsayım; vergi mükellefi, kontrol altındaki bir işlem için elindeki verileri ve şartları dikkate alarak bir transfer fiyatlandırması yöntemi seçecek ve bu yöntem diğer yöntemlere göre daha güvenilir olarak, piyasa fiyatına en yakın fiyatı verecektir.¹⁶⁹ Önemli olan doğru bir yöntem ile doğru bir emsal bedelin tespit edilmesidir.

En iyi yöntemin seçilmesinde dikkate alınan iki öncelikli faktör, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasındaki karşılaştırılabilirlik derecesi ile analizde kullanılan veri ve varsayımların kalitesidir. Eğer seçilmesi gerekli transfer fiyatlandırma yönteminde bu faktörler açıkça ortaya konulmamışsa, ilave bir faktör yani farklı herhangi bir yöntemin ürettiği sonuçlar dikkate alınabilir.¹⁷⁰

2.7.3- Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, OECD Rehberinin ve ABD uygulamasının yer aldığı 482 numaralı kısımdaki transfer fiyatlandırması analizlerinin temel taşıdır. Karşılaştırılabilirlik standardı, başvuru yöntemi tarafından nitelendirilmekle birlikte tam ve kesin olarak bir sonuca ulaşmayı sağlamaz ancak transfer fiyatlandırması uygulamasının en önemli konusudur. Temel amaç ideal sonuca mümkün olduğunca yaklaşmak olduğundan düzenlemeler, emsallere uygun olduğu sürece mükellefe dilediği gibi işlemlerini oluşturma yetkisi vermekte ve belli bir esnekliğe sahip olmaktadır. Mükellefin kontrolü altındaki işlemin kontrol altında olmayan bağımsız işlemler ile aynı olması aranmamakta mantıklı bir değerlendirme yeterli görülmektedir.¹⁷¹

Karşılaştırılabilirlik analizinde, kontrol altındaki bir işlemin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesinde, bu işlemin bedeli ile karşılaştırılabilir koşullar altındaki kontrol dışı işlemlerin bedeli karşılaştırılır. Karşılaştırılabilirlik,

168 Tuncay Kapusuzoğlu, (2003), a.g.e., s. 33

169 Mehmet Aktaş, a.g.e., s. 174

170 Mesut Koyuncu, a.g.e., s. 395

171 Hüseyin Işık, a.g.e., s. 92

emsallere uygunluk kapsamında kar ya da fiyatı etkileyen etkenlerin tümüne birden bağlıdır. İşlemlerin karşılaştırma için bire bir aynı olma zorunluluğu yoktur, ancak kontrol dışı işlemlerin emsallere uygunluk sonuçlarının değerlendirilmesinde inandırıcı olması gerekir. Ayrıca emsal bedeli tespit edilmek istenen kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlem arasında fiyatı etkileyen farklılıklar varsa, işlemler arasında yeterli ölçüde benzerliğin sağlanması adına, bu farklılıkların ortadan kaldırılmasında gerekli düzeltmeler mutlaka yapılmalıdır.¹⁷²

2.7.4- Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Yöntemler

ABD’de emsal bedel tespitinde uygulanacak yöntemler, maddi duran varlıkların ve maddi olmayan varlıkların transferlerine göre ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu yöntemlerden karşılaştırılabilir kar yöntemi ve kar bölüşüm yöntemi yasaya ilişkin düzenlemelerde bu iki sınıflamanın dışında ayrı bölümler olarak açıklanmıştır. Bunun nedeni, söz konusu bu yöntemlerin hem maddi duran varlıkların hem de maddi olmayan duran varlıkların transferlerinde kullanılabilmesi, diğer yöntemlerden farklı olarak burada işlem yerine kar unsurunun dikkate alınması ve bu yöntemlerin bir yöntemden çok bir yaklaşım niteliği taşımasıdır.¹⁷³

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak kontrol altındaki transferlerde emsallere uygunluğu sağlamak için aşağıdaki yöntemden birisi kullanılır:¹⁷⁴

- Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi,
- Yeniden satış fiyatı yöntemi,
- Maliyet artı yöntemi,
- Karşılaştırılabilir kar yöntemi,
- Kar bölüşüm yöntemi,
- Belirtilmeyen yöntemler.

Maddi olmayan duran varlıkların transferinde tespit edilecek emsallere uygun bedel, aşağıda açıklanan dört yöntemden birine göre saptanacaktır. Bütün bu yöntemlerin,

172 Tuncay Kapusuzoğlu (2003), a.g.e., s. 34-35

173 Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlamasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler II”, Vergi Dünyası, Sayı:215, Temmuz 1999, s. 89

174 Tuncay Kapusuzoğlu (2003), a.g.e., s. 60

en iyi yöntem kuralı, karşılaştırılabilirlik analizi ve emsallere uygunluk alanına ilişkin koşullara uygun olması gerekmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar için belirlenen emsallere uygun bedel, maddi olmayan duran varlıkların getirisiyle orantılı olmalıdır. Uygulanabilecek yöntemler aşağıda belirtilmiştir:¹⁷⁵

- Karşılaştırabilir kontrol dışı işlem yöntemi,
- Karşılaştırabilir kar yöntemi,
- Kar bölüşüm yöntemi,
- Belirtilmeyen yöntemler.

2.7.5- Cezalar

ABD Gelir Kanunu'nun 482 sayılı bölümüne ilişkin ceza koşulları 1990 yılında yapılan düzenlemelerle belirlenmiştir. Bu koşullar transfer fiyatlandırmasının uygulanmasında ve saptanmasında uluslararası şirketlerin kötü niyetlerini engellemekte ve cesaretlerini kırmaktadır. Ceza düzenlemelerindeki amaç, mükelleflerin emsallere uygunluk konusundaki çabalarını, beyannamelerinde yer alan emsallere uygunluğa ilişkin raporlarını, Amerikan Gelir İdaresi'ne sunduğu belgelerini, transfer fiyatlandırmasına ilişkin analiz dokümanlarını ciddi bir yapıya kavuşturmaktadır. Cezalar mal veya hizmetin fiyatlarına uygulanarak hesaplanır.¹⁷⁶ Ayrıca ABD Gelir Yasasının 6662. maddesi uyarınca, transfer fiyatlandırması konusunda yanlış beyanlar dahil olmak üzere bir çok konuda yanlış beyan veya sahtekarlık durumlarına ilişkin cezai yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu madde kapsamında yapay transfer fiyatları yoluyla düşük vergi ödemeye ilişkin olarak işlem cezası ve net düzeltme cezası olmak üzere iki tür ceza öngörülmüştür. İşlem cezası, limitler dışında kalan yapay transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan yanlış değerlendirme ve düşük vergi ödenmesi halinde uygulanan ceza türüdür.¹⁷⁷ İşlem cezası aşağıdaki şekilde uygulanır:¹⁷⁸

- Eğer rapora bağlanan fiyat, emsallerine göre % 200 veya daha fazla ya da % 50 veya daha az ise, eksik ödenen verginin % 20'si oranında ceza kesilir.

175 Tuncay Kapusuzoğlu (2003), a.g.e., s. 81

176 Tuncay Kapusuzoğlu, (Temmuz 1999), a.g.m., s. 104

177 Mehmet Saraç, "Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu konudaki Yasal Düzenlemeler", Vergi Dünyası, Sayı: 282, Şubat 2005, s. 92

178 Tuncay Kapusuzoğlu, (Temmuz 1999), a.g.m., s. 104

- Eğer rapora bağlanan fiyat, emsallerine göre % 400 veya daha fazla ya da % 25 veya daha az ise, ceza % 40 oranına yükseltilir.

- 10.000 \$'ın altındaki eksik ödenen vergiler için ceza kesilmez.

Net düzeltme cezası, mükellefin bir mali yıldaki 482. madde düzeltmeleri belirli eşikleri geçerse söz konusu olur. Mükellef, hariç tutulacak miktarı belirleyecek olan şartları yerine getirmediği, bütün transfer fiyatlaması düzeltmeleri net düzeltme cezası uygulanıp uygulanmayacağını belirlemek için net hale getirilir. Böylece halihazırda işlem cezasına konu olmuş veya olmamış tutarlar, transfer fiyatlaması düzeltmelerini belirlemek için toplanır. Net değişim cezası şu şekilde uygulanmaktadır:¹⁷⁹

- Eğer mükellefin brüt mal satışlarının %10'u, 5 milyon \$'ı geçmiyorsa bu tutarı, 5 milyon \$'ı geçiyorsa 5 milyon \$'ı geçen miktar önemli ölçüde yanlış değerlendirilmiştir ve bu durumda %20 net değişim cezası uygulanır.

- Mükellefin brüt mal satışlarının %20'si ile 20 milyon \$'dan az olanı geçen miktar da toplu yanlış değerlendirilmiştir ve bu durumda ceza %40'a yükseltilir.

Öte yandan yabancı kökenli şirketler arasındaki işlemlerin ABD'deki vergilendirilebilir geliri etkilememesi durumu ile vergi mükelleflerinin 482. bölümde açıklanan yöntemlerden birisini seçmesi ve bu yöntemin emsal bedel sonuçlarını veren en iyi yöntem olduğunu kanıtlaması durumunda ceza kesilmemektedir. Ancak kanıtlamanın belgelerle ortaya konulması zorunludur.¹⁸⁰

2.7.6- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

ABD uygulamasında peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükellef ile Amerikan Gelir İdaresi ve ilgili yabancı vergi idaresi arasında yapılan ve ilişkili şirketler arasındaki transfer fiyatlandırması sorunlarının, görüşülerek anlaşmaya varılmak suretiyle çözümünü öngörmektedir. Bu anlaşma ile taraflar doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol altında olan iki ya da daha fazla örgüt, işletme ya da firmalar arasında gelir, indirimler, krediler veya diğer ödemelerin dağılımı ya da tahsisatında emsallere uygun transfer fiyatlandırması yöntemi üzerinde anlaşmaktadırlar. IRS, peşin fiyatlandırma anlaşmalarını ilk kez 1 Mart 1991 tarihinde kabul etmiştir. 1996 yılında, peşin fiyatlandırma anlaşmasının 5 yıllık

179 Mehmet Saraç, a.g.m., s. 92

180 Tuncay Kapusuzoğlu, (Temmuz 1999), a.g.m., s. 105

uygulama sürecinde ortaya çıkan sorunlar ve deneyimlerden yola çıkarak uygulamadaki sorunları gidermek üzere birtakım değişiklikler yapılmıştır.¹⁸¹ Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, ilişkili şirketler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkması muhtemel transfer fiyatlaması sorunlarını çözerek, hem ilişkili şirketler hem de vergi idaresini bu konuda ortaya çıkacak olası maliyetlerden ve zaman kaybından kurtarmış olacaktır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında anlaşma talebi iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda anlaşmaya ilişkin genel bilgiler, ikinci kısımda transfer fiyatlandırma anlaşması teklifi yer alır. Genel bilgi kapsamında mükellef aşağıda belirtilen 11 hususu IRS'e sunmak zorundadır:¹⁸²

- Anlaşmaya konu olacak işlemlerin, işin ya da organizasyonların listesi,
- Bütün tarafların vergi numaraları, telefon numaraları, adresleri ve isimleri,
- Anlaşmanın taraflarını temsil eden kişilerin doldurduğu ilgili form,
- İş faaliyetinin, dünya çapında örgüt yapısının, sahiplik yapısının, sermaye yapısının, finansal anlaşmaların, temel işin, işin yönetildiği yerlerin, temel işlemlerin bütün taraflar için özet açıklanması,
- Önerilen transfer fiyatlandırmasını destekleyen son üç yıla ilişkin finansal veriler, ilgili dokümanlar,
- Anlaşma çerçevesinde tarafların kullandığı enflasyon oranı dikkate alınarak hesaplanan cari para birimleri ve kurları,
- Her tarafın kullandığı vergi dönemleri,
- Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemine ilişkin kullanılan muhasebe yöntemlerinin açıklaması,
- Önerilen transfer fiyatlandırmasına yöntemine ilişkin olarak ABD ve ilgili ülke arasında önemli finansal ve vergi muhasebesi farklılıkları varsa bunların açıklanması,
- Önerilen transfer fiyatlandırma yöntemine ilişkin olarak tartışma yaratan durumlar, bilimsel araştırmalar, mahkeme kararları, düzenlemeler, kurallar, süreçler,

181 Tuncay Kapusuzoğlu (2003), a.g.e., s. 140

182 Tuncay Kapusuzoğlu, (Temmuz 1999), a.g.m., s. 106

- Önerilen transfer fiyatlandırma yöntemine ilişkin olarak tartışma yaratan durumlarda adli görüşlerde, yargı kararlarında mükellefin ve idarenin geçmişteki ve güncel konumlarının açıklaması. Bu bilgiler yabancı vergi idareleri için de istenilebilir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının ikinci kısmı transfer fiyatlandırma yöntemidir. Önerilecek yöntem, 482. kısımdaki düzenlemelere ve emsallere uygunluk standardına uygun olmalıdır.

IRS Peşin fiyatlandırma anlaşma teklifini aldıktan sonra; ilgili sektörü, verileri ve olayla ilgili bütün bilgileri göz önüne alarak olayı değerlendirmektedir. Sonuçta da görüşmeler yoluyla anlaşmanın kabulüne veya reddine karar verilmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşması süreci yaklaşık 9-10 ayı bulmaktadır.¹⁸³

2.8- AVRUPA BİRLİĞİ'NDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI

Ekonomik işbirliğinin son aşamasını oluşturan ekonomik birliklerin en önemlisi Avrupa Birliği'dir. AB'nin temel politikalarının neredeyse tamamı vergilendirmeyi ilgilendirmekle birlikte bu kapsam içinde vergi politikaları ikincil niteliktedir. AB' nin bu alanda yaptığı düzenlemeler daha çok dolaylı vergilerle ilgilidir.¹⁸⁴

AB'de dolaysız vergilerdeki uyumlaştırma çalışmaları, dolaylı vergilere göre yavaştır. Dolaysız vergilerde AB, zorlayıcı hükümler uygulamaktan kaçınır. Bu sebeple dolaysız vergiler alanında tam bir uyumun sağlandığı söylenemez. Ancak uyumlaştırma sağlanamasa da politikaların koordinasyonu ile tek pazarın sorunsuz işlemesi bakımından üye ülkelerin uyguladığı gelir ve kurumlar vergisi işleyişinin birbirine yakın hale getirilmesi gerekir.¹⁸⁵

Transfer fiyatlaması ile ilgili sorunlar Birlik içinde de halen çözülmüş değildir. Avrupa Birliği'nde dolaysız vergilere ilişkin aşağıda isimleri belirtilen üç adet Konsey Direktifi (Yönerge) bulunmaktadır. Diğer bir deyişle dolaysız vergilerde hukuki müktesebat aşağıdaki üç direktif ile sınırlıdır.¹⁸⁶

183 Tuncay Kapusuzoğlu (2003), a.g.e., s. 143

184 Serkan Açar, a.g.e., s. 40

185 Serkan Açar, a.g.e., s. 40-41

186 Hüseyin Işık, a.g.e., s. 66

- Farklı Üye Ülkelerin Şirket, Bölünme ve Aktif Devirlerinde Ortak Vergilendirme Rejimi (90/434/AET)
- Farklı Üye Ülkelerin Şirketlerinin ve Bağlı Şirketlerin Vergilendirilmesinde Ortak Kurallar (90/435/AET)
- Çifte Vergilendirmeyi Hakem Kararıyla Önleme Konvansiyonu (90/436/AET) (Tahkim Anlaşması).

Konsey bu üç ölçüyü bir paket olarak tartışmıştır. Tek pazar olmanın temel amacı, firmaların topluluk içinde vergi kurallarından veya vergi sınırlarından uzakta, herhangi bir engelle karşılaşmadan faaliyette bulunmalarınıdır. Tek pazarın en güvenli avantajı, topluluk içinde rahatça sınır ötesi faaliyette bulunabilmesidir. Konseyin komisyonun önerilerini benimsemesi, bu amaca ulaşmak için atılan önemli bir adımdır.¹⁸⁷ Üstte yer alan direktiflerden iki ve üçüncü direktifler, AB içinde şirketlerin çifte vergilendirme riski olmaksızın faaliyette bulunmalarını sağlamaya yöneliktir.

Avrupa Toplulukları Konseyi'nin "*Farklı Üye Ülkelerin Şirketlerinin ve Bağlı Şirketlerinin Vergilendirilmesinde Ortak Kurallar Direktifi*"nde bir üye ülkenin vergi mevzuatına göre mali merkezi o ülkede bulunan ve üçüncü bir ülkeyle imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre mali merkezi Topluluk dışında bulunmayan ve diğer bir ülkenin şirketinin sermayesinde asgari %20 iştiraki bulunan şirket ana şirket, diğeri ise bağlı şirket olarak tanımlanmıştır.¹⁸⁸

Ana şirketin bulunduğu ülke, diğer ülkedeki alt şirketin getirdiği karları ya vergilememekte ya da dışarıda ödenen verginin içerideki vergiye kadar olan kısmını indirim konusu yapmaktadır. Ne alt şirketin bulunduğu ülke, ne de ana şirketin bulunduğu ülke, bu konuda zorla vergi almamaktadır.¹⁸⁹

Uluslararası vergi uyumsuzluklarının giderek artması ve çeşitlenmesi karşılıklı anlaşma usulünü yetersiz hale getirmiştir. Karşılıklı anlaşma usulünün uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümünde yetersiz kalması, bu alanda alternatif bir yöntem olarak

187 Tuncay Kapusuzoğlu (2003), a.g.e., s. 205

188 Serkan Açar, a.g.e., s. 41

189 Tuncay Kapusuzoğlu (2003), a.g.e., s. 206

önerilen, ancak vergilendirme yetkisinin kısmen devri olarak yorumlandığı için eleştirilen tahkim usulünü gündeme getirmiştir.¹⁹⁰

AB'de transfer fiyatlandırmasına ve çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin olarak ilk çalışmalar 1976 yılında başlamıştır. Ancak bu konuda ilk kapsamlı düzenleme 23.07.1990 yılında yapılan Tahkim Anlaşmasıdır. Bu metnin en önemli tarafı, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak emsallerine uygunluk ilkesine aykırılık nedeniyle bir üye devlet tarafından yapılan tarhiyat, çifte vergilendirme sonucunu doğuruyorsa, karşı taraf için bir düzeltme öngörülmesidir. Bu düzenleme üye ülkelerin mali özerkliklerinin ortadan kaldırdığı gerekçesi ile uygulamada pek tercih edilememiştir.¹⁹¹

Tahkim, devletlerarası ticari ilişkilerde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde yaygın olarak kullanılırken karşılıklı anlaşma usulünün eksiklikleri dolayısıyla uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanabilirliği tartışılmaktadır. İkili vergi anlaşmalarında tahkim süreci arızı tahkim niteliğindeki, çok taraflı anlaşma niteliğindeki *"Bağlı İşletmelerin Kârlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Topluluğu Anlaşmasında"* kurumsal tahkim niteliğindedir.¹⁹²

AB Tahkim Anlaşmasında karların saptanmasındaki temel ilke, 4. maddede yer alan emsallere uygunluk ilkesidir. Buna göre, anlaşmayı imzalayan farklı ülkelerdeki bağlı firmalar arasındaki mali düzenlemeler, benzeri bağımsız firmalar arasındaki benzeri ilişkileri yansıtmalıdır. Bağlı firmalar, birinin diğerine doğrudan ya da dolaylı olarak yönetim, kontrol veya sermaye yoluyla bağlantılı olmasını ya da aynı kişinin yönetim, kontrol veya sermaye yoluyla diğer şirketle bağlantılı olmasını ifade etmektedir. Anlaşmanın 4/2. maddesine göre, yabancı ülkedeki bir şubenin karı, bu şube bağımsız bir işletme varsayılarak değerlendirilecektir. Anlaşma ilgili kuruluşu, bulunduğu ülkenin kuruluşu olarak kabul etmektedir. 4. madde OECD Anlaşma Modeli'nin 7 ve 9. maddelerinin hemen hemen aynısıdır.¹⁹³

Tahkim Anlaşması, zorunlu tahkimi öngörür. Zorunlu tahkim sürecinde karşılıklı anlaşma usulü sonunda anlaşmaya varılamaması durumunda tahkim komisyonunun

190 Serkan Açar, a.g.e., s. 41

191 Hüseyin Işık, a.g.e., s. 64

192 Serkan Açar, a.g.e., s. 41

193 Tuncay Kapusuzoğlu (2003), a.g.e., s. 208

kurulması gerekir. Ancak Tahkim Anlaşmasında tahkim komisyonunun verdiği karar ihtiyari tahkim hükümlerinde olduğu gibi bağlayıcı değildir. Tahkim Anlaşması, üye ülkelerin mali özerkliklerine müdahale anlamını taşıdığından uygulamada işlerlik kazanamamıştır.¹⁹⁴

Avrupa Birliği'nde "Transfer fiyatlandırması Ortak Forumu" Haziran 2002 tarihinde Avrupa Birliği Komisyonu tarafından kurulmuş olup her bir üye ülkenin vergi idaresinden birer temsilci ve 10 özel sektör temsilcisinden oluşmaktadır. Forum, konsensüs temelinde çalışmakta ve AB'de görülen transfer fiyatlandırması uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan pratik sorunlara yönelik olarak OECD Rehberi çerçevesinde akılcı ancak yasal düzenlemelere dayalı olmayan çözümler üretmektedir.¹⁹⁵

Komisyon, çalışmalar sonucunda bağlı işletmeler arasındaki transfer fiyatlamasında belgelendirme konusunda uygulama ilkeleri kabul edilmiştir. OECD Rehberi'ne de atıfta bulunulan bu belgede, transfer fiyatlamasında Avrupa içi ve dışı ticari veri tabanlarının kullanılmasına ilişkin tavsiyede bulunulmuş ve belgelendirme ölçüleri sıralanmıştır.¹⁹⁶

Avrupa Birliği transfer fiyatlandırması ortak forumu, mükelleflerin transfer fiyatlandırmalarının emsal fiyatlara uygun olup olmadığını ve mükelleflerin uyum maliyetlerinin ne kadar olduğunu değerlendirmek amacıyla vergi idarelerinin karşılıklı hakları arasındaki dengeyi sürdürmeyi amaçlayarak, bu konuyu pasifik vergi idareleri birliği dokümantasyon paketi ve OECD Rehberinde yer alan tecrübelerin ışığında tartışmıştır. Bu kapsamda belgelendirmenin iki ana bölümden oluşması düşünülmüştür: Birinci bölümde, tüm AB üyeleri için geçerli standardize edilmiş ortak bilgileri içeren belgeler (ana belgelendirme) ve ikinci bölümde ilgili ülkeye ait bilgileri içeren standardize edilmiş belgelerin (ilgili ülkeye ait belgeler) yer alması öngörülmüştür.¹⁹⁷

194 Serkan Ağar, a.g.e., s. 45

195 Ramazan Biçer, "Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi", Türmob Yayınları, Ankara 2008, s. 676

196 Serkan Ağar, a.g.e., s. 46

197 Ramazan Bicer, (2008), a.g.e., s. 678

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

3.1- ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESESİ VE TARİHİ GELİŞİMİ

Türk Vergi Sistemi modern bir vergi anlayışına uygun olarak beyan esasına dayanmakta olup bu sistemde mükellefler dönemsel olarak ödeyecekleri vergilere ait matrahları kendileri hesaplayarak vergi dairesine beyan ederler. Beyan esasında mükelleflerin bildirdikleri matrahlar kural olarak doğru kabul edilmekle birlikte, devletin bu beyanların doğruluğunu kontrol etmesi de gerekmektedir. Ancak tüm mükelleflerin hesaplarının sürekli incelenmesi mümkün olmadığı için vergileme tekniği gereği olarak vergi kanunlarında bir takım vergi güvenlik müesseselerinin yer alması kaçınılmaz olmaktadır. Vergi kanunlarında vergi güvenlik müesseselerinin yer alması, mükelleflerin doğru beyanda bulunmasını sağlamakta ve yasal olmayan yollarla kazancını düşük beyan etme eğilimine girmesine engel olmaktadır.

Vergi güvenlik müessesesi, vergiye tabi gelirin tam olarak kavranması noktasında doğabilecek hukuki boşlukları doldurmak amacı ile ihdas edilen ve vergiye tabi gelir unsurlarının gerçek değerleri üzerinden vergilendirilmesini garanti altına alan düzenlemelerdir.¹⁹⁸ Vergi güvenlik müesseselerinin temel amacı, matrahın olabildiğince gerçeğe yakın olarak tespit edilmesinin sağlamaktır. Örtülü kazanç dağıtım müessesesi, hem Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) hem de Gelir Vergisi Kanununda (GVK) yer alan vergi güvenlik müesseselerinden biridir. Bu müessese, şirketlerin ortaklarına ve ortaklarıyla ilgili diğer gerçek ve tüzel kişilere, vergiye tabi tutmaksızın yani vergilendirilmeksizin kazanç aktarılmasını engellemeyi amaçlayan çok önemli bir vergi güvenlik müessesesi olarak vergi sistemimize girmiştir.¹⁹⁹

Kurumların temel amacı kazanç elde edip bu kazancı ortaklarına dağıtmaktır. Bu kazanç kar dağıtım şeklinde gerekli vergilendirme işlemleri yapılarak yasal olarak ortaklara dağıtılabilir. Bazen de gizli bir şekilde dolaylı yollardan şirket kazancı veya

198 Hamit Sarı, “Örtülü Sermaye Ve Örtülü Kazanç Dağıtım Müesseselerinin Muvazaa Ve Kanuna Karşı Hile Bağlamında Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 293, Ocak 2006, s.125

199 Mesut Koyuncu, a.g.e., s. 150

malvarlığı ortaklara dağıtılır, böylece kazanç vergi kanunları uyarınca örtülü olarak ortak veya diğer kişilere dağıtılmış sayılır. Bu durumda, vergi kanunları örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum matrahından indirilmesine müsaade etmez. Bu husus örtülü kazanç dağıtımını müessesinin vergi güvenlik müessesesi olarak değerlendirmesinin sebebi olarak kabul edilir.

