

TRANSFER FİYATLANDIRMASININ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU ve TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Serpil DÜZENLİ ^(*) Burcu ASLANTAŞ ATEŞ ^(**)

ÖZET

Transfer fiyatlandırması konusu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İşletmelere konunun uygulama ayağında yardım edecek esaslar ise Türkiye Muhasebe Standartları'nda yer almıştır. Bu makalede Kurumlar Vergisi Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları bağlamında transfer fiyatlandırması, ulusal ve uluslararası boyutuyla incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Transfer Fiyatlandırması, Türkiye Muhasebe Standartları.

ABSTRACT

Transfer pricing deeply regulated in Corporation Tax Law. In the same way, the principals that helps to firms in practice phase taked part in Turkish Accounting Standards. In this article, transfer pricing in Corporation Tax Law and Turkish Accounting Standards is examined in terms of national and international.

Key Words: Transfer Pricing, Turkish Accounting Standards.

1- GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte çok uluslu şirketlerin dünya ticareti içindeki payları gittikçe artmaktadır. Dolayısıyla birçok ülkede faaliyette bulunan işletmeler bu ülkelerde farklı sistemler ile karşılaşmaktadırlar. Çok uluslu şirketler faaliyette bulundukları ülkelerde elde ettikleri kârları ana merkez ülkelerine transfer ederek, faaliyette bulundukları ülkelerin vergi gelirlerini aşındırmakta, karlarını maksimize etmekte ya da zararlarını en aza indirme çabalarına girmektedirler. Bunu önlemek için ABD ve OECD ülkelerinde çeşitli düzenlemelerde bulunulmuştur. Ülkemizde ise Kurumlar Vergisi Kanununda "Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Transfer Fiyatlandırması" başlığı ile düzenleme getirilmiştir.

^(*) Araştırma Görevlisi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı

^(**) Araştırma Görevlisi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı

2- TRANSFER FİYATLANDIRMASININ**TANIMI ve KAPSAMI**

Transfer fiyatlandırması kavramı, ulusal ya da uluslar arası boyutları dikkate alınarak tanımlanabilmektedir. Ulusal boyutta bakıldığında transfer fiyatlandırması işletmenin bir bölümünün diğer bir bölümüne sunduğu mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat veya ticari bir işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilmektedir.¹

Transfer fiyatı uygulaması merkezkaç yönetim anlayışıyla örgütlenmiş işletmeler için söz konusu olmaktadır. Aynı işletme içinde birbirinden bağımsız bölümlerde üretilen mal ve hizmetleri birbirine aktararak nihaQi mamul üreten işletmelerde transfer fiyatı, her bağımsız bölümün başarısını belirlemede vazgeçilmez bir fiyat olmaktadır.²

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardına göre faaliyet bölümü, bir işletmenin:

1. Hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasılat ve giderler de dahil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan,

2. Faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin araların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği,

3. Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kısımdır.

Bir faaliyet bölümü, henüz hasılat elde edilmeyen işletme faaliyetlerinde bulunabilir. Örne-

ğin, kuruluş faaliyetleri hasılat elde edilmeden önce de birer faaliyet bölümü olabilir.

Bu standarda göre bir işletmenin her kısmının, bir faaliyet bölümü veya bir faaliyet bölümünün parçası olması zorunlu değildir. Örneğin, şirket merkezi veya bazı fonksiyonel departmanlar, hasılat elde etmiyor veya işletmenin faaliyetlerine benzer hasılatlar elde ediyor olabilir. Söz konusu kısımlar faaliyet bölümü değildir.

İşletme, her bir raporlanabilir bölüm için kâr veya zarara ve toplam varlıklara ilişkin tutarı raporlar. Her bir raporlanabilir bölüme ilişkin borç tutarı düzenli olarak işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii sunuluyorsa, işletme bu bilgileri de raporlar. Eğer belirtilen tutarlar, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından gözden geçirilen bölüm kâr veya zararının ölçümüne dahil ediliyorsa ya da bölüm kâr veya zararının ölçümüne dahil edilmese bile işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii düzenli olarak sunuluyorsa, işletme, her bir raporlanabilir bölüm için aşağıdakileri de raporlar:

1. İşletme dışı müşterilerden elde edilen hasılatlar,

2. Aynı işletmenin diğer faaliyet bölümleri ile işlemlerinden elde edilen hasılatlar,

3. Faiz geliri,

4. Faiz gideri,

5. Amortisman ve itfa payları,

6. TMS 1 "Finansal Tabloların Sunuluşu"nın 86'ncı Paragrafı uyarınca açıklanan aşağıdaki önemli gelir ve gider kalemleri;

¹ SARAÇOĞLU Fatih, KAYA Ercan; "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:216, Eylül 2006 sf.151.

