



TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSAL BEDELİN BELİRLENMESİNDE YAŞANAN SORUNLARIN TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Abdullah SEVEN
DANIŞMAN
Doç. Dr. Tülin CANBAY
MANİSA, 2015

VMA
VERGİ MÜFETTİŞLERİ
DERNEĞİ

TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSAL BEDELİN, BELİRLENMESİNDE YAŞANAN SORUNLARIN TÜRK VERGİMEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Abdullah SEVEN

Vergi Müfettişi

MANİSA, 2016

Vergi Müfettişleri Derneği

Cihan Sokak No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA
Tel: (0 312) 231 80 19
Fax: (0 312) 231 80 65
www.vmd.org.tr

ISBN: 978-605-80890-4-4

Mizanpaj & Kapak Tasarımı

AREN REKLAM TANITIM DIş. TİC. LTD. şTİ.
Dr. Mediha Eldem Sok. No: 38/15
Kızılay - ankaya / ANKARA
Tel: (0 312) 430 70 81
www.arentanitim.com.tr

Baskı

EPAMAT Basım Yayın Ambalaj
Reklam Promosyon Ltd. şti.
Aęaç İřleri Sanayi Sit. 1357. Sk. No: 41
Ostim/ANKARA
Tel: 0.312 394 48 63 - 64



Abdullah SEVEN

1983 yılında Gümüşhane’de doğan Abdullah SEVEN, ilk, orta ve lise eğitimini Gümüşhane, Antalya, Trabzon, İstanbul ve Kastamonu’da tamamlamıştır. Üniversite eğitimini 2001-2005 yılları arasında Marmara Üniversitesi İktisat Bölümü’nde tamamlayan yazar, Marmara Üniversitesi İktisat Kulübü kurucu üyesidir. Yazarın Celal Bayar Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programı’nda yüksek lisans derecesi bulunmaktadır.

İş hayatına 2007 yılında Vergi Denetmen Yardımcısı olarak Ankara’da başlamış ve 646 sayılı KHK ile Vergi Müfettişi olarak atanmıştır. 2016 yılında KGK tarafından yapılan sınavlarda başarı sağlayarak Bağımsız Denetçi olmaya hak kazanmıştır. Halen Manisa’da Vergi Müfettişi olarak görev yapan yazarın vergi hukuku ve muhasebe uygulamaları alanında ulusal düzeyde yayın yapan dergilerde yayınlanmış pek çok makalesi bulunmaktadır.

TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren, tecrübeleri ile beni aydınlatan ve desteğini hiç eksik etmeyen, bilgi ve tecrübesi ile lisansüstü öğrenim hayatımın tüm zorlu aşamalarında maddi manevi her yönden yardımcı olan, danışman hocam Sayın Doç. Dr. Tülin CANBAY'a, kendisini tanımaktan büyük onur duyduğum sevgili hocam Sayın Prof. Dr Mustafa MİYNAT'a, çalışmalarım sırasında manevi desteğini her zaman hissettiğim değerli arkadaşım Pelin ÖZCAN'a, öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan aileme yürekten teşekkür ederim.

Abdullah SEVEN

ÖZET

Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunların Türk Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi

Küreselleşme ile birlikte uluslararası dış ticaret ve uluslararası mali piyasalar büyük bir gelişme göstermiştir. Çok uluslu işletmelerin faaliyetleri, dünya ticaretinin üçte ikisine ulaşmıştır. İlişkili kişiler arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferlerinde uygulanan fiyatlar devletlerin vergilendirilmesi gereken kazançlarını doğrudan etkilediğinden bu durum ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çakışmasına neden olmuştur. Bunun üzerine devletler ilişkili kişiler arasında yapılacak işlemlerde uygulanacak transfer fiyatı konusunda düzenlemeler yapmaya başlamıştır. Türk Vergi Sistemi'nde transfer fiyatlandırması konusundaki düzenlemelere Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda yer verilmiştir.

Bu çalışmada, öncelikle transfer fiyatlandırması konusunda OECD, ABD ve AB uygulamalarına yer verilmiş, ardından ülkemizde uygulanmakta olan transfer fiyatlandırması düzenlemeleri irdelenmiştir. Son kısımda ise transfer fiyatlandırması konusundaki en önemli unsur olan emsal bedelin belirlenmesi hususu üzerinde durulmuş ve yaşanan sorunlara değinilerek çözüm önerileri sunulmuştur.

ABSTRACT

Analising The Problems Of Determining Arm's Length Price For Transfer Pricing In Frame Of Turkish Tax Legislation

Global trade and the international markets have improved since the globalisation occurred. Two-thirds of the global trade is consisting of the movements of multi-national companies. Since the mutual transfer of goods and services between connected subjects use prices that the governments have to tax, which affects the state income, caused a clash between different governments taxation areas. Thus, governments began to make arrangements on the transfer price that is going to be used between the connected subjects. Arrangements about "Taxation of Institutions Act" and "Act of Income Taxation" are written in the Turkish Taxation System.

In this essay, the applications of USA, EU and OECD about the arrangement of transfer prices has been argued firstly, and then the situation in Turkey. Finally, the most important point about this issue, the agreement on sample price has been argued and to conclude, some problems mentioned and some suggestions given.

İÇİNDEKİLER

Giriş.....	13
------------	----

BİRİNCİ BÖLÜM TRANSFER FİYATLANDIRMASI

1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı.....	16
1.1. Transfer Fiyatlandırmasının Tanımı	16
1.2. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihçesi.....	18
2. Yapay Transfer Fiyatlandırması.....	19
2.1. Yapay Transfer Fiyatlandırması Tanımı	19
2.2. Yapay Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları.....	20
2.2.1. Vergisel Amaçları	21
2.2.2. Şirket Yönetimi ile İlgili Amaçlar	22
2.2.3. Uluslararası Amaçlar	22
2.3. Transfer Fiyatlandırması Örneği	23
3. Örtülü Kazanç Dağıtımı Kavramı ve Transfer Fiyatlandırması ile İlişkisi	24
3.1. Örtülü Kazanç Kavramı	24
3.2. Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Transfer Fiyatlandırması İlişkisi.....	25
3.3. Hazine Zararı Kavramı.....	25
4. Transfer Fiyatlandırması Konusunda ABD, OECD ve AB Düzenlemeleri.....	25
4.1. ABD Düzenlemeleri	26
4.2. OECD Düzenlemeleri	28
4.3. AB Düzenlemeleri	30

İKİNCİ BÖLÜM EMSAL BEDEL PRENSİBİ UYGULAMASINDA OECD TARAFINDAN BELİRLENEN UYGULAMA ESASLARI

1. OECD Düzenlemeleri.....	31
1.1. Emsal Bedel veya Piyasa Fiyatı Prensibi	31
1.2. Emsal Bedel Prensibinin Kaynağı.....	31
2. OECD Normlarında Emsal Bedel Prensibinin Uygulama Esasları	32
2.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi	32
2.1.1. Mal ve Hizmetlerin Özellikleri.....	33
2.1.2. Fonksiyonel Analiz	33
2.1.3. Sözleşme Hükümleri	34

2.1.4. Ekonomik Koşullar	34
2.1.5. İş Stratejileri	34
2.2. Gerçekleşmiş İşlemin Niteliğinin Tanınması	35
2.3. Ayrı ve Birlikte Gerçekleştirilen İşlemlerin Değerlendirilmesi	35
2.4. Emsal Aralığının Uygulanması	36
2.5. Birden Fazla Yıla İlişkin Verilerin Kullanılması	37
2.6. Zararlar	37
2.7. Hükümet Politikalarının Etkisi	38
2.8. İhtiyari Olarak Yapılan Mahsuplar	38
2.9. Gümrük Değerlendirmelerinin Kullanılması	38
2.10. Transfer Fiyatlaması Yöntemlerinin Uygulanması	39
3. OECD Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri	39
3.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri	39
3.1.1. Karşılaştırmalı Kontrol Edilmeyen Fiyat (KKEF) Yöntemi	40
3.1.2. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	41
3.1.3. Maliyet Artı Yöntemi	41
3.2. Diğer Yöntemler	43
3.2.1. İşlemsel Kâr Yöntemleri	43
3.2.1.1. Kâr Bölüşüm Yöntemi	43
3.2.1.2. İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi	44
3.2.2. Emsallere Uygun Olmayan Bir Yaklaşım: Global Formüllere Dayalı Bölüşüm	44
4. Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarından Kaçınma ve Çözümüne	
Yönelik İdari Yaklaşımlar	45
4.1. Transfer Fiyatlaması Vergi Mevzuatına Uygunluk Uygulamaları	45
4.1.1. Vergi İncelemesi Uygulamaları	46
4.1.2. İspat Yükümlülüğü	46
4.1.3. Cezalar	46
4.2. Mütakabil Düzeltme ve Karşılıklı Mutabakat Prosedürü	47
4.2.1. Karşılıklı Mutabakat Prosedürü	47
4.2.2. Eşzamanlı Vergi İncelemeleri	47
4.2.3. Güvenli Limanlar	47
4.2.4. Peşin Fiyat Anlaşmaları	48
4.2.5. Tahkim	49
4.2.6. Dokümantasyon	50
5. Gayri Maddi Haklara İlişkin Özel Değerlendirmeler	50
5.1. Gayri Maddi Hakların Tanımı	50
5.2. Gayri Maddi Varlıklar İçin Emsal Fiyatların Belirlenmesi	51
6. Grup İçi Hizmetlere Özel Değerlendirmeler	52
6.1. Grup İçi Hizmet Tanımı	52
6.2. Grup İçi Hizmetlerde Emsal Bedelin Belirlenmesi	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI ve
EMSAL BEDELİN BELİRLENMESİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

1. Türk Vergi Mevzuatı'nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü	
Kazanç Dağıtımı ile İlgili Kanuni Düzenlemeler	53
1.1. Mülga 5422 Sayılı KVK'da Yer Alan Düzenleme	54
1.2. 5520 Sayılı Yeni KVK'da Yer Alan Düzenleme.....	54
1.3. Mülga 5422 Sayılı KVK ile 5520 Sayılı Yeni KVK'nın Örtülü Kazanç Dağıtımı	
Hükümlerinin Kıyaslanması.....	56
2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları	58
2.1. Objektif Unsur.....	58
2.1.1. Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Kapsamına Giren Mükellefler.....	58
2.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Bedel Üzerinden İşlem Yapılması.....	59
2.1.2.1. Emsallere Uygunluk İlkesi	61
2.1.2.2. Emsallere Uygun Fiyat Yada Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler	64
2.2. Subjektif Unsur.....	78
3. Belgelendirme Zorunluluğu ve Mükelleflerden İstenecek Belgeler.....	78
3.1. Yıllık Belgelendirme	78
3.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme	80
4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme	
İşlemleri	81
4.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum	
Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri	82
4.2. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması	82
4.3. Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi,	
Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması	82
5. Cezalar.....	84
5.1. OECD'nin Cezalandırmaya Bakışı.....	84
5.2. Türk Vergi Mevzuatı'nda Cezalara İlişkin Hükümler	84
6. Gayri Maddi Haklar	86
6.1. Gayri Maddi Hakların Tanımı	86
6.2. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi.....	86
6.3. Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek	
Yöntemler	87
7. Grup İçi Hizmetler.....	88
7.1. Grup İçi Hizmetlerin Kapsamı.....	88
7.2. Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti	89
7.3. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi.....	89
7.4. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek	
Yöntemler	90

8. Türk Vergi Mevzuatında Emsal Bedelin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunlar.....	91
8.1. Karşılaştırmada Kullanılacak Emsal Bedelin Bulunmaması.....	91
8.2. Ulusal Veri Bankasının Olmaması.....	92
8.3. Emsal Bedelin Belirlenmesinde Yurt Dışı Veri Bankalarından (Tabanlarından) Yararlanılması Konusundaki Belirsizlik.....	94
8.4. Vergi İncelemelerinde Gizli Emsallerden Yararlanılmasının Oluşturduğu Sakıncalar	96
8.5. Grup İçi İşlemlerde Emsal Bedel Uygulamasında Yaşanan Aksaklıklar	96
8.6. Danışmanlık Hizmetlerinin Gayri Maddi Hak Olarak mı Yoksa Serbest Meslek Kazancı Olarak mı Değerlendirilmesi Gerektiği Konusundaki Belirsizlik.....	99
8.7. Emsal Bedelin Belirlenmesinde Kurumlar Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu Arasında Bir Paralellik Olmaması.....	102
8.8. Transfer Fiyatlandırması Konusunda Uzmanlaşmış Vergi Mahkemelerinin Olmaması.....	104
8.9. Hazine Zararının Tespitinde Yaşanan Sıkıntılar	105
9. Emsal Bedelin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi...	109
10- Sonuç	112
Ek: Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Kapsamına Giren Mükellefler .	118
Kaynakça	123

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte uluslararası ekonomik bütünleşme, 1950'li yıllardan itibaren ivme kazanmış, ortaya büyük ve karmaşık bir yapı çıkmıştır. Teknolojide yaşanan hızlı değişim sonucunda özellikle ulaştırma ve iletişim alanında meydana gelen gelişmeler küreselleşme sürecini oldukça hızlandırmıştır.

Bu süreçte ekonomik faaliyetlerin organizasyonu ve işlemlerin genişliği, ulus devletlerin politik sınırlarını aşarak küresel bir boyut kazanmış ve ülkeler arasında giderek artan ekonomik bir bağımlılık meydana gelmiştir. Küreselleşme dış ticaretin artmasına, uluslararası mali piyasaların gelişmesine ve daha serbest bir ekonomik yapının oluşmasına neden olmuştur. Bu serbestlik, emek ve sermayeye küresel ölçekte akışkanlık kazandırmıştır.

Küreselleşme ile beraber çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) sayısında büyük artışlar yaşanmıştır. Bugün, dünya ekonomisinin yaklaşık üçte ikisi çok uluslu şirketler tarafından kontrol edilmektedir. Gelişen teknoloji, genişleyen dış ticaret hacmi ve mali piyasalar şirketlere yeni ufuklar açmış ve çok uluslu işletmeler bu gelişmelere uyum sağlamak ve küresel çapta meydana gelen fırsatlardan yararlanmak için yeniden yapılanmaya gitmişlerdir. Eskiden kendi ülke sınırları içerisinde belli bir güce ve büyüklüğe sahip olan pek çok yerel şirket, ezici rekabet koşullarına dayanamayarak ya da daha fazla kâr elde edebilmek için sermaye ve rekabet gücünü elinde bulunduran çok uluslu şirketlerin şemsiyesi altına girmeye başlamıştır.

Bu süreçte şirketlerin yapısına bağlı olarak maddi ve gayri maddi değerlerin kurumlar ile yabancı ilişkili kişiler arasında geçişi sırasında uygulanacak olan fiyatlar büyük önem kazanmıştır. Çünkü ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferlerinde uygulanan fiyatlar, devletlerin vergilendirilmesi gereken kazançlarını doğrudan etkilemektedir. Zira çok uluslu şirketlerce yapılan faaliyetlerin neredeyse yarısı bağlı şirketler arasında gerçekleşmekte ve çok uluslu şirketler nispeten vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere yönelmektedir.

Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerde uygulanacak fiyattır. Yapay transfer fiyatlandırması ise çok uluslu şirketlerin kazançlarını, farklı ülkelerde bulunan birimleri arasında kaydırarak, daha az vergi ödemeğe olanak sağlayan bir yönetim ve muhasebe tekniği olarak tanımlanabilir. Bu yönüyle transfer fiyatlandırması devletlerin bir dizi önlem almasını zorunlu kılmıştır.

Transfer fiyatlandırması konusundaki ilk düzenlemeler ABD tarafından yapılmıştır. Bunun en büyük nedeni ABD'nin sahip olduğu çok uluslu şirket sayısının fazla olması ve bu şirketlerden elde ettiği vergi gelirlerinin önemli bir paya sahip olmasıdır. Diğer ülke ve kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemeler, ABD tarafından yapılan düzenlemeleri temel almıştır.

Avrupa Birliği'nde transfer fiyatlandırması ve çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olarak yapılan ilk çalışmalar 1976 yılında başlamıştır. Fakat bu konudaki en ciddi çalışma, 23 Temmuz 1990'da "Tahkim Anlaşması" ile yapılmıştır. AB ülkeleri arasında

imzalanan “Tahkim Anlaşması”nın 4. maddesinde karların saptanmasıyla ilgili temel ilkenin emsallerine uygunluk ilkesi olduğu belirtilmiştir. Ancak bu düzenlemenin uygulamada çok karşılık bulduğu söylenemez.

Transfer fiyatlandırması, zamanla küresel ölçekte oldukça önemli bir mesele haline gelmiş ve sayıları her geçen gün artan çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması işlemlerinin belirli bir çerçeveye oturtulması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaca binaen OECD tarafından çalışmalar yapılmaya başlanmış, ülke politikalarının da üstünde küresel bir yaklaşım ortaya konulmuştur. OECD’nin transfer fiyatlandırması konusundaki ilk çalışması, 1977 yılında hazırlamış olduğu “OECD Vergi Anlaşma Modeli”dir. 1979 yılında OECD Mali İşler Komitesi bütün ülkeler tarafından kullanılabilecek ilk uluslararası rehberi yayımlamıştır. Daha sonra OECD tarafından farklı tarihlerde transfer fiyatlandırması konusunda yönlendirici nitelikte raporlar ve rehberler yayımlamıştır.

OECD tarafından hazırlanan Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration), vergi idarelerinin ve uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırması konusunda uyacakları esasları ortaya koymakta ve bağımlı işletmeler arasında gerçekleşen işlemlerde emsal bedel prensibinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektedir. Dolayısıyla üye ülkelerin bu konuda yapacakları düzenlemeler OECD Rehberi ile uyumlu olacak, aynı şekilde uluslararası şirketlerde Rehber’de yer alan prensiplere uygun davranacaktır.

Ülkemizde, transfer fiyatlandırması konusundaki ilk düzenlemenin mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17’nci maddesinde yer alan “örtülü kazanç” hükümlerinin olduğu kabul edilmektedir. Kanun metninde transfer fiyatlandırmasına doğrudan bir atıf bulunmamakla birlikte, kanunun ruhu ve işlevi transfer fiyatlandırması ile büyük benzerlik göstermektedir. Ancak Kanun metni zaman içinde, küreselleşme sonucu ortaya çıkan mal ve sermaye hareketliliğinde meydana gelen artıştan kaynaklanan sorunlara cevap veremez hale gelmiştir.

Ekonomik hayatta meydana gelen değişimler ve ihtiyaçlar göz önünde bulundurularak hazırlanan 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 21.06.2006 tarihinde kabul edilmiş ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin metinler Türk Vergi Mevzuatı’nda yerini almıştır. Söz konusu düzenlemelerin OECD tarafından transfer fiyatlandırması konusunda belirlenen esaslar dikkate alınarak yapıldığı görülmektedir.

5520 sayılı yeni KVK ile 01.01.2007 tarihi itibarı ile uygulanmaya başlanan “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi beraberinde bir takım sorunlar getirmiştir. ABD uygulamaları eskilere dayandığı için, zaman içinde ortaya çıkan sorunlara çözümler bulunmuş ve transfer fiyatlandırması konusunda oldukça fazla yol kat edilmiştir. Ancak Türk Vergi Mevzuatı açısından transfer fiyatlandırması uygulamasının yeni olması, mevzuatın ihtiyacı tam anlamıyla karşılayamaması, mevzuatın gerektirdiği bazı alt yapıların ülkemizde bulunmaması, bu alanda inceleme yapacak denetim elemanlarına ilişkin uzmanlaştırma çalışmalarının yeni olması ve vergi yargısının bu

alanda kökleşmiş yaklaşımlarının bulunmaması gibi nedenler dolayısı ile uygulamada bazı aksaklıklar yaşanmaktadır.

Bu tezin konusunu, transfer fiyatlandırmasının kilit taşı niteliğinde olan emsal bedelin Türk Vergi Mevzuatı kapsamında belirlenmesi sürecinde yaşanan sorunların irdelenmesi ve çözüm önerileri oluşturmaktadır.

Bu amaçla konu üç bölümde incelenmiş olup, birinci bölümünde, öncelikle transfer fiyatlandırması veyapay transfer fiyatlandırması kavramları ele alınmıştır. Ardından 5422 sayılı KVK'nın "örtülü kazanç dağıtımı" uygulaması ile transfer fiyatlandırması ilişkisi incelenmiştir. Devamında ise ABD, Avrupa Birliği ve OECD tarafından transfer fiyatlandırmasına ilişkin yapılan çalışmalar hakkında genel bir bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde, OECD tarafından hazırlanan "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi"nde yer alan düzenlemeler ışığında emsal bedel prensibi uygulamasında OECD tarafından belirlenen uygulama esasları ele alınmıştır. OECD düzenlemeleri, Türk Vergi Mevzuatı'nda yer alan düzenlemelere kaynak teşkil ettiğinden, bu bölümde emsal bedelin tespitinde OECD tarafından uygulanması tavsiye edilen yöntemlere ve diğer düzenlemelere ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, 5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesinde yer alan ilişkili kişi kavramı, emsallere uygunluk ilkesi, transfer fiyatlandırması yöntemleri, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ceza uygulaması ve düzeltme işlemleri konuları "1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği" ve "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Rehber"de yer alan bilgiler ışığında ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Ardından emsal bedel belirlenmesi sürecinde yaşanan sorunlara başlıklar halinde yer verilmiş ve bu sorunların çözümüne ilişkin öneriler sunulmuştur.

Sonuç bölümünde ise Türkiye için yeni bir kavram olan transfer fiyatlandırması uygulamasında emsal bedelin belirlenmesi aşamasında yaşanan sorunlar belirtilmiş ve bu sorunlara çözüm önerileri getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Transfer fiyatlandırması (Transfer Pricing) uygulaması değişen ve büyüyen şirket yapıları nedeniyle ticari hayatın zorunlu bir mekanizması haline gelmiştir. Bununla birlikte özellikle çok uluslu şirketlerin vergi yüklerini azaltmak için kullandıkları bir yöntem olmuştur. Küreselleşmeye paralel olarak uluslararası ticaret yaygınlaşmış ve buna bağlı olarak transfer fiyatlandırması uluslararası bir boyut kazanmıştır.

1- TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI

Berlin Duvarı'nın yıkılması, ulus devlet anlayışının zayıflaması ve bilişim teknolojilerinin hızla ilerlemesi gibi nedenlerden dolayı, 1990 sonrasında başta ekonomik sınırlar olmak üzere, ülkeler arasındaki siyasi, sosyal ve hukuki sınırlar kalkmaya başlamıştır. Bu süreç sonunda tüm yerkürenin tek bir ülke gibi yeniden yapılanmasını ifade etmek için kullanılan küreselleşme kavramı ortaya çıkmıştır¹.

Küreselleşme sonucunda artan ekonomik entegrasyon ise gerçek kişi ve kurumlara farklı ülkelerde geçerli olan düşük vergi oranlarından yararlanma imkanı kazandırmıştır. Başka bir deyişle emek ve sermaye ekonomik yönden daha avantajlı ülkelere kaymaya başlamıştır. Bunun sonucu olarak ülkeler arasında vergi rekabeti giderek artmıştır. Bu durum yüksek vergi oranı uygulayan devletler aleyhine olumsuz sonuçlar doğurmakta ve bu ülkeler ekonomik kayıplara uğramaktadır². Günümüzde vergi sistemleri küreselleşmenin getirdiği değişimlere her zamankinden daha fazla yanıt vermek durumundadır. Küresel ekonomi, keyfi devlet davranışlarını kısıtlamakta, devletin sermayeyi vergilendirme yeteneğini azaltmakta ve para ve maliye politikaları üzerinde baskı yapmaktadır³. Küreselleşme süreci ile gelen değişim, kamu mali alanında devletin rolüne ve kamu maliyesinin işlevlerine yeni bir açıdan bakmayı zorunlu hale getirmiştir⁴.

Transfer fiyatlandırması müessesesi, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerde tarafların karlılığını ve ülkelerin bu kar üzerinden alacakları vergi payını belirleyen bir etkidir. Bu nedenle küreselleşme ile birlikte transfer fiyatlandırması konusu büyük bir önem kazanmıştır.

1.1- Transfer Fiyatlandırmasının Tanımı

Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan iktisadi işlemlerin (alım,

1 Naci B. MUTER, Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ, Kamu Maliyesi, Emek Matbaası, Manisa, 2006, s.214.

2 C. EDWARDS, "TaxCompetitionSpursGlobalization – Worldview – CountriesDevelopLow-TaxStrategies-ToLure Business", USA Today (SocietyfortheAdvancement of Education), March, 2003, http://findarticles.com/p/articles/mi_m1272/is_2694_131/ai_98829800/, (Erişim:12 Mayıs 2013).

3 Ali Rıza GÖKBUNAR, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", Yönetim ve Ekonomi, Yıl:1998, Sayı:4, s.177.

4 Tülin CANBAY, Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim, Dora Yayıncılık, Bursa 2009, s.63.

satım, kiralama, ücret gibi) fiyatlandırılması yani söz konusu işlemlerde uygulanacak fiyatın belirlenmesidir⁵.

Vergi muhasebesi açısından bakıldığında ise transfer fiyatlandırması çok uluslu şirketlerin kazançlarını, farklı ülkelerde bulunan birimleri arasında kaydırarak, vergiden kaçınmalarına olanak sağlayan bir yönetim ve muhasebe tekniği olarak tanımlanabilir⁶.

Transfer fiyatı, aynı örgüt içerisinde yer alan bir alt birimin diğer bir alt birime sattığı mal veya hizmet için uyguladığı fiyattır. Satışta uygulanan transfer fiyatı mali veya hizmeti satan alt birim için gelir diğer birim için ise maliyettir. Yapılan işlem sırasında uygulanacak fiyat işleme dahil olan tüm alt birimlerin faaliyet karını ve buna bağlı olarak birim yönetimlerinin performans değerlemesini doğrudan etkileyecektir⁷.

Günümüzde ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak büyük işletmeler merkezi yönetim anlayışından sıyrılmış ve “merkezkaç” yönetim anlayışını benimsemeye başlamışlardır.

Merkezkaç yönetim anlayışında, işletmeler çeşitli yönetim kademelerine ayrılır ve üst yönetim basamaklarından alt yönetim basamaklarına doğru karar verme yetkisi aktarılır. Karar verme yetkisini kullanan yöneticiler vermiş oldukları kararların sorumluluklarını da üstlenmekte ve işletme içinde maliyet merkezi, satış merkezi, kar merkezi gibi sorumluluk merkezleri oluşturulmaktadır⁸.

Transfer fiyatlandırması uygulaması, bir şirketin aynı ülke içinde faaliyet gösteren bağlı birimleri arasında olabileceği gibi farklı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı birimleri arasında da söz konusu olabilir⁹. Aynı ülkede yer alan grup içi şirketler arasında gerçekleşen işlemler yalnızca işlemin gerçekleştiği ülkenin vergi gelirleri ile ilişkili iken, farklı ülkeler arasında yapılan işlemler birden fazla ülkenin vergi gelirlerini etkilemekte¹⁰ ve konu uluslararası bir boyut kazanmaktadır.

Bağlı işletmeler arasında uygulanan transfer fiyatının, aynı veya benzer şartlarda ve benzer işlemlere taraf bağımsız kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyata nazaran önemli ölçüde düşük veya yüksek olması durumuna ise “yapay transfer fiyatlandırması” denir¹¹. Bu konu ayrıca ele alınacaktır.

⁵ Muhittin DOĞRUYOL, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi, 2008, s.16.

⁶ Mehmet SARAÇ, “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, Şubat 2005, Yıl: 24, Sayı: 282, s. 88.

⁷ C. T. HORNGREN, S.M. DATAR, George FOSTER, Cost Accounting A Managerial Emphasis, 11. Ed., Pearson Education Inc., 2003, s.758.

⁸ Özlem ÖZKANLI, “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlandırması: Çokuluslu Şirketlerde Uygulama”, Gazi Üni. İ.İ.B.F. Dergisi, Mart 2003, s. 107.

⁹ Tunç KÖSE, Emrah FERHATOĞLU, Transfer Fiyatlandırması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 5-6.

¹⁰ Mehmet AKTAŞ (a), “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I”, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2003, s. 84.

¹¹ Billur YALTI (a), “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 1996, s.107.

1.2- Transfer Fiyatlandırmasının Tarihçesi

Harry SIDGWICK, 1901 yılında yayınlanan "The Principles Of Political Economy" adlı eserinde, firmaların kendi üretim süreçlerinde kendi üretmiş oldukları başka bir ürünü kullanmaları halinde girdi olarak kullandıkları ürün için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğini belirtmiştir¹².

Uluslararası ekonomik bütünleşme 1950'li yıllardan itibaren ivme kazanmış ve ortaya büyük ve karmaşık bir yapı çıkmıştır. Küreselleşme olarak adlandırılan bu süreç, ülkeler arasında giderek artan ekonomik bir bağımlılık meydana getirmiştir. Küreselleşme ile birlikte ekonomik faaliyetlerin organizasyonu ve işlemlerin genişliği ulus devletlerin politik sınırlarını aşmış ve küresel bir boyut kazanmıştır¹³.

Küreselleşme ile beraber çok uluslu şirketlerin uluslararası mal ve hizmet hacmi büyük ölçüde genişlemiş ve buna bağlı olarak maddi ve gayri maddi değerlerin kurumlar ile yabancı ilişkili kişiler arasında geçişi sırasında uygulanacak olan fiyatlarlar önem kazanmıştır. Çünkü ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferlerinde uygulanan fiyatlar devletlerin vergilendirilmesi gereken kazançlarını etkilemektedir. Vergi idareleri elde edilen kazançtan adil bir pay alabilmek için işlemlerin doğru bir transfer fiyatı üzerinden yapılmasını sağlamaya çalışmaktadır¹⁴.

Vergi idareleri imkanlarının el verdiği ölçüde ülkelerinde bulunan finansal varlıkların düşük vergilendirme yapan ülkelere gitmesine engel olmaya çalışmaktadır. Önceleri çok uluslu işletmelerin yalnızca kendi sınırları içinde bulunan bağlı ortaklarına ilişkin bilgiye sahip olabilen vergi idareleri, uluslararası anlaşmalar sayesinde başka ülkelerde bulunan bağlı ortaklara ilişkin bilgilere de erişme imkanı elde etmiştir. Gelişmiş ülkeler, vergi idareleri arasında bilgi alışverişini düzenlemek için çalışmalar yapmaktadır. OECD'nin yardımı ile kabul edilebilir transfer fiyatlandırma yöntemleri tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bu çalışmalarda hem en eski hem de en gelişmiş kanuni düzenleme olarak ABD mevzuatı öncü bir rol oynamış ve diğer ülke kanunlarına esin kaynağı olmuştur. Refahlarını rekabetçi vergi sistemlerine borçlu olan İsviçre ve bazı küçük ülkeler bu çabalara karşı çıkmaktadır¹⁵.

Transfer fiyatlandırması konusundaki ilk düzenlemeler ABD tarafından yapılmış ve bu konudaki temel yapılar ABD tarafından oluşturulmuştur. Bu nedenle diğer ülke ve kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemelerde, ABD tarafından yapılan düzenlemeler temel alınmıştır¹⁶.

¹² Zeki DOĞAN, Turgut ÇÜRÜK, Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlama: Teori ve Uygulama, Baki Kitapevi, 2002, s.24.

¹³ D. NAYYAR, J.COURT, Governing Globalization: Issues and Institutions, UNU, World Institute for Development Economics Research, Tokyo, 2002, s. 4.

¹⁴ J.ELLIOTT, C.EMMANUEL, "International Transfer Pricing: Searching for Patterns", European Management Journal, Vol. 18, No. 2, 2000, s. 216.

¹⁵ P. DEMBİNSKİ, Ethical Aspects of Transfer Pricing, Finance & the Common Good/Bien Commun, No:24, 2006, Spring/Summer, s.80,81.

¹⁶ Tuncay KAPUSUZOĞLU (a), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Vergi Dünyası, Nisan 2006, Sayı:296, s. 18-19.

1956 yılında Ulusal Muhasebeciler Derneği tarafından transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak yapılan ilk araştırma yayımlanmıştır. 1965 yılına gelindiğinde ise, Solomons'ın transfer fiyatlandırması konusunda "Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü" adlı çalışması yayımlanmıştır¹⁷.

1970'li yıllarda ise muhasebe yönetiminde ekonomik yaklaşım ağırlık kazanmıştır. Yapılan çalışmaların çoğu transfer fiyatlandırmasını kültürel farklılık ve etkinliklerle tanımlamaya çalışmıştır¹⁸.

1990'lı yıllarda ise bilgisayar kullanımının yaygınlaşması ve getirdiği kolaylıkların etkisiyle muhasebe yönetiminde köklü değişiklikler yaşanmıştır. "Faaliyet Tabanlı Yönetim" gibi modellerinde gelişmesi ile birlikte transfer fiyatlandırmasının rolü ve önemi artmıştır¹⁹. OECD'nin 1979 ve 1984 yılında yayımlanmış olduğu rehberler ile konu ülkeler arasında hukuki boyutta ele alınmaya başlamıştır.

2- YAPAY TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Çok uluslu şirketler, hedeflenen bazı amaçlara ulaşmak için bağlı ortaklıklar arasındaki mal ya da hizmet fiyatlarını bir araç olarak kullanırlar. Çok uluslu şirketler uyguladıkları fiyat ile küresel ölçekte kurumlar vergisi ve gümrük vergilerini azaltma, kur riskini en aza indirme, bağlı ortaklıkların faaliyette bulundukları ülkelerin yönetimleriyle anlaşmazlıktan kaçınma, nakit akış yönetimi ve küresel pazarda rekabet avantajını artırmak gibi çeşitli amaçlar gözetirler²⁰. Yapay transfer fiyatlandırması çok uluslu şirketlerin bu amaçları gerçekleştirmek için kullandığı bir enstrümandır.

2.1- Yapay Transfer Fiyatlandırması Tanımı

Transfer fiyatlandırması uygulaması, çok birimli büyük şirketlerin kendi bağlı birimleri arasında gerçekleşen işlemler için kullanılan iktisadi bir gereklilik iken, yapay transfer fiyatlandırması daha az vergi ödemek başta olmak üzere çeşitli amaçlarla başvurulmuş ve vergi kanunları yasaklanmış bir uygulamadır. Örneğin, Merkezi Japonya'da bulunan bir çokuluslu şirketin Çin'deki bağlı şirketinde ürettiği televizyon parçalarını, ABD'de kurulu bağlı şirketinde monte ederek satması durumunda malların Çin'den ABD'ye geçişinde kullanılan fiyatlar transfer fiyatı olacaktır. Ancak aynı şirketin ABD'deki vergi oranlarının Çin'deki vergi oranlarından daha yüksek olması sebebiyle transfer fiyatlarını suni olarak yüksek tutup Çin'de daha fazla ABD'de ise daha az kazanç beyan etmesi ve bu şekilde toplam vergi yükünü azaltması ise yapay transfer fiyatlandırmasıdır²¹.

¹⁷ Tuncay KAPUSUZÖĞLU (b), Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, Oluş Yayınılık, 2003, s. 4.

¹⁸ R. E. CLIVE, M. MEHAFDI, Transfer Pricing, Academic Press Ltd. Londra, 1994, s.35.

¹⁹ DOĞAN ve ÇÜRÜK, a.g.e. s.53.

²⁰ A. ANANDARAJAN, M. Mc GHEE ve A.P. CURATOLA, A Guide to International Transfer Pricing, The Journal of Corporate Accounting & Finance, 2007 September/October, s.33.

²¹ Veyssel ERDEL, Semi OKUMUŞ, "Türk Vergi Mevzuatı İçerisinde Transfer Fiyatlaması ve Vergi İncelemeleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:167., s. 27.

Çokuluslu işletmeler farklı ülkelerde faaliyet göstermektedirler. Bu nedenle bağlı ortaklıklarının kuruluş yerlerini seçerken bu yerlerin vergi ve diğer kanuni düzenlemelerinden faydalanmak isterler. Bu konudaki genel uygulama, ana firmanın kurumlar vergisinin düşük olduğu ülkede, bağlı ortaklıkların ise yüksek kurumlar vergisi uygulayan ülkede kurulmasıdır. Bağlı ortaklıklar üretmiş oldukları malları/hizmetleri ana firmaya mümkün olan en düşük fiyattan satabilir ve ana firmadan aldığı bazı hizmet ve hakları (maddi olmayan varlıklar) mümkün olduğunca yüksek fiyattan alır. Böylece kar kurumlar vergisinin düşük olduğu yani ana firmanın bulunduğu ülkeye kaydırılmış olur. Bu durumda ana ve bağlı firmaların bağımsız işletmeler olması durumuna göre ödeyecekleri toplam vergi miktarı daha düşük olacaktır²². Bilindiği üzere gelişmekte olan ülkeler yatırımı teşvik etmek için bazen vergi istisnası (vergi tatili) uygulamaktadır. Bu avantajdan yararlanmak isteyen çok uluslu şirketler ise yerel işletmelerle işbirliği yaparak yapay transfer fiyatlandırması yoluyla kârlarını bu ülkelerdeki işletmelere aktararak vergi yüklerini azaltmaktadır²³.

2.2- Yapay Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Günümüzde vergi rekabeti, şirket yönetimleri için en başta gelen gündem maddeleri arasına girmiştir. Çokuluslu işletmeler mali dengeyi sağlayabilmek için iki şubesi arasında yapılan işlemlerden doğan transfer maliyetlerini kendi amaçlarına uygun şekilde belirleme imkanına sahiptirler. Dünya ticaret hacminin yaklaşık %60'ının ÇUŞ şubeleri arasında gerçekleştirildiği düşünüldüğünde transfer kârlarının ne denli öneme sahip olduğu rahatlıkla anlaşılabılır. Bir ÇUŞ açısından bakıldığında düşük vergi rejimleri oldukça çekici görünmektedir²⁴.

Ancak şirketler için yapay transfer fiyatlandırmasının kullanımının daha az vergi ödemek dışında farklı amaçlar için kullanıldığı da bilinmektedir. Konu ile ilgili olarak ABD'de 179 ÇUŞ üzerinde yapılan araştırmanın sonuçlarına göre, transfer fiyatlandırmasının en önemli amacının vergisel amaç olduğu sonucuna varılmıştır. Bu araştırmaya göre uluslar arası yapay transfer fiyatlandırmasının en önemli üç amacı şunlardır²⁵:

- Vergi yükü ve ilgili amaçları yönetmek (%28),
- Rekabet konumunu sürdürmek (%17),
- Adil performans değerlemesini sağlamak (%11).

Yapay transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç dağıtımı için kullanılan bir yöntemdir. Kurumlar ilişkili kişiler ile yaptıkları alım satım, kiralama, imalat, ödünç para alınması

²² DEMBİNSKİ, a.g.e. s.80.

²³ V.TANZI, H. H.ZEE, "Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries", National Tax Journal, Vol. 53, No. 2, June, 2000, s. 316.

²⁴ Mehmet HARMANCI, Çokuluslu Şirketler ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları, Türkiye Kalkınma Bankası A. Ş. Araştırma Müdürlüğü, Mart 2004, s. 18, <http://www.kalkinma.com.tr/Erişim> 20.12.2011.

²⁵ Süleyman Hayri BALCI, Derviş ALTINOK, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Vergi Dünyası, Temmuz 2006, s. 84-85.

veya verilmesi gibi işlemlerde yapay transfer fiyatlandırması kullanarak yapılan örtülü kazanç dağıtımını hukuki çerçevede göstermeye çalışırlar. Bu nedenle yapay transfer fiyatlandırmasının tespiti oldukça zor olup özel bir uzmanlık gerektirmektedir.

2.2.1- Vergisel Amaçları

Transfer fiyatlandırması şirketler için çeşitli amaçlara ulaşmakta kullanılan bir araç olsa da, bu amaçların en önde geleni şüphesiz daha az vergi ödeme isteğidir.

Güngör URAS'ın köşe yazısından yaptığımız alıntı bu durumu oldukça net bir şekilde ortaya koymaktadır. "Geçen yıl, Amerika'daki kaçak göçmen işçiler 11.2 milyar dolar vergi ödedi. General Electric (GE) ise bir kuruş vergi ödemedi. GE'nin 2010 yılındaki toplam 14.2 milyar dolar gelirinin 5.1 milyar doları ABD'deki faaliyetlerden kaynaklanmış. Buna karşın GE bir kuruş vergi ödememekle kalmamış 3.2 milyar dolar da vergi alacağı çıkarmış. Geçmiş 5 yılda ABD'deki faaliyetlerinden 26 milyar dolar kâr beyan eden GE, hazineden 4.1 milyar dolar alacak beyan etmiş. Bütün bunlar vergi mevzuatını, GE'nin yararına değiştirmek ve de yürürlükteki mevzuata göre gelirleri ABD dışında elde edilmiş şekilde göstermekle mümkün olabiliyormuş"²⁶.

