



YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

MUHİTTİN DOĞRUYOL

VERGİ RAPORU DERGİSİNİN ÜCRİTSİZ EKİDİR

VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ
16
VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ

VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ
EĞİTİM YAYINLARI SERİSİ : 16

YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

MUHİTTİN DOĞRUYOL

ANKARA, 2008

Vergi Denetmenleri Derneği

Genel Merkezi

Cihan Sokak No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA

Tel: (0312) 231 80 19

Fax: (0312) 231 80 65

Web Adresi: www.vdd.org.tr

e-mail: vdd@vdd.org.tr

Mizanpaj&Kapak Tasarım

Aren Reklam Tanıtım Dış. Ltd. şti.

Dr. Mediha Eldem Sok. No: 38/15 Kızılay - ANKARA

Tel: (0 312) 430 70 81

www.arentanitim.com.tr

Baskı

EPAMAT Basım Yayın Ambalaj Reklam Promosyon Ltd.

řti. İvedik OSB Merkez Sanayi Sitesi 538. Sok. No:35

İvedik - ANKARA

(0 312) 394 48 63-64

ÖNSÖZ

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamındaki örtülü kazanç dağıtımını müessesesinin Zaman içinde ulusal ve uluslararası işlemler karşısında yetersiz kalması, gerek gelişen ekonomik araçlar ve globalleşen ekonomik ilişkileri kavrayamaması, gerekse globalleşme ve birlikte birçok gelişmiş ülke sisteminde yer alan uygulamaların Türk Vergi Sistemine dahil edilmek istenmesi sonucunda “transfer fiyatlandırması” müessesesi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Türk Vergi Sistemine dahil edilmiş bulunmaktadır. Ayrıca 5615 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’na da ilave edilen transfer fiyatlandırması, artık sadece kurumlar açısından değil ticari ve zirai kazanç sahibi gerçek kişiler açısından da önem kazanmıştır.

Yapılan düzenlemenin, ülkemiz ekonomik ve sosyal şartları dikkate alındığında uygulamada önemli sıkıntılar doğuracağı tartışılrsa da, özellikle çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisinin büyük bölümünü kontrol ediyor olması nedeniyle, farklı ülkelerdeki farklı vergilendirme rejimleri arasında kâr aktarımları yapmak suretiyle vergi minimizasyonuna giden şirketlerin kâr aktarımlarını önlemede etkin olacağı muhakkaktır.

Mesleğe girdiği günden beri önde gidenler arasında yerini belirlemiş olan genç meslektaşımızın “transfer fiyatlandırması” gibi önemli ve güncel bir konuyu kendisine master çalışması olarak seçmesi ve bu eseri kaleme alması vergi denetmenliği mesleğine ve meslektaşlarımıza olan umut ve inancımı daha da pekiştirmektedir.

Vergiyle ilişkili herkese faydalı olacağını düşündüğüm bu eser için genç meslektaşımıza teşekkür ediyor ve devamının geleceği umuduyla yeni çalışmalarında başarılar diliyorum.

Aynur SOYKAN
Vergi Denetmeni

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ.....	VIII
ŞEKİL LİSTESİ	IX
KISALTMALAR	IX

1. GİRİŞ	11
----------------	----

2. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ GENEL ESASLARI

2.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı.....	13
2.2. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihçesi	16
2.3. Transfer Fiyatlandırmasının İşleyişi	17
2.4. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları	19
2.4.1. Vergisel Amaçlar	20
2.4.2. Vergisel Olmayan Amaçlar	21
2.5. Transfer Fiyatlandırmasının Önemi	22
2.5.1. Bölümlendirme ve Özerlik	23
2.5.2. Uluslararası Pazarda Şirketler Arası Transfer	23
2.5.3. Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının İzlenmesi ve Kısıtlanması	24
2.5.4. İlişkili Taraf İşlemleri ve Raporlama Unsuru	24

3. ULUSLARARASI ALANDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

3.1. OECD'nin Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemeleri.....	25
3.1.1. OECD Hakkında Genel Bilgi	25
3.1.2. OECD Düzenlemeleri.....	26
3.1.3. OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	26
3.1.3.1. Geleneksel Yöntemler.....	27
3.1.3.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method).....	27
3.1.3.1.2. Maliyet Artı Yöntemi (Cost Plus Method).....	28
3.1.3.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (Resale Price Method)	28
3.1.3.2. Diğer Yöntemler	28
3.1.3.2.1. Kâr Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method)	29
3.1.3.2.2. İşlemsel Net Marj Yöntemi (Transactional Net Margin Method)	29

3.1.3.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları	30
3.2. Transfer Fiyatlandırması İle İlgili AB Uygulaması	30
3.2.1. AB'de Transfer Fiyatlandırması Uygulaması	30
3.2.2. İngiltere'de Transfer Fiyatlandırması	32
3.2.3. Almanya'da Transfer Fiyatlandırması	33
3.3. Transfer Fiyatlandırması İle İlgili ABD Uygulaması	34

4. YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

4.1. Örtülü Kazanç Kavramı.....	37
4.2. Örtülü Kazanç ve Transfer Fiyatlandırması İlişkisi	39
4.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili Yasal Düzenleme	40
4.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları.....	44
4.4.1. Objektif Unsur	44
4.4.1.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunabilecek İlişkili Kişiler	45
4.4.1.1.1. Kurumların Kendi Ortakları	46
4.4.1.1.2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum	47
4.4.1.1.3. Kurumun veya Ortaklarının Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar.....	48
4.4.1.1.4. Ortakların Eşleri	50
4.4.1.1.5. Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu İle Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları.....	50
4.4.1.1.6. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülke ve Bölgelerdeki Kişiler.....	52
4.4.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Olarak Yüksek Veya Düşük Bedel Üzerinden İşlem Yapılması	52
4.4.1.2.1. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	53
4.4.1.2.1.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi	54
4.4.1.2.1.1.1. Mal Veya Hizmetlerin Nitelikleri	55
4.4.1.2.1.1.2. İşlev Analizi	55
4.4.1.2.1.1.3. Ekonomik Koşullar	56
4.4.1.2.1.1.4. İş Stratejileri	56
4.4.1.2.1.2. Emsal Fiyat Aralığı	57
4.4.1.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	58

4.4.1.2.2.1. Geleneksel Yöntemler.....	59
4.4.1.2.2.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	59
4.4.1.2.2.1.2. Maliyet Artı Yöntemi.....	61
4.4.1.2.2.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	64
4.4.1.2.2.2. Diğer Yöntemler	67
4.4.1.2.2.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemi	68
4.4.1.2.2.2.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi	73
4.4.1.2.2.3. Mükelleflerin Serbestçe Belirleyecekleri Yöntemler.....	75
4.4.1.2.2.4. Gelir İdaresi Başkanlığı İle Anlaşma Yöntemi (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları).....	75
4.4.1.2.2.4.1. Ön Değerlendirme.....	77
4.4.1.2.2.4.2. Analiz	77
4.4.1.2.2.4.3. Anlaşmanın Kabulü veya Reddi.....	77
4.4.1.2.2.4.4. Anlaşmanın Yenilenmesi	78
4.4.1.2.2.4.5. Anlaşmanın Revize Edilmesi	79
4.4.1.2.2.4.6. Anlaşmanın İptali	80
4.4.1.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Şekilleri.....	80
4.4.1.3.1. Alım, Satım, İmalat, İnşaat ve Hizmet İşlemleri	81
4.4.1.3.2. Kiraya Verme ve Kiralama İşlemleri.....	81
4.4.1.3.3. Ödünç Para Alıp Verme İşlemleri	81
4.4.1.3.4. İkramiye, Ücret ve Benzeri Ödemeler.....	82
4.4.2. Subjektif Unsur.....	82
4.5. Transfer Fiyatlandırmasında Belge Düzeni	82
4.5.1. Mükelleflerin Saklaması Gereken Belgeler.....	83
4.5.2. Yıllık Belgelendirme	83
4.5.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme	86
4.6. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Vergisel Sonuçları	88
4.6.1. Ceza Uygulaması.....	88
4.6.2. Düzeltme İşlemleri	89
4.6.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri	90
4.6.2.1.1. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması	91
4.6.2.1.2. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olmaması	91
4.6.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri	93

4.7. Gayri Maddi Hakların Transfer Fiyatlandırmasına Konu Edilmesi	93
4.7.1. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi.....	94
4.7.2. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler.....	94
4.8. Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması	95
4.8.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti	96
4.8.2. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi..	96
4.8.3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler.....	97
4.9. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması	100
4.9.1. Düzenlemelerin Şekli Bakımından Karşılaştırma.....	100
4.9.2. Ayrı Varlık Yaklaşımı Açısından Karşılaştırma	101
4.9.3. Emsallere Uygunluk İlkesi Açısından Karşılaştırma	102
4.9.4. Emsallere Uygunluğu Sağlayan Yöntemler Açısından Karşılaştırma	102

5. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA TESPİT EDİLEN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

5.1. Transfer Fiyatlandırması Mevzuatı Yeteri Kadar Açık Değildir.	103
5.2. Transfer Fiyatlandırmasında Yeterli Alt Yapı Mevcut Değildir..	103
5.3. İlişkili Kişi Kavramı Çok Geniş Tutulmuştur	103
5.4. İlişkili Kişi Sayılacak Ülke ve Bölgeler İlan Edilmemiştir.....	104
5.5. Uygulama İçin Geçiş Dönemi Öngörülmemiştir	104
5.6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Eşitsizlik Vardır	104
5.7. Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Sarmalı Mevcuttur...	105
5.8. Emsal Bedel Tespiti İçin Veri Bankasına İhtiyaç Vardır	105
5.9. Belgelendirmede Güvenilirlik Sorunu Mevcuttur	106

6. SONUÇ	106
EKLER	109
KAYNAKÇA.....	115

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 : Transfer Fiyatlandırmasının İşleyiş Örneği 1	18
Tablo 2 : Transfer Fiyatlandırmasının İşleyiş Örneği 2.....	19

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 : Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum Bakımından İlişkili Kişi Örneği.....	47
Şekil 2 : Kurumun veya Ortaklarının Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar Bakımından İlişkili Kişi Örneği.....	49
Şekil 3 : Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi Hakkında Kapsamlı Örnek	50

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ÇUŞ.....	: Çok Uluslu Şirket
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KVK.....	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD.....	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
s	: Sayfa
vb.....	: Ve Benzeri
VUK.....	: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Globalleşme, ekonomik, toplumsal ve kültürel alanlarda kimi değerlerin yerel ve ulusal sınırları aşarak Dünya genelinde yayılımını ifade etmektedir. Globalleşme, yarım yüzyıldan beri Dünya'da refaha katkısı olan ekonomilerin kendi aralarında artan orandaki serbestliğin ve entegrasyonun devamı olmaktadır.

Teknolojik gelişmeler sonucu ulaştırma ve iletişimde sağlanan ilerlemenin dış ticaretin ve uluslararası mali piyasaların geliştirilmesi konusunda geniş ölçüde kullanılması, mali entegrasyonun sağlanmasında büyük yol alınması ve özellikle mali piyasaların serbestleştirilmesi sonucu mali sektörde kâr oranlarının artması sonucunda uluslararası sermaye hareketlerinde büyük akışkanlık sağlanmış ve entegrasyon giderek yaygınlaşmıştır.

Globalizasyon süreci, mobil sermayenin daha az vergi ödeyeceği, bir başka ifadeyle vergi sonrası karın maksimum olacağı yerlere çok hızlı bir biçimde hareket etmesine olanak sağlamaktadır. Bu sürece uyum gösteren ülkeler anılan sermayeyi kendilerine çekmek için vergi politikalarını gözden geçirmekte ve vergi oranlarını indirmek yoluna gitmektedirler. Dolayısıyla, küreselleşme ülkelerin vergileme kapasitelerinin ve vergi yüklerinin dağılımının değişmesine önemli etkiler yapmaktadır

Bununla beraber, globalleşme ile birlikte ortaya mali boşluklar çıkmaktadır. Bunlardan biri de çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirket (ÇUŞ)'lerin, kazancın yüksek vergi oranlarına sahip ülkelere düşük vergi oranlı ülkelere aktarılması için fiyatların manipüle edilmesi şeklinde kendini gösteren transfer fiyatlandırması yapımlarıdır.

Bu durum ulusal vergi otoriteleri için büyük sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Sayıları her geçen gün artan ÇUŞ'ların, transfer fiyatlandırması politikalarının tanzimi ve belgelenmesine yönelik global bir yaklaşımın gerekliliği ortaya koymaktadır.

Ülkemizde transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal düzenleme, daha önce transfer fiyatlandırması müessesesinin tam karşılığı olmamakla birlikte, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 17. maddesinde örtülü kazanç başlığı altında düzenlenmişti. Ancak söz konusu kanunla 1950 yılında yürürlüğe giren örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, günümüze kadar geçen sürede yaşanan birçok ekonomik, teknolojik ve siyasi gelişmeler ve en önemlisi küreselleşmeye ayak uyduramamış, kendinden beklenen vergi güvenlik amacını gerçekleştiremez olmuştur. Zira söz konusu örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin sadece KVK'da olması ve

açık ve anlaşılır olmaması, farklı yorumlara müsait olması, mükelleflerle mali idareyi sürekli olarak karşı karşıya getirmiştir. Bunun sonucu olarak ihtilafların tamamına yakını yargıda neticelenmiştir.

Yukarıda sayılan nedenlerden başka, vergi güvenliğinin artırılması, belirsizliğin ortadan kaldırılarak yabancı sermaye için güvenli bir ortamın oluşturulması ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) modeline uyum sağlamak amacıyla, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni KVK ile örtülü kazanç dağıtımı konusunda önemli değişiklikler yapılmış ve vergi güvenlik müessesesi olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı vergi mevzuatımıza girmiştir.

Transfer fiyatlandırmasının bu çalışmaya konu edilerek ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmasının nedeni; diğer ülkelerde uzun bir süredir uygulanan ve önemli bir vergi güvenlik müessesesi olan transfer fiyatlandırması uygulamasının, Türkiye'de öneminin anlaşılmasına başlanması ve ilk defa uygulanacak olmasıdır.

Bu çalışmanın ikinci bölümünde, transfer fiyatlandırmasının genel esasları başlığı altında, transfer fiyatlandırmasının tanımı yapılmış, transfer fiyatlandırmasının tarihçesi, işleyişi, önemi, amaçları açıklanmıştır. Üçüncü bölüm, uluslararası alanda transfer fiyatlandırması başlığını taşımakta olup konuyla ilgili olarak Türkiye'de 5520 sayılı KVK'nın hazırlanış sürecinde rehber olarak seçilen OECD düzenlemelerine ve üyesi olmayı amaçladığı Avrupa Birliği (AB) düzenlemeleri ile Dünya'da transfer fiyatlandırması ile ilgili ilk düzenlemeyi yapan ülke olan Amerika Birleşik Devletleri (ABD) uygulamalarına yer verilmiştir. Dördüncü bölümde ise, 5520 sayılı yeni KVK kapsamında transfer fiyatlandırması müessesesi bu konudaki kanun, tebliğ ve sirkülerler dikkate alınarak tüm yönleri ile açıklanmış ve transfer fiyatlandırması konusundaki uluslararası düzenlemeler ile karşılaştırma yapılmıştır. Beşinci bölümde ise, transfer fiyatlandırması uygulamasında tespit edilen bazı sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilmiştir. Altıncı bölüm olan sonuç kısmında ise, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi ile ilgili genel bir değerlendirme yapılmıştır. Bu çalışma sonucunda, transfer fiyatlandırması konusunda Türk vergi sisteminde bulunan önemli bir boşluğun doldurulduğu, ancak tam anlamıyla uygulamanın zor olduğu ve bazı sorunlara neden olacağı sonucuna varılmıştır.

2. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ GENEL ESASLARI

Küreselleşme ile birlikte ülkelerin vergi sistemleri yeni olgularla karşılaşmaktadır. ÇUŞ'lar her zamankinden daha etkili bir şekilde küreselleşmenin getirdiği olanakları kullanarak ülkelerin vergi gelirlerini aşındırmakta, kendi kârlarını maksimize etmekte ya da zararlarını en aza indirmektedirler. Vergi gelirlerinin aşındırılması yöntemlerinden biri, transfer fiyatlandırması yoluyla kazancın yüksek vergi oranlarına sahip ülkelere düşük vergi oranlı ülkelere aktarılmasıdır.¹

Globalleşme ve bunun bir sonucu olarak ortaya çıkan uluslararası entegrasyon ile hızlı teknolojik ilerleme hem ülkelerin vergi toplayabilme güçlerini, hem de vergi yükü dağılımını etkilemektedir. Üstelik, zamanla globalleşmenin vergi gelirleri üzerindeki etkisi artacak ve ülkelerin gelir istatistiklerinde bu durum net bir biçimde görülebilecektir.

Konu uluslararası literatürde “*transfer fiyatlandırması*” olarak tartışılmaktadır. Konu ile ilgili olarak ABD başı çekmektedir. Dünya ticaretinin artırılması ve serbestleştirilmesi konusunda çalışmalar yapan OECD, bütün ülkelerin sistemlerinin uyumlaştırılması için önerdiği transfer fiyatlandırma rehberinde, yeknesak ve tavsiye niteliğinde kurallar getirmiştir. Diğer ülkeler OECD düzenlemeleri çerçevesinde kendi iç mevzuatlarını uyumlaştırmaktadırlar. AB üyeleri de benzer bir tutum takınmaktadırlar.²

Türkiye açısından durum değerlendirildiğinde uluslararası literatürde transfer fiyatlandırması olarak anılan kavramın Türk vergi mevzuatında KVK'da düzenlenen “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*” adlı vergi güvenlik müessesesi ile karşılık bulduğu görülmektedir. Tabii ki Türkiye’de yer alan ÇUŞ’ların gelişmiş ülkelere bulunan benzerleri kadar fazla olmaması konunun daha çok ulusal boyutta kalmasına neden olmaktadır. Bu durum gerek kavram olarak gerekse mahiyet olarak yeniden ele alınıp Türk Gelir İdaresi tarafından değerlendirilmiştir. Türkiye’de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, uluslararası gelişmeler ve özellikle OECD’nin düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir.

2.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı

Uluslararası literatürde son derece önemli olan ve İngilizce’de “*Transfer Pricing*”, olarak adlandırılan kavram Türkçe’ye çevrildiğinde

¹ Şükrü Şenalp, “Örtülü Kazanç Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Taraf Kavramları”, http://www.alomaliye.com/ocak_06/sukrusenalp_ortulu_kazanç.htm(13.08.2007), s.1

² Şenalp, a.g.e. s.1

transfer fiyatlandırması olarak karşılık bulmaktadır. Değişik şekillerde tanımlanabilen transfer fiyatlandırmasının birkaç tanımı aşağıda sunulmuştur.

Transfer fiyatlandırması; bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirketlerin, iştirak ve şubeleriyle karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamadır.³

Transfer fiyatlandırması; bir kuruluşun kendi bünyesinde veya bölümleri arasında ya da ilişkili olduğu diğer bir kuruluşa transfer ettiği madde veya gayrimaddi mallar için uyguladığı fiyattır.⁴

Uluslararası bağlamda transfer fiyatlandırması; bağlantılı uluslararası işletmeler arasındaki ülke sınırlarını geçen mal ve hizmet transferinde uygulanan fiyatlamadır.⁵

Transfer fiyatlandırmasının söz konusu olabilmesi için, bir şirketin kendine bağlı birimlere alım-satım vb. işlem yapıyor olması ve birbirine bağlı birimler arasında uygulanan fiyatın emsal bedelden farklı olması gerekmektedir. Emsal bedel ise sadece cari fiyatla ölçülmemekte; vade, mal ve hizmet kalitesi, işin zamanında teslimi veya çeşitli finansal avantajlar şeklinde kendini gösterebilmektedir.

Bir işletmenin mal ve gayrimaddi varlıklarını bağlı işletmelere transfer ederken veya hizmet sunarken uyguladığı fiyat olan transfer fiyatları pozitif bir anlam içermektedir. Transfer fiyatlandırmasının vergi kanunlarının yasakladığı negatif anlamı taşıması için, bağlı işletmeler arasındaki ticari ve mali işlemlerde kullanılan fiyatların, serbest piyasada aynı ve benzer koşullar altında, aynı veya benzer işlemlere taraf bağımsız kişiler arasında kararlaştırılabilecek fiyatlara göre önemli ölçüde düşük ya da yüksek olması gerekir. Bu duruma "*yapay transfer fiyatlandırması*" denir.⁶

Transfer fiyatlandırmasının tespiti ve çözümü yurt içi işlemlerde fazla sorun teşkil etmezken, birden fazla ülkenin vergilendirme kapasitesini etkileyen uluslararası işlemlerde olayın çözümü pek kolay olmamaktadır.

³ Fatih Saraçoğlu ve Ercan Kaya, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Sorunları**, Sayı: 216 (Eylül 2006), s.150

⁴ Osman Necdet Orhun, "Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Lebib Yalkın**, Sayı:49, (Ocak 2008), s.128

⁵ Gülçin Doğan, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve İlişkili Kişi Kavramı", **Yaklaşım**, Sayı:168, (Aralık 2006), s.260

⁶ Billur Yaltı, "Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi", **Vergi Sorunları**, Sayı:91, (Aralık 1996), s.107

Aynı ülkede grup içi şirketler arasında gerçekleşen işlemler sadece o ülkenin vergi gelirlerini ilgilendiriyor olmasına rağmen, uluslararası karakterli yapılan mal ve hizmet transferlerinin fiyatlandırması birden fazla ülkenin milli gelirini ve vergi gelirini yakından ilgilendirmektedir.⁷

Yapay transfer fiyatlandırmasının temel amacı, fiyatlama yoluyla belli bir gerçek ya da tüzel kişiye veya işlemin gerçekleştiği ülkeden başka bir ülkeye vergisiz kâr aktarmak olup vergi kanunlarının önlemeye çalıştığı bir uygulamadır. Yasa, ilişkili kişiler arasındaki ilişkide emsallere uygun olmayan yapay transfer fiyatlarının uygulandığı özel hukuk sözleşmelerinin kötüye kullanıldığını varsayar. Vergi yükümlülükleri ve sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa, bu amaca yönelik sözleşmelere “peçeleme sözleşmesi” adı verilir. Bu durumda idare ve vergi yargısı organları vergilendirmede görünüşteki sözleşmeyi değil, gerçek ekonomik durumu göz önüne alırlar. Yasa, yapay transfer fiyatlandırmasının birer peçeleme sözleşmesi olduğu konusunda adi kanuni karene getirir.⁸ Türk Vergi Hukukunda vergi kaçırmak amacıyla yapılan vergi peçelemesi sözleşmelerine ilişkin en güzel örnek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıdır.⁹

Transfer fiyatlandırmasını en basit şekilde aşağıdaki örnekle açıklamak mümkündür:

Merkezi Japonya’da bulunan ÇUŞ’un Çin’deki bağlı (tali) şirketinde ürettiği TV parçalarını, ABD’de kurulu bağlı şirketinde monte ederek satması durumunda malların Çin’den ABD’ye geçişinde kullanılan fiyatlar transfer fiyatları olacaktır. Ancak aynı şirketin ABD’deki vergi oranının daha yüksek olması sebebiyle transfer fiyatlarını suni olarak yüksek tutup Çin’de daha fazla ABD’de ise daha az kazanç beyan etmesi, böylece toplam vergi yükünü azaltması ise transfer fiyatlarını kötüye kullanması olmaktadır.¹⁰

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

⁸ Billur Yaltı, “Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması”, *Vergi Sorunları*, Sayı:222, (Mart 2007), s.9

⁹ Zeynep Arıkan ve Ersan Öz, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Ve Önleme Faaliyetleri”, *Mali Pusula*, Sayı:27, (Mart 2007), s.93

¹⁰ Veysel Erdel ve Semi Okumuş, “Uluslararası Transfer Fiyatlaması”, *Vergi Sorunları*, Sayı:166, (Temmuz 2002), s.84

ÇUŞ'lar vergi yükünü minimize etmek ve vergi sonrası karlarını maksimize etmek amacıyla kârlarını başka ülkelere transfer ederken, ilgili devletlerin egemenliklerinin bir göstergesi olan vergilendirme yetkilerinin çatışmasına neden olmaktadır. Bu durumda, iki ulus devlet "çifte vergilendirme" nedeniyle karşı karşıya gelebilmektedir.¹¹

Yukarıda vermiş olduğumuz transfer fiyatlandırması tanımlarından da anlaşıldığı üzere, transfer fiyatlandırması bir vergi kaçırma olayı değildir. Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen bir fiyatlama sistemidir. Transfer fiyatlandırması, özü itibarıyla bir işletme iktisadi terimidir. Şirketler arasındaki transferlerde uygulanacak fiyat tespitinin bir iktisadi gereklilik olduğu tartışmasızdır. Küreselleşmenin yaygınlaşması ile birlikte transfer fiyatlandırması ağırlıklı ve yaygın olarak vergileme ve ÇUŞ' lar ile birlikte anılmaya başlanmıştır.