5520 sayılı yeni KVK'nın yürürlüğe girdiği 01.01.2007 tarihine kadar transfer fiyatlandırması uygulaması Türk Vergi Sisteminde açık bir şekilde düzenlenmemekle birlikte benzer bir düzenleme olarak örtülü kazanç dağıtımını müessesesi 1949 yılından itibaren vergi sisteminde yer almaktaydı. Mülga 5422 sayılı KVK'nın 15, 16 ve 17. maddelerinde yer alan örtülü sermaye ve örtülü kazanç uygulamaları birebir transfer fiyatlandırmasına benzemese de özü itibarıyla transfer fiyatlandırması paralel bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁰⁰

Mülga 5422 sayılı KVK'da yer alan örtülü kazanç dağıtımını müessesesi; bu müessesede sorun teşkil eden konular, dünya ekonomisinde yaşanan küreselleşme olgusu ve uluslararası alandaki gelişmeler nedeniyle çağdaş uygulamaların gerisinde kalmış, yenilenme ihtiyacı doğmuştur. Böylece ÇUŞ'ların vergilendirilmesi, vergi cennetleri ile mücadele etmek ve eski düzenlemede yaşanan sorunları ortadan kaldırmak gibi amaçlarla örtülü kazanç müessesesi, gelişmiş ülkelerin düzenlemeleri ve OECD'nin bu alandaki çalışmaları göz önünde bulundurularak 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe giren 5520 Sayılı KVK²⁰¹ ile "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

Bu düzenleme ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesi OECD uygulamaları ve gelişmiş ülkelerin düzenlemelerine paralel olarak daha modern bir yapıya kavuşmuştur.

3.2- MÜLGA 5422 SAYILI KVK'DA DÜZENLENEN ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESESİ

Örtülü kazanç dağıtımını Türk Vergi Sisteminde yer alan önemli bir vergi güvenlik müessesesi olarak 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı KVK ile getirilmiş ve 5520 sayılı Yeni

200 Orhan Kahraman, "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler", Vergi Dünyası, Sayı:292, Aralık 2005, s.99

201 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını başlıklı 13. Maddesi 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

KVK'nın yürürlüğe girdiği 01.01.2007 tarihine kadar uygulanmıştır. Mülga 5422 sayılı KVK'nın 17. maddesinde örtülü kazanç dağıtımı tanımlanmış olup aynı kanunun 15. maddesinde sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar ile örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Mülga 5422 sayılı KVK'nın örtülü kazanç başlıklı 17. maddesi aşağıdaki gibidir:

"Aşağıdaki hallerde, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır:

1. (2362 sayılı Kanununun 12'inci maddesiyle değişen bent) Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzelkişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;

2. Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;

3. Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verir;

4. Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3'üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa"

Mülga KVK'nın 15. maddesinin 2. bendinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin; 3. bendinde ise sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere Mülga KVK'da yer alan düzenleme, şirketlerin maddede belirtilen kişi ve kurumlar ile emsaline göre göze çaracak derecede

yüksek veya düşük bedeller üzerinden işlem yapmasını yasaklamaktadır. Ancak emsaline uygun olmak kaydıyla şirketlerin maddede belirtilen kişi ve kurumlar ile ticari işlem yapmasında bir sakınca bulunmamaktadır.

Örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesinin getirilmesindeki temel amaç, kurum mal varlığı ile kurum ortaklarının mal varlığının birbirinden ayrılması ilkesine dayalı olarak şirket bünyesinde doğmuş kazanç üzerinden gerekli vergilendirme işlemleri yapılmaksızın ortaklara veya ilgili diğer kişi veya kurumlara şirket kazancının örtülü olarak aktarılmasını önlemektir.

1949 yılından 2006 yılına kadar uygulanmış olan 5422 sayılı KVK'da yer alan örtülü kazanç müessesesi zamanla OECD düzenlemeleri ve çağdaş ülke uygulamalarının gerisinde kalmış olup örtülü kazanç konusunda birçok sorunu çözme noktasında yetersiz kalması sebebiyle eleştirilere maruz kalmaya başlamıştır. Bu eleştirilerin ilki, Kanundaki "emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedel" teriminin uygulamada somut kriterlere dayanmaması sebebiyle farklı kişiler tarafından farklı değerlendirilebildiği hususudur. İdarenin bu konuda standart bir düzenleme yapmaması nedeni ise emsal bedel tespitinde yaşanan güçlükler önemli bir sorun olarak kalmaya devam etmektedir.²⁰²

Bir diğer eleştiri; eski KVK'da örtülü olarak dağıtılmış kazancın GVK ve KVK uygulamasında indirimi kabul edilmeyen gider olduğu belirtilmiş, ancak inceleme yoluyla yapılacak tarhiyattan sonra kazancın aktarıldığı diğer şirket nezdinde bir düzeltme yapıp yapılmayacağı konusuna değinilmemiş olduğudur. Dolayısıyla bu durum "tarafardan birinin gider yazdığı tutarı diğeri gelir yazdığından Hazinesinin herhangi bir vergi kaybına uğramayacağı" eleştirilerini de beraberinde getirmiştir. İki farklı şirketin birinin yurt içindeki bir şirket ile diğerinin yurt dışındaki bir şirket ile aynı mahiyette bir işlemi gerçekleştirdiğini düşünürsek, bu işlemlerde hazine zararı kriterini ölçü aldığımızda iki farklı sonuç ortaya çıkacaktır. İşlemin birinde karın transfer edildiği şirket farklı bir ülkede olduğu için, o şirketi vergilendirme hakkı şirketin bulunduğu ülkenin olacak ve hazine zararı ölçüsü uygulanamayacaktır. Diğerinde ise karı transfer eden şirket ile kar transferi yapılan şirket aynı ülkede olduğu için, her iki şirkette karlı olması durumunda hazine

202 Yakup Türk, "Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması", Vergi Dünyası, Sayı: 318, Şubat 2008, s. 106

zararı ölçüsü dikkate alınabilecektir. Bu da hazine zararı ölçüsünün uygulanabilirliğini konusunda sorunlar yaratmıştır.²⁰³

Bir diğer eleştiri, eski düzenlemede kimlerle olan ilişkilerde emsaline uygun hareket edilmesi gerektiği hususuna yer verilmiş olmasına rağmen, anılan kişilerle doğası gereği birçok işlem gerçekleştiren kurumların, ileride bir ilave vergi tarhiyatı ile karşı karşıya kalmamak için emsal bedel tespitinde nasıl bir yöntem izleyeceklerine ilişkin düzenlemelere yer verilmemişti. Bu nedenle de elli yıldan fazla yürürlükte kalan Kanunun ilgili maddelerine yönelik uygulamanın farklı yargı kararlarının da etkisiyle, bu konuda açık uygulamalar içermediği hususu eleştirilere neden olmuştur.²⁰⁴

Eski KVK'da yer alan düzenlemelerin; karşılaşılan bu sorunlara çözüm bulamaması, değişen ekonomik koşullar ve uluslararası düzenlemelerin gerisinde kalması sebebiyle yeni bir Kanun yapılması gereği doğmuştur. Bu doğrultuda yapılan çalışmalar sonucunda eski Kanunda yer alan örtülü kazanç müessesesi 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe giren 5520 Sayılı yeni KVK'nın 13. maddesinde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlığı altında OECD ve gelişmiş ülkelerin düzenlemeleriyle paralel doğrultuda ortak kavram ve uygulama birliği oluşturacak şekilde yeniden düzenlenmiştir.

5520 sayılı KVK birçok yeniliği bünyesinde barındırmakla birlikte, bu yeniliklerden en önemlisi kuşkusuz, örtülü kazanç dağıtım müessesesinin çağın modern ihtiyaçlarına, özellikle de OECD Rehberine paralel olarak yeniden yorumlanmasıyla ortaya çıkan "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım" müessesesi olmuştur.

3.3- 5520 SAYILI KVK'DA DÜZENLENEN TRANSFER FİYATLAMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI MÜESSESESİ

İlişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eden transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet alım satımlarının, iktisadi ve ticari koşullar dikkate alınarak nasıl belirlenmesi gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan bir kavramdır. Örtülü kazanç dağıtım ise kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına aktarılmasını ifade etmektedir. Böylece, transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç dağıtım kavramları bir arada değerlendirildiğinde, "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım", ilişkili

203 Yakup Türk, (Şubat 2008), a.g.m., s. 106

204 Yakup Türk, (Şubat 2008), a.g.m., s. 106

kişilerin aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki fiyat veya bedeli, emsallerinden farklı tespit etmek suretiyle vergi matrahını aşındırmaları ve kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya diğer ilişkili kişilere aktarılması sonucunu doğurmaktadır.²⁰⁵

5520 Sayılı KVK'da "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım müessesesi" başlığı altında yer alan düzenlemenin uluslararası uygulamalara paralellik arz ettiği görülmektedir.²⁰⁶ 5520 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım, eski düzenlemeye göre daha rasyonel ve objektif esaslara dayanan ve AB normlarına uygun hale getirilmiş modern bir vergi güvenlik müessesesi olarak Türk Vergi Sistemine girdiğini açık olarak ifade edebiliriz.²⁰⁷

3.3.1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım ile İlgili Yasal Düzenlemeler

5520 sayılı KVK'nın 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe giren "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım" başlıklı 13. maddesi 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. 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

205 "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Rehber" GİB Yayın No:114, Kasım 2010

206 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2012, s. 756

207 Selahattin Tuncer, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yaşanan Kaos", Yaklaşım, Sayı:182, Şubat 2008, s. 15

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.

4- 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 eder.

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

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 eder.

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

5- 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, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

6-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.

7- (5766 sayılı Kanununun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) 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 Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

8-Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

Aynı Kanun'un "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11/1-c. maddesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Benzer bir şekilde GVK'nın "Gider kabul edilmeyen ödemeler" başlıklı 41/5. maddesinde ticari ve zirai kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri için 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesine atıf yapmak suretiyle benzer bir düzenleme getirilmiştir. GVK'nın 41/5. maddesi aşağıdaki gibidir:

“Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.”

Bu hüküm uyarınca ticari ve zirai kazanç sahiplerinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel üzerinden işlem yapması durumunda, emsallere uygun bedel veya fiyat ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılarak ticari veya zirai kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmezler.

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde, transfer fiyatlandırması ile ilgili usûllerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu yetki çerçevesinde “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar” başlıklı 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı²⁰⁸ (BKK) yayımlanmıştır. 2007/12888 sayılı BKK'da değişiklikler ve ilave açıklamalar yapan 2008/26855 sayılı BKK²⁰⁹ yayımlanmıştır. Bu BKK ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tanımlar, emsallere uygunluk ilkesi, transfer fiyatlamasında uygulanacak yöntemler, peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve transfer fiyatlandırmasında belgelendirme konuları detaylı olarak açıklanmıştır.

Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemelere ilişkin olarak 1 seri no'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ²¹⁰ (1 seri no'lu TF Genel Tebliği) ve 2 seri no'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ²¹¹ (2 seri no'lu TF Genel Tebliği) yayımlanmıştır.

208 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

209 13.04.2008 tarih ve 26846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

210 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Tezin bundan sonraki bölümlerinde 1 Seri No'lu TF Genel Tebliği olarak ifade edilecektir.

211 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Tezin bundan sonraki bölümlerinde 2 Seri No'lu TF Genel Tebliği olarak ifade edilecektir.

Bu düzenlemeler sonucunda 5520 sayılı KVK'da "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlığı altında uluslararası uygulamalara paralel olarak getirilen yenilikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:²¹²

- İlişkili kişi tanımı yapılmıştır.
- Emsallere uygunluk ilkesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.
- Emsal bedel ve fiyat tespitinde uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemleri belirlenmiştir.
- Maliye Bakanlığı ile peşin fiyatlandırma anlaşması yapma imkanı getirilmiştir.
- Transfer fiyatlandırması belgelendirme uygulamasına geçilmiştir.
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü dağıtılan kazançlar, dağıtılmış kar payı sayılarak işleme taraf olan mükellefler nezdinde gerekli düzeltme yapılması imkanı tanınmıştır.
- Yurt içi işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, hazine zararı olması şartına bağlanmıştır.

Bu yapılan düzenlemeler çerçevesinde "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi" OECD düzenlemelerine ve çağdaş uygulamalara uygun hale gelmiş ve aynı zamanda hem ÇUŞ'lar hem de yabancı sermaye girişi açısından daha açık ve anlaşılır hale gelmiştir.

3.3.2- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı

5520 sayılı KVK'nın 13/1. maddesinde, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sadece ilişkili kişilere yapılabilir.

212 Aykut Kelecioğlu, İrfan Vural, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Vergi Sorunları, Sayı: 215, Ağustos 2006, s. 162.

5520 sayılı KVK'nın 13/2. maddesinde bir kurum açısından aşağıda yer alan kişiler ilişkili kişiler olarak sayılmıştır:²¹³

- Kurumların kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Ortakların eşlerini, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları.

Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı 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 sayılacaktır.²¹⁴

İlişkili kişi konusunda hem KVK'nın 13. maddesi hem de 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara bakıldığında, ilişkili kişi kavramının kapsamının çok geniş tutulduğu göze çarpmaktadır. Transfer fiyatlandırmasına yönelik eleştiri getirebilmek için işlemin sadece ilişkili kişi ile yapılması tek başına yeterli olmayıp işlemin emsaline uygun olmaması da gerekmektedir. Kimileri, bu noktadan hareketle ilişkili kişi kapsamının geniş tutulmuş olmasının pratikte bir sorun doğurmayacağını, işlemlerin emsaline uygun fiyatlarla yapılmış olması halinde endişe duyulacak bir durumun olmadığını iddia edebilir. Ancak işlemin belgelendirme boyutunu düşündüğümüzde, mükelleflerin belgelendirme yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için her bir ilişkili kişiyi tam olarak belirleyebilmesi gerekmektedir. Bu işlem ise ilişkili kişi kapsamının çok geniş tutulması sebebiyle zor bir işlem olup bazı mal satışlarının ilişkili kişiye yapılmış olduğu ancak olası bir vergi incelemesinde fark edilebilecektir. Bu durumda da belgelendirme

213 Özlem Tuncer Tokur, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetleri", Vergi Dünyası, Sayı:317, Ocak 2008, s. 172

214 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 3

yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmediğinden hareketle cezaya muhatap kalınması muhtemel olabilecektir.²¹⁵

3.3.2.1. Kurumların Kendi Ortakları

5520 sayılı KVK'nın 2. maddesinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin, gerçek ve tüzel kişi ortakları, kurum ile ilişkili kişi sayılacak ve bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu ilişkilerde sermaye ve kar payı oranının herhangi bir önemi bulunmamakta olup sermaye ve kar payı sahibi olunması ilişkili kişi sayılması için yeterli bir koşuldur.²¹⁶

Ancak, kurumların gerçek ve tüzel kişi ortaklarının ilişki kişi olarak değerlendirilmesinde sermaye veya kar payı oranının dikkate alınmıyor olmasının özellikle halka açık şirketlerin küçük ortakları ile yapacakları işlemlerde sorun yaratması kaçınılmaz olacaktır. Pratikte halka açık şirketlerin kendi ortaklarının kim olduklarını bu ortakların sürekli değişmesi sebebiyle Takasbank'dan dahi öğrenmeleri mümkün olmayabilir. Hatta örgenseler bile bu ortaklar İMKB seansı süresince sürekli değiştiği için bir anlam ifade etmeyecektir.²¹⁷

3.3.2.2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi Veya Kurumlar²¹⁸

Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumların ilişkili kişi kabul edilmesi, esnek bir ifade olması sebebiyle ilişkili kişilerin sayısını önemli ölçüde genişletmiştir. Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinden, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslar anlaşılmaktadır.

Öte yandan, kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması durumunda ilgili kurum ile kurum çalışanı, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

215 Onur Elele, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler", Vergi Dünyası, Sayı:318, Şubat 2008, s. 84-85

216 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 3.1.1

217 Onur Elele, (Şubat 2008a), s. 85

218 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 3.1.2

Ancak, kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen istihdam ilişkisi dışındaki işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir. Bu işlemlere örnek olarak kurumun, çalışanlarına mal veya hizmet satışı ya da borç para vermesi gibi işlemleri sayabiliriz. Örneğin bankaların kendi personeline, aynı ve benzer koşullara sahip ilişkili kişi kabul edilmeyen müşterilerine kullandırdığından daha düşük bir faiz veya işlem masrafı ile kredi kullandırması durumunda bu işlem transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olabilecektir. Zira banka, kendi personeline emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen fiyat ve bedel üzerinden işlem yapmak zorunda olup kendi personeline ilişkisiz kişiler için belirlemiş olduğu şartlar çerçevesinde kredi kullandırabilir.²¹⁹ Aksi durum ise banka yönünden çalışanlarına transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapıldığı iddiasını gündeme getirebilir.

Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir. Bir kurum diğer bir kuruma ortak ise iki kurum ilişkili sayılacak, ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilecektir. Diğer bir ifadeyle, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, kanununun 13/2. maddesinde belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir.

Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır. Diğer bir ifadeyle; kurum ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve şahıs şirketleri ile söz konusu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

219 Mehmet Batun, "Bankaların, Çalışanlarına Düşük Faizle Kredi Kullandırmaları, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımıdır.", Yaklaşım, Sayı:195, Mart 2009, s. 113

3.3.2.3. Kurumların veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar²²⁰

Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler: Ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir. Ayrıca, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek herhangi bir gerçek kişi veya kurum ilişkili kişi sayılacaktır.

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişileri ifade etmektedir. Örneğin, bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirket ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemleri ifade etmektedir.

Kurumların sermayesi bakımından bağlı bulunduğu kişiler, kurum ortaklarını ifade etmektedir. Diğer taraftan, bir şirket ile söz konusu şirketin kurucu hisse senetleri ve/veya intifa senetlerine sahip olan gerçek kişi ve kurumlar ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Ekonomik anlamda nüfuzu altında bulundurmak; sıkı bir iktisadi ilişki içinde bulunmak ya da sürekli olarak kredi açmak anlamına gelmektedir. Bu bakımdan, bir kurum genellikle ya da sürekli olarak bir kişi veya kuruma borç para sağlıyorsa, söz konusu kişi veya kurum, diğer kurumun nüfuzu altında olmaktadır.

Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi, kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir. Bu durumda, bir kurum sürekli olarak bir kişi veya kuruma borç para veriyorsa borç para verdiği kişi veya kurumu nüfuzu altında

220 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 3.1.3

bulundurduğu kabul edilerek söz konusu kurumla borç para verdiği kişi ve kurumlar ilişkili kişi kabul edilecektir.

3.3.2.4. Ortakların Eşleri, Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları²²¹

Kurum ortaklarının eşleri, söz konusu ortak ile aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir. Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları (ortak bir kökten gelen kişiler) ve kayın hısımları (eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları) ilişkili kişi sayılacaktır. Ancak evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı ortadan kalkmamaktadır.

Diğer taraftan, bu düzenlemeler uyarınca aralarında yasal evlilik bağı bulunmayan kişiler ortakla ilişkili sayılmamaktadır. Bu durumda, boşanmış eşler birbirleri ile ilişkili kişi sayılmayacaktır. Ancak evliliğin sona ermesi kayın hısımlığını sona erdirmediği için evlilik bağı ortadan kalksa bile ortağın kayın hısımları (kayınbiraderi, kayınbabası vb. kişiler) boşanma sonrasında bile ortakla ilişkili kişi olarak değerlendirilecektir.²²²

3.3.2.5. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler

5520 sayılı KVK'nın 13/2. maddesi uyarınca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişim hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde ya da bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

Bu düzenleme uyarınca, düşük vergi oranı uygulayan veya geniş vergi muafiyetlerine sahip olup vergi cennetleri olarak tabir edilen ülke ya da bölgelerde bulunan kişilerle yapılan işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılmaktadır. Buna göre, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkeler ya da bölgelerde bulunan kişilerle yapılan tüm işlemler herhangi bir ortaklık, yönetim, denetim veya hısımlık ilişkisi dikkate alınmaksızın ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilecektir.²²³. Ancak Bakanlar Kurulu günümüze kadar bu konuda

221 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 3.1.4-3.1.5

222 Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, "Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri", İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2007, s. 104

223 Özlem Tuncer Tokur, a.g.m., s. 176

herhangi bir belirleme yapmadığı için bu kapsamdaki işlemler açısından maddenin fiilen uygulanmamasına neden olmaktadır.

Bakanlar Kurulu'nun kanunda yer almasına rağmen, söz konusu listeyi henüz yayınlamaması hem belirsizlik yaratmakta hem de bu ülkelerde yapılan işlemlerin emseline uygun olmaması durumunda vergi kaybına neden olmaktadır. Ancak Bakanlar Kurulu'nun bu ülkelerin listesini belirlemesi kolay olmayacaktır. Çünkü hangi ülkelerin listeye girmesi gerektiği konusunda en azından ekonomileri belirli büyüklüğe ulaşmış ülkeler arasında konsensüs sağlanması gerekmektedir. Bu konsensüsü beklemeden sadece Türkiye Cumhuriyeti'nin listeyi ilan etmesi vergi cenneti olarak tabir edilen ülkeler nezdinde yeterince caydırıcı etki yaratamayacaktır. Üstelik bu ülkelerle yapılan emseline uygun olmayan işlemlerin transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılmış örtülü kazanç sayılması hususu, sadece ülkemizde uygulanırsa, ekonomide rekabet halinde olunan diğer ülkeler karşısında rekabet gücümüzü yitirmemize neden olacaktır. Bu yüzden Kanun maddesindeki düzenlemenin geleceğe dönük olarak düşünüldüğü ve OECD ülkelerince bir anlaşmaya varıldığı takdirde Bakanlar Kurulu'nun da listeyi yayınlayacağı hususu akla gelmektedir.²²⁴

Söz konusu listenin yayınlanmamasının bir diğer sebebi bu kapsama giren ülkelerle yapılan Bilgi Değişim Anlaşması görüşmelerinin devam etmesidir. Çünkü Türkiye ile Bilgi Değişim Anlaşması yapan ülkelerin bu listeden çıkarılması planlanmaktadır. Ancak Bilgi Değişim Anlaşmaları henüz yapılamadığı ve bazı ülkelerle anlaşma yapmak için görüşmelerin devam etmesi nedeniyle bu listenin yayımı gecikmektedir.²²⁵

Bakanlar Kurulu bu liste konusunda şu an kadar bir düzenleme yapmamıştır. Bu durum, söz konusu ülkelerle yapılan işlemlerde vergi kaybına neden olmaktadır. Söz konusu ülke ya da bölgelerin bir an önce tespit edilerek ilan edilmesi, vergi kaybının önlenmesi ve özellikle yurt dışı ile ticaret hacmi fazla olan kurumlar açısından belirsizliğin sona ermesi bakımından büyük önem taşımaktadır.²²⁶

224 Yakup Türk, (Şubat 2008), a.g.m., s. 108

225 "Vergi cennetleri listesinde 4 yıllık rötür!", Habertürk Gazetesi, 31.03.2011, <http://ekonomi.haberturk.com/makro-ekonomi/haber/615892-vergi-cennetleri-listesinde-4-yillik-rotar>, (14.04.2012)

226 İpek Dilaver, "Kurumlar Vergisi Kanununda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2010, s. 92

3.3.3- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Konu Olabilecek İşlemler

5520 sayılı KVK'nın 13/1 maddesinde, kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiştir. 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 değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu hüküm uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olabilecek işlemleri dört bölüm halinde sınıflandırabilir.

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

Kurumların ilişkili kişilere kiralamış olduğu gayrimenkuller için emsaline göre göze çaracak derecede düşük kiralar alması veya hiç kira alınmaması veya ilişkili kişilerden kiraladığı gayrimenkullere emsaline göre yüksek tutarda kira ödemesi ödenmesi durumunda bu işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konusuna girebilecek işlemler arasında karşımıza çıkmaktadır.

Ayrıca kurumlar ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel yani düşük veya yüksek faiz karşılığı ödünç para alıp verirlerse, bu işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olabilir. Vergi idaresi tarafından son zamanlarda en fazla eleştirilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına işlemine konu işlem, ilişkili kişiler arasında yapılan borç para alıp verme işlemleridir. Genellikle bu işlemlerde şirkete ait paralar ilişkili kişilere, özellikle ortaklara emsaline göre düşük faizle veya faizsiz olarak verilmektedir. Bu durum vergi inceleme elemanları tarafından sıklıkla eleştiri konusu yapılmaktadır. Ancak yeni düzenlemenin avantajlı yönü yurt içi işlemlerle ilgili olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı dağıtan kurumda eleştiri konusu yapılırken, örtülü kazanç dağıtılan

kurumda düzeltme yapılması ve işlemlerde örtülü kazanç dağıtımı koşulu olarak hazine zararı kriterinin uygulanmasıdır.

Kurumların kendi çalışanları veya yönetim kurulu üyeleri kurumla ilişkili kişiler arasında sayılmıştır. Kurumların ilişkili kişilerle yapmış olduğu, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeler gerektiren işlemler, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olabilecek işlemlerdir.