² YÜKÇÜ, Süleyman; Yöneticiler İçin Muhasebe: Yönetim Muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2007, sf.143.

a) Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptali,

b) İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karşılıkların iptali,

c) Maddi duran varlıkların elden çıkarılması,

d) Yatırımların elden çıkarılması,

e) Faaliyetlerinin sona erdirilmesi,

f) Tasfiyeyle ilgili ödemeler,

g) Karşılıklarla ilgili diğer iptaller.

7. İşletmenin; özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerinin ve iş ortaklıklarının kâr veya zararında bulunan payı,

8. Vergi gideri veya geliri,

9. Amortisman ve itfa payları dışında önemli nakit dışı kalemler.

TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama Standartı, finansal bilgilerin bölümlere göre – işletmenin ürettiği farklı tür mal ve hizmetler ile faaliyette bulunduğu farklı coğrafi alanlar itibarıyla - raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu standartta faaliyet alanı ve coğrafi bölüm şöyle tanımlanmıştır:

Faaliyet alanı: İşletmenin tek bir ürün veya hizmet ya da birbiriyle ilişkili bir ürün veya hizmet grubu sunumunda faaliyetinde bulunan ve risk ve getiri açısından diğer faaliyet alanlarından farklı özellikler taşıyan, ayırt edilebilir bölümüdür. Coğrafi bölüm ise işletmenin, belirli bir ekonomik çevrede ürün veya hizmet sunumu faaliyetinde bulunan ve başka bir ekonomik çevre içerisinde faaliyet gösteren bölümlerden farklı risk ve getiri özelliklerine sahip ayırt edilebilir bölümüdür. Faaliyet alanları ya da coğrafi bölümler içinde bilgileri açıklanması gerekli olan

alan ya da bölümler ise raporlanabilir bölüm olarak tanımlanmıştır.

Bu Standart kapsamında, tüm işletmeler, faaliyet alanı ve coğrafi bölümlerini her bir birimin geçmiş performansının değerlendirilmesi ve bu birimlere gelecekte yapılacak kaynak dağıtımına yönelik olarak işletmenin yönetim kuruluna (özellikle, eğer var ise, yönetici olmayan denetim müdürlerine) ve icra kurulu başkanına (bazı durumlarda birkaç kişiden oluşan bir grup da olabilen, karar alma sürecindeki kıdemli kişi) bilgi raporlayan örgütsel birimler olarak belirler.

Bu standarda göre bir faaliyet alanının veya coğrafi bölümün, raporlanabilir bölüm olarak belirlenebilmesi için; bölüm hasılatının büyük bir çoğunluğunun işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan kazanılması ve;

1. İşletme dışı müşterilere yapılan satışlardan ve diğer bölümler ile gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen hasılatın, işletme içi ve dışı tüm bölümlerin toplam hasılatının %10'unu veya daha fazlasını oluşturması veya

2. Kâr veya zararla sonuçlanan faaliyet sonuçunun, kâr elde eden bölümlerin toplam sonuçları ile zarar eden bölümlerin toplam sonuçlarının mutlak anlamda büyük olanının %10 veya daha fazlasına isabet etmesi veya

3. Varlıklarının, tüm bölümlerin toplam varlıklarının %10 veya daha fazlasını oluşturması gerekir.

İşletme içi raporlanan bir bölüm verilerinin, yukarıda sayılan önemlilik alt sınırlarının tamamının altında olması durumunda;

1. Bu bölüm, boyutuna rağmen raporlanabilir bölüm olarak belirlenebilir,

2. Bu bölüm, boyutu nedeniyle raporlanabilir bölüm olarak belirlenmemiş olması durumunda;

verileri yukarıda belirtilen önemlilik alt sınırlarının yine tamamının altında olan benzer nitelikli bir veya daha fazla işletme içi raporlanan bölümlerle birlikte, ayrı bir raporlanabilir bölüm içerisinde birleştirilebilir,

3. Bu bölümün ayrı bir bölüm olarak raporlanmamış veya birleştirilmemiş olması durumunda, söz konusu bölüm, dağıtılmamış mutabakat kalemi olarak gösterilir.

Bu standarda göre işletme, her bir raporlanabilir bölüme ilişkin bölüm hasılatını açıklar. İşletme dışı müşterilere yapılan satışlardan elde edilen bölüm hasılatı ile diğer bölümlerle gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen bölüm hasılatı ayrı olarak raporlanır.