Konuyu vergi idarelerinin takibe almasına ve araştırmasına yol açan etken ise, bu sistemin yanıltıcı amaçlarla kullanılmasıdır. Şirketler arasındaki fiyatın, vergi kaçırma amacı ile değiştirilmesi halinde devletler önemli gelir kayıplarına uğrayacaklardır. Fiyatların iktisadi gereklilik dışında değiştirilmesi vergi kaçırma; yani ülkelerin vergi yasalarının ihlalidir.¹²

2.2. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihçesi

Transfer fiyatlandırması konusunda ulusal boyutta dikkate alınabilecek en önemli düzenleme, ABD tarafından yapılan düzenlemedir. Zira ABD, transfer fiyatlandırması konusunda ilk düzenlemeleri yapan ve transfer fiyatlandırması konusundaki temel yapıları ilk gerçekleştiren ülkedir. Daha sonra diğer ülke ve kuruluşlar tarafından bu konuda yapılan tüm düzenlemelerde, ABD düzenlemeleri esas alınmıştır.¹³

1901 yılında İngiliz Harry Sid Gwick, 'The Principles of Political Economy' adlı kitabında firmaların üretimleri sırasına kendi ürünlerini de kullanma durumunda olabileceklerini ve bu durumda söz konusu ürünler için piyasa fiyatının geçerli olması gerektiğini savunmuştur. Yine 16 Mart 1920 yılında Du Pont firmasında ve 1921–1925 yılları arasında uluslararası yapıya kavuşan Genaral Motors'da iç üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamullere maliyet bedellerinin mi yoksa piyasadaki fiyatların mı uygulanacağı konusu tartışılmıştır. 1956 yılında ise Ulusal Muhasebeciler Derneği transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak bu konuda yapılan ilk araştırmayı

¹¹ Erdel ve Okumuş, a.g.e. s.81

¹² Ali Beylik "Transfer Fiyatlandırması", **Yaklaşım**, Sayı:142, (Ekim 2004), s.113

¹³ Tuncay Kapusuzoğlu, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Vergi Dünyası**, Sayı:296, (Nisan 2006), s.19

yayımlamıştır. 1965 yılında Solomons'un transfer fiyatlandırması konusunda "Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü" adlı çalışması yayımlanmıştır.¹⁴

1970'li yıllarda muhasebe yönetiminde ekonomik yaklaşım ağırlık kazanmış ve bu konuda çok sayıda eser basılmıştır. Bu çalışmaların çoğu transfer fiyatlandırmasını kültürel farklılık ve etkinliklerle tanımlamaya çalışmışlardır. Bu dönemde İngiltere ve ABD Vergi İdareleri hileli ve vergi kaçırmaya yönelik transfer fiyatlandırmasına ilişkin yöntemler geliştirmişlerdir. 1990'lı yıllarda bilgisayarın da etkisiyle muhasebe yönetiminde köklü değişiklikler olmuştur. JIT (Just In Time), TQM (Total Quality Management), sıfır stok düzeyi (Zero Level Stock) gibi yankı uyandıran modeller geliştirilmiştir. Tüm bu gelişmelerle birlikte transfer fiyatlandırmasının rolü ve önemi günden güne artmıştır.¹⁵

2.3. Transfer Fiyatlandırmasının İşleyişi

Transfer fiyatlandırması esas itibariyle, ÇUŞ'ların kendi iştiraki veya ilişkili şirketleri arasındaki işlemlerden doğmuş kârın vergi ve başka amaçlarla dağıtımı ile ilgilidir.

ÇUŞ'lar, farklı ülkelerde konumlandırılmış bağlı şirketler arası alım satımlarda kullanılacak transfer fiyatlandırması konusunda dikkate alınmaları gereken çok önemli bir faktör grup firmaların bulunduğu ülkelerdeki vergi sistemleridir. Zira transfer fiyatlandırması çoğu zaman firmanın toplamdaki vergi yükümlülüğünü minimize etmede bir araç olarak gündeme gelmektedir. Bir başka deyişle firmalar, grup içi transfer fiyatlarını, bağlı firmaların bulunduğu ülkelerdeki vergi oranlarını veri alarak belirlemekte, vergi oranı düşük ya da vergilendirme olmayan ülkelere olan mal ve hizmet transferinde düşük fiyatlama politikası, vergi oranı yüksek ülkelere olan mal ve hizmet transferinde ise yüksek fiyatlama politikası izlemektedirler. Böylece vergi oranı düşük ya da vergisiz ülkedeki firmanın girdileri düşük olacağından kârlılığı yüksek olmakta ve bu yüksek karından ödeyeceği vergi nispeten düşük veya sıfır olmaktadır. Bir başka deyişle karın çoğu ya da tamamı firmada kalmaktadır. Öte yandan vergi oranı yüksek ülkedeki firmanın da girdileri yüksek görüneceğinden, kârlılığı da düşük görünecek ve muhtemel bir vergilemeden yine kaçınılmış olunacaktır.¹⁶

¹⁴ Tuncay Kapusuzoğlu, *Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2003, s.4

¹⁵ Kapusuzoğlu, *Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*, s.5

¹⁶ Mehmet Saraç, "Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması Ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, Sayı:284, (Şubat 2005), s.89

Görüldüğü üzere, ÇUŞ için transfer fiyatlandırması ile vergi yükünü azaltma yolunda bağlı firma önemli bir paya sahiptir. Çünkü bağlı firma, ana şirketin bir unsurudur ve transfer fiyatlandırmasında önemli bir ayak-tır. Bir ÇUŞ'un vergisiz ya da düşük vergili bir ülkede bir bağlı firmaya sa-hip olma arzusunun temelinde iki farklı neden olabilir: Birincisi, bağlı şir-ket, bulunduğu düşük vergili ülkede normal faaliyetini sürdürür ve elde et-tiği karın da çok az bir kısmının vergi olarak verip, çok daha fazla kısmını elde tutma avantajını yaşar. İkincisi, ana şirket, sadece vergiden kaçınma dürtüsüyle düşük vergili ülkede bir bağlı bir firma kurar ya da satın alır. Bu-radaki temel amaç, kârı, yüksek gelir vergili ülkeden düşük vergili ülkeye, bağlı şirketi aracılığı ile aktarmaktır.¹⁷

Aşağıda yer alan örnek, transfer fiyatlandırması işleyişi ile ilgilidir:¹⁸

(A) ülkesinde yerleşik (ABC) şirketi yılda 1000 adet televizyon üre-timi yapmaktadır. Şirketin bu televizyonları (B) ülkesinde yerleşik olan iş-tiraki (BCD) şirketi aracılığı ile piyasaya satmaktadır. (ABC) şirketi televiz-yonların tanesini 1000 \$'dan (BCD) şirketine satmaktadır. (BCD) şirketi de maliyetine %25 kâr ekleyerek satmaktadır. (A) ülkesinde kurumlar vergisi oranı %50, (B) ülkesinde ise %20'dir. Bu veriler ışığında ÇUŞ'un konsoli-de gelir tablosu, tablo 1'deki gibi oluşacaktır. ÇUŞ'lar grubu piyasaya ya-pılan 1.250.000 \$'lık konsolide satış sonrasında toplam 180.000 \$ konso-lide vergi ve 270.000 \$ net kâr elde etmiştir. Ancak ÇUŞ'un temel hedef-lerinden biri, yukarıda değinildiği üzere; transfer fiyatını kurumlar vergisi matrahını azaltacak şekilde kullanmaktır. Bu durumda grup içi transfer fi-yatı 1000 \$'dan 800 \$'a düşürülür ise ÇUŞ'un konsolide vergi sonrasında-ki kârında artış görülmektedir.

Tablo 1.

Transfer Fiyatlandırmasının İşleyiş Örneği - 1 (\$)

	A Ülkesi (ABC) A.Ş.	B Ülkesi (BCD) A.Ş.	Konsolide Tablo
Satış Geliri	1.000.000	1.250.000	1.250.000
Satılan Malın Maliyeti	(600.000)	(1.000.000)	(600.000)
Diğer Giderler	(100.000)	(100.000)	(200.000)
Vergi Öncesi Kar	300.000	150.000	450.000
Kurumlar Vergisi	(150.000)	(30.000)	(180.000)
Vergi Sonrası Kar	150.000	120.000	270.000

Kaynak: Aktaş, s.87

¹⁷ Saraç, s.90

¹⁸ Aktaş, s.87

Tablo 2’de görüleceği üzere, (A) ülkesinde üretilen televizyonların düşük vergi oranlarının olduğu (B) ülkesine daha düşük fiyatla satılıp karın büyük çoğunluğunun (B) ülkesinde bırakılması neticesinde ÇUŞ grubunun toplam ödenecek vergisi 180.000 \$’dan 120.000 \$’a düşmüştür. Buna karşılık konsolide net kârlılığını 270.000\$’dan 330.000 \$’a yükseltmiştir. Böylece şirketin 60.000 \$ tutarında vergi avantajı olmaktadır.

Tablo 2.
Transfer Fiyatlandırmasının İşleyiş Örneği - 2 (\$)

	A Ülkesi (ABC) A.Ş.	B Ülkesi (BCD) A.Ş.	Konsolide Tablo
Satış Geliri	800.000	1.250.000	1.250.000
Satılan Malın Maliyeti	(600.000)	(800.000)	(600.000)
Diğer Giderler	(100.000)	(100.000)	(200.000)
Vergi Öncesi Kar	100.000	350.000	450.000
Kurumlar Vergisi	(50.000)	(70.000)	(120.000)
Vergi Sonrası Kar	50.000	280.000	330.000

Kaynak: Aktaş, s.87

2.4. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Günümüzde transfer fiyatlandırmasının şirketler açısından uygulanmasının birkaç nedeni vardır. Şirketleri bu konuda güdüleyen temel motivasyon; vergidir. Vergi, uluslararası transfer fiyatlandırmasının en önemli ancak tek olmayan amacıdır. Transfer fiyatlandırmasının bir strateji olarak kullanılmasının diğer nedenleri ise, iç yönetim ve uluslararası amaçlarla ilgilidir.¹⁹

ÇUŞ’ların transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak ABD’de 179 şirket yöneticisi ile yapılan ankette kararlarını etkileyen amaçların en önemlisi vergisel olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu araştırmaya göre uluslararası transfer fiyatlandırmasının en önemli üç amacı: vergi yükü ve ilgili amaçlar (%51), iç yönetim merkezli amaçlar (%21) ile uluslararası ve işlevsel amaçlar (%28) olmaktadır.²⁰

Söz konusu amaçlar, kısaca vergisel amaçlar ve vergisel olmayan amaçlar olarak sınıflandırılabilir.

¹⁹ Emrullah Aslan, “Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi SBE, 2006), s.19

²⁰ Mehmet Akif Özmen, **Gelir Ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008, s.152

2.4.1. Vergisel Amaçlar

Transfer fiyatlandırmasının vergisel amacı; global vergi yükünün en alt düzeyde tutularak toplam kârın maksimize edilmesidir.²¹ Bu nedenle ÇUŞ'ların vergisel amacının farkında olan ülkeler, vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçip vergi oranlarını düşük tutarak transfer fiyatlandırmasına imkân sağlayıp yabancı doğrudan yatırımlarını çekebilmektedirler.

Transfer fiyatlandırması kavramı, özünde ÇUŞ'ların transfer fiyatlarını vergisel amaçlarla kötüye kullanmaları nedeniyle bir sorun halini almaktadır. ÇUŞ'lar global kârlarını maksimize etmek amacıyla transfer fiyatlandırmasından yararlanmakta, bağlı işletmelerin bulunduğu ülkedeki vergi mevzuatına göre transfer fiyatlarını yüksek veya düşük tutmaktadır.²² Transfer fiyatlandırması manipülasyonu, ÇUŞ'ların vergiye tabi kârlarını azaltmakta ve vergi sonrası kârlarını yükseltmektedir.²³

Transfer fiyatları, hem vergi yükümlüleri hem de vergi idareleri için büyük önem taşımaktadır. Çünkü bunlar farklı vergilendirme yetkileri altında faaliyet gösteren bağlı işletmelerin gelir ve giderlerini ve dolayısıyla vergi matrahlarını önemli ölçüde etkilemektedir. Transfer fiyatlandırması sorunları, aynı vergilendirme yetkisi altındaki bağlı işletmeler arasında da görülür. Ancak bu sorunun uluslararası boyutunun çözümlenmesi çok zordur. Çünkü bu tip sorunlarda birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin kullanımı söz konusudur ve bu yüzden transfer fiyatının bir devlette yeniden ayarlanması bir diğer devlette de karşı ayarlamamanın yapılmasını gerekli kılar. Fakat, diğer devletin karşı ayarlamayı uygun görmemesi halinde ÇUŞ'ların kârının bu bölümü için iki kez vergilendirilmiş olur. Bu nedenle ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme riskinin en aza indirilmesi, sınır ötesi işlemlerde uygulanacak transfer fiyatlarının belirlenmesi konusunda ortak bir uluslararası paydanın oluşturulmasına bağlıdır.²⁴

Uluslararası ticarete her ülke kendi payına düşen vergileri tahsil etmek istemesine rağmen, ÇUŞ'lar da ülkeler arasında değişik düzenlemelerden, kolaylıklardan faydalanarak vergi yüklerini azaltmak isterler ve ÇUŞ'lar ile ülkeler arasındaki bu mücadele de uluslararası vergi hukukunun en güncel konularından biri olan transfer fiyatlandırması kavramının ortaya çıkmasına yol açmaktadır.²⁵

²¹ Fatih Saraçoğlu, "Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları, Karşılaşılan Sorunlar ve OECD-AB Yaklaşımı", *Lebib Yalkın*, Sayı:32, (Ağustos 2006), s.107

²² Saraçoğlu ve Kaya, s.152

²³ Aktaş, a.g.e. s.85

²⁴ Yaltı, a.g.e. (1996), s.108

²⁵ Mustafa Türkot, "Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri", *E-Yaklaşım*, Sayı:28, (Kasım 2005) [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005117391.htm\(19.07.2008\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005117391.htm(19.07.2008))



ÇUŞ'lar vergi mevzuatının ülkelere göre farklı olduğunu bilirler ve farklı ülkelerde faaliyette bulunmanın avantajından yararlanmak isterler. Transfer fiyatlandırması, mal ve hizmet fiyatları ile oynamanın yanında, zararlı bağlı ortaklıkların yüksek bedelle satın alınması gibi şekillerde de kendini gösterebilmektedir. Vergi avantajı, teşvik ve indirimlerin yüksek olduğu ülkelerde kârın yüksek çıkması için, merkez giderlerinin bu ülkelerdeki bağlı şirketlere yansıtılmaması veya düşük tutarlı yansıtılması şeklinde de olabilmektedir.²⁶

Transfer fiyatlandırması ile ulaşılmak istenen vergi ile ilgili amaçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.²⁷

- Vergi oranı yüksek olan ülkelerde, bağlı şirketlerden yüksek fiyatla alış ve düşük fiyatla satışlar yaparak, vergi oranı düşük olan ülkelerde ise tersi uygulamalarla daha az vergi ödenmesi,

- Dışarıya ödenen kâr payı, patent, know-how ve marka hakkı karşılığı stopaj vergisi alınacaksa, bunlar için yapılacak ödemelerin dışarıdan alınan malların fiyatı içinde yurtdışına kaydırılmasıyla daha az stopaj vergisi ödenmesi,

- Vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki firma tarafından bağlı olduğu şirket grubundaki diğer şirketlere uygulanması gereken hizmet, gayrimaddi haklar vb. karşılığı bedellerin düşük veya hiç gösterilmemesi ve böylece diğer şirketlere ait olan maliyetlerin de üstlenilmesi yoluyla vergilerin azaltılması,

- Dışarıdan ithal edilen malların transfer fiyatının düşük gösterilerek gümrük vergileri ve katma değer vergisinin daha az ödenmesi,

- Kâr transferlerine, döviz ve kurlara konulan sınırlamalardan korunmak için transfer fiyatları değiştirilerek daha az vergi ödenmesi,

- ÇUŞ'un merkezinde yapılan ve bağlı şirketlerin yararlandığı hizmet bedellerinin bağlı şirketlere paylaştırılmasında; vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı artırılırken, vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı azaltılarak vergi oranı yüksek olan ülkedeki şirketin maliyetlerinin artırılması suretiyle daha az kâr ve böylece daha az vergi ödenmesi.

2.4.2. Vergisel Olmayan Amaçlar

Transfer fiyatlandırması, şirket işlemlerinde düşünülen daha fazla rol oynamaktadır. Bir iç çevrede, yönetim değerlemesi ve performansı ile

²⁶ Günseli Kurt ve Levent Ünlü: "ABD, OECD ve Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması-I", **Mali Pusula**, Sayı:12, (Aralık 2005), s.69

²⁷ İhsan Günaydın, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları", **Vergi Dünyası**, Sayı:216, (Ağustos 1999), s.169

ilgili konular genellikle transfer fiyatlandırması ile ilgili temel bir sorundur. Bununla birlikte, ÇUŞ'lar global bir piyasada çok karışık faktörlerle karşı karşıya bulunurlar. Yönetim değerlemesi ve performans gibi iç konular bu firmalar için önemli olmakla birlikte onlar daha çok enflasyon, nakit kontrolleri, döviz, rekabet avantajı gibi konularla birlikte düşünülmelidirler. Transfer fiyatlandırma stratejisi, ÇUŞ'ların girdiği her bir ulusal piyasa ilavesi ile birlikte artmaktadır. Bu çokulusluluk yoluyla ÇUŞ'lar mübadele farklılıklarından doğan piyasa aksaklıklarını kullanarak amaçlarına ulaşmaktadırlar.²⁸

İşletme yöneticileri, tüm amaçlarını belirler ve bu amaçları başarmak için çeşitli stratejiler kullanabilirler. Transfer fiyatlandırması, şirket amaçlarını başarmaya yardım eden yönetilmiş bir faaliyettir. ÇUŞ'lar farklı ulusal piyasalar ve rekabetçi durumlar hakkında kararlar vermeli ve daha sonra transfer fiyatlandırma için yapışık bir plan ile bu kararları koordine etmelidirler. Transfer fiyatlandırması, aslında bir muhasebe aracı değildir. Transfer fiyatlandırması, yöneticilerin doğru karar almasına neden olan bir davranışsal araçtır. Böylece transfer fiyatlandırması, bir araç ve yönetim kontrolünün esaslı bir parçasıdır. Merkezden yönetilen bir firmada transfer fiyatlandırmanın rolü daha can alıcıdır. Transfer fiyatlandırması, bilgi transferini sağlayan bir mekanizmadır.²⁹

İşletme ve bölüm yöneticilerinin en uygun kararları almaları için de transfer fiyatlandırması kullanılmaktadır. Transfer fiyatlandırmasının işletmeler açısından vergisel olmayan önemli nedenleri vardır. Bu nedenler şu şekilde özetlenebilir:³⁰

- İşletme içinde kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak,
- Bir bölümün performansını değerlemek, bu performansı işletmenin diğer bölümleriyle karşılaştırarak değerlendirmek,
- Bölüm yöneticilerini bölümlerin kârlılığını maksimize etmek için motive etmek.

2.5. Transfer Fiyatlandırmasının Önemi

Son yıllarda şirketlerde özerk yönetim, kar amaçlı yönetim ve yatırım amaçlı yönetim kavramlarının ciddi olarak tartışıldığı görülmektedir. Bu yalnızca bağlı şirket ya da kollara bir özerklik getirmemekte, aynı zamanda

²⁸ Günaydın, a.g.e. s.167

²⁹ Günaydın, a.g.e. s.168

³⁰ Orhan Çelik, "Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:1, (Mart 2000), s.104

şirket içi karar almada ve dışarıya açıklanan finansal raporlarda transfer fiyatlandırmasının rolünü arttırmaktadır. Transfer fiyatlandırmasının artan önemini aşağıdaki 4 faktörle açıklayabiliriz:³¹

- Merkezileşmeden özerkliğe kayan yönetim biçimi ve kâr ya da yatırım amaçlı yönetim kavramlarının daha fazla kullanılması,
- Uluslararası ticarete şirketler arası transferin önemi,
- Uluslararası transfer fiyatlandırmasının bir çok ülkenin vergi ve gümrük idarelerince sürekli izlenmesi,
- İlişkili taraf işlemleri ve bilgilerin açıklanmasına olan ihtiyacın artması.

2.5.1. Bölümlendirme ve Özerklik

Bir şirketin büyümesi ve çok kollu (bölümlü) hale gelmesi beraberinde iki önemli sorunu getirmektedir:³²

- Her bölüm kendi özel faaliyetini yerine getirirken ve sorunların üstesinden daha etkili biçimde gelirken, şirket nasıl bir örgütlenme biçimine gidecektir?
- Bu bölümlerin faaliyetleri nasıl koordine edilecektir ve bu bölümlerin çabaları topluca nasıl şirket genel amacına ulaşabilecektir?

Bu iki sorun, teoride örgüt faaliyetlerinin farklılaşması ve bütünleşmesi düşünceleriyle çözümlenmeye çalışılmaktadır.

Bu iki sorunun mantıklı çözümü, firma faaliyetini bölümlere ayırma ve bunlara özerklik tanımada görülmektedir. Özerklik, bağlı kuruluşun (ya da bölümün) yönetimine faaliyet kararlarında yetki ve sorumluluk devredilmesidir. Bölümlendirme ise bir şirketin bir ya da birden fazla ana bölümünün, bir ürünün ya da ürün grubunun üretiminden ve pazarlamasından sorumlu olmak üzere birden fazla bölüme ayrılmasıdır. Her ne kadar bölümlendirme ve özerklik aynı kavramlar olmasa da bölümlendirme beraberinde özerkliği de getirebilecektir. Her iki kavram da kâr veya yatırım amaçlı yönetimi hedef almaktadır. Bölümlendirme ve özerkliğin beraberinde getirdiği, bölümler arasındaki mal ve hizmet transferi, transfer fiyatlandırmasını gerektirmektedir.³³

2.5.2. Uluslararası Pazarda Şirketler Arası Transfer

Bölümlerin uluslararası boyut alması halinde transfer fiyatlandırması şirketler için önemli bir unsur haline gelmektedir. Uluslararası şirketlerin

³¹ Kapusuzoğlu, *Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*, s.5

³² Kapusuzoğlu, a.g.e. s.6

³³ Kapusuzoğlu, a.g.e. s.6

transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak uluslararası piyasalardaki işlemleri 3 türlü olabilir:³⁴

- Ana firma ile yurt dışındaki bağlı şirketler arasındaki ithalat-ihracat işlemleri,
- Ana şirketin bulunduğu ülke vatandaşları ile yurtdışındaki bağlı şirketler arasındaki işlemler,
- Ana şirket ile diğer ülkelerin arasındaki işlemler.

2.5.3. Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının İzlenmesi ve Kısıtlanması

1960'lı yılların başından itibaren uluslararası transfer fiyatlandırması, ülkelerin vergi ve gümrük idareleri tarafından dikkatlice izlenmeye başlanmıştır. Bunun nedeni ÇUŞ'ların ülkeler açısından önemli bir vergi rezervine sahip olmaları ve transfer fiyatlandırması yoluyla bu rezervi aşındırmalarıdır.³⁵

Bu konudaki en önemli ve en fazla bilinen uygulama İsveç firması Hoffman –La Roche ve bu şirketlerin ürettiği iki ünlü ilaç; Librium ve Valium hakkındadır. Bu ilaçların etken maddeleri İsviçre'den İngiltere'deki yan firmaya kilogram fiyatları sırasıyla 370 Euro ve 922 Euro'dan gönderilmiştir. İngiliz tekel kurulunun 1970 yılının başında yapmış olduğu soruşturma sonucunda, aynı etken maddelerin herhangi bir patent sorunu yaşamadan İtalya'dan sırasıyla 9 Euro ve 20 Euro'ya kolaylıkla sağlanabileceği belirtilmiştir. Söz konusu komisyon yaptığı incelemeler sonucunda İngiltere'deki Roche firmasının yan kuruluşunun ürettiği Libriumun satış fiyatını %40, Valiumun satış fiyatını ise %25 düşürmüştür. Hoffman-La Roche'un; Avustralya, Hollanda, Danimarka ve o zamanki Batı Almanya'daki firmaları da dikkatlice incelenmiştir. Araştırma neticesinde İngiliz Gelir İdaresi, Roche'u İngiliz Hükümetine 1.85 Milyon Paund vergi ödemek zorunda bırakmıştır. Bir başka yakın tarihli örnek te, 1993 yılında Japon araba üreticisi Nissan'ın ABD'den vergi kaçırmak amacıyla gelirin bir kısmını Japonya'ya aktardığı gerekçesi ile ABD Gelir İdaresine 144 milyon dolar ödemek zorunda bırakılmış olmasıdır.³⁶

2.5.4. İlişkili Taraf İşlemleri ve Raporlama Unsuru

Son yıllarda ilişkili taraf işlemleri ve firma işlemlerine ilişkin bilgilerin açıklanma ihtiyacı gittikçe artmaktadır. Bilgi ve raporlar şirketin finansal

³⁴ Kapusuzoğlu, a.g.e. s.7

³⁵ Kapusuzoğlu, a.g.e. s.7

³⁶ Kapusuzoğlu, a.g.e. s.8

tablolarını da içeren her türlü verinin toplandığı belgelerdir. Risk ve ticari getiri, hesaplanan bu verilere göre kolaylıkla yapılabilir ve söz konusu veriler performans ölçümü için fikir verebilir.³⁷

İlişkili taraf işlemleri, ana firma ve bağlı firmalar arasındaki işlemleri ifade etmektedir. Bu işlemler, firmaların mali durumlarını ve yönetim sonuçlarını etkilemektedir.³⁸

3. ULUSLARARASI ALANDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Çalışmamızın bu bölümünde transfer fiyatlandırmasının uluslararası alandaki uygulamaları hakkında bilgi verilecektir. Yeni KVK'da yer alan düzenlemelere esas teşkil etmesi nedeniyle OECD düzenlemeleri, Türkiye'nin AB'ye aday olması dolayısıyla AB uygulaması ve uygulamanın ilk olarak cereyan ettiği ülkenin ABD olması nedeniyle de ABD uygulamaları çalışmamıza dahil edilmiştir.

3.1. OECD'nin Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemeleri

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin temel düzenlemeler esasen, OECD tarafından yapılmaktadır. ABD dışındaki gelişmiş ülkelerin tamamına yakını, OECD tarafından hazırlanan ve sürekli olarak gözden geçirilip yenilenen OECD düzenlemelerini esas almaktadırlar.³⁹

3.1.1. OECD Hakkında Genel Bilgi

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), merkezi Paris'te olan ve şu anda Türkiye dahil 30 üyesi bulunan bir ekonomik işbirliği kuruluşudur. 14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak kurulmuştur.⁴⁰

Örgütün amaçları şunlardır:⁴¹

- Finansal istikrarın eşzamanlı olarak korunduğu üye ülkelerde özellikle gelişmekte olan ülkelerde halkın yaşam standardının iyileştirilmesi, sürekli ve dengeli ekonomik gelişim sağlayan politikaya destek ve yardım sağlanması, işsizliğin ortadan kaldırılması,

³⁷ Kapusuzoğlu, a.g.e. s.9

³⁸ Kapusuzoğlu, a.g.e. s.9

³⁹ Mehmet Aktaş, "Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlaması Düzenlemesi ", **Vergi Dönyası**, Sayı:294, (Şubat 2006), s.26

⁴⁰ [http://tr.wikipedia.org/wiki/OECD\(19.07.2008\)](http://tr.wikipedia.org/wiki/OECD(19.07.2008))

⁴¹ [http://www.deik.org.tr/pages/TR/DEIK_CokTarafliKuruluslar.aspx?ctlID=4&IKID=10\(19.07.2008\)](http://www.deik.org.tr/pages/TR/DEIK_CokTarafliKuruluslar.aspx?ctlID=4&IKID=10(19.07.2008))

- Ekonomik genişleme politikasının uyandırılması ve sosyo-ekonomik eşgüdümlü gelişmenin desteklenmesi,
- Uluslararası yükümlülükler uygun olarak çok taraflı ve ülkeler arasında ayırım gözetmeyen dünya ticaretinin geliştirilmesine destek verilmesidir.