3.4- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

Emsallere uygunluk ilkesi, 5520 sayılı KVK'nun 13/3. maddesinde, 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 olarak tanımlanmıştır. Emsallere uygunluk ilkesi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesinin temelini oluşturmaktadır. Bu ilke OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak tanımlanmıştır.

Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.²²⁷

İlişkisiz gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat piyasa koşulları çerçevesinde belirlenmekte olup ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde fiyat tespit edilirken de piyasa koşulları geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, işlemin tarafları arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi olmamalıdır. Bu durumda, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması yani emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

227 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 4

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. Ancak toplam satışların düşük bir oranının ilişkili olmayan kişilerle yapılmış olması, bu emsalin iç emsal olarak güvenilir olmamasına örnek oluşturabilir.²²⁸ Mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı emsal bedel tespit edilecek işlemin benzerini ilişkisiz kişilerle yapmışsa, bu işlemde kullanılan bedel veya fiyat iç emsal olarak öncelik dikkate alınacaktır.

İç emsalin bulunmaması veya güvenilir olmaması durumunda, emsal bedel tespitinde dış emsal dikkate alınacaktır. Dış emsal ise aynı sektörde faaliyet gösteren benzer koşullara sahip ilişkisiz kişilerin kendi aralarında yaptıkları karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerde kullandığı fiyat veya bedeli ifade etmektedir. Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.

Aynı zamanda emsallere uygunluk ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olması diğer bir ifadeyle piyasada emsal işlemlerin bulunmasına dayanmaktadır. Doğru bir emsal tespit edebilmek için karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması önem arz etmektedir. Değişik pazarlama tekniklerinin uygulanması, karmaşık ticari işlemler bir işlemin diğer bir işleme benzerliği veya farklılığının saptanmasını zorlaştırmaktadır. Ancak bu zorluk bir vergi güvenlik müessesesi olan transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının uygulanmasına engel teşkil etmemelidir.²²⁹ Bu nedenle transfer fiyatlandırması konusunda emsal bedel tespiti en önemli sorun olarak hala güncelliğini korumaktadır.

3.4.1- Emsal Bedel Tespitinde Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.²³⁰

Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu

228 Onur Elele, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi Ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler", Yaklaşım, Sayı: 182, Şubat 2008, s. 59

229 Sema Küçük, "Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygun Fiyat Tespit Yöntemleri-I", Yaklaşım, Sayı: 198, Haziran 2009, s. 61.

230 Onur Elele, (Şubat 2008b), s. 59

farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltimlerin yapılmasına bağlıdır. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır.²³¹

Bu kapsamda, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışındaki işlemler mukayese edilirken aşağıda yer verilen unsurların dikkate alınması gerekmektedir:

- **Mal veya hizmetlerin nitelikleri:** Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıklar, genellikle söz konusu mal ya da hizmetlerin değerinde belli bir farklılığa da neden olmaktadır. Bu nedenle, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, mal ve hizmetlerin alım ya da satımında malların fiziksel özellikleri, kalite ve güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirliği gibi özellikler; hizmetlerde hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler; gayri maddi varlıklarda ise işlemin biçimi (satış, lisans vb.), malın tipi (patent, marka, know-how vb.), garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özelliklerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

- **İşlev analizi:** İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur.

- **Ekonomik koşullar:** İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

231 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 4.1

- **İş stratejileri:** İş stratejileri, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biri olup bu stratejiler arasında pazar payının artırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir. Bu iş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir.

3.4.2- Emsal Bedel Tespitinde Yaşanan Zorluklar ve Uluslararası Veri Tabanlarının Kullanımı

Mükelleflerin kontrol altındaki işlemleri için en doğru emsal hiç şüphesiz ki, yine aynı işletmenin benzer şartlarla üçüncü kişilerle gerçekleştirdiği işlemler, diğer bir ifade ile iç emsaller olacaktır. Zira her iki işlemde de gerek işleme konu olan ürünler gerekse işlem koşulları çoğu zaman aynıdır ya da oldukça benzerdir. Nitekim vergi idaresi de yapmış olduğu düzenlemelerde emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılmasını, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsallerin karşılaştırmada esas alınacağını belirtmiştir.²³²

Karşılaştırılabilirlik prensibi kapsamında en uygun emsal iç emsaldir. Uygulamada çoğu zaman şirketlerin güvenilir bir iç emsal tespit edemedikleri görülmektedir. Türkiye’de faaliyet gösteren uluslararası şirketler incelendiğinde, üretici olarak faaliyet gösteren şirketlerin, üretim sürecine dahil ettikleri hammaddelerin, yarı mamullerin veya gayri maddi hakların tamamına yakını yurt dışında bulunan ilişkili kişilerinden ithal ettikleri veya distribütör olarak faaliyet gösteren firmaların satışa konu ettikleri ticari malların çok büyük bölümünü veya tamamını yurt dışındaki ilişkili kişilerden temin ettikleri görülmektedir. Bu sebeple bu tür şirketler ilişkili kişileri ile gerçekleştirdikleri işlemleri için güvenilir iç emsaller tespit edememekte ve dış emsaller yoluyla karşılaştırma yapmaya mecbur kalmaktadırlar. Ancak bu noktada dış emsallere ulaşmak önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.²³³

Türkiye’de Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) denetimine tabi şirketler mali tablolarını kamuoyuna açıklamaktadır. Bu şirketler dışındaki şirketlerin mali tablolarının halka açıklanması

232 S.Serdar Sumay, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti”, Vergi Dünyası, Kasım 2009, Sayı: 339, s.157

233 S. Serdar Sumay, a.g.m., s. 157

zorunluluğunun olmaması ve bu tür bilgilerin ticari sır olarak düşünülmesi sebebiyle, henüz ülkemizde bir veri tabanı oluşturulamamıştır. Ancak 6012 sayılı Yeni Ticaret Kanunu'nun²³⁴ 1524. maddesine göre sermaye şirketlerinin finansal tabloları dahil olmak üzere şirkete ait birçok bilginin şirketin internet sitesinde yayımlanması zorunlu hale getirilmiştir. Bu gelişme bu türden bir veri tabanının ülkemizde oluşturulması konusunda ilk adım olabilir. Öte yandan bir veri tabanının Türk Vergi İdaresince kabul edilebilmesi için en önemli şart güvenilir olmasıdır ve bu güvenilirlik verilerin ancak eksiksiz ve doğru olması ile sağlanabilmektedir. Ancak emsal bedel tespitinin halka açık bir veri tabanından yapılması gerekmektedir.²³⁵ Bu sebeple ülkemizde böyle bir veri tabanının olmaması nedeniyle, emsal bedel tespitinde yabancı ülkelerdeki veritabanlarında bulunan emsallere başvurulması kaçınılmaz bir hale gelmektedir. Bu veritabanlarının ülkemizde kullanılabilmesine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Çoğunlukla, incelenen firmaya emsal teşkil edebilecek özelliklerde bağımsız firmalar, özel sektör tarafından oluşturulan bu veri tabanlarından tespit edilmekte, tespit edilen firmaların mali tabloları analiz edilmekte ve bu mali tablolar vasıtasıyla ulaşılan finansal oranlar incelenen firmanın gerçekleştirmiş olduğu işlemler neticesinde elde ettiği finansal oranlar ile mukayese edilmektedir. Birçok Avrupa ülkesindeki vergi idaresi transfer fiyatlandırması incelemelerinde ulusal veritabanları başta olmak üzere çeşitli veritabanlarını kullanmakta ve bu ülkelerdeki mükellefler de hazırladıkları dokümantasyon raporlarında söz konusu veritabanlarından istifade etmektedir. Ayrıca ABD ve Avrupa ülkelerinde vergi idareleri ile mükellefler arasında yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmalarında da bu tür veritabanlarından yardım alınabilmektedir.²³⁶

Söz konusu veri tabanları belirli bir coğrafyada mukim milyonlarca firmaya ait güncel mali verileri bünyesinde barındırmakta ve OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberlerini referans alan ülkelerde hazırlanan transfer fiyatlandırması emsal tespit çalışmalarına destek vermek amacıyla dokümantasyon raporlarında yoğun olarak

234 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Genel olarak 01.07.2012 tarihinde birçok maddesi yürürlüğe girecektir.

235 Ramazan Biçer, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Veri Tabanlarının Önemi ve Veri Tabanlarında Emsal Arama Yöntemleri", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 243, Temmuz 2008, s. 74

236 S. Serdar Sumay, a.g.m., s. 158

kullanılmaktadır. Uluslararası uygulamalarda yaygın olarak kullanılan belli başlı veritabanlarına aşağıda yer verilmiştir: ²³⁷

- **Amadeus:** Amadeus (Analyze Major Databases from European Sources) 45'ten fazla Avrupa ülkesinde mukim 11 milyondan fazla firmaya ait güncel verileri bünyesinde barındırmakta olup transfer fiyatlandırması çalışmalarında en yaygın olarak kullanılan veri tabanıdır. Amadeus veritabanında yer alan firmaları belirli kıstaslara göre sınıflandırarak dış emsal araması yapılan şirketle en fazla benzerliklere sahip firmalara ulaşmak mümkündür. Bu şekilde yapılacak olan bir çalışmada veri tabanında yer alan firmaları büyüklük, ortaklık yapısı, halka açık olup olmama durumu, faaliyet konusu ve faaliyet gösterilen sektör, personel sayısı gibi birçok kıstasa göre tasnif etmek ve karşılaştırılabilirlik analizini gerçekleştirmek mümkündür.

- **Bankscope:** Dünya çapında 29.000'in üzerindeki bankaya ait 16 yıllık finansal verileri (ülkelere özel raporlanmış ve standartlaştırılmış), derecelendirmeleri ve derecelendirme raporlarını, yönetim kurulu üyelerini ve çalışanlarını, ülke risklerini ve ülke finans raporlarını içeren bir veritabanıdır. Bankscope'un içerdiği veriler Fitch Solutions, Economist Intelligence, Financial Times, Thomson Reuters, Dow Jones, Capital Intelligence, Moody's, Standart&Poor's, Fininfo gibi kaynaklardan temin edilmektedir.

- **Isis:** Dünya çapında 8.600 sigorta şirketi için finansal tablolar, derecelendirmeler ve finansal oranları içeren bir veritabanı olup verilerini Fitch Solutions, Hoppenstedt, NAIC, Fininfo ve Moody's gibi kaynaklar oluşturmaktadır.

- **Orbis:** 60 milyondan fazla şirket hakkında bilgiler içeren global bir veritabanıdır. Orbis kullanıcılarına şirketler hakkında çok çeşitli kaynaklardan toplanmış rafine bilgiler sunmaktadır. Veritabanında şirketlerin finansal tablolarının yanı sıra, borsa haberleri, hisse bilgileri, şirketler hakkında hazırlanmış değerlendirme raporları da bulunmaktadır. Orbis kullanıcılarına 100'ün üzerinde arama kriteri ile araştırma imkanı sunmaktadır.

- **Oriana:** Ortadoğu ve Asya Pasifik bölgelerinde bulunan 6 milyonun üzerinde şirket hakkında finansal tablolar, faaliyet konuları, pazar payları gibi çeşitli bilgileri içermektedir. Oriana veritabanında çeşitli kriterler kullanılarak belirlenen şirketlerin

237 S. Serdar Sumay, a.g.m., s. 159

finansal oranları çeşitli istatistiki modeller kullanılarak görüntülenebilmektedir. Oriana veritabanı her hafta güncellenmektedir.

- **Osiris:** Dünya çapında finansal kurumlar ve çeşitli borsalara kote olmuş şirketler hakkında bilgiler içeren bir veritabanıdır. Veritabanında 190 ülkeden toplam 57.000'den fazla şirket hakkında finansal veriler ve bilgiler mevcuttur.

- **Compustat:** Standart & Poors Compustat 1962 yılından bu yana tüm dünya üzerinde faaliyet gösteren şirketlerin mali, istatistiki ve pazar bilgilerini sunan bir veri tabanı olup Compustat tüm dünyada fon yöneticileri ve ve analistler tarafından kullanılmaktadır. 75.000'in üzerinde şirket hakkında, piyasa ve sektör bilgisi sağlayan Compustat, finansal modelleme, şirket ve sektör analizi konularında da bilgi sağlamaktadır.

- **Worldscope Disclosure Database:** Worldscope Disclosure Database, hisseleri ABD borsalarında işlem gören şirketler hakkında bilgi sağlayan bir veritabanıdır. Haftalık olarak güncellenen veri tabanında şirketlere ait finansal veriler, finansal tablolar, US Securities and Exchange Commission (SEC) raporları, faaliyet raporları, şirket profilleri, şirketlerin kamuya yayınladığı diğer raporlar ve fiyatlandırma ve kar dağıtım verilerini barındıran Disclosure veritabanında 9.100'ün üzerinde şirket hakkında bilgi bulunmaktadır.

- **EdgarStat:** EdgarStat, transfer fiyatlandırması analizi için gerekli şirket mali bilgilerini ve istatistik fonksiyonlarını sağlayan bir veritabanı olup bünyesinde ABD borsasında işlem gören şirketlerin büyük çoğunluğuna ait mali tablolar ve finansal oranlar mevcuttur. Sözkonusu veritabanından OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberleri ile IRS düzenlemelerine uygun olarak hazırlanacak transfer fiyatlandırması raporlarında kullanılmak üzere emsal brüt ve faaliyet kar aralıkları ya da diğer kar göstergelerini belirlemek amacıyla karşılaştırılabilir emsal şirketler bulmak konusunda geniş ölçüde faydalanılmaktadır.

Yukarıda yer verilen veritabanları içerisinde, Avrupa bölgesinde transfer fiyatlandırması uygulamaları kapsamında gerçekleştirilen dokümantasyon çalışmalarında en yoğun olarak faydalanılan Amadeus veritabanıdır.²³⁸

3.4.3- Emsal Fiyat Aralığı²³⁹

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilmektedir.

Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel kabul edilecektir. Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örneğin, (A) kurumunun ilişkili kişilere sattığı (X) malının emsallere uygun fiyatının tespiti ile ilgili olarak farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanması sonucu 10, 40, 75 ve 100 olmak üzere dört fiyat bulduğunu varsayalım. Bu durumda, söz konusu fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması nedeniyle, kurumun karşılaştırılabilirlik analizini veya kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılıkların düzeltimini yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir. Öte yandan tespit edilen fiyatların 20, 25, 25 ve 30 olması durumunda, 20 ve 30 arasında emsal aralığından bahsedilebilir. Bu durumda, mükellefin belirlediği fiyatın 25 olduğunu kabul ettiğimizde, belirlenen fiyat emsal aralığı içinde kaldığı için emsallere uygun kabul edilebilir. Ancak tespit edilen fiyatın emsal aralığının dışında olması durumunda, emsal fiyat ya da bedel söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenebilecektir.

3.5- EMSALLERE UYGUN FİYAT YA DA BEDELİN TESPİTİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Yeni KVK'nun 13/4 maddesinde emsallere uygun transfer fiyatının tespitine ilişkin yöntemler olarak aşağıda yer alan üç ana yöntem sayılmış ve ayrıca bu üç yönteme

239 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 4.2

göre transfer fiyatının tespit edilememesi durumunda mükellefe işlemin mahiyetine göre kendi belirleyeceği diğer bir yöntemi uygulaması imkanı tanınmıştır. Kanun veya Tebliğ bazında yapılan düzenlemelerde emsallere uygun bedelin tespitinde kullanılacak yöntemler konusunda dünya uygulamalarına ve OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde belirtilen yöntemlere bağlı kalındığı görülmektedir. Bu yöntemler;

- **Geleneksel İşlem Yöntemleri**

1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
2. Maliyet Artı Yöntemi
3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

- **İşleme Dayalı Kar Yöntemleri (Diğer Yöntemler)**

1. Kâr Bölüşüm Yöntemi
2. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

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.

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde yukarıda belirtilen yöntemlerden hiç birisi ile emsallere uygun fiyat ya da bedel tespit edemiyorsa, kendilerinin belirleyecekleri ve daha doğru sonuç verdiği inandıkları bir yöntem ile emsal fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. İşleyiş sistemi mükellef tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi gerekmektedir.²⁴⁰

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Bu doğrultuda, seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak yapılmalı ve bu hesaplara ilişkin kayıt ve belgelerin saklanması gerekmektedir. Anılan hesaplar ve belgeler, yöntemin uygulamasının doğru yapılıp

240 Ömer Güzeldal, "Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler", Vergi Dünyası, Ocak 2008, Sayı: 317, s. 164

yapılmadığını gösteren ve yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli delillerdir. Söz konusu kayıt, cetvel ve belgelerin herhangi bir inceleme sırasında uygulanan yöntem ve saptanan fiyatın doğruluğunun ispatı ya da bir gerekçesi olarak ilgili makamlara veya inceleme elemanlarına düzgün bir şekilde ibraz edilmesi zorunludur.²⁴¹

Yeni KVK'nın 13/5 maddesinde, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiş ve yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Böylece emsal bedel tespitinde "peşin fiyatlandırma anlaşması" olarak isimlendirilen bu yöntemi mevcut 5 yönteme ilave olarak 6. yöntem olarak kabul edebiliriz.

Emsal bedel tespitinde uygulanacak tüm yöntemler, işlemin piyasa fiyatına ulaşmak için yapılmaktadır. Önemli olan emsal bedele en yakın sonucu verecek yöntemin seçilmesi ve seçilen yöntemle doğru olarak emsal bedelin tespit edilmesidir.

3.5.1- Geleneksel İşlem Yöntemleri

Geleneksel işlem yöntemleri; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemi olmak üzere üç yöntemden oluşmaktadır.

3.5.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

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.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. İşlemlerin karşılaştırılabilir nitelikte olmasından kastedilen, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade

241 Ömer Güzel, (Ocak 2008), a.g.m., s. 164

etmektedir. Eğer işlemler bu nitelikteyse ve ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyat, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyattan farklıysa, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsallere uygun olarak gerçekleşmediği kabul edilerek ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyat, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatın yerine ikame edilecektir. Ancak karşılaştırma konusu yapılan işlemler arasında ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olamayacaktır.

Örneğin; kontrol altındaki işlemlerde satış fiyatının nakliye ve sigorta dahil teslim fiyatı olduğu, kontrol dışı işlemlerde ise satışların nakliye ve sigorta hariç teslim fiyatından benzer koşullar altında gerçekleştiği durumlarda düzeltme yapılmalıdır. Nakliye ve sigortadaki farklılıklar fiyat üzerinde kesin ve tespit edilebilir etkiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kontrol dışı işlemdeki satış fiyatını belirlemek amacıyla teslimdeki bu farklılığın fiyat üzerindeki etkisi düzeltilmelidir.²⁴²

İlişkisiz kişilerin birbirleriyle yaptıkları karşılaştırılabilir nitelikte işlemler kontrol dışı işlemler olarak tanımlanır ve karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemin bulunması durumunda emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulanan yöntem olması nedeniyle, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilmektedir. Bu nedenle emsal bedel tespitinde öncelikle karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yönteminin uygulanması, bu yöntem uygulanamaz ise diğer geleneksel işlem yöntemlerine başvurulması daha uygun olacaktır.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler;

Örnek 1

Tam mükellef (A) kurumu, Türkiye’de bulunan ilişkili kurumu (B)’ye 140-TL, ilişkili olmayan (C)’ve (D)’ye ise 160-TL fiyatla otomobil fren balatası satmaktadır. İlişkili kurum (B)’ye satılan fren balatalarının fiyatı nakliye ve sigorta dahil (B) kurumu iş yerinde teslim edilmek üzere, (C)’ve (D)’ye yapılan satışlar ise taşıma alıcılara ait olmak üzere (A) kurumu iş yerinde teslim suretiyle yapılmaktadır. (Örnekte tüm fiyatlara KDV dahildir.)

242 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 5.1

İlişkısız (C)'ve (D) kurumu satın aldıkları balataları (M) taşıma firmasına fren balatası başına 5-TL sigorta dahil taşıma ücreti ile taşıttıkları tespit edilmiştir.

Aynı ürünün hem ilişkili hem de ilişkısız şirketlere satılması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanarak emsallere uygun bedel tespit edilebilecektir. Ancak bu yöntemin uygulanabilmesi için kontrol edilen işlem ile kontrol dışı işlemin aynı koşullarda yani karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekir. Diğer bir ifadeyle iki işlem karşılaştırılabilirlik analizine tabi tutulmalıdır. Bu analiz sonucunda iki işlem arasında ölçülebilir nitelikte düzeltilebilir farklılıklar varsa iki işlem karşılaştırılabilir kabul edilerek kontrol altındaki işlemin düzeltme sonrası fiyatı emsal bedel olarak dikkate alınabilir.

Tam mükellef (A) kurumunun ilişkili kurumu (B)'ye yaptığı fren balatası satışının (kontrol altındaki işlem) koşullarının ilişkısız (C)'ve (D)'ye yapılan fren balatası satışları (kontrol dışı işlem) ile karşılaştırılabilir nitelikte olup olmadığı bakılmalıdır. Bu işlemde kontrol altındaki işlem nakliye ve sigorta dahil, kontrol dışı işlemler ise nakliye ve sigorta hariç fiyattan satılması dışında iki işlem arasında karşılaştırılabilirlik analizi sonucunda herhangi bir farklılık tespit edilmemiştir. Bu durumda, iki işlem nakliye ve sigorta bedelinin fiyat üzerindeki etkisi elimine edilmek yani düzeltilmek suretiyle karşılaştırılabilir hale getirilebilecektir. Bu durumda, tespit edilen iç emsal, emsallere uygun bedel tespitinde iç emsal olarak kullanılacak şartlara sahip ve yeterli bir emsal olduğundan ayrıca dış emsal aranmamalıdır.

Bu durumda, (A) kurumun ilişkısız kişiye sattığı fren balatalarının bedeli, nakliye ve sigorta dahil bedel haline getirmek için düzeltme işlemi yapılarak nakliye ve sigorta bedeli ilave edilmek suretiyle $(160+5=165)$ 165-TL. olarak emsallere uygun bedel olarak tespit edilir.

Böylece (A) kurumunun ilişkili şirkete otomotiv fren balatalarını emsallere uygun bedele göre $(165-140=25)$ 25-TL eksik fiyattan satmak suretiyle balata başına 25-TL transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapmış kabul edilir.

Örnek 2

Türkiye'de yerleşik tam mükellef (A) kurumunun yaptığı işlemler aşağıda verilmiştir:

Yıllık olarak ürettiği 40.000 tonluk işlenmiş pamuğun % 30'unu Almanya'da yerleşik ilişkili (B) kurumuna, % 30'unu da Fransa'da yerleşik ilişkili (C) kurumuna ton

başına 800-TL'den peşin olarak ödenmek üzere satmaktadır. Kalan ürünü (% 40) ise yurt içindeki ilişkisiz şirketlere 1.200-TL'den üç aylık vade ile satmaktadır.

Yurt içindeki ilişkisiz şirketlere (A) kurumu tarafından yapılan satışlar, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler olarak esas alınabilecektir. Ancak, (A) kurumunun gerek yurt dışındaki ilişkili şirketler (B) ve (C), gerekse yurt içindeki ilişkisiz şirketlerle arasındaki işlemlerde karşılaştırılabilirlik analizi yapılacak olup pazardan kaynaklanan farklılıklar da dikkate alınacaktır. Zira Almanya, Fransa ve Türkiye'nin sahip olduğu pazarların farklılığı pazar şartlarında ve dolayısıyla fiyatlandırmalarda da farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilir. Ayrıca, söz konusu olayda satış miktarı ve satış şartları da emsallere uygun fiyat ya da bedeli etkilediğinden işlem düzeltimi gerekmektedir. Yapılan işlem düzeltimi sonucu karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabilmesi mümkündür.

3.5.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı yani öncelikle iç emsallerde yer alan brüt kar oranı dikkate alınacaktır. Ancak, böyle bir brüt kâr oranı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, karşılaştırılabilir işlemler arasında belirlenen fiyat ya da bedeli etkileyen bir farklılık bulunmaması veya var olan farklılıkların düzeltilebilir nitelikte olması şartıyla ilişkisiz kişilerin karşılaştırılabilir işlemlerine ait brüt kâr oranları da bu yöntemin uygulamasında kullanılabilir. Emsal bedeli tespit edilecek mal ve hizmet maliyetlerine tespit edilen brüt kâr oranının ilave edilmesi ile ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygun fiyat veya bedel belirlenecektir.

Brüt kâr oranı aşağıdaki formül dikkate alınarak hesaplanacaktır:

Brüt kar oranı : Satışlar - Maliyet / Maliye

Emsal bedelin tespitinde kullanılacak brüt kâr marjının hesaplanması sırasında maliyet bazının yani maliyet unsurları arasında yer olan maliyet ve gider kalemlerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, maliyet bazının az ya da çok olması brüt kâr marjını etkileyeceğinden maliyetler kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olmalıdır.