Ülkemizde 2007 yılına ilişkin olarak yapılan bir çalışmada tahminen Türkiye'nin 2007 yılında ithalatın aşırı fiyatlandırılması ve ihracatın ise düşük fiyatlandırılması nedeniyle oluşan kurumlar vergisi kaybının 1.730.137.714,04 TL olduğu hesaplanmıştır. Yapılan tahminde, yurt içi transfer fiyatları, hizmet ithalatı ve ihracatı gibi konular ise dikkate alınmamıştır²⁷.

Yapılan araştırmalar, çokuluslu şirketler tarafından beyan edilen kazançların yerel vergi oranları ile ters orantılı olduğunu ortaya koymuştur. Grup içinde yapılan işlemlerin bir kısmının bu amaç için kullanıldığı anlaşılmıştır²⁸.

Şirketlerin transfer fiyatlandırması yolu ile ulaşmak istedikleri vergisel sonuçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür²⁹:

- Vergi oranının yüksek olduğu ülkelerde, bağlı şirketlerden olduğundan daha yüksek bedel ile alım yaparak ve düşük bedelli satışlar yapılarak vergi matrahının küçültülmesi ve vergi oranının düşük olduğu ülkede ise tersi uygulamalarla karın vergi oranının düşük olduğu ülkeye aktarılması suretiyle kurumlar vergisinin daha az ödenmesi,
- Ülke dışında yer alan bağlı birimlere ödenen kar payı, patent, know how ve marka hakkı karşılığı yapılan ödemeler stopaj vergisine tabi ise bunlar için yapılacak öde-

²⁶ Güngör URAS, Milliyet Gazetesi, 11.05.2011, <http://ekonomi.milliyet.com.tr/abd-de-sirketler-kar-ediyor-vergi-vermiyor/ekonomi/ekonomiyazardetay/12.05.2011/1389017/default.htm> Erişim 20 Aralık 2011

²⁷ Ali Rıza GÖKBUNAR, Serdar PEHLİVAN, "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı", Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 2010, Sayı 1, s. 118.

²⁸ Susan BORKOWSKI, "Electronic Commerce, Transnational Taxation and Transfer Pricing: Issues and Practices", The International Tax Journal, Vol. 28, Number 2, Spring 2002, s.3.

²⁹ İhsan GÜNAYDIN, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları", Vergi Dünyası, Sayı:216, Ağustos 1999, s. 169.

melerin dışarıdan alınan malların fiyatı içinde gizlenerek yurtdışına kaydırılması suretiyle daha az stopaj vergisi ödenmesi,

- Vergi oranının daha yüksek olduğu ülkede yerleşik olan firma tarafından aynı şirketler topluluğundaki diğer şirketlere uygulanması gereken hizmet, gayri maddi haklar vb. karşılıklarının suni olarak düşük gösterilmesi ya da bu bedellerin hiç tahakkuk ettirilmemesi ve böylece diğer şirketlere ait maliyet paylarının da üstlenilmesi yoluyla vergi matrahının düşürülmesi,
- Dışarıdan ithal edilen malların transfer fiyatının düşük gösterilerek gümrük vergisi ve katma değer vergisi matrahlarının düşük tutulması ve böylece daha az vergi ödenmesi,
- Çokuluslu şirketlerin merkezleri tarafından yürütülen ve bağlı şirketler tarafından yararlanılan hizmet bedellerinin paylaşılmasında, ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı düşük tutularak vergi oranı yüksek olan ülkedeki şirketin maliyetlerinin artırılması yoluyla daha az kar ve daha az vergi ödenmesi.

2.2.2- Şirket Yönetimi ile İlgili Amaçlar

Şirketlerin kredi kullanımı, birleşme, devir gibi işlemlerinde şirketlerin ekonomik durumunu gösteren mali analizler büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle transfer fiyatlandırması, ilişkili bir şirketinin finansal analiz sonuçlarının daha iyi görünmesini sağlamak amacıyla da kullanılabilir. Söz konusu şirketin bilanço ve gelir tablolarında şirketin mali durumu daha iyi gösterilerek bu şirketin satış değeri artırılabilir ya da kredi değerliliği arttırılmakta ve daha uygun koşullarla finansman olanağı elde etmesi sağlanabilmektedir³⁰.

Transfer fiyatının değiştirilmesi ile fonlar çok uluslu şirketlerin şubeleri arasında aktarılabilir. Böylece fon bulmakta sorun yaşayan bağlı şirketin fon sıkıntısı çözülmektedir. Transfer fiyatlandırması bağlı işletmeler arasındaki optimum kaynak dağılımının gerçekleşmesinin sağlanmasında da kullanılabilir³¹.

Bunun yanında şirketler, kur ve döviz sınırlamalarını aşmak, kâr paylarının yurt dışına aktarılmasındaki yasakları bertaraf etmek, teşvik ve indirimlerden yararlanabilmek gibi nedenlerden dolayı da transfer fiyatlandırmasını kullanabilmektedir.

2.2.3- Uluslararası Amaçlar

Firmalar mal ve hizmet fiyatlarını belirlerken, piyasadaki konumlarını rekabetçi ve sürdürülebilir bir noktaya taşıma amacını göz önünde bulundurlar. Çok uluslu işletmelerin nihai hedefi küresel bir ekonomide rekabet gücü elde edebilmek ve pazar payını elde tutabilmektir. Küresel rekabette piyasaya yerleştikten sonra kazanmayı amaçlayan çok uluslu şirketler, gerektiğinde bu amaçlarını gerçekleştirebilmek için düşük fiyatla mal satabilmektedir. Örneğin, bir ÇUŞ bağlı şirketinin yeni bir piyasaya girmesini

³⁰ GÜNAYDIN, a.g.m. s.170.

³¹ ÖZKANLI, a.g.m. s. 111.

sağlamak için düşük bir transfer fiyatı belirleyebilir. Yine bir ÇUŞ piyasaya girişini kolaylaştırmak veya durgun talebi arttırmak için fiyat indirimleri yapma yoluna gidebilir³².

Çok uluslu işletmelerin yapay transfer fiyatlandırması kullanmasındaki bir diğer amaç ise bünyesinde bulunan şirketleri döviz kuru dalgalanmalarından korumaktır. Küresel ölçekte faaliyet gösteren çok uluslu işletmeler faaliyette bulunduğu ülkelerde oluşan döviz kuru dalgalanmalarından etkilenebilmekte ve bu tür olumsuz etkilerden kendini korumayı amaçlamaktadır. Döviz kuru dalgalanmalarından korunmak ya da faydalanmak isteyen şirketler, ana merkez ile bağlı şirket veya şubeler arasındaki ödemelerin para birimini, ödeme dönemlerini veya malların teslim zamanlarını kur dalgalanmalarına göre ayarlamaktadır. Bu ayarlama dolayısıyla oluşan kâr veya zarar istenilen bağlı şirket veya şubeye aktarılacak suretiyle çok uluslu şirketler küresel karlarını maksimize edilebilmektedir³³.

2.3- Transfer Fiyatlandırması Örneği

Konunun somutlaşması ve ifadelerin daha iyi anlaşılabilmesi adına bu aşamada transfer fiyatlandırmasına bir örnek verilmesi yerinde olacaktır.

Örnek: A ülkesinde yerleşik bulunan (X) şirketi bu ülkede yılda 1.000 adet buzdolabı üretmektedir. (X) şirketi kendi ülkesinde 60 \$ maliyetle üretmiş olduğu buzdolaplarının bir kısmını ise B ülkesinde faaliyet gösteren ve bu ülkede yerleşik olan (Y) şirketi aracılığı ile satmaktadır. (X) şirketi buzdolabının tanesini 100 \$'dan (Y) şirketine satmakta, (Y) şirketi ise almış olduğu buzdolaplarının maliyeti üzerine %25 kâr ilave ederek 125 \$'a satmaktadır. A ülkesinde kurumlar vergisi oranı %50, B ülkesinde ise %20'dir³⁴.

Bu veriler ışığında çok uluslu şirketin konsolide gelir tablosu aşağıda yer alan Tablo 1'deki gibi olacaktır. Çok uluslu şirket yapılan 125.000 \$ konsolide satış sonrasında toplam 27.000 \$ konsolide kar elde etmiş ve 18.000 \$ konsolide vergi ödemiştir.

Tablo 1: Transfer Fiyatlandırması İşleyiş Örneği - 1 (\$)

	A Ülkesi (X) A.Ş.	B Ülkesi (Y) A.Ş.	Konsolide Tablo
Satış Geliri	100.000	125.000	125.000
S. Malın Maliyeti	(60.000)	(100.000)	(60.000)
Diğer Giderler	(10.000)	(10.000)	(20.000)
Vergi Öncesi Kar	30.000	15.000	45.000
Kurumlar Vergisi	(15.000)	(3.000)	(18.000)
Vergi Sonrası Kar	15.000	12.000	27.000

³² Karen S. CRAVENS, "Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlaması" (Çev.İhsan GÜNAY-DİN), Vergi Sorunları, Haziran 2000, s. 141-143.

³³ J. S. ARPAN, Lee H. RADEBAUGH, International Accounting and Multinational Enterprises, John Wiley & SonsInc., 2. Edition, 1985, s. 259.

³⁴ AKTAŞ (b), a.g.e. s.87.

Ancak daha az kurumlar vergisi ödemek ve karlılığını arttırmak isteyen çok uluslu şirket bunu sağlamak için grup içi transfer fiyatını 100 \$ yerine 80 \$ olarak uygularsa tablo 2'de görüleceği üzere konsolide kar 33.000 \$'a yükselirken konsolide vergi 12.000 \$'a düşmektedir.

Tablo 2: Transfer Fiyatlandırması İşleyiş Örneği - 2 (\$)

	A Ülkesi (X) A.Ş.	B Ülkesi (Y) A.Ş.	Konsolide Tablo
Satış Geliri	80.000	125.000	125.000
S. Malın Maliyeti	(60.000)	(80.000)	(60.000)
Diğer Giderler	(10.000)	(10.000)	(20.000)
Vergi Öncesi Kâr	10.000	35.000	45.000
Kurumlar Vergisi	(5.000)	(7.000)	(12.000)
Vergi Sonrası Kâr	5.000	28.000	33.000

Bu örnekte açıkça görüleceği üzere ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan transfer fiyatı gerek ilişkili kişilerin ayrı ayrı ve gerekse konsolide olarak hem karlılığını hem de ödenecek vergi miktarını doğrudan etkilemektedir. Elbette buna bağlı olarak ülkelerin elde edeceği vergi geliri de değişmektedir. Bu nedenle transfer fiyatlandırması müessesesi küresel ekonomik faaliyetlere paralel olarak önem kazanmaktadır.

3- ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI KAVRAMI ve TRANSFER FİYATLANDIRMASI ile İLİŞKİSİ

Ticari işletmeler, ilişkili bulundukları gerçek ve tüzel kişilerden ayrı olarak bir tüzel kişiliğe sahiptirler ve kâr elde etmek için kurulurlar. Bu nedenle, işletmelerin ortakları, diğer gerçek ve tüzel kişilerle olan ticari ilişkilerinde objektif bir davranış tarzı benimsemelidir³⁵. Bu durum muhasebe uygulamalarında “kişilik kavramı” ile ifade edilmektedir. Ticari şirketler kâr dağıtımının getireceği vergi yükünden kurtulmak için bazen ilişkili kişiler ile yapılan işlemleri kullanırlar. İlişkili kişilerle (ortaklar gibi) yapılan işlemlerde ilişkisiz kişiler ile yapılan işlemlerden farklı fiyatlar kullanılarak kazanç örtülü olarak dağıtılır.

3.1- Örtülü Kazanç Kavramı

Örtülü kazanç dağıtımı, kurum bünyesinde bulunan servet unsurlarının, sermayenin normal şekilde azaltılması yerine başka bir yol kullanılarak ortaklara dağıtılmasıdır. Serveti oluşturan unsurların öz veya yabancı kaynaklardan elde edilmiş olması sonucu etkilemez. Ayrıca servete dahil olması gereken bir unsurun, kurumun aktif bir eylemi veya ihmali ile ortaklara intikal etmesi de aynı çerçevede değerlendirilir³⁶.

³⁵ Harun KAYNAK, “Kurumlar Vergisi Mükellefiyetlerinde Örtülü Kazanç Müessesesi Yönünden “Emsal” Kavramı”, Maliye Postası Dergisi, Sayı:471. s.68.

³⁶ Altar Ömer ARPACI, “Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)” http://www.alomalaye.com/altar_omer_kkeg.htm, Erişim, 22 Aralık 2011.

Bir kurum, dönem karını dağıtmadan önce ödenecek vergi ve diğer kanuni yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır. Kanuni zorunlulukları yerine getirmeden kazanç dağıtımı yapmak isteyen şirketler dolaylı yollardan ortaklara ve ilgili diğer kişilere kazanç dağıtımı yoluna gidebilirler. İşte bu gibi durumlarda kazancın örtülü yollardan ortaklara dağıtıldığından söz edilir. Yani kuruma ait servet unsurlarının sermayenin azaltılması dışında ortak veya sahiplere aktarılması yoluna gidilir.

3.2- Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Transfer Fiyatlandırması İlişkisi

Transfer fiyatlandırması, aralarında bağ bulunan şirketlerin kendi arasında yapılan mal ve hizmet alım satımında uygulanacak fiyatın nasıl belirlenmesi gerektiğini ortaya koymak için kullanılan bir kavramdır.

Örtülü kazanç ise bir şirketin kurum kazancını düşük göstermek amacıyla kâr-zarar hesabını etkileyen alım-satım, imalat, inşaat işlerinin, hizmet ilişkilerinin ve ücret ödemelerinin gerçeğe aykırı tutarlarda gösterilerek, kurum bünyesinde kalması gereken bir kazancın kurum ortaklarına veya diğer ilgili kişilere aktarılması olarak tanımlanabilir³⁷.

3.3- Hazine Zararı Kavramı

Transfer fiyatlandırması uygulamasında hazine zararı kavramı hazineye intikal etmesi gereken toplam verginin, iki ya da daha fazla gerçek veya tüzel kişi arasında gerçekleşen işlemler nedeniyle aşınmasını ifade eder. Hazine zararı alınması gereken verginin kısmen veya tamamen ortadan kalkması suretiyle mutlak nitelikte olabileceği gibi verginin sonraki dönemlere sarktığı durumlarda dönemsel bir zarar şeklinde de olabilir³⁸.

Hazine zararı kavramı pek çok eleştiriye neden olmuştur. Örneğin hazine zararı uygulamasının Türkiye dışında başka hiçbir ülkede bulunmadığı yönünde eleştiriler mevcuttur³⁹. Bir diğer büyük eleştiri ise, hazine zararı uygulaması ile mükellef bireyselliğinin dikkate alınmadığı yönündedir.

4- TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDA ABD, OECD ve AB DÜZENLEMELERİ

Uluslararası ölçekte faaliyet gösteren çok uluslu şirketler, bağlı bölümlerine ait faaliyetlerini ilgili bölümün bulunduğu ülkenin mevzuatına göre yürütmektedir. Çok uluslu şirketler, başta vergi konusundaki farklılıklar olmak üzere ayrı ülkelerde yer alan farklı mevzuatlardan yarar sağlamayı amaçlar⁴⁰.

³⁷ M. Fatih GÜNER, "Örtülü Kazanç Dağıtımı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Belirleme Yöntemleri", E-Yaklaşım, Sayı:14, Şubat 2006, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004094812.htm, Erişim: 24 Aralık 2011.

³⁸ Mesut KOYUNCU, Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs 2005, s. 22.

³⁹ KAPUSUZOĞLU (d), a.g.m. s,157.

⁴⁰ Orhan ÇELİK, "Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:1, Nisan 2000, s.107.

Transfer fiyatlandırması konusunda ilk çalışmalar ABD tarafından yapılmış ve konuya ilişkin temel yapılar oluşturmuştur. Bu nedenle diğer ülke ve kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemelerde, ABD tarafından yapılan düzenlemeler göz önünde bulundurulmuştur.

ABD dışındaki gelişmiş ülkelerin tamamına yakını, OECD tarafından hazırlanan ve sürekli olarak gözden geçirilip yenilenen OECD düzenlemelerini esas almaktadırlar⁴¹.

4.1- ABD Düzenlemeleri

Transfer fiyatlandırması konusunda ilk düzenlemeler ABD tarafından yapılmıştır. ABD tarafından yapılan bu düzenlemeler transfer fiyatlandırması konusundaki temel yapı taşlarını oluşturmuş ve daha sonra diğer ülke ve kuruluşlar yapmış oldukları tüm düzenlemelerde ABD düzenlemelerini model olarak almışlardır⁴².

Dünyada ilk yapılan düzenlemelerin ABD’de yapılmasının en büyük nedeni sahip olduğu çok uluslu şirket sayısının fazla olması ve bu şirketlerden elde ettiği vergi gelirlerinin toplam gelirler içinde önemli bir paya sahip olmasıdır. Transfer fiyatlandırması, ABD vergi sisteminin en önemli unsurlarından biridir⁴³.

1917 yılında imzalanan Savaş Gelirleri Anlaşması’nda (The War Revenue Act of 1917) bağlantılı organizasyonlar arasında yapılan gelir gider dağılımı konusunun incelenmesi ile ilgili olarak bir yetki verildiği görülmektedir. Daha sonra 1928 yılında imzalanan Gelir Anlaşması’nda (The Revenue Act of 1928) komisyon üyelerine, ikiden fazla ticari veya iş merkezi arasında yapılan gelir gider dağılımının incelenmesi konusunda yetki verilmiştir. Ancak transfer fiyatlandırması konusundaki ilk kanuni düzenleme olan İç Gelir Vergisi Kanunu’nun 482 numaralı kısmı (Internal Revenue Code, Section 482) 1954 yılında Gelir Kanunu’na girmiştir⁴⁴.

ABD’de transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemelerde temel kriter, OECD düzenlemelerinde olduğu gibi emsal bedellere uygunluk ilkesi olarak belirlenmiştir. 1968 yılında yapılan değişiklik ile emsal bedel için üç yöntem önerilmektedir. Bu yöntemler şunlardır⁴⁵:

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

1994 yılına kadar emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında yalnızca fiyat unsuru üzerinde durulmuş ancak 1994 yılı ve takip eden yıllarda yapılan değişikliklerle

⁴¹ Mehmet AKTAŞ (b), “Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi”, Vergi Dünyası, Sayı:294, Şubat 2006, s.26.

⁴² KAPUSUZÖĞLU (a), a.g.m. s.113.

⁴³ Jeffrey S. ARPAN, International Intracorporate Pricing Non – American Systems and Views, New York, 1972, Praeger PUBLISHERS, s.26 Aktaran: Hüseyin Işık, Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/370, s.67.

⁴⁴ Hüseyin IŞIK, Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/370, s.69.

⁴⁵ KAPUSUZÖĞLU (c), “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler (1)”, Vergi Dünyası, Sayı: 214, s.27.

emsallere uygunluğun tespitinde, uygulanan fiyatın yanı sıra yapılan işlemler sonucu elde edilen kârlar da yapılan değerlendirmeye dahil edilmiştir. Amerikan Gelir İdaresi (Internal Revenue Service "IRS") bağlı şirketler arasında gerçekleşen işlemlerde oluşan fiyatların emsallerine uygun olması hususunun yanı sıra bu işlemlerden elde edilen kârları da incelemeye almıştır⁴⁶.

ABD Gelir Kanunu'nun 482 sayılı kısmına ilişkin ceza koşulları, 1990 yılında yapılan kanuni değişiklikle, 6662 sayılı kısımda düzenlenmiştir. 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 kavuşturmaktadır. Cezalar mal veya hizmetin (veya borçları da içeren kullanımının) fiyatlarına uygulanarak hesaplanır⁴⁷.

ABD'de transfer fiyatlandırmasında uygulanmak üzere işlem cezası ve net düzeltme cezası olarak iki tür ceza öngörülmüştür⁴⁸.

1- İşlem cezası, yanlış belirlenen işlem tutarına göre belirlenir.

- i) Mükellefçe kullanılan fiyatın, olması gereken fiyata göre %200 veya daha fazla oranda olması ya da %50 veya daha az bir oranda, fazla veya düşük olduğu belirlenmiş ise eksik ödendiği tespit edilen verginin %20'si işlem cezası olarak kesilir.**
- ii) Mükellefçe kullanılan fiyatın, olması gereken fiyata göre %400 veya daha fazla oranda olması ya da %25 veya daha az bir oranda, fazla veya düşük olduğu belirlenmiş ise eksik ödendiği tespit edilen verginin %40'ı işlem cezası olarak kesilir.**

2- Net düzeltme cezası, ayarlama (düzeltme) yapılan gelir miktarına göre belirlenir.

- i) Vergilendirilebilir gelirden yapılan düzeltme 5 milyon dolardan yada toplam faturaların %10'undan fazlaysa, eksik beyan edilen gelirin %20'si oranında ceza kesilir.**
- ii) Vergilendirilebilir gelirden yapılan düzeltme 20 milyon dolardan yada toplam faturaların %20'sinden fazlaysa, eksik beyan edilen gelirin %40'ı oranında ceza kesilir.**

Öte yandan, yabancı kökenli şirketler arasında yapılan işlemlerin ABD de yapılacak tarhiyatlarda vergilendirilebilir geliri etkilememesi ve vergi mükelleflerinin 482. bölümde açıklanan yöntemlerden birisini seçmesi ve seçilen bu yöntemin emsal bedel sonuçlarını veren en iyi yöntem olduğunu kanıtlaması halinde ceza kesilmemektedir. Ancak kanıtların belgelerle ortaya konulması zorunludur⁴⁹.

ABD'de emsal bedelin tespitinde kullanılan yöntemler maddi ve maddi olmayan varlıkların transferine göre düzenlenmiştir. Bu yöntemler aşağıdaki tabloda sıralanmıştır.

⁴⁶ KAPUSUZOĞLU (b), a.g.e. s.33.

⁴⁷ KAPUSUZOĞLU (b), a.g.e.s.30.

⁴⁸ KAPUSUZOĞLU (a), a.g.m. s.21.

⁴⁹ KAPUSUZOĞLU, (a)a.g.m.s.30.

Tablo 3: ABD Transfer Fiyatlandırma Yöntemleri

Maddi Varlıkların Transferinde Kullanılan Yöntemler	Maddi Olmayan Varlıkların Transferinde Kullanılan Yöntemler
1- Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi	1- Karşılaştırılabilir Kontrolsüz İşlem Yöntemi
2- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	2- Karşılaştırılabilir Kar Yöntemi (CPM)
3- Maliyete Artı Yöntemi,	3- Kar Bölüşüm Yöntemi
4- Karşılaştırılabilir Kar Yöntemi	4- Belirtilmeyen Yöntemler
5- Kar Bölüşüm Yöntemi	
6- Belirtilmeyen Yöntemler	

Kaynak: www.revenue.act.gov.au, 482-3(a)-4(a) , H. Charles GUSTAFSON, Robert J. PERONİ, Richard Crawford PUGH, (1997) **Taxation of International Transaction, Materials, Text and Problems**, St Paul MN, West Publishing Co, 518-535.

ABD’de kullanılan yöntemler ile OECD tarafından tavsiye edilen yöntemler uyumludur. Ancak ABD’de emsal bedelin tespitinde kullanılan yöntemler maddi ve maddi olmayan varlıkların transferine göre düzenlenmiş olmasına karşın OECD yöntemleri geleneksel işlem yöntemleri ve diğer yöntemler olarak ikiye ayrılmıştır.

4.2- OECD Düzenlemeleri

OECD, (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) piyasa ekonomisine ve demokrasiye inanan ülkelerden meydana gelen uluslararası bir işbirliği örgütüdür. Üye ülkeler için yüksek oranlı ekonomik büyüme, kalkınma, yaşam seviyesini yükseltme, uluslararası standartlar getirme ve uluslararası ticareti geliştirme gibi amaçlara erişmek için kurulmuştur. 14.12.1960 tarihinde kurulan örgütün merkezi Paris’te bulunmaktadır. Aralarında Türkiye’nin de bulunduğu 23 Avrupa ülkesi ile ABD, Avustralya, Kanada, Japonya, Güney Kore, Meksika ve Yeni Zelanda OECD üyesidir⁵⁰.

OECD’nin transfer fiyatlandırması konusunda ilk çalışması, 1977 yılında hazırlanmış olduğu, “OECD Vergi Anlaşma Modeli”dir. 1979 yılında OECD Mali İşler Komitesi bütün ülkeler tarafından kullanılabilecek 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 yılına gelindiğinde ise, ilk defa 1979 yılında yayımlanmış olan rehberi, “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) adıyla yeniden yayımlanmıştır. Söz konusu rehber, bir takım düzenlemeler yapılarak 1999 yılında güncellenmiştir⁵¹.

⁵⁰ OECD, <http://www.oecd.org/about/whodoeswhat/>, Erişim, 15 Haziran 2011.

⁵¹ Musa YILDIRIM, Fatih BALCI ve Abdullah KIRAZ, Transfer Fiyatlandırması Uygulaması, Ankara: Mali Pusula Dergisi Eki, 2008, s.13.

2009 yılında Rehberin, “İdarelerin Anlaşmazlıkların Çözümündeki Yaklaşımları” başlıklı dördüncü bölümü anlaşmazlıkları ortadan kaldıracak çözümlerde yaşanan gelişmeler doğrultusunda yenilenmiştir. 2010 yılında Rehberin, “Emsallere Uygunluk İlkesi” başlıklı birinci bölümünde, “Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri” başlıklı ikinci bölümünde ve “Karşılaştırılabilirlik Analizi” başlıklı üçüncü bölümünde, en uygun yöntemin seçilmesine ilişkin yeni yaklaşım ile işleme dayalı kar yöntemlerinin nasıl uygulanacağına dair yeni açıklamalara ilişkin değişiklikler yapılmıştır. Bunun yanı sıra, “Transfer Fiyatlandırmasının İşletme Yapılanmasına Bakış Açısı” başlıklı yeni bir bölüm eklenmiştir. Son olarak Rehberin “Gayri Maddi Varlıklar” bölümünün gözden geçirilmesine ilişkin olarak hazırlanan taslak Tartışma Metni 6 Haziran 2012 tarihinde OECD tarafından yayımlanmıştır.

OECD, yayımlamış olduğu transfer fiyatlandırması rehberinde, rehberde yer verilen prensiplerin üye ülkeler tarafından kendi ülkelerindeki mevcut vergi kanunlarına uygun yapılandırılarak kullanılmasını tavsiye etmektedir.

Rehber, vergi idarelerinin ve uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırmasında uyacakları esasları ortaya koymakta ve bağımlı işletmeler arasındaki işlemlerde emsal bedel prensibinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektedir. Dolayısıyla üye ülkelerin bu konuda yapacakları düzenlemeler rehber ile uyumlu olacak, aynı şekilde uluslararası şirketlerde rehberde yer alan prensiplere uygun davranacaktır. Rehber, uluslararası standartları belirlediği için sadece üye ülke ve şirketlerine değil, diğer üye olmayan ülkelere ve şirketlerine de yol göstermektedir. Bu ülkelere Çin, Hindistan, Güney Afrika, Rusya örnek verilebilir⁵².

OECD Modeli’nde emsal bedel tespitine ilişkin olarak tavsiye edilen yöntemler Geleneksel İşlem Yöntemleri ve Diğer Yöntemler olarak ikiye ayrılmıştır. Aşağıdaki tabloda bu yöntemler sıralanmıştır.

Tablo 4: OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde Yer Alan Metotlar

Geleneksel İşlem Yöntemleri	Diğer Yöntemler
1- Karşılaştırılabilir Kontrol Edilmeyen Fiyat Yöntemi 2- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi 3- Maliyete Artı Yöntemi	1- Kar Bölüşüm Yöntemi 2- İşlemsel Net Kar Marjı Yöntemi

Kaynak: OECD, **OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi**, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>, Erişim, 04 Haziran 2014

OECD tarafından, emsal bedel veya fiyat tespit edilirken, öncelikle Geleneksel İşlem Yöntemleri’nin kullanılması gerektiği ancak daha doğru sonuca götürmesi durumunda Diğer Yöntemler’in kullanılabileceği belirtilmiştir.

⁵² Namık Kemal UYANIK, Transfer Fiyatlandırma, TÜROMB Yayınları, 278, s.29.

4.3- AB Düzenlemeleri

Ekonomik birlikler devletlerin uluslararası ekonomik ilişkilerini geliştirmek ve dış ticareti serbestleştirmek amaçları ile oluşturdukları uluslararası birliklerdir. Ekonomik işbirliğinin son aşamasını ekonomik birlikler teşkil eder⁵³. Başarılı bir ekonomik birlik olarak kabul edilen Avrupa Birliği her konuda olduğu gibi vergi politikaları alanında da uyumlaştırma yoluna gitmiştir.

AB'de transfer fiyatlandırması ve çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik olarak yapılan ilk çalışmalar 1976 yılında başlamıştır. Fakat bu konudaki en ciddi çalışma 23 Temmuz 1990'da "Tahkim Anlaşması" ile yapılmıştır. Bu metni önemli kılan ise transfer fiyatlandırması kapsamında emsallerine uygunluk ilkesine aykırılık öne sürülmesi nedeniyle bir üye devlet tarafından yapılan tarhiyat, çifte vergilendirme sonucunu doğuruyorsa, bu durumda karşı taraf için bir düzeltme hakkı olduğunu öngörmesidir. Ancak bu düzenlemenin uygulamada çok karşılık bulduğu söylenemez. Bunun en büyük nedeni, farklılıkları giderme yönünde yapılan çalışmaların birliğe üye ülkelerin mali özerklik alanlarına etki yapması ve bunun üye devletler tarafından kolaylıkla kabul edilememesidir⁵⁴.

AB ülkeleri arasında imzalanan "Tahkim Anlaşması"nın 4. maddesinde kâların saptanmasıyla ilgili temel ilkenin emsallerine uygunluk ilkesi olduğu belirtilmiştir. Buna göre, anlaşmayı imzalayan farklı ülkelerde yer alan bağlı şirketler arasındaki mali düzenlemeler, karşılaştırılabilir bağımsız şirketler arasında gerçekleşen benzer ilişkilere uygun olmalıdır. Bağlı şirketler ifadesi, birinin diğerine doğrudan ya da dolaylı olarak yönetim, kontrol veya sermaye yoluyla bağlantılı olmasını ya da aynı kişinin yönetim, kontrol veya sermaye yoluyla diğer şirketle bağlantılı olmasını ifade eder. Anlaşmanın 4. maddesine göre, başka ülkede yer alan bir şubenin kârı, bu şube bağımsız bir işletme varsayılarak değerlendirilecektir. Emsallerine uygunluk ilkesi bakımından 4. madde, OECD Anlaşma Modeli'nin 9. maddesiyle büyük ölçüde aynıdır⁵⁵.

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından transfer fiyatlandırması uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan sorunların çözümüne yönelik olarak Haziran 2002 tarihinde "Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Ortak Forumu" kurulmuştur.

⁵³ Arıcan SÜRAL, Uluslararası Ekonomik Anlaşmaların Vergi Sistemi Üzerine Etkileri, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Türkiye'nin Durumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Ankara, 1983, s. 22.

⁵⁴ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği -Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Türk Vergi Sistemi, Sorunlar, Çözüm Önerileri, Doğuşum Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara, 2002, s.392-393.

⁵⁵ TOBB ve HUV, a.g.e. s. 393.

İKİNCİ BÖLÜM

EMSAL BEDEL PRENSİBİ UYGULAMASINDA OECD TARAFINDAN BELİRLENEN UYGULAMA ESASLARI

1- OECD DÜZENLEMELERİ

Şirketler, transfer fiyatlandırması nedeniyle herhangi bir cezai müeyyideye maruz kalmamak için, transfer fiyatını belirlerken emsallere uygunluk ilkesine bağlı kalmak zorundadırlar. Çünkü transfer fiyatlandırmasında baz alınan temel kriter emsal bedele uygunluk ilkesidir⁵⁶. Şirketlerin emsal bedele ulaşması için OECD tarafından çeşitli yöntemler geliştirilmiş ve şirketlere yön tayin edilmiştir. Bu bölümde OECD tarafından geliştirilen bu yöntemler ve uygulama esasları incelenecektir.

1.1- Emsal Bedel veya Piyasa Fiyatı Prensibi

Gerek uluslararası işletmelerin yaptığı işlemlere gerekse ülke düzenlemelerine bakıldığında bağlı şirketler arasındaki ilişkileri düzenleyen temel ilkenin Emsallerine Uygunluk İlkesi (Arm's Length Principle) olduğu görülmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, uluslararası bir transfer fiyatlaması standardıdır⁵⁷. Bu ilke, ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, ilişkisiz kişiler arasında yapılan benzer işlemlere uygun olması gerekliliğini ifade etmektedir.

Emsal bedel en basit ifadeyle piyasa fiyatı olarak belirtilebilir. Piyasa fiyatı ise aralarında ilişki bulunmayan kişi ve kurumların yaptıkları işlemlerde uyguladıkları fiyattır. Yapılan işlemin emsallere uygun olması, ilişkili kişilerle yapılan mal/hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin aralarında böyle bir ilişki bulunmayan kişiler arasında yapılması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat aynı şartlar altında aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan kişilerle yapılan işlemlerdeki piyasa fiyatına uygunsa işlem emsallere uygun olarak yapılmış demektir, aksi takdirde işlem emsallere aykırı kabul edilecektir⁵⁸.

1.2- Emsal Bedel Prensibinin Kaynağı

İngilizce bir terim olan Arm's Length Principle, Türkçe'ye Emsallere Uygunluk İlkesi, Emsal Fiyat Prensibi, Emsallerine Uygunluk İlkesi, Emsal Bedel gibi farklı isimler ile çevrilmiştir.

Örtülü kazancın vergilendirme esaslarıyla ilgili olarak, çeşitli tarihlerde OECD tarafından yayımlanmış çok sayıda rapor bulunmaktadır⁵⁹. 1979 yılında OECD Mali işler

⁵⁶ Eyüp İNCE, "OECD İle Seçilmiş Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Transfer Fiyatlandırması İle Karşılaştırma", Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4486> , (Erişim: 10.10.2014).

⁵⁷ Billur YALTI SOYDAN (b), "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlaması Rehberi", Vergi Sorunları, Sayı:107, s. 108.

⁵⁸ Doğan ŞENYÜZ, Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 53.

⁵⁹ Şükrü KIZILOĞLU, Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Yaklaşım Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2002, s. 49.

Komitesi transfer fiyatlandırması konusunda ilk uluslararası rehber olan “Transfer Fiyatlandırması ve Çokuluslu İşletmeler Raporu”nu yayınlamıştır. Transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak uluslararası sistemin şekillenmesinde OECD düzenlemelerinin rolü büyüktür. Transfer fiyatlandırmasının uluslararası vergi hukukundaki önemine binaen Rapor sürekli güncellenmektedir. Transfer fiyatlandırması konusundaki temel esaslara, OECD’nin yukarıda belirtilen ve her yıl gözden geçirilerek revize edilen 1995 tarihli “Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” nde yer verilmiştir. OECD rehber düzenlemelerinin temelinde emsal bedel ilkesi vardır. Bu ilke OECD Vergi Anlaşma Modeli’nin 9. maddesinde, “İki kuruluş arasındaki ticari ve mali ilişkiler için yapılan ya da konulan koşullar, bağımsız kuruluşlar arasındakinden farklıysa karlar bu kuruluşlardan birininkine göre düzenlenecektir ve vergilendirme de buna göre yapılacaktır.” şeklinde tarif edilmiştir.

2- OECD NORMLARINDA EMSAL BEDEL PRENSİBİNİN UYGULAMA ESASLARI

Vergi hukukunda, “emsal” kavramı, pazar/piyasadaki “benzer” bir “örneği” ifade eder. Bu kavrama, bir karşılaştırma ölçütü olarak çeşitli vergi kanunlarında sıkça başvurulduğu görülmektedir.⁶⁰

İşletmeler, ilişkili kişiler ile yaptıkları ticari işlemlerde transfer fiyatlarını belirlerken emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde hareket etmek zorundadırlar.⁶¹

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması ilk bakışta basit ve kolay uygulanabilir görünmekle birlikte gerçekte görüldüğü kadar kolay değildir. Özellikle maddi olmayan varlıklar söz konusu olduğunda uygulama karışık bir hal almaktadır. Bugüne kadar yapılan çalışmalarda çok uluslu işletmeler için en iyi ya da en uygun tek bir transfer fiyatlandırması yöntemi saptanamamıştır.⁶²

2.1- Karşılaştırılabilirlik Analizi

Bu yöntemde, kontrollü bir işlemde uygulanan fiyat ile (grup içi işlem) karşılaştırılabilir koşullar altında bulunan kontrol dışı (grup dışı) işlemin fiyatı mukayese edilerek bir sonuca varılır. Şayet iki fiyat arasında bir fark olduğu tespit edilirse, bu durumda serbest işlem fiyatının bağlı işletmeler yani kontrollü işlem için de geçerli olması gerekir. Böylece bağlı işlemlerin ticarî ve malî ilişkileri emsal fiyat üzerinden yeniden değerlendirilir.⁶³

Emsallere uygunluk ilkesi uygulanırken, genellikle kontrol edilen işlemler (grup içi) ile bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşen işlemlerin (grup dışı) karşılaştırılması yoluna gidilmektedir. Böyle bir karşılaştırmanın sağlıklı sonuç verebilmesi için karşılaştı-

⁶⁰ Billur, YALTI, “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız Ve Açık Emsal”, Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4519>, (Erişim:16.11.2014).

⁶¹ KAPUSUZÖĞLU (d), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları”, Vergi Dünyası, Sayı:323,s.157.

⁶² ANANDARAJAN, McGHEE ve CURATOLA, a.g.e. s.34.

⁶³ SOYDAN (b), a.g.m. s. 113.

tırma yapılan durumların ekonomik yönüyle birbirine benzer olmaları gerekmektedir. Vergi idareleri, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında karşılaştırma yaparken, karşılaştırılacak durumların yeteri kadar benzer özellikler taşıyıp taşımadığını ve karşılaştırılabilirliği sağlamak üzere ne tür düzeltmelerin yapılması gerektiğini dikkate almalıdır. Karşılaştırılabilirliği etkileyen unsurlar aşağıda sayılmıştır.

2.1.1- Mal ve Hizmetlerin Özellikleri

Hiç şüphesiz mal ve hizmetlerin serbest piyasada farklı değerlere sahip olmasının bir nedeni de mal ve hizmetler arasındaki nitelik farkıdır. Bu nedenle kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemlerin karşılaştırılmasında nitelik farklılıklarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Dikkate alınması gereken belli başlı nitelikler⁶⁴:

- Maddi varlıkların teslimi ile ilgili olarak, malların fiziksel özellikleri, kalitesi, piyasada kolay bulunabilirliği, güvenilirliği ve tedarik hacmi,
- Hizmetlerin sağlanması ile ilgili olarak, hizmetlerin niteliği ve kapsamı,
- Gayri maddi haklarla ilgili olarak, yapılan işlemin türü (ör. lisanslama ya da satış), gayri maddi hakkın türü (ör. patent, marka ya da know-how), korumanın süresi ve derecesi ile aktifin kullanılmasından elde edilmesi tahmin edilen menfaatler.

Yapılan karşılaştırmalarda mal ve hizmetlerin nitelikleri değerlendirilirken, bunların piyasada bilinen bir markaya sahip olup olmadıkları büyük önem taşımaktadır. **Çünkü** aynı özelliklere sahip olsalar dahi bilinen bir markaya sahip olan mal/hizmet ile az bilinen markalı malın/hizmetin fiyatlarının doğrudan karşılaştırılması doğru bir sonuç vermez⁶⁵.

2.1.2- Fonksiyonel Analiz

Bağımsız iki işletme arasında gerçekleşen işlemlerde, kullanılan varlıklar ve üstlenilen risklere bağlı olarak ücret, genellikle her kuruluşun gerçekleştirdiği işlevleri yansıtır. Bu nedenle, kontrol edilen ya da kontrol edilmeyen işlemlerin ya da kuruluşların karşılaştırılabilirliklerinin belirlenmesinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin de karşılaştırılması gerekmektedir⁶⁶.