3.1.2. OECD Düzenlemeleri

OECD transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak çeşitli tarihlerde ve çok sayıda rapor ve rehber yayımlamıştır.

OECD'nin transfer fiyatlandırması konusunda ilk çalışması, 1977 yılında gerçekleştirdiği *"OECD Vergi Anlaşma Modeli"* dir.

1979 yılında OECD Mali İşler Komitesi bütün ülkeler tarafından kullanılabilir ilk uluslararası rehberi yayınlamıştır. Komite daha sonra 1984 yılında *"Three Taxation Issues"* ve 1987 yılında *"Thin capitalization Rules"* olmak üzere, transfer fiyatlandırması bağlamında özellikli konularda iki rapor daha yayınlamıştır. 1995 yılında, 1979 yılında yayınlanan rehber *"ÇUŞ'lar ve Vergi Idareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"* (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) adıyla yeniden basılmıştır. 1999 yılında ise bir takım ilaveler yapılarak güncelleştirilmiştir.⁴²

OECD'nin söz konusu rehberinin üye ülkeler açısından herhangi bir bağlayıcılığı yoktur. Ancak üye ülkeler tarafından bu konuda yapılmış özel çalışmaların olmaması ve OECD rehberinin üye ülkelerin ihtiyaçlarına cevap vermesi nedeniyle üye ülkeler tarafından bu rehberin temel alındığı görülmektedir.⁴³

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemede üyesi bulunduğumuz OECD'nin transfer fiyatlandırması ile ilgili çalışmalarının temel alınması nedeniyle OECD düzenlemeleri, Türkiye için ayrı bir öneme sahiptir.

Transfer fiyatlandırması konusunda temel esaslar, OECD'nin yukarıda belirtilen ve her yıl gözden geçirilerek revize edilen *"ÇUŞ'lar ve Vergi Idareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"* nde yer almaktadır.

3.1.3. OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Şirketler, transfer fiyatlandırması nedeniyle herhangi bir ceza-i müeyyideye maruz kalmamak için, transfer fiyatını belirlerken emsallere uygunluk ilkesine bağlı kalmak zorundadırlar. Çünkü transfer fiyatlandırmasında

⁴² Musa Yıldırım, Fatih Balcı ve Abdullah Kiraz, *Transfer Fiyatlandırması Uygulaması*, Ankara: Mali Pusula Dergisi Ücretsiz Eki, 2008, s.13

⁴³ Kapusuzoğlu, a.g.e. s.150

baz alınan temel kriter emsal bedele uygunluk kriteridir. Diğer bir deyişle, ilişki kişilerle yapılan işlemler emsallere uygunluk ilkesine aykırı olmamalıdır.

Transfer fiyatlandırmasında emsal bedel, 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.

Transfer fiyatlandırması yöntemleri olarak OECD aşağıdaki yöntemleri önermektedir. Ancak yeni KVK'da aynı yöntemlerin kabul edilmiş olması ve çalışmamızın dördüncü bölümünde anılan yöntemlerin ayrıntılı bir şekilde açıklanmış olması nedeniyle bu bölümde anılan yöntemlere kısaca değinilecektir.

Söz konusu yöntemleri; geleneksel yöntemler, diğer yöntemler olarak sınıflandırmak mümkündür. Ayrıca isteyen mükelleflerin mali idare ile yöntem seçimi konusunda anlaşma yapma imkanı sağlayan peşin fiyatlandırma anlaşmaları yöntemi de mevcuttur.

3.1.3.1. Geleneksel Yöntemler

Bu yöntemler, OECD tarafından öncelikle uygulanması önerilen diğer yöntemlere kıyasla daha güvenilir sonuçlar verdiği kabul edilen yöntemlerdir. Ancak bu yöntemlerin kullanılması zorunlu değildir. Emsal bedel hangi yöntem ile daha doğru tespit edilecekse o yöntemin kullanılması gerekmektedir. Söz konusu geleneksel yöntemler; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.

3.1.3.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (Comparable Uncontrolled Price Method)

Bu yöntem, gerek mükelleflerin gerekse vergi idarelerinin en çok tercih ettiği yöntemdir. Bu yöntemde, karşılaştırılabilir durumlarda, karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde transfer edilen ürün veya hizmetler için belirlenen fiyat ile kontrollü bir işlemde transfer edilen ürün veya hizmetler için belirlenen fiyat karşılaştırılmaktadır.⁴⁴

Özetle, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat, ilişki olmayan kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyatla karşılaştırılarak fiyat tespit edilmektedir.

⁴⁴ Tuncay Kapusuzoğlu, "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD'de Yapılan Yasal Düzenlemeler II", *Vergi Dönüşümü*, Sayı:215, (Temmuz 1999), s.101

Fiyatların karşılaştırılması sonucunda fark olması halinde bu durum, bağlı işletmelerin ticari ve mali işlemlerinin emsallere uygun olmadığını göstermekte olup kontrol dışı işlemdeki fiyatın, kontrollü işlem fiyatıyla değişmesi gerekebilmektedir.

Eğer kontrol dışı işlemle, kontrol altındaki işlem arasında fiyatı etkileyen herhangi bir farklılık yoksa ya da küçük ayarlamalarla giderilebilecek çok küçük farklılıklar varsa bu yöntemle elde edilen sonuçlar, emsallere uygunluk tespitinde en doğru ve güvenilir sonuçlar olacaktır.

Karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tespit edilmesi mümkün olduğunda, bu yöntem en güvenilir yöntemdir. Bu durumda bu yöntem diğer tüm yöntemlere tercih edilmektedir.

3.1.3.1.2. Maliyet Artı Yöntemi (Cost Plus Method)

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Tanımda yer alan makul brüt kâr oranı ifadesi, eğer o mal veya hizmet ilişkisiz kişilere satılsaydı olacak fiyatı gösteren kâr oranıdır. Bu yöntem özellikle ortak tesislere sahip ve uzun dönemli alım-satım anlaşmaları (sözleşmeli, imalatçı, fason üretim) yapmış ilişkili kuruluşlar arasındaki yarı mamul ve hizmet transferlerinde uygulanabilecek en etkili fiyat belirleme yöntemidir.⁴⁵

3.1.3.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (Resale Price Method)

Yeniden satış fiyatı, bağlı bir işletmeden alınan mal veya hizmetlerin bağımsız bir işletmeye yeniden satışında uygulanan fiyattır. Yeniden satış fiyatı, yeniden satış yapan işletmenin amaçladığı brüt kâr marjından (yeniden satış kâr marjı) düşüldükten sonra kalan tutar, bağlı işletmeler arasında varlık transferi için emsale uygun fiyat olarak nitelendirilebilmektedir.

Bu yöntem, pazarlama ve dağıtım faaliyetlerine uygulandığında güvenilir sonuçlar vermektedir.

3.1.3.2. Diğer Yöntemler

OECD uygulamaları, belirli bir yöntemin kullanılmasını zorunlu kılmaz. İlişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde emsal bedelin tespiti konusunda uygulanabilecek en iyi yöntemler, yukarıda saydığımız geleneksel

⁴⁵ Mehmet Fatih Güner, "Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri", **E-Yaklaşım**, Sayı:14,(Eylül 2004), [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004094812.htm\(19.0.72008\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004094812.htm(19.0.72008))

yöntemler olmakla beraber, duruma göre bu yöntemler dışındaki yöntemlerle emsal bedelin tespiti mümkündür.

Geleneksel işlem yöntemlerinin güvenilir olmadığı ya da bu yöntemlerle emsallere uygun fiyata ulaşma olanağının bulunmadığı durumlarda, emsal bedelin tespiti için diğer yöntemler kullanılabilir. Bunlar; kar bölüşüm yöntemi ve işlemsel net marj yöntemidir.

3.1.3.2.1. Kâr Bölüşüm Yöntemi (Profit Split Method)

Kâr bölüşüm yöntemi, bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin birleştirilmiş faaliyet kârı ya da zararındaki dağıtımın emsallere uygun olup olmadığını değerlendirmektedir.⁴⁶

Kâr bölüşüm yönteminde, öncelikle bağlantılı kuruluşların üstlendiği kontrol altındaki işlemlerden kaynaklanan kârın, bağlantılı şirketler için bölüştürülmesi tanımlanmaktadır. Kâr bölüşümü, bağlantılı şirketler arasında ekonomik olarak geçerli bir temelde yapılmaktadır. Ekonomik olarak geçerli temel, emsallere uygunluğu yansıtan ya da emsallere uygun olduğu umulan kârın saptandığı durumdur. Bu çerçevede öncelikle ilişkili kişi ya da kurumlar arasındaki toplam kâr tespit edilecek ve daha sonra da bu kâr emsallere uygun biçimde taraflar arasında bölüştürülecektir.⁴⁷

3.1.3.2.2. İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi (Transactional Net Margin Method)

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, doğrudan ve dolaylı maliyetlerin indirilmesinden sonra elde edilen faaliyet karını, satışlara, maliyetlere, varlıklara ve benzeri mali büyüklüklere oranlayarak elde edilen kâr düzey göstergelerini esas almaktadır.⁴⁸

Yöntem, uygun bir temelde (maliyetler, satışlar, varlıklar gibi) mükellefin gerçekleştirdiği kontrol altındaki işlemin net kârlılık payını kontrol etmektedir. Bu yöntemde mükellefin kontrol altındaki işlemde kaynaklanan net kârı, aynı mükellefin kontrol dışı işlemlerden elde edebileceği net kâra göre oluşturulmalıdır. Bu mümkün değilse, bağımsız şirketlerin karşılaştırılabilir işlemleri sonucunda elde edilen net kâr tutarı yol gösterici olabilecektir. Daha sonraki aşamada, bağlantılı şirketle bağımsız şirket

⁴⁶ Kapusuzoğlu, (Nisan 2006), s.33

⁴⁷ Kapusuzoğlu, (Nisan 2006), s.34

⁴⁸ Ömer Güzeldal, "Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler", *Vergi Dünyası*, Sayı: 317, (Ocak 2008), s.170

arasında yapılacak işlevsel analiz, işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin saptanmasına ve sağlıklı sonuçlar için gerekli düzeltimlerin yapılmasına ihtiyaç göstermektedir.⁴⁹

3.1.3.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

OECD rehberinde yer alan tanıma göre peşin fiyatlandırma anlaşmaları, belli bir zaman süresi için geçerli olmak üzere, kontrol altındaki işlemlerde belli kıstaslar doğrultusunda (yöntem, karşılaştırılabilir unsurlar, uygun düzeltimler, gelecekteki olaylar için kritik varsayımlar gibi) peşinen transfer fiyatlandırmasını saptayan bir anlaşmalardır.⁵⁰

Bu yöntemde, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellefler Maliye Bakanlığı ile karşılıklı anlaşma yaparak kullanacağı yöntemi tespit etmektedirler. Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır. Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacaktır.

3.2. Transfer Fiyatlandırması İle İlgili AB Uygulaması

Transfer fiyatlandırması ile ilgili AB uygulaması başlıklı bu bölümde, Türkiye'nin üyesi olmayı hedeflediği AB düzenlemelerinin yanı sıra üye ülke olan Almanya ve İngiltere uygulamalarına yer verilmiştir.

3.2.1. AB'de Transfer Fiyatlandırması Uygulaması

AB'de transfer fiyatlandırması ve çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin ilk çalışmalar 1976 yılında başlamasına rağmen, bu konuda en ciddi adım 23 Temmuz 1990'da Tahkim Anlaşması ile atılmıştır. Bu anlaşmanın önemli tarafı, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak emsallerine uygunluk ilkesine aykırılık nedeniyle bir üye devlet tarafından yapılan tarhiyat çifte vergilendirme sonucu doğuruyorsa, karşı taraf için düzeltme öngörülmesidir. Bu düzenleme, farklılıkları giderme yönündeki girişimlerin üye ülkelerin mali özerliklerini daraltması nedeniyle uygulamada pek işlevlik kazanamamıştır.⁵¹

⁴⁹ Kapusuzoğlu, (Nisan 2006), s.34

⁵⁰ Emre Kartaloğlu, "Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Yapabilmek İçin Büyük Mükellef Olmak Gerekıyor", *Vergi Sorunları*, Sayı:228, (Eylül 2007), s.97

⁵¹ İbrahim Organ ve Muhsin Çelik: "İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması", *Vergi Dünyası*, Sayı:301, (Eylül 2006), s.137

Tahkim Anlaşmasında kârların saptanmasındaki temel ilke, 4. maddede yer alan “emsallere uygunluk” ilkesidir. Bu ilkeye göre, anlaşmayı imzalayan faklı ülkelerdeki bağlı firmalar arasındaki mali düzenlemeler, benzeri bağımsız firmalar arasındaki benzeri ilişkilere yansıtılmalıdır. Bağlı firmalar, birinin diğerine doğrudan ya da dolaylı olarak yönetim, kontrol ve sermaye yoluyla bağlantılı olmasını ifade etmektedir. Anlaşmanın 4 / 2. maddesine göre, yabancı ülkedeki bir şubenin kârı, bu şube bağımsız bir işletme varsayılarak değerlendirilecektir. Anlaşma, ilgili kuruluşu, bulunduğu ülkenin kuruluşu olarak kabul etmektedir. 4. madde, OECD Anlaşma Model'nin 7. ve 9. maddelerinin hemen hemen kelimesi kelimesine aynıdır.⁵²

Tahkim anlaşmasına göre; eğer bir ülkedeki firma için yapılan işlem çifte vergilendirmeye yol açıyorsa, ilgili ana firma ve şubenin bulunduğu iki ülke açısından çözüm, tahkim sürecinde aranabilecektir. Ancak her iki firma ve ülkeler yapılan işlemin düzeltilmesi konusunda fikir birliğine varırlarsa konu fazla ileri götürülmeyecek ve tahkim süreci devreye girmeyecektir.⁵³

Tahkim anlaşmasının temel amacı, transfer fiyatlandırması olayını en kısa sürede çözmektir. Kendi sonuçları ya da bağlantılı oldukları şirketin sonuçları emsallere uygunluk ilkesine aykırılık nedeniyle düzeltmeye tabi tutulan bir firma, çifte vergilendirmeye yol açan olayın kendisine bildirilmesinden itibaren üç yıl içinde ilgili makamlara başvurmak zorundadır.⁵⁴

Eğer taraflar düzeltim konusunda kendi aralarında anlaşamazlarsa önlerinde iki aşamalı bir süreç vardır. İlk aşama karşılıklı anlaşma usulüdür. Amaç çifte vergilendirmeyi önleme yolunda bir sonuç üzerinde anlaşmaktır. Eğer olayın bildirilmesinden itibaren iki yıl içinde çözüm gerçekleşmez ise ikinci aşamaya geçilir. İkinci aşamada ülkeler anlaşma sürecinin başarısız geçmesi sonucu bir danışma komisyonu belirlerler. Bu komisyonun tek işlevi çifte vergilendirmeyi önleme yolunda bir amaca ulaşmaktır. Tahkim süreci bu yapıyı ifade edip, komisyon olay kendisine intikal ettirildiği tarihten itibaren altı ay içinde neticeye ulaşmak zorundadır. Danışma komisyonunun ulaştığı sonuç vergi idarelerini otomatik olarak bağlayan bir sonuç değildir. Ancak komisyon raporunun vergi idarelerine ulaştığı tarihten itibaren altı aylık süre içinde çözümsüzlük hâlâ devam ediyorsa danışma

⁵² Organ ve Çelik, s.137

⁵³ Aslan, s.31

⁵⁴ Aslan, s.31

komisyonunun kararı kesin olur. Ayrıca ilgili firmalardan birisi vergi kaçakçılığı nedeniyle ciddi bir cezaya maruz kalırsa vergi idareleri çözüm sürecini başlatmak zorunda değildir.⁵⁵

3.2.2. İngiltere’de Transfer Fiyatlandırması

İngiltere’deki transfer fiyatlandırması kurallarının 1918 yılına kadar uzandığına dair yorumlar olsa da, kesin olan husus 1951 tarihli Maliye Kanununun getirdiği düzenlemelerdir. Bu düzenleme daha sonra 1988 yılında çıkarılan Gelir Vergi Kanunu (GVK) ve KVK içinde de yer almıştır. İngiltere’de transfer fiyatlandırması ile ilgili emsallere uygunluk ilkesi benimsenmiştir. Bu düzenlemeler ise OECD düzenlemeleri ile büyük bir oranda paralellik gösterip; maddi ve gayri maddi varlıkların transferinde emsallere uygunluk ilkesinin esnek bir açıklaması olduğu varsayılmaktadır.⁵⁶

İngiltere’de 1997 yılında örtülü kazanç modernizasyonu mevzuatı adı altında yeni bir mevzuat ilan edilmiş ve 1999 yılından itibaren geçerlilik kazanmıştır. Yeni mevzuatın konuya ilişkin hükümleri şu şekildedir; transfer fiyatlandırması konusunda idarenin yönlendiriciliği ortadan kaldırılmıştır. Vergi mükelleflerine beyannamelerini verirken emsallere uygunluk ilkesine uygun davranarak kendi değerlendirmelerini yapmaları zorunlu kılınmıştır. İşlemler ya da işlemler aracılığı ile yapılan provizyon kavramının kullanılması ile mevzuatın kapsamı genişletilmiş ve mevzuatın uygulanacağı durumlar tanımlanmıştır. Provizyon ifadesinden kasıt, muvazaa olmama ilkesine göre ele alınan işlem ya da işlemleri çevreleyen şart ve koşulların daha geniş olarak düşünülmesidir. Sınır ötesi petrol ticaretinde uygulanan spesifik örtülü kazanç kuralları ise basitleştirilmiştir. İngiltere’de OECD rehberi ışığında yeni belgelendirme koşulları getirilmiştir. Yeni düzenlemeler ile kapsam, işlemler ve anlaşmalar bakımından genişletilerek doğrudan ve dolaylı, içe doğru ve dışa doğru finansal fonlamalar kapsama alınmıştır. Hileli ya da ihmal ve kusurlu fiillere %100’e kadar vergi ayarlama cezası uygulanabilmektedir.⁵⁷

Bu düzenlemeler özellikle İngiltere’de olması gerekenden az vergi ödenmesi durumunda da emsallere uygunluk ilkesinin devreye girmesini amaçlamaktadır. İngiltere’de faaliyet gösteren vergi mükellefleri diğer ülkelerdeki bağlı şirketlerle olan ilişkilerinde değerinin üstünde fiyatlarla mal

⁵⁵ Aslan, a.g.e. s.32

⁵⁶ Aslan, a.g.e. s.33

⁵⁷ Aslan, a.g.e. s.33

alması ya da değerinin altında fiyatlarla mal satması halinde gelir idaresi devreye girerek gerekli tarhiyatı yapabilecektir.⁵⁸

3.2.3. Almanya'da Transfer Fiyatlandırması

Almanya'daki uygulamalar özellikle diğer ülke uygulamalarına göre daha geniş bir zemindedir. Almanya'da transfer fiyatlandırması ile ilgili direkt bir düzenleme yoktur. Alman vergi mevzuatı diğer ülke uygulamalarının aksine transfer fiyatlandırması ile ilgili çok detaylı kurallara sahip değildir. Genel anlamda Almanya'daki transfer fiyatlandırması ilkeleri idari ilkeler niteliğinde olup, 1980 yılından önce oluşturulmuştur. Almanya'da transfer fiyatlandırması müessesesi, bugünkü boyutlarına uzun yıllar süren kazai faaliyetlerin sonunda ve yasal bir düzenlemenin dışında ulaşmıştır. Almanya'da transfer fiyatlandırmasının ilk kez bir yasa içinde yer alması 1934 yılındaki KVK'ya kadar uzanmaktadır.⁵⁹

Alman vergi mevzuatında transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal bir tanım yapılmamıştır. Burada kanun koyucu gerek 1968 ve gerekse 1977 yıllarındaki KVK'larda tanım vermekten mümkün olduğu kadar kaçınıp, bu konudaki boşluğu yargı kararlarının doldurmasına müsaade etmiştir. Alman kurumlar vergisinin 8. maddesinde "kurumlar vergisi matrahının saptanmasında örtülü olarak dağıtılan kazançlarda dikkate alınır" şeklinde bir açıklama yapılarak konu son derece geniş bir çerçeveye yerleştirilmiştir. Emsallere uygun fiyat ya da bedelin belirlenmesi aşamasında ise genel olarak iki yöntem önerilmektedir. Bunlar; dış kaynaklı bir kredi metodu ve bir bankanın borç teklifidir. Şirketin, işlemlerinde kullandığı fiyatları saptarken kurallara uymaması yapılan harcamalara müsaade edilmemesine neden olacak ve yapılan harcamalar kâr dağıtımı gibi algılanacaktır. Konuyla ilgili Alman vergi kanunları OECD düzenlemeleri ile uyumlu değildir. Ancak genel olarak emsallere uygunluk ilkesinin yabancı işlemler kanununun 1. maddesinde bulunduğu kabul edilir. Bu madde Alman şirketlerinin yabancı bağımlı ortaklarına mal ve hizmetleri emsaline göre düşük bedelle satmaları halinde devreye girmektedir.⁶⁰

Almanya'da Federal Yüksek Vergi Mahkemesi transfer fiyatlandırması ile ilgili önüne gelen vergisel uyuşmazlıklarda "özenli, basiretli" sermaye şirketi yöneticisinin tutumunu esas almaktadır. "Bu özelliklere sahip bir yönetici tarafından bir malın ortağa satışında bunlar için hangi fiyat ya

⁵⁸ Aslan, a.g.e. s.33

⁵⁹ Aslan, a.g.e. s. 34

⁶⁰ Aslan, a.g.e. s.35

*da karşılık istenirdi? Yine özenli ve dikkatli şirket yöneticisi bir malın edinilmesinde ortak olmayan üçüncü kişiye ne öderdi veya bu ilişkilerde ortak olmayan bir üçüncü kişiden ne talep ederdi?” şeklinde bir bakış açısına sahiptir.*⁶¹

3.3. Transfer Fiyatlandırması İle İlgili ABD Uygulaması

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak dünyadaki ilk yasal düzenlemeler ABD tarafından yapılmıştır. Daha sonra diğer ülkeler ve OECD yaptıkları düzenlemelerde sürekli ABD'deki düzenlemeleri esas almıştır. Bu nedenle transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak ABD'de yapılan düzenlemelerin özel bir önemi vardır.⁶²

Transfer fiyatlandırması, ABD vergi sisteminin en önemli unsurlarından birisidir. Şirketlerin, özellikle de uluslararası şirketlerin ana firma-bağlı firma çerçevesinde birbirlerine yaptıkları mal ve hizmet satışlarında transfer fiyatlandırması yoluyla toplam kar ve dolayısıyla da ödenecek vergi tutarı üzerinde ayarlamalar yapabilmeleri, bu konuya ilişkin olarak yasal düzenlemeler yapılmasının zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Yasal düzenlemeler bir anlamda şirketlerin maksimum karlılık amaçlarıyla devletin egemenlik hakkına dayanarak sahip olduğu vergilendirme yetkisinin çatışmasının bir sonucudur. Devlet egemenliği ve vergi açısından son derece duyarlı olan transfer fiyatlandırması konusu, ABD Gelir Yasası'nın (Internal Revenues Code) 482 numaralı kısmında yer almaktadır. Bu kısma ilişkin olarak yapılan düzenlemeler, transfer fiyatlandırması konusunda genel amaçtan uygulanacak yöntemlere kadar çok ayrıntılı hususları içermektedir. Yasal düzenlemelerde, ayrıca her konuyla ilgili olarak çok sayıda örneklere yer verilerek son derece karmaşık bir yapıya sahip olan bu konunun mümkün olduğunca iyi ve açık anlaşılması amaçlanmıştır.⁶³

ABD Gelir Yasası'nın 482 numaralı bölümünde düzenlenen transfer fiyatlandırması uygulaması ilk kez 1954 yılında düzenlenmiştir. Ancak transfer fiyatlandırmasının kökeni 1928 yıllarına kadar giden düzenlemelere dayanmaktadır. 1962 yılına kadar 482 sayılı kısma ilişkin olarak yapılan yasal düzenlemeler, emsal bedel tespiti için herhangi bir özel yöntem öngörmemektedir. 1962 yılında “emsallere uygunluk standardı”nın kontrol edilemeyen işlemlerde uygulanacağından ilk kez bahsedilir.⁶⁴

⁶¹ Aslan, a.g.e. s.35

⁶² Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler I”, *Vergi Dünyası*, Sayı:214, (Haziran 1999), s.57

⁶³ Kapusuzoğlu, (Haziran 1999), s.56

⁶⁴ Kapusuzoğlu, (Haziran 1999), s.57

ABD'deki düzenlemeler kapsamında transfer fiyatlandırmasında baz alınan temel kriter, OECD düzenlemelerinde olduğu gibi emsal bedellere uygunluk standardıdır.

