



KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

İsmail PAMUK^(*)

1 - GİRİŞ

Bir iktisadi işletmenin ilişkide bulunduğu kişi veya firmalarla yaptığı ticari işlemlerde uyguladığı bel del olarak tanımlanabilecek transfer fiyatlandırması küreselleşme ile birlikte daha çok öne çıkan ve dikkat çeken bir kavramdır. Birden fazla yönü bulunan transfer fiyatlandırması vergisel açıdan bir planlama aracıdır. Özellikle çok uluslu şirketler karlarını maksimize etmek amacıyla ülkeler arasında vergi farklılıklarından faydalanmaya çalışmaktadır. Ulus devletlerin bir çıkmazı olarak ele alınabilecek bu durum vergi idarelerini harekete geçirerek söz konusu durumu bertaraf etmek için önlemler almaya itmiştir.

Transfer fiyatlandırması konusundaki ilk kanuni düzenleme Amerika Birleşik Devletleri tarafından yapılmıştır. Konu hakkında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından çalışmalar yapılmış ve yapılan çalışmalar sonucu "Uluslararası Şirketler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" düzenlenmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile mevzuata giren transfer fiyatlandırması müessesesi, uluslararası ekonomik gelişmeler ve OECD'nin düzenlemeleri göz önüne alınarak ihdas edilmiştir. Esasen oldukça hacimle bir yapıya sahip olan transfer fiyatlandırmasına ilişkin KVK'nın 13. maddesinde yapılan düzenleme iki temele dayanmaktadır. Bunlar; ilişkili kişi kavramı ile emsallere uygunluk ilkesidir. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar 18/11/2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

Bu çalışmada, ilk olarak transfer fiyatlandırması kavramı ve kavramın önemi hakkında bilgilere yer verilecek, daha sonra 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında

^(*) Vergi Müfettişi

Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar ışığında şahsi kanaat ve önem arz eden hususlar vurgulanarak transfer fiyatlandırmasının kapsamı, transfer fiyatlandırmasında ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi, emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde kullanılan yöntemler, transfer fiyatlandırmasında düzeltme işlemleri, Hazine zararı, gayri maddi haklar, grup içi hizmetler ile transfer fiyatlandırmasının katma değer vergisi (KDV) karşısındaki durumu anlatılmaya çalışılacaktır.

2- TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI ve ÖNEMİ

Transfer fiyatlandırması, küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan ve her geçen gün önemi artan bir olgudur. Konuya ilişkin literatür tarandığında farklı boyutları ele alınarak kavrama ilişkin olarak pek çok tanımın yapıldığı görülmektedir. Bir tanıma göre transfer fiyatlandırması, bir firmanın gelir, gider ve kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana firma ve bağlı firmalarda yada yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu firma, iştirak ve şubeleriyle karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyattır¹. Başka bir tanıma göre transfer fiyatlandırması; bir firmanın doğrudan veya dolaylı olarak kar paylaşımı itibariyle bağlantılı bulunduğu, aynı çıkar grubu içinde yer aldığı alt ve yan veya ana firma veya şubeleriyle mal ve hizmet alışverişi il üzerindeki vergi yükünü azaltmak amacıyla uyguladığı fiyattır². Transfer fiyatlandırması, ana şirketin mal ve hizmet satımlarında uyguladığı fiyat ve değerlendirmeyi kendisine mali ve idari yönden bağlı bulunan şirketleri arasında emsallere uygunluk ilkesine göre belirlemeyerek vergiden kaçınma sağlayan bir yönetim olarak tanımlamak da mümkündür³.

Vergi idareleri açısından transfer fiyatlandırmasına bakıldığında ise konunun şüphesiz ki vergisel boyutu ön plana çıkmaktadır. Transfer fiyatlandırması önemli bir vergi planlama aracıdır. Şöyle ki, çokuluslu bir şirket yüksek vergi oranlarının uygulandığı bir ülkede faaliyette bulunan ilişkili şirketine yüksek bedelle mal/hizmet satarak veya bu şirketten düşük bedelle mal/hizmet satın alarak ilişkili şirketin karını ve dolayısıyla ödeyeceği vergiyi azaltma imkânına sahiptir. Bu durum aynı ülkede faaliyette bulunan ilişkili şirketler açısından da geçerlidir.