Bu karşılaştırma yapılırken öncelikle incelemeye alınan tarafın üstlendiği işlevlerin ne olduğunun ortaya konması gerekir. Mükelleflerin ve vergi idarelerinin tanımlamaları ve karşılaştırmaları gereken işlevler arasında, tasarım, imalat, montaj, araştırma ve geliştirme, servis hizmeti, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklâm, nakliye, finansman ve yönetim işlevleri yer almaktadır⁶⁷.

⁶⁴ İ.Y.M.M. Odası, "Çok Uluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlanması Rehberi", Platform Der-gisi, 2007/Ocak, s.91. (Bundan Sonraki Kısımlarda Rehber olarak anılacaktır.)

⁶⁵ AKTAŞ (c), Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanması Olanakları, Anka-ra, Şubat 2004, Yaklaşım Yayıncılık, s.88-89.

⁶⁶ Serkan AĞAR, Transfer Fiyatlandırması, Doktora Tezi, 2009, Ankara Üniversitesi, s. 75.

⁶⁷ Rehber, 2007/Ocak, s.94.

2.1.3- Sözleşme Hükümleri

Emsallere uygun olarak yapılan işlemlerde, işlemin dayandığı sözleşme genel olarak sorumlulukların, risklerin ve faydalanan taraflar arasındaki dağılımını gösteren açık veya örtülü hükümler içerir. Bu nedenle sözleşme hükümlerinin analizi, işlev analizinin bir parçası olarak değerlendirilmelidir. Yazılı sözleşme bulunmadığı hallerde ise taraflar arasındaki akdi ilişki, davranışlarından ve bağımsız taraflar arasındaki ilişkileri yöneten ekonomik ilkelerden çıkarılmalıdır⁶⁸.

2.1.4- Ekonomik Koşullar

Emsal bedel, farklı piyasalarda aynı mal ya da hizmetler için dahi değişebilmektedir. Bu nedenle karşılaştırma yapılırken, bağımsız ve ilişkili kuruluşların faaliyet gösterdikleri piyasaların da birbirleriyle karşılaştırılabilir olmalarına ya da doğru bir karşılaştırma yapılabilmesini sağlayacak düzeltmelerin yapılmasına dikkat edilmelidir. Ekonomik koşullar, piyasaların büyüklüğü, coğrafi konum, piyasaların rekabet hacmi ile alıcıların ve satıcıların rekabet yönünden birbirlerine göre sahip oldukları konumlar, ikame mal ve hizmetlerin (ve bunlara yönelik risklerin) bulunup bulunmadığı, bir bütün olarak piyasada ve belirli bölgelerde arz ve talep seviyeleri, tüketicilerin satın alma güçleri, arsa, işçilik ve sermaye maliyetleri de dâhil olmak üzere üretim maliyeti, nakliye giderleri, piyasanın niteliği (ör. toptan ya da perakende), işlemlerin tarihi ve zaman gibi pek çok unsurdan etkilenmektedir⁶⁹.

Ekonomik koşullara ilişkin analizinin yüzeysel yapılması son derece yanlış sonuçlar doğmasına yol açabilir. Bu nedenle, ekonomik analizde öncelikle ilgili ülkenin ve karşılaştırma yapılacak diğer ülkelerin temel farklılık ve benzerliklerin ortaya konulması gerekir. Daha sonra şirket ya da şirketlerin içinde bulundukları ilgili ekonomilerdeki parametrelerden nasıl etkilendiğinin ve işlemdeki fiyat ya da bedeli etkileyecek hususların ortaya konulması gerekmektedir⁷⁰.

2.1.5- İş Stratejileri

Transfer fiyatlandırmasına yönelik karşılaştırılabilirliğin belirlenmesinde iş stratejilerinin de incelenmesi gerekmektedir. İş stratejilerin belirlenmesinde, firmaların yeniliklere ve yeni ürünlerin gelişimine açık olmaları, ürün çeşitliliği, politik değişimlerin değerlendirilmesi, risklerin önenebilirliği, yürürlükteki ve taslak halindeki iş mevzuatı hükümlerinin kuruluş tarafından benimsenmesi ve ticari faaliyetlerin gündelik işleyişleri üzerinde etkili olabilecek tüm diğer unsurlar da dâhil olmak üzere, bir işletme üzerindeki birçok değişkenin dikkate alınması gerekir. Ayrıca bu değerlendirme yapılırken, iş stratejilerinin bir ÇUŞ grubu tarafından mı, yoksa bu grubun bağımsız hareket eden üyeleri tarafından mı oluşturulduğunun belirlenmesi ve ilgili ticari stratejinin uygulanış

⁶⁸ YALTI SOYDAN (a), a.g.m. s.114.

⁶⁹ Rehber, 2007/Ocak, s.94.

⁷⁰ Feyyaz YAZAR, "Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması", Vergi Dün-yası", Sayı: 334, Haziran 2009, s. 61.

amaçları için aynı ÇUŞ'un diğer üyelerinin ne ölçüde ve ne tür bir katılımda bulunmaları gerektiğinin de göz önünde bulundurulması gerekebilir⁷¹.

2.2- Gerçekleşmiş İşlemin Niteliğinin Tanınması

İstisnai durumlar dışında vergi idaresi, gerçek işlemleri göz ardı etmemeli yada bu işlemlerin yerine başka işlemlerin yapıldığını varsaymamalıdır. Çünkü hukuki yönden geçerli bir işlemlerin yeniden yapılandırılması sırasında vergi idarelerinin işlemin nasıl yapılandırılması gerektiği hususunda aynı görüşleri paylaşmaması durumunda ortaya çifte vergilendirme sorunu çıkabilir⁷².

Bununla birlikte, bir mükellefin kontrol altındaki bir işlem için benimsediği yolun vergi idaresi tarafından göz ardı edilmesinin uygun ve kanuni olarak kabul edilebileceği istisnai iki özel durum bulunmaktadır.

Birinci durum, yapılan işlemin ekonomik içeriğinin işlemin biçiminden farklı olması halinde ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda vergi idaresi, tarafların işlemi tanımlayış biçimini göz ardı eder ve işlemi içeriğine uygun bir biçimde yeniden tanımlar. Örneğin, ilişkili bir şirketten faiz karşılığı borçlanıldığını ancak, borçlanan şirketin ekonomik koşulları göz önüne alındığında emsallere uygunluk ilkesi uyarınca yapılan bu yatırım işleminin uygun olmadığı öne sürülebilir. Bu durum kredinin bir sermaye taahhüdü olarak işlem görmesi sonucunu doğurabileceğinden dolayı vergi idaresinin yatırımı ekonomik içeriği uyarınca yeniden tanımlaması kabul edilebilir bir mahiyet arz edecektir.

İkinci durum ise, işlemin biçim ve içeriğinin aynı olmasına karşın, işlemle ilgili olarak yapılan düzenlemelerin bir bütün halinde dikkate alındığında, rasyonel bir biçimde hareket eden bağımsız kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemelerle tutarlılık göstermemesinden kaynaklanır. Örneğin, bir firmanın götürü bir ödeme tutarı üzerinden, diğer firma tarafından sözleşme süresi boyunca gelecekte yapılacak olan araştırmalar sonucu ortaya çıkan fikri mülkiyet haklarından sınırsız yararlanma hakkının sağlandığı uzun vadeli bir anlaşma uyarınca gerçekleşen bir satış işlemi gösterilebilir. Bu durumda yapılan işlemi, ticari bir mülkiyetin transferi olarak kabul etmek mümkün görünse de vergi idaresi açısından, söz konusu transferin koşullarının aynı mülkiyet hakkı transferi işleminin birbirinden bağımsız işletmeler arasında gerçekleşmesi durumunda söz konusu olacak transfer işleminin tabi olacağı koşullara uygun bir biçime dönüştürülmesi gerekmektedir. Bu nedenle, vergi idaresinin yukarıda belirtilen durumda, söz konusu anlaşmanın koşullarını, sürekli bir araştırma anlaşması olarak ticari açıdan rasyonel bir biçimde yeniden düzenlemesi uygun olacaktır⁷³.

2.3- Ayrı ve Birlikte Gerçekleştirilen İşlemlerin Değerlendirilmesi

Emsallere uygunluk ilkesi kapsamında piyasa değeri üzerinden en uygun fiyat tahmininde bulunabilmek için, işlem bazında değerlendirme yapmak ideal olanıdır. Ancak,

⁷¹ İŞİK, a.g.e. s.97.

⁷² YALTI SOYDAN (a), a.g.m. s.114.

⁷³ Rehber, 2007/Ocak, s.96.

bazen farklı işlemlerin, ayrı ayrı işlemler olarak tatmin edici bir biçimde değerlendirilebilmeleri mümkün değildir. Bu işlemlerin iç içe geçmiş olmaları ya da bir sürekliliği izledikleri durumlarda sağlıklı sonuç almak mümkün olmayabilir⁷⁴. Örneğin:

- i) Mal ya da hizmet tedarikine ilişkin bazı uzun vadeli sözleşmeler,
- ii) Gayri maddi varlıkların kullanımına ilişkin haklar,
- iii) Tek tek her ürünün ya da işlemin fiyatının belirlenmesinin pratik yönden mümkün olmadığı birbiriyle yakından ilişkili ürünlerin (örneğin, bir ürün yelpazesinin) fiyatlandırılması.

İlişkili kuruluşlar arasında gerçekleşen ve ayrı sözleşmelerde yer alan işlemlerin emsale uygun olup olmadıklarının belirlenmesi amacıyla birlikte değerlendirilmeleri gerekir. Buna karşın, bu tür işletmeler arasında paket sözleşmelerle belirlenen diğer işlemlerin de ayrı ayrı değerlendirilmeleri gerekebilir. Bu tür düzenlemeler genellikle paket anlaşmalar olarak adlandırılır. Örneğin, bir ÇUŞ, patent, know-how ve ticari markalarla ilgili lisanslar, teknik ve idari hizmetlerin sağlanması ve üretim faaliyetlerinin kiralması gibi çok sayıdaki menfaati tek bir işlem oluşturacak biçimde bir hizmet paketi altında toplayabilir ve tüm bunlar için tek bir fiyat belirleyebilir. Ancak, malların satışında uygulanan fiyatların yardımcı nitelikteki bazı hizmetleri de kapsamına rağmen, paket anlaşmalar genellikle mal satışlarını içermezler. Bazı durumlarda, paketi bir bütün olarak değerlendirebilmek mümkün olmayabilir ve bu durumda pakette yer alan unsurların ayrıştırılarak değerlendirilmesi gerekir. Vergi idarelerinin böyle durumlar karşısında, bir paket kapsamında yer alan unsurları ayrıştırarak ayrı transfer fiyatları belirledikten sonra, paketin tamamı için saptanan transfer fiyatlamasının emsallere uygunluk ilkesine uyumlu olup olmadığını belirlemelidir⁷⁵.

2.4- Emsal Aralığının Uygulanması

Bazı durumlarda, bir işlemi oluşturan şartların emsale uygun olup olmadığının belirlenmesinde en güvenilir değeri belirleyen bir tek rakama (ör. fiyat ya da marj) ulaşabilmek mümkün olsa da, transfer fiyatlamasının kesin bir bilim olmamasından dolayı en uygun yöntem ya da yöntemlerin uygulanması sonucunda, tümünün de göreceli olarak eşit ölçüde güvenilir değerlerin ortaya çıkabildiği durumlar da söz konusu olabilmektedir⁷⁶.

Emsal bedel aralığı, aynı transfer fiyatlandırması yönteminin karşılaştırılabilir farklı kontrolsüz işlemlere uygulanması veya aynı verilerin farklı transfer fiyatlandırma yöntemlerinde kullanılmasından elde edilen değişik emsal fiyatların elde edildiği bir fiyat dizisidir⁷⁷.

Çoklu yöntemlerin kullanılmasıyla elde edilen emsal değer aralıkları açısından genel geçer bir kural belirlemek mümkün değildir. Çünkü bu yöntemlerin uygulanması ile

⁷⁴ İŞİK, a.g.e. s.100.

⁷⁵ Rehber, 2007/Ocak, s.98.

⁷⁶ Cihangir ÖZÇELİK, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında "Emsal Fiyat Aralığı", Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4723> (Erişim: 14 Ağustos 2014).

⁷⁷ N. Semih ÖZ, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 294.

elde edilen sonuçlar, kullanılan yöntemlerin göreceli olarak güvenilir olmasına ve bu yöntemlerde kullanılan bilginin niteliğine bağlı olarak değişebilecektir.

Şayet kontrol edilen işlemlerle ilgili koşullar (ör. fiyat ya da marj gibi) emsal değer aralığı içinde kalıyorsa, bir düzeltme yapmaya gerek duyulmamalıdır. Ancak kontrol edilen işlemle ilgili koşulların (ör. fiyat ya da marj gibi) vergi idareleri tarafından belirlenen emsal değer aralığının dışında olması halinde, mükellefe yapılan işlemin emsallere uygunluk ilkesine uygun olduğunu ve işlem ile ilgili sonuçların emsal bedel aralığı içinde bulunduğunu kanıtlaması için savunma hakkının tanınması gerekmektedir. Vergi idaresinin, mükellefin bu hususu kanıtlayamaması halinde, kontrol altındaki işlemin koşullarının emsal değer aralığı dikkate alınarak nasıl düzeltilmesi gerektiğini belirlemesi gerekmektedir⁷⁸.

2.5- Birden Fazla Yıla İlişkin Verilerin Kullanılması

Kontrol edilen işlemi belirleyen şartları tam olarak ortaya koyabilmek ve sağlıklı bir değerlendirme yapabilmek için gerek inceleme konusu dönem, gerekse önceki dönemlere ilişkin verilerin incelenmesi yararlı olacaktır⁷⁹.

Birden fazla yıla ilişkin verilerin toplanması, karşılaştırılabilir değerlerle ilgili ticari yaşam ve ürün yaşamı döngülerine ilişkin bilgilerde verebilmektedir.

İşlemin gerçekleştiği yılı izleyen dönemlere ilişkin veriler de transfer fiyatlaması konusundaki analizlerle ilgili olabilirler, ancak vergi idarelerinin daha sonraki dönemlerde oluşan koşullardan hareketle bir değerlendirme yapmaktan kaçınmaları gerekir. Örneğin, daha sonraki yıllara ilişkin veriler, belirlenen yöntemin kontrol dışı işlemlerin uygulanışında uygun düzeyde karşılaştırılabilir olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yönelik olarak, kontrol altındaki ya da kontrol dışı işlemlerin ürün yaşam döngülerinin karşılaştırılmalarında faydalı olabilmektedir.⁸⁰

2.6- Zararlar

Çok uluslu şirketler grubu bütün olarak kar etmesine rağmen bağlı bir işletme, sürekli olarak zarar ediyorsa bu olgu transfer fiyatlaması incelemesini gerektirebilir⁸¹.

ÇUŞ'un zarar eden işletmesi, yaptığı faaliyetler sonucu elde etmesi gereken menfaatler açısından, bağlı olduğu ÇUŞ grubundan yeterli düzeyde tazminat elde etmiyor olabilir. Örneğin, bir ÇUŞ grubu, rekabet gücüne sahip olabilmek ya da genel anlamda kâr elde edebilmek için bir ürün ya da hizmet grubunda yer alan bazı ürün ya da hizmetleri üreten ilişkili işletmesinin düzenli bir biçimde zarar etmesine göz yumabilir.

Zarar analizi yapılırken, çeşitli tarihsel, ekonomik ve kültürel nedenlerden dolayı ticari stratejilerin farklı ÇUŞ'lar arasında değişkenlik gösterebileceği gerçeğinin dikkate alın-

⁷⁸ Rehber, 2007/Ocak, s.99,100.

⁷⁹ YALTI SOYDAN (a), a.g.m. s. 115.

⁸⁰ Rehber, 2007/Ocak, s.99,100-101.

⁸¹ YALTI SOYDAN (a), a.g.m. s.115.

ması gerekir. Bazı durumlarda piyasaya yayılmak isteyen şirketler ticari strateji olarak düşük fiyatlar belirleyebilirler ve bundan dolayı makul bir süre boyunca sürekli ortaya çıkan zararlar söz konusu olabilir. Örneğin bir imalatçı, yeni ürünlerini ya da hizmetlerini tanıtmak, ya da potansiyel rakipleri engellemek üzere, zarar etmek pahasına bile geçici bir süre ürünlerinin fiyatlarını düşürebilir. Ancak, uzun vadede kâr etme beklentisine bağlı olarak uygulanan düşük fiyatların ancak geçici bir süre için uygulanması beklenebilir⁸².

2.7- Hükümet Politikalarının Etkisi

Mükellefler, fiyat kontrolleri, faiz oranları üzerindeki kontroller, hizmet ya da yönetim ücretleri üzerindeki kontroller, belirli sektörlere sağlanan teşvikler, gayri maddi hak bedelleri üzerindeki kontroller, kambiyo kontrolü, “anti damping” vergileri, ya da kur politikaları gibi hükümet tarafından uygulanan politikaların etkilerine karşı emsal değer üzerinde bazı düzeltmelerin yapılması gerektiği konusunda talepte bulunabilir. Genel bir kural olarak, hükümetler tarafından gerçekleştirilen bu tür müdahalelerin, o ülkenin kendine özgü koşulları olarak değerlendirilmesi ve normal ekonomik döngü içinde, mükellefin o piyasada uyguladığı transfer fiyatlamasının değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gerekir.

Dikkat edilecek bir diğer husus ise uygulanan bir fiyat kontrolünün ürün ya da hizmetin fiyatını hangi aşamada etkilediğinin belirlenmesidir. Dolaysız etki genellikle nihai fiyat üzerinden tüketiciye yansır, ancak bazen malların piyasaya arzı aşamasında da fiyatlar üzerinde bir etki ortaya çıkabilir. Bu durumda ÇUŞ'lar, bu tür kontrolleri hesaba katarak uyguladıkları transfer fiyatları üzerinde herhangi bir düzeltme yapmaksızın, kâr üzerinde ortaya çıkabilecek olan kısıtlamaların tüm yükünü nihai satıcıya bırakabilecekleri gibi bu yükün nihai satıcı ve aracılar arasında bölüşülmesini sağlayacak bir fiyat düzenlemesine de gidebilirler⁸³.

2.8- İhtiyari Olarak Yapılan Mahsuplar

İhtiyari mahsuplaşma, ilişkili kuruluşların bilinçli bir biçimde kontrol edilen işlemlerinin kapsamına dâhil ettikleri mahsup işlemidir. Bu işlem, ilişkili bir şirketin grup bünyesinde yer alan bir diğer ilişkili şirkete bir menfaat sağlaması ve sağladığı bu menfaat karşılığında, yapmış olduğu fedakarlığı dengeleyebilen bir menfaati temin etmesi durumudur⁸⁴.

2.9- Gümrük Değerlendirmelerinin Kullanılması

Emsallere uygunluk ilkesi, birçok gümrük idaresi tarafından ilişkili şirketler tarafından ithal edilen mallar için belirtilen değer ile bağımsız işletmeler tarafından ithal edilen benzer nitelikteki malların değerinin karşılaştırılması yapılırken bir yöntem olarak kullanılmalıdır.

⁸² IŞIK, a.g.e. s.100.

⁸³ AKTAŞ (c), a.g.e. s.96.

⁸⁴ Rehber, 2007/Ocak, s.104.

Gümrük yetkililerinin ve vergi idarelerinin sınır-ötesi kontrol altındaki işlemlerin rapor edilen değerlerinin incelenmelerinde benzer amaçlara sahip olsalar da mükellefler, teşviklerden yararlanabilmek için gümrük ve vergi idarelerine farklı bilgiler verebilirler. Mal ithal eden bir mükellef genelde, ithal ettiği mal üzerindeki gümrük vergisi yükünün düşük olmasını ister ve bunun için gümrükle ilgili işlemlerde düşük bir ücret belirlemeyi tercih eder. (Katma değer vergileri, satış vergileri ve tüketim vergileri açısından da benzer uygulamalar söz konusu olabilmektedir). Bununla birlikte mükellef, daha az gelir vergisi ödemek için indirilebilir giderlerini yükseltmek ister ve aynı mallar için daha yüksek bir fiyat beyan etmek isteyebilir⁸⁵.

2.10- Transfer Fiyatlaması Yöntemlerinin Uygulanması

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin yöntemler, ilişkili şirketler arasında gerçekleştirilen ticari ya da finansal ilişkilere uygulanan koşulların, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde yapılıp yapılmadığını belirlemektedir. Ancak her durum için genel geçerlilik arz eden tek bir yöntem bulunmamaktadır. Ayrıca ÇUŞ gruplarınca belirlenen fiyatların bu Rehber’de belirtilen emsallere uygunluk ilkesine uygun olmaları koşuluyla, fiyatların belirlenmesi sürecinde bu Rehber’de yer almayan yöntemleri de kullanabilmeleri mümkündür. Belirli bir yöntemin uygulanamaz bir yöntem olduğunun kanıtlanması da gerekmemektedir. Vergi idarelerinin küçük ya da marjinal düzeltmeler yapmaktan uzak durmaları gerekir. Bununla birlikte mükelleflerin, transfer fiyatlamasının nasıl belirlendiğini belgelerle tevsik edebilmeleri gerekmektedir⁸⁶.

3- OECD TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ

OECD rehberinde yer alan transfer fiyatlandırması yöntemleri Geleneksel İşlem Yöntemleri ve İşlemsel Kâr Yöntemleri olarak iki ana gruba ayrılmaktadır. Transfer fiyatlaması yöntemlerinin temel amacı, ilişkili kuruluşlar arasında yapılan ticari ve finansal işlerin piyasa şartlarına ve emsallerine uygunluğunu test etmektir. Söz konusu transfer fiyatlaması yöntemlerinden hiçbirisi tüm işlemlere uygulanabilecek nitelikte değildir. OECD rehberi vergi idareleri ve mükelleflere bu yöntemlerden birini kullanılmasını tavsiye etmektedir. Aynı anda birden fazla yöntemin kullanımını uygun bulmamaktadır.

3.1- Geleneksel İşlem Yöntemleri

Rehberde transfer fiyatlandırmasında kullanılan üç geleneksel yöntemden bahsedilmiştir. Bunlar: Karşılaştırmalı Kontrolsüz Fiyat Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi ve Maliyet Artı Yöntemidir.

⁸⁵ İŞİK, a.g.e. s.108.

⁸⁶ Rehber, 2007/Ocak, s.106.

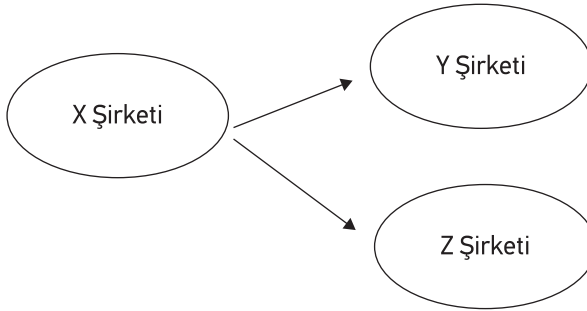
3.1.1- Karşılaştırılabilir Kontrol Edilmeyen Fiyat (KKEF) Yöntemi

Bu yöntemde ilişkili kişiler arasında yapılan bir işlem için hesaplanan fiyat, serbest piyasa şartları altında işlem gören benzer mal veya hizmetler için hesaplanan fiyat ile karşılaştırılır⁸⁷.

Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemi, OECD'nin (başkaca herhangi bir faktör göz önüne alınmadığı durumlar hariç) uygulanmasını istediği başlıca yöntemdir. KKEF yönteminde, kontrol edilen bir işlem dahilinde transfer edilen mal ya da hizmetlere uygulanan fiyatlar, karşılaştırılabilir koşullarda gerçekleşen kontrol dışı bir mal ya da hizmet transferinde uygulanan fiyatlarla karşılaştırılmaktadır. Bu iki fiyat arasında bir farklılık olması, ilişkili kuruluşlar arasındaki ticari ve finansal ilişkinin emsallere uygun olmadığını gösterir. Bu durumda kontrol edilen işlemde uygulanan fiyat yerine kontrol edilmeyen işlemde uygulanan fiyatın ikame edilmesi gerekir.

Şayet karşılaştırılabilir kontrol edilmeyen işlemlerin belirlenmesi mümkün ise KKEF yöntemi, emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir bir biçimde uygulandığı yöntem olacaktır⁸⁸.

KKEF yöntemi özellikle, ilişkili iki firma arasında alım-satım konu edilen bir ürünün, bağımsız bir işletme tarafından da satıldığı durumlarda uygulanabilmektedir⁸⁹.



Şekil 1 - Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi

X şirketi iştiraki olan Y şirketine düzenli olarak bilgisayar satmaktadır. X şirketi aynı zamanda kendisi ile bağlantısı olmayan Z şirketine de aynı bilgisayarlardan satmaktadır. X şirketi, Z şirketine olan satışlarında taşıma masraflarını ve sigorta, satıcı komisyonu masraflarını üstlenmektedir. Ancak Y şirketine satışlarında bu masrafları kendisi üstlenmemektedir.

⁸⁷ Timur ÇAKMAK, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi İçin Kullanılan Yöntemler Ve Bu Yöntemlerin İşleyişi", Vergi Dünyası, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4584>, (Erişim: 19.11.2011).

⁸⁸ DOĞRUYOL, a.g.e. s.27,28.

⁸⁹ Rehber, 2007/Şubat s.34.

Burada Y ve Z şirketlerine yapılan satışların karşılaştırılabilirlik derecesi belirlenirken, Z şirketine fazladan sağlanan (taşıma, sigorta ve komisyon masrafları) faydaların maliyetleri dikkate alınarak gerekli düzeltmelerin yapılması gerekir. Burada aynı mal hem kontrollü hem de kontrol dışı işleme konu olduğu için KKEF yöntemi güvenilir bir şekilde uygulanabilir.

Vergi idaresi, sağlıklı bir karşılaştırmanın olabilmesi için karşılaştırılan fiyatlar üzerinde gerektiğinde düzeltme yapmalıdır. Örneğin, X şirketinin bağlı şirketi olan Y şirketine 100 gün vadeli olarak mal sattığını, kendisi ile bağlantısı olmayan şirketlere ise 30 gün vade ile aynı malı sattığını kabul edelim. Dolayısıyla X ilişkili şirketine finansal avantaj sağlamış olmaktadır. Vergi idaresi X şirketinin Y şirketine yaptığı satışları bağımsız şirketlere yaptığı satışlar ile karşılaştırırken verilen vadeleri de dikkate almalıdır⁹⁰.

3.1.2- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Bu yöntemde öncelikle ilişkili kurumdan satın alınan bir malın, ilişkili kurum tarafından bağımsız kişilere satılması halinde oluşan fiyat esas alınmaktadır. Dolayısıyla bağımsız üçüncü şahıslara mal satan ilişkili kurum tarafından gerçekleştirilen satış işleminin emsallere uygun fiyatını hesaplayabilmek için, satılan ürünün piyasa fiyatının brüt satış kârı tutarı kadar düşürülmesi gerekmektedir⁹¹.

Yeniden satış fiyatı yönteminde ilişkili bir şirketten satın alınan bir malın, bağımsız bir işletmeye yeniden satılması ile süreç başlar. Daha sonra yeniden satışı yapan satıcının satış ve diğer faaliyet giderlerini karşılayacak ve uygun bir kâr elde edecek biçimde belirlenen bir tutar (yeniden satış marjı) yeniden satış fiyatından düşürülür. Kalan bakiye tutar, diğer giderler ile ilgili düzeltmeler de yapıldıktan sonra, ilişkili kuruluşlar arasında başta gerçekleşen mal transferi açısından emsal bedel olarak belirlenebilir. Bu yöntem pazarlama faaliyetlerine ilişkin tespitlerde verimli bir biçimde uygulanabilmektedir.

Yeniden satış yöntemi amaçları için, kontrol edilmeyen bir işlem, aşağıda belirtilen iki koşuldun birinin yerine getirilmesi durumunda, kontrol edilen bir işlemle karşılaştırılabilir⁹²:

- (i) Karşılaştırılan işlemler, ya da bu işlemleri üstlenen kuruluşlar arasındaki farkların hiçbirisi, serbest piyasada uygulanan yeniden satış marjı üzerinde önemli bir etkide bulunmayacaktır,
- (ii) Makul ölçüde doğru düzeltmeler kullanılarak bu tür farklılıkların önemli etkileri ortadan kaldırılabilecektir.

3.1.3- Maliyet Artı Yöntemi

Bu yöntemde emsallere uygun fiyat, ilgili mal/hizmet maliyetlerinin ilişkisiz kişilere satılması halinde fiyatın makul bir brüt kâr oranı kadar arttırılması ile hesaplanır⁹³.

⁹⁰ AKTAŞ (a), a.g.m. s.102.

⁹¹ ÇAKMAK, a.g.m. s.1.

⁹² Rehber, 2007/Şubat, s.35.

⁹³ Fatih SARAÇOĞLU, Ercan KAYA, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 216, Eylül 2006, s. 155.

Tedarikçinin kontrol edilen işlem dolayısıyla maliyet üzerine ilave edeceği tutarı belirlerken, aynı tedarikçinin bağımsız üçüncü şahıslarla olan işleminde gerçekleşen kazanç tutarının referans olarak dikkate alınması idealdir⁹⁴.

Maliyet artı yöntemi, kontrol edilen bir işlemde ilişkili alıcıya transfer edilen mallar/hizmetler karşılığında bu mal ya da hizmeti tedarik eden tarafın katlandığı giderin hesaplanması ile başlar. Daha sonra, üstlenilen işlevler ve piyasa koşulları dikkate alınarak uygun bir fiyatın belirlenmesi için, maliyete kâr marjı ilave edilir. Bu uygulama ile elde edilen fiyat, başta belirtilen kontrol edilen işlemin emsale uygun bedeli olarak kabul edilebilir. Yöntem özellikle yarı mamul malların ilişkili kişiler arasında alınıp satıldıkları ve işleme taraf olan bu ilişkili kişilerin aralarında ortak tesis anlaşmaları imzaladıkları ya da uzun vadeli satın alma ve tedarik düzenlemelerine girdikleri veya kontrol edilen işlemlerin hizmet tedariki faaliyetinden oluştuğu durumlarda en iyi sonucu verebilmektedir.

Kontrol dışı bir işlem, iki koşuldan birinin karşılanması durumunda maliyet artı yöntemi çerçevesinde kontrol edilebilir bir işlemle karşılaştırılabilir. Birincisi karşılaştırma konusu işlemler ya da bu işlemleri üstlenen kuruluşlar arasında var olan farklılıkların hiçbirisi, serbest piyasada geçerli olan maliyet artı kâr marjı tutarını önemli ölçüde etkilememelidir. İkinci durumda ise bu tür farklılıkları giderebilmek üzere makul ölçüde doğru düzeltmelerin yapılmış olması gerekir.

Maliyet artı yöntemi, özellikle maliyetlerin belirlenmesi açısından uygulamada birtakım sorunlar içermektedir. Her ne kadar bir işletmenin ticari yaşamını sürdürebilmesi için belirli bir süre içinde katlandığı tüm giderleri karşılayabilmesi gerekse de rekabet koşulları gereği bu her zaman mümkün olmayabilir.

Karşılaştırılabilirliğin önemli kıstaslarından biri de, muhasebe uygulamalarında paralelliğin sağlanmasıdır. Kontrol edilen bir işlem ile kontrol dışı bir işlemdeki muhasebe uygulamalarının farklı olması halinde kullanılan verilerde uygun değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

Saat mekanizmaları imalatçısı olan A, yerel bir şirkettir. A ürünlerini yurt dışında mukim bir bağlı şirket olan B'ye satmaktadır. A, imalat ettiği ürü 5 brüt kâr marjı elde etmektedir. Öte yandan, X, Y ve Z piyasada pazarlanan saatler için zamanlama mekanizmaları satan birbirinden bağımsız imalatçılardır. X, Y ve Z ürünlerini, birbirinden bağımsız (ilişkili kişi konumunda olmayan) yabancı alıcılara satmaktadır. X, Y ve Z, imalat faaliyetleri ile ilgili olarak, yüzde üç ile yüzde beş arasında değişen brüt kâr marjları elde etmektedirler. A, denetim giderleri, genel giderler ve idari giderleri işletme giderleri olarak muhasebeleştirdiğinden dolayı, söz konusu giderler satılan malların maliyetine yansıtılmamaktadır. Bununla birlikte, X, Y ve Z'nin brüt kâr marjlarında denetim giderleri, genel giderler ve idari giderleri işletme giderleri olarak yansıtılmaktadır. Bu nedenle, muhasebe uygulamalarında tutarlılığın sağlanabilmesi için, X, Y ve Z'nin brüt kar marjları üzerinde gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir⁹⁵.

⁹⁴ ÇAKMAK, a.g.m. s.1.

⁹⁵ Rehber, 2007/Şubat, s.94.

3.2- Diğer Yöntemler

Geleneksel işlem yöntemlerinin tek başlarına uygulanamadıkları durumlarda emsalere uygunluk şartlarını sağlayabilmek amacıyla kullanılabilecek diğer yöntemler üzerinde durulmuştur⁹⁶. Burada diğer yöntemlerle kastedilen, ilişkili kuruluşlar arasındaki belirli işlemlerden doğan karı inceleyen yöntemler olan “işlemsel kâr yöntemleridir”.

Diğer yöntemlerin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat veya bedelin tespitine olanak vermemesi halinde ise mükellefler kendi belirleyecekleri ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. Bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi gerektiği tabiidir⁹⁷.

OECD Üyesi ülkeler, emsallere uygunluk ilkesine desteklerini yineleyerek küresel formüllere dayalı bölüşümü reddetmiştir.

3.2.1- İşlemsel Kâr Yöntemleri

Çok sık kullanılmayan işlemsel kar yöntemi, kontrol edilen bazı işlemlerden doğan karları inceler. İşlemsel kar yöntemi, kontrol edilen bir işlemten doğan karı, işlemin bağımsız kuruluşlarca yapılması halindeki durumla karşılaştırması yapılırken, farklı bir takım şartlardan etkilenip etkilenmediğini ortaya koyabilecek uygun bir göstergedir. Böylece, gerçek ticari hayatta karşımıza çıkan ve geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanması ile aşılamayan karmaşıklığın bu bölümde belirtilen önlemlerin de alınması kaydıyla emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı bir transfer fiyatlandırmasına ulaşmak mümkün olabilir⁹⁸.

3.2.1.1- Kâr Bölüşüm Yöntemi

İşlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği durumlarda, ayrı ayrı değerlendirilmeleri mümkün olmayabilir. Ayrıca birbirinden bağımsız kuruluşlar, bir kar bölüşüm şekli üzerinde anlaşarak bir ortaklık kurabilirler. Kâr bölüşüm yöntemi, bağımsız kuruluşların yapacakları işlemlerde gerçekleştirmeyi öngördükleri kar bölüşümünü belirleyerek, kontrol edilen işlemle oluşan özel şartların kar üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlar.

Örneğin, bütün üretim ve organizasyon faaliyetleri Türkiye’de yapıp, pazarlama faaliyetleri bir vergi cennetinde yapılarak kar orada bırakılıyorsa, bu yöntem uygulanabilir⁹⁹.

Kâr bölüşüm yönteminde öncelikle, gerçekleştirilen kontrol edilen işlemlerden ilişkili kuruluşların alacakları kar belirlenir. Daha sonra, emsallere uygun olarak yapılan bir anlaşma göz önünde bulundurularak, ekonomik olarak geçerli bir temelde ilişkili kuruluşlar arasında kar bölüşümü yapılır.

Kâr dağıtımı, ilişkili kuruluşlar arasındaki işlev dağılımına bağlıdır. Kar bölüşüm yöntemi, doğrudan karşılaştırılabilir işlemlere dayalı olmadığından birbirinden bağımsız

⁹⁶ ÇAKMAK, a.g.m. s.1.

⁹⁷ Ramazan BİÇER, Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi, Ankara: TÜRMOB Yayınları-365, s.49.

⁹⁸ Rehber, 2007/Şubat, s.94.

⁹⁹ Emre KARTALOĞLU, Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Değerleme, Dönem Sonu İşlemleri, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/HTMLPrint.asp?id=1390>, (Erişim:14 Eylül 2014).

kuruluşlar arasında yapılan benzer işlemlerin belirlenemediği durumlarda da kullanılabilir bir yöntemdir.

Yöntemin başka bir avantajı da, işleme taraf olan her iki kuruluş da değerlendirildiğinden, her iki firmanın da aşırı veya imkânsız bir kar elde etme olasılığını büyük ölçüde ortadan kaldırmasıdır. Özellikle kontrol edilen işlemlerde kullanılan gayri maddi haklar bakımından tarafların katılımının analizinde bu husus büyük önem taşır.

Kâr bölüşüm yönteminin bazı dezavantajları da vardır. Bunlardan biri, ilişkili kuruluşların kontrol edilen işleme katkılarının değerlemesinde dikkate alınan dış piyasa ve-rilerinin, başka mevcut yöntemlerle nazaran bu işlemlerle daha az ilgili olabileceğidir.

İkinci dezavantaj ise kar bölüşüm yönteminin uygulanmasındaki zorluklara ilişkindir. Kâr bölüşüm yöntemi, ilk bakışta hem mükellef hem de vergi idareleri için daha erişilebilir gözükabilir, çünkü yöntem, birbirinden bağımsız şirketler hakkında daha az bilgiye ihtiyaç duymaktadır¹⁰⁰.

3.2.1.2- İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi

Bu yöntemde, mükellefin kontrol edilen işlemde elde ettiği ve uygun bir esasa (örneğin, giderler, satışlar, varlıklar) dayanan net kâr marjı üzerinde durur. İşlemsel net kâr marjı yöntemi, bu yönüyle maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemine benzer şekilde yürür¹⁰¹.

Bu yöntemde, net kâr marjları işlemsel farklılıklardan, Karşılaştırılabilir Kontrol Edilmeyen Fiyat Yönteminde kullanılan fiyata göre daha az etkilenmesidir.

Başka bir avantaj da ilişkili kuruluşların her birinin yapmış olduğu işlemlerin ve yük-lendiği sorumlulukların belirlenmesine gerek olmamasıdır. Ayrıca çoğu zaman, bütün katılımcıların defter ve kayıtlarının ortak bir esasa göre tutulması veya bütün katılımcı-lara masrafların dağıtılması da gerekmez.

İşlemsel net kâr marjı yönteminin bazı dezavantajları da vardır. En büyük dezavan-tajı, bir mükellefin net kar marjının fiyat veya brüt kar marjı üzerinde hiç etkisi olmayan ya da daha az ve doğrudan etkisi olan bazı faktörlerden etkilenmesinin söz konusu ol-masıdır. Yöntemin bu özelliği, emsallere uygun net kar marjına ilişkin doğru ve güvenilir tespitlerin yapılmasını zorlaştırır.

3.2.2- Emsallere Uygun Olmayan Bir Yaklaşım: Global Formüllere Dayalı Bölüşüm

Bir çok uluslu işletme grubunun toplam global kârlarının önceden belirlenen bir for-mül ile farklı ülkelerde faaliyet gösteren ilişkili kuruluşlar arasında paylaşmak için kullanılan bir yöntemdir. Kâr bölüşüm yöntemine benzetmekle beraber bu yöntem her bir olay ya da işlem bazında değil karın bütünü için uygulanmaktadır¹⁰².

Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi, ulusal vergi alanlarında uygun kar oranla-rını belirlemek için emsallere uygunluk ilkesine bir alternatif olarak öne sürülmüştür¹⁰³.

¹⁰⁰ Rehber, 2007/Şubat, s.97.

¹⁰¹ SARAÇOĞLU ve KAYA, a.g.m. s. 155.

¹⁰² Adem ANBAR, "Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması", Vergi Dünyası, 2008/Ağustos, Sayı:324 s.54.

¹⁰³ Rehber, 2007/Şubat, s.98.

Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi, bir ÇUŞ grubuna ait global karları, farklı ülkelerdeki bulunan ilişkili kuruluşlar arasında önceden belirlenmiş bir formül temelinde belirlenmiş esaslara göre dağıtır. Global formüllere dayalı bölüşüm yönteminin uygulanmasında üç temel unsur söz konusudur: vergilendirilecek birimin tespiti, küresel karların doğru olarak tespiti ve birimin global karlarının dağıtımında için kullanılacak formülün oluşturulması. Formül, büyük ölçüde varlıklar, giderler, bordro ve satışların birleşimine dayanacaktır.

Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemleri, bütün mükellefler için önceden belirlenmiş bir kâr dağıtım formülü kullanırken, işlemsel kâr yöntemleri, karşılaştırılabilir bağımsız kuruluşların karşılaştırılabilir durumlarını dikkate alarak özel bir temelde karşılaştırma yapar.

Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi, mükelleflere daha fazla idari kolaylık ve kesinlik sağlayacağı iddiasıyla emsallere uygunluk ilkesine bir alternatif olarak öne sürülmüş ve bu yöntemin ekonomik gerçekliğe daha uygun olduğu savunulmuştur. Ayrıca bu düşüncüyü savunanlar, bir dizi hesabın yerel vergi amaçlarına yönelik olarak geneli kapsayacak şekilde hazırlanacağından global formüllere dayalı bölüşüm yönteminin mükellefler açısından uygunluk giderlerini de azaltacağını öne sürmektedirler. Ancak OECD Üye ülkeleri, bu iddiaları kabul etmez.

4- TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYUŞMAZLIKLARINDAN KAÇINMA ve ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK İDARİ YAKLAŞIMLAR

Bu bölümde, transfer fiyatlamasına yönelik düzenlemelerden kaynaklanan anlaşmazlıkların çözümünde ve çifte vergilendirmenin önlenmesinde uygulanan çeşitli idari yaklaşımlar ele alınmaktadır.

4.1- Transfer Fiyatlaması Vergi Mevzuatına Uygunluk Uygulamaları

Her üye ülke kendi yerel mevzuatı ve idari prosedürlerine uygun olarak gerekli mevzuatı oluşturarak uygulanmaktadır. Çoğu ülke vergi mevzuatına uygunluk uygulamalarında, üç temel unsur üzerinde durmaktadır:

- (i) Mükelleflerin (stopaj vergileri ve bilgilerin raporlanması gibi) kurallara uymama olanaklarının azaltılması,
- (ii) Mevzuata uygunluğun sağlanmasına yönelik olarak (örneğin, eğitim ve yayınlanmış talimatlar aracılığı ile) gerekli yardımın sağlanması,
- (iii) Kurallara uymayan mükelleflere caydırıcı müeyyidelerin uygulanması.

Transfer fiyatlaması kurallarının gerek aynı ülke içinde gerekse farklı ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan tüm vergi mükelleflerine adil bir biçimde uygulayabilmesine yardımcı olmak üzere, transfer fiyatlamasına ilişkin kuralların sağlanmasında üç husus üzerinde durulmaktadır. Bunlar Vergi İncelemesi Uygulamaları, İspat Yükümlülüğü ve Cezalar uygulamalarıdır¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Rehber, 2007/Mart, s.21.

4.1.1- Vergi İncelemesi Uygulamaları

Vergi incelemesi uygulamaları, OECD Üyesi ülkeler arasında büyük ölçüde farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar, ilgili vergi idaresinin sistemi ve yapısı, ülkenin coğrafi açıdan büyüklüğü ve nüfusu, ülke içi ve uluslararası ticaretin düzeyi ve kültürel ve tarihsel etkiler gibi pek çok unsurdan kaynaklanabilmektedir¹⁰⁵.

Transfer fiyatlamasına ilişkin uygulamalar, gerek vergi idareleri, gerekse mükellefler açısından, incelemesi süreçleri üzerinde özel bazı sorunlar yaratabilmektedir. Karşılaştırılabilirlik, piyasanın yapısı, finansal durumlar ve diğer sektörel bilgiler üzerinde oldukça karmaşık bazı değerlendirmelerin yapılmasını gerekli kılabilir. Bazı ülkeler, transfer fiyatlandırması konusunda uzmanlaşmış vergi inceleme elemanlarını istihdam ederler. Transfer fiyatlandırması incelemeleri birtakım prosedürler içerir ve bu nedenle diğer vergi incelemelerine kıyasla daha uzun süre gerektirir.

İyi niyetli bir mükellef bile bazen transfer fiyatlamasındaki olguların karmaşık yapılarından dolayı bir hata yapabilir. Hatta iyi niyetli bir vergi inceleme elemanı, gerçeklerden yola çıkarak yanlış sonuçlara varabilir. Vergi idarelerine, transfer fiyatlaması ile ilgili incelemelerinde bu gözlemi dikkate almaları ve inceleme elemanlarından yaklaşımlarında esnek davranmalarını ve transfer fiyatlaması uygulamalarında, mükelleflerden tüm koşullar ve durumlarda gerçekçi sayılmayacak düzeyde bir kesinlik talebinde bulunmamaları önerilir. Ayrıca vergi inceleme elemanlarından, transfer fiyatlaması uygulamalarının ticari gerçekler ile ilişkilen-dirilmesinde, mükellefin bu konudaki ticari yargılarını dikkate almaları istenir¹⁰⁶.

4.1.2- İspat Yükümlülüğü

İnceleme uygulamalarında olduğu gibi, ispat yükümlülüğü de OECD ülkeleri arasında farklılık gösterebilmektedir. Çoğu ülkede vergi idareleri, gerek mükellef ile aralarındaki işlemlerde (örneğin tarhiyat ve temyiz), gerekse vergi davalarında, ispat yükünü kendisi üstlenmek zorundadır. Bu ülkelerin bazılarında, iyi niyet ilkelerine uygun davranmadığı belirlenen mükelleflerden ispat yükünü yerine getirmesi istenmekte ve vergi idaresine vergiye tabi kârı resen takdir etme yetkisi tanınmaktadır. Diğer ülkelerde ise, ispat yükü münhasıran vergi idaresi üzerindedir¹⁰⁷.

İspat yükünün mükelleflerin üzerinde olduğu ülkelerde vergi idareleri genellikle, kanunlar izin vermediği sürece mükelleflerin kazançları üzerinde resen takdir yetkisine sahip değildirler. Örneğin, bir OECD Üyesi ülkede bulunan vergi idaresi, emsallere uygunluk ilkesini tamamen göz ardı ederek cironun belirli bir yüzdesi üzerinden matrah takdir ederek bir tarhiyat yapamaz.

4.1.3- Cezalar

Cezalar, gerekli bilgilerin sağlanması, vergi beyannamelerin verilmesi gibi vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmediği durumlarda caydırıcı bir etki yaratmak üzere uygulanırlar.

¹⁰⁵ YALTI SOYDAN (a), a.g.m. s.118.

¹⁰⁶ Rehber, 2007/Mart, s.22.

¹⁰⁷ YALTI SOYDAN (a), a.g.m. s.118.

Sınır ötesi transfer fiyatlamasına ilişkin hususların iki farklı ülkenin vergi matrahlarını içerdiği için, bu ülkelerden birinde uygulanan sert vergi cezaları, mükellefleri o ülkedeki vergiye tabi karlarını olduğundan daha yüksek göstermeye teşvik edecektir. Böyle bir durumda ceza sistemi, emsallere uygunluk ilkesinin çiğnenmesine ve diğer ülkede vergiye tabi karların olduğundan daha düşük gösterilmesine yol açar¹⁰⁸.

4.2- Mütakabil Düzeltme ve Karşılıklı Mutabakat Prosedürü

OECD Model Vergi Anlaşmasının 25. maddesinde tanımlanan ve izin verilen bu prosedür, vergi idarelerinin çifte vergilendirme anlaşmalarının uygulanması ile ilgili olarak yaşanan anlaşmazlıkları çözmek için başvurdukları bir yöntemdir.

4.2.1- Karşılıklı Mutabakat Prosedürü

Karşılıklı mutabakat prosedürü, yetkili mercilere aralarında bir uzlaşmaya varmaları ve vergilendirme konusundaki anlaşmazlıkları çözüme ulaştırmaları konusunda herhangi bir zorunluluk getirmemektedir. Ancak yetkili merciler bir uzlaşmaya varma konusunda girişimde bulunmakla yükümlü kılınmışlardır¹⁰⁹.

4.2.2- Eşzamanlı Vergi İncelemeleri

Eşzamanlı Vergi İncelemeleri, Eşzamanlı Vergi İncelemelerinin Üstlenilmesine İlişkin OECD Model Anlaşmanın A Bölümünde tanımlanmış bulunmaktadır. Bu anlaşma uyarınca eşzamanlı vergi incelemesi, “iki ya da daha fazla tarafın, kendi ülkeleri dâhilinde, elde ettikleri bilgileri paylaşmak amacına yönelik olarak, ortak ya da bağlantılı menfaatlere sahip oldukları bir ya da daha fazla sayıdaki vergi mükellefinin vergisel işlemleri üzerinde eşzamanlı ve birbirinden bağımsız incelemelerde bulunmak konusunda bir düzenlemeye girmeleri” anlamına gelmektedir.

Eşzamanlı vergi incelemesi, iki ya da daha fazla ülkenin vergi incelemelerinde ortaklaşa hareket etmelerini sağlayan ve uluslararası vergilendirme konusunda geniş bir uygulama alanı bulan bir tür karşılıklı yardımlaşma yöntemidir. Eşzamanlı vergi incelemeleri, özellikle üçüncü bir ülkeden sağlanan bilgilerin büyük öneme sahip olduğu durumlarda, zamanında ve etkin bir bilgi alışverişini sağladığından dolayı son derece yararlı olabilmektedir. Geçmişte, transfer fiyatlamasına ilişkin konularda yapılan eşzamanlı vergi incelemeleri, vergi cennetlerinin araya sokulmasıyla işlemlerin gerçek niteliğinin belirsizleştiği durumlar üzerinde odaklanmışlardır¹¹⁰.

4.2.3- Güvenli Limanlar

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması ile ilgili olarak vergi idaresince mükellefler tarafından izlenecek basit bir yol oluşturulması ve bu yolu izleyen mükelleflerce

¹⁰⁸ Rehber, 2007/Mart, s.25.

¹⁰⁹ YALTI SOYDAN (a), a.g.m. s.122- 123.

¹¹⁰ Rehber, 2007/Mart, s.29.

vergi idaresine bildirilen transfer fiyatlarının vergi idaresi tarafından otomatik olarak kabulü sistemin temel mantığını oluşturur¹¹¹.

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasında karşılaşılan güçlüklerin ortadan kaldırılması ancak vergi idareleri tarafından, transfer fiyatlamasının otomatik olarak kabulünü sağlayan basit bir kurallar dizisinin oluşturulmasıyla sağlanabilir. Bu tür hükümlere “güvenli liman” ya da “güvenli sığınak” adı verilir. Güvenli liman, uygun niteliklere sahip belirli bir mükellef türüne vergi kanunları tarafından uygulanacak olan vergisel genel yükümlükler yerine daha basit nitelikte vergi yükümlülüklerini uygulayarak, bu mükellef grubun vergisel yüklerini azaltan bir kanun hükmü şeklinde tanımlanabilmektedir.

Güvenli limanın sağlanmasına ilişkin idari yükümlülükler, özellikle transfer fiyatlandırmasını ilgilendiren durumlarda belli bir mükellef grubunun, ülkenin transfer fiyatlamasına ilişkin mevzuatından tamamen muaf tutulmasını amaçlar. Söz konusu mükellef grubunun güvenli limandan yararlanmaya hak kazanabilmesi için belirli bazı kurallara uymaları zorunluluğu getirilebilir. Bu kurallar örneğin, mükelleflerin vergi idaresi tarafından kendilerine sağlanan basitleştirilmiş bir transfer fiyatlaması yöntemini uygulanması ya da kontrol edilen işlemlerin raporlanması ve defter tutma konularında başka hükümlere uyulması şeklinde olabilir.

Güvenli limanın iki alternatif uygulaması bulunmaktadır. Birinci uygulamada bazı işlemler (özellikle belirli eşiklerin belirlenmesi yoluyla) transfer fiyatlaması ile ilgili hükümlerin kapsamından çıkartılır. Diğerinde ise bu işlemlere uygulanan kurallar (örneğin, fiyatların ya da karlar için bazı değer aralıklarının belirlenmesi yoluyla) basitleştirilir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, güvenli limanların, vergi idaresi ile mükellef arasında kontrol edilen bir işlemin gerçekleşmesinden önce transfer fiyatlaması konusunda bir mutabakata varmalarına ilişkin herhangi bir prosedürün gerekmemesidir.

Bir kolaylaştırma mekanizması olarak tasarlanan güvenli limanların amacı, belirli şartları taşıyan mükelleflere transfer fiyatlandırması konusunda herhangi bir inceleme yapmadan, kontrol edilen işlemler üzerinden tahakkuk ettirilen ya da tahsil edilen fiyatların vergi idareleri tarafından kabul edileceği konusunda güvence sağlamak ve vergi idaresini transfer fiyatlaması konusunda ilgili mükellefler üzerinde daha fazla inceleme ve denetim uygulama yükümlülüğünden kurtarmaktır¹¹².

4.2.4- Peşin Fiyat Anlaşmaları

İdari faaliyetler genellikle idarenin tek yanlı tasarruflarıyla sürdürür. Ancak idare bazı faaliyetlerini sürdürebilmek için, özel hukuk kişileriyle karşılıklı irade açıklamak suretiyle yapılan sözleşmelerden faydalanır¹¹³.

Peşin Fiyat Anlaşması (APA), belirli bir dönemde kontrol edilen işlemler için transfer fiyatının belirlenmesinde kullanılacak kriterleri (örneğin, yöntem, karşılaştırılabilir

¹¹¹ ÖZ, a.g.e. s.304.

¹¹² Rehber, 2007/Mart, s.47,48.

¹¹³ Recep KAPLAN, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Niteliği”, Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4726>, (Erişim:12 Eylül 2014).

değerler ve uygun düzeltmeler gibi) belirleyen düzenlemeler bütünüdür. Peşin Fiyat Anlaşması, bir mükellefin başvurusuyla başlar ve mükellef diğer ilişkili kuruluşlar ve bir ya da daha fazla vergi idaresi arasında gerçekleşen müzakerelerle sonuca bağlanır. Peşin Fiyat Anlaşmaları, transfer fiyatlamasına ilişkin çözümlerle geleneksel, idari, adli ve anlaşma mekanizmalarına yardımcı olmak üzere tasarlanmıştır. Geleneksel mekanizmaların çözüm üretmediği durumlarda son derece yararlı olabilen bir yöntemdir.

Bu yöntemin uygulanması belirli bir zaman dilimini kapsayacak transfer fiyatı tahminlerine dayanır. Bu tahminlerin güvenilirliği tahminin niteliğine ve dayandığı varsayımlara bağlıdır¹¹⁴.

Peşin Fiyat Anlaşmaları, Vergi idareleri için özellikle, global menkul kıymetlerin, emtia alım satımına ilişkin operasyonlar ile maliyet katılım anlaşmalarında ortaya çıkan hususların açıklığa kavuşturulmasında oldukça faydalıdır.

OECD Model Anlaşmasının 25. maddesinin 3. bendinde yetkili mercilerin, Anlaşmanın yorumundan ya da uygulanışından ortaya çıkan sorunların çözümü için karşılıklı mutabakat çerçevesinde gereken çabayı gösterecekleri hüküm altına alınmıştır.

Peşin Fiyat Anlaşmaları, uluslararası işlemler üzerindeki vergi uygulamaların önceden tahmin edilebilirliğini sağlayarak belirsizliğin ortadan kaldırır. Ayrıca gerek vergi idareleri-ne, gerekse mükelleflere uzlaşma ortamı ve iş birliğinde bulunabilme imkanı sağlar.

İki taraflı veya çok taraflı Peşin Fiyat Anlaşmaları, ilgili tüm ülkelerin katılımı sağlandığından dolayı, çifte vergilendirme ihtimalini büyük ölçüde azaltır hatta tamamen ortadan kaldırabilir¹¹⁵.

4.2.5- Tahkim

Ticaretin ve yatırımların uluslararası nitelik kazanmasından dolayı, bu faaliyetlerle ilgili olarak ortaya çıkan vergi anlaşmazlıkları da uluslararası bir niteliğe bürünmüştür. Bu tür anlaşmazlıklar artık sadece mükellef ile bağlı olduğu vergi idaresi arasındaki ihtilaflar şeklinde değil, değişik vergi idareleri arasında ortaya çıkan ihtilaflar olarak karşımıza çıkmaktadır¹¹⁶.

Tahkim ile vergi mükelleflerine tarafsız uzmanlardan oluşan bir kurul önünde savunma yapma imkanı verilir ve anlaşmazlık konusunun kesin bir karara bağlanması sağlanır. Ancak tahkime gidilebilmesi için transfer fiyatlarının emsal bedellere göre yeniden ayarlanmasında iki akit devletin belirli bir süre içinde anlaşamaması halinde mümkündür. Bu durumda konu zorunlu olarak kurulacak bir uluslararası hakem kuruluna götürülür ve her iki devletin yetkili makamlarının hakem kararına bağlı olması ile sorun çözülür. 23 Temmuz 1990 tarihinde imzalanan ve 1 Ocak 1995'te yürürlüğe giren Avrupa Topluluğu Üye Ülkeleri Tarafından Kabul Edilen Tahkim Anlaşması, vergi ihtilaflarının çözümünde tahkime başvurulması ile ilgili olarak yapılan en önemli düzenlemedir¹¹⁷.

¹¹⁴ ÖZ, a.g.e., s.303.

¹¹⁵ Rehber, 2007/Mart, s.55,56.

¹¹⁶ Rehber, 2007/Mart, s.67,68.

¹¹⁷ İŞİK, a.g.e. s.187.

Model anlaşmaya 2008 yılında eklenen 25. maddenin 5. paragrafı, yetkili idarelerin birinci paragrafta belirtilen konular ile ilgili iki yıl içerisinde anlaşmaya varamamaları durumunda çözüme kavuşturulamayan bu konuların çifte vergilendirmeye tabi tutulan mükellefin talep etmesi halinde, tahkim yoluyla çözüme ulaştırılabileceğini düzenlemiştir¹¹⁸.

4.2.6- Dokümantasyon

Yapılan transfer fiyatlaması işleminin vergilendirme bakımından hukuka uygun olup olmadığı, vergi yükümlüsünün söz konusu işlemi yaparken basiretli bir tacirin vereceği ticari karara uygun işlem yapıp yapmadığına bağlıdır. Bu durumun tespiti için vergi yükümlüsünden yaptığı işlemleri yazılı belgelere bağlamasını beklemektedir¹¹⁹.

Her mükellef, mevcut olan bilgi kapsamında transfer fiyatlamasını emsallere uygunluk ilkesini göz önünde bulundurarak tespit etmeye çalışmalıdır. Bu nedenle mükellefler önce transfer fiyatlamasının vergisel açıdan uygun olup olmadığını genel olarak değerlendirmelidir.

Bazı transfer fiyatlaması uygulamalarında, kontrol edilen işlemlere taraf olan her bir ilişkili kuruluşa ilişkin bilgilere başvurmak yararlı olabilir. Bunlardan bazıları:

- i) İşin genel hatları,
- ii) Kuruluşun yapısı,
- iii) ÇUŞ grubu içindeki sahiplik ilişkisi,
- iv) İşlemden önceki son birkaç yıla ilişkin satış miktarı ve işletme sonuçları,
- v) Mükellefin yabancı ilişkili kuruluşlarla işlemlerinin seviyesi¹²⁰.

5- GAYRİ MADDİ HAKLARA İLİŞKİN ÖZEL DEĞERLENDİRMELER

Maddi varlıklar gözle görülür elle tutulur olmasına karşın gayri maddi varlıklar soyuttur. Zaman zaman bir gayri maddi varlığın alınıp alınmadığı, alındı ise gerçek değerinin ne olduğu hususları tartışmaya konu olabilmektedir. Özellikle çok uluslu şirketlerin ilişkili kişiler ile yapmış olduğu gayri maddi varlıklara ilişkin işlemler yapay transfer fiyatlandırmasına oldukça elverişlidir.

5.1- Gayri Maddi Hakların Tanımı

Gayri maddi haklar, mülkiyete konu olan ve müstakilen alınıp satılabilen iktisadi kıymetlerdir¹²¹. Genelde gayri maddi varlıklara ilişkin işlemlerin değerlendirilmeleri birtakım güçlükleri içerdiğinden bu tür işlemlere özel bir dikkat gösterilmesi gerekir. Ticari gayri maddi haklar ve pazarlamaya konu gayri maddi haklar olarak ikiye ayrılabilir.

¹¹⁸ Sedat KURDOĞLU, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları-na Etkisi", Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4719>, (Erişim: 05.09.2014).

¹¹⁹ YALTI SOYDAN (b), a.g.m. s. 134.

¹²⁰ Rehber, 2007/Nisan, s.22,23.

¹²¹ ÖZBALCI, a.g.e. s. 296.

Ticari gayri maddi haklar genelde risk ve maliyet içeren araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucunda elde edilir. Bu tür hakları geliştiren taraflar katlandığı giderleri ürün satışları, hizmet sözleşmeleri ya da lisans anlaşmaları yoluyla geri kazanmayı amaçlar.

Pazarlamaya konu gayri maddi haklar, bir ürün ya da hizmetin müşteri listelerini, dağıtım kanallarına ait bilgileri, ilgili ürünün nevi şahsına münhasır ismini, sembolleri, ticari marka ve ticari unvanları kapsar.

5.2- Gayri Maddi Varlıklar İçin Emsal Fiyatların Belirlenmesi

Gayri maddi varlıklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım, ya da model gibi, sınai varlıkların kullanımına ilişkin hakları, edebi ve sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile know-how ve ticari sırlar gibi fikri mülkiyet haklarını içermektedir¹²².

Gayri maddi varlıklar için emsal fiyatların belirlenmesinde, karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi için gayri maddi varlığı gerek devreden, gerekse devralan tarafın işleme bakış açılarının dikkate alınması gerekir. Devreden taraf emsallere uygunluk ilkesini uygularken, karşılaştırılabilir nitelikteki bir bağımsız kuruluşun aynı varlığı devretmeye hazır olduğu fiyatı dikkate alınmalıdır. Devralan taraf ise, kendi ticari faaliyeti açısından devir konusu varlığın değerine ve yararlılığına bağlı olarak söz konusu fiyatı değerlendirmelidir¹²³.

OECD, gayri maddi hak bedelinde karşılaştırılabilirlik açısından dikkate alınması gereken bazı özel hususlara dikkat çekmiştir. Bu hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir¹²⁴:

- (i) Gayri maddi hak karşılığında ödenen bedelin cinsi önem arz etmektedir,
- (ii) Bazı gayri maddi haklara ilişkin sözleşmeler, patent, lisans, marka kullanım hakkı gibi bir dizi hakkı içerirken, bazı sözleşmeler bu haklardan bir veya birkaçını içerebilir,
- (iii) Gayri maddi varlığı geliştiren tarafından bu varlığı devralanlara verilecek teknik yardım ve personel eğitimi gibi unsurların olup olmadığına bakılmalıdır,
- (iv) Lisans alan tarafın, lisans verene ürün veya süreçlerin gelişimi açısından sağladığı yararlar,
- (v) Gayri maddi varlıktan elde edilmesi beklenen menfaat,
- (vi) Gayri maddi hakların geçerli olduğu bölgede yer alan sınırlamalar,
- (vii) Transfer edilen haklar aracılığıyla imal edilen mallar üzerinde uygulanan ihracat kısıtlamaları,
- (viii) Yeni fabrikalar inşa etmek ya da özel makineler satın almak üzere gerçekleştirilen sermaye yatırımları, kuruluş giderleri ve piyasada gerçekleştirilmesi gereken geliştirme çalışmaları.

¹²² Metin DURAN (a), "Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması", Vergi Sorunları, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=4716, (Erişim:08.08.2014).

¹²³ Rehber, 2007/Nisan, s.29,30.

¹²⁴ Sinan GÜREL, "Gayrimaddi Hakların Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi Ve Bununla İlgili Emsal Çalışması", Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4756>, (Erişim:23 Eylül 2014).

6- GRUP İÇİ HİZMETLERE ÖZEL DEĞERLENDİRMELER

Grup içi hizmetler, aynı gruba bağlı ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, hizmetlerdir. Şüphesiz çok uluslu şirketlerin şirket organizasyonunu sağlamak bakımından ilişkili şirketlere pek çok hizmet sunması gerekmektedir. Hizmet soyut bir varlık olduğu için böyle bir hizmetin gerçekten verilir verilmemesinin tespiti ise oldukça güçtür. Örneğin, ana şirketin ilişkili şirketlere danışmanlık hizmeti verdiğini ve bu hizmet karşılığında yüksek tutarlı ücretler elde ettiğini varsaydığımızda, şirketler bu hizmetin verildiğini, diğer şirketin bu hizmete ihtiyacı olduğunu ve gerçek değerinin uygulanan fiyat olduğunu ortaya koymak zorundadır. Grup içi hizmetler transfer fiyatlandırması bakımından oldukça önemli bir konudur, zira yapay transfer fiyatlandırması için kullanıma uygundur.

6.1- Grup İçi Hizmet Tanımı

Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir¹²⁵.

6.2- Grup İçi Hizmetlerde Emsal Bedelin Belirlenmesi

Genelde ÇUŞ grubunun idari, teknik, finansal ve ticari hizmetler olmak üzere, pek çok hizmeti üyelerine temin etmesi gerekmektedir. Bu tür hizmetler, tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içerebilmektedir. Bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti başlangıçta ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi ya da başka bir grup üyesi tarafından üstlenilebilmektedir. Bu tür bir hizmette gerek duyan bağımsız bir kuruluş, söz konusu hizmetleri bu konuda uzmanlaşmış bir hizmet sağlayıcısından temin edebilir veya hizmetleri kendi bünyesinde ("in-house") üretebilir. Benzer şekilde bir ÇUŞ üyesi, bu hizmetleri doğrudan yada dolaylı bir olarak bağımsız kuruluşlardan temin edebilir veya aynı grup bünyesinde yer alan bir ilişkili kuruluşun temin edebilir yada bu hizmetleri kendi bünyesinde üretebilir.

Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca yanıtlanması gereken soru, herhangi bir hizmetin bir grup üyesi tarafından diğer grup üyelerine sağlanması halinde, söz konusu hizmetin, hizmeti alan grup şirketlerine ekonomik yada ticari bir değer sağlayıp sağlamayacağıdır. Bu husus bağlı kuruluşun, karşılaştırılabilir durumlarda aynı nitelikte hizmetlerin bağımsız bir kuruluş tarafından sağlanması halinde aynı tutarı ödemeye hazır olup olmayacağı, ya da böyle bir hizmeti kendi bünyesinde "in house" temin edilmesini arzu edip etmeyeceği konularında önem taşır¹²⁶.

¹²⁵ Serkan ÖZDEMİR, "Gayri Maddi Haklarla İlgili Düzenlemeler", İZMİRYYMO, <http://www.izmirymmo.org.tr/usercontent/images/serkan-%C3%B6zdemir-transfer-fiyatlandirmasi-hk-sunumu.pdf>, (Erişim:14 Mayıs 2014).

¹²⁶ Rehber, 2007/Nisan, s.42,43.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI ve EMSAL BEDELİN BELİRLENMESİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Transfer fiyatlandırması ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım satımında uygulanan fiyat veya bedelin, iktisadi ve ticari koşullar dikkate alınarak nasıl belirlenmesi gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan bir kavramdır. Örtülü kazanç dağıtımı ise kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına aktarılmasını ifade etmektedir. Transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç dağıtımı kavramları birlikte değerlendirildiğinde “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” olgusu karşımıza çıkar. Yani ilişkili kişilerin aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde, emsallerinden farklı fiyat veya bedel kullanmak suretiyle vergi matrahını aşındırmaları ve kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya diğer ilişkili kişilere aktarılması durumu söz konusu olur.

Bu çerçevede yapılan düzenlemelerin amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılması-na engel olmaktır¹²⁷.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15, 16, 17. maddelerinde yer alan örtülü sermaye ve örtülü kazanç uygulamaları transfer fiyatlandırması ile birebir örtüşmesine de özü itibarıyla söz konusu uygulamanın birer temsilcisi konumundadırlar. Bu yönüyle transfer fiyatlandırması uygulaması benzeri müesseselerin öteden beri Türk Vergi Sistemi’nde yer aldığı söylenebilir. Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine bakıldığında örtülü kazanç dağıtımı işleminin önüne geçilmesi için kanuni düzenlemelerin iki esas üzerine inşa edildiği görülmektedir. Bunlardan birincisi yapılan işlemlerde “emsallere uygunluk”, bir diğeri ise şirket tüzel kişiliğinin bağımsız bir varlık olduğunu ortaya koyan “ayrı varlık” prensibidir. Her iki esas da aslında OECD Transfer Fiyatlaması Rehberi-nin benimsediği esaslardır¹²⁸.

“21 Haziran 2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile uluslararası vergi çevrelerinin 70’li yıllardan beri aşına olduğu transfer fiyatlandırması terimi pozitif hukuk metnine geçmiştir.”¹²⁹

1- TÜRK VERGİ MEVZUATI’NDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI ile İLGİLİ KANUNİ DÜZENLEMELER

Türk Vergi Mevzuatı’nda transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk düzenlemeye, Mülga 5422 sayılı KVK’da yer verilmiştir. Kanun hükmünde her ne kadar “transfer fiyatlandır-

¹²⁷ GIB, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, 2010.

¹²⁸ ERDEL, OKUMUŞ, a.g.m. s.84.

¹²⁹ YALTI SOYDAN (c), “Yeni Kurumlar Vergisi Kanununu: Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Mart 2007, Sayı: 219, s. 8.

ması” kavramı geçmese de, Kanun’un “Örtülü Kazanç” başlıklı 17. maddesinin öz itibarı ile transfer fiyatlandırması ile örtüştüğü görülmektedir. Zira 5520 sayılı Yeni KVK’da konuya ilişkin hükümlere “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığı altında yer verilmiş olması, transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımı arasındaki sıkı ilişkinin bir göstergesi mahiyetindedir. 5520 sayılı Yeni KVK’nın 13. maddesinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin geniş ve açık tanımlamalar yapılarak konu belirginleştirilmiştir ve OECD düzenlemelerine uyumlu hale getirilmiştir.

1.1- Mülga 5422 Sayılı KVK’da Yer Alan Düzenleme

Mülga 5422 sayılı KVK’nın “Örtülü Kazanç” başlıklı 17. maddesinde yer alan hükümler aşağıdaki gibidir:

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

- 1. (2362 sayılı Kanunun 12’inci maddesiyle değişen bent) 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 çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa,*
- 2. Şirket, 1 numaralı fıkrafta yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa,*
- 3. Şirket, 1 numaralı fıkrafta yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak 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 çaracak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa.”*

1.2- 5520 Sayılı Yeni KVK’da Yer Alan Düzenleme

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı müessesesi esas olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi ile düzenlenmiş olup daha sonra 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinde yapılan düzenleme sonucunda 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu’nda da yerini almıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir:

“(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç

tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy 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 dâhilinde 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 mükel-

lefler 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 da uygulanmak üzere 6.6.2008) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığıının 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) (5766 Sayılı Kanunun 21. maddesi ile eklenen fıkra 8 olarak teselsül ettirilmiştir. Yürürlük, 6.6.2008) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

Uygulamaya yön vermek amacıyla söz konusu düzenlemelere ilişkin olarak “1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”¹³⁰ yayımlanmıştır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda Bakanlar Kurulu’na tanınan yetkilerin kullanılması ile ilgili 2007/12888 sayılı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar” yayımlanmıştır¹³¹.

Uygulamada doğan yeni düzenleme yapma ihtiyacı doğrultusunda, 2008/13490 sayılı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar”¹³² yayınlanmıştır. Ardından, bu karara ilişkin açıklamaların yer aldığı “2 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ” yürürlüğü girmiştir¹³³.

Bu konudaki son düzenleme ise, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın, 24.04.2008 tarihinde uygulamaya koymuş olduğu “TF- 1/2008-1 No’lu Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum, Örtülü Sermayeye İlişkin Formun Doldurulması Hakkındaki Sirküler” olmuştur.

1.3- Mülga 5422 Sayılı KVK ile 5520 Sayılı Yeni KVK’nın Örtülü Kazanç Dağıtımı Hükümlerinin Kıyaslanması

Yeni KVK’da yer alan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”na ilişkin hükümler, Mülga KVK’da yer alan “Örtülü Kazanç Dağıtımı”na ilişkin hükümleri genişletmiş ve sınırları belirginleştirmiştir. İki düzenleme arasındaki en büyük farklılıklar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- (i) Mülga 5422 sayılı KVK’da yalnızca “şirketlerin” (Anonim Şirket, Limited Şirket ile Eshamlı Komandit Şirket) yapmış olduğu işlemler örtülü kazanç dağıtımının kapsamına girmekte iken, 5520 sayılı Kanun’da “kurumların” ifadesi kullanıla-

¹³⁰ 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³¹ 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³² 13.04.2008 tarih ve 26846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³³ 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

rak kapsam genişletilmiştir. Böylece Kooperatifler, İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernek ve Vakıflara ait İktisadi işletmeler ve İş Ortaklıkları'nın yapmış olduğu işlemler de örtülü kazanç dağıtımı kapsamına alınmıştır.

- (ii) Yeni KVK'da ilişkili kişi kavramı Mülga KVK'ya nazaran oldukça genişletilmiş ve tek tek sayılmıştır. Böylece uygulamanın netlik kazanması sağlanmıştır.
- (iii) Mülga KVK'da emsal bedelin belirlenmesine ilişkin yöntemlere yer verilmemiş ve bu durum uygulamada pek çok sorunu beraberinde getirmiştir. Yeni KVK'da uygulanabilecek yöntemlere yer verilerek bu sorun çözülmüştür.
- (iv) Yeni KVK'da "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." denilerek, transfer fiyatlandırmasının varlığı halinde yapılacak işlemlere netlik kazandırılmış ve yoruma açık durumlar ortadan kaldırılmıştır.

Örtülü kazanç ve transfer fiyatlandırması arasındaki benzerlik ve farklılıkları aşağıdaki tabloda yer aldığı şekliyle özetlemek mümkündür,

Tablo 5: Örtülü Kazanç ve Transfer Fiyatlandırması Karşılaştırması

Örtülü Kazanç	Transfer Fiyatlandırması
Şirketler	Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri
Emsale nazaran bariz farklılık	Emsallere uygunluk
Emsallere uygun olmadığı idarece ispatlanır	Belirli yöntemler var, Emsal külfeti mükellefe ait
İlişkili kişilerle yapılan işlemler	İlişkili kişiler ve vergi cennetleri ile yapılan işlemler
Alım, satım, imalat...	Alım, satım, imalat...
Dağıtılan kazanç gider yazılmaz	Dağıtılan kazanç gider yazılmaz ve "kar payı" dağıtılmış kabul edilir
Tarhiyat yapılır, karşı taraf düzeltme kaydı?	İşleme taraf olanlar düzeltme yapar
Hazine zararı aranıp aranmayacağı tartışmalıdır	Yurt içi işlemlerde Hazine zararı yoksa eleştirilmez

Kaynak:Niyazi ÇÖMEZ, Transfer Fiyatlandırması Semineri, Deloitte, 08.05.2009 http://www.verginet.net/Dokumanlar/Transfer_Fiyatlandirmasi_Raporu.pdf, (03.06.2014).

Tablo incelendiğinde transfer fiyatlandırması uygulaması ile örtülü kazanç müessesesi arasında büyük benzerlikler olduğu görülmekle beraber, transfer fiyatlandırması

uygulamasının vergi cennetlerini de içine alarak kapsamı genişlettiği görülmektedir. Ayrıca uygulamada kullanılacak yöntemlere yer verilmiş, dağıtılan kazancın ise kâr payı olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Düzeltme işlemleri ve hazine zararı konusundaki belirsizliklerde ortadan kaldırılmıştır.

2- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ UNSURLARI

Bilindiği üzere şirketlerin kâr dağıtımı yapabilmesi, şirket yapısına göre kâr dağıtım kararı alınması, yasal yedeklerin ayrılması gibi bir takım kanuni zorunlulukların yerine getirmesine bağlanmıştır. Üstelik dağıtılan kazanç üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Şirketler söz konusu yükümlülüklerden kurtulmak için ilişkili kişiler ile yaptıkları işlemlerde gerçek fiyat veya bedelden farklı fiyat veya bedel kullanarak, kazanç dağıtımını yapılan işlemlerin arkasına gizlemektedir.

2.1- Objektif Unsur

5520 sayılı KVK'nın 13/1. maddesi incelendiğinde bir işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olabilmesinin bazı şartların varlığına bağlandığı görülmektedir. Dolayısıyla sayılan şartların örtülü kazanç dağıtımının objektif unsurunu oluşturduğunu söylemek yanlış olmaz. Söz konusu objektif unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:¹³⁴

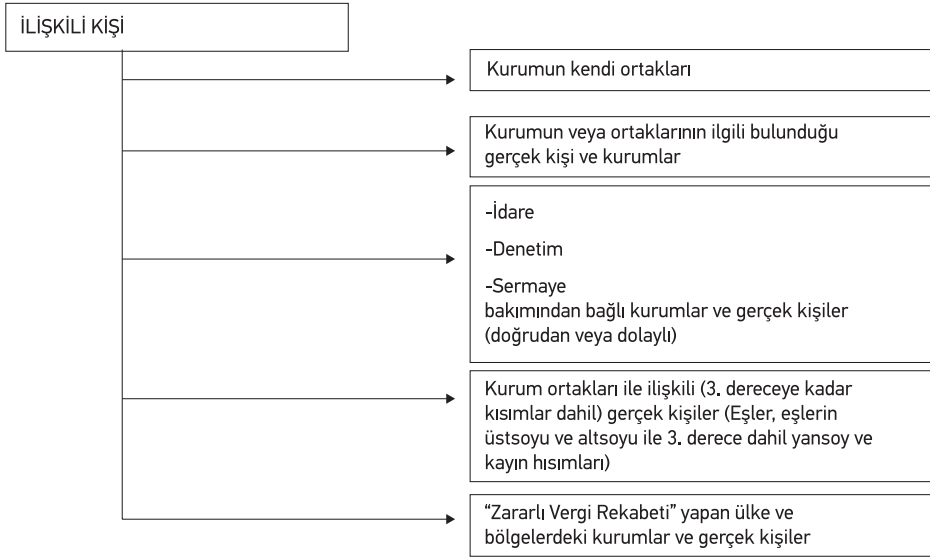
- Bir kurum tarafından bir mal/hizmet alım yada satımının (alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de bu kapsamdadır.) yapılmış olması,
- Söz konusu kurumun bu mal/hizmet alım yada satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- Yapılan mal/hizmet alım yada satımında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması.

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

2.1.1- Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Kapsamına Giren Mükellefler

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamındadır. 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de yer alan düzenlemeler ışığında, kurumlar bakımından ilişkili kişiler aşağıdaki şemada belirtildiği gibidir.

¹³⁴ DOĞRUYOL, a.g.e. s.44-45.



Şekil 2: Kurumlar Bakımından İlişkili Kişiler

Kaynak: Hülya YILMAZ, Yeni Transfer Fiyatlandırması Kurallarının Değerlendirilmesi, Deloitte, 19.12.2006

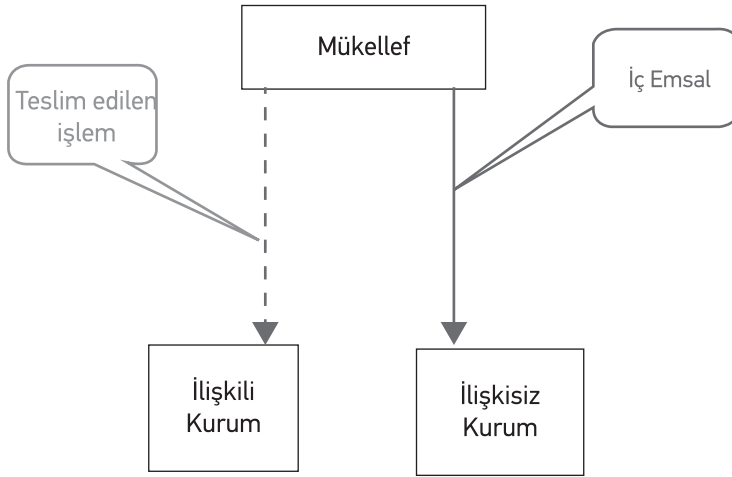
Tabloda görüleceği üzere Tebliğ'de ilişkili kişi kavramı oldukça geniş tutulmuş ve çerçeve kesin olarak ortaya konulmuştur. Böylelikle yapılan işlemlerin hangilerinin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirileceği netleştirilmiştir.

2.1.2- Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırı Bedel Üzerinden İşlem Yapılması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesi, uluslararası gelişmeler ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmiştir¹³⁵. Emsallere uygunluk ilkesi, 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinin 3'üncü fıkrasında, "...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..." olarak tanımlanmıştır. Maddenin ikinci fıkrasında, birinci fıkrada geçen "mal veya hizmet alım veya satımı" ifadesinin, imalat, inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması, verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemleri de içerdiği belirtilmiştir.

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.

¹³⁵ Cihangir ÖZÇELİK, a.g.m. s.1.