Bu yöntem, emsal bedeli tespit edilecek işlemin piyasa fiyatının tespit edilememesi ya da bu fiyatın tespitinin çok güç olması veya karşılaştırılabilir özellikte kontrol dışı işlem bulunmaması durumunda kullanılabilir. Özellikle hammadde ve yarı mamuller ile üretim yapılan mallara ilişkin işlemlerde, montaj gibi asmalardan sonra satılan ürünlerde, fason imalatlarda ve hizmet alımlarında bu yöntemin uygulanabilmesi mümkündür. Ancak bu mal ve hizmetler yaygın olarak piyasada işlem görüyorsa emsal bedel tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması daha doğru sonuç verecektir.²⁴³

Maliyet artı yöntemine ilişkin örnekler;

Örnek 1

(A) Sigortacılık A.Ş. ilişkili kuruluşu olan (B) bankasının yurt çapındaki her bir şubesini 20.000 TL karşılığında yangın, deprem ve hırsızlık için sigortalamaktadır. Ancak, yapılan incelemeler sonucunda aynı piyasada faaliyet gösteren (O) sigorta şirketinin ilişkili olmayan (R) bankasının şubelerinden her birini 24.000 TL'ye sigorta yaptığı ve (O) firmasının hizmet maliyetinin 20.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

İlişkisiz şirketler arasında gerçekleşen ve dış emsal olarak dikkate alınabilecek işlemde brüt kar marjını hesapladığımızda,

Brüt kar oranı : Satışlar - Maliyet / Maliyet

Brüt kar oranı : 24.000- 20.000 /20.000

Brüt kar oranı : % 20

Buna göre, ilişkisiz şirketler arasında gerçekleşen ve dış emsal olarak alınabilecek işlemde brüt kârın % 20 olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, (S) Sigortacılık A.Ş. ile ilişkili (B) bankası arasında gerçekleşen işleme ait emsallere uygun fiyatın 24.000 TL olması gerekmektedir.

Örnek 2

Türkiye'de tam mükellef (A) kurumu, Türkiye'de bulunan ilişkisiz (B) kurumuna ekmek kızartma makinesini % 11 kâr marjı ile satmakta, yine her ikisi de Türkiye'de yerleşik (C) kurumu ilişkili (D) kurumuna ürettiği blenderleri % 8 kâr marjı ile

243 Tuncay Kapusuzoğlu, (Nisan 2006), s. 32

satmaktadır. Küçük ev aletleri sektöründe ekmek kızartma makinesi ve blender için geçerli olan kâr marjı % 10'dur. Ancak, (A) kurumunun üretim maliyeti 60 TL/birim iken, (C) kurumunun üretim maliyeti 50 -TL/birimdir.

Kâr marjları karşılaştırılan, üretici (A) ve (C) kurumlarının üretim maliyetleri ve buna bağlı olarak satış fiyatlarının farklı olmasından dolayı her iki ürün için karşılaştırma yapmak mümkün olmayacaktır. Bunun sebebi, (A) kurumunun üretim sürecinde kullandığı makinelerin maliyetleri için 10 yıl üzerinden amortisman ayırırken, (C) kurumu 5 yıl üzerinden amortisman ayırmakta olmasıdır. Dolayısıyla, (C) kurumunun ilişkili kurumu (D)'ye uygulayacağı fiyatın tespitinde, maliyetlerin bileşenlerinin incelenmesi ve muhasebeden kaynaklanan farklılığın gerekli düzeltimi sonucu maliyet artı yöntemi uygulanabilecektir. Diğer bir ifadeyle, ilişkili kişiler arasındaki transfer fiyatının tespitinde, amortisman ayırma sürelerinden kaynaklanan maliyet farklılıklarının düzeltilmesi sonucu küçük ev aletleri sektöründe geçerli olan kâr marjı kullanılarak transfer fiyatı tespit edilecektir.²⁴⁴

3.5.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

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

Söz konusu hesaplama aşağıdaki formül kullanılarak yapılacaktır.

Emsallere uygun fiyat veya bedel : Yeniden satış fiyatı /1 + Brüt satış kâr oranı

Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Makul brüt satış kârı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır. Diğer bir ifadeyle, makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte

244 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 5.2

bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düştükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır.²⁴⁵

Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilir olan bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir.

Diğer taraftan, bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte ve söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Bu çerçevede paketlenme, etiketlenme ve küçükçaplı montajlar değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer katılması veya bir başka ürünle birleştirilmesi nedeniyle ürünün ilk özelliğini yitirmesi hallerinde emsallere uygun bedel bulmak zorlaşacağından, bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır.

Yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına ilişkin örnekler;

Örnek 1²⁴⁶

İtalya'da bulunan (A) şirketi, Türkiye'deki ilişkili şirketi (B)'ye otomobil satmakta olup işleme ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir:

- (B) şirketi, (A) şirketinin Türkiye'deki tek dağıtıcısı konumundadır.
- Söz konusu otomobillerin Türkiye'deki satış fiyatı 50.000 TL'dir.
- Türkiye'de benzer nitelikteki otomobilleri ithal eden dağıtım şirketlerinin ortalama kâr marjı satış fiyatı üzerinden % 10'dur. Bu kâr marjına dağıtıcı tarafından üstlenilen reklam ve garanti hizmeti maliyetleri dahil değildir.
- Türkiye'deki dağıtıcı (B)'nin reklam ve garanti hizmetleri karşılığında üstlenilen maliyetin 2.000 TL olduğu belirlenmiştir.

(A) şirketinin (B) şirketine uygulayacağı transfer fiyatı, (B) şirketinin yeniden satış fiyatından kâr marjı ile reklam ve garanti hizmetlerine ilişkin maliyetlerinin düşülmesi sonucu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

245 Tuncay Kapusuzoğlu, (Nisan 2006), a.g.m., s. 33
246 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, s.772

$$(50.000/1+ 0.10) - 2.000 = 43.455 \text{ TL}$$

Kurumların ilişkili şirketten aldığı mallara ilave bir değer katmadan ilişkisiz kişilere sattığı durumlarda, ilişkili şirketler arasındaki transfer fiyatı, ilişkisiz kişilere uygulanan satış fiyatından uygun bir kâr marjı ve gerekli ayarlamalar düşüldükten sonra tespit edilecektir.

Örnek 2²⁴⁷

(B) firması, uluslararası faaliyette bulunan (A) firmasının Türkiye'deki ilişkili kuruluşu olup yapılan işlemlere ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir.

- (B) firması, (A) firması tarafından üretilen plazma televizyonların dağıtımını yapmaktadır.

- (B) firması, söz konusu ürünleri kendisi ve (A) şirketi ile ilişkisi bulunmayan (D) firmasına 3.150 TL/adet'ten satmaktadır.

- (A) firması, ayrıca daha düşük kalitede ürettiği plazma televizyonları, Türkiye'de kendisi ve (B) firması ile hiç bir şekilde ilişkisi bulunmayan dağıtıcı (C) firmasına da satmaktadır.

- (B) firması ile (C) firmasının gerçekleştirdikleri işlevler aynı olup (C) firmasının sattığı televizyonlardan elde ettiği brüt satış kârı % 10'dur.

Yukarıda yer alan bilgilerden anlaşılacağı üzere, kontrol altındaki işlemle kontrol dışı işlem arasında bir ürün kalitesi farklılığı söz konusudur. Ancak, iki ürün arasındaki fiyat farklılığına karşın, kâr oranlarında belirli bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. (B) ve (C) firmalarının gerçekleştirdiği işlevler aynıdır. Bu durumda, (B) firmasının (A) firmasından yaptığı alımlarda emsallere uygun satış fiyatına ulaşmak için yeniden satış fiyatı yöntemi uygulanacak ve brüt satış kârı olarak da % 10 oranı esas alınacaktır.

(B) firmasının (A) firmasından yaptığı alışlarda emsallere uygun birim fiyat şu şekilde hesaplanacaktır:

$$[3.150/(1+ 0,10)] = 2.864 \text{ TL}$$

(B) firmasının (A) firmasından yaptığı alışlarda emsallere uygun birim fiyat 2.864- TL olarak dikkate alınacaktır.

247 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 5.3

3.5.2- İşleme Dayalı Kar Yöntemleri

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için geleneksel işlem yöntemlerinden hiçbirinin uygulanma olanağı yoksa mükellefler, işlemin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyebileceği diğer yöntemleri transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerin emsal bedelinin tespitinde kullanabilir. 2007/12888 sayılı BKK'da diğer yöntemler olarak işleme dayalı kar yöntemleri olan kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemi olarak belirtilmiştir.

Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

3.5.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, 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 almaktadır. Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin kullanılmadığı, özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri toplam kârı göz önünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak toplam kâr tespit edilir. Daha sonra bu kâr, ilişkili şirketler arasında paylaşılır. Kârın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır.²⁴⁸

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kâr iki aşamada paylaşılır. İlk aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kâr marjı dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kâr içerisinde alacağı kâr

248 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, s.775

miktarı belirlenir. İkinci aşamada, ilk aşamada ilişkili şirketlere yapılan kâr dağıtımından sonra toplam kârdan geriye kalan bakiye kâr var ise bu kâr üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında tekrar dağıtılmak suretiyle, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerden elde ettikleri kârlar yeniden hesaplanır. Dolayısıyla, gerekli düzeltimlerin yapılması sonucu, ilişkili kişilerin kontrol altındaki işlemlerde uygulayacağı emsallere uygun fiyat tespit edilir.²⁴⁹

Genel uygulamaya bakıldığında, birleşik karın bölüşümü için daha çok ilişkili kişiler arasındaki işlemde elde edilen toplam faaliyet kârı esas alınmakta ve kârın bölüşümünün de “Katkı Analizi” yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntem, karı bölüşürülecek işlemin tarafı olan ilişkili kişilerin gerçekleştirilen ve analiz edilen işleme ne kadar katkı sağladıkları esası üzerine kurulmuştur.²⁵⁰

Bu yöntem, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve ayrılmasının mümkün olmadığı durumlarda kullanılması halinde emsal bedel tespitinde daha doğru sonuçlar verecektir. Adi ortaklık veya iş ortaklığı şeklinde yürütülen ticari işlemlerden elde edilen karın dağıtımında kullanılabilir.²⁵¹

Kar bölüşüm yönteminin uygulanmasına ilişkin örnek;

Örnek 1²⁵²

İsviçre’de faaliyette bulunan (A) kurumu kanser tedavisinde kullanılmak amacıyla “Kodezyak” adı verilen bir ilacın ana maddesini üretmektedir. Bunun yanında, Türkiye’de tam mükellef olan ilişkili (B) kurumu ise söz konusu ilacın İsviçre’de (A) kurumunca üretilmesinden sonra kendisinin yapmış olduğu Ar-Ge faaliyeti sonuçları ile ana maddeyi birleştirerek nihai ürün haline getirmektedir. Ayrıca, (B) Kurumu nihai ürünün Türkiye’de dağıtımına yetkili tek şirkettir.

Konuya ilişkin diğer bilgiler aşağıdaki gibidir:

- (B) kurumu söz konusu ilacın geliştirilmesi için (A) kurumu ile Ar-Ge ve pazarlama faaliyetleri yürütmektedir.

249 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 5.4

250 Timur Çakmak, a.g.m., s. 62

251 Tuncay Kapusuzoğlu, (Nisan 2006), a.g.m., s. 34

252 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, s.776-777

- Söz konusu ilaca ilişkin, (A) kurumu 3 TL, (B) kurumu ise 12 TL olmak üzere toplam 15 TL Ar-Ge ve pazarlama gideri gerçekleştirmiştir.

Üretilen ürünün son derece özgün ve ileri düzeyde bir yapıya sahip olması nedeniyle, piyasada karşılaştırılabilir benzer nitelikte bir ürün bulunmamaktadır. Bu nedenle, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanması mümkün değildir.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için de yeterli veri ve bilgi bulunmamaktadır. Ürünün ilişkili kişiler arasında nitelik değiştirerek alım ya da satım konu edilmesi nedeniyle yeniden satış fiyatı yönteminin de uygulanması mümkün değildir. Bu durumda, uygulanabilecek en iyi yöntem kâr bölüşüm yöntemi olacaktır.

Aynı piyasada benzer bir ürünü gayri maddi varlık kullanmadan üreten ve satan firmalara ilişkin veriler temin edilebilmiştir. Bu piyasada üreticilerin % 10 kâr marjı, toptan satıcıların ise satış fiyatı üzerinden % 25 kâr marjı ile çalıştığı tespit edilmiş olup (A) ve (B) Kurumlarının birim başına kârdan alacakları paylar iki aşamada tespit edilecektir.

1. Aşama: Getiri tutarının tespit edilmesi

(A) ve (B) Kurumlarının basitleştirilmiş hesapları aşağıdaki gibidir:

	(A) kurumu TL	(B) kurumu TL
Satışlar	100	125
Satılan Malın Maliyeti(-)	60	100
Brüt Kâr	40	25
Ar-Ge ve Pazarlama Giderleri	3	12
Genel Yönetim Giderleri	2	3
Faaliyet Giderleri(-)	5	15
Kâr	35	10

Grubun toplam kârı 45 TL'dir.

(A) kurumu TL

Satılan Malın Maliyeti	60
Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan Kâr (60 x %10)	6
Karşılaştırılabilir Firma Esas Alınarak Hesaplanan Transfer Fiyatı (Gayri Maddi Varlıklar Hariç)	66

(B) kurumu TL

Üçüncü Kişilere Satışlar	125
Karşılaştırılabilir Firmaların Yeniden Satışta Kâr Marjı	% 25
Brüt Kâr (Yeniden Satışta Kâr Marjı) 125 x % 25	31,25

Karşılaştırılabilir firmalar (gayri maddi varlıklar hariç) esas alınarak getiriler aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

	(A) kurumu TL	(B) kurumu TL
Satışlar	66,00	
Satılan Malın Maliyeti (-)	60,00	
Brüt Kâr	6,00	31,25
Faaliyet Giderleri (-)	5,00	15,00
Kâr	1,00	16,25

Bu durumda, grubun toplam kârı 17,25 TL olacaktır.

2. Aşama: Bakiye kârın bölüştürülmesi

Grubun bakiye kârı (45 – 17,25 =) 27,75 TL'dir.

Her iki firma açısından araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin, ürünün üretim ve satışında önemli bir role sahip oldukları görülmüştür. Araştırma ve geliştirme giderleri ile pazarlama giderlerinin firmalar itibarıyla durumu aşağıdaki şekildedir:

(A) kurumu..... 3 TL (% 20)

(B) kurumu.....12 TL (% 80)

Toplam15 TL (% 100)

Bakiye kârın bölüşümü, bu harcama oranlarından yararlanılarak aşağıdaki gibi yapılacaktır.

(A) kurumunun bakiye kârdan alacağı pay (% 20 x 27,75)..... 5,55 TL

(B) kurumunun bakiye kârdan alacağı pay (% 80 x 27,75).....22,20 TL

Bu durumda, düzeltilmiş faaliyet kârları aşağıdaki gibi olacaktır:

A Kurumu..... 5,55 + 1,0 = 6,55 TL

B Kurumu.....22,20 + 16,25 = 38,45 TL

Sonuç olarak, düzeltilmiş hesaplar her iki Kurum için aşağıdaki gibi olacaktır:

	(A) kurumu TL	(B) kurumu TL
Satışlar	71,55	125,00
Satılan Malın Maliyeti (-)	60,00	71,55
Brüt Kâr	11,55	53,45
Faaliyet Giderleri (-)	5,00	15,00
Kâr	6,55	38,45

Kâr bölüşüm yöntemine göre, (A) kurumunun satışları için uygulayacağı emsallere uygun fiyat yukarıda da görüldüğü üzere birim başına 71,55 TL olarak gerçekleşecektir.

3.5.2.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kâr

marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kâr marjına göre daha az etkilenmektedir.²⁵³

Net faaliyet kâr marjının tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kâr marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiği belirlenmelidir. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır.²⁵⁴

İşleme dayalı net kar marjı yönteminin uygulanmasına ilişkin örnek;

Örnek 1²⁵⁵

Türkiye’de faaliyette bulunan tam mükellef (A) kurumu, Hollanda’da bulunan ilişkili (B) şirketine televizyon satmakta olup bu işleme ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

-(A) kurumu ile ilişkili (B) şirketi arasındaki emsallere uygun fiyatın belirlenebilmesinde geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması için gerekli veriler bulunmadığından, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi kullanılmıştır.

-Televizyonun satış fiyatı 600 TL’dir ve ilgili yılda (B) şirketine 1000 adet televizyon satılmıştır.

Satışlar	600.000
Satılan Malın Maliyeti (-)	550.000
Faaliyet Giderleri (-)	20.000
Faaliyet Kârı	30.000

253 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 5.5

254 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, s.779

255 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, s. 779-780

Söz konusu faaliyet için şirketin kullandığı varlıklar (dönen ve duran varlıklar) toplamı 1.000.000 TL'dir. Bu durumda, varlıkların getiri oranı $30.000/1.000.000 = \% 3$ olmaktadır.

Hollanda'da bulunan ilişkili (B) şirketi aldığı televizyonları % 25 brüt kâr marjı ile 750 TL'ye satmaktadır.

Satışlar	750.000
Satılan Malın Maliyeti (-)	600.000
Satış Giderleri (-)	50.000
Faaliyet Kârı	100.000

-(B) şirketinin bu faaliyeti ile ilgili olarak kullandığı varlık toplamı 800.000 TL'dir. Varlıkların getirisi $100.000/800.000 = \% 12,5$ olmaktadır.

-Yapılan işlev analizi sonucu, karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye'deki tam mükellef (C), (D) ve (E) Kurumlarının beyaz eşya ticareti yaptığı ve varlıkların getiri oranının ortalama % 7,5 olduğu tespit edilmiştir.

-Ortalama getiri oranına ulaşabilmek amacıyla, ana firma olan Türkiye'deki (A) kurumunun ilişkili (B) şirketine televizyon satış fiyatının yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Bu suretle varlıkların getiri oranı emsallere uygun olacaktır.

3.6- PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

3.6.1- Genel Açıklamalar

KVK'nın 13/5. maddesinde, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiş ve yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan mükellefin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmesi mümkündür. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması (PFA) olarak tanımlanan bu yöntem, ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespit edilmesinde belli bir süre için uygulanacak yöntemin mükellef ile

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından anlaşarak belirlenmesini ifade etmektedir.²⁵⁶

OECD'nin transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeleri ise asıl olarak 13 Temmuz 1995'de yayınlanan "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" adlı raporda yer almaktadır. Bu rapor, 1979 tarihli "Transfer Fiyatlandırması ve Uluslararası Şirketler" isimli raporun revize edilmiş halidir. Ayrıca bu konuda, OECD Model Vergi Anlaşmasındaki düzenlemelerin de dikkate alınması gerekmektedir. OECD Rehberi'nin IV-F bölümünde peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin genel bilgiler ve aynı Rehberin ekinde peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygulanmasına ilişkin prosedürü gösteren "Peşin fiyatlandırma anlaşmaları için karşılıklı anlaşma prosedürü (MAP APAs)" yer almaktadır.²⁵⁷

Bu anlaşmaların temel amacı, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmektir. İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan mükellef, gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilecektir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede, 01/01/2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri, 01/01/2009 tarihinden itibaren ise:

- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri

256 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 6

257 Akın Tavuz, "Önceden Fiyatlandırma Anlaşmaları (Advance Pricing Arrangements)", Vergi Dünyası, Sayı: 310, Haziran 2007, s. 59

ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.²⁵⁸

Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması sadece mükellef ile mükellefin bulunduğu ülke Vergi İdaresi arasında yapılan bir anlaşma olup işlemin emsallere uygun bedel tespitinde kullanılan yöntem konusunda vergi idaresi tarafından sonradan yapılabilecek eleştirisi riskini ortadan kaldırır. İki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması mükellef, mükellefin bulunduğu ülke Vergi İdaresi ve bir başka ülkenin Vergi İdaresi arasında; çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması ise mükellef, mükellefin bulunduğu ülke Vergi İdaresi ve birden fazla yabancı ülkenin Vergi İdareleri arasında imzalanan anlaşma olup bu anlaşmalar hem vergi ihtilaflarını hem de çifte vergilendirme riskini ortadan kaldırmayı amaçlar.²⁵⁹ Çifte vergilendirme riskini ortadan kaldırmak için OECD ikili veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasını tavsiye etmektedir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükellef, tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir. İdarenin, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirmesi sonucu birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit etmesi durumunda, ilgili ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirme yapması mümkün bulunmaktadır.²⁶⁰

Peşin fiyatlandırma anlaşması mükellefler ile idare arasında transfer fiyatlandırması konusunda çıkması muhtemel sorunları önceden çözdüğü için 1991 yılından itibaren ABD Gelir İdaresi, transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarını önlemek için peşin fiyatlandırma anlaşması yöntemini uygulamaya başlamıştır. Peşin fiyatlandırma anlaşması ABD Gelir İdaresi ile bir veya daha fazla mükellef arasında işlemde elde edilen toplam gelirin paylaşılmasında uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemleri belirlenmesine yönelik bir anlaşma olarak tanımlanır. Anlaşmalar tek taraflı veya birden fazla ülke Vergi İdaresinin katılımı ile çok taraflı olarak yapılabilir.²⁶¹

258 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, s.781

259 Kenneth R.L. Parker (Editör), "Tax Director's Guide to International Transfer Pricing", Global Business Information Strategies Publication, Newton MA USA 2008, s.34

260 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 6

261 Jian Li, Alan Paisey, "Transfer Pricing Audits In China", Polgrave Macmillan Publication, New York 2007, s. 38

Söz konusu yasal düzenlemeler çerçevesinde, Türkiye’de ilk “Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması” sonuçlandırılmış ve Gelir İdaresi Başkanlığı ile ilgili mükellef arasında 15/07/2011 tarihinde imzalanmıştır.²⁶²

3.6.2- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasında Süreç

2007/12888 sayılı BKK’nın 16. maddesi ile 1 seri no’lu TF Genel Tebliği’nin 6 No’lu bölümünde bu süreç ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu süreç özet olarak aşağıda açıklanmıştır:²⁶³

- **Yazılı Başvuru:** Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin İdare’ye yazılı başvurusuyla başlayacak olup mükellef söz konusu başvuruyu birlikte, 2007/12888 sayılı BKK’nın 17. maddesinde yer alan asgari bilgi ve belgeleri de İdare’ye sunmak zorundadır.

- **Ön Değerlendirme:** Yapılan başvuru, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulur.

- **Analiz:** Gerekli veriler tamamlandıktan sonra karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltimlerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların seçim ve değerlendirmesi yapılır.

- **Anlaşmanın kabulü veya reddi:** İdare, yapılan analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. İdare’nin başvuruyu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının süresi en fazla 3 yıl olup söz konusu anlaşmalar imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edecektir. Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin sürecin her aşamasında mükellef ile karşılıklı bilgi ve görüş alışverişinde bulunulur. Ayrıca, yapılan her anlaşma yalnızca ilgili mükellefe özgüdür ve bu mükellefi ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.

262 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, s.780

263 2007/12888 sayılı BKK’nın 16. maddesinin özetidir.

İdare, mükellefin söz konusu anlaşma koşullarına uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden takip eder. Söz konusu rapor, anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde bir yazı ekinde İdare'ye gönderilir.

- **Anlaşmanın yenilenmesi:** Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilir. Bu durumda, mükellef anlaşma süresinin bitiminden en az 9 ay önce İdare'ye başvurmalıdır. Mükellef başvurusunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgeleri sunar.

İdare söz konusu başvurunun incelenmesi sonucunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımların devam ettiğine ve tespit edilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir. Bununla birlikte, İdare, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem tespit edilmesi gerektiğine karar verirse, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekir.

- **Anlaşmanın revize edilmesi:** Mükellef, İdare ile imzaladığı peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesi amacıyla İdare'ye başvurabilir. Söz konusu başvuruda mükellef, anlaşmanın revize edilmesi talebinin nedenlerini de içerecek şekilde gerekli bilgi ve belgeleri İdare'ye ibraz etmek zorundadır. Anlaşmanın revize edilmesi hususunun İdare tarafından kabul edildiği durumda, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. İdarenin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda anlaşma aynen devam edecektir. Ancak mükellef geçerli nedenler ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilir. Bu durumda, İdare anlaşmayı iptal edebilir.

- **Anlaşmanın iptali:** Aşağıda belirtilen durumlarda, İdare mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal

edebilir ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir:

- Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,
- Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi.

Anlaşmanın iptal edildiği durumlarda iptal kararının verildiği tarihten itibaren anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybeder.

Diğer taraftan, anlaşma süresince her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde İdare'ye gönderilmesi gereken yıllık raporun zamanında ibraz edilmemesi durumunda, mevcut anlaşma, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilebilir.

3.6.3- Transfer Fiyatlamasında Belgelendirme

5520 sayılı KVK'nın 13/3. maddesine göre, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. Dolayısıyla transfer fiyatlamasında belgelendirme mükellefin emsallere uygun işlem yaptığına ilişkin bir delil niteliği taşımaktadır.

Maddenin gerekçesinde, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplama ve belgelerin, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar olduğu ifade edilerek, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgelerin ayrıntılı olarak tutulması ve saklanması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla mükellefler hangi yöntemi seçerlerse seçsinler, seçtikleri yöntemi neden seçtiklerini, bu yöntemin kendilerine uygun fiyat veya bedeli yansıttığına dair her türlü belge, bilgi veya hesaplamaları saklamak zorundadırlar.²⁶⁴ Buradan kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri

²⁶⁴ Erkan Yetkiner, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Belgelendirme", Vergi Dünyası, Sayı: 315, Kasım 2007, s. 32

belirlemede kullandığı yöntemi seçme gerekçesini, mefhumu muhalifinden de diğer yöntemlerin seçilmeme nedenini açıklamak durumunda olduğu sonucu çıkarılabilir.²⁶⁵

2007/12888 sayılı BKK'nın 18. maddesine göre, belgelendirmede amaç, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesidir. Bu nedenle mükellefler tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulması zorunludur.

Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtım uygulamasına ilişkin ayrıntıları belirlemek üzere hazırlanan 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin 7. bölümünde belgelendirme yükümlülüğü, "yıllık belgelendirme" ve "peşin fiyatlandırması anlaşmasına ilişkin belgelendirme" olmak üzere iki başlık altında düzenlemiştir.

3.6.3.1. Yıllık Belgelendirme²⁶⁶

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin 2 No'lu ekinde yer alan "Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form"u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir. Düzenleme, kurumlar vergisi mükellefleri (serbest bölgelerde faaliyette bulunanlar dahil) için öngörüldüğünden, gelir vergisi mükelleflerinin söz konusu formu doldurma zorunlulukları bulunmamaktadır. Formun düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar, 24.04.2008 tarih ve TF/1-2008/1 sayılı 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Sirküler'de²⁶⁷ ayrıntılı olarak yer almaktadır.

Ayrıca, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak 1 seri so'lu TF Genel Tebliği'nin 3 No'lu ekinde yer alan formata uygun şekilde, aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri içeren "Yıllık transfer fiyatlandırması raporu"nu

265 Zihni Kartal, "Transfer Fiyatlaması Nasıl Belgelenir?", Vergi Dünyası, Sayı: 317, Ocak 2008, s. 152

266 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 7.1

kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Diğer taraftan tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”na dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01/01/2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri içeren “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca Rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına (BMVD) kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri, ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi; gelir vergisi mükellefleri de ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlere ilişkin olarak 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin 7.1 No'lu bölümünde belirtilen bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz ederler.

Bu açıklamalara göre aşağıda belirtilen kurumların Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekmektedir:

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri

için “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu” hazırlamaları gerekmektedir.

Bunun dışında kalan mükelleflerin “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu” hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri gerekmektedir.

- Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler,

- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,

- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,

- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

- İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,

- İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,

- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),

- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,

- Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Öte yandan, yukarıda belirtilen “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu” hazırlamak zorunda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ilişkisi içinde bulunmaları nedeniyle ilişkili kişi sayılanlarla yaptığı işlemlere ilişkin bilgi ve belgelere düzenlenecek raporda yer vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edileceği tabiidir.

1 seri no’lu TF Genel Tebliği’nde belgelendirme yükümlülüğünün kapsamı geniş tutulmuştur, ancak bu durum mükelleflere tercihlerinin ve hesaplamalarının haklılığını her türlü bilgi ve belgeyi kullanarak ispatlayabilme olanağı tanınmasından kaynaklanmaktadır. Belgelendirme yükümlülüğünün ilişkili kişi ve işlem bazında çok geniş tutulduğu ve daraltılması gerektiği yönünde yapılan eleştirilere katılmak mümkün değildir. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerin ilişkili kişilerin yakınlığı veya işlemin tutarına veya çeşidine göre belgelendirme yükümlülüğünün kapsamının daraltılması veya kaldırılması transfer fiyatlandırmasının mantığına aykırı olacaktır.²⁶⁸

3.6.3.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme²⁶⁹

1 seri no’lu TF Genel Tebliği’nin 7.2. bölümünde, peşin fiyatlandırma anlaşması için İdare’ye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler aşağıda sayılmıştır:

- Yazılı Başvuru, (Yazılı Başvuru’da anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alır.),

268 Onur Elele, “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, Yaklaşım, Sayı: 184, Nisan 2008, s. 99

269 1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 7.2

- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

- Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),

- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,

- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,

- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

- İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,

- Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,

- İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Öte yandan, İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu” hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak anlaşma müddeti boyunca her yıl hazırlanacak olan “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor” içerisinde yer alan unsurlara da yer verilmesi gerekmektedir.

3.7- GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

3.7.1- Grup İçi Hizmetlerin Tanım ve Kapsamı

Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup bu tür hizmetleri sağlamanın maliyetini ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) üstlenebilmektedir.²⁷⁰

Türk vergi mevzuatında, grup içi hizmetlere ilişkin ilk düzenlemelere 1 seri no'lu KVK Genel Tebliği'nin²⁷¹ "Holding şirketlerin genel idari giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı" başlıklı 8.7. bölümünde yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğ'de yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

"Holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler verilebilmektedir. Holding tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi zorunlu olup verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin, Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde yer alan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için, Hizmetin mutlaka verilmiş olması, Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi, Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi şarttır. Bu şartlara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebileceklerdir"

1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin 11. bölümünde de grup içi hizmetlerin ilişkili şirketlere dağıtımına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

270 Kadir Çekirdekoğlu, "İlişkili Şirketlerde Grup içi Hizmetlerin Dağıtımı ve Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Sayı: 329, Ocak 2009, s. 102

271 03.04.2007 Tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İlişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri grup içi hizmetler olarak ifade edilmektedir.

Grup içi hizmetler, genellikle ilişkisiz kuruluşlardan harici olarak temin edilebilen hizmetler (hukuk veya muhasebe hizmetleri) olduğu gibi, şirketin olağan faaliyetlerinin bir bölümü şeklinde dahili hizmetler (merkezi denetim, finansal danışmanlık veya personel eğitimi, teknik destek) olarak da sağlanabilmektedir. Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

3.7.2- Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti ve Emsallere Uygunluk

Grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, emsallere uygunluk ilkesi gereği olarak hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlanıp sağlanmadığının dikkate alınması gerekmektedir.²⁷² Grup içi hizmet ilişkisiz bir şirketin kendi kendine yapmasına imkan bulunan veya ilişkisiz firmalardan ücret karşılığı almasına gerek olmayan bir hizmet ise emsallere uygunluk ilkesine uygun bir grup içi hizmet olarak kabul edilmeyecektir.

İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet aldığı kabulü mümkün bulunmamaktadır. Aynı şekilde, sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ödeme yapılmış olması veya yapılmış bir ödemenin “yönetim gideri” olarak gösterilmesi hizmetin fiilen sağlandığını göstermemektedir.²⁷³ Örneğin, ilişkili bir kurumun aynı grubun üyesi olan diğer bir kurumun gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın onarımını üstlenmesi durumu grup içi hizmet olarak kabul edilebilecek olup söz konusu hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti mümkün bulunmaktadır.

272 Serkan Uçar, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Kapsamında Grup İçi Giderlerin Grup Şirketlerine Yansıtılması”, Vergi Dünyası, Sayı: 337, Eylül 2009, s. 93

273 Özlem Tuncer Tokur, a.g.m., s. 177

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanısıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Grup içi şirketlerden birine ya da bir kaçına verilen hizmetlerin doğrudan belirlenebildiği durumlarda, Tebliğde belirtilen yöntemler çerçevesinde emsallere uygun bedelin tespiti gerçekleştirilecektir. Öte yandan, bir grup şirketinin ilişkili kurumlara sağladığı hizmetleri ilişkisiz kişilere sağlaması durumunda da emsallere uygun bedelin tespiti aynı şekilde belirlenecektir. Ancak, çeşitli hizmetlerin tüm grup içi şirketlere verilmesi halinde hizmeti veren tarafından katlanılan toplam hizmet maliyeti grup içindeki şirketlerin hizmetten faydalanma oranlarına göre dağıtılacaktır.

Grup içi hizmetlerde hizmeti veren tarafından katlanılan maliyetlerin dağıtım anahtarı kullanılmak suretiyle, grup şirketlerine hizmetten faydalandıkları ölçüde dağıtım sonucunda belirlenecek hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir. Ancak söz konusu bedelin emsallere uygun olmaması durumunda, dağıtım anahtarının emsallere uygun bedeli sağlayacak şekilde belirleneceği tabiidir.

3.7.3- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılacak Yöntemler²⁷⁴

Grup içi hizmetlerde emsal bedelin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin, 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin ilgili bölümlerine göre tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi”nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. Bu yöntem muhasebe, hukuk, ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde kullanılabilir.

Emsal bedeli belirlenecek faaliyetlerin niteliğinin, kullanılan varlıkların, ya da üstlenilen risklerin, ilişkisiz kuruluşlar tarafından üstlenilen hizmetlerde yer alan faaliyetler, varlıklar ya da risklerle karşılaştırılabilir nitelikte olduğu, buna karşın, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunmadığı durumlarda “Maliyet Artı Yöntemi”nin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanışında, hizmete dahil edilen maliyet

274 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 11.4

kategorilerinde kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasında bir tutarlılığın da mevcut olması gerekmektedir. Örneğin, kontrol edilen işlemde genel giderlerin doğrudan giderlere olan oranının, karşılaştırılabilir işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda; o işlemde elde edilen kâr marjını geçerli bir karşılaştırmayı sağlayabilmek üzere ilişkili kuruluşun maliyet bazı üzerinde düzeltme yapmadan uygulamak bu tür işlemlerde uygun olmayacaktır.

Öte yandan, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, emsal bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, birden fazla yöntemin dikkate alınması da yerinde olabileceği gibi “İşlemsel Kar Yöntemleri”nin kullanılması da mümkün bulunmaktadır. Yöntemlerin kullanılması aşamasında, ilgili hizmetler, grup üyelerinin faaliyetleri ve performansları arasında bir ilişki oluşturabilmek üzere, grubun çeşitli üyeleri arasında bir işlev analizi yapılması gerektiği tabiidir.

3.8- GAYRİ MADDİ HAKLAR İLİŞKİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI

3.8.1- Gayri Maddi Hakların Tanımı

Gayri maddi haklar; sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir. Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise bir ürün ya

da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.²⁷⁵

1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde kapsamı belirtilen gayri maddi varlık kavramının kapsamı ile ilgili benzer düzenlemeler OECD Rehberinde de yer almaktadır. Dolayısıyla gayri maddi varlıkların kapsamı ya da içeriği bakımından Türk mevzuatı OECD Rehberi ile benzerlik göstermektedir. Diğer taraftan, ilişkili kişiler arasında yapılan gayri maddi varlıklara ilişkin işlemlerin değerlendirilmeleri maddi varlıklara nazaran bazı zorluklar içermektedir. Bu nedenle gayri maddi haklara ilişkin transfer fiyatlandırması konusu özel bir önem taşımaktadır.²⁷⁶

3.8.2- Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışı ile ilgili olarak maddi varlıklar ya da hizmetler için geçerli olan ilkeler genel olarak ilişkili kişiler arasında yapılan gayri maddi haklara ilişkin işlemlerde emsal değer belirlenmesinde de geçerlidir. Bunun yanında, bu ilkenin gayri maddi haklarla ilgili ilişkili işlemlere uygulanması; gayri maddi varlıkların emsal değer arayışını zorlaştıran ve kimi durumlarda da, işlemin gerçekleştiği tarih itibarıyla söz konusu gayri maddi varlığın değerinin belirlenmesini güçleştiren bir niteliğinin bulunmasından dolayı, bazı durumlarda emsal bedel tespiti çok güç olabilmektedir. Bunun yanında bazı durumlarda ilişkili kişiler arasındaki ilişkilerin niteliğinden dolayı, hukuki nedenlerle ilişkili kuruluşların bir işlemi, ilişkisiz kişilerin tasarladıklarından tamamen farklı bir biçimde yapılandırılmaları da söz konusu olabilmektedir.²⁷⁷

Gayri maddi haklara ilişkin emsallere uygun fiyat ya da bedelin belirlenmesinde öncelikle gayri maddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Gayri maddi hakka ilişkin emsal fiyat veya bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsal fiyat veya bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi

275 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 10.2

276 Metin Duran, "Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması, Vergi Sorunları", Sayı: 284, Mayıs 2012, s. 19

277 Metin Duran, a.g.m., s. 20-21

varlık için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade etmelidir. Yani bu gayri maddi hak için ödenen bedel ilişkisiz iki şirketin bu türden bir hak için ödeyeceği bedele yakın olmalıdır.

Gayri maddi hakların transferine (devrine) ilişkin koşullar, bir gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi, imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında ödenen bir royalti ödenmesi biçiminde de gerçekleşebilir.

3.8.3- Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayri maddi hakların yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Daha sonra gayri maddi varlığın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir.

Bir gayri maddi varlığın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun fiyat/bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemle göre, aynı gayri maddi hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyattan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilir.²⁷⁸

Gayri maddi haklar içeren ürünlerin satışında da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilecektir. Gayri maddi hakların (örneğin bir ticari markanın) pazarlanması söz konusu olduğunda, uygulanacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde, müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların dikkate alınması gerekir. Ticari gayri maddi haklar söz konusu olduğunda ise karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayri maddi haklar (koruma altındaki patent ya da diğer tür münhasırlık içeren gayri maddi haklar) ve Ar-Ge işlevlerinin taşıdıkları önemin de dikkate alınması gerekmektedir. Ancak karşılaştırılabilirlik kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun

278 Metin Duran, a.g.m., s. 22

fiyat/bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkün olabilmektedir.²⁷⁹

3.9- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA DAĞITILAN ÖRTÜLÜ KAZANÇ TUTARININ KAR PAYI SAYILMASI VE DÜZELTME İŞLEMLERİ

3.9.1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında düzeltme yapılmasına ilişkin hükümler 5520 sayılı KVK'nın 13/6. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye 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 kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şart olduğu belirtilmiştir.²⁸⁰

Maddenin gerekçesinde belirtildiği üzere, bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımını yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmiş olacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ve düzeltme işlemlerine ilişkin ikincil düzenlemeler; 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği²⁸¹ ile 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin 9. Bölümünde uygulamaya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtan kurumda vergilendirilen kazancın, elde eden yönünden düzeltilmesinde KVK'nın 13/6. maddesiyle benimsenen yöntem, örtülü kazanç dağıtanın tam veya dar mükellef olmasına göre

279 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 10.3

280 Nusret Bulut, "Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinde Düzeltme İşlemleri ve Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı: 367, Mart 2012, s. 113

281 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

değişmektedir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurum tam mükellef ise düzeltmede “kar payı” sayılma yöntemi benimsenmiştir. Eğer bu kurum dar mükellef ise söz konusu tutar “ana merkeze aktarılan tutar” sayılma yöntemi kabul edilmiştir. Kar payı sayılma yöntemi OECD Rehberinde de önerilen yöntemlerden birisidir.²⁸²

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltilmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.²⁸³

3.9.2- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin

282 Mehmet Batun, “Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme Müessesesi ve Bazı Sorular”, Vergi Dünyası, Sayı: 347, Temmuz 2010, s. 80

283 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 9

kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.²⁸⁴

3.9.3- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişi ve Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

3.9.3.1. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin tam mükellef kurum olması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kâr payı geliri olarak dikkate alınacak olup şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir. Ancak düzeltme yapılabilmesi için ilgili tutarın örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu tutar ödendikten sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellefin, bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekmektedir.²⁸⁵

3.9.3.2. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.²⁸⁶

Diğere taraftan kar dağıtılan kurum veya gerçek kişinin Türkiye'de olmaması halinde düzeltmenin nasıl yapılacağı ya da yurt dışındaki bir transfer fiyatlandırması incelemesi sonucunda Türkiye'deki ilişkili kişiler için çifte vergilemenin nasıl önleneceği

284 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 9.1

285 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 9.2

286 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, s. 785

konuları iki ülkenin vergilendirme haklarını ilgilendirdiğinden, bu konuların çözümü uluslararası vergi anlaşmaları özellikle de çifte vergilendirme önleme anlaşmaları çerçevesinde çözülebilir. Şayet başvurulacak bir çifte vergilemeyi önleme anlaşması yoksa her ülke kendi mevzuatını uygulamakta serbest olacaktır. Ancak OECD Model Anlaşması'nda bu konunun çözümünde "karşılıklı anlaşma yöntemi" önerilmektedir.²⁸⁷

Diğer taraftan düzeltmeye ilişkin mevcut yasal düzenlemenin, özellikle örtülü kazanç elde edenin tam mükellef gerçek kişi olması durumunda ne şekilde uygulanacağı konusu özellik arz etmekte ve zihinlerde karışıklığa yol açmaktadır. En başta, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı gerçek kişiler için kar payı sayılacaktır. Bu durumda, gerçek kişiler bu geliri beyan edecekler mi, edeceklerse hangi şartlarda beyan edecekler; beyan edilmesi durumunda GVK'da yer alan artan oranlı vergileme nedeniyle gerçek kişiler olağanüstü yüksek tutarda vergi yükü ile karşılaşacaklardır. Bu durumda çifte vergilendirmeyi önlemek için getirilmiş düzeltme müessesesinin, gerçek kişiler için fazladan bir vergi yükü ortaya çıkarması adil midir, gerçek kişiler bu geliri beyan etmeyeceklerse hangi şartlarda beyan etmeyeceklerdir. Bu konularda idarenin görüşünü açıklaması ve mükelleflere yol gösterici mahiyette düzenlemelerle sorunları çözmesi gerekmektedir.²⁸⁸

Örnek²⁸⁹

(A) kurumunun ortağı (B)'ye emsallere uygun fiyatı 120.000 TL olan bir malı 70.000 TL'ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

(A) kurumu tam mükellef ise:

50.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar (A) kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum (A) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

287 Erdoğan Öcal, "Transfer Fiyatlandırması ve Vergi Anlaşmaları", Yaklaşım, Sayı: 191, Kasım 2008, s. 48.

288 Mehmet Batun, (Temmuz 2010), a.g.m., s. 86

289 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, Bölüm 9.3

(B) kurumu ise 120.000 TL tutarındaki malı 70.000 TL'ye satın almıştır. Aradaki 50.000 TL tutarındaki fark bu kurum için kâr payı niteliğindedir.

Bu çerçevede;

- Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç KVK'nın 5/1-a maddesine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır.

- Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B), Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 30/3. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Brüt Tutar: Net Tutar x 100/100-Tevkifat Oranı

Brüt Tutar:50.000 x 100/100-15 = 58.824

Kâr Payı Tevkifatı: 58.824 x % 15= 8.824 TL

- Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 15. maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

- Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

(A) kurumu dar mükellef ise:

(A) kurumu tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 30/6 maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Ancak yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkan verdiği ölçüde yapılabileceği tabiidir.

3.10- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMASINDA HAZİNE ZARARI ŞARTI

5520 Sayılı KVK'nın 13. maddesine 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere 7. fıkra olarak eklenen hüküm ile örtülü kazanç dağıtımı hazine zararı doğması şartına bağlanmıştır. Söz konusu madde aşağıdaki gibidir:

"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 Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir."

Bu hüküm 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş olup 2008 öncesi kazançları yönünden transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hazine zararı şartına bağlı olmaksızın yapılabilir.

Hazine zararının örtülü kazanç dağıtımında ön koşul olarak aranmasının gerekçesi, örtülü kazanç dağıtan kurumda vergilenmesi gereken kazancın örtülü kazanç dağıtılan kurum bünyesinde vergilenmesi halinde hazinenin vergi kaybına uğramadığından bahisle örtülü kazanç dağıtan kurumda herhangi bir eleştiri yapılmaması gerektiği şeklinde ifade edilebilir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri, tüm ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde olduğu gibi uygulanmaya devam edilecektir. Ancak aşağıda açıklanan bazı ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hazine zararı şartına bağlı olacaktır:²⁹⁰

- İşlem iki tam mükellef kurum arasında gerçekleşirse,
- İşlem tam mükellef kurum ve yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcileri arasında gerçekleşirse,
- İşlem bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliğinin bir diğer yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliği arasında gerçekleşirse,

290 Ramazan Yakışıklı, Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması", Vergi Dünyası, Sayı: 327, Kasım 2008, s. 36

Yukarıda sayılan mükelleflerin ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemleri nedeniyle örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için bu işlemler nedeniyle hazine zararının doğması gerekmektedir. Bu işlemlerde hazine zararı yoksa örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemeyecektir.

İlişkili kişiler arasında gerçekleşen yurt dışı işlemlerde örtülü kazanç dağıtımı için hazine zararı şartı bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde örtülü kazanç dağıtımı eleştirisi için hazine zararının olup olmadığına bakılmayacaktır. Ayrıca bu düzenleme, sadece kurumlar arası işlemler için geçerli olup kurumlar ile ilişkili kişi kapsamındaki gerçek kişiler arasındaki işlemlerde hazine zararı olup olmadığına bakılmayacaktır.

Kanun metninde hazine zararı, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir. Tanımda yer alan her tür vergi kavramı açık olarak belirtilmemekle birlikte, herhangi bir sınırlama getirilmediğinden, her türlü vergi kapsamına kurumlar vergisi ile birlikte kurumlar vergisi stopajı, katma değer vergisi (KDV), özel tüketim vergisi (ÖTV) gibi diğer vergi türlerinin girmesi de kaçınılmaz olacaktır.²⁹¹

Hazine zararının örtülü kazanç dağıtımında ön koşul olarak aranmasının gerekçesi, örtülü kazanç dağıtan kurumda vergilenmesi gereken kazancın örtülü kazanç dağıtılan kurum bünyesinde vergilenmesi halinde hazinenin vergi kaybına uğramadığından bahisle örtülü kazanç dağıtan kurumda herhangi bir eleştiri yapılmaması gerektiği şeklinde ifade edilebilir. Ancak aynı zamanda her türlü verginin eksik tahakkuk ettirilmemekle birlikte geç tahakkuk ettirilmesi durumunda da hazine zararı doğacaktır. İşlemin yapıldığı dönemde tahakkuk etmesi gereken bir verginin sonraki dönemlerde tahakkuk etmesi durumunda, geç tahakkuk etme fiili gerçekleşecek ve işlemde hazine zararının oluştuğu kabul edilecektir. Diğer bir ifadeyle her türlü vergi eksik tahakkuk ettirilmemekle birlikte geç tahakkuk ettirilirse yine hazine zararının varlığı kabul edilecektir.²⁹²

Öte yandan, maddede belirtilen tüm vergiler kapsamına dolaylı ve dolaysız tüm vergiler girmekte olup Vergi Usul Kanunu'nu (VUK) hükümlerine tabi olmayan gümrük

291 Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, s.794

292 Salih Bayram, "Transfer Fiyatlandırmasında Karşı Kurum Düzeltmesi ve Hazine Zararı Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı: 339, Kasım 2009, s. 87

vergilerinin bu kapsama girmeyeceği kabul edilmektedir. Zaten Türkiye'deki iki vergi mükellefi arasında gerçekleşen işlemlerde gümrük vergisinin söz konusu olmaması gerekir. Benzer bir şekilde, vergi kapsamına girmeyen resim ve harçların da Hazine zararı uygulamasında dikkate alınmaması gerekmektedir.²⁹³

3.11- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN TUTAR VE KDV UYGULAMASI

5520 sayılı KVK'nın 13/1. maddesinde, kurumlar ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmuşsa kazanç, tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. 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 değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin 6. bendinde, 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 şart olduğu ifade edilmiştir.

KVK'nun 13. maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarının KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda hem Mülga 5422 hem de 5520 sayılı KVK kapsamında tartışmalar bulunmaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin çıkarılan 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin düzeltme işlemleri ile ilgili 9. bölümü dahil olmak üzere hiçbir yerinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarının KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda bir açıklama bulunmamaktadır. Bu durumda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarının KDV karşısındaki durumunun mevcut düzenlemeler çerçevesinde çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

293 Erdoğan Öcal, "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Konusundaki Görüşlere Toplu Bir Bakış", Yaklaşım, Sayı: 209, Mayıs 2010, s. 26

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 20. maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu ve bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden, bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği belirtilmiştir.²⁹⁴

Öte yandan KDVK'nın "Emsal Bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 27. maddesi uyarınca bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınacağı ve emsal bedel ve emsal ücretin VUK hükümlerine göre tespit olunacağı hüküm altına alınmıştır.²⁹⁵

Emsal bedel veya ücret tespitinde KDVK, VUK'a atıfta bulunmaktadır. VUK'un 267. maddesinde emsal bedel tespitinde ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esası olmak üzere üç yöntem sayılmıştır. Bu durumda, KVK çerçevesinde tespit edilen emsallere uygun bedel KDVK kapsamında emsal bedel olarak kabul edilebilir mi? KVK çerçevesinde tespit edilen emsal bedeli ile KDVK çerçevesinde belirlenen emsal bedel farklı olursa ne olacaktır? Çünkü emsal bedel tanımları iki kanunda çok farklı olduğu için farklı sonuçlar çıkabilir.²⁹⁶

Dolayısıyla transfer fiyatlaması konusunda yapılan bir inceleme sırasında mükellef tarafından ilişkili kişilere, bedelsiz veya emseline göre açık bir şekilde düşük bedelle mal ya da hizmet teslim edildiğinin saptanması halinde, KDVK'nın 27/1. maddesine göre KDV tarhiyatı yapılabilecektir. İşlemin matrahı ise VUK'un 267. maddesine göre belirlenen emsal bedeli olacaktır. Gerek Vergi İdaresi'nin ve gerekse Danıştay'ın bir çok kararında bu işlemlerde KDV tarhiyatı yapılması gerektiği belirtilmiştir. Burada, bir defa daha vurgulanması gereken husus, KDV tarhiyatına esas olacak emsal bedelin KVK'nın 13. maddesine göre değil, VUK'un 267. maddesine göre

294 Onur Temizyürek, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kurum Kazancı Katma Değer Vergisi Matrahı Mıdır?", Vergi Dünyası, Sayı: 359, Temmuz 2011, s. 93

295 Ramazan Yakışıklı, "Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme ve KDV Uygulamaları", Vergi Dünyası, Sayı: 332, Nisan 2009, s. 42

296 Ömer Güzeldal, "Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Problemler (III)", Vergi Dünyası, Sayı:313, Eylül 2007, s. 97

belirlenmesi gerektiğidir. Nitekim Danıştay'ın görüşü de bu doğrultudadır. Bu nedenle, KVK'nın 13. maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı için gelir ve kurumlar vergisi tarhiyatlarına esas alınan emsal bedel ile KDVK'nın 27. maddesi kapsamında yapılacak KDV tarhiyatına esas alınacak emsal bedeli farklı olabilecektir.²⁹⁷ Bu durumda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançta esas teşkil eden işlemi KDV açısından eleştirebilmek için işlemin emsal bedelinin VUK'nu 267. maddesine göre tekrar tespit edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan KDVK'nın 30/d. maddesi uyarınca, GVK ve KVK'ya göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Diğer taraftan transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, örtülü kazanç dağıtılan kişi ve kurumlar yönünden elde edilen örtülü kazanç tutarı kar payı sayılmaktadır. Bu durumda, kar payları KDVK'nın 1. maddesine göre KDV kapsamına girmemektedir. Bu durumda, elde edenler yönünden KDV konusunda düzeltilecek bir işlem bulunmamaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı gerek 23.06.2010 tarihinde yayımlanmış olduğu 57 no'lu, gerekse 08.08.2011 tarihinde yayımlanmış olduğu 60 no'lu KDV Sirküleri ile konuya ilişkin görüşlerini açıklamış ve örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığını ifade etmiştir.

