

## TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

Neslihan İÇTEN İNCE\*

### - GİRİŞ

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Örtülü kazanç**" başlığını taşıyan 17. maddesinde yer alan 4 bentte örtülü kazanç dağıtımından ne anlaşılması gerektiği, örtülü kazanç dağıtımı yapılabilecek kişiler ve örtülü kazanç dağıtımına konu olabilecek işlemler hüküm altına alınmış, aynı kanunun "**Kabul edilmeyen indirimler**" başlığını taşıyan 15. maddesinin 3 numaralı bendinde ise sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde indirilmesinin mümkün olmadığı kuralına yer verilmişti.

Bilindiği üzere, Türk Kurumlar Vergisi Kanunu Alman Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan esinlenerek düzenlenmiş olup, 1950 yılında yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu kanunun "**Örtülü kazanç**" başlığını taşıyan 17. maddesinde kanunun yürürlük tarihinden bugüne kadar sadece 1 numaralı bent hükmünde bir değişiklik yapılmış

olup, madde köklü bir revizyona uğramamıştı. Maddenin 1 numaralı bendinde örtülü kazanç dağıtımına konu olabilecek işlemlere açıklık kazandırmak gayesiyle 2362 sayılı kanunun 12. maddesi ile "**alım, satım**" muamelelerine "**imalat, inşaat muameleleri ve hizmet ilişkileri**" ilave edilmişti.<sup>1</sup>

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde örtülü kazanç dağıtım konusu "**Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı**" başlığı altında yeni hükümlere bağlanmıştır. Değişiklik 5422 sayılı yasa üzerinde yapılmamış, ilk defa 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu çıkarılarak gerçekleştirilmiş olup, transfer fiyatlamasına ilişkin 13. madde hükmü 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerlidir.

Bu yazımızda, Türk Vergi Sisteminde yerini alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım konusu 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu göz önünde bulundurularak değerlendirilmeye çalışılacaktır.

\* Vergi Denetmeni

<sup>1</sup>Neslihan İÇTEN, "Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Örtülü Kazanç Hükümlerinde Yapılması Gerekenler", Yaklaşım, Sayı:111, Mart 2002, s.229.

**II-KAVRAMSAL AÇIKLAMA**

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı**" başlığını taşıyan 13. maddesi uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin düzenlemeleri<sup>2</sup> dikkate alınarak düzenlenmiş olup, söz konusu maddede transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak genel kurallar belirtilmiş bulunmaktadır. Düzenlemenin 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 aşındırılmasına engel olmaktır. Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içinde olup, ilişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasında, "**kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır**" denilmiş ve ilişkili kişi kavramı maddenin yine üçüncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesi tanımı da maddenin beşinci fıkrasında yapılmıştır.

Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine bakıldığında örtülü kazanç dağıtımı işleminin önüne geçilmesi için madde metinlerinin iki esas üzerine inşa edildiği görülmektedir. Bunlardan birincisi yapılan işlemlerde "emsallere uygunluk", bir diğeri de şirket tüzel kişiliğinin bağımsız bir varlık olduğunu ortaya koyan "ayrı varlık" prensibidir ki; her iki esas da aslında OECD Transfer Fiyatlaması Rehberinin benimsediği iki esastır.<sup>3</sup> Transfer fiyatlaması ile yapılan düzenlemede maddi içerik konu itibarıyla yeni değildir. Yeni olan tek nokta, ilişkili kişiler arasında emsallere uygun fiyat belirleme yöntemlerinin pozitif hukuk metnine dahil edilmiş olmasıdır. Bunlar, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir. Bu yöntemler, transfer fiyatlandırması standartlarının oluşmasında uluslararası sıfat ve konumu genel kabul gören OECD'nin önerdiği yöntemlerdir.<sup>4</sup>

Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelircider veya kar paylaşımı açısından bağıntılı olduğu, kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamadır. Transfer fiyatlaması bir vergi kaçırma olayının ifadesi değildir. Transfer fiyatlaması, bağlı şirketler arasında gerçekleşen bir fiyatlama sistemidir. Bu şirketler arasındaki transferlerde uygulanacak fiyat tespitinin bir iktisadi gereklilik olduğu tartışmasızdır. Öürümcek ağları gibi dünyayı saran şirket

<sup>2</sup> OECD tarafından yapılan Transfer Fiyatlamasına ilişkin düzenlemeler ABD hariç diğer gelişmiş ülkeler tarafından uygulamaktadır. OECD 1979 yılında uluslararası şirketler ve vergi idareleri için Transfer Fiyatlaması rehberini, 1995 yılında ise genel transfer fiyatlandırma prensipleri raporunu yayınlamıştır.

<sup>3</sup> Veysel ERDEL-Semi OKUMUŞ, "Türk Vergi Mevzuatı İçerisinde Transfer Fiyatlaması ve Vergi İncelemeleri", Vergi Sorunları, Sayı:167, s.86.

<sup>4</sup> Billur YALTI, "Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi:Peşin Fiyat Sözleşmeleri", Vergi Sorunları, Sayı:219, s.8.

büyümleri ve birleşmeleri dikkatlerin bu konuda yoğunlaşmasına neden olmuştur. Konuyu vergi idarelerinin takibe almasına ve araştırmasına yol açan etken ise, bu sistemin yanıltıcı amaçlarla kullanılmasından başka bir şey değildir. Şirketler arasındaki fiyatın, vergi kaçırma amacı ile değiştirilmesi halinde hükümetler önemli gelir kayıplarına uğrayacaklardır. Fiyatların iktisadi gereklilik dışında değiştirilmesi vergi kaçırma; yani ülkelerin vergi yasalarının ihlalidir.<sup>5</sup>

### A-TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIM KOŞULU

Kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılması için;

**a)-** İşlem yapan kurumun; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaması, (Diğer taraftan, 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesine ilave edilen transfer fiyatlandırması ile ticari ve zirai kazanç sahibi gerçek kişiler açısından da konu geçerli kılınmıştır.)

**b)-** Alım-satım işleminin ilişkili kişilerle yapılmış olması, (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 altsoy, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını ifade etmektedir. Maddede geçen gerçek kişi ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları kapsamaktadır. Ayrıca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.)

**c)-** Bedel veya fiyatın emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmiş olması,<sup>6</sup>

**d)-** İşlemin mal veya hizmet alım veya satımı olması, (Mal veya hizmet alım veya satım işlemlerinin kapsamı geniş tutulmuştur. Alım, satım işlemleri, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler mal veya hizmet alım-satımı kapsamında değerlendirilmektedir.)

gerekir.

Bir olayda veya işlemde yukarıda belirtilen koşullar gerçekleştiğinde kazancın örtülü olarak 13. madde de sayılan ilişkili kişilere aktarıldığı kabul edilir. Fakat bu aktarım nedeniyle gerekli tarhiyatı yapabilmek için işlemin sonuç hesaplarını (kar/zararı) etkilemesi, başka bir ifade ile örtülü kazanç tutarının kayıtlara gider olarak alınmış olması gerekir. Bu durumda kayıtlara gider olarak alınan

<sup>5</sup> www.vergidanismani.com, 50 Soru 50 Cevapta Transfer Fiyatlandırması.

<sup>6</sup> Kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

tutarın 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul edilmeyen İndirimler" başlığını taşıyan 11. maddesinin 1/c bendine göre kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyecektir.<sup>7</sup>

### B-EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak yapılan "emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade eder" şeklindedir. Burada, emsallere uygun fiyat ya da bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında söz konusu bu fiyat ya da bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

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

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu

fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

### C-TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ

Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel (iç emsal) kullanılacak, bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef ya da kurumların işlemleri (dış emsal) karşılaştırılarda esas alınacaktır. Bu belirleme, iç emsallerin ya da dış emsallerin birbirlerinin karşıt seçeneği olduğu, yani bu emsallerden yalnızca birisinin kullanılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Emsallere uygunluğun saptanması amacıyla karşılaştırma yapılması esnasında, gerek iç emsallerin gerekse dış emsallerin birlikte kullanılması her zaman mümkündür. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir.

Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır. Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken aşağıdaki faktörlerin incelenmesi gereklidir:

- Mal veya hizmetlerin nitelikleri,
- İşlev analizi,
- Ekonomik koşullar,
- İşletme stratejileri.

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler, OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde "geleneksel işlem yöntemleri"

<sup>7</sup> Neslihan İÇTEN, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Özellik Arz Eden Bazı Hususlar", Yaklaşım, Sayı:112, Nisan 2002, s.255.

olarak öncelikle önerilen temel yöntemlerdir. Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ya da bedeli belirleyeceklerdir. Bu yöntemlerden hiç birisi emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermiyorsa, mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile anılan fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme yapabilmeleri için maddede öngörülen üç yönteme de başvurabilme olanağının olmaması gerekmektedir. Bu durum, maddede dördüncü yöntem olarak belirtilmiştir. Bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası yoktur, uygulama kıstası, "işlemin niteliğine en uygun yöntem"dir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani "işlemin niteliğine en uygun yöntem" ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır.

Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri aşağıdaki transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanarak tespit edebilirler:

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

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilir

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

**2- Maliyet artı yöntemi:** Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin uygun bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir.

Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kâr oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulmaktadır.

**3- Yeniden satış fiyatı yöntemi:** Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde

uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

**4- Diğer Yöntemler:** Emisallere uygun fiyata ulaşmada bu geleneksel yöntemlerin hiç birisi uygulanamıyorsa, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulayabilir. Mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemleri"ne başvurma olanağının olmadığı haller için "diğer yöntemler" başlığı altında önerilen kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârı temel almaktadır.

#### D- BELGELENDİRME

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Bu doğrultuda, seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır. Bu hesaplama ve belgeler, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlardır.

#### E-ANLAŞMA USULÜ (PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI)

Maddenin beşinci fıkrası ile mükellefin ilişkili taraflarla yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığına başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiştir. **Uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellef, Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti isteğinde bulunabilecektir.** OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde de önerilen ve bir çok gelişmiş ülkenin vergi sisteminde yer alan bu uygulama için mükellefin Maliye Bakanlığına gerekli bilgi ve belgelerle birlikte başvurması gerekmektedir. Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacaktır. Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacaktır.

Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre (üç yıl) için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir

işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

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

### III-SONUÇ

İşletmeler ve bağlı birimler arası mal ve hizmet hareketlerinin normal piyasa koşullarındaki hareketlerden farklı olmaması gerektiği ilkesine dayanan transfer fiyatlandırması uygulaması dünya çapında 1930'lara kadar uzanan zaman dilimi içerisinde ifade edilmeye başlandı ise de yaygınlaşması 1990'lı yılları bulmuştur. Bu açıdan uygulamanın hukuksal zemininin çok yeni ve farklı teorilere açık olduğunu söylemek mümkündür. Mülga 5422 sayılı Kanunda yer alan örtülü kazanç hükümlerinin en büyük eksikliği olan emsal bedele ulaşılmasında hangi yöntemlerin kullanılacağına belirsizliği transfer fiyatlandırması uygulamasının vergi sistemine dahil edilmesiyle ortadan kalkmıştır.<sup>8</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yerini alan transfer fiyatlandırması uygulaması, Türk Vergi Sistemi'nin uluslararasılaşması ve daha önceki uygulamaların yetersiz kalması noktasında çok önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> Özgür BIYAN, "Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Bakanlar Kurulu Karar Taslağının Değerlendirilmesi", www.alomaliye.com, erişim:13.12.2007.

<sup>9</sup> Özgür BIYAN, "Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut:Transfer Fiyatlandırması", Bütçe Dünyası, Cilt 2, Sayı:26, www.butce.org.tr, erişim:24.12.2007.