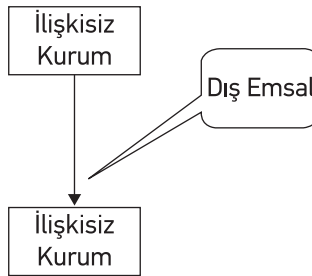


Şekil 3: İç Emsal Uygulaması (Şirket Kaynakları)

Kaynak: Niyazi ÇÖMEZ, Transfer Fiyatlandırması Semineri, Deloitte, 08.05.2009

İç emsal, mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade etmektedir. Yani mükellef ilişkisiz kişiler ile yaptığı işlemlerde kullandığı fiyatı ilişkili kişiler ile yaptığı işlemlerde baz almaktadır.

Dış emsal ise, bir mükellefin ilişkili kişi ile yapmış olduğu işlemlerde, ilişkisiz kişiler arasında gerçekleşen piyasa fiyatını esas alması temeline dayanır¹³⁶.



Şekil 4: Dış Emsal Uygulaması

Kaynak: Niyazi ÇÖMEZ, Transfer Fiyatlandırması Semineri, Deloitte, 08.05.2009

Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesinin (B) bendindeki vergilendirmede gerçek durumun esas alınacağı belirtilmesine karşın, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü

¹³⁶ GİB, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Yayın No:114, 2010. (Bundan Sonra GİB Rehberi olarak anılacaktır.)

kazanç dağıtımına ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunun 13. maddesi vergilendirmede varsayımsal vergiyi doğuran olayın esas alınmasını öngörmektedir. Başka bir anlatımla, Kurumlar Vergisi Kanunun 13. maddesi ile kanun koyucu, vergi idaresine vergilendirmede gerçek durumu esas almak yerine, varsayılan durum ile ikame etme/değiştirme yetkisi tanımıştır¹³⁷.

2.1.2.1- Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi gereğince, ilişkili kişilerle yapılan mal/hizmet alım/satımında uygulanan fiyatın veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat/bedele uygun olması gerekir¹³⁸.

Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında Kanun’ da yer alan ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir bağ bulunmayan kişiler tarafından yapılan ve işlemin gerçekleştiği anda mevcut piyasa ya da pazar fiyatına uygun olan tutardır. Emsallere uygun fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, bu ilke gereğince, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedelin bu tutara eşit olması gerekmektedir.

Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır. Emsallere uygun fiyat veya bedel tespit edilirken yapılacak karşılaştırmada öncelikle “iç emsal” kullanılacak, şayet bu şekilde uygun tutar bulunamaz ya da bulunan tutarın güvenilir olmadığı sonucuna varılır ise karşılaştırmada “dış emsal” esas alınacaktır.

2.1.2.1.1- Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilir olmasını ifade etmektedir. **Kontrol altındaki işlem**, birbirleriyle ilişkili olan kişiler arasındaki işlemleri, **kontrol dışı işlem** ise birbirleriyle herhangi bir şekilde ilişkisi bulunmayan kişiler arasındaki işlemleri ifade etmektedir¹³⁹.

Bu analiz genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımına konu olan işlemdeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır¹⁴⁰.

Karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullar ile aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında yapılan benzer nitelikteki işlemlerin koşulları karşılaştırılır.

¹³⁷ Mustafa AKKAYA, İ.Nihat BAYAR, Oytun CANYAŞ, “Vergi Hukukunda “Emsallere Uygunluk” Ve “Gerçeklik” İlkesi”, Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4533>, (Erişim: 08.09.2014).

¹³⁸ Zeki GÜNDÜZ, “Transfer Fiyatlandırması Uygulaması Kapsam Ve Çözümler”, İSMMMO, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sunular/01042008_zekigunduz.pdf, (Erişim: 08 Eylül 2014).

¹³⁹ GİB, GİB Rehberi, s.10.

¹⁴⁰ Emre KARTALOĞLU, Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Değerleme, Dönem Sonu İşlemleri, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/>, (Erişim: 11 Ağustos 2014)

Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi **için**, karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar olmaması gerekir. Bu çerçevede yapılacak bir 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. Şayet sonucu etkileyen farklılıklar var ise bu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için gerekli düzeltmelerin yapılması gerekir. Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken aşağıda açıklanan unsurların göz önüne alınması gerekmektedir¹⁴¹:

(i) Mal veya hizmetlerin nitelikleri: Karşılaştırılan mal veya hizmetlerin niteliğinin farklı olması, genellikle bu mal ya da hizmetlerin değerinin de farklı olmasına neden olmaktadır. Mallarda fiziksel özellikler, kalite ve güvenilirlik, arz miktarı ve bulunabilirlik 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. Bu nedenle, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik durumu tespit edilirken, bu tür farklılıkların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

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.

(ii) İşlev analizi: Yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin (tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi) mutlaka göz önünde bulundurulması gerekir. Zira ilişkisiz kişiler arasında yapılan işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan bir etkide bulunmaktadır. Ayrıca işlev analizi yapılırken, ilgili tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. Şayet, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler arasında önemli farklılıklar varsa ve bunların düzeltimi mümkün değilse, karşılaştırılabilirlik söz konusu değildir.

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 karşılaştırmaları etkileyen risklere örnek olarak verilebilir.

(iii) Ekonomik koşullar: Karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olmasına ya da fiyat üzerindeki etkilerinin giderilebilir olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. İşlem konusu mal veya hizmet aynı olsa dahi pazardaki ekonomik koşulların (coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da

¹⁴¹ GİB, GİB Rehberi, s.10.

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) farklı olması emsal bedel tutarının farklı olması sonucunu doğurabilir.

Örneğin, Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu tarafından, (B) ülkesindeki ilişkili kuruma rekabet nedeniyle 100 TL’ye satılan bir ürün, Türkiye’deki ilişkisiz kuruma 150 TL’ye satılıyor ise, pazarın içinde bulunduğu şartların fiyat üzerindeki önemli etkisinin düzeltimi gerekmektedir. Aksi halde, yapılan işlemler karşılaştırılabilir nitelikte olmayacaktır¹⁴².

(iv) İş stratejileri: Karşılaştırma yapılırken iş stratejileri dikkate alınması gereken önemli hususlardan biridir. Bu stratejilere örnek olarak pazar payının artırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir.

Örnek: 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.

2.1.2.1.2- Emsal Fiyat Aralığı

Emsal fiyat aralığı, aynı yöntem farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanarak yada aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemleri uygulanarak değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisini elde edilir¹⁴³.

Emsal fiyat aralığı tespit edilirken, emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Ancak yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak da mümkün olabilmektedir. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir¹⁴⁴.

Yeni düzenlemede, “Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder.” demek suretiyle emsaline uygun fiyatı tespit etme yükümlülüğü mükelleflere bırakılmıştır. Kanunda öngörülen ve ileride değinilecek üç ana yöntemden herhangi biri ile emsal fiyat yada bedele ulaşma imkanı yok ise mükellef kendi belirleyeceği başka bir yöntemle de emsal fiyat yada bedele ulaşabilecektir. Ancak mükellef hangi yön-

¹⁴² GİB, GİB Rehberi, s.11.

¹⁴³ ISMMMO Transfer Fiyatlandırması Çalışma Grubu, Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Uygulaması, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminernotlar/21122013>, (Erişim: 23.07.2014).

¹⁴⁴ GİB, GİB Rehberi, s.13.

temi kullanırsa kullansın, her halükarda kullanılan yöntemi neden seçtiğine dair hesaplamaları, cetvel ve varsa belgeleri saklamak ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadır¹⁴⁵.

2.1.2.2- Emsallere Uygun Fiyat Yada Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinin 4. fıkrasında emsallere uygun fiyat veya bedelin tespiti için mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem yer verilmiştir. OECD Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemleri" olarak adlandırılan bu yöntemler emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde en çok kullanılan yöntemlerdir. Emsallere uygun fiyatın/bedelin tespitinde öncelikle bu yöntemlerin uygulanabilirliği araştırılmalıdır.¹⁴⁶ Madde- nin gerekçesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi- nin, özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin düzenlemeleri başta olmak üzere uluslararası gelişmeler dikkate alınarak düzenlendiği ifade edilmiştir¹⁴⁷. Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri belir- lerken, işlemin mahiyetine göre en uygun olan yöntemi kullanırlar.

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Ge- nel Tebliğ' de, emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşmanın mümkün olmadığı durumlarda, mükelleflerin işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri (işleme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölü- şüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemi) kullanabileceği belirtilmiştir. Bu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır¹⁴⁸.

Diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin de emsallere uygun fiyat ya da bedel tespitine imkan vermemesi durumunda, mükellefler kendi be- lirleyebilecekleri bir yöntemi kullanabilecektir.

Çokuluslu işletmelerde işlemler itibarıyla en çok kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemleri aşağıdaki gibidir¹⁴⁹:

¹⁴⁵ TÜRK, a.g.m. s.1.

¹⁴⁶ Sema KÜÇÜK, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem", Yaklaşım, Sayı: 171, Mart 2007, s.55.

¹⁴⁷ ÇAKMAK, a.g.m. s.1.

¹⁴⁸

¹⁴⁹ Güler Hülya YILMAZ, "Yeni Transfer Fiyatlandırması Kurallarının Değerlendirilmesi", <http://www.verginet.net/UserFiles/File/Transfer%20Fiyatlandirmasi/seminerler/Yeni%20Transfer>, (Erişim:17 Temmuz 2014)

Tablo 6: En Çok Kullanılan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Yapılan İşlem	En Çok Kullanılan TF Yöntemi
Grup İçi Mal Satışları	Karşılaştırılabilir Fiyat
Grup İçi Hizmet Satışları	Maliyet Artı
Lisans Ödemeleri	Karşılaştırılabilir Fiyat (İç Emsal)
Grup İçi Finansman Hizmetleri	Karşılaştırılabilir Fiyat (İç Emsal)
Masraf Paylaşımları	Maliyet Artı/Dağıtım Anahtarı

Kaynak: Deloitte, Yeni Transfer Fiyatlandırması Kurallarının Değerlendirilmesi, 19.12.2006.

Tabloda yer alan işlem ve karşısında belirtilen kullanılan yöntemler genel durumu göstermekte olup, kullanılan yöntemin belirlenmesindeki temel ilke en doğru fiyat veya bedele ulaştıracak yöntemin seçilmesidir.

2.1.2.2.1- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

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

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Örneğin, kontrol altındaki işlemlerde satış fiyatının nakliye ve sigorta dahil teslim fiyatı olduğu, kontrol dışı işlemlerde ise satışların nakliye ve sigorta hariç teslim fiyatından benzer koşullar altında gerçekleştiği durumlarda düzeltme yapılmalıdır. Nakliye ve sigortadaki farklılıklar fiyat üzerinde kesin ve tespit edilebilir etkiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla, kontrol dışı işlemdeki satış fiyatını belirlemek amacıyla teslimdeki bu farklılığın fiyat üzerindeki etkisi düzeltilmelidir.

Karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal/hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasında yapılan işlemlerde benzer özellikler taşıması gerektiğini ifade etmektedir¹⁵⁰. Piyasada bilinen bir markaya sahip mal ile aynı özelliklere sahip olan ancak bilinen marka vasfı taşımayan diğer bir malın fiyatlarının doğrudan karşılaştırılması mümkün değildir. Markanın malın fiyatına kattığı değer maddi etkisi mutlaka dikkate alınmalıdır¹⁵¹.

¹⁵⁰ Ömer GÜZEDAL, "Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler", Vergi Dünyası, Sayı 317, Ocak 2008, s.164.

¹⁵¹ AKTAŞ, (c) a.g.e. s.88.

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, 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 olmaması halinde bu yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır.

Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir¹⁵². Karşılaştırılabilir nitelikte kontrol dışı işlemlerin bulunması halinde emsallere uygunluk ilkesinin en dolaysız ve güvenilir biçimde tespitine imkan veren bir yöntem olması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi diğer yöntemlere tercih edilir¹⁵³.

Örnek: Türkiye’de yerleşik (A) Kurumu, Türkiye’de bulunan ilişkili kurumu (B)’ye ve ilişkili olmayan (C)’ye bilgisayar satmaktadır.

Aynı ürünün hem ilişkili hem de ilişkisiz şirketlere satılması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanarak emsallere uygun bedel tespit edilebilecektir. Emsallere uygun bedel tespitinde iç emsal kullanılacak olup, iç emsalin kullanılması emsallere uygun bedelin bulunmasında yeterli olduğundan ayrıca dış emsal aranmamalıdır.

- Türkiye’de yerleşik (D) Kurumunun Türkiye’de bulunan ilişkili kurumu (E)’ye satışı dışında aynı ürüne ilişkin ilişkisiz firmalara satışı bulunmamakta olup, Türkiye’de aynı sektörde faaliyet gösteren (X) ve (Y) Kurumlarının benzer nitelikteki ürünü ilişkisiz kişilere sattığı tespit edilmiştir.

Ürüne ilişkin iç emsalin mevcut olmaması nedeniyle, karşılaştırılabilirlik analizi yapılarak gerekli düzeltmeler sonucu, emsallere uygun fiyatın tespitinde Türkiye’de bulunan (X) ve (Y) Kurumlarının benzer nitelikteki ürüne ilişkin işlemlerindeki fiyat yani dış emsaller kullanılabilir.

- Türkiye’de yerleşik (F) Kurumu, Türkiye’de ilişkisiz kuruma satışı dışında ayrıca, Almanya’da bulunan ilişkili kurumu (G)’ye de bilgisayar satmaktadır. Dolayısıyla, aynı ürün hem Türkiye’deki ilişkisiz kuruma, hem de Almanya’da bulunan ilişkili kurumu (G)’ye satılmaktadır.

Aşağıda belirtilen her bir seçenek için karşılaştırılabilirlik analizi yapılarak gerekli düzeltmeler sonucu belirlenen fiyat, emsallere uygun fiyat olacaktır.

(F) Kurumunun Almanya’daki ilişkisiz şirketlere de satışı varsa bu satışta uyguladığı fiyatı emsallere uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

¹⁵² SARAÇOĞLU, KAYA, a.g.m. s.154.

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

(F) Kurumunun Almanya dışında ancak benzer yapıdaki başka bir ülkedeki ilişkisiz şirketlere satışında uyguladığı fiyatı emsallere uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

(F) Kurumunun ürettiği aynı niteliğe sahip ürünü üreten ve Almanya'daki ilişkisiz şirketlere satan Türkiye'deki başka bir kurumun fiyatı emsallere uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

Yukarıda belirtilen üç seçeneğin de uygulanamaması durumunda, karşılaştırılabilirlik analiziyle ortaya çıkan farklılıkların düzeltilebilmesi şartıyla iç emsal yani Türkiye'de yerleşik (F) Kurumunun yine Türkiye'de bulunan ilişkisiz kuruma satış fiyatı emsale uygun fiyat olarak kullanabilecektir.

- Türkiye'de yerleşik (K) Kurumu Almanya'da bulunan ilişkili kurumu (L)'ye bilgisayar satmakta olup, aynı ürüne ilişkin Türkiye'de ve Almanya'daki ilişkisiz firmalara satışı bulunmadığı gibi, Türkiye'de bulunan başka bir kurumun da benzer bir ürünü yurt dışına satmadığı tespit edilmiştir. Ancak, Almanya'daki ilişkili (L) Kurumunun benzer niteliklere sahip bilgisayarı İtalya'daki ilişkisiz firmalardan da aldığı bilinmektedir.

Bu durumda, karşılaştırılabilirlik analizi sonucunda farklılıkların büyük olmaması ve düzeltimlerle giderilmesinin mümkün olması şartıyla İtalya'daki şirketin uyguladığı fiyat emsallere uygun fiyat tespitinde kullanılabileceği gibi, Almanya'daki ilişkisiz şirketlerin aynı nitelikteki ürüne uyguladıkları fiyat da gerekli düzeltmelerin yapılması şartıyla kullanılabilecektir.

- Çin'de yerleşik (M) Kurumu, Türkiye'de bulunan ilişkili kurumu (S)'ye bilgisayar satmaktadır. (M) Kurumunun ilişkisiz şirketlere ülke içinde ve ülke dışında herhangi bir satışı olmadığı, ancak yine Çin'de yerleşik (P) ve (R) Kurumlarının Türkiye'deki ilişkisiz kişilere aynı özelliklere sahip bilgisayar sattığı tespit edilmiştir.

(M) Kurumunun, Türkiye'de bulunan ilişkili kurumuna satışları ile ilgili olarak uygulayacağı iç emsal bulunmadığı için (P) ve (R) Kurumlarının Türkiye'deki ilişkisiz kişilere yapmış olduğu satışların dış emsal olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu durumda gerekli düzeltimlerin yapılması şartıyla emsallere uygun fiyatın tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilecektir.

Emsal fiyat araştırmasında en önemli sorunlardan biri de diğer yöntemler (bunların kullandığı kar, brüt ya da net kar marjı gibi göstergeler) için, çeşitli kaynaklardan ulaşılan finansal tablolardan bilgi edinmek olanaklı olmasına karşın, bu tablolardan fiyata ulaşılamadığından, daha başka kaynaklardan (genellikle ender ya da hiç yoktur) bilgi edinilmesi gerekmektedir¹⁵⁴.

2.1.2.2.2- Maliyet Artı Yöntemi

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'e göre maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın ilgili mal veya hizmet mali-

¹⁵⁴Erdoğan ÖCAL (b), "Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Uygulanmasında Fiyat, Brüt Ya Da Net Kar Marjı Ve Kar Kavramları", Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4852>, (Erişim:07.07.2014).

yetlerine makul bir brüt karın eklenmesi ile hesaplanmasını ifade eder. Buradaki makul brüt kâr oranı, mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır. Ancak böyle bir brüt kâr oranı mevcut değilse ya da işlem sayısı karşılaştırma yapmak için yetersizse, ilişkisiz kişilerin karşılaştırılabilir işlemlerine ait brüt kâr oranları (karşılaştırılabilir işlemler arasında belirlenen fiyat ya da bedeli etkileyen bir farklılık bulunmaması veya var olan farklılıkların düzeltilebilir nitelikte olması şartıyla) bu yöntemin uygulamasında kullanılabilir. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulanabilir. Brüt kâr oranı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır¹⁵⁵:

Satışlar - Maliyet / Maliyet = Brüt kâr oranı

Kurumların maliyet hesaplarını yaparken, mal veya hizmetin üretilmesi için doğrudan ve dolaylı olarak yapılan harcamaları dikkate alacaktır. Ayrıca maliyet belirlenirken faaliyet giderlerine de yer verilmesi bir zorunluluk ise brüt kâr marjının hesabında da faaliyet giderlerinin hesaplamalara dahil edilmesi gerekir. Dolayısıyla, brüt kâr marjının hesaplanması sırasında maliyet bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması sağlanmalıdır¹⁵⁶.

Kurumlar, ilişkisiz kişilerle genel olarak mal veya hizmetin maliyet bedeline belli bir kar marjı eklemek suretiyle belirledikleri fiyatlar üzerinden işlem yaparlar. Maddede yer alan uygun bir kar marjı ifadesi burada uygulanan kar marjı ile karşılanmaktadır¹⁵⁷.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemle karşılaştırılması yapılırken, bu işlemlerde taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevler incelenerek maliyetler arasındaki farklılıklar dikkate alınmalı şayet bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Ayrıca kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımı sağlanmalıdır¹⁵⁸.

Karşılaştırmada emsal olarak alınan şirketlerin muhasebe işlemlerinde kullandıkları yöntemleri doğru tahmin etmek bu yöntemin uygulanmasında karşılaşılan en büyük güçtür. Çünkü hangi maliyet unsurlarının (emek, amortisman vb.) fiyata dahil edildiğini, hangilerinin dahil edilmediğini belirlemek ve hesaplamaları buna göre yapmak gerekmektedir. Ayrıca uluslararası alanda, hangi unsurların maliyete dahil olduğu veya olmadığı konusunda henüz bir görüş birliğine varılamamıştır¹⁵⁹.

Maliyet artı yöntemi ile emsal bedele ulaşıırken, piyasanın içinde bulunduğu rekabet koşullarından kaynaklanan fiyat düşüşlerinin de dikkate alınması gerekir. Maliyete

¹⁵⁵ GİB, GİB Rehberi, s.15.

¹⁵⁶ DOĞRUYOL, a.g.e. s.61.

¹⁵⁷ TÜRK, a.g.m. s.1.

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

¹⁵⁹ BİÇER, a.g.e. s.45.

artı yönteminin uygulanmasında şirketlerin maliyetleri ile fiyatları arasında her zaman aynı yönde ilişki yoktur. Zira maliyetlerin artması her zaman buna ilave edilecek kar marjının uygulanması ile bulunacak fiyatın mutlak surette artması anlamına gelmez. Piyasa koşulları nedeniyle firmalar bazen yüksek maliyetlere rağmen düşük fiyatlara razı olabilirler ve bu durumda firmaların kar marjlarının düşeceği çok açıktır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır¹⁶⁰.

Örnek : 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 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durumda, maliyet bedeline % 10 kâr marjı eklenmesi suretiyle hesaplanan $(100 \times 1.10 =)$ 110 TL (A) Kurumunun ilişkili (B) Kurumuna uygulayacağı transfer fiyatı olacaktır.

2.1.2.2.3-Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yönteminde emsallere uygun fiyat, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârının düşülmesi ile hesaplanır¹⁶¹. Yani yeniden satış yapan işletmenin amaçladığı brüt kar marjı (yeniden satış kar marjı) satış fiyatından düşülür ve kalan tutar, bağlı işletmeler arasında yapılan işlemler için emsale uygun fiyat olarak kabul edilir¹⁶².

Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için kullanılan temel unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir¹⁶³.

Bu yöntem, ilişkili kişilerden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması halinde uygulanacak satış fiyatını esas alır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) firmanın normal şartlarda elde etmeyi düşüneceği tutarda makul bir brüt satış kârı düşülür. Makul brüt satış kârı hesaplanırken yeniden satışı yapacak olan satıcının üstlenilen satış ve diğer faaliyet giderleri, riskler ve kullanılan varlıklar dikkate alınacaktır. Hesaplanan bu kârın satış bedelinden düşülmesi ile mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir¹⁶⁴.

¹⁶⁰ AKTAŞ (c), a.g.e. s.109.

¹⁶¹ DOĞRUYOL, a.g.e. s.64.

¹⁶² Soner YAKAR, Elif N.ÜNAL, “Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu İşletmeler Açısından Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 222, 127.

¹⁶³ TÜRK, a.g.m. s.1.

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

Söz konusu hesaplama aşağıdaki formül kullanılarak yapılacaktır:

Yeniden Satış Fiyatı/1 + Brüt Satış Kâr Oranı =Emsallere Uygun Fiyat Veya Bedel

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.

Örnek: 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.

2.1.2.2.4- Diğer Yöntemler

Yukarıda belirtilen yöntemlerle emsallere uygun fiyata ulaşmanın mümkün olmadığı durumlarda mükellefler işlemlerin mahiyetine göre kendi belirleyecekleri diğer yöntemleri de kullanabilecektir. Ancak mükelleflerin diğer yöntemleri kullanabilmesi için belirtilen üç geleneksel yöntemin de kullanımının mümkün olmaması gerekir. Bu durum 4. yöntem olarak belirtilmiştir¹⁶⁵.

2.1.2.2.4.1- Kâr Bölüşüm Yöntemi

İki kurum arasında gerçekleşen işlem yada işlemlerin birbiriyle sıkı bir şekilde ilişkili olması durumunda, işlemlerin birbirinden ayrılarak tahlil edilmesi oldukça güçlük oluşturmaktadır. Bu yöntemin ana amacı kontrol edilen bu tür bir işlemde oluşturulan veya empoze edilen şartlar dolayısıyla gerçekleşen fiktif karın etkisini elemine ederek gerçek sonucu ulaştırmaktır¹⁶⁶.

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'e göre kâr bölüşüm yöntemi uygulanırken, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, ilişkili kişiler arasında üstlenilen işlevler ve yüklenilen riskler nispetinde emsallere uygun olarak dağı-

¹⁶⁵ SARAÇOĞLU ve KAYA, a.g.m. s.155.

¹⁶⁶ Eren SALT, Emrah ŞİMŞEK, "Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımı", Vergi Raporu, https://www.vergiraporu.com.tr/vr2#vmd_makale_main#181029235, (Erişim:14 Mayıs 2014).

tımı yapılır. Bu yöntem, özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır. Bu yöntemde ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemlerden elde edecekleri kâr dikkate alınarak, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisi ortadan kaldırılır. Kâr bölüşüm yöntemin uygulanırken aşağıdaki faktörler dikkate alınır:

- Bir ürünün elde edilmesi, üretimi veya satılması ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
- Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu sırasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,
- İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
- Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler.

Kâr bölüşüm yöntemi uygulanırken öncelikle ilişkili kuruluşların yapılan kontrollü işlemde elde ettikleri kâr tespit edilir. Daha sonra söz konusu kâr, ilişkili kuruluşlar arasında piyasa koşullarına göre düzenlenmiş olduğu varsayılan bir sözleşmeye göre dağıtılır. Kullanılan aktifler ve üstlenilen riskler esas alınmak suretiyle bir fonksiyon analizi çerçevesinde her kuruluşun kâra olan katkısı belirlenir ve dış piyasa verileriyle birlikte değerlendirilir. Böylece sürece katılan ilişkili kuruluşların her birinin kâra ne kadar katkı yaptığı belirlenir¹⁶⁷.

Kar bölüşüm yönteminin güçlü ve zayıf yönleri bulunmaktadır. Yöntemin güçlü yönlerinden biri, doğrudan yakından karşılaştırılabilecek işlemlere dayanmamasıdır. Bu sayede karşılaştırılabilecek işlemler bulunmasa dahi bu yöntem kullanılabilir. Karın dağıtımı bağımlı işletmelerin kendi aralarında üstlendikleri işlevlerin niteliklerine göre yapılır ve bağımsız şirketlerden elde edilen dış veriler, bağımlı şirketin işlemlere yaptığı katkının değerlendirilmesinde dolaylı olarak kullanılır¹⁶⁸.

Yöntemin zayıf yönü ise borsası oluşmuş mal fiyatları gibi dışsal piyasa verilerinin bu yöntemde pek kullanılamamasıdır. Daha az dışsal piyasa verisi kullanılabilen bu yöntem, inceleme konusu ticari işleme özgü çözüm üretmektedir. Ayrıca transfer fiyatlandırmasını kâr bölüşümünü esas alarak yapan bağımsız şirket sayısının az olması da veri eksikliğine neden olmaktadır. Yöntem az sayıdaki veriye dayanarak bağımlı şirketler arasındaki ilişkilere göre karların bölüşümünü sağlamaktadır¹⁶⁹.

Bu yöntem uygulanırken her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, kârın bölüşüm sürecinde bakiye kârın ilişkili kişiler arasında dağıtımında mümkün olduğunca kesin rakamları içermesi gerekmektedir. Bu yöntemin, işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılması uygun olacaktır¹⁷⁰.

Örnek: İsviçre’de faaliyette bulunan (A) Kurumu kanser tedavisinde kullanılmak amacıyla “Kodezyak” adı verilen bir ilacın ana maddesini üretmektedir. Bunun yanın-

¹⁶⁷ GÜNER, a.g.m. s.1

¹⁶⁸ İŞİK, a.g.e., s.132.

¹⁶⁹ İŞİK, a.g.e.,s.133.

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

da, 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 TL, (B) Kurumu ise 12 TL olmak üzere toplam 15 TL Ar-Ge ve pazarlama gideri gerçekleştirmiştir.

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

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için de yeterli veri ve bilgi bulunmamaktadır. Ürünün ilişkili kişiler arasında nitelik değiştirerek alım ya da 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 kârdan alacakları paylar iki aşamada tespit edilecektir.

1. Aşama: Getiri tutarının tespit edilmesi

- (B) Kurumlarının basitleştirilmiş hesapları aşağıdaki gibidir:

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

Grubun toplam kârı 45 TL’dir.

(A) Kurumu:

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

(B) Kurumu:

Üçüncü Kişilere Satışlar	125
Karşılaştırılabilir Firmaların Yeniden Satışta Kâr Marjı	% 25
Brüt Kâr (Yeniden Satışta Kâr Marjı) $125 \times \% 25$	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 Kâr	6,00	31,25
Faaliyet Giderleri (-)	5,00	15,00
Kâr	1,00	16,25

Bu durumda grubun toplam kârı 17,25 TL olacaktır.

2. Aşama: Bakiye kârın bölüştürülmesi

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

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

(A) Kurumu	3 TL (% 20)
(B) Kurumu	12 TL (% 80)
Toplam	15 TL (% 100)

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

(A) Kurumunun bakiye kârdan alacağı pay (% 20 x 27,75)	5,55 TL
(B) Kurumunun bakiye kârdan alacağı pay (% 80 x 27,75)	22,20 TL

Bu durumda, düzeltilmiş faaliyet kârları aşağıdaki gibi olacaktır:

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

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

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

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

2.1.2.2.4.2- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemi inceleyerek maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjını dikkate alır. Bu yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Diğer yöntemlerden farkı ise diğer iki yöntemde brüt kâr marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kâr marjının hesaplanmasıdır¹⁷¹.

Net faaliyet kâr marjının tespitinde, mükellefin kontrollü bir işlemde elde edeceği net kar marjı ile mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı karşılaştırılır. Diğer bir ifadeyle, karşılaştırmanın yapılabilmesi için işletme içindeki emsal net kar marjı kullanılır. Ancak bu mümkün değilse bağımsız şirketlerin kontrolsüz bir işlemde elde ettikleri net kar marjı emsal olarak kullanılmalıdır¹⁷².

Bu yöntemin avantajı, net kar marjlarının işleme dayalı farklılıklarından, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yönteminde olduğundan daha az etkilenmesidir. Dezavantajı ise vergi mükellefinin net kar marjının fiyat veya brüt kar marjı üzerinde ya hiç etkiye sahip olmayan ya da çok az doğrudan etkiye sahip olan bazı faktörlerden etkilenebilmesidir¹⁷³.

Yöntemin uygulanırken ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gerekir. Ayrıca bu yöntemin kullanıldığı analizlerde ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır¹⁷⁴.

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

¹⁷¹ DOĞRUYOL, a.g.e. s.73.

¹⁷² İŞİK, a.g.e. s.135.

¹⁷³ YAKAR, ÜNAL, a.g.m. s.127.

¹⁷⁴ Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ

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

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

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

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

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

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

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

- Yapılan işlev analizi sonucu, karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye'deki tam mükellef (C), (D) ve (E) Kurumlarının beyaz eşya ticareti yaptığı ve varlıkların getiri oranının ortalama % 7,5 olduğu tespit edilmiştir.
- Ortalama getiri oranına ulaşabilmek amacıyla, ana firma olan Türkiye'deki (A) Kurumunun ilişkili (B) şirketine televizyon satış fiyatının yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Bu suretle varlıkların getiri oranı emsallere uygun olacaktır.

2.1.2.2.5- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü

Bu yöntem ilk defa 1991 yılında Amerika tarafından uygulanmış ve daha sonra Kanada, Almanya, Fransa, Hollanda, Yeni Zelanda, Japonya gibi pek çok ülke tarafından uygulamaya sokulmuştur¹⁷⁵.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (5) numaralı fıkrasında, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda

¹⁷⁵ YALTI (c), a.g.m. s.10.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiştir. 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'ine göre peşin fiyatlandırma anlaşması uygulamasından yalnızca kurumlar vergisi mükellefleri faydalanabilir. 01/01/2009 tarihinden itibaren tüm kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri için belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurma hakkı tanınmıştır. Ayrıca, bu tarihten itibaren serbest bölgelerde yer alan kurumlar vergisi mükellefleri ile bölge dışında yer alan kurumlar vergisi mükelleflerinin birbirleriyle ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemler için de İdare'ye başvurmaları mümkündür. Taraflar arasında yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı belirtilmiş ve mükelleflere bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı garantisi verilmiştir.

İdare, denetim yaparken peşin fiyatlandırma anlaşması yapılmadığı durumlarda vergi yükümlüsünün tercih ettiği transfer fiyatlandırması yönteminin emsallere uygun sonuç verip vermediğini değerlendirerek yasaya uygunluğu denetleyebilir. Kullanılan yöntemin emsallere uygunluk ilkesine uygun sonuç vermediğinin belirlendiği hallerde emsallere uygun fiyat üzerinden ek tarhiyat yapılabilir ancak bu işlemin yargı denetimine tabi olduğu düşünüldüğünde¹⁷⁶ peşin fiyatlandırma anlaşmalarının avantajı ortaya çıkmaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin başvuruda bulunan mükelleflerin iki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilmeleri de mümkündür. İdare, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talebi değerlendirirken birden fazla ülkeyi ilgilendirdiğini tespit ederse, ilgili ülke veya ülkelerle anlaşma/anlaşmalar bulunması şartıyla değerlendirmesini bu anlaşmalar çerçevesinde sonuçlandırır. İdare tarafından yapılacak değerlendirme aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir¹⁷⁷:

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

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

Anlaşmanın kabulü veya reddi: *İdare yapılan analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir veya gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir ya da reddedebilir. İdare'nin başvuruyu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.*

Anlaşmanın yenilenmesi: *Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilir. Bu durumda mükellef anlaşma süresinin bitiminden en az 9 ay önce İdare'ye başvurmalıdır.*

¹⁷⁶ Özgür BİYAN, "Tüm Yönleriyle Transfer Fiyatlandırması", http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=236#.VFtCF_msV24

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

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

- 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

Anlaşmanın iptali: Aşağıda belirtilen durumlarda, İdare mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilir ve anlaşmayı hiç yapılmamış kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir:

- Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,
- Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi.

Anlaşmanın uygulanmasına ilişkin önemli hususlar ise aşağıda sıralanmıştır¹⁷⁸:

- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade eder ve süresi en fazla 3 yıl olur. 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 fiyatlandırmaları yalnızca ilgili mükellefe özgüdür ve bu mükellefi ilgilendirir. Dolayısıyla, yapılan anlaşmaların başka mükelleflerce emsal olarak kullanılması veya bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.
- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükelleflerin incelenmeyeceği anlamına gelmez sadece anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılmaz. Örneğin mükellef ile İdare arasında imzalanan peşin fiyatlandırma anlaşması ile mükellefin ilişkili kişiler ile gerçekleştireceği işlemlerde "Maliyet Artı Yöntemi"ni 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.
- İdare, her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde mükellefin sunacağı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Raporu üzerinden mükellefin

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

anlaşmaya uygun davranıp davranmadığını anlaşma süresi boyunca takip edecektir. Raporun zamanında ibraz edilmemesi durumunda mevcut anlaşma, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilebilir.

2.2- Subjektif Unsur

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının subjektif unsuru, kurumların kazançlarını vergisel yükümlülükleri yerine getirmeksizin ilişkili kişilere dağıtma istek ve iradesini göstermesidir. Kurumun, istek ve iradesinden kasıt ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde aktif bir eylemde bulunarak (emsallerine göre yüksek veya düşük bedeller belirleyerek veya bedelsiz tasarruflarda bulunarak) kurum kazancını vergi dışında bırakması ve emsal ticari ilişkilerinde üçüncü kişilere sağlamadığı imkân ve menfaatleri ilişkili kişilere sağlamasıdır.¹⁷⁹

3- BELGELENDİRME ZORUNLULUĞU ve MÜKELLEFLERDEN İSTENECEK BELGELER

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur.

3.1- Yıllık Belgelendirme

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ gereğince, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bir hesap dönemi içinde ilişkili kişiler ile yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerine ait bilgilerin “**Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form**”una aktarılması ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri,

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,

Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri için “**Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu**” hazırlamaları gerekmektedir.

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 bulunmamaktadır¹⁸⁰.

¹⁷⁹ DOĞRUYOL, a.g.e. s.82.

¹⁸⁰ Cuma ADIBEŞ, “Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4724>, (Erişim:11 Ağustos 2014).

Hangi mükelleflerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerektiği aşağıdaki şekilde özetlenebilir,

Tablo 7: Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlayacak Mükellefler

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na Kayıtlı Mükellefler	- Yurt içi işlemleri- Yurt dışı işlemleri
Diğer Kurumlar Vergisi Mükellefleri	- Yurt Dışı İşlemleri-Serbest Bölgelerdeki mükellefler ile olan yurt içi işlemleri
Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Kurumlar Vergisi Mükellefleri	- Yurt içi işlemleri

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 konusuyla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- İşlem konusuyla 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.

3.2- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme

Söz konusu uygulamadan kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. Bu çerçevede, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin 01.01.2008 tarihinden itibaren, diğer tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ise 01.01.2009 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkündür. Ayrıca, 01.01.2009 tarihinden itibaren, serbest bölgelerde faaliyette bulunmayan tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin birbirleriyle ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemlere ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkündür¹⁸¹.

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ gereğince, 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,

¹⁸¹ ADİBEŞ, a.g.m. s.1.

- 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.

4- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

5520 sayılı yeni KVK'nın 13. maddesinin 6 numaralı fıkrasında, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı hüküm altına alınmıştır¹⁸².

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması üzerine mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde sağlanmış olacaktır. Dolayısıyla, dağıtılmış kâr payının net kâr payının brüte tamamlanması ile bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi (stopaj) yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır¹⁸³.

Öte yandan ilişkili kişilerle, emsaline uygun olmayan bir bedel ya da fiyattan mal veya hizmet alım satımı yapılması halinde ise ilgili işlemin fiyatının dönem içerisinde faturalaşıma yoluyla düzeltilmesi olanaklıdır¹⁸⁴.

¹⁸² Celalettin YAĞMUR, Haydar GÜRSOY, "Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme İşlemleri Ve Önem Arz Eden Hususlar", Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=5455>, (Erişim:20.11.2014).

¹⁸³ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ

¹⁸⁴ Burak FİLİZÖZÜ, Bora BAĞIŞ, "Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Düzeltme İşlemleri Ve Vergisel Etkileri", http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1097409/Mart2013_Makale7.pdf, (Erişim:18 Eylül 2014).

4.1- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Mükellef kurumlar, örtülü kazanç dağıtımı şartlarının gerçekleştiği geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemlerini yapabilirler. Örtülü kazanç dağıtılan taraftan da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür. Şayet düzeltme geçici vergi döneminden sonra yapılır ise öncelikle örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekir. Daha sonra örtülü kazanç dağıtılan taraftan (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilir¹⁸⁵.

Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu durumda da düzeltme sonucu tarh edilen vergiler kesinleşip ve ödendikten sonra karşı taraf gerekli düzeltme işlemini yapabilir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın dağıtılmış kar payı sayılması ve örtülü kazanç dağıtan mükellef nezdinde tenkide bağlı olarak tarhiyat yapılması, kendisine örtülü kazanç dağıtılan mükellef açısından da bir düzeltmenin yapılmasına imkan sağlamaktadır¹⁸⁶.

Katma Değer Vergisi açısından düzeltme işlemi ise Katma Değer Vergisi Kanunun 35. maddesinde yer alan “malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltereği” hükmüne dayanarak yapılacaktır¹⁸⁷.

4.2- Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, kâr payı geliri olarak dikkate alınacaktır. Şayet gerekli şartlar var ise elde edilen kazanç için iştirak kazançları istisnası uygulanacak ve gerekli düzeltme işlemi gerçekleşecektir. Düzeltme sonucu tarh edilen vergiler kesinleşip ve ödendikten sonra karşı taraf gerekli düzeltme işlemini yapabilir.

4.3- Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, örtülü kazanç elde edenler için

¹⁸⁵ YAĞMUR, GÜRSOY, a.g.m. s.1.

¹⁸⁶ SARAÇOĞLU ve KAYA, a.g.m. s.156.

¹⁸⁷ Murat ÖZKAYA, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Katma Değer Vergisi Düzeltmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, sayı:291, s.44.

dağıtılan bu tutar, 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 tutulacaktır¹⁸⁸.

Örnek : (A) Kurumu tarafından ortağı olan (B)'ye emsallere uygun fiyatı 120.000 TL olan bir malı 70.000 TL'ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir:

(A) Kurumu tam mükellef ise:

$(120.000 - 70.000) = 50.000$ TL transfer fiyatlandırması yoluyla (B) Kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtan (A) kurumu adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, örtülü kazanç elde eden (B) nezdinde düzeltme yapılabilir.