1968 yılında yapılan değişiklik ile emsal bedel için üç yöntem önerilmektedir. Bunlar⁶⁵;

- Karşılaştırılabilir Kontrol Edilmeyen Fiyat Yöntemi
- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
- Maliyet Artı Yöntemi

1994 yılındaki son değişiklikle genel prensipler ortaya konurken üç standardın göz önünde bulundurulması zorunlu kılınmıştır. Bunlar; *"karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemidir"*. Bu standartlar, emsal bedel tespit edilirken uygulanacaktır.⁶⁶

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, IRS'ye (Amerikan Gelir İdaresi) sunduğu belgelerini, transfer fiyatlandırmasına ilişkin analiz dokümanlarını ciddi bir yapıya kavuşturmadır. Cezalar mal veya hizmetin (veya borçları da içeren kullanımının) fiyatlarına uygulanarak hesaplanır.⁶⁷

Diğer yandan yabancı kökenli şirketler arasındaki işlemlerin ABD'deki vergilendirilebilir geliri etkilememesi ve vergi mükelleflerinin 482. bölümde açıklanan yöntemlerden birisini seçmesi ve bu yöntemin emsal bedel sonuçlarını veren en iyi yöntem olduğunu kanıtlaması halinde ceza kesilmemektedir. Ancak kanıtlamanın belgelerle ortaya konulması zorunludur.⁶⁸

ABD vergi sistemi içinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin konuların üzerinde önemle durulmasının başlıca nedeni ABD menşeli ÇUŞ sayısının fazla olmasıdır. Bu konu ABD literatüründe altmış yıldır önemli bir yer işgal etmektedir. Örneğin; 1950 yılında ABD'de yapılan bir çalışma 332 büyük ABD firmasının %71'inin transfer fiyatlandırması yaptığını, 1968 yılında yapılan bir çalışma 404 büyük ABD firmasının %84'ünün ve 1977 yılında

⁶⁵ Kapusuzoğlu, *Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*, s.27

⁶⁶ Kapusuzoğlu, (Haziran 1999), s.59

⁶⁷ Kapusuzoğlu, a.g.e. s.139

⁶⁸ Kapusuzoğlu, a.g.e. s.140

yapılan bir çalışmada 145 ABD firmasının %92'sinin transfer fiyatlandırması yaptığını ortaya çıkarmıştır.⁶⁹

Öte yandan Ernst & Young şirketinin 1984 yılında dünya genelinde transfer fiyatlandırması konusunda, 200 ÇUŞ üzerinde yaptığı araştırma-ya göre, bu şirketlerin %82'si transfer fiyatlandırmasını en önemli vergi sorunu olarak görmektedir. Şirketin Arjantin'de yaptığı araştırmanın sonuçlarına göre, ana şirketlerin %45'i konuyu çok önemli olarak kabul etmekte iken bu oran Kanada için %68, Fransa için ise %92'dir.⁷⁰

4. YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

5520 sayılı yeni KVK'nın 13. maddesinin yürürlüğe girdiği 01.01.2007 tarihine kadar transfer fiyatlandırması kavramının Türk vergi hukukunda tam karşılığı bulunmamaktadır. Buna rağmen, Türk vergi sistemi transfer fiyatlandırması uygulamasına paralel yapı sergileyen müesseselere öteden beri sahipti. Mülga 5422 sayılı KVK'nın 17. maddelerinde yer alan “örtülü kazanç” uygulaması birebir transfer fiyatlandırmasına benzemese de özü itibarıyla söz konusu uygulamanın temsilcisi konumundaydı.

Örtülü kazanç; bir kurumun maddi veya gayri maddi değerlerini ortaklara veya ortaklarla yakın ilişki içinde bulunanlara hiçbir vergi ödemeden aktarması veya kanunda belirtilen kimseler lehine bir takım gelirlerinden feragat etmesi olarak tanımlanabilir.⁷¹ Kısacası örtülü kazanç, kurum kazançlarının vergiye tabi tutulmadan ilişkili kişilere dağıtılmasıdır.

Mülga 5422 sayılı KVK'nın örtülü kazanç müessesesi ile ilgili olarak iki düzenlemesi mevcuttu. Bunlardan ilki; sermaye şirketlerince dağıtılacak örtülü kazançların kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirdiği 15/3. maddedir. Bir diğer düzenleme ise örtülü kazançla ilgili tanımlamaların yer aldığı 17. maddedir.

Gelişen ekonomik araçlar ve globalleşen ekonomik ilişkiler, 5422 sayılı KVK'da yer alan örtülü kazanç müessesesinin yeni durumları kavrayamaması nedeniyle demode olması sonucunu doğurmuştur.

Özellikle ÇUŞ'ların dünya ekonomisinin büyük bir bölümünü kontrol ediyor olması nedeniyle farklı vergilendirme rejimleri arasında kâr aktarımları yapmak suretiyle vergi minimizasyonuna gittikleri bilinen bir gerçektir.

⁶⁹ Kapusuzoğlu, (Haziran 1999), s.58

⁷⁰ Saraç, s.89

⁷¹ Orhan Kahraman, “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler”, *Vergi Dünyası*, Sayı:292, (Aralık 2005), s.99

Ancak söz konusu mülga hükümlerin ÇUŞ' ların transfer fiyatlandırması manipülasyonlarını engellemede yeterli olduğunu söylemek zordur. Ayrıca söz konusu hükümlerin uygulanması, mali idare ile mükellefler arasında büyük anlaşmazlıkların doğmasına neden olmuştur. Bu nedenle hem ÇUŞ' lar ve vergi cennetleriyle mücadele etmek hem de mali idare ile mükellefler arasındaki anlaşmazlıkların sona erdirilmesi amacıyla; OECD tarafından getirilen kıstasların 5520 sayılı KVK'ya neredeyse aynen monte edilen *"transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı"* müessesesi çağdaş ve modern bir uygulama olarak Türk vergi sisteminde yerini almıştır.

Yapılan bu düzenlemeler sayesinde, ilgili konudaki mevzuat boşluğu büyük ölçüde giderilmiş ve ülkemiz aleyhine matrah transferleri de bir ölçüde önlenmiş olacaktır.

4.1. Örtülü Kazanç Kavramı

Örtülü kazanç müessesesi, Türk vergi sisteminde ilk kez 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı KVK'nın 17. maddesi ile girmiş ve 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinin uygulanmaya başlandığı 01.01.2007 tarihine kadar da yürürlükte kalmıştır.

Dünya'nın küreselleşme adı altında geçirmiş olduğu büyük değişimin sonucunda, ekonomik, siyasi ve hukuki alanlarda ortaya çıkan risklerden korunmak, fırsatları değerlendirmek için 5520 sayılı yeni KVK'nın hazırlanması bir zorunluluk olmuştur. Yeni KVK'nın hazırlanması ve uygulanması ile örtülü kazanç müessesesi yerini transfer fiyatlandırmasına bırakmıştır.

Örtülü kazanç müessesesi, bir vergi güvenlik müessesesidir. Vergi güvenlik müessesesi, vergiye tabi gelirin kavranması noktasında doğabilecek hukuki boşlukları doldurmak amacı ile ihdas edilen ve vergiye tabi gelir unsurlarının safi tutarları üzerinden vergilendirilmesini garanti altına alan düzenlemelerdir.⁷² Diğer bir deyişle vergi güvenlik müessesesi, mükelleflerin vergi matrahını azaltmalarını engellemek için getirilmiş düzenlemelerdir.

Örtülü kazanç müessesesinin vergi güvenlik müessesesi olarak kabul edilmesinin nedeni ise, örtülü olarak dağıtılan kazançların matrahtan indirilemeyeceğine yönelik kanunda yer alan hükümlerdir. Örtülü kazanç müessesesi, kurum kazancının, kurumlar vergisi ödenmeden kurum dışına aktarılmasını önlemeyi hedefler.⁷³

⁷² Hamit Sarı, "Örtülü Sermaye Ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Müesseselerinin Muvazaa Ve Kanuna Karşı Hile Bağlamında Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı: 293, (Ocak 2006), s.125

⁷³ Gürol Ürel, " Transfer Fiyatlandırması Suretiyle Örtülü Kazanç Dağıtımı-II ", *Lebib Yalkın*, Sayı:34, (Ekim 2006), s.112.

“Örtülü Kazanç” başlığını taşıyan mülga 5422 sayılı KVK’nın 17. maddesi aşağıdaki gibidir:

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

1. Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa,

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

3. Şirket, 1 numaralı fıkra yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse,

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 çarpacak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa.”

Aynı kanunun “Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı 15/3. maddesi, sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar kurum kazancının tespitiinde indirim olarak dikkate alınamayacağını ifade etmektedir.

Görüldüğü üzere, yasal düzenleme örtülü kazanç dağıtımını yasaklamamakta, sadece kurumlar vergisi matrahının tespiti bakımından bu kazancı kavramaya çalışmaktadır.

Örtülü kazanç, kurumsal bakımdan, kurumun iktisadi ve ticari faaliyetinden hasıl olmuş, fakat kurumlar vergisi ödenmeden, ilgili gerçek veya tüzel kişilere devredilmiş kârlar olarak tanımlanabilir.⁷⁴ Örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için kazanç dağıtılan kişinin ortak olması gerekmez. Burada gerçek bir kâr payından değil vergilendirme açısından kar payı kabul edilecek bir kazanç kısmından söz edilmektedir.⁷⁵

⁷⁴ Gürol Ürel, “ Transfer Fiyatlandırması Suretiyle Örtülü Kazanç Dağıtımı-I ”, *Lebib Yalkın*, Sayı:33, (Eylül 2006), s.22

⁷⁵ Muzaffer Küçük, “Örtülü Kazanç Dağıtımında Mükerrerliğin Önlenmesi ve Düzeltme”, *Vergi Dünyası*, Sayı:308, (Nisan 2007), s.50

Kurumlar ve özellikle sermaye şirketlerinin varlık nedeni kâr elde etmek ve bu kârı ortaklarına dağıtmaktır. Kurumların hesap dönemi sonunda oluşan karları kurumlar vergisine tabi tutulup, diğer yasal yükümlülükler de yerine getirildikten sonra ortaklara dağıtılmakta veya ortaklara dağıtılmayıp kurum bünyesinde bırakılmaktadır. Kurumlar tarafından elde edilen kazancın kurumlar vergisine tabi tutulduktan ve diğer yasal yükümlülükler de yerine getirildikten sonra dağıtılması işlemi normal kar dağıtımıdır.⁷⁶

Örtülü kazanç dağıtımında ise daha farklı yollardan, kazancın vergisi ödenmeden dağıtımı söz konusudur. Şirketler tarafından yapılan örtülü kazanç işlemleri, bağlı işletmeler arası mal ve hizmet alımlarını piyasada oluşan fiyatlardan değil, yapay fiyatlardan yapmak şeklinde kendini gösterir. Örtülü kazanç dağıtımı, kurum mal varlığı ile ortak veya sahiplerinin mal varlığı ayırımı ilke ve gerekliliğine dayanır.

İşte örtülü kazanç konusuyla ilgili olarak yapılan düzenlemelerin temelinde de; kurumun mal varlığı ile gerek gerçek kişi olsun gerekse tüzel kişi olsun, kurum ortakları ve sahiplerinin mal varlığının birbirinden ayrılması ve kurum kazancının kurumlar vergisine tabi tutulmadan dağıtılmasını önlemek yatmaktadır. Bir başka deyişle örtülü kazanç dağıtımı ile kurum statüsünde örgütlenmiş işletmeye ait mamelekin, ortak veya sahiplerin kişisel mamelekleri lehine fakirleştirilmesini, işletme bünyesinde doğacak kazancın bir kısmının vergiye tabi olmadan işletme dışına aktarılması önlenmiş olmaktadır.⁷⁷

4.2. Örtülü Kazanç ve Transfer Fiyatlandırması İlişkisi

Transfer fiyatlandırması kavramının 2006 yılı sonuna kadar uygulanan Türk vergi mevzuatında tam bir karşılığı bulunmamaktadır. Ancak 2006 yılı içinde konu gözden geçirilerek, Türk vergi mevzuatı uluslararası literatüre benzetilmeye çalışılmıştır. Türk vergi mevzuatında konu KVK'da yer alan örtülü kazanç müessesesi ile paralellik göstermektedir. Çünkü gerek transfer fiyatlandırması kavramı gerekse örtülü kazanç kavramı *"emsallere göre farklılık arz etme"* durumu açısından ortak bir zeminde bulunmaktadır.

⁷⁶ İbrahim Akdoğan, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri Örtülü Kazanç Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", *Vergi Dünyası*, Sayı:314, (Ekim 2007), s.133

⁷⁷ Zekriya Alşan, "Kurumlarda Örtülü Kazanç Dağıtımı", *Vergi Dünyası*, Sayı:54, (Şubat 1986), s.7

Transferin kelime anlamı aktarmadır. Uygulama ile ticari işlemlerde ve borç alacak ilişkilerinde yapılacak işlemler nedeniyle birilerine yapılacak gizli kaynak aktarımlarının kontrolü ve vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.⁷⁸

Transfer fiyatlandırması, aralarında değişik açılardan bağ bulunan şirketler arasında mal ve hizmet alış-verişlerinin nasıl yapılması gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan olumlu bir kavramdır. Diğer bir deyişle transfer fiyatlandırması, bir ticari işletmenin kendi bölümleri veya kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyattır.⁷⁹

Örtülü kazanç kavramı ise, hangi tür ilişkilerin vergi hukuku açısından kabul edilmeyeceği üzerinde durmaktadır. Transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç kavramları bir arada değerlendirilirken, emsallere uygun olmayan transfer fiyatları örtülü kazanç olarak mütalaa edilebilir ya da örtülü kazanç, transfer fiyatlarının kötüye kullanılması olarak nitelendirilebilir.⁸⁰

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemelerinin temel amacı ise, ilişkili kişilerle mal ya da hizmet alım ya da satımında bulunan kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasını engellemektir.⁸¹

4.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili Yasal Düzenleme

Bu bölümde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusuyla ilgili olarak 5520 sayılı yeni KVK açısından değerlendirmeler yapılacaktır.

5520 sayılı yeni KVK'da özellikle sıklıkla ihtilaflara konu edilen örtülü kazanç dağıtım müessesesi yeniden düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle eski kanunda yer alan örtülü kazanç müessesesinde yer alan tartışmalara ve çelişiklere neden olan hükümler yeni düzenlemenin yapılmasına neden olmuştur.

Yeni düzenleme ile örtülü kazanç müessesesi, daha rasyonel ve objektif esaslara dayandırılmış, AB normlarına uygun hale getirilmiştir.

⁷⁸ Hüseyin Bozkurt, "Transfer Fiyatlandırması Neler Getiriyor" <http://www.ekonews.com/index.php?page=sub&pageid=3395&supplement=2> (14.05.2008)

⁷⁹ Ali Rıza Akbulut, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Sorununda Bir Adım Daha Geri; Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:271, (Mart 2004), s.112

⁸⁰ Erdel ve Okumuş, s.85

⁸¹ Aysel Duman, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemlerinin Örnek Üzerinde İrdelenmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı:234, (Mart 2008),s.51

5422 sayılı KVK'da yer alan “örtülü kazanç” müessesesi 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesi ile “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” adı altında yeniden düzenlenmiş olup, anılan madde 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Öte yandan 5615 sayılı kanunla GVK'nın 41. maddesinde bu kapsamda düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca kurum kazancının tespitinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edileceği KVK'nın 11/1-c. maddesinde yer almaktadır.

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir:

“Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Madde 13 - (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(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 Kanunun 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 dağıtıldığı 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 kanunun “Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Burada yer alan hüküm ile amaçlanan, vergiye tabi kazancın örtülü yolla dağıtılıp kurum bünyesinde yapılacak vergilendirmenin kapsamı dışına çıkarılmasının önlenmesidir.

GVK’nın 41/5.maddesi, KVK’nın 13. maddesine atıf yaparak Gelir Vergisi mükellefleri hakkında bu madde hükmünün uygulanacağını belirtmiştir.

Buna göre, 5615 sayılı kanunla GVK’nın “gider kabul edilmeyen ödemeler” başlıklı 41 inci maddesine eklenen (5) numaralı bent aşağıdaki gibidir:

“5. 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.”

Ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ödemeler olarak düzenlenmiş hükümlerde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, ticari kazanca ait bir düzenleme olarak kabul edilmiştir. GVK’da sayılan 7 gelir unsurundan biri olan ticari kazanç dışında diğer gelir unsurları için transfer fiyatlandırması uygulanmayacaktır.

Anılan düzenlemelere ilişkin olarak 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı resmi gazetede “1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ” yayımlanmıştır. Ardından 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı resmi gazetede “2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ” yayımlanıp yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda Bakanlar Kuruluna tanınan yetkilerin kullanılması ile ilgili “Bakanlar Kurulu Kararı”, 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır.

Öte yandan Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, 24.04.2008 tarih ve “TF-1/2008-1 Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler” yayımlanmıştır.

Yukarıda belirtildiği üzere, 5422 sayılı eski KVK’nın 17. maddesinde yer alan örtülü kazanç kavramı 5520 sayılı yeni KVK’nın 13. maddesi ile önemli değişikliklere uğramıştır. Aslında söz konusu KVK’nın 17. maddesi ruhu itibarıyla değiştirilmemiş, transfer fiyatlandırması başlığı ile yeniden ele alınmıştır.

4.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin objektif ve subjektif olmak üzere iki unsuru söz konusudur. Aşağıda söz konusu unsurların ayrıntılarına yer verilmiştir.

4.4.1. Objektif Unsur

5520 sayılı KVK’nın 13/1. maddesine göre, 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.

Söz konusu kanun maddesinden anlaşılabileceği üzere, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı bazı şartlara bağlanmıştır. Kanunda aranan bu şartlar örtülü kazanç dağıtımının objektif unsurunu teşkil eder. Dolayısıyla ilgili madde yer alan şartların beraber gerçekleşmesi halinde kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığına kanaat getirilebilecektir.

KVK yönünden, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için aşağıda yer alan üç objektif unsurun ortaya konması gerekmektedir:

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

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

- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.

Dolayısıyla kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

4.4.1.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunabilecek İlişkili Kişiler

İlişki kişiler hakkında ayrıntılı bilgilerin yer aldığı bu bölüm, “1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ” dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılabilecek kişiler, 5520 sayılı KVK’nın 13. maddesinde ilişkili kişiler olarak ifade edilmiştir. İlişkili kişi tabiri, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ve ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları ifade etmektedir.

Görüldüğü üzere KVK’nın, 13. maddesinin 2. fıkrasında, ilişkili kişi kavramı ile örtülü kazanç muhatap olabilecek kişi ve kurumların sarih bir şekilde tanımı yapılmıştır. Buna göre,

Bir kurum açısından ilişkili kişi;

- Kurumların kendi ortaklarını,

- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,

- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,

- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,

- Ortakların eşlerini,

- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını ifade etmektedir.



Bunun yanında, 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 sayılmaktadır.

Görüldüğü üzere ilişkili kişi kavramı oldukça geniş tutulmuştur. O kadar geniş tutulmuş ki, neredeyse bu müessesenin getirdiği risklerden korunmak için iş yapacak kişileri özel olarak arayıp bulmak gerekecektir.⁸²

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içinde olup, ilişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir.

4.4.1.1. Kurumların Kendi Ortakları

5520 sayılı KVK' nın 2. maddesinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin, gerçek ve tüzel kişi ortakları, kanunun 13/2. maddesi gereğince 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.

Şirketin ortağı gerçek ve tüzel kişiler; şirketin örtülü yoldan kazanç dağıtabileceği kişilerin başında gelmektedir. Ancak bu ortakların şirketteki ortaklık paylarının önemi yoktur. Dolayısıyla, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurum ortakları ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişki KVK'nın uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Bu durum, kurumların gerçek ve tüzel kişi ortaklarının ilişkili kişi olarak değerlendirilmesinde sermaye veya kâr payı oranının dikkate alınmaması, özellikle halka açık şirketlerin küçük ortakları ile yapacakları işlemlerde sorun oluşturabilecektir.⁸³

⁸² Hüsamettin Biçer, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili 1 Nolu Genel Tebliğ Çıktı" *Vergi Dünyası*, Sayı:317, (Ocak 2008), s.20

⁸³ Onur Elele, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı Ve Değerlendirmeler", *Vergi Dünyası*, Sayı:318, (Şubat 2008), s.85

4.4.1.1.2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

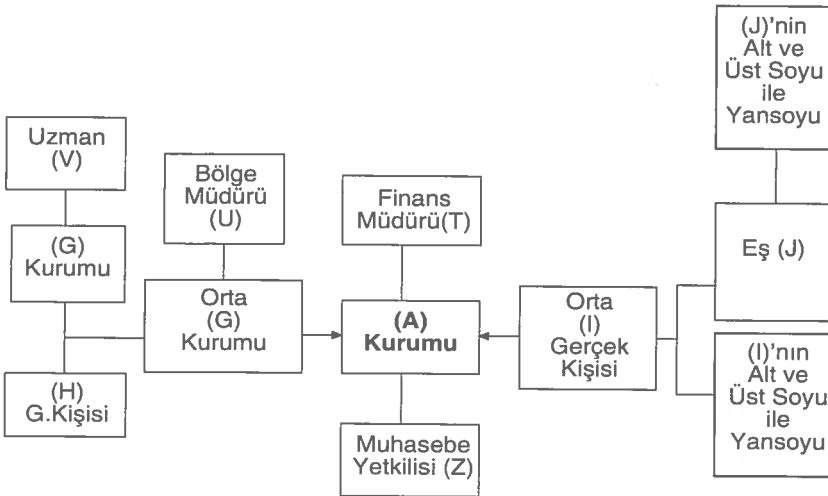
Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinden, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslar anlaşılmaktadır.

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. Ancak, kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen istihdam ilişkisi dışındaki işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir.

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, kanunun 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.

Örnek:



Şekil 1: Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum Bakımından İlişkili Kişi Örneği

Kaynak: 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

Yukarıda yer alan örnekte, (A) kurumunun;

- Ortak (F) kurumu,
- Ortak (F) kurumunda çalışan bölge müdürü (U),
- Ortak (F)'nin ortağı (G) kurumu,
- (G) kurumunda çalışan uzman (V),
- Ortak (F)'nin ortağı (H) gerçek kişisi,
- Ortak (I) gerçek kişisi,
- Ortak (I) gerçek kişinin eşi (J),
- Ortak (I) gerçek kişinin eşi (J)'nin alt ve üstsoyu ile yansoyu ,
- Ortak (I)'nın alt ve üstsoyu ile yansoyu,
- Finans müdürü (T),
- Muhasebe yetkilisi (Z)

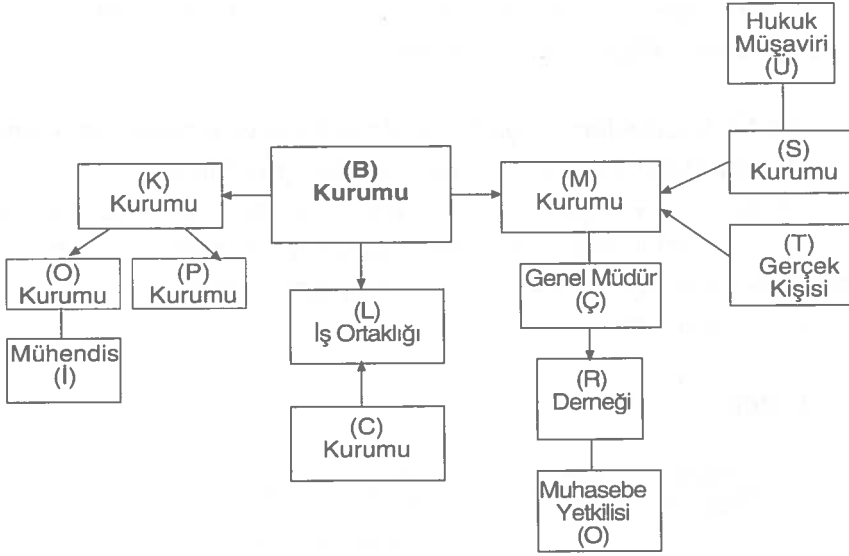
ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

4.4.1.1.3. Kurumun veya Ortaklarının Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Söz konusu ilişkili kişiler, kurumun veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlardır.

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.

Yukarıdaki bölümde ilişkili kişiler arasında sayılan kurum ortakları, kurumun sermayesi bakımından bağlı olduğu bir gerçek kişi veya kurumu 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.

Örnek:**Şekil 2:** Kurumun veya Ortaklarının Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu

Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar Bakımından İlişkili Kişi Örneği

Kaynak: 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

Yukarıda şema halinde verilen örnekte, (B) kurumunun;

- İştiraki (K) kurumu,
- (K) kurumunun iştirak olarak katıldığı (O) kurumu,
- (O) kurumunda çalışan mühendis (İ),
- (K) kurumunun iştirak olarak katıldığı (P) kurumu,
- İştiraki (L) iş ortaklığı,
- (L) iş ortaklığının diğer ortağı (C) kurumu,
- İştiraki (M) kurumu,
- İştirak olarak katıldığı (M) kurumuna ortak olan (S) kurumu,
- (S) kurumunda çalışan hukuk müşaviri (Ü),
- İştirak olarak katıldığı (M) kurumuna ortak olan (T) gerçek kişisi,
- (M) kurumunun genel müdürü (Ç),
- Genel Müdür (Ç)'nin üye olduğu (R) Derneği,
- (R) Derneğinde çalışan Muhasebe Yetkilisi (O)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Öte yandan 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.

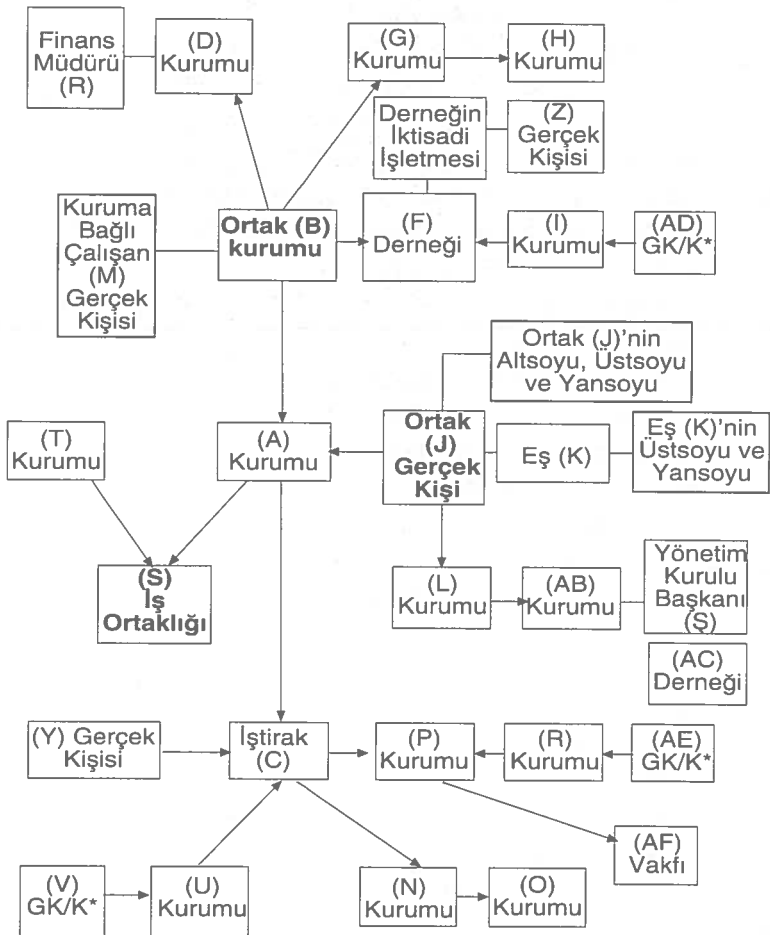
4.4.1.1.4. Ortakların Eşleri

Kurum ortaklarının eşleri, söz konusu ortak ile aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir.