297 Erdoğan Öcal, "Transfer Fiyatlandırması ve KDV", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 189, Eylül 2008, s. 42

4- TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDA DİĞER KANUNLARDA YER ALAN DÜZENLEMELER

4.1- SERMAYA PİYASASI KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

4.1.1- Sermaye Piyasası Kanun’da Transfer Fiyatlandırması ve Cezai Yaptırımlar

1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici ve denetleyici bir kamu kurumudur. SPK’nın amacı; Sermaye Piyasası Kanunu'nun 1. maddesinde açıkça belirtilmiş olup tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak gayesiyle sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun “Temettü ve Bedelsiz Payların Dağıtım Esasları” başlıklı 15. maddesinin 6. fıkrasında *"Halka açık anonim ortaklıklar; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını ve/veya mal varlığını azaltamaz"* hükmü yer almaktadır.

Halka açık anonim şirketlerin yıllık bilanço kârının transfer fiyatlandırılması yoluyla azaltılarak ilişkili kişilere aktarılmasının önüne geçmek için konulan bu hükmün yanı sıra SPK tarafından yayımlanan Seri IV No: 41 sayılı Tebliğ²⁹⁸ ile de halka açık şirketlere transfer fiyatlandırmasına konu işlemleri için değerlendirme yaptırma yükümlülüğü getirilmiştir.

Ayrıca örtülü kazanç dağıttığı tespit edilenler için uygulanacak cezai yaptırımların yer aldığı Sermaye Piyasası Kanunu’nun “Cezai Sorumluluk” başlıklı 47. maddesinin (A) bendinin 6 ve son fıkralarında, diğer kanunlara göre daha ağır bir cezayı gerektirmediği takdirde; bu Kanun’un 15. maddesinin son fıkrasında belirtilen işlemlerde bulunarak kârı ve/veya mal varlığı azaltılan tüzel kişilerin yetkilileri ve bunların fiillerine iştirak edenlerin

298 19.03.2008 tarih 26821 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

her bir alt bent kapsamına giren fiillerden dolayı 2 yıldan 5 yıla kadar hapis ve beşbin günden onbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, cezada bir sınırlama getirilmiş olup birinci fıkranın (A), (B) ve (C) bentleri uyarınca verilecek ağır para cezalarının üst sınırla bağlı olmaksızın suçun işlenmesi suretiyle temin edilen menfaatin üç katından az olamayacağı yer almıştır.²⁹⁹

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 49. maddesinde usul hükümleri düzenlenmiş olup 47. maddesinde yazılı suçlardan dolayı kovuşturma yapılmasının, SPK tarafından Cumhuriyet Savcılığına yazılı başvuruda bulunulmasına bağlı olduğu ve bu başvuru ile SPK'nın aynı zamanda müdahil sıfatını kazanacağı belirtilmiştir. Bu Kanuna aykırı fiillerin işlendiğine dair bilgi edinen Cumhuriyet Savcıları, SPK'yı haberdar ederek durumun incelenmesini isteyebilecekler ve kovuşturmayla mahal olmadığına karar verirlerse, SPK kendisine tebliğ edilecek bu kararlara karşı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'na göre itiraz etmeye yetkili olacaktır. Kanunda yazılı suçlarla ilgili davalar mahkemelerce acele işlerden sayılacak ve öncelikle karara bağlanacaktır.³⁰⁰

Sermaye Piyasası Kanununda örtülü kazanç dağıtımı ayrıntılı olarak düzenlenmemiş olmakla birlikte, kapsam ve uygulama mantığı bakımından KVK düzenlemeleri ile paralellik arz etmektedir. KVK'da gerekli vergilendirme işlemleri yapılmaksızın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı engellenmeye çalışılırken diğer bir ifadeyle Hazine çıkarları korunmaya çalışılırken, Sermaye Piyasası Kanununda halka açık anonim şirketlerin ilişkili kişilerle emsallere göre bariz şekilde farklı bedel ile işlem yapmak suretiyle kârlarının ve/veya malvarlıklarının azaltılmasını önlemek, hisse senedi sahiplerinin çıkarlarını korumak amaçlanmaktadır. Temel mantık aynı olup şirketlerin, sahip ve ortaklarından ayrı bir tüzel kişi olarak değerlendirilmeleri nedeniyle ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin koşullarına uygun olması esasına dayanmaktadır.

299 Namık Kemal Uyanık, "Yeni Türk Ticaret, Sermaye Piyasası ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Örtülü Kazanç Aktarımının Değerlendirilmesi", Yaklaşım, Sayı: 223, Temmuz 2011, s. 73

300 Namık Kemal Uyanık, (Temmuz 2011), a.g.m., s. 73

4.1.2- Halka Açık Şirketlerin Değerleme Yaptırma Yükümlülüğü

SPK tarafından yayımlanan Seri: IV No: 41 sayılı Tebliğ ile payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) işlem gören şirketlerin ilişkili tarafları ile yaptıkları varlık, hizmet veya yükümlülük transferleri belli tutarı aşan işlemler için halka açık şirketlere transfer fiyatlarına ilişkin değerlendirme yaptırma zorunluluğu getirilmiştir.

4.1.2.1. Değerleme Yaptırma Yükümlülüğü

Seri: IV No: 41 sayılı Tebliğ'in 4. Maddesinde "değerleme yapma yükümlülüğü" aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

"1- Payları borsada işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki varlık, hizmet veya yükümlülük transferleri işlemlerinde her bir işlemin tutarının, ortaklığın Kurul düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının % 5'ine veya daha fazlasına ulaşacağına öngörülmesi durumunda, işlem öncesinde, Kurulca esasları belirlenen kuruluşlara işlemin değerlemesinin yaptırılması zorunludur.

(2) Birinci fıkra kapsamındaki ilişkili taraf işlemlerinin değerlemesini yapan kuruluş, işlemin şartlarının adil ve makul olup olmadığına ilişkin görüşüne raporunda yer vererek raporunu ortaklık yönetim kuruluna sunar. Ortaklık yönetim kurulu, söz konusu raporu dikkate alarak ilişkili taraf ile yapılacak işlemlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceğine karar verir. İlişkili taraf işlemlerinin gerçekleştirilmesi durumunda, işlemlerin taraflarının birbirleriyle olan doğrudan veya dolaylı ilişkileri ile işlemlerin niteliğine ilişkin bilgiler; değerlemede kullanılan varsayımları ve değerlendirme sonuçlarını içeren değerlendirme raporu özeti; işlemler değerlendirme raporunda ulaşılan sonuçlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmemişse bu durumun gerekçesine ilişkin açıklama, yapılacak ilk genel kurul toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine açılarak söz konusu işlemler hakkında genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilir."

Bu Tebliğ uyarınca değerlendirme kapsamında olan işlemlerin değerlemesi aşağıdaki esaslara göre yapılacaktır:

- İlişkili taraf işlemlerinin değerlemesini yapan kuruluşun, işlemin şartlarının adil ve makul olup olmadığına yani emsallere uygun olup olmadığına ilişkin görüşünün yer aldığı raporunu ortaklık yönetim kuruluna sunması gerekir.

- Ortaklık yönetim kurulu uzman kuruluşun hazırladığı değerlendirme raporunu dikkate alarak ilişkili taraf ile yapılacak işlemlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceğine karar verir.

- İlişkili taraf işlemlerinin gerçekleştirilmesi durumunda, işlemlerin taraflarının birbirleriyle olan doğrudan veya dolaylı ilişkileri ile işlemlerin niteliğine ilişkin bilgilerin; değerlemede kullanılan varsayımların ve değerlendirme sonuçlarını içeren değerlendirme raporu özetinin; işlemler değerlendirme raporunda ulaşılan sonuçlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmemişse bu durumun gerekçesine ilişkin açıklamanın, yapılacak ilk genel kurul toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine açılarak söz konusu işlemler hakkında genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilmesi zorunludur.

Bu düzenleme uyarınca, SPK mevzuatı payları İMKB’de işlem gören şirketlerin ilişkili kişileri ile yaptıkları işlemler için işlemin yapılmasından önce işlemin piyasa şartlarına uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığı hususunun uzman bir kuruluş tarafından hazırlanacak değerlendirme raporu ile ispat edilmesini istemektedir. Hatta işlem yapılmışsa bu değerlendirme raporunun ortakların incelemesine sunulmasını zorunlu kılmaktadır. Bu düzenlemeleri, SPK’nın ilişkili taraf işlemlerinin piyasa şartlarına yani emsallere uygunluk ilkesine uygun olmasının gerekli olduğu konusuna verdiği önemin göstergesi olarak değerlendirebiliriz.

4.1.2.2. Yaygın ve Süreklilik Arz Eden İşlemlerin Değerlemesi

Seri: IV No: 41 sayılı Tebliğ’in 5. maddesinde ilişkili taraflar arasında yapılan yaygın ve süreklilik arz eden işlemlerin değerlemesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu madde aşağıda yer almaktadır:

“Payları borsada işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki yaygın ve süreklilik arz eden varlık, hizmet ve yükümlülük transferleri işlemlerinde işlemlere ilişkin şartlar yönetim kurulu tarafından belirlenir. Payları borsada işlem gören ortaklıkların, ilişkili taraflarla olan yaygın ve süreklilik arz eden varlık, hizmet ve yükümlülük transferleri işlemlerinin bir hesap dönemi içerisindeki tutarının Kurul düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanacak yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının % 10 una veya daha fazlasına ulaşması durumunda, ortaklık yönetim kurulu tarafından işlemlerin şartlarına ve piyasa koşulları ile karşılaştırmasına ilişkin olarak bir rapor hazırlanır. Söz konusu rapor yıllık olağan genel kurul

toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine açılarak söz konusu işlemler hakkında genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilir. “

Söz konusu Tebliğ’de ticari nitelikte olsun veya olmasın bir hesap dönemi içinde en az iki defa yapılan veya yapılacak olan mal veya hizmet alım satımı, pazarlama ve danışmanlık hizmetleri gibi işlemler yaygın ve süreklilik arz eden işlemler olarak tanımlanmıştır.

Bu düzenleme ile payları İMKB’de işlem gören şirketlerin ilişkili tarafları ile yaptıkları yaygın ve süreklilik arz eden işlemler için değerlendirme yükümlülüğü kaldırılmış, ilişkili taraflar ile yapılan tek seferlik işlemlerde uzman kuruluş raporu hazırlanması için esas alınan %10’luk eşik ise %5’e indirilmiştir. Ancak, payları İMKB’de işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki yaygın ve süreklilik arz eden varlık, hizmet ve yükümlülük transferleri işlemlerinin bir hesap dönemi içerisindeki tutarının SPK düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanacak yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının % 10’una veya daha fazlasına ulaşması durumunda, ortaklık yönetim kurulu tarafından işlemlerin şartlarına ve piyasa koşulları ile karşılaştırmasına ilişkin olarak bir rapor hazırlanması zorunlu kılınmıştır. Söz konusu raporun faaliyet raporunda yer alması ve yıllık olağan genel kurul toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine açılarak söz konusu işlemler hakkında genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilmesi gerekmektedir. Bu düzenleme ile payları İMKB’de işlem gören şirketlerin ilişkili kuruluşlarıyla yaptıkları işlemlere ilişkin olarak yatırımcıların etkin bir biçimde bilgilendirilmesi hedeflenmiştir.

4.1.2.3. Değerlemeye İlişkin Diğer Hükümler

Seri: IV No: 41 sayılı Tebliğ’in 6. maddesi uyarınca, söz konusu Tebliğin 4. maddesi kapsamındaki ilişkili taraf işlemlerinin gerçekleştirilmesine karar verilmesi halinde, işlemlerin taraflarının birbirleriyle olan doğrudan veya dolaylı ilişkileri ile işlemlerin niteliğine ilişkin bilgilerin; değerlemede kullanılan varsayımlar ile değerlendirme sonuçlarını içeren rapor özetinin; işlemler değerlendirme raporunda ulaşılan sonuçlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmemişse veya gerçekleştirilmeyecekse bu durumun gerekçesinin, Kurul’un özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde, borsa bülteninde ilan edilmek üzere borsayı bildirilmesi zorunludur.

Sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yapılan değerleme işlemlerinde, değerlemeyi yapanlar Kurul'un Seri: VIII No: 45 sayılı Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliği'nde belirtilen esaslara uymak zorundadırlar.

Temettü dağıtımı, sermaye artırımını nedeniyle rüçhan hakkı kullanımı ve yöneticilerin mali haklarına ilişkin ödemeler değerlendirme yaptırma yükümlülüğünden istisna edilmiştir. Menkul kıymet yatırım ortaklıklarının, gayrimenkul yatırım ortaklıklarının ve girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının ilişkili taraflarından aldıkları portföy yönetimi, yatırım danışmanlığı ve sermaye piyasası araçlarının alım satımına aracılık hizmetleri ile halka açık anonim ortaklık statüsündeki bankaların ilişkili taraflara kullandırdıkları krediler için değerlendirme yaptırımları zorunlu değildir.³⁰¹

Öte yandan SPK, gerekli gördüğü takdirde, ortaklıklar ile ilişkili olan veya olmayan tarafları arasındaki işlemlerde, söz konusu Tebliğin 4 ve 5. maddelerinde yer alan oranlara bağlı kalmaksızın, değerlendirme yapılmasını ve bu Tebliğ'de belirtilen esaslar çerçevesinde değerlendirme sonuçlarının kamuya açıklanmasını zorunlu tutabilir.

4.1.2.4. Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre İlişkili Taraf İşlemleri

İlişkili taraf kapsamına giren kişi ve kuruluşlar Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 24 ve Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 24'de açıklanmıştır. Bu standarta göre finansal tabloları hazırlayan işletme ile ilişkili olan kişi ve işletmeler ilişkili taraf olarak tanımlanmıştır.³⁰²

Bu Standardın amacı; işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamak olarak açıklanmıştır.

TMS 24- İlişkili Taraf İşlemleri standardı, aşağıda belirtilen kişileri finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle (raporlayan işletme) ilişkili kişi veya işletmeler olarak belirtmiştir:

301 Zeki Gündüz, "Halka Açık AŞ'lerde (HAAŞ) -Transfer Fiyatlarında- Değerleme Yaptırma Zorunluluğu Unutulmamalı", Dünya Gazetesi 26.12.2008 (24.04.2012)

302 Adnan Dönmez, "İlişkili Taraf İşlemlerinin Uluslararası Denetim Standartları Ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri Açısından Değerlendirilmesi", Mali Çözüm, Kasım- Aralık 2010, s. 85-86

1. Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, aşağıdaki durumlarda raporlayan işletmeyle ilişkili sayılır: Söz konusu kişinin,

- Raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olması durumunda,
- Raporlayan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda,
- Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması durumunda.

2. Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde işletme raporlayan işletme ile ilişkili sayılır:

- İşletme ve raporlayan işletmenin aynı grubun üyesi olması halinde (her bir ana ortaklık, bağlı ortaklık ve diğer bağlı ortaklık diğerleri ile ilişkilidir),
- İşletmenin, diğer işletmenin (veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun üyesinin) iştiraki ya da iş ortaklığı olması halinde,
- Her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde,
- İşletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması halinde,
- İşletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda plânlarının olması halinde, (Raporlayan işletmenin kendisinin böyle bir plânının olması halinde, sponsor olan işverenler de raporlayan işletme ile ilişkilidir)
- İşletmenin (1) maddede tanımlanan bir kişi tarafından kontrol veya müştereken kontrol edilmesi halinde,
- Raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip bir kişinin işletme üzerinde önemli etkisinin bulunması veya söz konusu işletmenin (ya da bu işletmenin ana ortaklığının) kilit yönetici personelinin bir üyesi olması halinde, raporlayan işletme ile ilişkili kişiler olarak kabul edilmiştir.

Bireyin yakın aile üyeleri, işletme ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olması ya da işlemlerden etkilenmesi beklenen aile bireyleridir ve aşağıda belirtilenler bireyin yakın aile üyesi kapsamında yer alır:

- Bireyin eş ve çocukları,
- Bireyin eşinin çocukları ve
- Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişiler.

Raporlayan işletme ile ilişkili bir taraf arasında kaynakların hizmetlerin veya yükümlülüklerin herhangi bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferi ilişkili kişiler arasında yapılmış işlem sayılır.

İlişkili taraflar arasında işlemlerin gerçekleşmesi durumunda işletme; ilişkinin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisini ortaya koymak üzere, ilişkili taraf ilişkisinin niteliğini, işlemler hakkındaki bilgileri ve mevcut bakiyeleri kamuya açıklar. Açıklama gerektiren bu hususlar kilit yönetici personelin ücret ve benzeri menfaatlerine ilişkin konulara ek olarak düzenlenmiştir. Açıklamalar en az aşağıdaki hususları içerir:

- İşlemlerin tutarı;
- Mevcut bakiyeler ve:
 - İşlemlerin koşul ve durumları, teminat altına alınmış olup olmadıkları ve ödeme için belirlenen karşılığın niteliği; ve
 - Verilen veya alınan garantilerin ayrıntıları;
- Mevcut bakiyelerle ilgili şüpheli alacak karşılıkları;
- Dönem içinde ilişkili taraflardan olan şüpheli alacaklarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılan giderler.

4.2- GÜMRÜK KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Ülkemizde, “Gümrük vergileri” deyimi, yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü kapsamaktadır. Genellikle ithal mallara uygulanır ve değer (advalorem) ya da fiziksel miktar üzerinden alınan gümrük vergileri, yerli sanayii korumak ve devlete gelir sağlamak için alınanlar olmak üzere ikiye ayrılırlar.

Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır. Gümrük mevzuatı gümrük vergisinin üzerinden alınacağı eşyanın değeri ile ilgilenmektedir. Gümrük Kanununda eşya, her türlü madde, ürün ve değer olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası uygulamalarda gümrük vergisinin

hesaplanmasına esas teşkil eden eşyanın gümrük kıymeti, Dünya Ticaret Örgütü Gümrük Kıymet Anlaşmasında belirtilen yöntemlerin kullanılmasıyla tespit edilmektedir. Aynı zamanda ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde gümrük kıymetinin emsallerine uygun olması gerekmektedir. Dolayısıyla mal alım satımına ilişkin gümrük kıymet takdir işlemleri ile vergisel yönden transfer fiyatlandırması uygulamasının bir noktada işleme aynı pencereden baktığını söyleyebilir. Hem gümrükte kıymet takdiri işlemi için uygulanan yöntemlerin hem de transfer fiyatlandırması yöntemlerinin ortak amacı, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığını test etmektir. Diğer bir ifadeyle, hem gümrük hem de vergi idaresi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlere ait fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişki bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olup olmadığını incelemektedir.

Diğer taraftan, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında gümrük idaresi ve vergi idaresi ilişkili kişi kavramını farklı şekilde tanımlamakta ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin değerlendirilmesinde farklı ölçütler kullanmaktadırlar. Bu çerçevede, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda, gümrük idaresi, alıcı ile satıcı arasında bir ilişki varsa bu tür bir ilişkinin gümrük vergisinin tahsilinde "eşyanın kıymetini" etkileyip etkilemediği ile ilgilenirken; vergi idaresi ilişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri işlemlerde uyguladıkları "transfer fiyatının", dolayısıyla şirketlerin ülke içinde elde ettiği "kârın" bu tür bir ilişkiden etkilenip etkilenmediği ile ilgilenmektedir.³⁰³

4.2.1- Gümrük Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri

Günümüzde gümrük idareleri tarafından tahsil edilen vergilerin tamamına yakını eşyanın kıymeti üzerinden hesaplanmaktadır. Dolayısıyla eşyanın gümrük kıymetinin hangi usul ve esaslar çerçevesinde tespit edileceği önem taşımaktadır. Uzun yıllar ülkeler kıymet unsurunun tespitine yönelik keyfi uygulamalarda bulunmuşlar ve bunu kendi ekonomilerini korumak için bir silah olarak kullanmışlardır.

Ancak bu keyfi uygulamalar nihayetinde uluslararası ticareti ciddi biçimde sekteye uğrattığından kıymet tespitine yönelik adil, objektif ve öngörülebilir kuralların

303 Ramazan Biçer, "Transfer Fiyatlandırması İle Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kuralların Karşılaştırılması", Vergi Sorunları, Mayıs 2009, Sayı: 248, s.150

oluşturulmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla ve Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT – General Agreement on Tariffs and Trade) gümrük kıymetinin tespitine ilişkin genel esasları belirleyen 7. maddesine dayanarak, Kıymet Anlaşması olarak da isimlendirilebilecek bir anlaşma hazırlanmış ve imzaya açılmıştır. Günümüzde Dünya Ticaret Örgütü'ne (DTÖ) taraf ülkeler gümrük kıymetinin tespitinde söz konusu anlaşma hükümlerini uygulamaktadır. Türkiye söz konusu Kıymet Anlaşmasını 1988 yılında imzalamış ve anlaşma hükümlerini 1993 yılında uygulamaya başlamıştır.³⁰⁴

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 24. maddesinde; ilişkili kişiler arasında mal ithalatında gümrük kıymetinin belirlenmesine ilişkin kurallar hüküm altına alınmış olup bu madde hükmüne göre; İthal eşyasının gümrük kıymeti; ithal eşyası üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek eşya kıymetini belirtir. Diğer bir ifadeyle eşyanın satış bedelidir. Eşyanın satış bedeli ise Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta Gümrük Kanunu'nun 27 ve 28. maddelerine göre gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra, alıcının ithal eşyası için fiilen ödediği veya ödeyeceği fiyat olarak tanımlanmıştır.

Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat ise ithal eşyası için alıcının, satıcıya veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar. Ödemeler, para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilir. Gümrük Yönetmeliğinin³⁰⁵ 95. maddesine göre yapılan ilaveler dışında, alıcının pazarlama veya satıcı ile yapılan bir anlaşma yoluyla da olsa, satıcıya yapılan dolaylı dahil kendi hesabına yaptığı faaliyetler, satıcı yararına bir ödeme olarak değerlendirilmez. Bu tür işlemlere ilişkin giderler, ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespiti sırasında fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmez.

304 Gürkan Öztürk, "Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Kıymetinin Tespitine İlişkin Yöntemler", http://www.gumruknet.net/UserFiles/File/Transfer%20Fiyatlandirmasi/Makaleler/Transfer%20fiyatland%C4%B1rmas%C4%B1%20_G%C3%BCrkan_Ozturk.pdf (15.04.2012)

305 07.10.2009 Tarih ve Mükerrer 27369 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Ancak, eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi aşağıdaki koşullara bağlı tutulmuştur:

- Eşyanın alıcısı tarafından elden çıkartılması veya kullanımı,
 - Türkiye Cumhuriyeti mevzuatı ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan,
 - Eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan,
 - Eşyanın kıymetini önemli bir ölçüde etkilemeyen,

Kısıtlamalar dışında, hiçbir kısıtlamaya tabi olmamalıdır.

- Satış veya fiyat, kıymeti belirlenmekte olan eşya bakımından, kıymeti tespit edilemez bir koşul veya edim konusu olmamalıdır.

- Eşyanın alıcı tarafından tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkartılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın bir bölümünün doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal etmesi halinde, ithal eşyasının fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına 27. madde hükümlerine göre ilave yapılabilmelidir.

- Alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmamalı; ilişkinin varlığı durumunda ise, satış bedeli bu maddenin 2. fıkrası hükümlerine göre gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.

Gümrük Kanunu'nun 24/2. fıkrasında ise ithal eşyanın satış bedelinin tespitinde alıcı ve satıcı arasında ilişkinin bulunması durumunda yapılacak işlemler hüküm altına alınmıştır. Bu durumda, gümrük kıymeti tespitinde alıcı ve satıcı arasında ilişkinin varlığı halinde, eşyanın gümrük kıymeti Gümrük Kanununda belirtilen özel yöntemler uygulanarak tespit edilir.

Satış bedelinin belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin varlığı, satış bedelinin reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden oluşturmaz. Böyle durumlarda, satışa ilişkin koşullar incelenerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilir. Gümrük idaresi, beyan sahibi veya diğer kaynaklardan elde ettiği bilgilere dayanarak, söz konusu ilişkinin fiyatı etkilediği kanısına varırsa, bu hususları beyan sahibine yazılı olarak bildirir. Beyan sahibinin tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde olmak şartıyla cevap hakkı saklıdır.