(B) Kurumu ise 120.000 TL tutarındaki malı 70.000 TL'ye satın almıştır. Aradaki 50.000 TL tutarındaki fark bu kurum için **kâr payı** niteliğindedir.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine 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 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

$$\text{Brüt Tutar}^{189} : \frac{50.000 \cdot 100}{100 - 15} = 58.824$$

$$\text{Kâr Payı Tevkifatı} : 58.824 \cdot \% 15 = 8.824 \text{ TL}$$

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6/b bendine 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

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

¹⁸⁹ Brüt Tutar: $\frac{\text{Net Tutar} \cdot 100}{100 - \text{Tevkifat Oranı}}$

kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasına 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.

5- CEZALAR

OECD Rehberi'nde transfer fiyatlandırması düzenlemelerine aykırı hareket edilmesi halinde uygulanacak bir ceza belirlenmemiş olup, yalnızca bazı temel yaklaşımlar belirtilmiştir. Türk Vergi Mevzuatı'nda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin olarak belirlenmiş özel bir ceza türü bulunmamaktadır.

5.1- OECD'nin Cezalandırmaya Bakışı

OECD Rehberi'nde transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uyulmaması halinde verilecek cezalara ilişkin olarak bazı temel yaklaşımlar sıralanmıştır¹⁹⁰:

- Cezalandırmada temel amaç kurallarla uygunluğun sağlanması olmalıdır,
- Mükelleflere aşırı yük ve maliyet getirecek boyutta olmamalıdır,
- Cezalarda suçla orantılı olacak şekilde, adil düzenlemeler olmalıdır.

OECD ülkelerinin pek çoğunda cezalar eksik hesaplanan verginin belli bir oranı şeklinde uygulanmaktadır. Bu oran % 20 il % 200 arasında değişebilmektedir.

5.2- Türk Vergi Mevzuatı'nda Cezalara İlişkin Hükümler

Türkiye'de 5520 sayılı KVK'da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin özel bir ceza sistemi öngörülmemiş, 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde Vergi Usul Kanunu'nun cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Söz konusu tebliğ hükümleri şöyledir:

"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 VUK¹⁹¹'un cezalara ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Bu tebliğ ile İdare'ye ibraz etme zorunluluğu getirilen bilgi ve belgeleri tebliğde belirlenen sürelerde vermeyenler hakkında da VUK'un cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanacağı tabiidir."

Bu açıdan, uygulanacak cezai yaptırımlara ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri maddeler halinde aşağıda sayılmıştır:

• **Vergi Ziyai Cezası:** VUK 341. maddesinde "Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlu-
nun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

¹⁹⁰ Mustafa TÜRKKOT, "Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri", E-Yaklaşım, 2005, Sayı:155.

¹⁹¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 213 - 4/1/1961 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi :10703 - 10/1/1961.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere göre verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir. Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.” Hükmü yer almaktadır.

VUK’un 341. maddesinde ise “Vergi Usul Kanunu 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir...” hükmü yer almaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla ziyaa uğratılan vergilerden dolayı vergi ziyai cezası kesilir.

• **Usulsüzlük Cezası:** VUK’un 351. Maddesinde, “Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.” hükmü yer almaktadır.

VUK 352/I-3. maddesinde yer alan “Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması” ve 352/II-7. maddesinde yer alan “Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması” hükümleri gereğince mükelleflere usulsüzlük cezası kesilebilir.

Ancak ceza uygulamasında, VUK 336. Maddesinde yer alan “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile (4369 sayılı Kanunun 81/A-17 nci maddesiyle değiştirilen ibare) vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir...” hükmünün dikkate alınması gerekmektedir.

- VUK’un, Bilgi Vermekten Çekinenler İle 256, 257 ve Mükerrer 257’nci Madde Hükmüne Uymayanlar İçin Ceza başlıklı Mükerrer 355. maddesinde, Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti başlıklı 256. maddesi, Diğer Ödevler başlıklı 257. maddesi ve mükerrer 257. madde hükümlerine uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.

• **Re’sen Vergi Tarhı:** VUK’un 30. maddesinde “Re’sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re’sen takdir olunmuş sayılır.”... “4- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,”... Bu hükümler doğrultusunda, yanlış transfer fiyatlandırması nedeniyle oluşan ve inceleme elemanlarınca tespit edilen matrah farklarının re’ sen tarhı mümkündür.

Ancak tespiti oldukça geniş bir çalışma yapmayı gerektiren ve vergisel sonuçları oldukça büyük olabilen transfer fiyatlandırması konusunda ayrıca bir ceza getirilmemiş olması ve olayın VUK 359. maddesinde tanımlanan kaçakçılık kapsamı dışında bırakılması bizce doğru değildir. Zira bu durum mükelleflerin risk iştahını arttırmaktadır.

6- GAYRİ MADDİ HAKLAR

İşletmeler açısından öneminin giderek artması ve ekonomik değerinin büyük tutarlara ulaşması ile birlikte gayri maddi hakların vergilendirilmesi önem kazanmıştır. Fikri ve sınai hakları içeren gayri maddi haklar görünmeyen işlemler olduğundan dolayı vergiyi doğuran olayların saptanması ve vergilendirilmesi her zaman sorunlu olmuştur.

6.1- Gayri Maddi Hakların Tanımı

38 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı'nda gayri maddi hak, "fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlıktır" şeklinde tanımlanmıştır. Gayri maddi hak ifadesi kısaca, kişilerin yaratıcı uğraşları sonucunda meydana getirdiği, maddi bir varlığı olmayan, zeka ve düşünce (fikir) ürünleri üzerindeki haklar olarak tanımlanmaktadır. Bazı hukuk düzenlerinin aksine, Türk hukuk sisteminde haklar, gayri maddi eşya olarak kabul edilmemektedir. Bu nedenle, gayri maddi eşya kavramı haklar için kullanılmamakta, haklar için genellikle "gayri maddi hak" deyimini kullanılmaktadır¹⁹².

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 özelliklerine göre ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olarak iki grup altında değerlendirilmektedir.¹⁹³

Ticari gayri maddi haklar, bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, dizaynlar, modeller ve know-how ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip hakları ifade etmektedir.

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi hakları ifade etmektedir.

Gayri maddi hakların ilişkili şirketler arasında transferi, doğrudan satış, ek ödemesiz transfer, royalti karşılığında lisans verme ve royaltisiz lisans verme şeklinde yapılır. Royalti dönemsel bir ödemedir ve satışların belli bir oranının hak sahibine ödenmesi usulüne dayanır¹⁹⁴.

6.2- Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygunluk İlkesi

İlişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayri maddi hakları konu alan hizmet alım ya da satım işlemlerinde fiyat ya da bedel emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilecektir.

¹⁹² Mehmet KORKUSUZ, "Türk Vergi Kanunları Ve Diğer İlgili Mevzuat Hükümleri Kapsamında KarbonTicaretin inVergilendirilmesi", <http://iklim.cob.gov.tr/iklim/Files/karbon%20ticaretinin%20vergilendirilmesi.pdf>

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

¹⁹⁴ Serdar PEHLİVAN (a), "Royalti Ödemelerinin Transfer Fiyatlandırması Analizi", Mali ÇözümDergisi, Mayıs-Haziran 2014, s.27.

Gayri maddi hakları belirlemek ve transfer fiyatlandırması açısından değerini ölçmek maddi varlıklara göre oldukça zordur. Bu nedenle gayri maddi hakların transfer fiyatlandırması konusunda uzman uygulayıcılara gereksinim bulunmaktadır¹⁹⁵.

Gayri maddi haklara ilişkin değerlendirme yapılırken işlem gayri maddi hakkı devreden ile devralan taraf açısından ayrı ayrı incelenmelidir. Devreden yönünden gayri maddi hakka ilişkin emsal bedel karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız bir işlemde, devreden söz konusu hakkı başkasına devretmeyi kabul edebileceği bedel olmalıdır. Devralan yönünden emsal bedel ise devralanın faaliyetlerinde kullanmak için karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kuruma aynı gayri maddi varlık için ödemeyi kabul edeceği bedel olmalıdır¹⁹⁶.

Gayri maddi hakların transferine (devrine) ilişkin koşullar, bir gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında ödenen bir royalti ödenmesi biçiminde de gerçekleşebilir¹⁹⁷.

6.3- Gayri Maddi Haklarda Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

İlişkili kişiler arasında yapılan işlemlere gayri maddi hakların konu olması halinde kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması ve daha sonra gayri maddi varlığın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin buna göre belirlenmesi gerekmektedir¹⁹⁸.

Bir gayri maddi varlığa ilişkin işlemlerde emsallere uygun fiyat/bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Şayet aynı gayri maddi hakkın sahibi karşılaştırılabilir şartlarda benzer nitelikteki gayri maddi hakkın ilişkisiz kişilere hangi fiyattan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilecektir¹⁹⁹.

Gayri maddi hakların ürünler ile bir bütün halinde satışında da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilecektir. Gayri maddi hakların (örneğin bir ticari markanın) pazarlanması durumunda uygulanacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde ise müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların da dikkate alınması gerekir. Ticari gayri maddi haklar söz konusu olduğunda ise karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayri maddi haklar (koruma altındaki patent ya da

¹⁹⁵ PEHLİVAN, a.g.m.s.27.

¹⁹⁶ Metin DURAN, (a) a.g.m. s.1.

* Bir lisans veya ticari marka sahibinin sahip olduğu hakları bir başkasına devretmesi karşılığı aldığı bedeldir. Kiralanarak veya üretim birimi üzerinden verilebilir.

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

¹⁹⁸ Sinan GÜREL, "Gayri maddi Hakların Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi Ve Bununla İlgili Emsal Çalışması", Vergi Sorunları Dergisi, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4756> Erişim: 23 Eylül 2014.

¹⁹⁹ Nexia Türkiye, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", <http://nexiaturkey.com.tr/content/transfer-fiyatlandirmasi-yoluyla-ortulu-kazanc-dagitimi>, Erişim: 12 Kasım 2014

diğer tür münhasırlık içeren gayri maddi haklar) ve Ar-Ge işlevlerinin taşıdıkları önemin de yapılacak değerlendirmede dikkate alınması gerekmektedir²⁰⁰.

Ancak karşılaştırılabilecek kontrol dışı işlemlerin bulunması mümkün olmayan yüksek değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun fiyat/bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılamayacağından diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür²⁰¹.

Örnek: Türkiye’de yerleşik (B) iştiraki ile yurtdışında mukim ve markanın lisans hakkına sahip bir 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 vadeleri 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.

7- GRUP İÇİ HİZMETLER

Neredeyse bütün çok uluslu şirket grupları, kendi grupları içerisinde yönetim, teknik, mali ve ticari hizmetler gibi çok sayıda hizmetin sağlanmasını organize etmek durumundadır. Bu hizmetlerden yönetim, bütün grup için koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarını da kapsayabilir²⁰².

Grup içi hizmetler ilişkili kişiler ile yapılan işlemler kapsamındadır. Bu durum yapılan her işlem için bir emsal bedel veya fiyatın tespitini gerektirmektedir. Ortada gözle görülür somut bir varlığın olmaması grup içi yapılan hizmetlerin gerçek değerinin tespitini zorlaştırmaktadır.

7.1- Grup İçi Hizmetlerin Kapsamı

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’ine göre grup içi hizmetler, ilişkisiz kuruluşlardan harici olarak temin edilebilen

²⁰⁰ Sinan GÜREL, a.g.m. s.1.

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

²⁰² Metin DURAN (b), “Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması”, Vergi Sorunları, <http://www.vergisorunlari.com.tr/konu.aspx?konu=transfer>, Erişim: 09 Ağustos 2014

hizmetler (hukuk veya muhasebe hizmetleri) olabileceği gibi, şirketin olağan faaliyetlerinin bir bölümü şeklinde dahili hizmetler (merkezi denetim, finansal danışmanlık veya personel eğitimi) olarak da sağlanabilmektedir.

Grup içi hizmetler değerlendirilirken,

- Grup içi hizmetin fiilen gerçekleşmesi,
- Söz konusu hizmeti alan şirketin böyle bir ihtiyacı olup olmadığı,
- Hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının, belirlenmesi gerekmektedir²⁰³.

Ülkemizde grup içi yönetim şirketleri daha çok “Holding Şirketleri” olarak faaliyet göstermektedir. Holding şirketleri herhangi bir ticari veya sınai faaliyette bulunmaksızın, başka şirketlerin yönetim ve denetimini ele geçirmek için sermaye gücünü kullanan yapılardır. Uygulamada holding şirketler başka şirketlere iştirak etmek, grup şirketlerine finansman temini sağlamak, bağlı şirketler için iş ve strateji geliştirmek, yönetim ve denetimini yapmak, şirketler arası koordinasyonu sağlamak, halkla ilişkiler gibi pek çok işlevi yerine getirmektedir. Gerek Danıştay tarafından verilen kararlarda gerekse Maliye Bakanlığı’nca yapılan açıklamalarda holding şirketlerin sunmuş oldukları hizmetlerden kaynaklanan masrafların faturalandırmak sureti ile hizmetten yararlanan ilgili şirketler tarafından kurumlar vergisi matrahından indirilebileceği belirtilmiştir²⁰⁴.

7.2- Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilir verilmediğinin belirlenmesinde söz konusu hizmetin bu hizmeti alan grup üyesi için ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. Hizmetten yararlanan şirketin bu hizmeti kendi kendine yapması mümkünse veya ilişkisiz firmalardan ücret karşılığı almasına gerek olmayan bir hizmet ise emsallere uygunluk ilkesine uygun bir grup içi hizmet olarak kabul edilmeyecektir.

Öte yandan grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere yapılan ödemeler hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti hususunda göz önünde bulundurulmakla beraber yapılan bir ödemenin “yönetim gideri” olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığı konusunda kesin bir delil olmayacaktır²⁰⁵.

7.3- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Belirlenmesi

Grup içi hizmet fiyatlarının emsallerine dönüştürme süreci karşılaştırılabilir işlemler bulma ve bu işlemlerin kontrol altındaki işlemlerle karşılaştırılmasını içeren karşılaştırılabilirlik analiz yapmayı gerekli kılmaktadır²⁰⁶.

²⁰³ Soylu PİŞKİN, “Merkezden Yapılan Masraf Yansıtımalarının Transfer Fiyatlandırması Açısından İncelenmesinde Pratik Yaklaşımlar”, http://www.verginet.net/dtt/5/Transfer_Fiyatlandirmasi_Masraf.aspx

²⁰⁴ A. Feridun GÜNGÖR, Hakan ORHAN, “Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 2009, s.56.

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

²⁰⁶ Serdar PEHLİVAN (b), “Merkezden Yapılan Masraf Aktarımının Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Raporu Dergisi*, 2014 Nisan, Sayı 175. s.69.

Grup içi hizmetler için belirlenen bedelinin emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi yapılırken hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı değerlendirme yapılmalıdır.

Grup içi şirketlere verilen hizmetlerin doğrudan belirlenebildiği durumlarda emsallere uygun bedelin tespiti 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’inde belirtilen yöntemler çerçevesinde yapılacaktır. Öte yandan, bir grup şirketinin ilişkili kurumlara sağladığı hizmetleri aynı zamanda ilişkisiz kişilere de sağlaması halinde emsallere uygun bedelin tespiti aynı şekilde yapılacaktır. Ancak, çeşitli hizmetlerin tüm grup içi şirketlere verilmesi durumunda hizmet dolayısıyla ortaya çıkan maliyet hizmetten faydalanma oranlarına göre grup içindeki şirketlere dağıtılacaktır. Grup içi hizmetlerde hizmeti veren tarafından katlanılan maliyetlerin dağıtım anahtarı kullanılmak suretiyle, grup şirketlerine dağıtımı sonucunda belirlenecek hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir.

7.4- Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

Grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi”nin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir.

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 gerekmektedir²⁰⁷.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabilmesi için hizmeti alan tarafın bulunduğu piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunması gerekir. Örneğin, muhasebe, hukuk, ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem kullanılabilecektir.

İlgili faaliyetlerin niteliğinin, kullanılan varlıkların ya da üstlenilen risklerin ilişkisiz kuruluşlar tarafından üstlenilen hizmetlerde yer alan faaliyetler, varlıklar ya da risklerle karşılaştırılabilir nitelikte olduğu ancak karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunmadığı durumlarda “Maliyet Artı Yöntemi”nin kullanılması uygun olacaktır²⁰⁸.

Öte yandan karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda “İşlemsel Kar Yöntemleri”nin kullanılması mümkün olabileceği gibi emsal bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere birden fazla yöntemin kullanılması da mümkündür²⁰⁹.

Yöntemlerin kullanılması aşamasında ilgili hizmetler, grup üyelerinin faaliyetleri ve performansları arasında bir ilişki oluşturabilmek üzere, grubun çeşitli üyeleri arasında bir işlev analizi yapılması gerektiği tabiidir.

²⁰⁷ Mehmet MÜSTEHLİK, “Transfer Fiyatlandırması Açısından İlişkili Kişilerde Grup İçi Hizmetler”, PWC Türkiye, <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=VergiPolemikD&Id=1940>

²⁰⁸ DOĞRUYOL, a.g.e. s. 96.

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

Örnek 1: (ABCD) bir şirketler grubudur. (A) şirketi, (ABCD) grubuna insan kaynaklarının yönetimine ilişkin hizmetler sunan bir şirkettir. (A) şirketinin sunduğu hizmetin maliyeti 33.000 TL'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 dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaştırılacaktır. Örneğimizde dağıtım anahtarı olarak şirketlerde çalışan kişi sayısı kullanılmaktadır. 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 TL'lik toplam gideri dağıtması halinde aşağıdaki sonuçlar elde edilir:

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

Türkiye'de faaliyette bulunan (D) şirketinin payına düşen gider payı 7.500 TL tespit edilmiş olup, söz konusu bedelin emsallere uygun bedel olduğu varsayılmıştır.

Dolayısıyla grup içi hizmetlerde dağıtım anahtarına göre ayrılan payların emsallere uygun bedele uygun olması gerekmektedir. Aksi takdirde dağıtım anahtarı emsallere uygun bedeli sağlayacak şekilde yeniden belirlenecektir.

8- TÜRK VERGİ MEVZUATINDA EMSAL BEDELİN BELİRLENMESİNDE YAŞANAN SORUNLAR

Bu bölümde yeni KVK' nın yayınlanması ile birlikte transfer fiyatı uygulamada emsal bedelin belirlenmesi aşamasında ortaya çıkan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri ele alınacaktır.

8.1- Karşılaştırmada Kullanılacak Emsal Bedelin Bulunmaması

Kanun koyucu 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde emsal bedelin tespitine ilişkin olarak "Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder" demiş ve bu yöntemleri Karşılaştırlabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi, Yeniden

Satış Fiyatı Yöntemi olarak sıralamıştır. Kanun maddesinin devamında ise “*Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.*” diyerek mükelleflere kendilerine en uygun yöntemi belirleme imkanını tanımıştır. 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’de yer alan “Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemlerinden herhangi biriyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak işleme dayalı kâr yöntemlerini kullanabilir denilmiştir. Ancak, işleme dayalı kâr yöntemlerinin de emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.” ifadesi de durumu açıkça ortaya koymaktadır.

OECD rehberinde yer alan düzenlemeler ve doğru bir emsal bedelin tespit edilirken göz önünde bulundurulması gereken teknik ayrıntıların çokluğu düşünüldüğünde Kanun’un tanıdığı bu serbestinin oldukça yerinde olduğu kanaatindeyiz.

Kanunun ön gördüğü söz konusu yöntemlere ilişkin tanımlamalara bakıldığında emsal tespiti yapılırken öncelikle kontrolsüz/ilişkisiz kişiler ile yapılan işlemlerin baz alınması gerektiği anlaşılmaktadır.

Tebliğ’de “Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için **öncelikle iç emsal karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır.** Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir.” denilerek emsal bedel tespitinde mükelleflerin kullanacakları yöntemde öncelikle iç emsalleri dikkate almaları gerektiği kurala bağlanmıştır.

Ancak mükelleflerin doğru emsal bedeli bulabilmesi bakımından KVK ya da Tebliğ’de yeterli ve yoruma yer bırakmayacak kesinlikte yöntemlerin ortaya konmamış olması uygulamada büyük sıkıntılara yol açmaktadır. Vergi mevzuatımızda emsal bedele ilişkin olarak yalnızca Vergi Usul Kanunu’nun 267. maddesinde Ortalama Fiyat Esası, Maliyet Bedeli Esası ve Takdir Esası olarak sıralanan üç yönteme yer verilmiştir. Mevzuatta bu yöntemlerin doğrudan transfer fiyatlandırmasında kullanılabileceğine dair bir hükümde bulunmamaktadır. Bu durum Peşin fiyatlandırma anlaşması ile kendini güvence altına alanlar dışındaki diğer mükelleflerin vergi incelemelerinde büyük sorunlar yaşamasına neden olabilmektedir.

8.2- Ulusal Veri Bankasının Olmaması

Emsal bedelin tespitinde yaşanan bir diğer sorun ise mükellefler ve inceleme elemanları tarafından kullanılabilecek ulusal bir veri bankasının olmayışdır.

1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’nde emsal fiyat karşılaştırılmasında öncelikle iç emsallerin kullanılması gerek-

tiği ancak böyle bir emsal bulma imkanı yoksa ya da güvenilir değilse o takdirde mükellefler ilişkili olmayan kişilerle yaptıkları benzer işlemleri emsal olarak kullanabilir denilmektedir. Tebliğ’de dış emsallerin tanımı yapılmış ancak mükelleflerin dış emsal bilgilerini nasıl elde edebileceklerine ilişkin bir açıklamada bulunulmamıştır.

Emsal bedelin tespitinde kullanılacak dış emsallere ilişkin bilgiler, dış emsal olarak baz alınan firmalara ilişkin mali tablo analizlerini, satış, pazarlama, üretim stratejisi gibi bir takım ticari sırları da bilmeyi gerektirmektedir. Ancak firmalar bu sırlarını paylaşmak istemezler. Bu nedenle mükellefler transfer fiyatlandırmasında kullanacakları dış emsal bedelini bulmakta zorlanmaktadır.

Öte yandan VUK’un Vergi Mahremiyeti başlıklı 5. maddesinde,

“Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimse-lerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef’ine kullanamazlar,

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
2. (2686 sayılı Kanunun 1’inci maddesiyle değişen bent) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’ da görevli olanlar,
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.” denilmektedir. Bu durumda vergi incelemeleri neticesinde düzenlenen raporlarda dış emsal olarak kullanılan mükelleflere ilişkin bilgilere yer verilmesi suç teşkil edecektir. Söz konusu raporlarda yer alan verilerin ispat edilebilir olması bakımından bu bilgilerin hangi firmaya ait olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. Düzenlenen raporun bir örneği, hakkında inceleme yapılan mükellefe gönderildiğinden vergi mahremiyeti açıkça ihlal edilmiş olacaktır.

Böyle bir bilginin mükellefler tarafından kullanılması durumunda şayet aleniyet kazanmamış bu tür bilgiler Türk Ceza Kanunu anlamında kişisel veri, ticarî sır, bankacılık sırrı ya da müşteri sırrı niteliği taşıdıkları takdirde bunların ele geçirilmesi, kaydedilmesi, açıklanması farklı suç tiplerine girebildiğinden sorunlar çıkmaktadır.²¹⁰

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.

Ülkemizde halka açık şirket sayısı oldukça sınırlı olup, bu şirketler tarafından açıklanan bilgiler de yetersizdir. Diğer taraftan, muhasebe ve raporlama yöntemlerinde ki farklılıklar analizlerin güvenilirliğini olumsuz etkilemektedir²¹¹.

210 Elif SONSUZÖĞLU, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, S. 141, Haziran 2000, s. 117-133.

211 Özgür TOROS, “Transfer Fiyatlandırması Analizlerinde Neden Yurt Dışı Veri Tabanları Kullanılıyor?”, Vergi Dünyası, Sayı: 354, s.164.

Öte yandan meslek odalarının yayımladığı endüstri ortalamalarının da güvenilir bir kaynak teşkil ettiği söylenemez. Çünkü bu tür ortalamaların ne her endüstri kolu için temin edilebilirliğinin garantisi vardır ne de transfer fiyatlandırması mevzuatında öngörülen analiz yöntemi, üstlendiği işlevler, aldığı riskler ve kullandığı varlıklar konusunda farklılıklar gösteren şirketlerin topyekun kârlılıklarının karşılaştırılmasına müsaade etmektedir. Nitekim OECD Rehberi'nde de "Düzeltilme yapılmamış şekliyle ortalama endüstri getiri oranları hiçbir şekilde emsallere uygunluk ilkesini karşılayan koşulları oluşturamaz" ifadesi yer almaktadır⁴.

8.3- Emsal Bedelin Belirlenmesinde Yurt Dışı Veri Bankalarından (Tabanlarından) Yararlanılması Konusundaki Belirsizlik

Uluslararası veri tabanları, transfer fiyatlandırmasında kullanılacak emsal bedelin tespitinde, mükelleflerin kendilerine emsal teşkil edebilecek bağımsız firmaların bilgilerine ulaşip karşılaştırma yapabilmesi amacıyla kullanılan ve özel sektör tarafından oluşturulmuş, belirli bir coğrafyada yerleşik çok sayıda firmanın güncel mali ve istatistik verilerini barındıran veri bankalarıdır. ABD ve Avrupa ülkeleri başta olmak üzere, bazı ülkelerde mükellefler transfer fiyatlandırması dokümantasyon çalışmalarında, vergi idareleri ise transfer fiyatlandırması incelemelerinde bu veri bankalarından faydalanmaktadır. Hatta ABD ve bazı Avrupa ülkelerinde, mükellefler ile vergi idareleri arasında yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmalarında da bu tür veri tabanlarından alınan bilgiler kullanılabilmektedir²¹².

Bu sisteme en iyi örnek, uluslararası transfer fiyatlandırması uygulamalarında en çok kullanılan ve 45'ten fazla Avrupa ülkesinde mukim 11 milyondan fazla firmaya ait güncel verilerin yer aldığı Amadeus adlı veri bankasıdır. Söz konusu veri bankasına üye firmalara ait mali bilgiler, 23 bilânço kalemi, 25 gelir tablosu kalemi, mali büyüklük, yapılan ticaretin tanımı, faaliyet alanı, ortaklık yapısı, halka açık olup olmama durumu, faaliyet konusu ve faaliyet gösterilen sektör gibi bilgilerin ayrıntılı olarak sınıflandırıldığı ve kıstas olarak kullanıldığı bir format halinde sunulmakta ve bu bilgiler her ay güncellenmektedir. Sistem, belirli kıstaslara göre sınıflandırılan firmalar arasında emsal fiyat araştırması yapılan şirketle en fazla benzerliklere sahip firmalara ulaşılmasını, emsal olarak tespit edilen firmaların mali tabloları üzerinde karlılık oranlarının tespit edilmesini ve bu karlılık oranları istatistiksel bir model haline getirilerek incelenen şirketin karlılığı ile karşılaştırılmasını sağlamaktadır. Ayrıca Edgarstat, Royaltystat, Global Vantage, Kompass, Bankscope, Worldbase, Worldscope, ISIS, Orbis, Oriana, Compustat gibi kuruluşlarda uluslararası düzeyde faaliyet gösteren veri bankalarına örnek olarak gösterilebilir²¹³.

Tebliğ'de emsal fiyat araştırması yapılırken yurt dışında bulunan veri tabanlarının kullanılabilmesine ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Ancak tebliğ dikkatlice incelendiğinde

²¹² Erdoğan ÖCAL (c), "Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu", Yaklaşım, Sayı:187, s.39.

²¹³ Mehmet Akif TUNÇ, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsal Tespiti", E-Yaklaşım, Sayı:200.

bazı örneklerde yurtdışındaki fiyatların, karlılık oranlarının ve pazar koşullarının aynı olması koşulu sağlanırsa bu verilerin emsal bedel olarak alınabileceği görülmektedir²¹⁴.

Bu noktada yaşanan sorunu daha iyi anlayabilmek adına bir vergi incelemesinin ardından İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin E. 2009/...ve K. 2010/.... sayılı Kararı'nda transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımını uygulamasına ilişkin vermiş olduğu bir kararı irdelemek yerinde olacaktır.

Otomotiv sektöründe otomobil ve yedek parçası alım satımında bulunan bir kurum, 2007 hesap dönemi transfer fiyatlandırması raporunda, emsal bedel tespitinde “yeniden satış fiyatı” yöntemini benimsemiştir. Bu yöntemin uygulamasında kullanacağı kendi kâr marjını yedek parça ve motorlu araç satışlarının tümünü ayırım yapmadan toplu olarak almıştır. Karşılaştırmaya esas alınacak emsal kâr marjını da aynı şekilde Türkiye’de bu sektörde faaliyet gösteren firmaların toplam satış marjını dikkate alarak hesaplamıştır.

İnceleme elemanı yedek parça ve motorlu araç satışları için ayrı ayrı satış karı hesaplanması gerekirken topluca alınmış olmasını ve emsal bedel tespitinde Amedeus veri bankasındaki emsallerin dikkate alınmamış olmasını eleştirmiştir. Bunun üzerine incelemesinde, yedek parça ve motorlu araç satışları için ayrı ayrı satış marjını hesaplamış ve Amedeus veri tabanından bulunduğu emsallerle karşılaştırmıştır. Raporda yedek parça satışlarının emsale uygun olduğunun anlaşılmış olduğunu ancak, kurumun motorlu araç satışları için hesapladığı kâr marjının 14,53 iken Amedeus’tan elde edilen 14 emsal firmanın ortalama satış marjının ise %27,83 olduğunu belirtmiştir. Bu nedenle inceleme elemanı, aradaki farkın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak dağıtıldığını eleştiri konusu yaparak cezalı vergi tarhiyatı istemiştir.

Mükellef kurum ise bu tarhiyata karşı yedek parça ve otomobil satışlarının ayrı ayrı değerlendirilemeyeceği, araştırılması gereken hususun alış bedellerinin emsallerine uygun olup olmadığı değil, finansman hizmet bedelinin emsallerine uygun olup olmadığıdır demiş ve emsal Danıştay kararları uyarınca karşılaştırılabilirlik analizi yapılmadan matrah farkı tehis edildiği, gösterilen emsalin sağlıklı ve isabetli olmaması dolayısıyla bu tarhiyatın dayanağı olmadığı iddiası ile vergi mahkemesine başvurmuştur.

Mahkeme oy çokluğu ile aldığı kararda, “Olayda, Türkiye’de araç ve yedek parça satan firmaların verileri baz alınmak ve Türkiye’deki kâr marjları göz önüne alınmak suretiyle faaliyette bulunan sektördeki yedek parça kâr marjı ile araç satış kâr marjının birbirinden ayrılıp ayrılmayacağı gibi hususlar saptanarak, Türkiye’deki verilerin esas alınması gerekirken, Türkiye dışında yabancı ülkelerin özellik ve şartlarına göre hazırlanmış AMEDEUS isimli veri tabanının kıstas alınmasında hukuki isabet görülmemiştir.” denilmiştir.

Karşı oy veren hakim ise, “...otomotiv piyasasında üretici ve satıcı ana firmaların uluslar arası kuruluş olması ve fiyat ve satış politikalarının yerel unsurlar dikkate alınarak belirleniyor olsa da asıl olarak uluslararası satış politikaları doğrultusunda belir-

²¹⁴ Onur ELELE, “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:184, Nisan 2008, s.98.

leniyor olması nedeniyle, emsal araştırması yapılırken Amedeus verilerinin kullanılmasında da herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” görüşündedir.

Görüleceği üzere uluslararası veri bankalarından elde edilen bilgilerin kullanılması konusunda Mevzuatta açık bir hüküm bulunmayışı bu konuda fikir ayrılıklarına neden olmakta ve gerek mükellefler gerekse vergi idaresi için bir belirsizliğe neden olmaktadır²¹⁵.

8.4- Vergi İncelemelerinde Gizli Emsallerden Yararlanılmasının Oluşturduğu Sakıncalar

Vergi idarelerinin vergi denetimi sırasında veya beyan usulü gereği vergi mükelleflerinden tedarik ederek kullandığı emsallere gizli emsal denir. Vergi denetim sürecinde denetim elemanları üçüncü kişilerden temin ettikleri fakat incelemeye alınan mükellefe açıklamadıkları gizli emsalleri tarhiyat işleminin dayanağı olarak kullanmaktadır. Gizli emsalin kullanılması demek incelemedeki mükellefin emsal alınan mükellefin kim olduğunu, fiyatı hangi koşullarda tespit ettiğini, pazara giriş için iskonto uygulayıp uygulamadığını ve daha yanıtlanması gereken birçok sorunun yanıtını da bilmemesi anlamına gelir. Çünkü transfer fiyatlandırması denetimine konu olan bu bilgiler “vergi mahremiyeti” gereği hakkında inceleme yapılan mükellef ile paylaşamaz²¹⁶.

“Karşılaştırılabilirlik analizlerinde, işletmelerle idareler eşit şartlara sahip değildir. İdarenin, diğer işletmelerin finansal tablolarına ulaşma imkanı her zaman vardır. İşletmelerin iyi niyetli çabaları ile ulaştıkları emsaller, idarece ulaşılabilen emsaller yanında yetersiz kalabilir. Bu takdirde idare gizli emsal kullanarak tarhiyat yapabilir mi? Mevzuatımızda bunu önleyen açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak böyle bir uygulama, hakkaniyet prensiplerine uygun düşmemektedir. İdarenin böyle bir işlem yapması, vergi mahremiyetinin ihlali anlamına gelmeyecek midir? Yoksa üçüncü şahıslara ait emsal alınan bilgiler sadece yargıyla mı paylaşılacaktır? Bu durumda, tarhiyata muhatap olan mükellef nasıl savunma yapacaktır? Cevaplandırılması gereken bu gibi sorular, tatmin edici şekilde cevaplandırılmadığından diğer ülkelerde yargı organları gizli emsallerin kullanılmasını kabul etmeme eğilimindedir. Türkiye’de de zamanla aynı eğilimin hakim olması beklenmelidir.”²¹⁷

8.5- Grup İçi İşlemlerde Emsal Bedel Uygulamasında Yaşanan Aksaklıklar

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber’de grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir.

²¹⁵ Gressi BENVENISTE, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Taslak Kararda Değişiklik Bekliyoruz”, (http://www.verginet.net/UserFiles/File/Transfer%20Fiyatlandirmasi/Makaleler/TFTaslakKarar_Makale_GB%20_2_.pdf) erişim, (19.12.2013).

²¹⁶ YALTI, “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal”, Vergi Sorunları Dergisi, 2009, S.251, s.65.

²¹⁷ ÖCAL (c), a.g.m. s.40.

Çok uluslu şirket gruplarının neredeyse tamamı, kendi grupları içerisinde çok sayıda hizmetin sağlanmasını organize etmek durumundadırlar. Özellikle yönetim, teknik, mali ve ticari hizmetler buna örnek gösterilebilir. Bu hizmetlerden yönetim, bütün grup için koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarını kapsayabilir. Bu tür hizmetlerin sunmanın maliyeti grubun ana merkezinde ya da grup içinde bu tür hizmetleri sağlamak için kurulmuş bir birimde (grup servis merkezi) ya da başka bir grup şirketinde toplanabilir²¹⁸.

Son dönemde gerçekleşen vergi incelemeleri dikkate alındığında vergi inceleme elemanlarının özellikle grup içi işlemler üzerinde durduğu ve birçok şirkete kazançlarını transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak ortaklarına ya da grup şirketlerine aktardıkları iddiasıyla kurumlar vergisi ve kar dağıtım stopajı tarh ettikleri ve buna ilişkin vergi ziyai cezaları kestikleri bilinmektedir²¹⁹.

Grup içi hizmet şirketleri kuruluş gayeleri gereği grup dışındaki üçüncü şahıslara hizmet sunmadıklarından sağladıkları bu hizmetler karşılığında katlandıkları maliyetleri bu hizmetlerden faydalanan grup şirketleri ile paylaşmaları gerekmektedir. Aslında bu paylaşım hizmet bedelinin fiyatlandırılmasından başka bir şey değildir²²⁰.

Holding şirketleri, küresel ve bölgesel holding şirketleri olarak ikiye ayırmak mümkündür. Küresel holding şirketleri, uluslararası çapta faaliyet gösteren grup şirketlerini doğrudan tek merkezden yöneten şirketlerdir. Daha büyük çaplı şirket gruplarında bölgesel holding şirketleri göze çarpmaktadır. Bölgesel holding şirketleri, küresel holding şirketine bağlı olarak ve onun denetiminde, kendi bölgesindeki grup şirketlerinin sermaye, yönetim, koordinasyon ve denetiminden sorumlu olan şirketlerdir. Holding firmaları daha çok stratejik kararların alınması ve üst seviyedeki pazarlama ve yönetim konularında hizmetler sunarken grup hizmet merkezleri insan kaynakları, muhasebe, vergi, bilişim sistemleri gibi konularda da grup şirketlerine destek sağlayabilmektedir. İster küresel olsun ister bölgesel olsun uluslararası holding şirketlerinin temel görevi stratejik yönetim, koordinasyon ve kontroldür²²¹.

Hukuk müşavirliği, mali müşavirlik, bilgi sistemleri desteği gibi grup içi hizmetleri dışarıdan temin etmek mümkün olabilir ancak stratejik karar alma, planlama, hedef tayini gibi hizmetlerin dışarıdan alınması ticari teamüllere uygun değildir. Zaten asıl katma değeri sağlayan hizmetler de bunlardır. Ayrıca bir şirketler grubu gizlilik açısından ticari sırlarının ve planlarının dışarı çıkmasını istemeyecektir²²².

Elbette ki diğer işlemlerde olduğu gibi grup içi hizmetler de emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda fiyatlandırılmalıdır. Bu nedenle grup içi hizmet şirketlerinin veya

²¹⁸ J.Y.M.M. Odası, "Çok Uluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlanması Rehberi", Platform Dergisi, 2007/Nisan, s.42.

²¹⁹ Serdar SUMAY, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Buna İlişkin Katma Değer Vergisi Düzeltmesi", Vergide Gündem Dergisi, Mart 2012, s.14.

²²⁰ GÜNGÖR-ORHAN, a.g.m. s.57.

²²¹ GÜNGÖR-ORHAN, a.g.m. s.58.

²²² GÜNGÖR-ORHAN, a.g.m. s.58.

holding şirketlerinin mevzuat ile uyumlu bir transfer fiyatlandırması politikalarının bulunması şarttır. Transfer fiyatlandırması yapılırken, grup içi hizmet şirketleri ile bağımsız hizmet şirketlerinin gayeleri, sundukları hizmetlerin nitelikleri ve çalışma şekilleri açısından çok farklı özellikler taşıdıklarını gözden kaçırmamak gerekir. Sağlanan hizmetlerin aynı şekilde fiyatlandırılmasını beklemek doğru bir bakış açısı sunmayacaktır.

“Grup içi hizmet şirketlerinin hizmet bedellerinin belirlenmesi üstlenilen maliyetler ile çok yakın ilişki içindedir. Diğer bağımsız hizmet şirketlerinde ise hizmet bedelleri maliyetler ile sıkı ilişki içinde olmadığı gibi kimi zaman bağımsızdır. Grup hizmet merkezleri hizmet bedellerini doğru şekilde fiyatlandırmanın ötesinde maliyetlerini nasıl karşılayacakları sorusunun cevabını bulma gayreti içindedirler. Zira holding veya merkezi yönetim şirketleri ekseriyetle kar merkezi olmamaktadır ve olmaları da beklenemez. Ancak bu ifade, hiçbir şekilde holding veya merkezi yönetim şirketleri kar etmemelidir şeklinde anlaşılmalıdır. Bilakis grup içi hizmet şirketleri de yarattıkları katma değer ile orantılı bir faaliyet karı elde etmelidir. Holding şirketleri öncelikli olarak bir masraf yansıma merkezi değil hizmet merkezidir.”²²³

Bu nedenlerle grup içi hizmetler için karşılaştırılabilirlik faktörlerini sağlayan güvenilir iç veya dış emsal tespit etmek çoğu zaman imkân dâhilinde değildir.

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ’de yapılan açıklamalar beraber değerlendirildiğinde, bir holding veya merkezi yönetim şirketi tarafından sunulan grup içi hizmetlerin karşılığında bağlı şirketlerce ortak masraflara katılım şeklinde ödenen tutarların gider olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gereklidir:

- Hizmetler mutlaka fiilen sağlanmış olmalıdır.
- Hizmeti alan şirketlerin söz konusu hizmetlere ihtiyacı olmalıdır.
- Hizmet bedeli emsallere uygunluk ilkesine uygun şekilde belirlenmelidir.
- Hizmetler için mutlaka fatura düzenlenmelidir.
- Düzenlenen faturalarda hizmet türü ayrıntılı olarak belirtilmelidir.
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmelidir.