Ayrıca diğer bölümler ile gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen bölüm gelirlerinin ölçülmesi ve raporlamasında, bölümler arası transferler, işletmenin bu transferleri fiyatlandırması sırasında kullanmış olduğu esaslar çerçevesinde ölçülür.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre ekonomik ve sosyal gelişmelerin muhasebe alanına yansımalarının bir sonucu olarak tablo ve dipnotlarda bölümlere göre raporlama yapılarak işletmenin iş veya faaliyetinin taşıdığı riskleri ilgililere ayrıntılı olarak yansıtılması amaçlanmaktadır.³

Transfer fiyatlandırması uluslararası boyutta ise, çok uluslu şirketlerin kârlarını, değişik ülkelerde bulunan ana ve bağlı şirketleri arasında kaydırarak, vergiden kaçınmayı sağlayan bir yönetim ve muhasebe tekniği şeklinde tanımlanabilir.⁴

Çokuluslu işletmeler, yatırım yaparken daha düşük vergi oranı olan başka bir deyişle kendileri için vergi avantajı sağlayacak ülkelere yatırım yapmaktadırlar. Yatırım yaptıkları ülkelerde elde ettikleri kâr üzerinden vergi ödedikten sonra bu kârları kendi ülkelerine getirdikleri zaman da vergi ödemek zorunda kalırlar. Bu nedenle, kendi ülkeleri dışında yaptıkları yatırımlar cazibesini kaybetmektedir. Dolayısıyla çokuluslu işletmeler vergilemede daha çok avantaj sağlayacakları ülkelere doğru gelirlerini aktarmaktadırlar. Bunu yaparken de farklı ülkelerdeki grup içi işletmeler arasındaki fiyatlama sistemini kullanmaktadırlar.⁵

3- TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Transfer fiyatlandırması suretiyle örtülü kazanç dağıtımı, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde isim belirlenmeden düzenlenmiştir. Ancak 5422 sayılı KVK, 5520 sayılı KVK ile yürürlükten kaldırılmıştır. Düzenlenen yeni KVK ile "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" aynı ifade başlığı altında

³ ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın; Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları, Gazi Yayınevi, Ankara, Mart 2007, s.19.

⁴ Yeni Kurumlar Vergisi Taslağında Uluslararası Transfer Fiyatlamasına İlişkin Düzenlemeler, YMMO İstanbul, rapor, 2006, sf.17.

⁵ YAKAR Soner ve ÜNAL N. Elif, "Transfer Fiyatlama ve Çokuluslu İşletmeler Açısından Bir Değerleme" Vergi Sorunları Dergisi, sayı:222, yıl:30, Mart 2007, sf.131.

⁶ TURHAN Tülay, "Transfer Fiyatlandırması" Vergi Raporu Dergisi, Yıl:15, Sayı:94, Temmuz 2007, sf. 105.

13. maddede yer almıştır.⁶ Aynı kanunun 12. maddesinde ise örtülü sermaye müessesesi yeniden düzenlenmiştir. 5520 sayılı KVK, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

3.1- Örtülü Sermaye

5520 sayılı KVK’nun 12. maddesine göre; kurumların, ortaklarından veya ortaklarıyla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı bir şekilde temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılır.

Bu maddenin önceki şeklinde özsermayenin iki katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması hükme bağlanmıştı. Ancak bu durumun, özkaynak yetersizliği nedeniyle dış kaynaklara yönelmek zorunda kalan kurumlar aleyhine bir yük oluşturacağı, kurumların sermaye temininde büyük güçlükler yaşamasına ve ticari hayatın olumsuz yönde etkilenmesine neden olacağı düşünü- lerek 12. maddenin birinci fıkrasındaki iki katı ibaresi üç katı şeklinde değiştirilmiştir.⁷ Özetlemek gerekirse, bu maddeye göre ortakla ilişkili kişilerle yapılan borçlanma tutarının kurumun özsermayesinin üç katını aşması durumunda aşan kısım örtülü sermaye olarak kabul edilecek ve örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizler, kur farkları ve benzer giderler, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

5520 sayılı KVK’nun 12. maddesine göre; örtülü sermayenin tespiti sırasında sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyet- te bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmaların %50 oranında dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu hükme göre ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketle- rinden yapılan borçlanmalar ve ilişkili kişi sayı- lan banka veya benzeri kredi kuruluşlarından yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılabile- cektir. Ancak, banka veya kredi kurumlarında bu borçların yarısı dikkate alınırken ilişkili şir- ketlere finansman temin eden kredi şirketlerin- de yapılan borçlanmanın tamamı dikkate alına- caktır.⁸

TMS 18 Hasılat Standardı uyarınca ilişkili ta- raflarla yapılan işlemlerde emsal faiz oranları uy- gulanmalı, TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı uyarınca bu çerçevede yapılan ilişkili taraf işlemleri finansal tablolarda açıklanmalıdır.

TMS 18 Hasılat Standardına göre, emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

- Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya
- Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

⁷ TEKİN Cem, KARTALOĞLU Emre; 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri, Ankara SMMMÖ, 2006, sf. 137.

⁸ KARTALOĞLU Emre, “Örtülü Sermaye Müessesinin Ortakla İlişkili Kişi Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi Ön- lenen Tartışmalar ve Olası Bazı Sorunlar” Vergi Sorunları Dergisi, yıl:29, sayı:216, Eylül 2006, sf. 110.