4.4.1.1.5. Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu ile Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları

Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları ilişkili kişi sayılacaktır. Ancak evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı ortadan kalkmamaktadır.

Örnek:



Şekil 3: Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi Hakkında Kapsamlı Örnek



Kaynak: 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

Yukarıdaki şemada görüldüğü üzere;

(A) kurumunun;

- Ortak (B) kurumu,

- Ortak (B) kurumunun doğrudan ortağı olduğu (G) kurumu,

- Ortak (B) kurumunun dolaylı olarak ortağı olduğu (H) kurumu,

- Ortak (B) kurumunun kurucusu olduğu (F) derneği ve bu derneğin

iktisadi işletmesi,

- (F) derneğine ait iktisadi işletmede çalışan (Z) gerçek kişisi,

- Ortakla ilişkili (F) derneğin kurucularından (I) kurumu,

- Ortakla ilişkili (F) derneğin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD) ger-

çek kişisi

veya kurumu,

- Ortak (B) kurumunun doğrudan ortağı olduğu (D) kurumu,

- Ortak (D) kurumunda çalışan finans müdürü (R),

- Ortak (B) kurumunda çalışan (M) gerçek kişisi,

- Ortak (J) gerçek kişisi,

- Ortak (J) gerçek kişinin altsoyu, üstsoyu ve yansoyu,

- Ortak (J) gerçek kişinin eşi (K),

- Ortak (J) gerçek kişinin eşi (K)'nın üstsoyu ve yansoyu,

- Ortak (J) gerçek kişinin doğrudan ortağı olduğu (L) kurumu,

- Ortak (J) ile ilişkili (L) kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) kurumu,

- (AB) kurumunun yönetim kurulu başkanı (Ş),

- Yönetim kurulu başkanı olan (Ş)'nin üye olduğu (AC) derneği,

- (S) iş ortaklığı,

- (S) iş ortaklığının diğer ortağı (T) kurumu ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Öte yandan, aynı derneğe üye olan gerçek kişi veya kurumların, sadece aynı derneğin üyeleri olmaları nedeniyle ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

(A) kurumunun;

- İştirak (C),

- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (P) kurumu,

- İştirak (C) ile ilişkili (P) kurumunun doğrudan bağlı bulunduğu (R)

kurumu,

- İştirak (C) ile ilişkili (P) kurumunun dolaylı olarak bağlı bulunduğu

(AE) gerçek kişisi veya kurumu,

- İştirak (C) ile ilişkili (P) kurumunun kurucusu olduğu (AF) vakfı,
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (N) kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (O) kurumu,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (Y) gerçek kişisi,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (V) gerçek kişisi veya kurumu ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Transfer fiyatlandırması açısından ilişkili kişi ifadesi yukarıdaki şemada ayrıntılı olarak gösterilmekle beraber, her işlemin kendi koşulları içerisinde değerlendirileceği tabidir.

4.4.1.1.6. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülke ve Bölgelerdeki Kişiler

İlişkili kişi kavramına 5520 sayılı KVK ile getirilen en önemli ilave, Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde ya da bölgelerde bulunan kişilerin ilişkili kişi sayılmasıdır.

5520 sayılı KVK'nın 13/2. maddesine göre, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme sistemi 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. Ancak Bakanlar Kurulunca henüz bu konuda bir belirleme yapılmamıştır.

4.4.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Olarak Yüksek Veya Düşük Bedel Üzerinden İşlem Yapılması

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. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki altında olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.

Kurumlar tarafından ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat ya da bedelin, emsaline uygun tespit edildiğini ispat külfeti mükellefe aittir.

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumun-

da, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir. Bu durumda işlem transfer fiyatlaması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç sayılır ve kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmez.

4.4.1.2.1. Emsallere Uygunluk İlkesi

5520 sayılı KVK'nın 13/3. maddesine göre, emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder.

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.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

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

Transfer fiyatlandırması uygulamasının özünü, emsallere uygunluk ilkesi ve bu ilkeye uygun ya da aykırı şekilde ilişkili kişilerle yapılan mal ve hizmetler alım satımı oluşturur.

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.

İşletme tarafından yapılan aynı nitelikteki işlemler ve bu işlemlere uygulanan bedel ve fiyatlar birbirleri açısından emsal teşkil etmektedir. Bu emsallere işletme içi emsal denmekte olup, örtülü kazancın tespitinde dikkate alınması gereken ilk emsal, işletme içi emsaldir.⁸⁴

⁸⁴ Hasan Yalçın, "Örtülü Kazanç Dağıtımı", *Vergi Dünyası*, Sayı:124, (Aralık 1991), s.46

İşletme dışı emsal; aynı iş kolunda faaliyet gösteren veya sermaye yapıları itibarıyla benzer olan firmaların durumunun göz önünde bulundularak bir emsalin belirlenmesidir.

Emsal belirleme, iç emsallerin ya da dış emsallerin birbirlerinin karşıt seçeneği olduğu, yani bu emsallerden yalnızca birinin kullanılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Emsallere uygunluğun saptanması amacıyla karşılaştırma yapılırken, gerek iç emsallerin gerekse dış emsallerin birlikte kullanılması her zaman mümkündür. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir.⁸⁵

Bir mal veya hizmetin emsalini tespit etmek çok kolay değildir. İşletme içi emsal var ise emsali bulmak çok zor olmayabilir. Ancak iç emsal bulunmadığı durumlarda dış emsalin tespiti imkansız denecek derecede zordur.

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.

4.4.1.2.1.1. 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.

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

Aşağıda (a) ve (b) bölümlerinde yer alan unsurların ilişkili ve ilişkisiz kişiler arasında karşılaştırılmasında, söz konusu işlemlere ilişkin sözleşme koşullarının da (sağlanan garantinin kapsamı ve süresi, taşıma süreleri, kredi süreleri gibi) dikkate alınması gerekmektedir.

⁸⁵ Saraçoğlu ve Kaya, s.156

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken aşağıda açıklanan unsurların göz önüne alınması gerekmektedir.

4.4.1.2.1.1.1. 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, bu tür farklılıkların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

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 gibi), malın tipi (patent, marka, know-how gibi), garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özellikler önem taşımaktadır.

Örneğin; bilinen bir marka ile üretim yapan bir kuruluşun fiyatı ile aynı pazarda benzer özelliklere sahip bir ürünü üreten kuruluşun fiyatı "marka" özelliği dikkate alınmadan karşılaştırıldığında, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır.

4.4.1.2.1.1.2. İşlev Analizi

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

Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde tasarımı, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılabilir.

İşlev analizi ayrıca kullanılan ya da kullanılacak olan varlıkların, bu varlıkların türünün (kullanılan fabrika ve tesis, gayri maddi varlıklar vb.) ve niteliğinin (kullanılan varlığın yaşı, piyasa değeri, yeri, mülkiyet hakkının sağladığı koruma vb.) de göz önüne alınmasını gerektirmektedir.

Bu çerçevede, ilgili tarafların gerçekleştirdiği temel işlevlerin tanımlanması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırılmasında, ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunlu olacaktır.

Ayrıca işlev analizi yapılırken, ilgili tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde, tarafların üstlendikleri riskler koşulları etkiliyorsa, işlev analizinde bu risklerin mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler arasında önemli farklılıklar varsa ve bunların düzeltimi mümkün değilse, karşılaştırılabilirlik söz konusu değildir.

Karşılaştırmaları etkileyen risklere, pazar riski (girdi maliyetleri ve çıktı fiyatlarındaki dalgalanmalar gibi), finansal riskler (faiz oranlarındaki ve döviz kurlarındaki dalgalanmalar, kredi riskleri gibi), araştırma ve geliştirme yatırımlarındaki başarısızlık riski, yatırımlarla, kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski ile kredi riski örnek olarak verilebilir.

4.4.1.2.1.1.3. 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.

Örneğin; Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu tarafından, (B) ülkesindeki ilişkili kuruma rekabet nedeniyle 100 YTL’ye satılan bir ürün, Türkiye’deki ilişkisiz kuruma 150 YTL’ye satılıyor ise, pazarın içinde bulunduğu şartların fiyat üzerindeki önemli etkisinin düzeltimi gerekmektedir. Aksi halde, yapılan işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır.

4.4.1.2.1.1.4. 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.

Söz konusu iş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin; pazara girmeye veya pazar payını artırmaya çalışan şirket ile pazar payını korumaya çalışan şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir. Dolayısıyla karşılaştırmada bu hususun da dikkate alınması gerekecektir.

Örnek 1:

Tam mükellef (B) Kurumu, Türkiye'deki ilişkili şirketi (C)'ye ve ilişkili olmayan (D) ve (E) şirketlerine pamuk satmaktadır. İlişkili şirkete yapılan satışlarda ürünün taşıma masrafları (B) Kurumunca karşılanmakta iken, ilişkili olmayan şirketler söz konusu ürünü doğrudan (B) Kurumundan almaktadır. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasında başka bir farklılık tespit edilememiştir. (B) Kurumunun ilişkili şirketi (C)'ye uygulayacağı emsallere uygun fiyat, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılığın düzeltimi yapıldıktan sonra tespit edilecektir.

Örnek 2 :

İki dağıtıcı şirket, aynı marka altında aynı piyasada aynı ürünü satmaktadır. Dağıtıcı (A) firması sattığı mal için bir yıl garanti verirken, (B) firması herhangi bir garanti vermemektedir. Bununla birlikte dağıtıcı (A) firması, fiyatlandırma stratejisinin bir parçası olarak garanti hizmetinin maliyetini satış fiyatına dahil etmemekte ancak söz konusu malı daha yüksek bir fiyattan satmaktadır. Dolayısıyla, dağıtıcı (A) firması kayıtlarına göre satılan mal maliyetini daha düşük tespit etmiş olduğundan ve söz konusu malı daha yüksek bir fiyattan sattığından (B) firmasına göre brüt kâr marjı daha yüksek olmaktadır. (A) ve (B) firmalarının brüt kâr marjları, söz konusu farklılığı dikkate alan bir düzeltme yapılmadığı sürece karşılaştırılabilir nitelikte bulunmamaktadır.

Örnek 3:

Tam mükellef (B) Kurumu tarafından aynı niteliklere sahip bir malın ilişkili kişilere vadeli, ilişkisiz kişilere peşin olarak satıldığı durumda, ödeme koşullarındaki bu farklılık dikkate alınarak yapılacak düzeltim sonucu iki işlemin karşılaştırılabilir hale getirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır.

4.4.1.2.1.2. Emsal Fiyat Aralığı

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 olanı 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.

Diğer taraftan, mükellef tarafından tespit edilen fiyatın emsal fiyat aralığının dışında olması durumunda, fiyat ya da bedel söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir.

4.4.1.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Şirketler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit edeceklerdir. Burada temel unsur, emsal bedelin tespitinde kullanılacak yöntemin doğru uygulanıp emsal fiyata en yakın sonuca ulaşmaktır.

Söz konusu yöntemleri, geleneksel yöntemler, diğer yöntemler ve mükelleflerin serbestçe belirleyecekleri yöntemler olmak üzere üç sınıfta toplamak mümkündür. Ayrıca uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü olan mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşarak yöntem belirlemeye izin veren peşin fiyatlandırma anlaşmaları yöntemi de mevcuttur.

Anılan yöntemlerin uygulanması bakımından, herhangi bir sıra takip edilmesi zorunluluğu yoktur. Diğer bir deyişle yöntem seçmede serbestlik bulunmaktadır.

4.4.1.2.2.1. Geleneksel Yöntemler

5520 sayılı KVK'nın 13/4. maddesinde emsallere uygun fiyatın belirlenmesi ile ilgili olarak üç yöntem üzerinde durulmuştur. Bu yöntemler aynı zamanda OECD'nin "*ÇUŞ' lar ve vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberi*" nde geleneksel işlemler yöntemi olarak öncelikle önerilen yöntemlerdir. Bu yöntemler; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir. Bu yöntemlerden herhangi biriyle emsal bedele ulaşma olanağı yoksa şirketler, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir.

4.4.1.2.2.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

5520 sayılı KVK' nın 13/4-a. maddesine göre, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi; bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin, yani somut bir biçimde tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.⁸⁶

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde oluşan fiyatın, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatlardan farklı olması durumunda; ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerin emsallere uygun olarak gerçekleşmediği kabul edilerek, ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyat, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerdeki fiyatın yerine ikame edilecektir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,

⁸⁶ Saraçoğlu ve Kaya, a.g.e. s.154

işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olduğu durumlarda uygulanacaktır. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin mümkün olması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır.

Sonuç olarak, karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması durumunda emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti bakımından emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde uygulandığı bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilir.

Konuyla ilgili olarak 1 seri nolu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğde aşağıdaki örnekler bulunmaktadır.

Örnek 1:

Merkezi İstanbul'da bulunan ve otomotiv, gıda, tekstil ve inşaat alanlarında faaliyetleri bulunan (A) holding şirketinin Almanya'da 1, Türkiye'de 3 bağlı şirketi bulunmaktadır. Grup şirketlerinden Bursa'da bulunan (B) şirketinde üretilen iplik, İzmir'de bulunan (İ) şirketine ve Almanya'da bulunan (C) şirketine satılmaktadır.

(A) holding şirketi bünyesinde bu ürüne ilişkin olarak ilişkisiz şirketlere satış işlemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla holding bünyesinde bulunan şirketler arasındaki iplik satışına ilişkin olarak kullanılacak emsallere uygun fiyatın tespitinde, iç emsal olmadığından dış emsal araştırılmalıdır. Yapılan araştırmalar sonucu Türkiye'de (A) kurumu ile ilişkisi bulunmayan bir şirketin ilişkili firmalarına aynı ürünü sattığı tespit edilmiştir. Bu durumda söz konusu işlem de ilişkili kişiler arasında gerçekleştiğinden dış emsal olarak kabul edilemeyecektir. Örneğimizde ancak dış emsalin bulunması şartıyla karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir.

Örnek 2:

Türkiye'de yerleşik (S) kurumu ABD'den ithal ettiği markasız Kolombiya kahvesini yurt içindeki ilişkili (T) şirketine satmaktadır. (S) kurumunun bu ürün ile ilgili olarak ilişkisiz şirketlere satış işlemi bulunmamaktadır. Öte yandan, kontrol altındaki işlemlerle aynı dönemde, üretim ve dağıtım zincirinin aynı aşamasında ve benzer koşullar altında gerçekleşen kontrol dışı işlem olarak bulunabilen tek kontrol dışı işlemde ise, Türkiye'de yerleşik

ilişkisiz (X) kurumu ABD'den ithal ettiği markasız Brezilya kahvesini yurt içindeki ilişkisiz (Y) şirketine satmaktadır. Dolayısıyla, kahveler arasındaki farklılığın fiyat üzerinde önemli bir etkisinin olup olmadığının incelenmesi uygun olacaktır. Örneğin, kahve çekirdeğinin menşeinin açık piyasa koşullarında ek prim yaratıp yaratmadığı ya da iskontoya yol açıp açmadığı araştırılmalıdır. Bu tür bilgiler mal piyasasından elde edilebilir ya da satıcı fiyatlarından çıkarılabilir. Bu farklılık fiyat üzerinde önemli bir etkide bulunuyorsa, bazı düzeltmeler yapmak uygun olacaktır. Makul ve doğru bir düzeltme yapılamaz ise, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin güvenilirliği azaltacaktır.

Örnek 3:

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

Yıllık olarak ürettiği 10.000 tonluk işlenmiş pamuğun % 25'ini İngiltere'de yerleşik ilişkili (B) Kurumuna, % 30'unu da Fransa'da yerleşik ilişkili (C) Kurumuna ton başına 1.000 YTL'den peşin olarak ödenmek üzere satmaktadır.

Kalan ürünü (%45) ise yurt içindeki ilişkisiz şirketlere 1.500 YTL'den üç aylık vade ile satmaktadır.

(A) Kurumu tarafından yurt içindeki ilişkisiz şirketlere 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 İngiltere, 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.

4.4.1.2.2.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yönteminin tanımı 5520 sayılı KVK'nın 13/4-b. maddesinde yapılmıştır. Buna göre 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 kar oranı olacaktır.

Piyasa şartları ve gerçekleştirilen işlevler dikkate alınarak ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle bulunan tutar ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygun fiyat veya bedel olacaktır. Maliyete ilave edilecek kâr marjı olarak yukarıda da belirtildiği gibi, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr marjı kullanılacaktır. Ancak, böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir.

Kurumların maliyetleri belirlenirken; mal veya hizmetin üretilmesi için yapılan doğrudan ve dolaylı harcamalar dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, maliyetler belirlenirken faaliyet giderlerine de yer verilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, brüt kâr marjının hesabında bu giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, maliyet unsurları içinde yer alan faaliyet giderlerinin, söz konusu işlemle ilgili olmak kaydıyla, en uygun kıstasa göre maliyetlerle ilişkilendirileceği tabiidir.

Dolayısıyla, brüt kâr marjının hesaplanması sırasında, maliyet bazının 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.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltimlerin yapılabilir olması gerekmektedir. Ayrıca, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre bu yöntemin uygulanmasında ürün farklılıklarından ziyade karşılaştırılabilirlik analizinin diğer faktörlerine daha çok ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır.

1 seri nolu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğde konuyla ilgili olarak aşağıdaki örnekler yer almaktadır.

Örnek 1:

Türkiye’de yerleşik (A) kurumu, Hollanda’da bulunan ilişkili (B) kurumuna otomobil lastiği satmaktadır. (A) kurumunun Hollanda’da bulunan ilişkisiz şirketlere otomobil lastiği satmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla iç emsal bulunmamaktadır.

Türkiye’de bulunan ve ilişkili olmayan (C), (D) ve (E) kurumları ise benzer özelliklere sahip otomobil lastiklerini hem yurt içindeki hem de yurt dışındaki bağımsız şirketlere ortalama %10 kâr marjıyla satmaktadır. Örneğimizde otomobil lastiği piyasası Türkiye ve Hollanda’da aynı olup, dış emsal olarak kabul edilecek bu işlemlere ilişkin kâr marjı kullanılacaktır.

(A) kurumunun lastik başına maliyet bedeli 100 YTL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda, maliyet bedeline %10 kâr marjı eklenmesi suretiyle hesaplanan $(100 \times 1.10 =) 110$.-YTL (A) kurumunun (B) kurumuna uygulayacağı transfer fiyatı olacaktır.

Örnek 2:

Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu, çanta üretimi yapmaktadır.

(A) Kurumu çantaları Romanya’da bulunan iştiraki (B)’ye satmaktadır. Her bir çantanın maliyeti 50 YTL olup, çanta üretimine ilişkin olarak yapılan genel yönetim giderleri üretim maliyetleri içinde izlenmektedir. (A) Kurumu söz konusu üretimine ilişkin satışlardan % 5 brüt kâr elde etmiştir. (A) Kurumunun aynı ürünü ilişkisiz kişilere satışı bulunmamaktadır.

Türkiye’deki tam mükellef (C) ve (D)’nin aralarında ilişki bulunmadığı ve çanta üretimi yaparak Fransa’daki ilişkisiz alıcılara sattıkları tespit edilmiştir. Ancak, (C) ve (D) Kurumları genel yönetim giderlerini faaliyet giderleri arasında izlemekte ve söz konusu üretime ilişkin satışlardan %10 brüt kâr elde etmektedir.

(A) Kurumunda maliyet bazının içerisinde genel yönetim giderleri de yer almakta iken, (C) ve (D) Kurumlarının maliyet bazında genel yönetim giderleri bulunmamaktadır. Bu durumda, ilişkili kişilerle ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin karşılaştırılmasında, maliyetlerin bileşenlerinin farklı olması nedeniyle muhasebeden kaynaklanan farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece, (A) Kurumu % 5 brüt kâr oranı yerine dış emsali kullanmak suretiyle % 10 brüt kâr oranını esas alacaktır. Bu durumda, (A) Kurumunun

genel yönetim giderlerinin 5 YTL olduğu varsayımı altında, 45 YTL (50 YTL - 5 YTL =) üzerine % 10 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)'ye satılan her bir çanta için transfer fiyatı 49,5 YTL olarak belirlenecektir.

Örnek 3:

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 kar marjı ile satmaktadır. Küçük ev aletleri sektöründe ekmek kızartma makinesi ve blender için geçerli olan kâr marjı % 10'dur. Ancak, (A) kurumunun üretim maliyeti 60 YTL/birim iken, (C) kurumunun üretim maliyeti 50 YTL/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) kurumunun ise üretim sürecinde kullandığı makinelerin maliyetleri için 5 yıl üzerinden amortisman ayırmakta olmasıdır. Dolayısıyla, (C) kurumunun ilişkili kurumu (D)'ye uygulayacağı fiyatın tespitinde, maliyetlerin bileşenlerinin incelenmesi ve muhasebenden 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.

4.4.1.2.2.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

5520 sayılı KVK'nın 13/4-c. maddesine göre, 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 kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

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 bir oran ile saptanan kâr ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılacaktır.

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

Bu yöntemin uygulanmasında da kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamaları faaliyet giderleri ya da satışların maliyeti içinde gösterilebilir. Ancak, söz konusu harcamaların işlemlerin birinde faaliyet giderleri, diğerinde satışların maliyeti içinde yer alması durumunda düzeltme yapılması şartıyla, bu iki işlemin karşılaştırılması mümkün olacaktır.

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 paketleme, etiketleme ve küçük çaplı 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.

Konunun daha iyi anlaşılması açısından 1 seri nolu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğde yer alan aşağıdaki örnekler faydalı olacaktır.

Örnek 1:

Türkiye’de tam mükellef (A) Kurumu, Azerbaycan’da bulunan ana şirketi adına Türkiye’de küçük ev aletleri pazarlamaktadır. (B) Kurumu ise Türkiye’de ilişkisiz bir şirket olarak söz konusu ana şirket ile ticaret yapmakta ve benzer ürünleri aynı şekilde pazarlamaktadır. Üründeki küçük farklılıklar dışında kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki farklılık aşağıda belirtilmiştir:

Ana şirket, ilişkisiz (B) Kurumu ile olan işlemlerinde garanti risklerini üstlenirken, ilişkili (A) Kurumu ile olan işlemlerinde garanti riskini üstlenmemektedir.

Ana şirket, ilişkisiz (B) Kurumuna reklam ve pazarlama malzemele-
rini ücretsiz sağlarken, ilişkili (A) Kurumu reklam ve pazarlama harcama-
larına katlanmaktadır.

Örneğimizde, küçük ev aletleri piyasası Türkiye ve Azerbaycan'da
aynıdır. (B) Kurumu sattığı küçük ev aletlerinin net satışlar tutarının %
10'u kadar komisyon almaktadır. Buna göre, Azerbaycan'da bulunan ana
şirket ile (A) Kurumu arasındaki emsallere uygun fiyat aşağıdaki gibi he-
saplanacaktır.

Örnek 2:

(A) Kurumunca ilişkisiz kişilere satış fiyatı		3.000
Emsal satış komisyonu		% 10
Emsallere Uygun Fiyat $[3000/(1+0,10)]$		2.727
İşlev ve risk farklılıklarının düzeltimi (-)		30
Reklam ve pazarlama maliyetleri	10	
Garanti maliyetleri	20	
Emsallere Uygun Fiyat		2.697

İtalya'da bulunan (A) şirketi, Türkiye'deki ilişkili şirketi (B)'ye otomo-
bil 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 YTL'dir.
- Türkiye'de benzer nitelikteki otomobilleri ithal eden dağıtım şirket-
lerinin 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 karşılığın-
da üstlenilen maliyetin 2.000 YTL 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:

$$[50.000/(1+ 0.10)] - 2.000 = 43.455.-YTL$$

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

Örnek 3:

(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 YTL/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 karı %10'dur.

Yukarıda yer alan bilgilerden anlaşılabileceği 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 karı olarak da %10 oranı esas alınacaktır.

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

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

Mükellef kanun gereği ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde, bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanı seçerek söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ya da bedel belirleyebilecektir. Ancak bu yöntemlerden hiç birisi emsallere uygun fiyatın belirlenmesi yolunda imkân tanıımıyorsa mükellef, işin mahiyetine uygun bir başka yöntem kullanabilecektir. Ancak mükellefin bu yola başvurabilmesi için kanunda sayılan üç yöntemde sonuç vermemesi gerekmektedir.

4.4.1.2.2.2. Diğer Yöntemler

Son yıllarda uluslararası arenada, bazı ülkeler diğer yöntemleri geleneksel yöntemlere kıyasla daha sık kullanmaya başlamışlardır. Bunun sebebi uluslararası ticarete görülen çeşitlilik ve her olayın kendine özgü şartlara sahip olmasıdır.⁸⁷

⁸⁷ Ramazan Biçer, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Lebib Yalkın**, Sayı:42, (Haziran 2007), s.121

Mükellefin uygulayacağı diğer yöntemler için niteliğine en uygun yöntemlerdir. Ayrıca mükellefler KVK'nın 13. maddesinde sayılmayan ancak OECD rehberinde bulunan ve 1 seri nolu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğde açıklanan diğer yöntemleri de uygulayabilecektir. Diğer yöntemler başlığı altında yer alan; kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemi hakkında anılan tebliğde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

4.4.1.2.2.1. Kâr 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 çerçevede, kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

- a) Bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
- b) Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,
- c) İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- d) Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri kârı göz önünde bulundurmamak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak 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.