Grup içi hizmetlerde emsal fiyatların belirlenmesinde kullanılacak yöntem tespit edilirken, gerek OECD Rehberi’nde ve gerekse Tebliğ’de yer alan ilkelere uygun biçimde bir çalışma yapılması gerekir. Genellikle bu ilkelerin uygulanması, grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ya da maliyet artı yönteminin uygulanması ile sonuçlanacaktır. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilir. Örneğin, muhasebe, hukuk ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde böyle bir durum söz konusu olabilir. Maliyet artı yöntemi, ilgili faaliyetlerin niteliğinin, kullanılan varlıkların ya da üstlenilen risklerin, ilişkisiz

²²³ GÜNGÖR-ORHAN, a.g.m. s.59.

kuruluşlar tarafından üstlenilen hizmetlerde yer alan faaliyetler, varlıklar ya da risklerle karşılaştırılabilir nitelikte olduğu, buna karşın, karşılaştırılabilir fiyatın bulunmadığı durumlarda uygun olacaktır. Maliyet artı yönteminin uygulanışında ise hizmete dahil edilen maliyet kategorilerinde kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemler arasında bir tutarlılığın mevcut olması gerekir. İstisnai durumlarda, örneğin karşılaştırılabilir fiyat yönteminin ya da maliyet artı yönteminin uygulanmasının zor olduğu durumlarda, emsal fiyatın tatmin edici bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, birden fazla yöntemin dikkate alınması yerinde olabilir. Bu yöntemler emsal bedelin tespit edilmesinin mümkün olmaması halinde ise işlemsel kar yöntemlerinin veya mükellefçe belirlenen diğer yöntemlerin kullanılması gerekir²²⁴.

Dikkat edileceği üzere mevzuatımız grup içi hizmetlere daha çok hizmetleri alan şirketler açısından yaklaşmış ve hangi durumlarda grup içi hizmet masraflarının gider yazılabileceğini düzenlemiştir. Hâlbuki grup hizmet merkezi tarafından sağlanan katma değerli hizmetlerin bedelsiz veya düşük bedelle fiyatlandırılmış olması suretiyle eksik gelir elde edilmesinin de transfer fiyatlandırması açısından en az diğeri kadar önemli bir konu olduğu unutulmamalıdır. Transfer fiyatlandırması yoluyla eksik gelir yazılması da fazla gider yazılması kadar örtülü kazanç dağıtımına yol açan bir husustur.

Dikkat edileceği üzere grup şirketleri arasındaki hizmet ilişkilerinde sözleşme yapılması bir zorunluluk olarak ortaya konulmamıştır. Danıştay da vermiş olduğu kararlarda sözleşme bulunması veya bulunmamasına dayanarak bir yoruma başvurmamıştır.

Transfer fiyatlandırması teorisi bize grup içi hizmetler karşılığında tahsil edilecek ücretlerin, karşılaştırılabilir koşullardaki bağımsız işletmeler tarafından belirlenecek veya kabul edilecek olan ücretlerle aynı emsal aralığında bulunması gerektiğini söylemektedir. Ancak daha önce de değinildiği üzere grup içi hizmetlerde iç veya güvenilir dış emsal bulmak veya karşılaştırılabilirlik faktörlerini sağlayan bağımsız bir hizmet tedarikçisi tespit etmek bilgi teknolojileri, insan kaynakları, muhasebe, hukuk gibi hizmet alanları dışında çoğu zaman mümkün değildir. Zaten bu nedenle, gerek OECD Rehberleri'nde gerek Tebliğ'de grup içi hizmetler ile ilgili ayrı açıklamalar yapma ihtiyacı hissedilmiştir. Grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırmasında, emsal bedel tespitinden ziyade izah edilebilir bir transfer fiyatı belirleme yöntemi ortaya koymak önemlidir²²⁵.

8.6- Danışmanlık Hizmetlerinin Gayri Maddi Hak Olarak mı Yoksa Serbest Meslek Kazancı Olarak mı Değerlendirilmesi Gerektiği Konusundaki Belirsizlik

Hizmet ve gayri maddi hak alım/satımı gibi görünmeyen işlemler, mal hareketlerine göre daha fazla vergi planlamasına ve vergi kaçığına elverişlidir. Bu nedenle vergi incelemelerinde daha fazla titizlik gösterilmelidir. Son dönemde ülkemizdeki inceleme elemanlarının, uluslararası firmaların yurt dışındaki grup içi firmalarından aldıkları hizmet

²²⁴ Metin DURAN, "Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması", Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2010. S.1.

²²⁵ GÜNGÖR-ORHAN, a.g.m. s.59.

bedellerinin vergilendirilmesi konusundaki görüşlerinde belirgin bir değişiklik olduğu herkes tarafından gözlenmektedir. Her hizmet bedeli içerisinde mutlaka bir gayri maddi hak bedeli olması konusunda ısrarlı eleştiriler ile karşılaşmaktadır²²⁶.

Yapılan incelemelerde Türkiye’de kurulu yabancı ortaklı şirketler yurt dışındaki bağlı şirketlerden danışmanlık hizmeti aldığı, alınan bu hizmetin yabancı ortağın” tecrübesinin aktarımı”, dolayısıyla da gayri maddi hak olduğu ileri sürülmekte ve Türkiye’de ödemeyi yapan firma tarafından sorumlu sıfatıyla stopaja tabi tutulması gerektiği gerekçesiyle tarhiyatlar yapılmaktadır²²⁷.

Burada yaşanan sorunun kaynağı, yapılan işlemin stopaja tabi olmasının ya da hangi oranda stopaja tabi olduğunun doğrudan doğruya yapılan işlemin nitelendirilmesine bağlı olmasından kaynaklanmaktadır.

KVK’nın 30. maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde, serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanç dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticari unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı, hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5, diğer serbest meslek kazançlarından %20, gayri maddi hak bedeli ödemelerinden de %20 olarak belirlenmiştir.

Ancak Türkiye’nin 65 ülke ile Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması bulunmaktadır ve bu anlaşmalara göre bir ödeme serbest meslek (danışmanlık) ödemesi ise Türkiye’de stopaja tabi olması belli şartlara bağlıdır ve çoğu zaman da o şartlar oluşmadığından vergi alınamamaktadır. Oysa ödeme gayri maddi hak ödemesi diye nitelendirildiğinde ÇVÖA da olsa %10 oranında stopaj yapılması gerekmektedir.

Türk Dil Kurumu Sözlüğü’nde hizmet, “Başkasının işini ya da başkasına yarayan bir işi yapma” olarak tanımlanmaktadır. Gayri maddi hak ise, “(bir eser, patent, know-how, yazılım, lisans gibi) maddi olmayan değerler üzerindeki tasarruf yetkisi” olarak tanımlanabilir. Bu iki kavram arasındaki ana fark ise: “hizmet” bir iştir, fakat “gayri maddi hak” sadece bir haktır. Hizmetin yapılabilmesi için, teknik, mesleki ve bilimsel nitelikteki bilgi birikimi ve gayri maddi hakkın kullanılması kaçınılmaz olduğu halde, gayri maddi hakkın devrinde ya da kullanılmasında bir hizmet verilmesi gerekli olmayabilir. Gayri maddi hakların devri ya da kullanılması başlı başına bir ticari işlemdir. Gelir Vergisi

²²⁶ Erdoğan ÖCAL (d), “Hizmet Bedeli - Gayri Maddi Hak Bedeli Karmaşası”, (<http://www.dunya.com/hizmet-bedeli-gayri-maddi-hak-bedeli-karmasasi-104607h.htm>)erişim, (Erişim: 15 Aralık 2013).

²²⁷ Zeki GÜNDÜZ, “Know-How Mı Hizmet Bedeli Mi?”, (<http://www.dunya.com/know-how-mi,-danismanlik-mi-stopaj-var-mi,-yok-mu-141020yy.htm>), (Erişim:18 Aralık 2012).

Kanunu'nun 65. maddesinde serbest meslek faaliyetleri, " ...sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan...işlerin yapılması..." olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle, yapılan eleştirilerden biri olan "Grup firmalarından alınan hizmet verilirken mutlaka, grup içinde oluşturulan teknik ve mesleki birikim ve uzmanlık kullanılmıştır" iddiası doğrudur. Ancak bu gerçekten hareketle "öyle ise hizmet için ödenen bedelin bir kısmı gayri maddi hak bedeli olmalıdır." iddiasında bulunulması, alınan hizmetlerin yapılması sırasında hizmeti verence katlanılan maliyeti, bunu oluşturan kira, serbest meslek ücreti, hizmetli ücreti ya da gayri maddi hak bedeli gibi unsurlara ayırıştırarak bu hizmet için ödenen bedel üzerinden vergi kesintisi istenmesi gibi kabul edilemez bir sonuç doğuracaktır.

Hizmette bir iş karşılığı olarak, gayri maddi hakta ise bu hakkın tamamen ya da kısmen devri ya da kullanımına izin alınması karşılığında bir ödeme yapılması söz konusudur. OECD'nin "model vergi anlaşmaları konusunda yayınladığı rehberde, know-how ve hizmet için yapılan ödemelerin ayırıştırılmasındaki zorluk kabul edilerek, bu ayırımda şu kriterlerin kullanılması önerilmektedir:²²⁸

- Know-how anlaşmaları, mevcut ya da geliştirilecek bir teknik ve bilimsel bilginin aktarılmasını ve bu bilginin gizli tutulması için özel bir hüküm taşır.
- Hizmet anlaşmalarında, hizmet sağlayan özel bilgi, ustalık ve uzmanlık kullanımını gerektiren (fakat hiçbir şekilde bunların devrini ya da kullanım izni vermeyi kapsamayan) bir iş yapmayı üstlenmektedir.
- Çoğunlukla, know-how sağlamayı üstlenen taraf, mevcut bilginin temin edilmesi dışında çok az şeyi üstlenmektedir. Halbuki hizmet anlaşmalarında hizmet vermeyi üstlenen taraf, çoğunlukla, hizmeti yapmak için oldukça önemli ölçüde, hizmetin niteliğine bağlı olarak araştırma, proje, kontrol, çizim ve bunun gibi diğer gerekli işlerde çalışan elemanların ücret ve aylıkları ya da taşeronlara yapılan benzeri ödemelerden oluşan masraflara katlanmak zorunda kalmaktadır.

Bu açıklamaların ışığı altında bakıldığında, teknik yardımların, mali müşavirler, mühendisler ve hukukçular tarafından verilen görüşlerin, elektronik olarak ya da oluşturulan veri tabanındaki bilgilerin ulaşımına izin verilerek sıkça sorulan sorulara verilen ve bir gizlilik oluşturmayan cevapların özellikle hizmet anlaşması kapsamına girmesi gerektiği belirtilmektedir.

İnceleme elemanları tarafından konu değerlendirilirken yürütülen mantığı ve argümanları şöyle sıralamak mümkün²²⁹:

- Hizmeti grup içinden almak bir zorunluluk, o halde bu firmadaki tecrübenin paylaşımı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla ödeme gruptaki tecrübenin paylaşılmasının karşılığıdır.
- Şirket öteden beri bu alanda faaliyet gösteriyor ve çok sayıda grup şirketine hizmet veriyor. Bu alandaki tecrübesini, birikimini grup şirketlere sunuyor.

²²⁸ ÖCAL (d), a.g.m. s.1.

²²⁹ GÜNDÜZ, a.g.m. s.1.

- Türkiye'deki şirket birebir, tam olarak ne zaman ne aldığı, bunun ne işine yaradığını ortaya koyamıyor. Sadece genel bir anlaşmanın varlığı yetmez. Türkiye'deki şirkete verilmiş hizmetin ispatlanabilir, ortaya konabilir, Türkiye'deki gelir getirici faaliyete katkısı açıklanabilir olmalıdır. Genel ifadelerin varlığı gayri maddi hakka işaret etmektedir.
- Türkiye'deki şirketin cirosu üzerinden bir ödeme öngörülmüşse bu konu daha rahat eleştiriliyor ve bu husus argüman olarak kullanılıyor.
- Hizmetin bedeli Türkiye'deki şirketin cirosu üzerinden olmasa da ciro dikkate alınarak (dağıtım anahtarının bir unsuru olarak kullanılarak) hizmeti veren yurt dışındaki şirketin masraflarından Türkiye'ye pay vermek şeklinde belirleniyorsa, bu tür bir ücretlendirmenin gayri maddi hak bedeli ödemelerine daha uygun olduğu iddia ediliyor.

Öncelikle gayri maddi hakkın varlığından söz edebilmek için bir birikim, geçmişte yapılan çalışmalar neticesinde oluşturulmuş bir şeyden ve bu birikimin kullanırılmasından, kiralanmasından söz etmek gerekmektedir. Gayri maddi hakta birikim ve buna ilişkin masraf geçmişte yapılmış, şimdi ise bu birikim kiralanarak, kullanım hakkı verilerek, çok az ya da hiç masraf yapmaksızın gelir elde edilmektedir. Oysa eleştiri getirilen durumların çoğunda hizmetin bedelinin belirlenmesi, fiilen oluşan, çoğu zaman yurt dışındaki hizmet veren şirketin çalışanlarının maaşlarından hizmet alan şirketlere makul bir kar marjıyla pay verilmesi şeklinde cereyan etmektedir. Yani eleştirilen durumların çoğunda ortada birikmiş bir şey ve o birikmiş şeyden yararlanma hakkı veya bu birikimin kiralanması gibi bir durum yoktur. Fiilen çalışan kişilerce verilen hizmetler ve bu hizmetleri oluştururken fiilen oluşan masraflar mevcuttur. Aksi takdirde ilişkili şirketler birbirlerine danışmanlık hizmeti veremez, olsa olsa gayri maddi hak kullanırır veya kiralar noktasına geliriz. Böyle bir önermenin transfer fiyatlaması konusunda yapılmış olan kanuni düzenlemeler ve OECD Rehberi dikkate alındığında hiç bir hukuki zemin bulamayacağı açıktır. Aksi durum bu zamana kadar yapılan uygulama ve verilen yargı kararlarını yok saymak anlamına gelir²³⁰.

8.7- Emsal Bedelin Belirlenmesinde Kurumlar Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu Arasında Bir Paralellik Olmaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi hükmüne göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesinde ise Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisi' nin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen tarhiyat raporları gözden geçirildiğinde, yapılan tarhiyatların "örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespi-

²³⁰ GÜNDÜZ, a.g.m. s.1.

tinde indirim konusu yapılamayacağı ve bu sebeple 60 numaralı KDV Sirküleri uyarınca örtülü olarak dağıtılan kazançlar dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisi' nin de indirilemeyeceği" temeline dayandığı görülmektedir²³¹.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin üçüncü fıkrasında emsallere uygunluk ilkesi tanımlanmış ve maddenin devamında emsallere uygunluk ilkesinin Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Maliyet Artı Yöntemi, Yeniden Satış Yöntemi ve mükellefçe belirlenen diğer yöntemler kullanılarak belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Kanun maddesi incelendiğinde emsal bedelin tespiti ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'na hiçbir atıfta bulunulmadığı görülmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinde ise bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedel veya emsal ücret olduğu belirtilmiştir. Aynı maddenin devamında ise emsal bedeli ve emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Hem Kurumlar/Gelir vergisini hem de Katma Değer Vergisi'ni kapsayan bir vergisel sonuç doğuran bir olayın incelenmesinde, Katma Değer Vergisi'nde kullanılacak emsal bedelin tespiti Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde belirtilen yöntemler ile belirlenirken, Kurumlar/Gelir Vergisi için kullanılacak emsal bedel KVK'nun 13. maddesinde yer alan hükümlerine göre belirlenecektir. Böyle bir durumda kullanılan yöntem farklılığı nedeniyle farklı emsal bedellere ulaşılması oldukça yüksek bir ihtimaldir.

Bugüne kadar gerek inceleme elemanları gerekse Vergi İdaresi, fazladan ödenmiş olan Katma Değer Vergileri'nin indirim konusu yapılmasına izin vermiştir. Ancak 23.06.2010 tarihinde yayınlanan ve indirilemeyecek KDV hakkında açıklamalarda bulunan 57 numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri'nin "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen KDV" başlıklı 6. bölümünde yer verilen "Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır." şeklindeki açıklamayla birlikte neredeyse 27 yıllık uygulamadan vazgeçilmiştir²³².

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 sayılı muktezada "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi çerçevesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de, KDV Kanunu'nun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır." görüşüne yer verilmiştir.

²³¹ Serdar SUMAY, a.g.m. s.1.

²³² SUMAY, a.g.m. s.1.

Diğer taraftan, İstanbul Vergi Mahkemesi'nin 18.06.2010 tarih ve E. 2009/2268, K. 2010/1502 sayılı Kararın gerekçesinde "Bu itibarla, kazanç vergileri için bir vergi güvenlik sistemi olarak getirilen düzenlemeler itibarıyla ortaya çıkan sonucun, muamele vergileri için de vergiyi doğuran bir olaya sebebiyet vermeyeceği, bir başka ifade ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıkça belirtilen kâr payı dağıtımının Katma Değer Vergisi Kanunu'nda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceği, KDV Kanunu'nun 1. maddesinde kâr payı ve iştirak kazançlarının KDV konusu olarak sayılmadığı" ifade edilmiştir.

Mahkeme kararı incelendiğinde Kurumlar/Gelir Vergisi için geliştirilen güvenlik mekanizması dolayısıyla ortaya çıkan sonucun, muamele vergileri bakımından vergiyi doğuran bir olay olmadığı hükmedilmiş ve kar payı dağıtımının KDV'nin konusuna girmediği hususu belirtilmiştir.

Bu durumda yapılan bir vergi incelemesinde yüksek bedelle ithalat yaparak yurt dışında bulunan bağlı şirkete kazanç dağıtımını yaptığı belirlenen bir firma hangi tutarda KDV indirimi beyan edecektir? Muktezaya göre kar payı dağıtımına tekabül eden KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Mahkeme kararına göre de kar payı dağıtılması KDV'nin konusuna girmediğinden kar payına tekabül eden KDV indirilemez.

KDV Kanunun 8/2. maddesinde "Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya Katma Değer Vergisi'ni fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. (5035 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle değişen cümle, Yürürlük: 02.01.2004) Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla inceleme sonucunda gerekli düzeltmelerin bu hükme göre yapılması gerekmektedir.

8.8- Transfer Fiyatlandırması Konusunda Uzmanlaşmış Vergi Mahkemelerinin Olmaması

Yapılan araştırmalarda, gelişmekte olan ülkelerin transfer fiyatlandırması konusunda yeterince deneyim sahibi olmamaları ve kurumsal olarak yeterli alt yapılarının olmamasından dolayı gelişmiş ülkelere nazaran bu konuda savunmasız olduğu görülmüştür²³³.

OECD Rehberi'nde, transfer fiyatlandırması konusunda uzmanlaşmış vergi inceleme birimlerinin kurulması gerektiği belirtilmektedir. Gerekçe olarak ise transfer fiyatlandırması konusunun pek çok karmaşık konuyu bünyesinde barındırması, subjektif yorumlara açık olması ve sağlıklı bir değerlendirmenin tüm bu olgulara vakıf kişilerce yapılabileceği hususları gösterilmiştir.

²³³ K. Hung CHAN, Lynne CHOW, "An Empirical Study of Tax Audits in China on International Transfer Pricing", Journal of Accounting & Economics, Vol.23, 1997, s.84.

Buna uygun olarak Türkiye de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları kurulmuştur.

Ancak söz konusu Grup Başkanlıklarınca yapılan incelemelerde hazırlanacak raporlara istinaden vergi tarhiyatı yapılması halinde ilgili firmaların konuyu yargıya taşıyacakları kuvvetle muhtemeldir. Böyle bir durumda raporları değerlendirecek olan mahkemelerin sağlıklı bir sonuca varması da şüphesiz transfer fiyatlandırması sürecine vakıf ve ticari hayatın işleyiş mekanizmasını ileri derecede bilen yargı mensupları ile mümkün olabilecektir. Zira transfer fiyatlandırması konusu subjektif değerlendirmelere oldukça açık bir konudur ve bilirkişi değerlendirmeleri bu konuda her zaman ihtiyacı karşılayamayabilir. Bu nedenle transfer fiyatlandırması konusundaki davalara bakacak mahkemelerinde ihtisaslaşması gerekmektedir.

8.9- Hazine Zararının Tespitinde Yaşanan Sıkıntılar

Eski KVK'nın yürürlük döneminde örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için hazine zararının aranıp aranmayacağı konusu oldukça sık tartışma konusu olmuştur. Çünkü Kanun metninde örtülü kazanç dağıtımında hazine zararının aranacağına dair hiç bir hüküm bulunmamaktadır. Yine eski KVK'da örtülü olarak dağıtılan kazancın kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edileceği vaaz edilmiş ancak inceleme sonucu yapılacak tarhiyat dolayısıyla kazancın aktarıldığı diğer firma nezdinde, bir düzeltme yapıp yapılmayacağı hususuna yer verilmemiştir. Buradan yola çıkarak "tarafardan birinin gider yazdığı tutarı diğer taraf gelir olarak yazdığından, toplamda hazinenin herhangi bir vergi kaybına uğramadığı" eleştirileri yapılmıştır²³⁴.

Birçok Danıştay kararlarında örtülü kazanç dağıtımından bahisle cezalı tarhiyat yapılabilmesi için hazine zararının olması gerektiği hükmüne varılmıştır. Bu içtihadın arkasında yatan sebep, mükelleflerin bilinçli olarak örtülü kazanç dağıtımına başvurmaları için bu işlem sonucunda bir çıkarının olması yani ilişkili kişilerin toplam vergi yükünde bir azalma olması veya vergi yükü aynı kalsa dahi en azından bir erteleme olması gerektiğidir²³⁵.

Örneğin, Danıştay 4. Dairesinin 18.10.1988 tarih ve E.1987/4073, K.1988/3511 sayılı "...Kurumlar yönünden örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü için, ilgili kurumlar arasındaki çeşitli ilişkilerin, bu kurumların ödeyecekleri verginin azaltılması veya vergilendirilecek kazancın döneminin kaydırılmasına dönük olması ve bunun da inceleme ile ortaya konulması gerekmektedir." kararı da bu yöndedir."

Bir diğer örnek ise Danıştay 4. Dairesi'nin E: 1999/2637, K: 2000/1514 sayılı "Sermaye şirketlerinin holding bünyesinde toplanmalarının amacı yönetim, sermaye ve denetim açısından birleşmek suretiyle hem finans ve yönetim yapılarının güçlendirmek hem de bu şekilde ticari hayata ve organizasyonlara daha güçlü katılım sağlamak olduğundan finans kaynaklarının holding amaçları doğrultusunda işbirliği içerisinde kullanılma-

²³⁴ Yakup Türk, "Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması", Vergi Dünyası, Sayı: 318, Şubat 2008, s. 106.

²³⁵ Erdoğan ÖCAL, "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı", Yaklaşım, Sayı: 188, Ağustos 2008, s.m 32.

sı yasaldır. Her ikisinin de kurumlar vergisi mükellefi olması nedeniyle birinin lehine hesaplanan faiz diğerinin giderini teşkil ettiğinden ve vergi sabit oranlı olduğundan ötürü vergi ziyayı bulunmamaktadır.” karardır.

Danıştay’ın bu konudaki görüşü, örtülü kazanç aktarımı olsa dahi, her iki kurumunda kâr ettiği ve konsolide düşünüldüğünde toplam ödenen vergide herhangi bir azalma olmadığı sürece hazine zararının gerçekleşmediği bu nedenle örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemeyeceği yönündedir²³⁶.

04/06/2008 gün ve 5766 sayılı Kanun’un 21’inci maddesiyle Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’ nun 13. Maddesi’ne şu fıkra eklenmiştir: *“Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”*

Kanuni düzenlemeden anlaşılacağı üzere, 2008 yılı ve sonraki yıllarda,

- Tam mükellef kurumların kendi aralarında,
- Tam mükellef kurumlar ve yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcileri arasında,
- Yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin kendi aralarında,

Yurtiçinde ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri işlemlerde örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için yapılan bu işlemler sonucunda Hazine zararının doğması gerekmektedir. Ancak, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin ilişkili kişi kapsamında gerçek kişiler, dernekler ve vakıflar arasında yaptıkları işlemlerde örtülü kazanç dağıtımının varlığı için Hazine zararının doğması koşulu aranmayacaktır. Buna karşın dernek veya vakfa ait iktisadi işletmelerde Hazine zararı koşulunun varlığı aranacaktır.

Hazine zararı koşulu yurtiçi işlemleri kapsamaktadır. Dolayısıyla örtülü kazanç dağıtımında yurtdışı işlemlerde Hazine zararı olup olmadığına bakılmayacaktır. İlişkili kişiler arasında gerçekleşen ithalat ve ihracat işlemleri sonucunda örtülü kazanç dağıtımının tespiti halinde Hazine zararı olsun veya olmasın bu durum transfer fiyatlandırması kapsamında olacaktır²³⁷.

Burada vergi ziyayı ile Hazine zararı kavramlarının karşılaştırmasını yapmak yerinde olacaktır. Vergi ziyayı, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin

²³⁶ Hakan KEKLİKÇİ, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı Ve Uygulamalı Örneklerle Dönemsel Açından Analizi”, Lebib Yalkın Dergisi, Mart, 2010, s.67.

²³⁷ Veysi SEViĞ, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”, Referans Gazetesi, 16.04.2010, (<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2010/Transfer%20fiyatland%C4%B1rmas%C4%B1nda%20Hazine%20zarar%C4%B1.pdf>), (Erişim, 12 Nisan 2014).

zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Bu yönüyle Hazine zararı ve vergi ziyai arasında bir benzerlik olmakla birlikte temel fark vergi ziyai tek bir mükellef nezdinde yapılan bir değerlendirmenin sonucu olmasına karşın Hazine zararı transfer fiyatlandırması işlemine taraf olanların tamamını kapsayan genel bir değerlendirmenin sonucudur.

Firma	2011 Yılı		
	1. Durum	2. Durum	3. Durum
A	50.000	50.000	-30.000
B	-40.000	30.000	-40.000

Örnek²³⁸: (A) kurumu, emsal bedeli 50.000 TL olan malı 15/03/2011 tarihinde ilişkili bulunduğu (B) kurumuna 30.000 TL bedelle satmıştır. (B) kurumu ise bu malları Nisan 2011 dönemi içinde toplam 60.000 TL bedelle satmıştır. Her iki kurumun da beyanları alternatifli olarak aşağıda gösterilmiştir.

Bu verilere göre, (A) kurumunun, emsal bedeli 50.000 TL olan malı ilişkili bulunduğu (B) kurumuna 30.000 TL bedelle satmak suretiyle 2011 yılında 20.000 TL tutarında kazancı örtülü olarak dağıttığı varsayılmaktadır. Bu işlemle ilgili yapılacak hususları ise yukarıdaki tabloda yer alan verilere göre analiz yapacak olursak,

- 2011 Yılına ilişkin 1. Durumda, (B) kurumu 40.000 TL zarar beyan ettiği ve herhangi bir kurumlar vergisi ödemediği için işlemde hazine zararına yol açılmış olduğu kabul edilecek ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılması gerekecektir.
- 2011 Yılına ilişkin 2. Durumda ise her iki kurum da işlemde dağıtıldığı kabul edilen örtülü kazanç tutarından daha fazla kurumlar vergisi matrahı beyan ettiğinden bu yılda herhangi bir hazine zararına yol açılmamış kabul edilecek ve transfer fiyatlandırması açısından bir eleştiri yapılmayacaktır.

Yukarıdaki her iki durum için de sonraki yılların sonuçlarının bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla sonraki yıllardaki işlemlerin sonuçlarının analiz edilmesine de gerek yoktur.

- 2011 yılına ilişkin 3. Durumda her iki kurum da örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilen kazanç tutarından daha fazla zarar beyan etmiştir. Eğer işlem normal fiyatlarla yapılıyorsa (A) kurumu 10.000 TL, (B) kurumu ise 60.000 TL zarar beyan edecekti ve bu durumda da ödenecek bir kurumlar vergisi bulunmayacaktı.

Bazı vergi uzmanları Danıştay kararlarına paralel görüş bildirmekte ve örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için mutlak suretle hazine zararının varlığı aranması gerektiğini savunmaktadır.

²³⁸ İYMMO, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının Aranması Konusunda Yaşanan Sorunlar (II)", Vergi Mevzuatı Platformu, Temmuz, 2012. <http://istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/506.pdf>, (Erişim, 12.05.2014).

Buna karşın hazine zararı aranmasına karşı çıkan görüşlerde bir hayli fazladır. Hazine zararının aranmasına karşı çıkanların görüşleri kısaca şöyle özetlenebilir²³⁹,

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesi'nde *"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."* Hükümü yer almaktadır. Örtülü kazanç müessesesinin düzenlendiği Eski Kurumlar Vergisi Kanununun 17.maddesi lafzen açık olup, müessesenin uygulanabilmesi bakımından hazine zararının (mutlak veya dönemsel vergi kaybı) araştırılmasına yönelik bir koşul ileri sürmemektedir. Maddeye ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanununun genel gerekçesine bakıldığında bu müessesenin kurumların gizli kazanç dağıtımını engellemek üzere getirildiği, sadece incelemeye konu kurum hakkında kazanç aktarımı dolayısı ile vergi kaybının araştırılması gerektiği belirtilmiştir.
- Ayrıca Yargı kararlarının temel gerekçesi olan, bir mükellefin beyanına girmesi gereken bir gelir unsurunun başkaca bir mükellef tarafından aynı dönemde beyan edilmiş olması, bu gelir unsurunun gerçek mükellefi tarafından beyan edilmesi yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Her mükellef kendi yükümlülüğündeki beyana tabi gelir unsurlarının beyanından sorumludur. Mükellefiyetin devri mümkün değildir.
- Hazine zararının aranırken tüzel kişilik bağımsızlığı ve sorumluluğu aşılmakta ve ilişkili kişiler bir bütün olarak değerlendirilmektedir. Ancak böyle bir uygulama hiç bir hukuki metinde mevcut değildir.

Tartışmalar bu şekilde sürerken 04.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren "5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" un 21. Maddesi'nde, *"Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir."* Hükümü vaaz edilmiş ve hazine zararı kavramı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaya başlamıştır. Fakat tartışmalar bitmemiş yeni boyutlar kazanmıştır. Özetle,

- Kanun Maddesi'nde geçen "her türlü vergi toplamı" neyi ifade etmektedir? Bazı görüşler düzenlemenin Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer aldığını ve diğer Kanun'lara atıfta bulunulmadığını ve açık bir hüküm olmadan genişletici bir yorum yapılamayacağını, bu nedenle düzenlemenin diğer vergiler açısından hüküm ifade etmeyeceğini savunmaktadır. Karşı görüşü savunanlar ise "her türlü vergi" denil-

²³⁹ İYMMO, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının Aranması Konusunda Yaşanan Sorunlar (I)", Vergi Mevzuatı Platformu, Haziran, 2012. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/110malicozum/15_bilgehan_cicek.pdf, (Erişim, 12.06.2014).

mek sureti ile Kurumlar Vergisi dışındaki vergilerinde Kanun kapsamına alındığını savunmaktadır. Zira bütün dünyada transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi bir güvenlik müessesesi olarak uygulanmaktadır.

- Hazine zararının tespitinde hangi dönem esas alınacaktır? Birinci görüş sadece işlemin yapıldığı yılın esas alınması gerektiğini savunurken ikinci görüş işlemin yapıldığı dönemden incelemenin yapıldığı tarihe kadar geçen tüm dönemlerin incelemeye dahil olması gerektiğini savunmaktadır.
- Verginin eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi nasıl saptanacaktır? İlişkili Kurumların her ikisi de kar beyan ediyor ise hazine zararı söz konusu olmayacaktır. Ancak kar beyan eden 2 farklı kurumun ilgili kuruma 100 birim örtülü kazanç aktardığını ve kazanç aktarılan kurumun ise 50 birim kar beyan ettiği bir durumu düşünelim. Kurumlar ayrı ayrı beyanda bulunduğu toplamda 200 birim kurum kazancı ortaya çıkacakken mevcut durumda 50 birim beyan edilmiş olacak. Hazine zararı firma bazında mı yoksa toplam olarak mı dikkate alınacak²⁴⁰
- Örtülü kazanç aktarımında hazine zararı varlığının aranması transfer fiyatlandırması incelemelerinin kapsamını daraltmaktadır. Ülkelerin transfer fiyatlandırmasını mevzuatlarına eklemesindeki temel gerekçe global kazancın doğru ülkede ve doğru kurum tarafından beyan edilmesini sağlamaktır²⁴¹.
- Vergi uygulaması ve SPK uygulaması bakımından aynı işlem farklı muamelelere tabi tutulmaktadır. Zira SPK yaptığı denetimlerde hazine zararına şartı aramaksızın şirkete gerekli yükümlülükleri yüklemektedir. Mükellef bireyselliğini dikkate almayan bir uygulama olan hazine zararı Dünya’da hiçbir ülkede uygulanmamaktadır²⁴².

9- EMSAL BEDELİN BELİRLENMESİNDE YAŞANAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk ekonomisinin gelişmesine paralel olarak küresel ekonomiye eklenmesi son yıllarda hız kazanmıştır. Bu durum gerek ithalat gerekse ihracat rakamlarında yaşanan büyük artıştan açıkça görülebilmektedir. Elbette ki bu süreç hem yerleşik firmaların hem de yabancı firmaların yurt içi ve yurt dışı işlemlerinde büyük bir artışa neden olmuştur. Küresel rekabetle baş etmek zorunda olan müteşebbisler yeni üretim ve pazarlama stratejileri ile tanışmışlardır. Transfer fiyatlandırması müessesesi gelişmiş ekonomiler için eskiden beri var olan bir yapı olsa da Türk ekonomisinin yakın zamana kadar çok fazla gündeminde olmayan bir husustur. Bu kapsamda ortaya çıkan sorunların çözümü bakımından bir takım yapılması gereken düzenlemeler bulunmaktadır:

²⁴⁰ IYMMO, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının Aranması Konusunda Yaşanan Sorunlar (IV)", Vergi Mevzuatı Platformu, Temmuz, 2012. <http://istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/506.pdf>, (Erişim, 13 Haziran 2014).

²⁴¹ PEHLIVANOĞLU (c), "Hazine Zararının Transfer Fiyatlandırmasının Amacıyla Çelişkisi ve Hazine Zararının Örtülü İstisna Özelliği", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 2008, S.521.

²⁴² KAPUSUZUOĞLU (d), a.g.m. s.157.

- Mükelleflerin doğru emsal bedeli bulabilmesi bakımından Mevzuat'a mükelleflerin tereddüt etmeden uygulayabilecekleri ve olası vergi incelemelerinde vergi idaresi ile arasında herhangi bir soruna yol açmayacak yöntemler eklenmelidir. Her ne kadar mükelleflerin vergi idaresi ile peşin fiyat anlaşması yapması mümkün olsa da uygulamada daha hızlı sonuçlar elde edilebilmesi bakımından Mevzuat'a kolaylıkla kullanılacak yöntemler eklenmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz.
- Doğru bir karşılaştırma ve kullanılabilir bir emsal bedel tespiti yapmayı sağlayacak şekilde şirket bilgilerini içeren ulusal bir veri bankası kurulması gerekmektedir. Dünyada yaygın olarak kullanılan ve transfer fiyatlandırmasının ruhuna uygun olduğu kabul edilen veri bankaları, firmaların işini oldukça kolaylaştıracaktır. Bu tür verilere sahip firmalar yapacakları işlemlerde kendilerini kontrol etme ve değerlendirme imkanına kavuşacaktır. Mevcut veriler ışığında yapılan işlemler firmaların bu konudaki kaygısını büyük ölçüde azaltacaktır. Bu nedenle mutlaka ulusal veri bankasının kurulması gerekmektedir.
- Uluslararası veri bankalarından elde edilen bilgilerin kullanılıp kullanılmayacağı konusunda oluşan tereddütler giderilmelidir. Mevzuatta bu konuya ilişkin olarak bir kısıtlama olmamakla birlikte kullanılabilirliğine dair net bir ifade bulunmamaktadır. Ülkemizde giderek artan çok uluslu şirket yatırımları düşünüldüğünde bu durumun bir an önce açık bir sonuca bağlanması gerektiği anlaşılmaktadır. Zira bu firmaların emsal bedel tespitinde dış emsal kullanmalarının zaruri olması halinde uluslararası veri bankalarına başvurmaları kaçınılmazdır. Bu firmaların söz konusu veri bankalarının kullandığı ülkelerde karşılaştıkları uygulamalar dışında farklı uygulamalarla karşılaşmaması ve kendilerini güvene alması bakımından bu konuda düzenleme yapılması gerekmektedir.
- Vergi incelemelerinde mükellefler bakımından mağduriyete neden olan gizli emsal kullanımına son verilmelidir. Zira transfer fiyatlandırmasında firmalar arasında net benzerlikler ortaya koymadan bir sonuca varmak doğru olmayacaktır. Hangi firma ile hangi kıstaslara göre değerlendirmeye tabi tutulduğunu bilmeyen bir mükellefin gerekli açıklamaları yapabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Karşılaştırılabilirlik analizlerinde idarenin gizli emsallere dayanarak işlem yapması halinde, incelenen mükelleflere bu bilgilerin verilmesinin vergi mahremiyeti ihlali kapsamı dışına çıkartılması ile bu sorun aşılabılır ancak bu durum ticari sırların ortaya çıkması gibi sorunlara da yol açacağından gizli emsal uygulamasının sonlandırılması daha uygun olacaktır. Bunun yerine ulusal ve uluslararası veri bankaları kullanımı çok daha uygun olacaktır.
- Grup şirketleri arasında gerçekleşen hizmet ilişkilerinde sözleşme yapılması zorunlu hale getirilmelidir. Böylece grup şirketleri arasında ticari süreçlerin de emsal uygulamalara paralel yürütülmesi sağlanmış olacaktır. Ticari hayatta benzer hizmet ilişkileri çoğu zaman bir sözleşme çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bu sözleşmelerde taraflar, hizmetlerin kapsamı, hizmetlerin nasıl sağlanacağı, fiyat-

landırmanın nasıl yapılacağı, hizmet bedelinin nasıl ödeneceği, gizlilik ve fesih gibi şartları düzenlemektedir. Aynı şekilde ilişkili kişiler arasındaki hizmet ilişkilerinin de benzer sözleşmeler ile düzenlenmesi halinde emsallere uygunluğun iddia edilmesinde ve yapılan işin genel çerçevesinin ortaya konulmasında faydalı olacaktır. Sözleşmeler keyfi fiyat değişikliklerini engelleyeceği gibi grup içi hizmetlerde güvenilebilir bir dokümantasyon hazırlanmasının temel unsuru olacaktır²⁴³.

- Danışmanlık hizmetlerinin gayri maddi hak olarak mı yoksa serbest meslek kazancı olarak mı değerlendirilmesi gerektiği konusunda sorun yaşamamak için yurt dışındaki ilişkili şirkete yapılan hizmet işlemlerinde²⁴⁴:
- Sözleşmelerde hizmetler detaylı bir şekilde tanımlanmalıdır.
- Faturalarda mümkünse özel hizmetler ve karşılığında ödenen tutarlar ayrıntılı olarak belirtilmelidir.
- Grubun bu tür işlemlerinin tüm ülkelerde aynı şekilde gerçekleştirildiği ve diğer ülkelerde bu ödemelerin gayri maddi hak olarak değerlendirilmediği ispatlanmalıdır.
- Faaliyet konusuna göre, hizmetlerden yararlanma gereksiniminin olup olmadığı araştırılmalıdır
- Mükellefler mümkün olduğu kadar bu hizmetlerden yararlandıklarını ve bunlara gereksinim duyduklarını kanıtlayan bilgi ve belgeleri temin edip saklamalıdır.
- Emsal bedelin belirlenmesinde Kurumlar Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu arasında bir paralellik olmamasından kaynaklanan sorunların bertaraf edilmesi için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.
- Transfer fiyatlandırması konusunda uzmanlaşmış vergi mahkemeleri kurulması gerekmektedir.
- Hazine zararı aranması koşulu transfer fiyatlandırması incelemelerinin kapsamını daraltmıştır. Vergi inceleme elemanı fazladan mesai harcayarak ilişkili kişilerin kümülatif olarak vergisel durumunu inceleyecek, şayet hazine zararı yoksa incelemesini sonlandıracaktır. Oysaki dünya ölçeğinde ülkelerin mevzuatlarına transfer fiyatlandırması düzenlemelerini eklemesinde iki temel amaç vardır²⁴⁵:
- Global düzeyde kazancın doğru coğrafyada beyan edilmesini sağlamak,
- Kazancın doğru kurum tarafından beyan edilmesini sağlamak.