3.2- Örtülü Kazanç Dağıtımı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre; kurumlar, ilişkili kişilerle emsal-lere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikle-ri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunurlarsa, kazanç tama-men veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla "örtülü" olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Örtülü olarak dağıtılan kazanç, dağıtımın gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle "dağıtılmış kâr payı" veya dar mükellefler için "ana merkeze aktarılan tutar" olarak değerlendirilecek ve hem kurumlar vergisine (%20) hem de stopaja (%15) tabi olacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan ilişkili kuruluşlar nezdinde düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Düzeltme yapı-labilmesi için örtülü kazanç dağıtan ilişkili kuru-lusun vergilerinin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.⁹

Kurumlar vergisi mükelleflerince bir hesap dönemi içinde elde edilmiş kurum kazançları, tam mükellef kurumlarca dağıtılması dar mükel-lef kurumlar tarafından ise ana merkeze aktarıl-ması durumunda, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca %10 oranında tevkifata tabi tu-tulması gerekmektedir.¹⁰

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırma-sı yoluyla örtülü olarak dağıtılmış kazanç söz ko-nusu olabilmesi için;¹¹

1. Alım-satımın ilişkili kişilerle yapılmış olması,
2. Fiyatlandırmanın, emsallere uygunluk ilke-sine aykırı olarak tespit edilmiş olması,

3. Alım-satım işlemlerinin mal veya hizmet alım ya da satımı işlemlerine münhasır olması (Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödeme-leri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.) gerekir.

5520 sayılı KVK' nun 11. maddesinin b ben-di ve 12. maddesi uyarınca; Örtülü sermaye üze-rinden ödenen veya hesaplanan kur farkları, kâr payı olarak değerlendirilmeyeceğinden, borcu kullanan tarafından kur farkına isabet eden tutar-lar üzerinden gelir/kurumlar vergisi kesintisi ya-pılmayacaktır. Kurumların kullanmış oldukları borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmiş olması halinde, TL.'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirleri, söz konusu borcun örtülü yoldan konulmuş bir sermaye olarak kabul edilmesi nedeniyle, kurum kazancın tespitinde gelir olarak dikkate alınması mümkün değildir. Yabancı paraya dayalı işlemlerden kaynaklanan nakit akışları, nakit akışının gerçekleşme tarihin-deki kur üzerinden ilgili işletmenin fonksiyonel para birimine çevrilir. Yabancı ülkedeki bağlı şir-ketlerin nakit akışları da gerçekleştiği tarihteki kur kullanılarak yabancı ülkedeki kullanılan para biriminden, işletmenin fonksiyonel para birimine çevrilir. Yabancı paraya dayalı nakit akışları için TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ger-çek kura yaklaştıran bir değişim kuru kullanılması-na izin verir. Örneğin, bir döneme ilişkin ağırlıklı ortalama kur, yabancı para işlemlerin kaydedilmesi

⁹ 20 Soruda Transfer Fiyatlandırması Türkiye Uygulaması, Deloitte Touche, sf.3

¹⁰ TEKİN, KARTALOĞLU; age. sf. 141.

¹¹ GÜZEL, Ahmet, "Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç" www.alomaliye.com, Eylül2006.

veya yabancı bir bağlı şirketin nakit akışlarının çevrilmesi için kullanılabilir. Ancak TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, yabancı bir bağlı şirketin nakit akışlarının bilanço günündeki kurdan çevrilmesine izin vermemektedir.

3.3- İlişkili Kişi

5520 sayılı KVK'nun 13. madde hükmüne göre ilişkili kişi kapsamına aşağıdaki kişi ve kurumlar girmektedir:¹²

1. Kurumların kendi ortakları,
2. Kurum ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,
3. Kurum ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler,
4. Kurum ortaklarının eşleri,
5. Kurum ortaklarının veya eşlerinin üstsoyları ve altsoyları,
6. Üçüncü derece dahil kan ve sıhrî akrabalar.

5520 sayılı KVK' nun 13. maddesi uyarınca, Zararlı Vergi Rekabeti'ne yol açtığı kabul edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılan işlemler de ilişkili kişilerle yapılmış işlem olarak değerlendirilecek; Bakanlar Kurulunca ilan edilen bazı bölge veya ülkelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Bu ülkelerin off-shore ülkesi olarak tanımlanan ülkelere oluşacağı, söz konusu ülkelere bazılarının ise Andorra,

Bahama, Bahreyn, Barbados, Belize, İngiliz Virgin Adaları, Dominik Cumhuriyeti, Cebelitarık, Liberya, Liechtenstein, Maldivler, Hollanda Antilleri, Şeyseller vb. olduğu belirtilmiştir. Bunun anlamı bu kişilerle yapılan alım ya da satımda daha baştan kazancın örtülü olarak dağıtıldığı'nın varsayılacağıdır. Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan kazanç, örtülü kazanç şartlarının gerçekleştiği hesap dönemi sonu itibarıyla elde edilmiş kâr payı sayılacak ve dolayısıyla hem kurumlar vergisine hem de duruma göre temettü stopajına tabi tutulacaktır.¹³