Örtülü kazanç uygulaması sadece vergi hukukuna özgü bir müessese olmayıp Ticaret Kanununu ile de ilişkilidir. Ticaret Kanununu açısından önemli olan, şirket kaynaklarının örtülü yollardan ortaklardan bir kısmına veya şirketin ilişkili bulunduğu kişilere aktarılması suretiyle diğer ortaklarının haklarının ihlal edilmesinin önlenmesidir⁴.

Transfer fiyatlandırmasının gittikçe artan önemi aşağıda belirtilen faktörlere izafe edilmektedir⁵:

- Merkezileşmeden özerkliğe kayan yönetim anlayışı ve kar amaçlı yönetim kavramının daha fazla kullanılması,
- Uluslararası ticarete firmalar arası transferin önemi,

¹ DOĞAN Gülçin, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve İlişkili Kişi Kavramı", Yaklaşım Dergisi, Sayı:168, 2006, s.260

² TUNCER Sebahattin, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yaşanan Kaos", Yaklaşım Dergisi, Sayı:182, 2008, s.11

³ GÜNEŞ İsmail Hakkı, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının KDV Yönünden İncelenmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:38, 2007, s.57

⁴ AK Ahmet, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:302, 2006, s.100

⁵ DOĞAN Gülçin, a.g.m., s.261

- Uluslararası transfer fiyatlandırmasının pek çok ülkenin vergi ve gümrük idelerince izlenmesi,
- İlişkili taraf işlemleri ve bilgilerin açıklanmasına olan ihtiyacın artması,
- Kurumsal yönetim ilkelerinin gelişmesiyle birlikte şirket finansal tablolarının daha şeffaf olması ihtiyacının ve özellikle halka açık şirketlerde küçük hissedar haklarının korunması eğiliminin artması.

3- TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN YASAL MEVZUAT ve KONUNUN KAPSAMI

3.1- Konuya İlişkin Yasal Mevzuat

Konuya ilişkin yasal düzenleme 5520 sayılı KVK'nın "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13. maddesi ile yapılmış olup, söz konusu düzenleme aşağıda verilmiştir.

"(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 dâhil 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 kar 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 karı 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 kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir."

Diğer taraftan aynı Kanunun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11/1-c maddesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 5615 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) "Gider kabul edilmeyen ödemeler" başlıklı 41. maddesine eklenen 5 numaralı bentte yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir:

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

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

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

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

3.2- Konunun Kapsamı

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı bu düzenlemenin kapsamı içinde olup, ilişkili kişilerle hem yurt içi hem de yurt dışı faaliyetleri ile ilgili yapılan mal veya hizmet

alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir.

3.2.1- Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için aşağıdaki şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımı yapılmış olmalıdır.
- Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımı ilişkili kişilerle yapılmış olmalıdır.
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olmalıdır.

Bu halde 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.

3.2.2- Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 5 numaralı bendi gereğince, teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır. Buna göre halinde aşağıdaki şartların varlığı halinde, emsallere uygun bedel veya fiyat ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

- Teşebbüs sahibi tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımı yapılmış olmalıdır.
- Teşebbüs sahibinin bu mal veya hizmet alım ya da satımı ilişkili kişilerle yapılmış olmalıdır.
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olmalıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında teşebbüs sahibi ifadesi; ticari ve zirai kazanç yönünden gelir vergisine tabi gerçek kişiler ile adi ortaklıkların ortakları, kolektif şirketlerin ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarını ifade etmektedir.

4- TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA İLİŞKİLİ KİŞİ

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 bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Ortakların eşlerini,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını, ifade etmektedir.

KVK'nın 13. maddesinin gerekçesine göre, mezkur maddenin ikinci fıkrasında 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; kurum ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında ise 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.

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 imkânı 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.

4.1- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Uygulamasında İlişkili Kişi