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 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.

İlişkili tarafların kârın oluşumuna yaptığı katkının değeri işlev analizlerine göre yapılır ve bu katkılar dış piyasadan elde edilen güvenilir bilgileri kapsayacak şekilde değerlendirilir. İşlev analizi ilişkili taraflar arasında gerçekleştirilen işlevlerin analizi olup, tarafların üstlendiği riskler ve kullandıkları varlıklar hesaba katılmalıdır.

Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, kârın bölüşüm sürecinde bakiye kârın taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğu ölçüde kesin rakamları içermesi gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamalarına yer verildiği durumlarda, Ar-Ge harcamaları arasındaki farklılıkların dikkate alınması gerekebilir.

Bu yöntemin, işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılması uygun olacaktır.

Örnek 1:

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.

- Söz konusu ilaca ilişkin, (A) kurumu 3 YTL, (B) kurumu ise 12 YTL olmak üzere toplam 15 YTL 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 satıma 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 kardan alacakları paylar iki aşamada tespit edilecektir.

1. Aşama: Getiri tutarının tespit edilmesi

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

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

Grubun toplam karı 45 YTL'dir.

(A) Kurumu:

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

(B) Kurumu:

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

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

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

Bu durumda grubun toplam kârı 17,25 YTL olacaktır.

2. Aşama: Bakiye kârın bölüştürülmesi

Grubun bakiye kârı $(45 - 17,25 =)$ 27,75 YTL'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 YTL (% 20)
(B) kurumu	: 12 YTL (% 80)
Toplam	: 15 YTL (% 100)

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

(A) kurumunun bakiye kârdan alacağı pay (% 20 x 27,75)	: 5,55 YTL
(B) kurumunun bakiye kârdan alacağı pay (% 80 x 27,75)	: 22,20 YTL

Bu durumda, düzeltilmiş faaliyet kârları aşağıdaki gibi olacaktır:

A kurumu = $5,55 + 1,0 = 6,55$ YTL, B kurumu = $22,20 + 16,25 = 38,45$ YTL

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

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

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

Örnek 2:

Güney Kore'de yerleşik ilişkili (A) Kurumu tarafından dizayn edilmekte ve üretilmekte olan bilgisayar parçası, ürünün kalan kısmını dizayn ederek üreten ve Türkiye'de tam mükellef olan (B) Kurumuna transfer

edilmekte ve yine Türkiye'deki ilişkili (C) Kurumu tarafından dağıtılmaktadır. Dağıtım şirketinin üstlendiği işlevlere ilişkin bilgiler yeniden satış fiyatı yöntemi ile tespit edilecektir.

Karşılaştırmaya uygun yeterli veriye ulaşılabilirse (A) Kurumundan (B) Kurumuna transfer edilen parçaların fiyatını bulmak için en güvenilir yöntem karşılaştırılabilir fiyat yöntemi olacaktır. Ancak örneğimizde, söz konusu ürün için emsal olabilecek bir fiyat bulunamadığından karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve diğer geleneksel işlem yöntemlerini kullanmak mümkün değildir.

Buna karşın, (A) Kurumundan (B) Kurumuna transfer edilen parçaların sadece (A) Kurumu tarafından sahip olunan yenilikçi teknoloji ile üretilmesinden dolayı (A) Kurumu ile (B) Kurumu arasında gerçekleştirilen işlemlerde kullanılması gereken yöntem işlemsel kâr yöntemlerinden biri olan kâr bölüşüm yöntemidir.

1. Aşama: (A) ve (B) Kurumlarının kâr veya zararı:

		(A) Kurumu		(B) Kurumu
Satışlar		50		100
Alışlar (-)		10		50
Üretim Maliyetleri (-)		15		20
Brüt Kâr		25		30
Ar-Ge Harcamaları	15		10	
Genel Yönetim Giderleri	10		10	
Faaliyet Giderleri(-)		25		20
Kâr		0		10

2. Aşama: (A) ve (B) Kurumlarının üretimden gelen olağan kârının tespiti ve bakiye kârın bölüştürülmesi:

Her iki vergilendirme alanında da yenilikçi gayri maddi varlığa sahip olmayan karşılaştırmaya uygun üreticilerin üretim maliyetleri üzerinden % 10'luk bir kâr elde ettikleri tespit edilmiştir. (A) Kurumunun üretim maliyeti 15 YTL ve böylece maliyete dayalı kârı da 1,5 YTL olacaktır. (B)'nin üretim maliyeti 20 YTL ve maliyete dayalı üretim kârı 2 YTL olacaktır. Bakiye kâr ise 6,5 YTL olarak bulunacaktır. Bu da birleşik kâr olan 10 YTL'den birleşik imalat kârı olan 3,5 YTL'nin çıkarılması ile hesaplanacaktır.

İlk dağıtılan kâr, (A)'ya 1,5 YTL ve (B)'ye 2 YTL (A) ve (B) Kurumlarının üretime dayalı işlevlerinin karşılığıdır. Ancak bu kâr, teknolojik açıdan gelişmiş bir ürün için şirketlerin gerçekleştirdiği kendi Ar-Ge harcamalarının

değerini göstermemektedir. Ar-Ge harcamalarının yarattığı katma değer yüksek olması nedeniyle, bakiye kârın (A) ve (B) Kurumlarının toplam Ar-Ge maliyeti içindeki paylarına göre aralarında dağıtılması gerekmektedir. Çünkü örneğimizde, şirketlerin Ar-Ge faaliyeti için yapmış oldukları kendi harcamalarının, ürünün teknolojik yenilikçiliğine ilişkin değerine katkısı bulunmaktadır.

(A) Kurumunun Ar-Ge harcaması 15 YTL ve (B) Kurumunun Ar-Ge harcaması ise 10 YTL olduğuna göre, toplam Ar-Ge harcamaları 25 YTL olacaktır. Bakiye kâr olan 6,5 YTL aşağıda hesaplandığı şekilde dağıtılacaktır.

(A) Kurumu $6,5 \times 15/25 = 3,9$ YTL

(B) Kurumu $6,5 \times 10/25 = 2,6$ YTL

d) Kârların yeniden hesaplanması

(A) Kurumu $1,5 + 3,9 = 5,4$ YTL

(B) Kurumu $2,0 + 2,6 = 4,6$ YTL

Transfer fiyatlandırması açısından kurum kâr veya zararları aşağıdaki gibi olacaktır:

		(A) Kurumu		(B) Kurumu
Satışlar		55,40		100,00
Alışlar (-)		10,00		55,40
Üretim Maliyetleri (-)		15,00		20,00
Brüt Kâr		30,40		24,60
Ar-Ge Harcamaları	15,00		10,00	
Genel Yönetim Giderleri	10,00		10,00	
Faaliyet Giderleri (-)		25,00		20,00
Kâr		5,40		4,60

Kâr bölüşüm yöntemine göre, (A) Kurumunun satışları için uygulayacağı emsallere uygun fiyat yukarıda da görüldüğü üzere birim başına 55,40 YTL olarak gerçekleşecektir.

4.4.1.2.2.2. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlem-den; 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.

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.

Örnek 1:

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 YTL’dir ve ilgili yılda (B) şirketine 1000 adet televizyon satılmıştır.

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

Söz konusu faaliyet için şirketin kullandığı varlıklar (dönen ve duran varlıklar) toplamı 1.000.000 YTL’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 YTL’ye satmaktadır.

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

(B) şirketinin bu faaliyeti ile ilgili olarak kullandığı varlık toplamı 800.000 YTL'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.

Örnek 2:

Türkiye'de faaliyette bulunan dağıtım firmalarından (A), ilişkili firması (C)'ye ve aynı sektörde faaliyet gösteren (B) firması da ilişkisiz (D) firmasına aynı marka altında kompakt disk satmaktadırlar. (A) firması, sattığı mal için bir yıl garanti verirken, (B) firması herhangi bir garanti vermemektedir. (A) firması, fiyat oluştururken garanti hizmetinin maliyetlerini dikkate almamaktadır. Bu durumda, (A) ve (B) firmalarının brüt satış kârları karşılaştırılabilir nitelikte bulunmamaktadır. Güvenilir bir karşılaştırma yapılabilmesi için garanti hizmetine ilişkin olarak düzeltim yapılması gerekmektedir. Ancak örneğimizde (A) firmasının üstlendiği garanti maliyetleri tam olarak saptanamadığından, bu durum garanti hizmetine ilişkin düzeltim yapılmasını olanaksız kılmaktadır.

Bununla birlikte, (A) ve (B) arasında başkaca maddi bir işlevsel farklılık yoksa ve (A) firmasının satışlarına göre net kârı biliniyorsa, (A) firmasının net kâr marjı ile (B) firmasının net kâr marjı, aynı temelde karşılaştırılarak, (A) firması ve ilişkili (C) firması arasında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespitinde işleme dayalı net kâr marj yönteminin uygulanması mümkün olacaktır.

4.4.1.2.2.3. Mükelleflerin Serbestçe Belirleyecekleri Yöntemler

Kurumlar, emsallere uygun fiyata yukarıda açıklanan yöntemlerin herhangi biri ile ulaşamamaları halinde, işlemin mahiyetine uygun olarak serbestçe belirleyebilecekleri yöntemleri kullanabileceklerdir. Yöntem belirlemede temel kriter, işlemin mahiyetine en uygun yöntemin seçilmesidir.

4.4.1.2.2.4. Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Yöntemi (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları)

KVK'nın 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiştir.

“Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” adı verilen bu yöntem, vergi idaresi ile bağlı işletmeleri bulunan bir kurum arasındaki gönüllü müzakere-ler etrafında, kurumun dahili fiyatlandırma planını oluşturacak ve böylelikle kurumun vergi yükümlülüğünü belirleyecek şekilde, belirli bir dönemde kontrollü işlemlerde uygulanacak fiyatlandırma yöntemi konusunda varılan bağlayıcı bir ön anlaşmadır.⁸⁸

Çeşitli nedenlerle uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellefler İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilir. Başvuru sonucunda yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacak ve bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamaktır. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan mükellefin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmesi mümkündür.

Ancak anlaşma, mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlere ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda yapılabilmektedir. Yurtiçi işlemlere ilişkin olarak anlaşma yapılması mümkün değildir.

İdare ile mükellef arasında varılan anlaşma sadece söz konu mükellefi ilgilendirecek olup diğer mükelleflerce bu tip sözleşmeler emsal olarak gösterilmeyecektir.

Bu yöntem, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki fiyatlandırma sorunlarını çözme imkânı vermekte, vergilendirme ile ilgili olayların kesinleşmesini artırmaktadır. Diğer bir deyişle bu yöntemin amacı, karşılaşılabilecek vergi ihtilaflarının önüne geçmektir. Böylece vergi idaresi ile mükellef arasında zaman alıcı olan vergi incelemesi ve dava sürecide önlenmiş olmaktadır.

Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise, konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

⁸⁸ Billur Yaltı, “Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi”: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, *Vergi Sorunları*, Sayı:219, (Aralık 2006), s.11

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede, 01/01/2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01/01/2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, sadece kurumlar vergisi mükelleflerinin peşin anlaşma için Gelir İdare Başkanlığı'na başvurma hakkı vardır. Gelir vergi mükelleflerinin böyle bir hakkı bulunmamaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlamakta olup, mükellef söz konusu başvuru ile birlikte, istenen asgari bilgi ve belgeleri İdare'ye sunmak zorundadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, 1 seri nolu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ dikkate alınarak aşağıda açıklanmıştır.

4.4.1.2.2.4.1. Ön Değerlendirme

Yapılan başvuru, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulur.

İdare, mükellefin yaptığı başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını, ne tür bilgilere ihtiyaç olduğunu tespit etmek amacıyla bir ön değerlendirme yapar. Söz konusu başvuruda yer alan bilgi ve belgelerin yeterli bir değerlendirme yapma olanağı sunmaması halinde, İdare mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir veya mükellef ile görüşme yapabilir.

Bu tür bir ön değerlendirme yapılması, mükellef ile İdare arasında kesin olarak bir peşin fiyatlandırma anlaşması yapılacağı anlamına gelmemektedir.

4.4.1.2.2.4.2. Analiz

Gerekli veriler tamamlandıktan sonra, karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltimlerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların değerlendirmesi yapılır.

4.4.1.2.2.4.3. 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.

Bazı yönleriyle uzlaşma ve özgelgeye benzese de kesin çizgilerle ayrıldıkları noktalara sahip peşin fiyatlandırma anlaşmaları süreli anlaşmalardır.⁸⁹ Bu anlaşmaların süreleri azami 3 yıldır. Ancak anlaşma belirli şartlar altında yenilenebilir. Söz konusu anlaşma imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edecektir. Örneğin, mükellef tarafından 17/03/2008 tarihinde yapılan başvuru sonucunda devam eden süreç 22/06/2009 tarihinde İdare ile mükellef arasında imzalanan anlaşma ile sonuçlanmıştır. Bu durumda, peşin fiyatlandırma anlaşmasının hükümleri anlaşmanın imzalandığı 22/06/2009 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

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.

Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilecektir. Örneğin mükellef ile İdare arasında imzalanan peşin fiyatlandırma anlaşması ile mükellefin ilişkili kişiler ile gerçekleştireceği işlemlerde maliyet artı yöntemini kullanması uygun bulunmuştur. Anlaşmada belirlenen yöntem eleştiri konusu yapılamayacak olup bu yöntemin uygulanmasının doğru olup olmadığı, yöntem uygulanırken anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılabilecektir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları temelde İdare ile mükellef arasında sadece “yöntem” konusunda belirleme yapmaktadır. Anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellef ya da mükelleflerin İdare tarafından incelenmeme hakkı sağlamamaktadır.

İdare, mükellefin söz konusu koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden takip edecektir. Söz konusu raporun, anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde belirlenen formata uygun olarak hazırlanarak bir yazı ekinde İdare’ye gönderilmesi gerekmektedir.

4.4.1.2.2.4.4. Anlaşmanın Yenilenmesi

Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilir. Bu durumda mükellef anlaşma süresinin bitiminden

⁸⁹ Özgür Biyan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulaması Hakkındaki Hukuki Tespitlerimiz ve Uygulamacılara Tavsiyelerimiz” <http://www.vergidanismani.com/icerik.asp?id=676> (14.05.2008)

en az 9 ay önce İdare'ye başvurulmalıdır. 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 sunmalıdır.

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. Ancak İdare, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem tespit edilmesi gerektiğine karar verirse, var olan anlaşmanın aynı şekilde bir dönem daha devamı mümkün olmayacaktır.

Bu nedenle mükellef, söz konusu işlem ya da işlemlerin mahiyetine en uygun yöntemi tekrar peşin fiyatlandırma anlaşması çerçevesinde belirlemek istediği durumda, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekir.

4.4.1.2.2.4.5. Anlaşmanın Revize Edilmesi

İdare ile mükellef arasında imzalanmış ve yürürlükte olan bir peşin fiyatlandırma anlaşması aşağıdaki durumların gerçekleşmesi halinde revize edilir:

- Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,
- Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,
- İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin/idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması,

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 yukarıda yer alan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilir. Bu durumda, İdare anlaşmayı iptal edebilir.

Mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesine ilişkin nedenler İdare tarafından da tespit edilebilir. Anlaşmanın revize edilmesi konusunda taraflar anlaşmaya varırsa, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. Mükellefin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda İdare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilir. Anlaşmanın iptal edildiği durumlarda iptal kararının verildiği tarihten itibaren anlaşma hükümleri geçerliliğini kaybeder.

4.4.1.2.2.4.6. Anlaşmanın İptali

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.

Diğer taraftan, anlaşma süresince her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde İdare'ye gönderilmesi gereken "*Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor*" un zamanında ibraz edilmemesi durumunda, mevcut anlaşma, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilebilir.

4.4.1.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü

Kazanç Dağıtım Şekilleri

5520 sayılı KVK'nın 13/1. maddesinde, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirledikleri bedel veya fiyat üzerinden, mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, 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 değerlendirilecektir.

4.4.1.3.1. Alım, Satım, İmalat, İnşaat ve Hizmet İşlemleri

Kurumlar ilişkili kişilerle alım, satım, imalat, inşaat ve hizmet işlemlerinde bulunabilirler. Bu işlemlerde uygulanacak fiyat, vergi uygulamaları yönünden normal olarak geçerlidir. Uygulanan fiyatın emsal bedele uygun olmaması halinde örtülü yoldan kazanç dağıtımı yapıldığı kabul edilebilir.

Örneğin, ilişkili kişilere piyasa koşullarında yapılmayacak ölçüde büyük iskонтolar yapılması yada normal şartlarda çok daha uygun fiyata alınabilecek bir mal ve hizmetin ilişki kişiden rayiç bedelin çok üzerinde bir bedelle alınması gibi hallerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu edilebilir.

İlişkili kişilerle yapılan imalat, inşaat ve hizmet işlerinde de pek tabii ki emsallere uygunluk ilkesine uyulması gerekmektedir. Aksi halde şirket tarafından emsallere uygunluk ilkesi ile bağdaşmayan ya da rayiç bedelin çok altında ya da üstünde bir bedelle veyahut bedelsiz olarak imalat, inşaat ve hizmet ilişkilerinde bulunulması halinde transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazanç dağıtımı gündeme gelebilecektir.

4.4.1.3.2. Kiraya Verme ve Kiralama İşlemleri

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde yer alan, kiraya verme ve kiralama işlemleri hizmet alım satımı olarak kabul edilir. Bu işlemlerde de emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen fiyatın üstünde ya da altında yapılan kiraya verme ve kiralama işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilecektir. Esas itibarıyla kiralama konusu mal bazında ve karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılabileceği söylenebilir.⁹⁰

4.4.1.3.3. Ödünç Para Alma Verme İşlemleri

Kurumların ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri ödünç para alma verme işlemlerinde, alınan borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilip değerlendirilmemesine göre iki durum söz konusu olabilir. Eğer ilişkili kişilerden alınan borç, 5520 sayılı KVK'nun 12. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye şartlarını taşıyorsa, söz konusu tutar üzerinden ödenen faiz, iskonto, kur farkı vb. giderler doğrudan doğruya dağıtılmış kâr payı olarak değerlendirilir. Eğer ilişkili kişilerden temin edilen borç örtülü sermaye şartlarını taşımıyorsa, bu durumda bu borç için ödenen faiz, iskonto, kur farkı vb. giderler piyasada gerçekleşen tutardan farklıysa, örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olabilir.⁹¹

⁹⁰ Yılmaz Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2006, s.394

⁹¹ Tunç Köse ve Emrah Ferhatoğlu, *Transfer Fiyatlandırması*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.34

4.4.1.3.4. İkramiye, Ücret ve Benzeri Ödemeler

Kurumlar, kendilerine hizmet akdi ile bağlı bulunan çalışanları, idare meclisi başkan ve üyelerine ile ortakların eşleri, ortakların veya eşlerin üstsoy veya altsoy ile üçüncü dereceye dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarına emsallere uygunluk ilkesi aykırı olarak yüksek aylık, ikramiye vb. ödemelerde bulunulursa kazanç örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Ancak bu ödemelerin emsalleri açısından yüksek olup olmadığı konusunda yapılacak değerlendirmede, söz konusu işletmenin faaliyet kolu, işlem hacmi, kârlılığı, öz kaynakları, büyüme trendi, çalışanın yetki ve sorumluluğunun dikkate alınması gereklidir.⁹²

4.4.2. Subjektif Unsur

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının subjektif unsuru, kurumun, kazancını vergisel yükümlülüklerden kaçınarak ilişkili kişilere dağıtmaya yönelik bir istek ve iradesinin bulunmasıdır. Kurumun, ilişkili kişilere, aynı mahiyetteki ticari ilişkilerinde üçüncü kişilere sağlamadığı imkân ve menfaatler sağlamasını, aktif bir eylemi (emsallerine göre yüksek veya düşük bedeller belirleyerek veya bedelsiz tasarruflarda bulunarak) ile ve bu fiili, kazancını vergi dışında bırakarak ortak veya ilgililerine aktarmak amaç, istek ve iradesiyle gerçekleştirmesi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak ifade edilebilir.⁹³

Şirketin bu konudaki iradesinin vergi kaçırma kastını taşıması KVK'nın 13. maddesinde yer alan hükmün gerçekleşmesine mani değildir. Zaten, aranan vergi kaçırma kasıt veya niyeti değil, sadece vergi kanunları açısından kabul görmeyen bir menfaat sağlamaya yönelmiş bir iradenin varlığıdır.⁹⁴

4.5. Transfer Fiyatlandırmasında Belge Düzeni

Transfer fiyatlandırması uygulamasında yer alan belge düzeninden amaç, transfer fiyatlandırması sürecinin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılı olarak gösterilmesi neticesinde denetime kolaylık sağlanması olarak ifade edilebilir.⁹⁵

⁹² Köse ve Ferhatoğlu, a.g.e. s.35

⁹³ Balcı ve Altınok, a.g.e. s.87

⁹⁴ Balcı ve Altınok, a.g.e. s.87

⁹⁵ İsmail Hakkı Güneş, "Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, Belgelendirme Ve Muhasebe Kayıtları ", *Lebib Yalkın*, Sayı:44, (Ağustos 2007), s.87

1 ve 2 seri nolu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğlerde belge düzeni ile ilgili olarak ayrıntılı bir düzenleme yapılmıştır. Belge düzeni ile ilgili aşağıda yer alan açıklamalar söz konusu tebliğler dikkate alınmak suretiyle yapılmıştır.

4.5.1. Mükelleflerin Saklaması Gereken Belgeler

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kayıtlar olarak saklanması zorunludur. Dolayısıyla, mükellefler hangi yöntemi seçerse seçsin, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar hesaplama ve belgeler olduğundan, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

4.5.2. Yıllık Belgelendirme

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak “*Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form*” u (Ek-1) doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

(Söz konusu form ile ilgili olarak 24.04.2008 tarih ve TF-1/2008-1 sayılı “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında sirküler*” de ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir.)

Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form, serbest bölgelerde faaliyette bulunanlar dahil olmak üzere tüm kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bir hesap dönemi içinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler, kontrol edilen yabancı kurum ve ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç bulunması halinde doldurulacaktır.

Buna göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde;

- İlişkili kişilerle gerçekleştirilen mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin,

- Yurt dışı iştiraklerinin,

- Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borcun bulunması halinde bu formun doldurulması gerekmektedir.

Form kapsamında yer alan işlemlerden bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece mevcut işleme ilişkin kısım doldurulacak, form kapsamında yer alan işlemlerin bulunmaması durumunda ise bu form doldurulmayacak ve beyanname ekinde de gönderilmeyecektir.

Anılan form 2007 hesap dönemine münhasır olmak üzere, 2008 hesap dönemi ikinci geçici vergi beyannamesinin verilme süresinin son günü olan Ağustos ayının ondördüncü günü akşamına kadar hazırlanabilmektedir. Dolayısıyla söz konusu formun Ocak-Haziran/2008 dönemine ait ikinci üç aylık geçici vergi beyannamesinin ekinde 14 Ağustos 2008 günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine gönderilmesinin mümkün olduğu 22.04.2008 tarih ve 26855 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2 seri nolu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğinde belirtilmiştir.

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 belirlenen formata uygun şekilde bilgi ve belgeleri içeren “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu” nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları gerekmektedir. Ancak bu raporların kurumlar vergisi beyannamesi ekinde sunulma yükümlülüğü yoktur. Daha sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Yukarıda belirtilen 2 nolu tebliğin 4. bölümüne göre, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna 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 yıllık transfer fiyatlandırması raporunu, 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.

Buna göre; tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren yurt dışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları işlemlerin yıllık transfer fiyatlandırması raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de söz konusu tarihten itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlayacaklardır. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.

Yıllık transfer fiyatlandırması raporu, 2007 hesap dönemine münhasır olmak üzere, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin son gününü takip eden ikinci ayın sonuna kadar hazırlanabilecektir. Dolayısıyla söz konusu raporun en geç 30 Haziran 2008 tarihi itibarıyla hazırlanması ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir.

Anılan 2 seri nolu tebliğin 5. bölümüne göre ise, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na 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 aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz ederler.

Buna göre;

- 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 için,
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri için,

Yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlamaları gerekmektedir.

Dolayısıyla,

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,
- Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak,

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 edecekleri tabiidir.

Söz konusu bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- 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.

4.5.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme

Peşin fiyatlandırma anlaşması için İdare'ye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- 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).

- 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 “*Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor*” (Ek-3) hazırlamaları ve kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde belirlenen formata uygun olarak hazırlanarak bir yazı ekinde İdare’ye gönderilmesi gerekmektedir.

4.6. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Vergisel Sonuçları

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının iki vergisel sonucu vardır. Bunlar ceza uygulaması ve düzeltme işlemlerdir. Söz konusu sonuçlar aşağıda açıklanmıştır.

4.6.1. Ceza Uygulaması

Kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunarak tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapmaları durumunda, örtülü kazanç dağıtımı yapan kurum açısından yapılan harcama gider olarak kabul edilmemektedir. Ayrıca 213 sayılı VUK'un cezalara ilişkin hükümleri uygulanmaktadır.

1 seri nolu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı genel tebliğinin "Cezalar" başlıklı 8.bölümünde yer alan ifadeler aşağıdaki gibidir:

"Teşebbüs sahibi ve kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunarak tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapmaları durumunda VUK'un cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır."

Bu tebliğ ile Idare'ye ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri tebliğde belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında da VUK'un cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı tabiidir."

VUK'un 352. maddesinde (II). derece usulsüzlüklerden sayılan 7. bendine göre; "Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması" ile aynı maddenin 8. bendine göre; "Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi" düzenlemeleri, mükelleflerin transfer fiyatlandırmasına ilişkin "belgeleme ve raporlama" yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sebebiyle uygulanır.

Ayrıca, yine VUK'un 352. maddesinde (I). derece usulsüzlüklerden sayılan 3. bendine göre, "Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması" düzenlemesi, transfer fiyatlandırması konusundaki genel tebliğ ile getirilen yükümlülükler tam olarak uyulmaması halinde uygulanabilecektir.