5520 sayılı KVK'nun 30. maddesi uyarınca kurumların, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik ya da faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yaptıkları ya da tahakkuk ettirdikleri her türlü ödemeler üzerinden genel olarak %30 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.¹⁴

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardında da ilişkili tarafların kimler oldukları konusuna geniş yer verilmiştir. Bu standarda göre bir tarafın bir işletme ile ilişkili sayılabilmesi için;

1. Söz konusu tarafın, doğrudan ya da dolaylı olarak bir veya birden fazla aracı yoluyla:

a) İşletmeyi kontrol etmesi, işletme tarafından kontrol edilmesi ya da işletme ile ortak kontrol altında bulunması (ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve aynı iş dalındaki bağlı ortaklıklar dahil olmak üzere);

¹² TAN Mustafa; "Kurumların 2006 Hesap Döneminde Örtülü Kazanç Dağıtımında Hangi Kanun Hükümleri Geçerlidir?" Vergi Sorunları Dergisi, yıl:29, sayı:218, Kasım 2006, sf. 114

¹³ YMMO İstanbul, age. sf.27.

¹⁴ TEKİN Cem; "Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerde Tevkifat Uygulaması" Vergi Sorunları Dergisi, yıl:29, sayı:218, Kasım 2006, sf.96.

b) İşletme üzerinde önemli etkisinin olmasını sağlayacak payının olması veya

c) İşletme üzerinde ortak kontrole sahip olması;

2. Tarafın, işletmenin bir iştiraki olması (TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardında iştirak şöyle tanımlanmaktadır: Yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir.)

3. Tarafın, işletmenin ortak girişimci olduğu bir iş ortaklığı olması (TMS 31 İş Ortaklıklarında ki Paylar Standardına göre iş ortaklığı, iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimdir. Müşterek kontrol ise; bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır.)

4. Tarafın, işletmenin veya ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması,

5. Tarafın, (1) ya da (4)' de bahsedilen her hangi bir bireyin yakın bir aile üyesi olması; (Bireyin eş ve çocukları, bireyin eşinin çocukları ve bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü oldukları kişiler)

6. Tarafın; kontrol edilen, ortak kontrol edilen ya da önemli etki altında veya (4) ya da (5)' de bahsedilen her hangi bir bireyin doğrudan ya da dolaylı olarak önemli oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması;

7. Tarafın, işletmenin ya da işletme ile ilişkili taraf olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planları olması,

gerekir.

(6) ıncı maddede yer alan önemli etki kavramı ise aynı standartta şöyle tanımlanmıştır: "Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup, bu politikalar üzerinde kontrol etme gücünü ifade etmemektedir. Önemli etkiye, hisse sahipliği, esas sözleşme veya bir anlaşmayla sahip olunabilir."

(7) inci maddede belirtilen fayda planları, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında da ele alınmıştır. Standartta, ortak kontrol altında bulunan çeşitli işletmeler arasındaki risklerin paylaşıldığı tanımlanmış fayda planları her bir grup işletmesi açısından ilişkili taraf işlemi olarak kabul edilmiştir. Tanımlanmış fayda planları ise aynı standartta şu şekilde tanımlanmıştır: Tanımlanmış katkı planları¹⁵ dışında kalan, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır.

Standart ilişkili taraf kabul edilecekler dışında ilişkili taraf olmayacakları da sıralamıştır. Bunlar:

1. İki işletmenin, 'ilişkili taraf' tanımında belirtilen (4) ve (6) kapsamında olmayan, sadece ortak bir yöneticiye ya da kilit yönetici personelinin başka bir üyesine sahip olması.

2. İki ortak girişimcinin sadece bir iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü paylaşmaları.

a) Finansman sağlayanlar,

b) Sendikalar,

c) Kamu hizmeti şirketleri, ve

d) Devlet makamları ve mercilerinden, işletme ile sadece olağan iş ilişkileri içerisinde olanlar (işletmenin serbest hareket etmesini etkileye-

¹⁵ **Tanımlanmış katkı planları:** Bir işletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit bir katkı payı ödediği ve söz konusu fonun, cari ve önceki dönemlerde, çalışanların sunmuş oldukları hizmet ile ilgili olarak çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlığının bulunmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda herhangi bir yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün olmayacağı, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır.

bilecek ya da karar alma sürecine dahil olabilecek olsa da).

3. Bir işletmenin önemli hacimde işlem yaptığı bir müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımçı ya da genel mümessil (sadece bu işlemlerin sonucu ekonomik bağımlılık nedeniyle).

Standartta, ilişkili taraflar arasında gerçekleşen işlemlerin, ilişkinin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisinin ortaya konulması amacıyla kamuya açıklanması gerektiği belirtilmiştir.

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı uyarınca yapılması gereken açıklamalar, diğer standartlarda da aşağıdaki şekilde yer bulmuştur:¹⁶

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı: İlişkili taraflardan olan alacaklar ve borçların niteliği ve tutarlarının açıklanmasını gerektirmektedir.

TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı: İş ortaklıklarının oransal konsolidasyon yöntemi kullanılarak raporlanan önemli işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri, finansman faaliyetlerinin ayrıca açıklanmasını önermektedir.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Standart: İlişkili taraflarla işlemlerde istisnai ölçü, nitelik ya da durumlarda oluşan olağan üstü kalemler ve gelir ve gider kalemlerinin açıklanacağını düzenlemektedir.

TMS 14 Bölümlere İlişkin Raporlama Standardı: Bölümler arası fiyatların ayrıntılarının öncelikle açıklanmasını gerektirmektedir.

TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı: Konsolide edilmiş iştirakler hakkında çeşitli açıklamaların yapılmasını gerektirmektedir.

TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı: İştirakler hakkında çeşitli açıklamaların yapılmasını gerektirmektedir.

TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı: İş ortaklıklarındaki paylar hakkında teminatlar ve diğer karşılıklara ilişkin açıklamaları da içerecek tarzda çeşitli açıklamaların yapılmasını gerektirmektedir.

3.4- Emsallere Uygunluk İlkesi

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından kaçınmak için ilişkili kişilerle yapılan alım-satım işlemlerinde tespit edilen fiyat ya da bedelin emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmiş olması gereklidir. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele uygun olmasını ifade etmektedir.¹⁷

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

¹⁶ SAĞLAM Necdet, ŞENGEL Salim, ÖZTÜRK Bünyamin, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, s. 613.

¹⁷ KÖKBULUT İsmail, 100 Soruda Şirketler İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi, İ&K Yeminli Mali Müşavirlik Yayını, 2007, sf. 15.

objektif olarak belirlenen ideal tutardır. İlişkili kişiler arasında oluşan transfer fiyatının bu tutardan farklı olması halinde elde edilen kazanç; örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilecektir.¹⁸

Uluslar arası bir transfer fiyatlandırma standardı olan emsal bedel ilkesinin uygulamasında dikkate alınacak hususlar şunlardır:¹⁹

1. Karşılaştırılan işlemlerin ekonomik özelliklerinin yeteri derecede benzer olması (karşılaştırılabilir),

2. Karşılaştırma yaparken maddi farkların; transfer edilen mal veya hizmetin özellikleri, işlemin tarafları tarafından yerine getirilen fonksiyonları, sözleşme şartları, tarafların içinde bulunduğu ekonomik durum ve tarafların genelde uyguladıkları ticari stratejilerin dikkate alınması,

3. Emsal bedele en yakın sonucu veren transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanması.

TMS 18 Hasılat Standardına göre ise hasılat; alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. İlişkili tarafla yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması emsallere uygunluk ilkesi gereğidir. KVK ve VUK'da yer alan emsallere uygunluk ilkesi ve emsal bedel, TMS ve TFRS uyarınca ilişkili taraflarla yapılan işlemlerde fiyat veya bedelin gerçeğe uygun değer ölçüsünde belirlenmesini ve ilişkili taraf işlemlerinin finan-

sal tablolarda açıklanmasını gerektirir.

3.5- Transfer Fiyatlandırmasının Konusuna Giren Hususlar

Transfer Fiyatlandırmasının konusuna giren hususlar genel olarak beş başlık altında toplanmaktadır.²⁰

1.Mal

2.Gayri menkul

3.Hisse

4.Haklar

5.Hizmet (Danışmanlık, Finans Hizmeti, Kiralama, Ücret)

Üretim süreci bir araştırma ve geliştirme aşamasıyla başlar. Bu aşama sonucu üretilen varlık, montaj ve paketleme aşamasına gelir ve son olarak bu ürünler satışa sunulur. Transfer fiyatlandırma yapan bir şirkette bu aşamaların bir kısmı ilişkili kişiler tarafından yapılabilir. Bu işlemlerin hepsi aynı ülkede olabileceği gibi her bir aşama farklı ülkelerdeki ilişkili kişiler tarafından da yapılabilir. Ar-Ge sürecinden satış sürecine kadar her aşamada bu mallar için emsal bedel ilkesine uygun bir fiyat belirlenmelidir. Ayrıca bu aşamaya dahil olan her işletmenin hesaplayacağı amortisman miktarı veya bulundukları bölgeler farklı olabileceği için ödeyecekleri vergi de farklı olacaktır. İşletmeler bu farklılıklardan yararlanmak isteyebilirler. Ancak bu yolla transfer fiyatlandırma yapılması engellenmelidir ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen transfer fiyatlandırma genelgesine uymaları sağlanmalıdır.

¹⁸ GÜZEL, age.

¹⁹ BİYAN, age. sf. 92.