4.2.2- Gümrük Kanunu Çerçevesinde İlişkili Kişiler

Transfer fiyatlandırmasının belirlenmesinde ilişkili kişilerin kimler olduğunun bilinmesi önemli bir konudur. 4458 sayılı Gümrük Kanununda yönetmelikle düzenlenmesini öngördüğü konuları düzenlemek ve uygulamaya yön verecek hususlara açıklık getirmek için çıkarılan Gümrük Yönetmeliğinin “alıcı ve satıcı arasında ilişkinin belirlenmesi” başlıklı 55. maddesinde hangi alıcı ve satıcıların ilişkili kişi olarak kabul edileceğine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Bu madde aynen aşağıya alınmıştır:

“(1) Gümrük kıymetinin belirlenmesinde alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığı yalnızca aşağıdaki durumlarda kabul edilir.

a) Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,

b) Birbirlerinin yasal ortakları olmaları,

c) İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları,

ç) Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5’i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması,

d) Birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi,

e) Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi,

f) Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi,

g) Aynı ailenin üyeleri olmaları.

(2) Tek acente, tek distribütör veya tek bayii olarak birbiri ile iş ilişkisi içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kıstaslara uymamaları durumunda, ilişki içinde olmadıkları kabul edilir.”

Gümrük kıymetinin belirlenmesinde ilişkili kişilerin yani alıcı ve satıcı arasında ilişkinin belirlenmesinde vergi mevzuatı ve gümrük mevzuatı farklı tanımlamalar yapmakla birlikte, esas olarak her ikisinde de tanımlanan ilişkili kişiler hemen hemen birbirine yakındır. Hem gümrük mevzuatı hem de vergi mevzuatı alıcı veya satıcı arasında

ilişkinin varlığı durumunda işlemin bedelinin tespitinde özel yöntemlere başvurulabilmektedir.

4.2.3- Gümrük Kıymetinin Tespit Yöntemleri

Eşyanın gümrük kıymeti, gümrük tarifesinin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla Gümrük Yönetmeliğinin 45 - 50. maddelerinde de yer alan yöntemlerin sırasıyla uygulanması yoluyla tayin ve tespit olunan kıymettir. Bir yöntemle belirlenemeyen kıymet için sıra dahilinde olmak üzere izleyen yöntemle geçilir. Eşyanın gümrük kıymeti bir üst maddede yer alan yöntem hükümlerine göre belirlenebildiği sürece bir alt madde hükümleri uygulanamaz. Gümrük Kanununda gümrük kıymetinin tespitine ilişkin olarak 6 yöntem belirtilmiş olup bu yöntemler aşağıda yer almaktadır.³⁰⁶

1. Satış Bedeli Yöntemi,
2. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi,
3. Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi,
4. İndirgeme Yöntemi,
5. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi,
6. Son Yöntem,

Bu yöntemlerin kullanılmasında esas, ilk önce satış bedeli yönteminin kullanılması, bu yöntemin kullanılmasını engelleyen bir durumun varlığı halinde ise sırasıyla diğer yöntemlerin denenmesi ve ilk beş yöntemle göre belirlenemeyen kıymetin son yöntemle göre belirlenmesidir. Eşyanın gümrük kıymeti bir önceki yöntemle göre belirlenebildiği sürece izleyen yöntemle geçilmez. Ancak beyan sahibinin yazılı talebinin gümrük idaresince uygun bulunması şartıyla, söz konusu yöntemlerden indirgeme yöntemi ile hesaplanmış kıymet yönteminin uygulama sırası değiştirilebilir.

Gümrük kıymetinin tespitine ilişkin olarak da uygulanabilecek yöntemlerin bir çok bakımdan transfer fiyatlandırması yöntemlerine paralellik arz ettiği görülmekle birlikte aralarında farklılıklarda bulunmaktadır. Gümrük kıymet tespitinde kullanılan yöntemler arasında bozulması mümkün olmayan bir hiyerarşi olduğu görülmektedir. Ancak transfer

306 Gürkan Öztürk, a.g.m.,

fiyatlandırılması uygulamasının yer aldığı KVK'nın 13. maddesi gümrük mevzuatında var olan hiyerarşinin aksine emsal bedele ulaşmada kullanılan yöntemler arasında herhangi bir bozulamaz hiyerarşik sıralama getirmemiştir. Hatta emsal fiyata götüren en uygun yöntemin tercih edilebileceği belirtilmiştir. Zira bu durum mezkûr maddenin gerekçesinde açık olarak ifade edilmiştir.³⁰⁷

4.2.3.1. Satış Bedeli Yöntemi

Satış bedeli yönteminde ithal eşyanın kıymeti eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli Türkiye'ye ihraç amacı ile yapılan satışta (Türkiye'ye ihraç amaçlı satış deyimi; Türkiye'ye ithal edilmek üzere doğrudan doğruya yapılan satışı ifade eder) Gümrük Kanununun 27 ve 28., Gümrük Yönetmeliğinin 95 ve 96. maddelerine göre gerekli düzeltmelerin de yapıldığı fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar. Ödemeler, para transferi şeklinde olabileceği gibi, akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilir. Satış bedelini, mükellefin gümrük idaresine yaptığı beyan olarak değerlendirmek mümkündür.

Birbirleri ile ilişkisi bulunan kişiler arasındaki bir satışta, beyan sahibi satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen ve aşağıda yer alan emsal kıymetlerden birine çok yakın olduğunu ispatlarsa bu satış bedeli kabul edilerek eşyanın kıymeti satış bedeli yöntemine göre belirlenir.

- Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan aynı veya benzer eşyanın birbiri ile hiçbir ilişkisi bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasında satışındaki satış bedeli,
- Aynı veya benzer eşyanın indirgeme yöntemi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti,
- Aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti.

Yukarıdaki emsal kıymetlerle yapılan kıyaslama sırasında, ticari düzeye, miktara, Gümrük Yönetmeliğinin 95. maddesinde sayılan unsurlara ve alıcı ile satıcı arasında ilişki

307 Ramazan Biçer, (Mayıs 2009), s. 152

bulunmayan satışlarda, satıcının üstlendiği, ancak satıcı ile alıcı arasında ilişki bulunan durumlarda ise satıcının üstlenmediği giderlere ilişkin ispatlanmış farklılıklar dikkate alınır.

Söz konusu emsal kıymetler beyan sahibinin girişimi ile ve yalnız kıyaslama amacıyla kullanılır. Bu emsal kıymetlere dayanarak eşyanın satış bedelinin yerini alacak bir kıymet tespit edilmez.

4.2.3.2. Aynı Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

Satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedeline göre belirlenmektedir. Bu yöntemle göre gümrük kıymeti belirlenirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan aynı eşyanın satış bedeli kullanılır. Böyle bir satışın bulunmaması durumunda, farklı ticari düzey ve/veya farklı miktarlardaki aynı eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey ve/veya miktar farkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılır. Kıymet artış veya azalışına da yol açsa, düzeltmenin yapılabilmesi için makul olduğunun ve doğruluğunun kesin delillerle ispatı gerekir.

Aynı eşya deyimi; fiziksel özellik, kalite ve tanındığı özellikleri dahil olmak üzere her hususta aynı olan ve aynı ülkede üretilmiş eşyayı (görünüşteki küçük farklılıklar diğer hususlarda tanıma uyan eşyanın aynı eşya sayılmasını önlemez) ifade eder.

İthal eşyası ile söz konusu aynı eşya arasında, ithal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin satış bedeline dahil edildiği durumlarda, mesafe ve nakliyatın türünden doğan ciddi farklılıklar göz önüne alınarak satış bedelinde düzeltme yapılır.

Bu yöntemin uygulanması sırasında aynı eşyaya ilişkin birden fazla satış bedeli tespit edilirse, ithal eşyasının gümrük kıymetini belirlemek üzere bunlardan en düşük olanı kullanılır.

4.2.3.3. Benzer Eşyanın Satış Bedeli Yöntemi

İlk iki yöntemle göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedelidir. Bu yöntemle göre gümrük kıymeti belirlenirken,

kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan benzer eşyanın satış bedeli kullanılır. Böyle bir satışın bulunmaması durumunda, farklı ticari düzey ve/veya farklı miktarlardaki benzer eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey ve/veya miktar farkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılır.

Benzer eşya deyimi; her hususta aynı olmamakla birlikte aynı işlevi görmelerini ve ticari olarak birbirlerini ikame edebilmelerini mümkün kılan, benzer özellik ve benzer unsurları bulunan ve aynı ülkede üretilmiş olan eşyayı (eşyanın kalitesi, tanındığı özellikleri, bir ticari markasının bulunması, eşyanın benzerliğinin belirlenmesinde göz önüne alınacak faktörler arasında yer alır) ifade eder.

İthal eşyası ile söz konusu benzer eşya arasında, ithal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin satış bedeline dahil edildiği durumlarda, mesafe ve nakliyatın türünden doğan ciddi farklılıklar göz önüne alınarak satış bedelinde düzeltme yapılır.

Bu yöntemin uygulanması sırasında benzer eşyaya ilişkin birden fazla satış bedeli tespit edilirse, ithal eşyasının gümrük kıymetini belirlemek üzere bunlardan en düşük olanı kullanılır.

4.2.3.4. İndirgeme Yöntemi

Yukarıda yer verilen üç yöntemle de eşyanın gümrük kıymetinin tespit edilmesi mümkün olamazsa, Bu durumda, indirgeme yöntemi ile eşyanın gümrük kıymeti tespit edilmeye çalışılır. Bu yöntemde, kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşya, Türkiye’de ithal edildiği hal ve durumda satılmışsa, bu yöntemle göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, bu eşyanın ya da aynı veya benzer ithal eşyasının yurt içindeki satıcıdan müstakil alıcılara kıymeti belirlenecek eşyanın ithal tarihi ile aynı veya yakın bir tarihte yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyat esas alınır. Bu birim fiyattan aşağıda belirtilen indirimler yapılarak eşyanın kıymeti tespit edilir.

- Türkiye’ye ithal edilen, ithal eşyası ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutad olarak ödenen veya ödenmesi kararlaştırılan komisyon veya kar ve söz konusu eşyanın pazarlanmasına ilişkin doğrudan ya da dolaylı giderler dahil olmak üzere genel giderler için yapılması mutad olan ilaveler,

- Türkiye sınırları içinde gerçekleşen mutad nakliye ve sigorta giderleri ile bunlarla ilgili diğer giderler,

- Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye’de ödenecek gümrük vergileri ile diğer dahili vergiler,

Kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşyanın, ithal tarihinde veya yakın bir tarihte satışı yoksa, bu eşyanın ithal tarihinden itibaren 90 gün içinde ithal edildiği hal ve durumda yapılan ilk satışına ait birim fiyat esas alınır. İthal edildiği hal ve durumda satılan kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşya yoksa; ithalatçının talebi üzerine ithal edildikten sonra işlenen veya değişikliğe tabi tutulan kıymeti belirlenecek eşyanın, müstakil kişilere en büyük miktardaki satışına ait birim fiyat gümrük kıymetine esas alınır. Bu birim fiyatından eşyanın işlenmesi veya değişikliğe tabi tutulmasından doğan ilave kıymetin düşülmesi ve yukarıda belirtilen indirimlerin yapılması gerekir.

İthal eşyasının kıymetinin tespitinde kullanılan indirgeme yöntemi transfer fiyatlamasındaki yeniden satış yöntemine büyük benzerlik göstermektedir.

4.2.3.5. Hesaplanmış Kıymet Yöntemi

Bu yöntemle göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, hesaplanmış kıymet esas alınarak belirlenir. Bu yöntemin uygulanması için ithalatçının gerekli bilgi ve belgeleri gümrük idaresine ibraz etmesi ve bu bilgi ve belgelerin doğruluğunu ispata hazır olduğunu üretici ülke makamlarından alacağı belge ile tevsik etmesi gerekir.

Hesaplanmış kıymet aşağıdaki unsurların toplamından oluşur:

- İthal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve yapılan imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri,

- Türkiye’ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutad olan kar ve genel giderlere eşit bir tutar,

- İthal eşyasının giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme, boşaltma, elleçleme (gümrük gözetimi altındaki eşyanın asli niteliklerini değiştirmeden istiflenmesi, yerinin değiştirilmesi, büyük kaplardan küçük kaplara aktarılması, kapların yenilenmesi veya tamiri, havalandırılması, kalburlanması, karıştırılması ve benzeri işlemler) giderleri ile nakliye ve sigorta giderleri.

Hesaplanmış kıymet yöntemi ile de transfer fiyatlandırmasında kullanılan maliyet artı yöntemi büyük benzerlikler göstermektedir.³⁰⁸

4.2.3.6. Son Yöntem

İlk beş yönteme göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde esneklik sağlamak amacıyla getirilen bir yöntemdir. Bu yöntemde, ilk beş yönteme göre belirlenemeyen ithal eşyasının kıymeti, Gümrük Kanunu'nun 26. maddesinde belirtilen esaslar göre yapılır.

İlk beş yönteme göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti;

- Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın,

- Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci maddesinin,

- Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliğinin Eşyanın Gümrük Kıymeti ile ilgili bölüm hükümlerinin,

esaslarına ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut hükümler esas alınarak belirlenir.

Bu yönteme göre gümrük kıymetinin belirlenmesinde aşağıdaki hususlar esas alınmaz:

- Türkiye'de üretilen eşyanın Türkiye içindeki satış fiyatı,

- Gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını kabul etmesini öngören bir sistem,

- Eşyanın ihraç ülkesindeki iç piyasa fiyatı,

- Aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemi hükümlerine göre belirlenen kıymeti dışındaki maliyet bedeli,

- Türkiye'den başka bir ülkeye ihraç edilmek üzere satılmış eşyanın fiyatı,

- Asgari gümrük kıymetleri,

- Keyfi veya fiktif kıymetler.

308 Gürkan Öztürk, a.g.m.,

4.2.4- Gümrük Kanunu Kapsamında Uygulanacak Cezalar

Gümrük Kanunu'na aykırı işlemlerden dolayı uygulanacak cezalar Gümrük Kanununda düzenlenen gümrük para cezaları ile 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uyarınca kesilecek para cezaları ve/veya hapis cezasını gerektiren fiillerden oluşan kaçakçılık suçu cezaları olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. İlişkili kişiler arasındaki Gümrük Kanunu'na aykırı işlemlerden dolayı uygulanacak cezalar, ilişkisiz kişiler arasındaki işlemler de uygulanan cezalar ile aynıdır.

Gümrük Kanunu'nun 234–238. maddelerinde, gümrüğe beyan edilen bedelin yani gümrük kıymetinin sonradan yapılacak denetlemeler sonucunda Gümrük Kanunu uyarınca tespit edilecek gümrük kıymetinden daha düşük bulunması durumunda uygulanacak cezalar düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinde düzenlenen cezaları örnek olarak inceleyebiliriz. Bu madde aşağıdaki gibidir:

1. Serbest dolaşıma giriş rejimi veya kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi tutulan eşyaya ilişkin olarak, yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda;

a. Gümrük Kanunu'nun 15. maddede belirtilen Gümrük Tarifesini oluşturan unsurlarda veya vergilendirmeye esas olan sayı, baş, ağırlık gibi ölçülerinde aykırılık görüldüğü ve beyana göre hesaplanan gümrük vergisi ile muayene sonuçlarına göre alınması gereken gümrük vergisi arasındaki fark %5'i aştığı takdirde, gümrük vergisinden ayrı olarak bu farkın üç katı para cezası alınır.

b. Kıymeti üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın beyan edilen kıymeti, Kanun'un 23 ila 31. maddelerde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymete göre noksan bulunduğu takdirde, bu noksanlığa ait gümrük vergisinden başka vergi farkının üç katı para cezası alınır.

c. Satış birimine göre miktar itibarıyla %5'i geçmeyen bir fark ile maddi hesap hatasından doğan noksan kıymet beyanlarında, bu farklara ait gümrük vergisinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası alınır.

2. Dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi ve tam muafiyetli geçici ithalat rejimi hükümlerine tabi eşyaya ilişkin olarak yapılan beyan ile muayene ve denetleme veya teslimden sonra kontrol sonucunda; birinci fıkrada belirtilen farklılıkların tespiti durumunda aynı fıkrada öngörülen cezaların yarısı kadar para cezası alınır.

3. Yukarıda belirtilen aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar yüzde onbeş nisbetinde uygulanır.

Bu durumda, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde gümrüğe beyan edilen gümrük kıymeti ile sonradan yapılan denetimlerde tespit edilen gümrük kıymeti arasında % 5'i geçen bir farkın tespiti halinde, bu farka ait gümrük vergisinden başka vergi farkının üç katı tutarında para cezası alınır. Söz konusu farkın % 5'in altında olması durumunda bu farka ait gümrük vergisinden başka vergi farkının yarısı tutarında para cezası uygulanır.

Gümrük Vergisi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak usulsüzlük cezaları ise Gümrük Kanunu'nun 239-241. maddelerinde düzenlenmiştir. Örnek olarak; Gümrük idarelerince verilen kararlara dayanak oluşturan bilgi ve belgelerin ilgili kişiler tarafından yanlış verilmesi halinde, yasada belirtilen usulsüzlük cezası iki kat olarak istenir.

4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 3. maddesinde Gümrük Kanunu'na aykırı işlemler ve uygulanacak para ve hapis cezaları 15 bent halinde ayrıntılı olarak açıklanmış olup aşağıda bu fillerden bazılarına ve bu fillere uygulanacak cezalara yer verilmiştir:

- Eşyayı, gümrük işlemlerine tâbi tutmaksızın Türkiye'ye ithal eden kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve onbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Eşyanın, belirlenen gümrük kapıları dışından Türkiye'ye ithal edilmesi halinde, verilecek ceza üçte birinden yarısına kadar artırılır.

- Eşyayı, sahte belge kullanmak suretiyle gümrük vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin, Türkiye'ye ithal eden kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis ve onbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.

- Transit rejimi çerçevesinde taşınan serbest dolaşımda bulunmayan eşyayı, rejim hükümlerine aykırı olarak gümrük bölgesinde bırakan kişi, altı aydan iki yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.

- Birinci ilâ dördüncü fıkralarda tanımlanan fiillerin işlenmesine iştirak etmeksizin, bunların konusunu oluşturan eşyayı, bu özelliğini bilerek ve ticarî amaçla satın alan, satışa arz eden, satan, taşıyan veya saklayan kişi, altı aydan iki yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.

- İthal kanun gereği yasak olan eşyayı ithal eden kişi, fiil daha ağır bir cezayı gerektiren suç oluşturmadığı takdirde, iki yıldan altı yıla kadar hapis ve yirmibin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. İthal yasak eşyayı, bu özelliğini bilerek satın alan, satışa arz eden, satan, taşıyan veya saklayan kişi, aynı ceza ile cezalandırılır.

- İhracı kanun gereği yasak olan eşyayı Türkiye'den ihraç eden kişi, fiil daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde altı aydan iki yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

SONUÇ

Dünya ekonomisinin gittikçe bütünleşmesi, uluslararası yatırım ortamının hızla gelişmesi ve ülkelerarası mal, hizmet ve sermaye hareketlerinin sürekli artış göstermesi sonucu, transfer fiyatlandırması hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri için önemli gündem konusu haline gelmeye başlamıştır. Bu gelişmeler ulusal ve uluslararası düzeyde şirket satın alma ve birleşmeleri yoluyla ÇUŞ olarak tabir edilen ve tek merkezden yönetilen şirket topluluklarının gerek sayısının gerekse üretim ve pazarlama alanlarının sürekli artmasına yol açmıştır. Bu durum özellikle, birden fazla ülkede üretim, dağıtım, pazarlama ve satış faaliyetleri yürütmeleri nedeniyle ÇUŞ'lar üzerinde önemli vergisel sonuçlar doğurmaktadır. Küreselleşme sürecinde ülkelerin kendi vergi matrahlarını koruyabilmek amacıyla transfer fiyatlandırması ile ilgili yasal düzenlemelere gitme ihtiyacı duymuşlardır.

Dünya ticaretinin yaklaşık %60'ının ilişkili şirketler arasında gerçekleştiği tahmin edilmektedir. Başka bir ifadeyle, dünya üzerindeki her 3 ticari işlemde ikisi transfer fiyatlandırmasının kapsamına girmektedir. İlişkili şirketler arasındaki ticaret hacminin bu ölçüde büyümesi, bu şirketler arasındaki mal ve hizmet transferlerinde uygulanan fiyatların yani transfer fiyatlarının aynı çıkar grubuna dahil olarak tek merkezden yönetilmeleri sebebiyle sorgulanmasına neden olmuştur. ÇUŞ grubu şirketlerin kendi aralarındaki işlemlerde belirledikleri transfer fiyatlarını yapay olarak vergi planlaması amacı için kullanmaları transfer fiyatlandırması konusunun hem ülkeler hem de şirketler için en önemli vergisel konulardan biri haline gelmesine neden olurken, gelecekte bu önemin daha da artması beklenmektedir.

Transfer fiyatlandırması ilişkili şirketler arasında gerçekleşen ticari işlemlerde belirlenen fiyat veya bedellerin ilişkisiz işletmeler arasındaki benzer işlemlerde belirlenen fiyat ve bedele diğer bir ifadeyle emsallere uygunluk ilkesine uygun olmasına dayanmaktadır. Transfer fiyatlandırması başlangıçta bir işletme iktisadi kavramı olarak işletme bölümleri arasındaki performans değerlendirmesinde kullanılmak üzere, işletmenin kendi bölümleri arasında mal ve hizmet transferinde uygulanacak fiyatı tespit etmek için kullanılmıştır. Ancak transfer fiyatlandırması ÇUŞ'lar tarafından, ülkeler arasında uygulanan vergi oranı farklılıklarından yararlanarak toplam da ödeyecekleri vergiyi azaltmada bir vergi planlama aracı olarak kullanılmaya başlanınca transfer fiyatlandırması, uluslararası vergi hukuku sorunu haline gelmiştir. Bu bakımdan, ÇUŞ'ların, vergi yükünü

minimize etmek ve vergi sonrası karlarını maksimize etmek amacıyla karlarını başka ülkelere örtülü olarak transfer etmesi birçok ülkenin vergilendirme yetkilerinin çatışmasına, bazen iki ülkenin çifte vergilendirme yapıldığı gerekçesiyle karşı karşıya gelmesine neden olmuştur.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ulusal boyuttaki ilk düzenleme ABD’de gerçekleştirilmekle birlikte bu konudaki en kapsamlı çalışmalar OECD tarafından yapılmıştır. OECD tarafından transfer fiyatlandırması konusunda hazırlanan ilk rehber 1995 yılında “ÇUŞ’lar ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” olarak yayımlanmış ve sürekli güncellenmekle birlikte Haziran 2010 yılında son güncel hali yayımlanmıştır. Ülkemiz dahil OECD’ye üye olan ve olmayan birçok ülke tarafından ulusal transfer fiyatlandırması mevzuatlarının düzenlenmesinde kılavuz olarak alınan OECD Rehberinin 2010 yılı versiyonunda daha önceki rehberlerde olmayan bazı değişiklikler ve yenilikler yapılmıştır.

Bu yenilikler;

- Eski Rehberinin (I) numaralı bölümünde ayrı bir başlık olarak yer alan karşılaştırılabilirlik analizi konusu yeni Rehberde (III) numaralı bölüme alınmış ve daha detaylandırılarak basamaklar halinde nasıl gerçekleştirileceği ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

- Yeni Rehberde tüm transfer fiyatlaması yöntemleri ikinci bölümde toplanmış ve ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

- İlişkili şirketler arasında işlemlerin fiyatlandırmasında önce geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanacağı, eğer bu yöntemler uygulanamıyorsa işlemsel kar yöntemlerine başvurulması gerektiği yönündeki hiyerarşik kural kaldırılarak, bu işlemlerde uygulanacak yöntemin seçiminde her yönteme eşit uzaklıkta bulunan "durumun koşullarına en uygun yöntem" ilkesi ana kural olarak ifade edilmiştir.

Ülkemizde transfer fiyatlandırması uygulamasına benzer bir uygulama 1949 yılında çıkarılan 5422 sayılı KVK’nın 17. maddesinde düzenlenen “örtülü kazanç dağıtım” müessesesi olup bu müessese hemen hemen hiçbir değişikliğe uğramadan 2007 yılına kadar Türk Vergi Sisteminde uygulanmıştır. Ancak mevcut sistem gün geçtikçe çağdaş gelişmelere ayak uyduramamış ve bu alanda ortaya çıkan sorunların çözümünde yetersiz kalmaya başlaması nedeniyle değiştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Transfer fiyatlandırması, 5422 sayılı KVK’nın güncellenmesi kapsamında kabul edilen 5520 sayılı

yeni KVK'nın 13. maddesinde "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında OECD Rehberine ve çağdaş ülke uygulamalarına uygun olarak yeniden düzenlenmiştir.

5422 sayılı örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin, 5520 sayılı KVK'da yapılan düzenleme ile daha modern ve çağdaş ülke uygulamalarına uygun bir yapıya kavuşturulduğunu söyleyebiliriz. Bu düzenlemenin getirdiği yenilikler Türk vergi sisteminde önemli bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir. Yapılan düzenlemeler transfer fiyatlandırması konusunda yaşanan birçok sorunun çözümüne önemli ölçüde katkıda bulunmuştur. Gri alanları azaltılmış açık ve net bir transfer fiyatlandırması mevzuatı ise ülkeye gelmek isteyen yabancı sermayeyi teşvik etmiştir.

Kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Bu durumda, transfer fiyatlandırması mevzuatının temelini emsallere uygunluk ilkesi yani ilişkili kişiler arasında yapılan işlemin bedelinin ilişkisiz kişiler arasında yapılan işlemin bedeline uygun olması oluşturmaktadır.