Mükellef bireyselliğini dikkate almayan ve toplu bir değerlendirmeye alan hazine zararı uygulaması Dünya da hiçbir ülkede uygulanmamaktadır. Mükellefler hazine zararının varlığına bakılmaksızın SPK mevzuatı gereğince bu işlemde doğan sonuçları düzeltmek zorundadır. Ancak hazine zararı koşulu nedeniyle vergi uygulaması ve SPK uygulaması bakımından aynı işlem farklı muamelelere tabi tutulmaktadır²⁴⁶. Hazine zararı aranması gerekliliği ortadan kaldırılmalıdır.

²⁴³ GÜNGÖR, ORHAN, a.g.m. s.59

²⁴⁴ GÜNDÜZ, a.g.m. s.1.

²⁴⁵ PEHLIVANOĞLU, GÖKBUNAR, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Denetiminin Etkinliği: Sorun ve Çözüm Önerileri", Yönetim ve Ekonomi, 2010, Cilt 8, Sayı 2.s 180.

²⁴⁶ KAPUSUZÖĞLU (d), a.g.m. s. 158.

10- SONUÇ

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk yazılı eser 20. yüzyılın başlarında yazılmış ve takip eden yıllarda bu konuda çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Ancak transfer fiyatlandırması konusundaki ilk kanuni düzenleme ABD’de 1954 yılında kabul edilerek Gelir Kanunu’na girmiş olan “ İç Gelir Vergisi Kanunu”nun 482 numaralı kısmıdır.

1950’li yıllardan itibaren uluslararası ekonomik bütünleşmeler hız kazanmış ve küreselleşme olarak adlandırılan büyük ve karmaşık bir sistem ortaya çıkmıştır. İletişim, ulaşım, bilgi işlem teknolojilerinde muazzam bir gelişme yaşanmıştır. Bu teknolojik gelişmeler ile büyük ivme kazanan küreselleşme süreci, ülkeler arasında giderek artan ekonomik bir bağımlılık meydana getirmiştir. Küreselleşme ile birlikte emek ve sermayenin yer değiştirme hızı artmış ve hareket alanı ulus devletlerin politik sınırlarını aşarak küresel bir boyut kazanmıştır. Daha da önemlisi müteşebbislerin vizyonu tüm dünya coğrafyasını kapsayacak şekilde genişlemiştir. Bilgiye ulaşımın oldukça kolaylaşmış olması müteşebbis ruhun iştahını kabartmıştır.

Transfer fiyatı kısaca, aynı örgüt içerisinde yer alan bir alt birimin diğer bir alt birime sattığı mal veya hizmet için uyguladığı fiyattır. Satışta uygulanan transfer fiyatı mali veya hizmeti satan alt birim için gelir diğer birim için ise maliyettir. Dolayısı ile yapılan işlem sırasında uygulanacak fiyat, işleme dahil olan tüm alt birimlerin faaliyet karını ve buna bağlı olarak birim yönetimlerin performans değerlemesini ve birimlerin yer aldığı ülkelerin vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir. Görüldüğü üzere uygulanan transfer fiyatlandırması zincirleme olarak pek çok olguyu etkilemektedir.

Küreselleşme ile beraber şirketlerin pazar hedeflerinde, organizasyon ve mali yapılarında büyük değişiklikler olmuştur. Zira sermaye temininde uluslararası fonların kullanımı ve küresel bir tüketim kültürünün yaygınlaşması üretim ve pazarlama stratejileri etkilemiştir. Bu nedenle çok uluslu şirket sayısında büyük artışlar yaşanmıştır. Çok uluslu şirketlerin uluslararası mal ve hizmet hacmi genişlemiş ve buna bağlı olarak maddi ve gayri maddi değerlerin kurumlar ile yabancı ilişkili kişiler arasında geçişi sırasında uygulanacak olan fiyatlar önem kazanmıştır. Çünkü ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferlerinde uygulanan fiyatlar devletlerin vergilendirilmesi gereken kazançlarını doğrudan etkilemektedir. Bugün dünya ekonomisinin yaklaşık üçte ikisinin çok uluslu şirketler tarafından kontrol edildiği ve bu şirketlerden bazılarının yıllık cirolarının dünyanın pek çok ülkesinin yıllık gayrisafi milli hasılasının üzerinde olduğu düşünüldüğünde konunun önemi daha net anlaşılmaktadır.

Transfer fiyatlandırması, birçok birimi bulunan büyük şirketlerin kendi bağlı birimleri arasında gerçekleşen işlemler için kullanılan iktisadi bir gerekliliktir. Bilindiği üzere şirketlerin sahiplerinden ayrı kendi tüzel kişilikleri vardır ve bu şirketler basiretli bir tacir gibi hareket etmek zorundadır. Yani yaptıkları her işlemde öncelikle kendi şirket menfaatlerini temin etmek zorundadırlar. Diğer taraftan devletler ise en büyük gelir kaynakları olan vergiyi eksiksiz toplamak isterler.

Yapay transfer fiyatlandırması ise şirketlerin daha az vergi ödemek başta olmak üzere çeşitli amaçlarla başvurdukları ve vergi kanunlarınca yasaklanmış bir uygulamadır. Yapay transfer fiyatlandırması tüzel kişiliğe haiz şirketlerin basiretli bir tacir gibi hareket etmediklerinin ve vergi matrahını aşındırarak devleti vergi gelirinden mahrum bıraktıklarının açık bir kanıtı niteliğindedir.

Küreselleşmeyle beraber ekonomik sınırlar ortadan kalkmış ve iktisadi aktörlere farklı ülkelerde geçerli olan düşük vergi oranlarından yararlanma imkanı doğmuştur. Başka bir deyişle emek ve sermaye ekonomik yönden daha avantajlı ülkelere yönelmiştir. Bu durum ülkeler arasında vergi rekabetinin giderek artmasına neden olmuş ve çok düşük oranda vergi toplayan “ vergi cenneti ” ülkelerin kazanç kapısı olmuştur. Şirketler vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere tabela şirketler kurarak, transfer fiyatlandırması yoluyla kazançlarını bu ülkelere aktarmakta ve çok düşük vergi ödemektedirler. Yapay transfer fiyatlandırmasının, şirketlerin kâr elde eden birimlerinin kazançlarını zarar eden birimlerine aktarılmasında da kullanıldığı bilinmektedir. Hatta bazı şirketlerin batık şirketler bünyesinde oluşan geçmiş yıl zararlarından faydalanmak ve daha az vergi ödemek için bu şirketleri bünyelerine kattıkları da bilinen diğer bir yöntemdir.

Görüleceği üzere transfer fiyatlandırması şirketlerin vergi matrahı üzerinde oldukça büyük bir etkiye sahiptir. Bu nedenle ülkeler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının önüne geçmek için çeşitli vergi güvenlik mekanizmaları kurma yoluna gitmişlerdir.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk düzenleme ABD’de yapılmış olup, bu düzenlemeler transfer fiyatlandırması konusundaki temel yapı taşlarını oluşturmuştur. Meselelerin önemine binaen OECD bünyesinde pek çok kapsamlı çalışmalar yapılmıştır. OECD tarafından 1979 yılında bir rehber hazırlanmış, 1995 yılında ise bu rehber, “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) adıyla yeniden yayımlanmıştır. Daha sonra yapılan çalışmalar sonucunda Rehber’de çeşitli güncellemeler yapılmıştır.

OECD tarafından yayınlanan Rehber’de, transfer fiyatlandırması konusunda Rehber’de yer verilen prensiplerin, üye ülkeler tarafından kendi ülkelerindeki mevcut vergi kanunlarının yapılandırılmasında kullanılması tavsiye edilmektedir. OECD, yayınladığı Rehber’de transfer fiyatlandırması konuda kesin kurallar koymaktan kaçınmış, bunun yerine konuyu tüm yönleriyle ortaya koyan ve çözüm önerileri içeren bir çalışma sunmuştur. Ülke ekonomilerinin ve vergi sistemlerinin homojen bir yapıya sahip olmadığı göz önünde bulundurulduğunda, kuralcı bir yaklaşımın beraberinde pek çok sorun getirmesi muhtemeldir.

Türkiye’de ise transfer fiyatlandırması konusundaki ilk düzenlemenin 1949 yılında çıkarılan mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinde yer alan “örtülü kazanç” hükümlerinin olduğu kabul edilmektedir. Söz konusu madde hükmü, 1980 yılındaki ekleme dışında hiçbir değişikliğe uğramamış ve 5520 sayılı yeni KVK’nın yürür-

lûge girdiği 01.01.2007 tarihine kadar uygulanmıştır. Ancak söz konusu düzenlemenin, emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde objektif kriterler ortaya koyamaması ve ilişkili kişi kavramındaki belirsizlikler nedeniyle sıkça eleştiri konusu olmuştur.

Ekonomik hayatta meydana gelen değişimler ve ihtiyaçlar göz önünde bulundurularak 21.06.2006 tarihinde kabul edilen 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. maddesinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin hükümlere ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Söz konusu hükümler incelendiğinde, bu düzenlemenin OECD tarafından belirlenen esaslara uygun olduğu görülmektedir.

Kanun metninde, kurumların ilişkili kişilerle yapmış oldukları mal teslimleri ile hizmet ifalarında kullanmış oldukları fiyat veya bedelin, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmesi halinde, elde edilen kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiştir. Ayrıca dağıtılan bu kazancın GVK ve KVK bakımından bu maddedeki (transfer fiyatlandırmasına ilişkin) koşulların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar kabul edileceği belirtilmiştir.

Kanun metninde ilişkili kişi kavramı ile ilgili olarak ayrıntılı bir açıklama yapılmıştır. Kurumların kendi ortakları, ortakların ilişkili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulundurduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil kan bağı olanlar ve sıhrî hisımları ilişkili kişi olarak sayılmıştır.

Ayrıca 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 işlemlerin de ilişkili kişiler ile yapılmış sayılacağı belirtilmiştir. Bu hükümle vergi cennetleri olarak da adlandırılan ülkelere kazançların transfer edilmesinin önüne geçilmek istenmiştir. Ancak Bakanlar Kurulunca bu ülke veya bölgeler henüz ilan edilmemiştir.

Kanun metninde 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." şeklinde tanımlanmıştır. Emsal bedelin belirlenmesinde kullanılabilecek yöntemler ise, geleneksel yöntemler olarak bilinen "Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi", "Maliyet Artı Yöntemi", "Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi" ve diğer yöntemler olarak adlandırılan "Kar Bölüşümü Yöntemi", "İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi" olarak sıralanmıştır. Bu bilgilerden de anlaşılacağı üzere, düzenlemeler OECD Rehberi'nde yer alan emsale uygun fiyat ya da bedelin belirlenmesi yöntemlerine paralel olarak yapılmıştır. Ayrıca mükelleflere, emsallere uygun fiyata sayılan bu yöntemler ile ulaşılmasının mümkün olmadığı hallerde, işlemin mahiyetine göre kendi belirleyecekleri en uygun yöntemi seçebilme hakkı tanın-

miştir. Bunun yanında mükelleflere Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma (peşin fiyatlandırma anlaşması) yapma imkanı sağlanmıştır.

Getirilen diğer bir yenilik ise, örtülü kazanç dağıtan mükellef nezdinde, örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı ile diğer mükelleflere düzeltme yapma hakkının tanınmasıdır.

Yeni KVK'da yer alan hükümler transfer fiyatlandırması alandaki boşluğu büyük ölçüde doldurmakla beraber halen bazı hukukî eksiklik ve belirsizlikler mevcudiyetini korumaktadır. Bu çalışmada transfer fiyatı uygulamada emsal bedelin belirlenmesi aşamasında ortaya çıkan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri ele alınmıştır. Sunulan çözüm önerileri aşağıda ki şekilde sıralanabilir:

- (i) Mevzuatta, karşılaştırmada kullanılacak emsal bedelin tespitine yönelik bazı yöntemler sıralanmak ve gerektiğinde başka yöntemlerinde kullanılabileceği belirtilmekle beraber, hangi durumda hangi yöntemin kullanılacağına dair kesin çizgiler olmadığından mükellefler kararsızlık sorunu yaşayabilmektedir. Her ne kadar mükelleflerin vergi idaresi ile peşin fiyat anlaşması yapması mümkün olsa da uygulamada daha hızlı sonuçlar elde edilebilmesi bakımından, kolaylıkla kullanılabilecek yöntemlerin Mevzuat'a eklenmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz.
- (ii) Dünyada yaygın olarak kullanılan ve transfer fiyatlandırmasının ruhuna uygun olduğu kabul edilen ulusal veri bankalarının ülkemizde olmayışı firmaların ve inceleme elemanlarının işini oldukça zorlaştırmaktadır. İç emsal bulmanın mümkün olmadığı durumlarda uygun dış emsal tespitine gidilmesi gerekmektedir ve burada en önemli koşul aynı büyükte ve nitelikte iş yapan örnekler bulmaktır. Bu örnekleri bulmaksa yoğun bir mesai gerektirmektedir. Oysaki bu veri bankaları vasıtasıyla, büyük çalışmalar içine girmeden emsal bedel tespit etmek mümkündür. Bu uygulama ile daha az zaman ve emek harcanarak, güvenilir ve tartışmasız sonuçlar elde edilebilir. Bu nedenle ülkemizde ulusal bir veri bankası kurulması gerekmektedir.
- (iii) Küreselleşme sürecinde çok uluslu şirketlerin sayısı büyük artış göstermiş ve uluslararası işlemlerin artması ile birlikte emsal bedel bulmakta sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaca binaen uluslararası veri bankaları oluşturulmuştur. Ancak bu veri bankalarından elde edilen bilgilerin ülkemizde kullanılıp kullanılmayacağı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Mevzuatta bu konuya ilişkin olarak bir kısıtlama olmamakla birlikte kullanılabileceğine dair net bir ifadede bulunmamaktadır. Bazı mahkeme kararları incelendiğinde, mahkemelerce bu verilerin kullanılmayacağına hükmedildiği görülmektedir. Bu durumun bir an önce açık bir sonuca bağlanması gerekmektedir. Küreselleşen dünyada şirket yapılarının çok uluslu bir hüviyet kazandığı düşünüldüğünde, bu bankalardan elde edilen verilerin ülkemizde de kullanılabilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

- (iv) Uygulamada, denetim elemanlarının vergi denetimi sırasında üçüncü kişilerden temin ettikleri fakat incelemeye alınan mükellefe açıklamadıkları gizli emsalleri tarhiyat işleminin dayanağı olarak kullandığı görülmektedir. Transfer fiyatlandırmasında firmalar arasında net benzerlikler ortaya koymadan bir sonuca varmak doğru olmayacağından, bu durum vergi incelemelerinde mükellefler bakımından mağduriyete neden olmaktadır. Bu uygulama mükellefin kendini savunma hakkını kısıtlamaktadır. Oysa vergi incelemelerinde yemin hariç her türlü delil ispat vasıtası olarak kullanılabilir. Mükelleflere kendi iktisadi koşullarını ortaya koyabilme ve emsal firma ile farklılıklarını açıklayabilme imkanı tanınmalıdır. Bu nedenle gizli emsal kullanımına son verilmelidir.
- (v) Grup içi hizmet sunumu işlemlerinin gerçekte var olup olmadığının tespiti oldukça zordur. Üstelik bu hizmetlere atfedilen değerlerin tespiti piyasa koşullarından bağımsız öznel değerlendirmelere göre yapılabilir. Bir firmanın kalite kontrol eğitimine ödemeyi göze aldığı tutar bir diğeri için çok fazla olabilir. Bu nedenle grup içi hizmet sunumlarında uygulanan fiyatın emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesi oldukça güç bir süreçtir. Grup şirketleri arasında gerçekleşen hizmet işlemlerinin emsal uygulamalara paralel şekilde yürütülmesini sağlanmak ve karşılaştırma yapabilmek için, grup şirketleri arasında gerçekleşen hizmet ilişkilerinde sözleşme yapılması zorunlu hale getirilmelidir. Üstelik bu sözleşmede hangi hizmetlerin, ne zaman, ne kadar süreyle kimler tarafından verildiği, kimlerin bu hizmetlerden faydalandığı gibi hususların ayrıntılı olarak sözleşmede yer alması gerekir.
- (vi) Yurt dışında bulunan ilişkili şirkete verilen danışmanlık hizmetlerinin gayri maddi hak olarak mı yoksa serbest meslek kazancı olarak mı değerlendirilmesi gerektiği konusunda yaşanan sorunları gidermek için:
- Yapılan sözleşmelerde hizmetin tanımı ayrıntılı olarak yapılmalıdır.
 - Faturalarda hizmetler ve karşılığında ödenen tutarlar ayrıntılı olarak belirtilmelidir.
 - Bu tür işlemlerin gruba üye işletmelerin bulunduğu tüm ülkelerde aynı şekilde gerçekleştirildiği ispatlanmalıdır.
 - Mükellefler mümkün olduğu kadar bu hizmetlere gereksinim duyduklarını ve yararlandıklarını kanıtlayan bilgi ve belgeleri temin edip saklamalıdır.
- (vii) Emsal bedelin belirlenmesi konusunda Kurumlar Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu arasında uyumsuzluk bulunmaktadır. Oysa ortada yapılan tek bir işlem vardır. Bu nedenle uyumsuzluğun giderilmesi için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

8- Transfer fiyatlandırması konusunda yapılan incelemeler ve yazılan raporların transfer fiyatlandırmasının kendine has yapısı içinde değerlendirilebilmesi için uzmanlaşmış vergi mahkemeleri kurulması gerekmektedir. Zira transfer fiyatı konusunda değerlendirme yapılırken, piyasa yapısı, firma büyüklükleri, arz talep elastikiyetleri, pazar yapısı gibi pek çok iktisadi unsurun göz önünde bulundurulmasını gerektirmektedir. Ne

yazık ki transfer fiyatlandırması konusunda genel geçer bir reçete bulunmamakta ve her olayın kendi şartları içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu davalara bakan yargı mensuplarının da bu bakış açısına sahip kişiler olması gerekmektedir.

- (ix) Hazine zararı aranması koşulu transfer fiyatlandırması incelemelerinin kapsamını daraltmıştır. Dünya da hiçbir ülkede hazine zararı uygulaması bulunmamaktadır. Oysa şirketlerin sahip veya ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliği vardır. Bu nedenle ayrı şirketlerin toplam vergi ödemelerinin dikkate alınarak bir sonuca gidilmesi anlamsızdır. Hazine zararı koşulu nedeniyle vergi inceleme elemanı fazladan mesai harcayarak, ilişkili kişilerin kümülatif olarak vergisel durumunu inceleyecek, şayet hazine zararı yoksa incelemesini sonlandıracaktır. Mükellef bireyselliğini dikkate almayan ve toplu bir değerlendirmeye alan hazine zararı uygulaması sonlandırılmalıdır.

Sonuç olarak, yeni KVK ile vergi mevzuatımıza giren transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, OECD'nin belirlediği normlar çerçevesinde mevzuatımızdaki büyük bir boşluğu doldurmuştur. Ancak eski KVK'da benzer hükümler bulunmakla beraber, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin ülkemiz için yeni bir uygulama oluşundan ve konunun kendi sofistike yapısından kaynaklanan bir takım problemler bulunmaktadır. Yasama aşamasında, yeni yapılan bir kanunun ihtiyacı tam anlamıyla karşılaması arzulansa da, uygulama aşamasında her zaman bu mümkün olmayabilir. Son dönemlerde devletimiz tarafından sürekli olarak yabancı sermaye ülkemize davet edilmekte ve bu konuda çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Ayrıca küçük ve orta ölçekli mükelleflerin birleşerek daha güçlü yapılara kavuşturulması hedeflenmektedir. Bununla birlikte yerli sermayedarlarımızda yurt dışında şirketler kurarak, yabancı şirketlere ortak olarak ya da yabancı şirketleri satın alarak dünya genelinde farklı ülkelerde iş yapmaya başlamıştır. Bu gelişmeler transfer fiyatlandırması konusunda yapılacak çalışmaların vergi sistemimiz açısından giderek daha fazla önem taşıyacağını göstermektedir. Bu nedenle yukarıda maddeler halinde değindiğimiz sorunların çözümü için, gerek yukarıda yapılan öneriler gerekse bu konunun uygulayıcılarının talep ve önerileri dikkate alınarak, gerekli kanuni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Ek: Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Kapsamına Giren Mükellefler

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamındadır²⁴⁷.

1- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi

5520 sayılı KVK'nın ilişkili kişileri saydığı 13/2. maddesi incelendiğinde, 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.

İlişkili kişi ifadesi aşağıdaki şemada gösterilmekle birlikte, her işlemin kendi koşulları içinde değerlendirileceği tabiidir.

1.1- Kurumların Kendi Ortakları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler ve İş Ortaklıkları'nın Kurumlar Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi ortakları Kanunun 13 üncü maddesi gereğince ilişkili kişi olarak kabul edilecektir. 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 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

1.2- Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum

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,

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

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 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir. Örneğin, (A) Kurumunun ortağı olan (B) gerçek kişinin ekonomik ve sosyal olarak yakın ilişkide bulunduğu (C) gerçek kişinin şahsi işletmesi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

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

Örneğin, bir kurumun kendi ortağı tüzel kişinin iştiraki olan başka bir tüzel kişi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

Öte yandan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

1.3- Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

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

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun

kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır. Örneğin, bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirket ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemleri ifade etmektedir.

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.

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.

Örneğin, bir şirketin kararlarına doğrudan ya da dolaylı olarak etkide bulunabilecek ölçüde ve süreklilikte borç verdiği kişileri nüfuzu altında bulundurduğu kabul edilebilir. Benzer şekilde, imalat faaliyeti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.'nin sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağladığı girdileri kullanması ya da alımlarının ve/veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kurumdan yapması durumunda da söz konusu şirketin ilgili gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilebilir.

Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir. Ayrıca bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişkili sayılan kurum veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebilecektir.

Bir kurumun diğer bir kurumla ilişkili sayılabilmesi için kurumun diğer bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması gerekmektedir.

1.4- Ortakların Eşleri

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

1.5- Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu, 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 (ortak bir kökten gelen kişiler) ve kayın hısımları (eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları) ilişkili kişi sayılacaktır. Ancak evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı ortadan kalkmamaktadır.

2- Gelir Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi

Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında 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 sayılmaktadır.

Teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketler ilişkili kişi kapsamındadır. Bu ilişkide sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Örneğin, şahsi işletmesi olan (A) gerçek kişinin aynı zamanda (ABC) Ltd.Şti.'nde ortaklığı bulunması durumunda, (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd.Şti. ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketin ortakları ilişkili kişi kapsamındadır. Örneğin, (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd. Şti.'nin diğer ortağı olan (B) gerçek kişisi ilişkili kişi kapsamındadır.

Teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ifadesinden, teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu şirket/şirketlerin ekonomik ve ticari kararlarını etkileyebilecek ölçüde sermayesine, kâr payına veya oy kullanma hakkına sahip olduğu diğer şirketler anlaşılmaktadır.

Öte yandan, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları, doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler ile bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketlerin aralarındaki ilişki Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

(A) Gerçek Kişisinin,

Eşi (B),

Eş (B)'nin amcası (F),

Doğrudan ortağı olduğu (C) Ltd. Şti.,

(C) Ltd. Şti.'nin sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan (E) A.Ş.,

(C) Ltd. Şti.'nin Denetçisi (D)

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

3-Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerle Yapılan İşlemlerde İlişkili Kişi

Vergi cenneti, zorlayıcı nitelik taşıyan bir vergilendirme sisteminin olmadığı veya önemli vergisel ayrıcalıklar tanınan ülkeleri tanımlamak için kullanılan bir kavramdır. Vergi cenneti kavramı gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde yaygın olarak kullanılması- na rağmen henüz kabul edilebilir bir uluslararası tanımla yapılamamıştır. Bunun nedeni ise bu kavramı tüm boyutlarıyla kavrayacak açık ve objektif bir ölçünün bulunmamasıdır²⁴⁸.

²⁴⁸ Zeynep ARIKAN, H. Ahmet AKDENİZ, "Review of Social", Economic& Business Studies, Vol.5/6, s.294.

Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Bu madde hükmü gereğince Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Vergi Cennetleri olarak adlandırılan bu ülkeler bakanlar kurulunca belirlenecek olup bu ülkeler ile yapılan işlemler ilişkili kişiler ile yapılmış addolunacaktır. Bakanlar Kurulu şu ana kadar bu kapsamda ki ülkeler konusunda bir belirleme yapmamıştır.

KAYNAKÇA**KİTAPLAR**

- AKTAŞ Mehmet (c), **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanması Olanakları**, Ankara, Şubat 2004, Yaklaşım Yayıncılık.
- ARPAN J. S., RADEBAUGH Lee H., **International Accounting and Multinational Enterprises**, John Wiley & SonsInc., 2. Edition, 1985.
- BİÇER Ramazan, **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**, Ankara: TÜR-MOB Yayınları-365.
- CANBAY Tülin, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim**, Dora Yayıncılık, Bursa 2009.
- CLIVE R. E., MEHAFFI M., **Transfer Pricing**, AcademicPress Ltd. Londra, 1994.
- DEMBINSKI P., **Ethical Aspects of Transfer Pricing**, Finance & the Common Good/Bien Commun, No:24, 2006, Spring/Summer.
- DOĞAN Zeki, ÇÜRÜK Turgut, **Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlama: Teori ve Uygulama**, Baki Kitapevi, 2002.
- HARMANCI Mehmet, **Çokuluslu Şirketler ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları**, Türkiye Kalkınma Bankası A. Ş. Araştırma Müdürlüğü, Mart 2004, s. 18, <http://www.kalkinma.com.tr>, (Erişim 20 Aralık 2011)
- HORNGREN C. T., DATAR, S.M., FOSTER George, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, 11. Ed., Pearson Education Inc., 2003.
- IŞIK Hüseyin, **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/370.
- KAPUSUZÖĞLU Tuncay (b), **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, 2003.
- KOYUNCU Mesut, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs 2005.
- KÖSE Tunç, FERHATOĞLU Emrah, **Transfer Fiyatlandırması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- MUTER Naci B., ÇELEBİ Kemal, SAKINÇ Süreyya, **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2006.
- NAYYAR D., COURT J., **Governing Globalization: Issues and Institutions**, UNU, World Institute for Development Economics Research, Tokyo, 2002.
- ÖZ N. Semih, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.
- ÖZBALCI Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, Eylül 2006.
- SÜRAL Arıcan, **Uluslararası Ekonomik Anlaşmaların Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Türkiye'nin Durumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Ankara, 1983.

- ŞENYÜZ Doğan, **Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği - Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, **Türk Vergi Sistemi, Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Doğuşum Matbaacılık Ltd. Şti. Ankara, 2002.
- UYANIK Namık Kemal, **Transfer Fiyatlandırma**, TÜRMOB Yayınları, 278.
- YILDIRIM Musa, BALCI Fatih ve KİRAZ Abdullah, **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması**, Ankara: Mali Pusula Dergisi Eki, 2008.

MAKALELER

- ADİBEŞ Cuma, "Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4724>, (Erişim:11.08.2014).
- AKKAYA Mustafa, BAYAR İ.Nihat, CANYAŞ Oytun, "Vergi Hukukunda "Emsallere Uygunluk Ve "Gerçeklik" İlkesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4533>, (Erişim: 08 Eylül 2014).
- AKTAŞ Mehmet (a), "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-I", **Yaklaşım Yayıncılık**, Ekim 2003.
- AKTAŞ Mehmet (b), "Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:294, Şubat 2006.
- ANANDARAJAN A., McGHEE M. ve CURATOLA A.P., "A Guide to International Transfer Pricing", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, 2007 September/October.
- ANBAR Adem, "Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası**, 2008/Ağustos, Sayı:324.
- ARIKAN Zeynep, AKDENİZ H. Ahmet, "Review of Social", **Economic& Business Studies**, Vol.5/6, s.294.
- BALCI Süleyman Hayri, ALTINOK Derviş, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Vergi Dünyası**, Temmuz 2006.
- BİLİR Arif, "Vergi Mevzuatımıza Göre Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırmasında Hizmetin Yapılıp Yapılmadığının Tespiti", **Vergi Sorunları Dergisi**, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=5229>, (Erişim: 15 Nisan 2014)
- BORKOWSKI Susan, "Electronic Commerce, Transnational Taxation, and Transfer Pricing: Issuesand Practices", **The International Tax Journal**, Vol. 28, Number 2, Spring 2002.
- CRAVENS Karen S., "Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırması" (Çev.İhsan GÜNAYDIN), **Vergi Sorunları**, Haziran 2000.
- ÇAKMAK Timur, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi İçin Kullanılan Yöntemler Ve Bu Yöntemlerin İşleyişi", **Vergi Dünyası**, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4584>, (Erişim: 19 Kasım 2011)

- ÇELİK Orhan, "Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı 1, Nisan 2000.
- DOĞRUYOL Muhittin, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi**, 2008.
- DURAN Metin (a), "Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Sorunları**, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=4716, (Erişim:08 Ağustos 2014).
- DURAN Metin (b), "Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Sorunları**, <http://www.vergisorunlari.com.tr/konu.aspx?konu=transfer>, (Erişim:09.08.2014)
- ELELE Onur, "Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:184, Nisan 2008.
- ELLIOTT J., EMMANUEL C., "International Transfer Pricing: Searching for Patterns", **European Management Journal**, Vol. 18, No. 2, 2000.
- ERDEL Veyssel, SEMİ OKUMUŞ, "Türk Vergi Mevzuatı İçerisinde Transfer Fiyatlandırması ve Vergi İncelemeleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:167.
- GÖKBUNAR Ali Rıza, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:1998, Sayı:4.
- GÖKBUNAR Ali Rıza, PEHLİVAN Serdar, "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 2010, Sayı: 1.
- GÖKBUNAR Ali Rıza, PEHLİVANOĞLU Serdar, "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Denetiminin Etkinliği: Sorun Ve Çözüm Önerileri", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 2010, Cilt 8, Sayı: 2.
- GÜNAYDIN İhsan, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları", **Vergi Dünyası**, Ağustos 1999 Sayı:216.
- GÜNER M. Fatih, "Örtülü Kazanç Dağıtımı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması ve OECD'nin Transfer Fiyatlandırması Belirleme Yöntemleri", **E-Yaklaşım**, Sayı:14, Şubat 2006, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004094812.htm, (Erişim:24 Aralık 2011)
- GÜNGÖR A. Feridun, ORHAN Hakan, "Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:201, Eylül 2009.
- GÜREL Sinan, "Gayri maddi Hakların Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi Ve Bununla İlgili Emsal Çalışması", **Vergi Sorunları Dergisi**, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4756>, (Erişim: 23 Eylül 2014)
- GÜZEDAL Ömer, "Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler", **Vergi Dünyası**, Ocak 2008, Sayı: 317.
- İNCE Eyüp, "OECD İle Seçilmiş Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Transfer Fiyatlandırması İle Karşılaştırma", **Vergi Sorunları Dergisi**, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4486>, (Erişim: 10 Ekim 2014)

- İ.Y.M.M.O., Odası, “Çok Uluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlanması Rehberi”, **Platform Dergisi**, 2007/Ocak, Şubat, Mart, Nisan Sayıları.
- İYMMO., “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının Aranması Konusunda Yaşanan Sorunlar (II)”, **Vergi Mevzuatı Platformu**, Temmuz, 2012.
- KAPLAN Recep, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Niteliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4726>, (Erişim: 12 Eylül 2014)
- KAPUSUZUĞLU Tuncay (a), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, Nisan 2006, Sayı:296.
- KAPUSUZUĞLU Tuncay (c), “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler (1)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 214.
- KAPUSUZUĞLU Tuncay (d), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Hazine Zararı Aranmasının Sakıncaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:323.
- KAYNAK Harun, “Kurumlar Vergisi Mükellefiyetlerinde Örtülü Kazanç Müessesesi Yönünden “Emsal” Kavramı”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:471-472.
- KEKLİKÇİ Hakan, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı Ve Uygulamalı Örneklerle Dönemsel Açidan Analizi”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Mart, 2010.
- KURDOĞLU Sedat, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4719>, (Erişim: 05 Eylül 2014)
- KÜÇÜK Sema, “Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem”, **Yaklaşım**, Mart 2007, Sayı: 171.
- ÖCAL Erdoğan (c), “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu”, **Yaklaşım**, Sayı: 187.
- ÖCAL Erdoğan (a), “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”, **Yaklaşım**, Ağustos 2008, Sayı:188.
- ÖCAL Erdoğan (b), “Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Uygulanmasında Fiyat, Brüt Yada Net Kar Marjı Ve Kar Kavramları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4852>, (Erişim:07.07.2014)
- ÖCAL Erdoğan (d), “Hizmet Bedeli - Gayri Maddi Hak Bedeli Karmaşası”, <http://www.dunya.com/hizmet-bedeli-gayri-maddi-hak-bedeli-karmasasi-104607h.htm>, (Erişim:15 Aralık 2012)
- ÖZÇELİK Cihangir, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Fiyat Aralığı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4723>, (Erişim: 14 Ağustos 2014)
- ÖZKANLI Özlem, “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlandırması: Çokuluslu Şirketlerde Uygulama”, **Gazi Üni. İ.İ.B.F. Dergisi**, Mart 2003.
- ÖZKAYA Murat, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Katma Değer Vergisi Düzeltmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:291.

- PEHLİVAN Serdar (a), "Royalti Ödemelerinin Transfer Fiyatlandırması Analizi", **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs-Haziran 2014.
- PEHLİVAN Serdar (b), "Merkezden Yapılan Masraf Aktarmasının Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu Dergisi**, 2014 Nisan, Sayı 175.
- PELİVANOĞLU Serdar (c), "Hazine Zararının Transfer Fiyatlandırmasının Amacıyla Çelişkisi ve Hazine Zararının Örtülü İstisna Özelliği", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 2008, Sayı:521.
- SARAÇ Mehmet, "Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler", **Vergi Dünyası**, Şubat 2005, Yıl: 24, Sayı: 282.
- SARAÇOĞLU Fatih, KAYA Ercan, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2006, Sayı: 216.
- SONSUZOĞLU Elif, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Haziran 2000, Sayı: 141.
- SOYDAN Billur (b), "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:107.
- SOYDAN YALTI Billur (a), "Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 1996, Sayı:96.
- SOYDAN YALTI Billur (c), "Yeni Kurumlar Vergisi Kanununu: Peşin Fiyat Sözleşmeleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2007, Sayı: 219.
- SUMAY Serdar, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Buna İlişkin Katma Değer Vergisi Düzeltmesi", **Vergide Gündem Dergisi**, Mart 2012.
- TANZI V., ZEE H. H., "Tax Policyfor Emerging Markets: Developing Countries", **National Tax Journal**, Vol. 53, No. 2, June, 2000.
- TUNÇ Mehmet Akif, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarında Dış Emsal Tespiti", **E-Yaklaşım**, Sayı:200.
- TÜRK Yakup, "Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası**, Şubat 2008, Sayı:318.
- TÜRKKOT Mustafa, "Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri", **E-Yaklaşım**, 2005, Sayı:155.
- YAĞMUR Celalettin, GÜRSOY Haydar, "Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme İşlemleri Ve Önem Arz Eden Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=5455>, (Erişim:20 Kasım 2014)
- YAKAR Soner, ÜNAL Elif N., "Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu İşletmeler Açısından Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:222.
- YALTI Billur, "Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal", **Vergi Sorunları Dergisi**, 2009, Sayı:251.
- YAZAR Feyyaz, "Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Haziran 2009, Sayı: 334.

DiĞER KAYNAKLAR

- AĞAR Serkan, Transfer Fiyatlandırması, **Doktora Tezi**, 2009, Ankara Üniversitesi.
- ARPACI Altar Ömer, “Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler (Kannunen Kabul Edilmeyen Giderler)” http://www.alomaliye.com/altar_omer_kkeg.htm, (Erişim, 22.12.2011).
- BENVENİST Gressi E, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Taslak Kararda Değişiklik Bekliyoruz”, http://www.verginet.net/UserFiles/File/Transfer%20Fiyatlandirmasi/Makaleler/TFtaslakKarar_Makale_GB%20_2_.pdferişim, (Erişim:19 Aralık 2012).
- BİYAN Özgür, “Tüm Yönleriyle Transfer Fiyatlandırması”, http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=236#.VFtCF_msV24, (Erişim:19 Aralık 2014).
- CEYLAN Murat, “Kar Dağıtımı Ve Muhasebesi”, http://www.alomaliye.com/ey-lul_06, (Erişim: 22 Aralık 2011).
- FİLİZÖZÜ Burak, BAĞIŞ Bora, “Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Düzeltme İşlemleri Ve Vergisel Etkileri”, http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1097409/Mart2013_Makale7.pdf, (Erişim:29 Aralık 2013).
- GÜNDÜZ Zeki, “Know-How Mı Hizmet Bedeli Mi?”, <http://www.dunya.com/know-how-mi.-danismanlik-mi-stopaj-var-mi.-yok-mu-141020yy.htm>, (Erişim: 18 Aralık 2012).
- Güngör URAS, **Milliyet Gazetesi**, 11.05.2011, <http://ekonomi.milliyet.com.tr/abd-de-sirketler-kar-ediyor-vergi-vermiyor/ekonomi/ekonomiyazarde-tay/12.05.2011/1389017/default.htm>, (Erişim:20 Aralık 2011).
- HARMANCI Mehmet, “Çokuluslu Şirketler ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları”, **Türkiye Kalkınma Bankası A. Ş. Araştırma Müdürlüğü**, Mart 2004, s. 18, <http://www.kalkinma.com.tr>, (Erişim: 20 Aralık 2011).
- İSMMMO Transfer Fiyatlandırması Çalışma Grubu, “Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Uygulaması”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminernotlar/21122013>, (Erişim: 23 Temmuz 2014).
- İSMMMO, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sunular/01042008_zekigunduz.pdf, (Erişim: 11.08.2014).
- KARTALOĞLU Emre, “Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Değerleme, Dönem Sonu İşlemleri”, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/HTMLPrint.asp?id=1390>, (Erişim:14 Mayıs 2013).
- KORKUSUZ Mehmet, “Türk Vergi Kanunları Ve Diğer İlgili Mevzuat Hükümleri Kapsamında Karbon Ticaretinin Vergilendirilmesi”, <http://iklim.cob.gov.tr/iklim/Files/karbon%20ticaretinin%20vergilendirilmesi.pdf>, (Erişim:19 Ağustos 2013).
- MÜSTEHLİK Mehmet, “Transfer Fiyatlandırması Açısından İlişkili Kişilerde Grup İçi Hizmetler”, **PWC Türkiye**, <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=VergiPolemikD&Id=1940>, (Erişim:24 Mayıs 2014).
- Nexia Türkiye, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, <http://nexiaturkey.com.tr/content/transfer-fiyatlandirmasi-yoluyla-ortulu-kazanc-dagitimi>, (Erişim:11 Ağustos 2014).

- ÖZDEMİR Serkan, “Gayri Maddi Haklarla İlgili Düzenlemeler”, **İZMİRYMMO**, <http://www.izmirymmo.org.tr/usercontent/images/serkan-%C3%B6zdemir-transfer-fiyatlandirmasi-hk-sunumu.pdf>, (Erişim: 16 Haziran 2014).
- PİŞKİN Soylu, “Merkezden Yapılan Masraf Yansıtma- larının Transfer Fiyatlandırma- sı Açısından İncelenmesinde Pratik Yaklaşımlar”, http://www.verginet.net/dtt/5/Transfer_Fiyatlandirmasi_Masraf.aspx, (Erişim: 04 Şubat 2014).
- SEVİĞ Veysi, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”, **Referans Gazetesi**, 16.04.2010, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2010/Transfer%20fiyatland_%C4%B1rmas%C4%B1nda%20Hazine%20zarar%C4%B1.pdf, (Erişim, 12 Nisan 201)
- YILMAZ Güler Hülya, “Yeni Transfer Fiyatlandırması Kurallarının Değerlendirilmesi”, <http://www.verginet.net/UserFiles/File/Transfer%20Fiyatlandirmasi/seminerler/Yeni%20Transfer%20Fiyatland%C4%B1rmas%C4%B1%20Kurallar%C4%B1n%C4%B1n%20De%C4%9Ferlendirilmesi%20H%C3%BClye%20Y%C4%B1lmaz.pdf>, (Erişim: 17 Temmuz 2014)

This image shows a full page of white paper with horizontal dotted lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page, providing a guide for handwriting practice. There are no margins, text, or other markings on the page.



Cihan Sok. No: 13/7 Sıhhiye / ANKARA
Tel: 0.312 231 80 19 • Fax: 0.312 231 80 65
www.vmd.org.tr