²⁰ YMMO İstanbul, age. sf.17.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 1. maddesine göre araştırma geliştirme giderleri ve ilişkili kişiler arasında yapılan gayri maddi varlıkların alım, satım veya yaratılması da transfer fiyatlandırması kapsamına girmektedir. Özellikle gayri maddi hak ve varlıkları kullanan ilişkili kişi satış gelirlerini artıracaktır. Bu nedenle gayri maddi varlığın satışı durumunda emsallere uygunluk ilkesine göre bir fiyat belirlenmelidir.²¹

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre maddi olmayan bir duran varlığın satışından dolayı bilanço dışı bırakılması durumunda bir kâr varsa, bu kâr varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile defter değerleri arasındaki fark olarak hesaplanır. Bu fark, ilgili varlık bilanço dışına alındığında kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kazançlar gelir olarak muhasebeleştirilemez.

Ayrıca maddi olmayan duran varlıkların yaratılması durumunda çok yüksek ar-ge harcamaları ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla maddi olmayan duran varlığın yaratılmasına katkıda bulunan ilişkili kişilerin ar-ge harcamalarından ne kadar pay alacağının belirlenmesi gerekir. Standart, maddi varlıkların yaratılması sırasında ortaya çıkan giderleri araştırma giderleri ve geliştirme giderleri olarak iki sınıfa ayırmıştır. Araştırmadan kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilemez. Araştırma harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

Transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin etkilendiği bir diğer konu şirket yönetimidir. Uluslar arası şirketlerin yöneticileri şirketin uluslar arası

performansına bağlı olarak bu şirketlerden hisse bazlı gelir elde etmektedirler. Dolayısıyla şirketin başarılı olması, performansının iyi olması, yerel yönetimin aynı zamanda daha çok hisse senedi almasına yol açacaktır. Bu durum şirket yönetimini transfer fiyatlandırma yapmaya yönlendirmektedir.²² TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardı, hem aynı raporlama dönemi içindeki farklı işletmelerin hem de aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla hisse başına kazancın belirlenmesine ilişkin ilkeleri belirlemektedir. TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardına göre; işletme, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerine düşen kazanç veya zarar ile sunulmuş olması durumunda; sürdürülen faaliyetlerden alınan hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zarar için adi hisse senedi başına kazanç tutarlarını hesaplar. Adi hisse senedi başına kazanç, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zararın dönemin adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasına bölünmesiyle hesaplanır.

4- EMSALLERE UYGUN FİYAT veya BEDELİN TESPİTİNDE UYGULANACAK YÖNTEMLER

OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan üç ayrı yöntem önerilmiştir. Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde bu yöntemlerden işlemin niteliğine uygun olanını seçerek söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ve bedel-

²¹ http://media.tesmer.org.tr/tf_2007/index.htm. Erişim tarihi:01.09.2008

²² http://media.tesmer.org.tr/tf_2007/index.htm. Erişim tarihi:01.09.2008

li belirleyeceklerdir. Bu yöntemlerden hiçbirisi emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat veya bedeli tespiti olanak vermiyorsa mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile anılan fiyat veya bedeli belirleyeceklerdir.²³

Geleneksel işlem yöntemleri şunlardır:

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

Bu üç yöntem de emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermiyorsa, diğer yöntemlere başvurulacaktır. Diğer yöntemler olarak ise işleme dayalı kâr yöntemleri kullanılacaktır.²⁴ Bu yöntemler ise;

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin (5) numaralı fıkrasında, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiş ve yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellefin gerekli bilgi ve belgelerle

birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmesi mümkündür.²⁵

4.1- 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.²⁶

4.2- Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Buradaki makul brüt kâr oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr oranı olacaktır. Piyasa şartları ve gerçekleştirilen işlevler dikkate alınarak ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle bulunan tutar ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygun fiyat veya bedel olacaktır.²⁷

²³ TURHAN, age. sf.106.

²⁴ KÖKBULUT, age. sf.22.

²⁵ Maliye Bakanlığı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği (Seri No: 1) 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı, sf.34.

²⁶ Maliye Bakanlığı, age. sf.18.

²⁷ Maliye Bakanlığı, age. sf.23.

4.3- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan (yeniden satış fiyatı) makul bir brüt satış kârı düşülecektir. Makul brüt satış kârı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır. Diğer bir ifadeyle, makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılacaktır.²⁸

4.4- Kâr Bölüşüm Yöntemleri

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır.²⁹

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardına göre; bölüm ile ilgili raporlanan her bir kalemtaki tu-

tar, bölüme ilişkin kaynak tahsisi kararlarının alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii raporlanan tutardır. İşletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında yapılan düzeltme ve elemeler; hasılatların, giderlerin, kazançların veya zararların dağıtımı, işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından bölümün kâr veya zarar tutarına dahil edilmeleri durumunda, bölüm kâr veya zararının belirlenmesine dahil edilir. Benzer şekilde, ilgili bölüm için sadece işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından kullanılan bölüm varlıklarının ve borçlarının ölçümünde yer alan varlık ve borçlar raporlanır. Eğer tutarlar raporlanan bölüm kâr veya zararına, varlıklarına veya borçlarına dağıtılıyor ise, bu tutarlar, mantık esasına göre dağıtılır. Bu esas ise faaliyet bölümlerinin katkıları olabilir.