5520 sayılı Kanun ile transfer fiyatlandırması konusunda yapılan yenilikleri aşağıdaki gibi sayabiliriz:

- İlişkili kişi tanımı ve kimlerin ilişkili olduğu açıklanmıştır. Her ne kadar ilişkili kişi kapsamının çok geniş tutulduğu yönünde eleştiriler yapılsa da ilişkili kişiler ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

- Emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak emsal bedel ve fiyat tespitinde uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemleri belirlenmiştir.

- Maliye Bakanlığı ile peşin fiyatlandırma anlaşması yapma imkanı getirilmiştir.

- Transfer fiyatlandırması belgelendirme uygulamasına geçilmiştir.

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü dağıtılan kazançlar, dağıtılmış kar payı sayılarak işleme taraf olan mükellefler nezdinde gerekli düzeltme yapılması imkanı tanınmıştır.

- Yurt içi işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, hazine zararı olması şartına bağlanmıştır.

Bu yapılan yenilikleri baktığımızda “Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi” OECD düzenlemeleri ve çağdaş uygulamalara uygun hale getirilmiştir. Ülkemizde transfer fiyatlandırması konusunda yapılan bu yenilikler ile uygulamada açık olmayan birçok konu netleştirilmiş, uluslararası uygulamalara paralel bir yapı getirilmiş ve sorunlu birçok konunun da çözüme kavuşturulması sağlanmıştır. Ancak tüm dünya’da olduğu gibi transfer fiyatlandırması konusu ülkemizde de bu yeni düzenlemelere rağmen en çok tartışılan ve en sorunlu vergisel konuların başında gelmektedir.

İlişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin tespit sürecini transfer fiyatlandırması olarak tanımlayabiliriz. Ancak ilişkili kişiler arasındaki ticari işlemlerde uygulanan fiyatın emsallere uygun olması gerekmektedir. İlişkili kişiler arasındaki ticari işlemlerde belirlenen bedelin emsallere uygun olması halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek mümkün değildir. Aksi durumda yani ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde belirlenen bedel emsaline göre düşük veya yüksek ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedilebilir. İlişkili kişiler arasındaki emsaline uygun olmayan manipülatif transfer fiyatları daha çok toplamda ödenecek vergiyi minimum tutmak amacıyla yapılmaktadır. Devletler emsaline uygun olmayan transfer fiyatları yoluyla kendi vergi gelirlerinin azaltılmasını önlemek ve vergi gelirlerini güvenceye almak için transfer fiyatlandırması konusunda gerekli mevzuat düzenlemeleri yapmaktadırlar.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olabilmesi için işlemlerin ilişkili kişiler arasında yapılmış olması ve söz konusu işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Transfer fiyatlandırması mevzuatına bütün olarak baktığımızda ilişkili kişilerin tanımı çok geniş tutulmuştur. Her ne kadar ilişkili şirketler arasında yapılan ticari işlemlerin emsaline uygun olması durumunda eleştiri olmayacağı düşünülse de olaya ilişkili kişilerle yapılan işlemleri belgelendirme yükümlülüğü açısından baktığımızda, ilişkili kişilerin kapsamının çok geniş tutulması sebebiyle çok sayıda işleme ilişkin belgelendirme yapacağı hususu mükelleflere ek maliyetler yaratacaktır.

5520 sayılı KVK’nın 13/2 maddesinde, 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 sayılacağı belirtilmiştir. Bu düzenleme, Türk Vergi Sisteminde de zararlı vergi rekabetini önlemeyi amaçlayan önemli bir düzenleme olup vergi cenneti olarak tabir edilen ve vergi oranın çok düşük veya hiç uygulanmadığı ülkelerle yapılan tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilmektedir. Bu durumda, bu türden ülkelerde bulunan kişiler ile yapılmış ticari işlemlerin emsaline uygun olması gerekmektedir.

Ancak Bakanlar Kurulu vergi cenneti olarak değerlendirilen ülkeleri, 01.01.2007 tarihinden bugüne kadar uzun bir süre geçmesine rağmen hala ilan etmemiştir. Bu listenin yayınlanmamasının en önemli gerekçesi Türkiye'nin bu listeyi belirleme konusunda uluslararası platformdan (AB, OECD vb.) bağımsız hareket etmek istememesi ve vergi cenneti olarak tabir edilen ülkelerle halen bilgi değişim anlaşmalarının müzakere ediliyor olmasıdır. Ancak bu listenin ilan edilmemesi mükellefler açısından belirsizlik yaratırken, vergi idaresi açısından bu ülkelerle yapılan emsaline uygun olmayan ticari işlemler nedeniyle vergi kaybına yol açmaktadır. Uygulamada yaşanan belirsizliği önlemek için Bakanlar Kurulu tarafından bu ülkelerin biran önce ilan edilmesi faydalı olacaktır.

İlişkili kişiler arasında yapılan ticari işlemlerin emsallere uygun olması gerekmektedir. Dolayısıyla emsallere uygunluk ilkesi transfer fiyatlandırması uygulamasının temelini oluşturmaktadır. Mükellefler transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerinde emsal bedel araştırmalarında çoğu zaman uygun emsal bedel tespitinde güçlüklerle karşılaşmaktadırlar. Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca emsal bedeli tespit edilecek işleme benzeyen iç emsal bulunmamakta hatta dış emsal bile tespit edilememektedir. Hatta böyle bir emsal varsa bile bu emsale ulaşmak ticari sır veya vergi mahremiyeti gibi gerekçelerle hukuken mümkün olmamaktadır. Bu durumda, herkesin rahatça ulaşabileceği hem mükellefler hem de vergi idaresi tarafından kullanılacak veri bankalarının acilen oluşturulması ve bu veri bankaları kuruluna kadar yurt dışı veri bankalarının kullanımı konusunda bir düzenleme yapılması emsal bedel tespitinde yaşanan güçlükleri bir nebze olsun çözecektir.

Emsal bedelin tespit edilmesinde "karşılaştırılabilirlik analizi" büyük önem taşımaktadır. Karşılaştırılabilirlik analizi ilişkili kişiler arasındaki ticari işlemlerde uygulanan koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılması esasına dayanmakta olup karşılaştırılabilirlik

analizi ile mümkün olan en güvenilir emsalin bulunması amaçlanmaktadır. 2010 yılında yenilenen OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde, karşılaştırılabilirlik analizi ayrı bir bölümde detaylı olarak açıklanmış ve güvenilir emsal bedel tespit etme noktasında mükelleflerin bu Rehberden yararlanması da mümkün olabilir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında hem örtülü kazanç dağıtan hem de kazanç dağıtılan mükellef nezdinde düzeltme yapabilme imkanı tanınmıştır. Bu düzeltmenin yapılabilmesi için tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Ayrıca Tebliğ'de açıklanan düzeltme yöntemlerinin hem transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan mükellef hem de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellef için daha da detaylandırılmasında fayda bulunmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasında mükelleflere belgelendirme yükümlülüğü getirilmiştir. Mükelleflerin emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat ve bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt ve belgelerini ispat edici kâğıtlar olarak saklanması gerekmektedir. İlişkili kişilerin kapsamının geniş tutulması ve idare tarafından mükelleflerden istenilen bilgi ve belgelerin oldukça fazla olması, mükelleflerin belgelendirme konusunda uzun ve kapsamlı bir çalışma yapmasını zorunlu kılmaktadır. Bu yükümlülüğün hafifletilmesi bağlamında belgelendirme yükümlülüğünün, şirketlerin büyüklükleri veya ilişkili kişilerle olan işlem hacimleri dikkate alınarak sınıflara ayrılması mükelleflere zaman ve maliyet tasarrufu sağlayabilecektir.

Ayrıca yeni düzenlemede mükelleflere, ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemi, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirleme imkanı getirilmiştir. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması olarak tabir edilen bu yöntem transfer fiyatlandırması kapsamına giren ilişkili şirketler arası yüksek tutarlı işlemlere ilişkin yapılarak bu konuda ortaya çıkabilecek riskin azaltılmasını mümkün kılabilir. Bu yöntem ile Maliye Bakanlığı ile mükellefler arasında transfer fiyatlandırması konusunda ortaya çıkabilecek sorunlar önceden çözümlenerek mükellefler ile idare arasındaki ihtilaflar azaltılmış olacaktır. Tüm gelişmiş ülkelerde uzun süredir uygulanan bu yöntem ülkemizde yeni bir uygulama olup ülkemizde ilk tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması Temmuz 2011'de imzalanmıştır.

Yurt içi işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır. Yeni düzenleme öncesinde yargı içtihadı olarak

uygulamada yerini bulan bu kriter daha sonra kanuni bir ölçüt olarak Kanun maddesine girmiştir. Bu kriterin sağladığı en önemli fayda ilişkili kişiler arasında yapılan yurt içi işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hazine zararı doğmasına bağlı tutulmuştur. Bu durum her iki tarafında kar beyan ettiği herhangi bir hazine zararının olmadığı ilişkili şirketler arasındaki yurt içi işlemler yönünden mükelleflerin uğrayabileceği haksız uygulamaları bir nebze önlemiştir. Ancak bu düzenleme ile kurumlar vergisi yönünden ilişkili şirketler arasındaki işlemin taraflarından biri zarar etmediği sürece ilişkili kişilerle yaptıkları tüm işlemlerin fiyatını bedelsiz fiyat da dahil olmak üzere diledikleri gibi saptama olanağına kavuştuklarını söyleyemeyiz.

Şöyle ki Kanun'da hazine zararı, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan yola çıkarak hazine zararı olmadığını söylemek için ilişkili kişiler arasındaki işlem nedeniyle ortaya çıkan tüm vergilerin zamanında ve tam olarak tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Bu da hazine zararı kriterinin uygulanmasını oldukça güç hale getirirken aynı zamanda ilişkili şirketlerle gerçekleştirilen emsaline göre düşük bir işlemten dolayı hazine zararının olmadığını ispat etmek oldukça güç olacaktır.

Öte yandan daha önce belirtildiği üzere, transfer fiyatlandırması mükelleflerin özellikle ÇUŞ'ların gündeminde vergisel açıdan önemli risk unsurlarından biri olarak ilk sıralarda yer almaktadır. Aynı şekilde Maliye Bakanlığı yıllık denetim planlarının önemli bir parçasını transfer fiyatlandırması incelemeleri oluşturmaktadır. Konunun önemli olması sebebiyle, transfer fiyatlandırması mevzuatına sahip ülkelerin birçoğu bu konuda uzmanlaşmış inceleme elemanlarından oluşan özel transfer fiyatlandırması ekipleri tarafından bu incelemeleri yürütmektedir.

Ülkemizde de transfer fiyatlandırmasının en önemli vergi incelemesi konusu haline gelmesi ve Maliye Bakanlığı'nın konuya verdiği önemin göstergesi olarak tüm Türkiye'de vergi incelemelerini yürüten Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde Ankara, İstanbul ve İzmir'de "Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması, Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlığı" oluşturularak transfer fiyatlandırması konusunda uzman inceleme elemanları yerleştirilmiştir. Transfer fiyatlandırması konusunda yapılacak incelemeler çağdaş ülke uygulamalarına uygun olarak söz konusu grup başkanlıkları

bünyesinde istihdam edilen uzmanlaşmış vergi inceleme elemanları tarafından yapılmaya başlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bulunan Transfer Fiyatlandırması ve Değerlendirilmesi Müdürlüğü, mükelleflerin yıllık belgelendirme yükümlülüklerini takip ederek gerekli değerlendirmeleri yaparken, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın transfer fiyatlandırması uzman inceleme elemanlarına incelenecek mükelleflerin, konuların ve sektörlerin tespiti açısından önemli bilgiler sağlayarak yardımcı olması bu konuda vergi kaybının azaltılmasına yardımcı olacaktır. Bu gelişmeler ile Türkiye'de transfer fiyatlandırması konusunda hem belgelendirme hem de inceleme konularını yürüten birimlerin birbiri ile uyumlu bir şekilde gerekli koordinasyon ve işbirliği sağlanarak etkin bir şekilde çalışmaları, mükelleflerin manipülatif transfer fiyatları belirlemesi konusunda caydırıcı olacaktır.

KAYNAKÇA

ADAMS, Chris ve COOMBES, Richard; “**Global Transfer Pricing: Principles and Practice**”, London LexisNexis 2003.

AĞAR, Serkan; “**Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011.

AKARCA, Akif, ŞAFAK, Mehmet; “İşletmelerde Vergi Planlamasının Önemi”, **Dünya Gazetesi**, 02.08.2007.

AKTAŞ, Mehmet; “**Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**”, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004,

AKTAŞ, Mehmet; "**Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**", Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir 2003.

ANBAR, Adem; “Çokuluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:324, Ağustos 2008.

ATEŞ, Leyla; “**Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**”, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

ATIŞ, Caner; “**Kürselleşme Sürecinde Transfer Fiyatlandırma ve Türkiye**”, <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/yonetim/yonetim24.pdf> (22.12.2011)

BARFIELD, Jesse T. ve RAIBORN, Cecily A. ve KINNEY, Michael R.; “**Cost Accounting: Traditions and Innovations**”, West Publication Co, 4th Edition 2001.

BATUN, Mehmet; “Bankaların, Çalışanlarına Düşük Faizle Kredi Kullandırmaları, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımıdır”, **Yaklaşım**, Sayı:195, Mart 2009.

BATUN, Mehmet; “Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme Müessesesi ve Bazı Sorular”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 347, Temmuz 2010.

BAYRAM, Salih; "Transfer Fiyatlandırmasında Karşı Kurum Düzeltmesi ve Hazine Zararı Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 339, Kasım 2009.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012, **Hesap Uzmanları Derneği Yayını**, İstanbul 2012.

BEYLİK, Ali; “Uluslararası Transfer Fiyatlaması ve Karşı Düzenlemeler”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 144, Aralık 2004.

BİÇER, Ramazan; “**Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**”, Türmob Yayınları, Ankara 2008.

BİÇER, Ramazan; "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Veri Tabanlarının Önemi ve Veri Tabanlarında Emsal Arama Yöntemleri", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 243, Temmuz 2008.

BİÇER, Ramazan; “Transfer Fiyatlandırması İle Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kuralların Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2009, Sayı: 248.

BOLAÇ, Uğur; “**Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi**”, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Trabzon 2008.

BULUT, Nusret; “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinde Düzeltme İşlemleri ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 367, Mart 2012.

CENKERİ, Elif; “**Transfer Fiyatlaması ve Türk Vergi Sistemi**”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2005.

CRAVENS, Karen S. Çev. GÜNAYDIN, İhsan; "Çokuluslu İşletmeler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 141, Haziran 2000.

ÇAK, Murat; “**Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme**”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara 2008.

ÇAKMAK, Timur; “ Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi İçin Kullanılan Yöntemler ve Bu Yöntemlerin İşleyişi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 306, Şubat 2007.

ÇEKİRDEKOĞLU, Kadir; “İlişkili Şirketlerde Grup içi Hizmetlerin Dağıtımı ve Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 329, Ocak 2009.

ÇELİK, Orhan; “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Cilt:1, Sayı:1, Nisan 2000.

DEĞER, Ayça; “Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Tarafındaki Gelişmeler”, **Dünya Gazetesi**, 02.06.2010.

DEMİR, Hakan; “ **Holding Şirketlerde Transfer Fiyatlandırmasının Esasları ve Uygulamaları**”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul 2008.

DEMİRCİ, Abdulkadir; “Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında “Gerçekçi Bir Şekilde Sahip Olunan Seçenekler”, Kavramı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 365, Ocak 2012.

DİLAVER, İpek; “**KVK’da Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları**”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2010.

DÖNMEZ, Adnan : “İlişkili Taraf İşlemlerinin Uluslararası Denetim Standartları Ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**, Kasım- Aralık 2010.

DURAN, Metin; “Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 284, Mayıs 2012.

EDWARDS, Chris ve MITCHELL, Daniel J.; “**Global Tax Revolution: The Rise of Tax Competition and The Battle to Defend It**”, Cato Institute Publication, Washington D.C 2008.

ELELE, Onur; “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, **Yaklaşım**, Sayı: 184, Nisan 2008.

ELELE, Onur; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:318, Şubat 2008.

ELELE, Onur; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi Ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler”, **Yaklaşım**, Sayı: 182, Şubat 2008.

Ernst& Young “**2010 Global Transfer Pricing Survey**”, Ernst& Young 2011 [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf), (26.10.2011).

Gelir İdaresi Başkanlığı "**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber**", GİB Yayın No:114, Kasım 2010.

GÜNAYDIN, İhsan; **”Vergi Politikalarının Uluslararası Doğrudan Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkisi”** Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Trabzon 1998.

GÜNAYDIN, İhsan, BENK, Serkan; “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar Çözüm Önerileri I”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 179, Ağustos 2003.

GÜNDÜZ, Zeki; “Halka Açık AŞ'lerde (HAAŞ) -Transfer Fiyatlarında-Değerleme Yaptırma Zorunluluğu Unutulmamalı”, **Dünya Gazetesi**, 26.12.2008.

GÜNER, M. Fatih; “Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri”, **E-Yaklaşım**, Sayı:141.

GÜZELDAL, Ömer; "Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler", **Vergi Dünyası**, Ocak 2008, Sayı: 317

GÜZELDAL, Ömer; “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Problemler (III)”, **Vergi Dünyası**, Sayı:313, Eylül 2007.

Habertürk Gazetesi, **“Vergi cennetleri listesinde 4 yıllık rötar!”**, 31.03.2011, <http://ekonomi.haberturk.com/makro-ekonomi/haber/615892-vergi-cennetleri-listesinde-4-yillik-rotar>, (14.04.2012).

IŞIK, Hüseyin; **“Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005-370, Ankara 2005.

IRS **“IRS Accepts Settlement Offer in Largest Transfer Pricing Dispute”**, IR-2006-142, 11.07.2006, <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=162359,00.html> (23.12.2011).

KAHRAMAN, Orhan; “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:292, Aralık 2005.

KAPUSUZOĞLU, Tuncay; "Transfer Fiyatlandırması Nedir ?" **Vergi Dünyası**, Sayı: 205, Eylül 1998.

KAPUSUZOĞLU, Tuncay; “Transfer Fiyatlamasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler II”, **Vergi Dünyası**, Sayı:215, Temmuz 1999.

KAPUSUZOĞLU, Tuncay; “Transfer Fiyatlamasına Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:296, Nisan 2006.

KAPUSUZOĞLU, Tuncay; “**Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**”, Oluş Yayıncılık, İstanbul 2003.

KARTAL, Zihni; "Transfer Fiyatlaması Nasıl Belgelenir?", **Vergi Dünyası**, Sayı: 317, Ocak 2008.

KELECİOĞLU, Aykut, VURAL, İrfan; "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", **Vergi Sorunları**, Sayı: 215, Ağustos 2006.

KIYAT, Emine Leyla; “**5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE. İstanbul 2010.

KOYUNCU, Mesut; “ **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2005.

KÜÇÜK, Sema; "Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygun Fiyat Tespit Yöntemleri-I", **Yaklaşım**, Sayı: 198, Haziran 2009.

LEVEY, Marc M. ve WRAPPE, Steven C.“**Transfer Pricing Rules, Compliance and Controversy**”, CCH, Second Edition, Chicago 2007.

LEVEY, Marc M. ve Wrappe, Steven C. ve CHUNG, Kerwin; “ **Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook**”, CCH Puplicaton, Chigago 2006.

Lİ, Jian ve PAİSEY, Alan; “**Transfer Pricing Audits İn China**”, Polgrave Macmillan Publication, New York 2007.

MARKMAN, Michelle; “ **The Transfer Pricing Of Intangibles** “ Kluwer Law International, The Netherlands 2005.

NAZALI, Ersin; “Transfer Fiyatlaması III”, **Yaklaşım**, Sayı 177, Eylül 2007.

NİZAMOĞLU, Can; “Transfer Fiyatlaması Emsal Fiyat”, **Dünya Gazetesi**, 17.02.2012.

OECD, “**Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**”, Haziran 2010 OECD Publication.

ONGUN, İbrahim, ÇELİK Muhsin; “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül 2006.

OWENS, Jeffrey; “, **OECD Conference: Transfer Pricing and Treaties in a Changing World**”, Paris 21-22 Eylül 2009, <http://www.oecd.org/dataoecd/18/25/43744164.pdf>, (21.12.2011).

ÖCAL, Erdoğan; "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Konusundaki Görüşlere Toplu Bir Bakış", **Yaklaşım**, Sayı: 209, Mayıs 2010.

ÖCAL, Erdoğan; “Transfer Fiyatlandırması ve KDV”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 189, Eylül 2008.

ÖÇAL, Erdoğan; "Transfer Fiyatlandırması ve Vergi Anlaşmaları", **Yaklaşım**, Sayı: 191, Kasım 2008.

ÖNCEL, Yenal; “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri 41. İstanbul 2002.

ÖZ, N. Semih; “**Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005.

ÖZTÜRK, Gürkan; “**Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Kıymetinin Tespitine İlişkin Yöntemler**”, [http://www.gumruknet.net/UserFiles/File/ Transfer%20 Fiyatlandirmasi/Makaleler/ Transfer%20fiyatland%C4%B1rmas% C4%B1%20_G%C3%BCrkan_Ozturk.pdf](http://www.gumruknet.net/UserFiles/File/Transfer%20Fiyatlandirmasi/Makaleler/Transfer%20fiyatland%C4%B1rmas%C4%B1%20_G%C3%BCrkan_Ozturk.pdf) (15.04.2012).

PARKER Kenneth R.L. (Editör); “**Tax Director’s Guide to International Transfer Pricing**”, Global Business Information Strategies Publication, Newton MA USA 2008.

PLENDER, John ve SİMONS, Martin “How Transfer Pricing Threatens Global Tax Revenues”, **Financial Times**, 21.06.2004, (14.10.2011).

Pricewaterhousecoopers, **International transfer pricing 2011**, Pricewaterhousecoopers Publications, 2011,s 34, http://www.pwc.com/en_GX/gx/international-transfer-pricing/assets/itp-2011.pdf, (18.01.2012).

SARAÇ, Mehmet; “ Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu konudaki Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 282, Şubat 2005.

SARI, Hamit; “Örtülü Sermaye Ve Örtülü Kazanç Dağıtım Müesseselerinin Muvazaa Ve Kanuna Karşı Hile Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 293, Ocak 2006.

SEVER, Doğu; “**Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**”, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi SBE, Ankara 2010.

SİNGH, Kavaljit; “**Growing Abuse of Transfer Pricing by Transnational Corporations**”, <http://globalresearch.ca/index.php?context=va&aid=5860> (22.12.2011).

SOYDAN, Billur; “Çok Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 91, Nisan 1996.

SUHR, Petronella; “**The Revised Chapters I-III of The OECD Transfer Pricing Guidelines, A Comparative Analysis Of The Changes and The Use Transfer Pricing Regulations**”, Master Thesis in Tax Law, Jönköping University International Business School, December 2010, s.22, <http://hj.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2:394836>, (12.02.2012).

SUMAY, S.Serdar; “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Dış Emsallerin Veri Tabanları Vasıtasıyla Tespiti”, **Vergi Dünyası**, Kasım 2009, Sayı: 339.

ŞİŞMAN, Bülent; “**İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**”, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003.

TAŞKIN, Yasemin; “**Vergi Aflarının Etkinliği; Teori ve Türkiye Uygulaması**”, Yüksek Lisans Tezi”, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2006.

TAVUZ, Akın; “Önceden Fiyatlama Anlaşmaları (Advance Pricing Arrangements)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 310, Haziran 2007.

TEKİN, Cem ve KARTALOĞLU, Emre; “**Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**”, İSMMMO Yayınları, İstanbul 2007.

TEMİZYÜREK, Onur; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kurum Kazancı Katma Değer Vergisi Matrahı Mıdır?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 359, Temmuz 2011.

Transfer Pricing; http://en.wikipedia.org/wiki/Transfer_pricing, (20.12.2011).

TUNCER TOKUR, Özlem; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008.

TUNCER, Sebahattin; “İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2008, Sayı:181.

TUNCER, Selahattin; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yaşanan Kaos”, **Yaklaşım**, Sayı:182, Şubat 2008.

TÜRK, Yakup; "Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 318, Şubat 2008.

UÇAR, Serkan; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Grup İçi Giderlerin Grup Şirketlerine Yansıtılması “ **Vergi Dünyası**, Sayı: 337, Eylül 2009.

UYANIK, Namık Kemal; “**Transfer Fiyatlandırma**”, Tesmer Yayınları, Ankara 2008.

UYANIK, Namık Kemal; “Yeni Türk Ticaret, Sermaye Piyasası ve Kurumlar Vergisi Kanunları Açısından Örtülü Kazanç Aktarımının Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 223, Temmuz 2011.

YAKIŞIKLI, Ramazan; "Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığıın Kabulünde Hazine Zararının Doğması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 327, Kasım 2008.

YAKIŞIKLI, Ramazan; “Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme ve KDV Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 332, Nisan 2009.

YALTI SOYDAN, Billur; “**Uluslararası Vergi Anlaşmaları**”, Beta Yayınları, İstanbul 1995.

YAZAR, Feyyaz; “Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 334, Haziran 2009.

YETKİNER, Erkan; “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Belgelendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 315, Kasım 2007.

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2499 Sayılı Sermeye Piyasası Kanunu

4458 Sayılı Gümrük Kanunu

5422 Sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formun Doldurulması Hakkında Sirküler, (www.gib.gov.tr)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mevzuat Sitesi
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) İnternet Sitesi
<http://www.oecd.org>