Aynı şekilde, ilişkili kişilere transfer fiyatlaması yoluyla örtülü olarak aktarılan ve şirketin vergiye tabi kazancını azaltan tespitler içinde, VUK'un 341. maddesinde; *"..mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder"* şeklinde tanımlanan "Vergi Ziyayı" gerçekleşmiş olacağından, aynı kanunun 344. maddesinde; *"341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir"* şeklinde açıklanan *"Vergi Ziyayı Cezası"* da uygulanacaktır.

Ancak aynı Kanunu'nun 336. maddesi gereğince, mükelleflerin aynı fiilleri hem usulsüzlük hem de vergi ziyayı cezasını gerektirmesi durumunda sadece miktar itibarıyla ağır olan ceza kesilir.

Ayrıca emsallere uygunluk ilkesi için yapılan hesaplamalara ait belgeler, kayıtlar, transfer fiyatlandırması raporları ve diğer belgeleri ibraz etmeyen şirketlere VUK'un mükerrer 355. maddesi gereğince, *"Özel Usulsüzlük Cezası"* kesilir.

Öte yandan mükellefin cezayı gerektiren fiilleri nedeniyle idarenin tek tarafı olarak peşin fiyatlandırma anlaşmasını iptal etmesi gizli bir ceza olarak kabul edilebilir.

4.6.2. Düzeltme İşlemleri

Örtülü kazanç dağıtımında düzeltme kavramı ilk kez 5520 sayılı KVK ile mevzuatımıza girmiştir. Düzeltmeden kasıt transfer fiyatlandırması işlemine taraf olan mükellef veya mükelleflerin mali karlarının dolayısıyla ödenmesi gereken vergilerinin düzeltilmesidir.⁹⁶

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, KVK uygulamasında, 13. maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla 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. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucunu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.

⁹⁶ Mesut Koyuncu, "Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme Ne Demek?", *Vergi Dünyası*, Sayı:301, (Eylül 2006), s.53

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.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, gelir vergisi mükellefleri açısından dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Çünkü gelir vergisi mükelleflerinin kâr dağıtım yapımaları söz konusu olamaz.⁹⁷

4.6.2.1. 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 VUK hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zaman aşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

⁹⁷ Emre Kartaloğlu, "Gelir Vergisi Mükelleflerinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı:230, (Haziran 2007), s.50

Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir husus şudur, düzeltmeler defterlerde yapılmayacak sadece beyanname üzerinden yapılacaktır.⁹⁸

4.6.2.1.1. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin

Tam Mükellef Kurum Olması

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü dağıtılan kazanç tutarı, kâr payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir.

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin düzeltme yapılabilmesi için, örtülü kazanç nedeni ile tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve kazanç dağıtan mükellef tarafından bu vergilerin ödenmesi gerekmektedir. Bu tutar ödendikten sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellefin bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekmektedir.

4.6.2.1.2. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin

Tam Mükellef Kurum Olmaması

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, 13. maddede 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.

Örnek :

(A) kurumunun ortağı (B)'ye emsallere uygun fiyatı 120.000 YTL olan bir malı 70.000 YTL'ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

(A) kurumu tam mükellef ise:

50.000 YTL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmek suretiyle, (A) kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

⁹⁸ Adnan Ersoy ve Ömer Güzeldal, "Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili Problemler I", *Vergi Dünyası*, Sayı: 305, (Ocak 2007), s.73

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum (A) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

(B) kurumu ise 120.000 YTL tutarındaki malı 70.000 YTL'ye satın almıştır. 50.000 YTL 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 işyeri 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 : $50.000 \times 100 / 100 - 15 = 58.824.YTL$

Kâr Payı Tevkifatı : $58.824 \times \% 15 = 8.824.YTL$

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 15/2. maddesine 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 kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak GVK'nın 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. Öte yandan, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkan verdiği ölçüde yapılabileceği tabiidir.

Yukarıdaki örnekten de anlaşıldığı üzere, örtülü olarak dağıtılan kazanç hesaplanırken, kazancı elde eden açısından örtülü kazanç brüt tutar üzerinden hesaplanacaktır. Ancak kazancı dağıtan açısından örtülü kazancın brüt tutar üzerinden dikkate alınmasına gerek yoktur.

Transfer fiyatlandırması uygulamasında yer alan düzeltme müessesesinin temel amacı, mükerrer vergilendirmeyi önlemektir.

4.6.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtılan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının kanunda yer alması ile örtülü kazanç müessesinde yapılan en önemli yeniliklerinden biri de, örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde de düzeltme yapılmasına imkan sağlanmasıdır.⁹⁹

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 olmalıdır.

4.7. Gayri Maddi Hakların Transfer Fiyatlandırmasına Konu Edilmesi

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.

⁹⁹ Adnan Ersoy ve Ömer Güzel, "Transfer Fiyatlaması Düzenlemesinden Korkmalı mıyız?", *Vergi Dünyası*, Sayı:299, (Temmuz 2006), s.94

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.

4.7.1. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi

İlişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayri maddi hakların da dahil olduğu mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde bedel, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecektir.

Gayri maddi haklara ilişkin emsallere uygun bedelin belirlenmesinde öncelikle gayri maddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Gayri maddi hakka ilişkin emsallere uygun bedel devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsallere uygun bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi hak için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade etmelidir.

Gayri maddi hakların devri, bir gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi, imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında bir royalti (gayri maddi hak bedeli) ödemesi biçiminde de gerçekleşebilir.

4.7.2. 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 hakkın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir.

Bir gayri maddi hakkın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun 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.

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 karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunamadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür.

Örnek :

Türkiye’de yerleşik (B) iştiraki ile yurtdışında mukim ve markanın lisans hakkına sahip otomotiv firması olan (A) firması arasında bir lisans sözleşmesi imzalanmıştır. (A) firmasına lisans (telif hakkı) bedeli olarak Türkiye’deki net satışların % 6’sı kadar yıllık ödeme yapılmaktadır. Otomotiv piyasasında faaliyet gösteren (C), (D) ve (E) şirketlerinin incelenmesinden, bu firmaların da yurtdışında yerleşik lisans sahibi ana firmalarına % 3 - % 5 arasında net satışlara oranlı lisans hakkı bedeli ödediği tespit edilmiştir. Bu durumda (B) firmasının yapmakta olduğu ödemeler ile piyasada mevcut lisans hakkı ödemeleri karşılaştırılmalı ve karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklılıklar var ise bunlar düzeltilmelidir. Dolayısıyla, lisansın kullanım dönemi, coğrafi olarak kullanım alanı ve ödeme vadele-ri ile kullanım koşulları benzer ya da mevcut farklılıklar düzeltilebiliyor ise (A) firmasına yapılan ödemeler ile ilgili olarak (C), (D) ve (E) şirketlerinin işlemleri (dış emsal) kullanılabilir.

Öte yandan, gayri maddi hakların patent, ticari markalar, ticari sırlar ve know-how da dahil olmak üzere bir bütün halinde değerlendirilmelerinin gerektiği durumlarda, gerçekleştirilen işlemin emsallere uygunluğunu doğrulayabilmek için bütünü oluşturan parçaların ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir.

4.8. Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması

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 maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir.

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.

4.8.1. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp

Sağlanmadığının Tespiti

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkâte alınmalıdır.

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 elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir ihtiyacı karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi kolaylıkla mümkün bulunmaktadır. 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.

Öte yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin "yönetim gideri" olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir.

4.8.2. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanı sıra 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 hizmetlerde emsallere uygun bedelin tespiti bu Tebliğde belirtilen yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, grup içi hizmetlerde hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir.

4.8.3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

Grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlerin, bu Tebliğin ilgili bölümlerine göre tespit edileceği tabiidir. 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. Örneğin, muhasebe, hukuk, ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem kullanılabilir. Ancak, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunamadığı durumlarda “Maliyet Artı Yöntemi”nin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maliyet bazının aynı olması gerekmektedir. Örneğin, kontrol altındaki işlemde genel giderlerin doğrudan giderlere olan oranının, karşılaştırılabilir işlemlere kıyasla daha yüksek olması durumunda; o işlemde elde edilen kâr marjını, 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, emsallere uygun bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, bu Tebliğde belirtilen diğer yöntemlerin kullanılması da mümkün bulunmaktadır.

Yöntemlerin kullanılması aşamasında grubun üyeleri arasında bir işlev analizi yapılması gerektiği tabiidir.

Örnek 1 :

(ABCD) şirketler grubudur. (A) şirketi Almanya’da bulunan ve (ABCD) grubuna insan kaynaklarının yönetimine ilişkin hizmetler sunan bir şirkettir. (A) şirketinin sunduğu hizmetin maliyeti 33.000 YTL’dir. (B) ve (C) şirketleri Almanya’da, (D) şirketi ise Türkiye’de faaliyet göstermektedir.

(A) şirketinin söz konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, ortaklaşa kullanılan bu hizmet maliyeti uygun bir

dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaştırılacaktır. Örneğimizde uygun dağıtım anahtarının şirketlerde çalışan kişi sayısı olduğu varsayılmıştır. Söz konusu şirketlerde çalışan kişi sayıları toplamı aşağıdaki gibidir:

(B) şirketi	600 kişi
(C) şirketi	250 kişi
(D) şirketi	250 kişi

(A) şirketinin yukarıdaki dağıtım anahtarını esas alarak 33.000 YTL'lik toplam gideri dağıtması halinde aşağıdaki sonuçlar elde edilir:

	Kişi Sayısı	Gider Payı (YTL)
(B) şirketi	600	18.000
(C) şirketi	250	7.500
(D) şirketi	250	7.500
TOPLAM	1.100	33.000

Tablodan da görüleceği üzere, Türkiye'de faaliyette bulunan (D) şirketi için gider payı 7.500 YTL'dir. Ancak, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılması sonucu söz konusu hizmetin emsallere uygun bedelinin 6.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, (D) şirketinin gider payı 6.000 YTL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2 :

Merkezi İstanbul'da bulunan (A) Holding Şirketinin Türkiye'de 3 bağlı şirketi bulunmaktadır. Grup şirketlerinden Ankara'da bulunan (AA) şirketi ve Afyon'da bulunan (AB) şirketi çimento üretimi ve pazarlaması alanında faaliyette bulunmaktadır. İstanbul'da bulunan (AC) şirketi ise bankacılık alanında faaliyet göstermektedir.

(A) şirketi aynı grubun üyesi olan (AA) ve (AB) şirketlerinin imalat faaliyetlerinde kullandığı makine ve teçhizatın onarımına ilişkin hizmetler sunmaktadır. Söz konusu hizmetin maliyeti 15.000 YTL olarak belirlenmiştir. (A) şirketi söz konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, bu hizmet maliyetini uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaştırmıştır. Dolayısıyla, uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle yapılan gider dağılımının aşağıdaki gibi olduğu varsayılmaktadır.

	Gider Payı (YTL)
(AA) şirketi	7.250
(AB) şirketi	7.750
TOPLAM	15.000



Söz konusu şirketin aynı grubun üyesi olan (AA) ve (AB) şirketlerinin imalat faaliyetlerinde kullandığı makine ve teçhizatın onarımına ilişkin hizmet maliyeti üzerinden % 4 brüt kâr elde etmek suretiyle hizmetin maliyeti aşağıdaki gibi yeniden belirlenmiştir.

$$(AA) \text{ Şirketi} = 7.250 \times 1,04 = 7.540 \text{ YTL}$$

$$(AB) \text{ Şirketi} = 7.750 \times 1,04 = 8.060 \text{ YTL}$$

$$\text{TOPLAM} \quad \quad \quad 15.600 \text{ YTL}$$

Ancak yapılan karşılaştırılabilirlik analizi sonucu, ilişkisiz (B) ve (C) şirketlerinin aynı hizmeti ilişkili olmayan şirketlere %2 brüt kâr marjıyla verdiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla, yeniden tespit edilen emsallere uygun bedeller aşağıdaki gibi olacaktır:

$$(AA) \text{ Şirketi} = 7.250 \times 1,02 = 7.395 \text{ YTL}$$

$$(AB) \text{ Şirketi} = 7.750 \times 1,02 = 7.905 \text{ YTL}$$

$$\text{TOPLAM} \quad \quad \quad 15.300 \text{ YTL}$$

Örnek 3 :

Türkiye’de faaliyette bulunan (B) şirketi limanlara gelen gemilere yükleme yapan bir şirket olup, (X) ülkesinde faaliyette bulunan ilişkisiz (C) şirketine konteyner başına 100 _’ya hizmet vermektedir. (B) şirketi yine aynı ülkede bulunan grup şirketlerinden (D)’ye de aynı hizmeti vermektedir.

Yapılan karşılaştırılabilirlik analizi sonucu, ilişkisiz (C) şirketine ve ilişkili (D) şirketine verilen hizmetler arasında bir fark bulunmaması ya da var olan farklılıkların düzeltilebilmesi şartıyla, (B) şirketinin ilişkili (D) şirketine verdiği hizmetin bedelinin 100 £ olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnek 4 :

(X) Grubu, ekonomik nedenlerden dolayı faaliyetlerini merkezileştirme konusunda aldığı karar çerçevesinde borçlarını faktoring yoluyla devretmektedir. Kur risklerini ve borçlanma risklerini sınırlandırmak ve idari masrafları minimuma indirebilmek amacıyla faaliyetlerini bir merkezde toplamıştır. Ayrıca, bu sorumluluğu üstlenen ve borçlanma işlemlerini yerine getiren bir “faktoring merkezi” kurmuştur. Bu şekilde, faktoring merkezinden bir grup içi hizmet sağlamaktadır ve söz konusu hizmet karşılığında bu merkeze emsallere uygun bedel üzerinden ödeme yapılması gerekmektedir.

Örnek 5 :

(A) şirketi, kendisinin de bağlı olduğu grubun üyelerinden (C), (D) ve (E) şirketleri adına sözleşme bazında grup içi hizmet kapsamında bir

imalat faaliyeti sürdürmektedir. Üretici (A) şirketi, ne tür ürünleri imal edeceği ve bu ürünlerin kalitesinin ve miktarının ne olacağı konularında (C), (D) ve (E) şirketlerinden ayrıntılı birtakım talimatlar almaktadır. Üretici şirket (A), böyle bir durumda düşük bir risk oranına maruz kalmakta ve ürün kalitesine ilişkin koşulları yerine getirmesi şartıyla, ürettiği tüm ürünlerin satın alınacağı konusunda (C), (D) ve (E) şirketlerince kendisine bir güvence sağlanmaktadır. Böyle bir durumda, üretici (A) şirketi hizmet sağlayıcısı olarak kabul edilecek olup, yapmış olduğu imalat faaliyetine ilişkin fiyatı, karşılaştırılabilirlik analizi sonucu bu Tebliğde belirtilen ve işlemin mahiyetine en uygun yöntemi kullanarak belirleyebilecektir

4.9. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması

Transfer fiyatlandırması konusu ülkelerin, kendi iç hukuk düzenlemelerinde farklı adlar ile anılmasına rağmen hemen her ülkenin konuyla ilgili önemli düzenlemeleri mevcuttur. Yapılan bu düzenlemelerin başını ABD çekmektedir. OECD, ABD modelini takip eden bir anlayış içerisinde- dir. Nitekim OECD modelinin bağımlı teşebbüsler başlıklı 9. maddesi üzerinde asgari fikir birliği olan bir maddedir. Zira Birleşmiş Milletler modeli ve AB ülkelerinde uygulanan tahkim anlaşması OECD'deki tanımlamalardan esinlenilerek oluşturulmuştur.¹⁰⁰

Türkiye'nin önemli ticari ortakları konumundaki OECD üyesi ülkeler ve AB ülkeleri mevzuatlarını OECD zeminine oturtmuşlardır. Bu açıdan 5520 sayılı KVK ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin düzenlenmesinde OECD rehberi esas alınmıştır. Dolayısıyla Türk vergi mevzuatının OECD ve AB mevzuatına uyumu kolaylaştırılmıştır.

4.9.1. Düzenlemelerin Şekli Bakımından Karşılaştırma

OECD modelinde yer alan örtülü kazanç kavramı transfer fiyatlandırması kavramıyla benzer bir anlam taşımaktadır. Yukarıda belirtildiği üzere OECD modelinin 9/1 maddesi aşağıdaki gibidir:¹⁰¹

"Bir akit devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer akit devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında veya aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir akit devlet teşebbüsünün

¹⁰⁰ Aslan, a.g.e. s.117

¹⁰¹ Ali Kaplan Mürsel, "Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısında Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri", *Vergi Dünyası*, Sayı:296, (Nisan 2006), s.51

ve diğer teşebbüsün yönetim, kontrol ve sermayesine katıldığında ve her iki halde de iki teşebbüsün ticari ve mali ilişkilerinde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığından olması gereken, fakat bu koşullar nedeniyle kendini gösteremeyen kazanç o teşebbüsün kazancına eklenir.”

Ülke uygulamaları konusunda bahsedildiği üzere Alman KVK'sının 8. maddesinde yer alan “... kurumlar vergisi matrahının saptanmasında örtülü dağıtılan kazançlarda dikkate alınır.” ifadeleri de örtülü kazanç dağıtımı açısından son derece genişletilmeye ve yoruma açık bir tanımlamadır. Bu durum özellikle Almanya'da yargı kararlarının ve bilimsel doktrinin ön planda olduğunun bir kanıtıdır.¹⁰²

Konuyla ilgili olarak ABD düzenlemelerinde ise, çok daha geniş standartlar olmasına rağmen dar bir kanun dilinin kullanıldığı ve bunun da bir takım belirsizliklere sebep olduğu yönünde eleştiriler yapılmaktadır.¹⁰³

İşlemin tarafları açısından yapılan karşılaştırmada, tam ve dar mükellefler açısından her hangi bir farklılık yoktur. Çünkü gerek OECD'nin gerekse ABD'nin transfer fiyatlandırmasına konu işlemleri genel olarak; maddi malların transferi, hizmetlerin transferi ve gayri maddi hakların transferi olarak üç kısımdan oluşmaktadır. 5520 sayılı KVK'nın ilgili hükümleri bu hususların hepsini farklı bir sınıflandırmaya tabi tutsa da bünyesinde barındırmaktadır.¹⁰⁴

Türk vergi mevzuatı ve OECD uygulamalarının karşılaştırılabileceği bir diğer konu, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunun kimler için uygulanacağı konusudur. Hem Türk vergi mevzuatı hem de OECD uygulamalarında, transfer fiyatlandırması kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri açısından geçerlidir.

4.9.2. Ayrı Varlık Yaklaşımı Açısından Karşılaştırma

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde yer alan düzenleme ayrı varlık ilkesinin bir sonucudur. Şirketler ve ortakları her ne kadar birbirlerini tamamlayan unsurlar olsa da her ikisinin de ayrı kişilikleri vardır. Kurum ve ortaklarının aralarındaki ticari işlemlerin emsallere uygun olarak tespit edilmesi de bu amaca yönelik bir uygulamadır. Bu durumda Türk vergi mevzuatının önceki bölümlerde açıklanan OECD, AB ve ABD vergi mevzuatlarıyla uyumlu olduğu görülmektedir.¹⁰⁵

¹⁰² Aslan, a.g.e. s.117

¹⁰³ Aslan, a.g.e. s.118

¹⁰⁴ Aslan, a.g.e. s.118

¹⁰⁵ Aslan, a.g.e. s.118

4.9.3. Emsallere Uygunluk İlkesi Açısından Karşılaştırma

Yapılacak bir diğer karşılaştırma, emsallere uygunluk ilkesi üzerinedir. Aslında gerek 5422 sayılı KVK'daki "emsaline göre göze çaracak derecede" ifadesi gerekse 5520 sayılı KVK'daki "emsallere uygunluk ilkesi" aynı mahiyettedir. Ancak emsalin ne olduğu ve nasıl saptanacağına dair 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde yapılan açıklamalar konuyu subjektif ölçülerden kurtararak objektif bir zemine oturmuştur.¹⁰⁶

Emsallere uygun fiyatın, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından belirlenmesinde, uluslararası mevzuata uygun bir şekilde OECD yöntemleri 5520 sayılı KVK ile Türk vergi mevzuatına girmiştir. Bu yöntemler; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir. Ayrıca yine uluslararası mevzuata uygun olarak mükelleflere diğer yöntemleri seçebilme imkanı getirilmiştir.¹⁰⁷

4.9.4. Emsallere Uygunluğu Sağlayan Yöntemler Açısından Karşılaştırma

Emsalin karşılaştırılması konusunda özellikle OECD ve ABD karşılaştırılabilirlik ölçütlerini açıkça ortaya koymuşlardır. Böylece vergi inceleme elemanının subjektif yorumda bulunma olasılığı ortadan kaldırılmıştır.¹⁰⁸

Türkiye'de ise konu, 5520 sayılı KVK açısından yeniden ele alınıp ulusal vergi mevzuatı, uluslararası vergi mevzuatına yakınlştırılmıştır. 5520 sayılı KVK karşılaştırılabilirlik kriterlerini açıkça ortaya koymuş ve bu kriterlerin uygulanamayacağı durumlarda nelerin yapılabileceğini belirtmiştir. Ayrıca OECD ve ABD düzenlemelerinde emsallere uygunluk ilkesinin ÇUŞ'ların kendi grup şirketleri arasında gerçekleştirdikleri maddi varlık ve hizmet transferindeki fiyatlandırmanın ve hangi hallerde bu fiyatlandırmanın emsale uygun olacağını belirlemeye yönelik özgün yöntemler geliştirilmiştir. Aynı yönde bir anlayış 5520 sayılı KVK ile de benimsenmiş olup emsale uygunluk kriteri sadece malların transferini değil hakların ve hizmetlerin de transferini kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.¹⁰⁹

5. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA TESPİT EDİLEN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu bölümde transfer fiyatlandırması uygulamasında karşılaşılabilecek bazı sorunlar ile bu sorunların çözümü konusunda önerilere yer verilmiştir.

¹⁰⁶ Aslan, a.g.e. s.119

¹⁰⁷ Aslan, a.g.e. s.119

¹⁰⁸ Aslan, a.g.e. s.121

¹⁰⁹ Aslan, a.g.e. s.121

5.1. Transfer Fiyatlandırması Mevzuatı Yeteri Kadar Açık Değildir

Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, ülkemizde transfer fiyatlandırması konusunda yapılan yasal düzenleme OECD düzenlemesinin aynısıdır. OECD kaynaklarının Türkçe'ye çevrilererek aynen alınmış olması bazı tanım ve kavramların anlaşılmasına ve müessesesinin tam olarak yerleşmemesine neden olmaktadır.

Bu nedenle transfer fiyatlandırması uygulamasının, mükellefler tarafından tam anlamıyla anlaşıldığını söylemek zordur. Transfer fiyatlandırması konusundaki yasal mevzuatın gözden geçirilmesi, genel, açık, şeffaf ve sade düzenlemelerin yapılması hem idare hem de mükellef açısından faydalı olabilir.

5.2. Transfer Fiyatlandırılması Uygulaması İçin Yeterli Alt Yapı Mevcut Değildir

Transfer fiyatlandırması müessesesi uygulamaya geçmeden önce, Vergi İdaresi tarafından bu konuda teknik bir alt yapı çalışmasının yapılması ve bu konuda uzman eleman yetiştirilmemesi uygulamada sorunlara neden olmaktadır. Diğer bir değişle gerek Vergi İdaresi gerekse mükellefler, transfer fiyatlandırması uygulamasına hazırlıksız yakalanmışlardır.

Bu nedenle, bir an önce alt yapı çalışmalarına başlanmalıdır. Bu kapsamda vergi idaresi bünyesinde sadece transfer fiyatlandırması konusuyla ilgilenecek ve bu alanda uzmanlaşmış ayrı bir birim oluşturulmalıdır. Önemli görülen sektörler belirlenmeli ve denetim elemanları eğitilmelidir. Bu konuda özellikle OECD'den de destek alınarak bir eğitim grubu oluşturulmalıdır.

Öte yandan mükelleflerin bilgilendirilmesi ve eğitilmesi için seminerler düzenlenmeli, tebliğ, sirküler, dergi, broşür vb. yeni dokümanlar hazırlanmalı ve mükelleflere dağıtılmalıdır.

5.3. İlişkili Kişi Kavramı Çok Geniş Tutulmuştur

Yapılan düzenlemede ilişkili kişi kavramı oldukça geniş tutulmuştur. Bu durum mükelleflerin gerçekleştirmiş oldukları her alım ve satım ilişkisinde bir birleri açısından ilişkili olup olmadıklarının tespitini gerektirmektedir.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili yapılacak işlemlere işlerlik kazandırmak için ilişkili kişi sınırlarının ciddi manada daraltılması gerekmektedir. Ayrıca ilişkili kişilerle yapılan işlemlere bir alt sınır getirilmesi, bu sınırlar içinde kalan işlemler için belge düzenleme ve ibraz zorunluluğunun kaldırılması yerinde bir uygulama olabilir.

Öte yandan transfer fiyatlandırması uygulamasının, yurt içi işlemlerde uygulanmaması, sadece yurt dışı işlemlerde uygulanması ilişkili kişi kavramını daraltır.

5.4. İlişkili Kişi Sayılacak Ülke ve Bölgeler İlan Edilmemiştir

5520 sayılı KVK'nın 13/2. maddesine göre, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme sistemi 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. Ancak Bakanlar Kurulunca henüz bu konuda bir belirleme yapılmamıştır.

Söz konusu ülke ve bölgelerin bir an önce tespit edilerek ilân edilmesi, yurt dışı ile ticaret hacmi fazla olan kurumlar açısından belirsizliğin sona ermesi bakımından faydalı olabilir.

5.5. Uygulama İçin Geçiş Dönemi Öngörülmemiştir

Daha önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, transfer fiyatlandırması düzenlemesinde OECD modeli aynen alınmıştır. Söz konusu modelin ülkemiz koşulları ile uyumlaştırılması bakımından bir geçiş dönemi ön görülmemiştir.

Özellikle yeni ve son derece karmaşık bir uygulama ile karşılaşacak olan mükellefler açısından bir geçiş dönemi tanınması gerekmektedir. Transfer fiyatlandırması konusundaki yasal mevzuatın mükellefler tarafından tam olarak anlaşılması, sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi ve vergi idaresinin alt yapı eksikliklerini gidermesi için bir geçiş dönemi öngörülmesi faydalı olabilir.