İşletmelerde ortak maliyetlerin faaliyet bölümlerine dağıtımı bölümsel katkı payı kapsamında ele alınmaktadır. Bu konuda iki alternatif bulunmaktadır:³⁰

- Bölümsel Katkı Payı: Bölüm hasılatından bölümün değişken maliyetlerinin düşülmesi ile bulunur.
- Bölümsel Katkı: Bölümsel katkı payından bölümlerle direkt ilgili sabit giderlerin düşülmesi ile bulunur.

4.5- İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

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

²⁸ Maliye Bakanlığı, age. sf.26.

²⁹ Maliye Bakanlığı, age. sf.28.

³⁰ SAĞLAM Necdet, ŞENGEL Salim, ÖZTÜRK Bünyamin, a.g.e., s.1187

satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir.³¹

5- SONUÇ

Transfer fiyatlandırması, şirketlerin kârlılığını, ödeyecekleri gümrük vergisini, katma değer vergisini ve özel tüketim vergisini etkiler. Şirketin kârlılığı da devlet gelirlerini etkiler. Çok kâr eden şirket çok vergi verecektir. Eğer transfer fiyatlandırması yapılıyorsa şirket daha az kâr elde edecek ve daha az vergi verecektir. Dolayısıyla devlet gelirleri azalacaktır. Bu nedenle yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, Türk Ticaret Kanunu Tasarısında, Sermaye Piyasası Kanunu'nda transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye hususunda düzenlemeler getirilmiştir. Ancak teorik olarak getirilen düzenlemelerin uygulamaya geçirilebilmesi için işletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartlarını iyi bilmeleleri gerekmektedir. Özellikle ilişkili Taraf Standardı, İştiraklerdeki Yatırımlar ve Kur Değişiminin Etkileri Standardı, Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı, Bölümlere Göre Raporlama Standardı transfer fiyatlandırma ile yakından ilişkili standartlardır. Bunun yanında işletmelerin muhasebe sistemlerini transfer fiyatlandırmasına yönelik gerekli bilgileri verecek şekilde düzenlemeleri gerekmektedir. Eğer işletmede fiyatlandırma yöntemlerinden kâr paylaşımı yöntemi benimsenmişse maliyet muhasebesi sistemi buna göre ayarlanmalıdır.

KAYNAKÇA

ASLAN, Sinan, "İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması",

Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 12, Nisan, 2004.

BIYAN, Özgür, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" Mali Çözüm Dergisi, Sayı:82, Yıl:17, Temmuz-Ağustos 2007.

GÜZEL, Ahmet, "Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç" www.alomaliye.com, Eylül 2006.

KARTALOĞLU, Emre, "Örtülü Sermaye Müessesinin Ortakla İlişkili Kişi Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi Önlenen Tartışmalar ve Olası Bazı Sorunlar" Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:29, Sayı:216, Eylül 2006.

KÖKBULUT, İsmail, 100 Soruda Şirketler İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi, İ&K Yeminli Mali Müşavirlik Yayını, 2007

Maliye Bakanlığı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği (Seri No: 1) 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı.

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

TAN, Mustafa; "Kurumların 2006 Hesap Döneminde Örtülü Kazanç Dağıtımında Hangi Kanun Hükümleri Geçerlidir?" Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:29, Sayı:218, Kasım 2006.

TEKİN, Cem ve KARTALOĞLU, Emre; 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri, Ankara SMMMO, 2006.

TEKİN, Cem; "Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerde Tevkifat Uygulaması" Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:29, Sayı:218, Kasım 2006.

TURHAN, Tülay, "Transfer Fiyatlandırması" Vergi Raporu Dergisi, Yıl:15, Sayı:94, Temmuz 2007.

³¹ Maliye Bakanlığı, age. sf.32.

Türkiye Muhasebe Standartları, TMSK Yayınları-I, Ankara, 2006.

ÖRTEN, Remzi, KAVAT, Hasan ve KARAPINAR, Aydın; Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları, Gazi Yayınevi, Ankara, Mart 2007.

YAKAR, Soner ve ÜNAL, N. Elif, "Transfer Fiyatlama ve Çokuluslu İşletmeler Açısından Bir Değerleme" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:222, Yıl:30, Mart 2007.

Yeni Kurumlar Vergisi Taslağında Uluslararası Transfer Fiyatlamasına İlişkin Düzenlemeler, YMMO rapor, İstanbul, 2006.

YÜKÇÜ, Süleyman; Yöneticiler İçin Muhasebe: Yönetim Muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2007.

20 Soruda Transfer Fiyatlandırması Türkiye Uygulaması, Deloitte Touche.

http://media.tesmer.org.tr/tf_2007/index.htm.
Erişim tarihi:01.09.2008.

SAĞLAM Necdet, ŞENGEL Salim, ÖZTÜRK Bünyamin, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları,2.Baskı, 2008.