5.6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Eşitsizlik Vardır

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarından sadece kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir. Bu durum gelir vergisi mükellefleri açısından haksızlığa neden olmaktadır.

Öte yandan peşin fiyatlandırma anlaşmaları için, 01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01.01.2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurtdışı işlemler için belirlenecek yöntem konusunda Idare'ye başvurmaları mümkündür. Bu durum mükellefler arasında uygulama farklılığına ve eşitsizliğe neden olmaktadır.

İdarenin, gelir vergisi mükelleflerine de anlaşma hakkı tanınması eşitsizliğin giderilmesi açısından faydalı olabilir.

5.7. Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Sarmalı Mevcuttur

Örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı sarmalı önemli bir problemdir. Örtülü kazanç dağıtımı eleştirisinden kaçan bir mükellef örtülü sermaye eleştirisi ile karşılaşmakta, örtülü sermaye eleştirisinden kaçtığına ise örtülü kazanç eleştirisi ile karşılaşabilmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, öz sermayesinin üç katını aşacak miktarda olmak üzere, ilişkili kişilerden temin edip işletmelerde kullandıkları borçlar örtülü sermaye olarak kabul edilmektedir. Ancak söz konusu borç para için ödenen faizin emsal bedele uygun olmaması halinde ise transfer fiyatlandırması gündeme gelmektedir.

Kanun hükmü gereğince verdiği borç para için faiz tahakkuk ettiren bir kurum, borç verdiği ilişkili bir kurumun örtülü sermaye kullanmasına neden olmaktadır. Bu durum uygulayıcıları zora sokabilecek ve ne şekilde işlem tesis ettirileceği konusunda tereddütler doğurabilecektir.

Bu tereddütlerin yaşanmaması için, mali idarenin bu konuda açıklama yada yasal düzenleme yapması faydalı olabilir.

5.8. Emsal Bedel Tespiti İçin Veri Bankasına İhtiyaç Vardır

Transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak sorun olabilecek bir diğer konu emsal bedel ya da fiyatın belirlenmesinde karşılaştırma yapılabilecek bir veri bankasının olmamasıdır.

Transfer fiyatlandırması uygulamasını benimsemiş ülkelerde karşılaştırma yapılabilecek bağımsız kuruluşları tespit etmek için çeşitli veri bankalarından yararlanılmaktadır. Türkiye’de şu anda Sermaye Piyasası Kurulu’na tabi kurumlar ile ilgili açıklanması zorunlu bilgiler dışında diğer şirketlere dönük olarak kamuya açık bilgi bankası yoktur. Dolayısıyla emsal belirlenirken emsal alınabilecek, karşılaştırma yapılabilecek, ondan hareketle bir baz oluşturulabilecek herhangi bir veri yoktur. Özellikle veri havuzları ile ilgili AB ülkelerinde önemli çalışmalar mevcuttur. Bu veri havuzları sayesinde birçok ülke kendi ülkeleri ile doğrudan ilgili olmasa bile veri havuzlarından yararlanarak emsale uygunlukları ya da emsal araştırmasını yürütebilmektedir.

Veri havuzlarının oluşturulması ile ilgili olarak kısa, orta ve uzun vadeli planlar yapılmalıdır. Bununla beraber OECD’i rehberi, veri havuzlarının oluşturulması ile ilgili birinci derecede kaynak olabilir. Çünkü Türkiye’nin benimsediği yöntem OECD’nin transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ile paraleldir.

Veri bankalarının kurulmasıyla transfer fiyatlandırmasında uygulanacak yöntemler hakkında daha detaylı bilgiler verilmesi ve emsal olabilecek bir çok sayıda uygulama örneklerine yer verilmesi, uygulamada ortaya çıkacak tereddütleri gidermekte faydalı olacaktır.

5.9. Belgelendirmelerde Güvenilirlik Sorunu Mevcuttur

Transfer fiyatlandırması uygulamasında önem kazanan bir diğer konu dokümantasyondur. 5520 sayılı KVK 13. maddesi uyarınca *“emsallerine uygunluk doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur”* hükmüne yer verilerek, bu konudaki sorumluluk mükellefe yüklenmektedir. Ayrıca, ilişkili kişilerle yapılan işlemlere yönelik form ve raporların düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu kanun, herhangi bir mükellef grubunu veya büyüklük itibarıyla herhangi bir işlem türünü bu yükümlülüklerin dışında tutmamaktadır.

Bu durum söz konusu belgelerin düzenlenmesinde hatalara neden olabilmekte, belgelerin güvenilirliğini azaltmaktadır.

Anılan dokümanlar, form ve raporların hazırlanmasının ve ibrazının zorunlu kılınmış olması yapılacak olan vergi denetiminin etkinliğinin artırılması bakımından önemli olmaktadır. Ancak düzenlenmesi ve ibrazı istenen doküman, form ve raporların daha kısa, sade ve basit olması anılan belgelerin daha gerçekçi ve doğru olarak düzenlenmesine neden olacak ve güvenilirliği artacaktır.

Diğer türlü mükelleflerin bu form ve raporları düzenlerken hata yapmaması ve belgelerin güvenilirliğini kaybetmemesi için, bağımsız denetime ya da tasdik hizmetine tabi tutulmasının şart koşulması faydalı olabilecektir.

6. SONUÇ

Globalleşme ile birlikte uluslararası ticaret hacminde ve ticarete konu mal sayısında meydana gelen artışlar, uluslararası şirketlerin yeni yönetim tarzlarını keşfetmeleri, yeni finansal araçların bulunmaları ve ÇUŞ kavramlarının ortaya çıkması ülkelerin ekonomik ve mali sistemlerinde önemli etkiler yapmaya başlamıştır. Özellikle ÇUŞ'lar başta olmak üzere işletmeler ve bağlı oldukları birimler arasındaki hareketlerin ülkelerin vergi gelirlerini etkileyecek kadar vergiden kaçınmaya/vergi kaçırmaya müsaite olması ülkeleri yeni düzenlemeler yapmaya mecbur kılmıştır.

İşletmeler ve bağlı birimler arası mal ve hizmet hareketlerinin normal piyasa koşullarındaki hareketlerden farklı olmaması ilkesine dayanan

transfer fiyatlandırması uygulaması da bu gelişmelerden biridir. Uygulama dünya çağında 1900'lere kadar uzanan zaman dilimi içerisinde ifade edilmeye başlanmış ise de yaygınlaşması 1990'lı yılları bulmuştur. Bu açıdan uygulamanın hukuksal zemininin çok yeni ve farklı teorilere açık olduğunu söylemek mümkündür.

ABD uygulaması sonrasında uluslararası arenada ekonomik faaliyetlerin artması ile dikkâtleri çeken transfer fiyatlandırması OECD tarafından da ele alınmıştır. Uluslararası platformda örnek bir model olması dolayısıyla OECD transfer fiyatlandırması rehberi bu açıdan oldukça önemli bir yer sahiptir.

Bu önem sadece bu kadarla kalmamakta, Türkiye'nin OECD uygulamasını temel alması ile daha da artmaktadır. 5520 sayılı KVK'nın Türk vergi sistemi için getirdiği en önemli yenilik, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamasıdır. Türkiye'nin bu tür bir düzenlemeye ihtiyacı olmasının altında yatan temel sebepleri; serbest ticaret politikaları neticesinde dünya çapında artan ticaret hacmi, ÇUŞ'ların üretim merkezlerinin düşük işgücü maliyeti olan ülkelere taşınması, ÇUŞ'ların Türkiye' deki faaliyetlerinin artması olarak sıralayabiliriz.

Küresel ölçekte faaliyet gösteren şirketlerin konsolide kazançlarının farklı ülkeler ve vergi otoriteleri arasında bölüşülmesi nedeniyle transfer fiyatlandırmasının önemi artmıştır. Ancak küresel olmayan yani aynı vergi otoritesine bağlı şirketlere de uygulanıyor olması, öngörülebilir bir yatırım ortamı açısından önemlidir. Faaliyetlerini sınır ötesine yayan ve başka ülkelerde şirket ve/veya tesis kuran Türk şirketlerinin diğer ülkelerde zaten karşılaşmakta oldukları transfer fiyatlandırması değerlendirmelerine artık Türkiye'de de muhatap olacaklardır.

Diğer yandan çalışmada ele alınan düzenlemelerden anlaşılmaktadır ki transfer fiyatlandırması vergi inceleme elemanlarına ayrı bir yük getirmektedir. Zira transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı tenkidi ile inceleme yapan vergi inceleme elemanları konuyu tüm detaylarıyla bilmek, inceleme konusu mükellefin faaliyetini ayrıntıları ile sektörel bazda analiz etmek zorundadırlar. Bu da vergi incelemelerine yönelik çok iyi bir veri tabanı oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır. Hatta kanımızca Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde ulusal ve uluslararası fiyatları izleyecek uzmanlaşmış birimler kurulması da gerekmektedir.

Sonuç olarak söylenebilir ki, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulaması ile vergi güvenlik müessesesi konusundaki önemli bir boşluk kapatılmıştır. Yapılan bu düzenlemeler sayesinde, transfer



fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı daha önceki örtülü kazanç dağıtımını müessesesine kıyasla daha somut bir hale getirilmiş ve hem mükellef hem de vergi idaresi açısından ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin daha ciddi bir şekilde takip edilmesine imkan sağlanmıştır. Ancak uygulamada bazı sorunlarla karşılaşılması ihtimali yüksektir. Etkin bir transfer fiyatlandırması sisteminin oluşturulması, çıkarılacak kanunların ihtiyaçlara cevap verecek nitelikte olması kadar, bu kanunların uygulayıcısı olan mali idarenin de idari ve teknolojik bakımdan güçlü olmasına bağlıdır. Bu nedenle vergi idareleri güçlendirilmeli, uygulamada karşılaşılan sorunlara daha ılımlı ve yapıcı çözümler getirilmeye çalışılmalı, kanunları uygulayacak olan personelin bu alanda uzmanlaşması sağlanmalıdır.

EKLER**EK-1: Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form****TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM****KURUMA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER**

Vergi Kimlik No	
Kurum Sicil No	
Kurum Unvanı	
Faaliyet Kodu	
İrtibat Telefonu ve Faks No	
Vergilendirme Dönemi	

I-TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER

	Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı- Unvanı	Vergi Kimlik No/T.C. Kimlik No	Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Unvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER

		Alım (YTL)	Satım (YTL)
	Varlıklar		
1.	Hammadde-Yarı Mamul		
2.	Mamul-Ticari Mallar		
3.	Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)		
4.	Kiralamalar		
5.	Diğer (Belirtiniz)		
	Hizmetler		
6.	İnşaat-Onarım-Teknik		
7.	Araştırma ve Geliştirme		
8.	Komisyon		
9.	Diğer (Belirtiniz)		



	Mali İşlemler			
10.	Ödünç Para/Kredi- Faiz			
11.	Gayri Nakdi Krediler			
12.	Mevduat/Repo-Faiz			
13.	Vadeli İşlemler (Türev ürünler)			
14.	Menkul Kıymetler			
15.	Sigorta			
16.	Diğer (Belirtiniz)			
	Diğer İşlemler			
17.	İkramiye ve Benzeri Ödemeler			
18.	Grup İçi Hizmetler			
19.	Diğer (Belirtiniz)			
	Yapılan İşlemlerin Toplamı			

III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER

	Alım (YTL)	Satım (YTL)
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi		
Maliyet Artı Yöntemi		
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi		
Kâr Bölüşüm Yöntemi		
İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi		
Mükellefçe Belirlenen Yöntem		
Toplam İşlem Tutarı		

IV-KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

V-ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER

Aktif Toplamı
 Toplam Borçlar
 Öz Sermaye Tutarı
 Toplam Faiz Giderleri
 Toplam Kur Farkı Giderleri
 Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden
 Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı

AÇIKLAMALAR

Bu form, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır. Formda yer alan transfer fiyatlandırması, kontrol edilen kurum kazancı ve örtülü sermayeye ilişkin işlemlerin bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece bu işleme ilişkin kısım doldurulacak olup, formda belirtilen söz konusu işlemlerin bulunmaması durumunda bu form doldurulmayacak ve beyanname ekinde de gönderilmeyecektir.

I- “TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER” bölümüne 1 seri numaralı Transfer

Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ gereğince ilişkili kişi kapsamında değerlendirilen ve gerek yurt içinde gerekse yurt dışında bulunan gerçek kişi ve kurumlara ilişkin bilgiler yazılacaktır. Örneğin, bir şirketin hem yurt içinde hem yurt dışında ilişkili olduğu gerçek kişi ve kurumlar bulunmasına rağmen ilgili hesap döneminde sadece yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle işlem yapmış olması durumunda, forma sadece yurt dışında bulunan ilişkili kişi adı ve ünvanı ile bulunduğu ülke yazılacaktır.

II- “İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER” bölümünde yer alan

işlemlerin alım ve satımından kastedilen; alım satımın yapılması ya da hizmetin alınıp verilmesi olarak anlaşılmalıdır. Örneğin, kiralama veya kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler mal veya hizmet alım ya da satımıdır.

“Alım” sütununa, ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, “Satım” sütununa ise ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacak olup, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri tüm işlemlerine ilişkin alım ve satım tutarlarının yazılması gerekmektedir.

“Varlıklar” bölümünün 3 numaralı satırında yer alan Gayri Maddi Haklar/Varlıklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ve ticari bilgi birikimi (know how), ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

“Diğer İşlemler” bölümünün 18 numaralı satırında yer alan Grup İçi Hizmetler, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir.

III- “TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN

İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER” bölümüne, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde kullanılan yöntemlere ilişkin alım ve satım tutarları yazılacaktır.

IV- “KURUMUN YURT DIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER”

bölümü, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde, kurumların yurtdışı iştiraklerinin bulunması halinde doldurulacaktır.

Tablodaki sütunlar itibarıyla, iştirak edilen her bir yurtdışı iştirak için ayrı ayrı olmak üzere, yurtdışı iştirakin;

- Unvanı,
- Kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke,
- Toplam gayrisafi hasılatı

ile yurtdışı iştirakte kurumun sermaye, oy veya kâr payı oranı (hangi oran daha yüksekse o oran dikkate alınacaktır) yazılacaktır.

V- “ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER”

bölümü, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde aşağıda yer alan açıklamalar çerçevesinde doldurulacaktır.

- “Aktif Toplamı”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilançosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.

- “Toplam Borçlar”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilançosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.

- “Öz Sermaye Tutarı”: Kurumun öz sermayesi bu tabloda yer alan Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar dikkate alınarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “12.1.5” bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacaktır.

- “Toplam Faiz Giderleri”: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz giderlerinin toplamı yazılacaktır.

- “Toplam Kur Farkı Giderleri”: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan kur farkı giderlerinin toplamı yazılacaktır.

- “Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı”: İlgili hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı yazılacaktır.

**EK-2: Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu****YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU****I- GENEL BİLGİLER**

Mükellefin faaliyet alanı, gerçekleştirilen işlevler, üstlendikleri riskler, sahip oldukları varlıklar, ekonomik koşullar, pazar koşulları ve iş stratejileri hakkındaki bilgiler

II- İLİŞKİLİ KİŞİLER HAKKINDAKİ BİLGİLER

İlişkili kişilerin vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb. ile ilişkili kişilerin faaliyet alanı, bu alandaki ekonomik koşullar, pazar koşulları, yasal düzenlemeler, iş stratejileri, ilişkili kişilerin gerçekleştirdiği işlevler, üstlendikleri riskler, sahip oldukları varlıklar hakkında ayrıntılı bilgiler

III- İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMİN AYRINTILARINA İLİŞKİN BİLGİLER

İlişkili kişiler arasındaki bütün işlemlere ve sözleşmelere ait ayrıntılı bilgiler

IV- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

Karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin ayrıntılar ve karşılaştırılabilir işlemlerin seçiminde kullanılan kıstaslar, karşılaştırılabilirliğin tespitinde düzeltim yapılmış ise buna ilişkin ayrıntılı bilgiler, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin diğer yöntemlerle karşılaştırılarak bu yöntemin kullanılma gerekçeleri ile bu yöntemin en uygun yöntem olduğuna ilişkin bilgi, belge ve hesaplamalar, emsallere uygun fiyat/bedel veya kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalara ilişkin ayrıntılı bilgiler, emsal fiyat aralığı tespit edilmiş ise bu aralığa ilişkin hesaplamaları içeren ayrıntılı bilgiler

V- SONUÇ

EK-3: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor**PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASINA İLİŞKİN YILLIK RAPOR****I- GENEL BİLGİLER**

- Mükellefin Adı, Ünvanı
- Bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası
- Adresi
- Faaliyet konusu
- Organizasyon yapısı
- İlişkili kişiler hakkındaki bilgiler (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.)

II- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZİNE İLİŞKİN BİLGİLER

- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının geçerli olduğu hesap dönemi içinde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mülkiyet ilişkilerindeki değişiklikler, kurumun organizasyon yapısındaki değişiklikler
 - Emsallere uygun fiyat/bedelin tespitinde esas alınan koşulların ve ya varsayımların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğine ilişkin bilgi
 - İlgili hesap dönemi içinde anlaşmada öngörülen koşullar/kritik varsayımlardan karşılanamayanların neler olduğu ve ilgili koşullar/kritik varsayımların sağlanamamasının nedenleri
 - Üstlenilen işlevler ve riskler, kullanılan varlıklar, ekonomik şartlar, sözleşme şartları ve yerine getirilen hizmetlerde yıl içinde gerçekleşen önemli maddi değişiklikler
 - Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
 - Anlaşmaya taraf olan kurumların mali yapılarının özeti ve mükellefin mali yapısını etkileyebilecek düzeydeki değişiklikler
 - İlişkili kişiler tarafından anlaşmada yer almayan farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılmaya başlanmış ise bunlara ilişkin bilgi
 - Anlaşmada öngörülen işlemlerin gerçekleşme tarihleri, miktarları ve ilgili işlemde ödemeyi yapan veya ödemeyi alan taraf
 - Anlaşmada belirtilen yöntem ile hesaplanan fiyat ve hesaplama süreci, anlaşmada belirtilen yöntemin ilgili hesap döneminde uygulamasına ilişkin bilgi
 - Anlaşmada, yıllık raporda yer alması tespit edilen diğer hususlar.

KAYNAKÇA

Kitaplar ve Tezler

Aslan, Emrullah: “Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi SBE, 2006.

Kapusuzoğlu, Tuncay: **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003.

Köse, Tunç ve Emrah Ferhatoğlu: **Transfer Fiyatlandırması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

Özbalcı, Yılmaz: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006.

Özmen, Mehmet Akif: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

Yıldırım, Musa, Fatih Balcı ve Abdullah Kiraz: **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması**, Mali Pusula Dergisi Ücretsiz Eki, Ankara, 2008,

Makaleler

- Akbulut, Ali Rıza: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Sorununda Bir Adım Daha Geri; Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:272, Mart 2004, ss.110-114.
- Akdoğan, İbrahim: “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri Örtülü Kazanç ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:314, Ekim 2007, ss.130-138.
- Aktaş, Mehmet: “Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlaması Düzenlemesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:294, Şubat 2006, ss.25-28.
- Aktaş, Mehmet: “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I”, **Yaklaşım**, Sayı:130, Ekim 2003, ss.84-90.
- Alşan, Zekriya: “Kurumlarda Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:54, Şubat 1986, ss.6-13.
- Arıkan, Zeynep ve Ersan Öz: “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Önleme Faaliyetleri”, **Mali Pusula**, Sayı:27, Mart 2007, ss.85-97.
- Beylik, Ali: “Transfer Fiyatlandırması”, **Yaklaşım**, Sayı:142, Ekim 2004, ss.113-121.
- Biçer, Hüsamettin: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili 1 Nolu Genel Tebliğ Çıktı” **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008, ss.19-21.
- Biçer, Ramazan: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Lebib Yalkın**, Sayı:42, Haziran 2007, ss.116-122.
- Çelik, Orhan: “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:1, Mart 2000, ss.101-107.
- Doğan, Gülçin: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve İlişkili Kişi Kavramı”, **Yaklaşım**, Sayı:168, Aralık 2006, ss.260-265.
- Duman, Aysel: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemlerinin Örnek Üzerinde İrdelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:234, Mart 2008, ss.50-58.
- Elele, Onur: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:318, Şubat 2008, ss.83-87.
- Erdel, Veysel ve Semi Okumuş: “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Sorunları**, Sayı:166, Temmuz 2002, ss.78-87.

• Ersoy, Adnan ve Ömer Güzeldal: “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili Problemler-I”, **Vergi Dünyası**, Sayı:305, Ocak 2007, ss.70-74.

• Ersoy, Adnan ve Ömer Güzeldal: “Transfer Fiyatlaması Düzenlemesinden Korkmalı mıyız?”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 299, Temmuz 2006, ss.92-96.

• Günaydın, İhsan: “Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:216, Ağustos 1999, ss.165–175.

• Güneş, İsmail Hakkı: “Transfer Fiyatlandırmasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, Belgelendirme ve Muhasebe Kayıtları”, **Lebib Yalkın**, Sayı:44, Ağustos 2007, ss.83-90.

• Güzeldal Ömer: “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 317, Ocak 2008, ss.163-171.

• Kahraman, Orhan: “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:294, Aralık 2005, ss.95–100.

• Kapusuzoğlu, Tuncay: “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler-I”, **Vergi Dünyası**, Sayı:214, Haziran 1999, ss.57–70.

• Kapusuzoğlu, Tuncay: “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler-II”, **Vergi Dünyası**, Sayı:215, Temmuz 1999, ss.89–109.

• Kapusuzoğlu, Tuncay: “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:296, Nisan 2006, ss.18-36.

• Kartaloğlu, Emre: “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Yapabilmek İçin Büyük Mükellef Olmak Gerekıyor”, **Vergi Sorunları**, Sayı:228, Eylül 2007, ss.95-100.

• Kartaloğlu, Emre: “Gelir Vergisi Mükelleflerinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:230, Haziran 2007, ss.42-52.

• Koyuncu, Mesut: “Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme Ne Demek?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül 2006, ss.51-53.

• Kurt, Günseli ve Levent Ünlü: “ABD, OECD ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması-I”, **Mali Pusula**, Sayı:12, Aralık 2005, ss.65-75.

• Küçük, Muzaffer: “Örtülü Kazanç Dağıtımında Mükerrerliğin Önlenmesi ve Düzeltme”, **Vergi Dünyası**, Sayı:308, Nisan 2007, ss.49-51.

• Mürsel, Ali Kaplan: “Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısında Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:296, Nisan 2006, ss.50-53.

- Organ, İbrahim ve Muhsin Çelik: “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:301, Eylül 2006, ss.132-141.
- Orhun, Osman Necdet: “ Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Lebib Yalkın**, Sayı:49, Ocak 2008, ss.127-137.
- Saraç, Mehmet: “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:284, Şubat 2005, ss.88–94.
- Saraçoğlu, Fatih: “Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları, Karşılaşılan Sorunlar ve OECD-AB Yaklaşımı”, **Lebib Yalkın**, Sayı:32, Ağustos 2006, ss.106-112.
- Saraçoğlu, Fatih ve Ercan Kaya:“Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Sorunları**, Sayı:216, Eylül 2006, ss.145-160.
- Sarı, Hamit: “Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Müesseselerinin Muvazaa ve Kanuna Karşı Hile Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 293, Ocak 2006, ss.124-142.
- Ürel, Gürol: “Transfer Fiyatlandırması Suretiyle Örtülü Kazanç Dağıtımı-I”, **Lebib Yalkın**, Sayı:33, Eylül 2006, ss.22-31.
- Ürel, Gürol:“Transfer Fiyatlandırması Suretiyle Örtülü Kazanç Dağıtımı-II”, **Lebib Yalkın**, Sayı:34, Ekim 2006, ss.112-118.
- Yalçın, Hasan: “Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:124, Aralık 1991, ss.41–62.
- Yaltı, Billur: “Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi Idareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:91, Nisan 1996, ss.106–136.
- Yatlı, Billur: “Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı:219, Aralık 2006, ss.7-26.
- Yaltı, Billur: “Transfer Fiyatlandırılmasında Vergi Anlaşması Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı:222, Mart 2007, ss.7-26.

İnternet Kaynakları

Biyan, Özgür: "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulaması Hakkındaki Hukuki Tespitlerimiz ve Uygulamacılara Tavsiyelerimiz" <http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=676>

[Erişim Tarihi:14.05.2008]

Bozkurt, Hüseyin: "Transfer Fiyatlandırması Neler Getiriyor" <http://www.ekonews.com/index.php?page=sub&pageid=3395&supplement=2>

[Erişim Tarihi: 14.05.2008]

Güner, Mehmet Fatih: "Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri", **E-Yaklaşım**, Sayı:14, Eylül 2004 http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004094812.htm

[Erişim Tarihi:09.08.2008]

Şenalp, Şükrü: "Örtülü Kazanç, Transfer Fiyatlandırması ve İlişkili Taraf Kavramları" http://www.alomaliye.com/ocak_06/sukru_senalp_ortulu_kazanc.htm

[Erişim Tarihi: 13.08.2007]

Türkkot, Mustafa: "Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri", **E-Yaklaşım**, Sayı:28, Kasım 2005.

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005117391.htm [Erişim Tarihi: 09.08.2008]

http://www.deik.org.tr/pages/TR/DEIK_CokTaraflilKuruluslar.aspx?ctlID=4&IKID=10

[Erişim Tarihi: 19.07.2008]

<http://tr.wikipedia.org/wiki/OECD> [Erişim Tarihi: 19.07.2008]

**Diğer Kaynaklar**

10.06.1949 Tarih ve 7229 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan
5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213
Sayılı Vergi Usul Kanunu

21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

18.11.2007 tarih ve 26704 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 1
Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hak-
kında Genel Tebliği

06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Bakanlar Kurulu kararı

22.04.2008 tarih ve 26855 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 2
Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hak-
kında Genel Tebliği

24.04.2008 tarih ve TF-1/2008-1 Sayılı Transfer Fiyatlandırması
Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler



VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ
GENEL MERKEZİ
1975

Cihan Sokak No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA
Tel: (0.312) 231 80 19 (pbx) • Fax: (0.312) 231 80 65
www.vdd.org.tr • e-posta: bilgi@vdd.org.tr