4.1.1- Kurumların Kendi Ortakları

Kurumlar vergisi mükelleflerinin gerçek ve tüzel kişi ortakları Kanun'un 13. maddesi gereğince ilişkili kişi sayılacak ve bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir. Dolayısıyla, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurum ortakları ilişkili kişi kapsamındadır. Diğer taraftan, gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişki KVK'nın uygulamasında ilişkili kişi kapsamında mütalaa edilecektir. Bu ilişkilerde sermaye veya kar payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Ancak 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde, sermaye veya kar payı oranının bu ilişkilerde dikkate alınmaması yönündeki düzenleme, uygulamada ciddi tereddüt ve sorunlar yaratma potansiyeline sahiptir. Bu husus özellikle halka açık şirketler göz önünde bulundurulduğunda daha vahim bir hal alabilmektedir. Zira halka açık şirketlerin bazen binlerce hissedarı olmakta ve hissedarlar çok kısa bir sürede değişebilmektedir. Böyle bir halde halka açık anonim şirketlerden, ortaklarının kimler olduklarını bilmeleri beklemek gerçekçi olmayacaktır. Sorun, en azından halka açık anonim ortaklıklar için belli bir sermaye veya kar payı oranı getirilmek suretiyle çözüme kavuşturulabilir.

4.1.2- 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 şa-

hıslar anlaşılmalıdır. Diğer 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. Buna karşılık kurum ile çalışanları arasında istihdam ilişkisi dışındaki işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir.

Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise 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. Öte yandan kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanununun 13/2 maddesinde belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir. 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğinde yapılan bu düzenlemede geçen "ekonomik ve sosyal ilişki" ifadesinden neyin kastedildiği açıklamaya ihtiyaç duymaktadır. Aksi halde amacı fazlasıyla aşabilecek uygulamaların önüne açabilecektir. Örneğin nüfus bakımından küçük yerlerde faaliyette bulunan mükellefler, ticari faaliyetlerinin büyük bölümü sosyal ilişki içinde buldukları kişilerle gerçekleştirmektedirler. 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğinde yapılan ve yukarıda zikredilen düzenlemeden hareket edildiğinde bu işlemlerin her biri eleştiri konusu yapılmaya açıktır. Öte yandan, mezkûr Tebliğ'de; aynı derneğe üye olan gerçek kişi veya kurumların, sadece aynı derneğin üyeleri olmaları nedeniyle ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmadığı belirtilmiştir. Bu örnek şüphesiz ki malumun ilanıdır, fakat aynı derneğe üye olan kişiler arasında sosyal ilişki olmadığını ileri sürmek mümkün değildir. Bu halin bir çelişki yarattığı ortadadır. Sorunun çözümü, esas olarak Kanunda yer almayan bu ifadenin kaldırılması, bu yapılmaz ise "ekonomik ve sosyal ilişki" ifadesinin net bir şekilde açıklanmasıdır.

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.

Diğer taraftan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki KVK'nın uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

4.1.3- 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.

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 bulunduğu 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.

Bir gerçek kişi veya kurum ile bir başka gerçek kişi veya 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.

4.1.4- Ortakların Eşleri

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

4.1.5- 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.

4.2- 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 kar payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Aynı şekilde teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile

söz konusu şirketin ortakları 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, kar payına veya oy kullanma hakkına sahip olduğu diğer şirketler anlaşılmalıdır.

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.

5- TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Bu tanım OECD'nin "Uluslararası Şirketler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak yapılmıştır.

KVK'nın 13. maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere, 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 hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.

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.

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. Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.

5.1- Karşılaştırılabilirlik Analizi

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

Bu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi; karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya söz konusu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltimlerin yapılmasına bağlıdır. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine

getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır. Kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken aşağıda açıklanan unsurların göz önüne alınması gerekmektedir.

Mal veya Hizmetlerin Nitelikleri: Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıklar, genellikle söz konusu mal ya da hizmetlerin değerinde belli bir farklılığa da neden olmaktadır. Bu nedenle, kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, bu tür farklılıkların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Mal ve hizmetlerin alım ya da satımında malların fiziksel özellikleri, kalite ve güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirliği gibi özellikler; hizmetlerde hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler; gayri maddi varlıklarda ise işlemin biçimi, malın tipi, garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özellikler önem taşımaktadır.

İşlev Analizi: ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Bu nedenle, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılabilir. İşlev analizi ayrıca kullanılan ya da kullanılacak olan varlıkların, bu varlıkların türünün ve niteliğinin de göz önüne alınmasını gerektirmektedir. Bu çerçevede, ilgili tarafların gerçekleştirdiği temel işlevlerin tanımlanması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırılmasında, ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunlu olacaktır. Ayrıca işlev analizi yapılırken, ilgili tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde, tarafların üstlendikleri riskler koşulları etkiliyorsa, işlev analizinde bu risklerin mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler arasında önemli farklılıklar varsa ve bunların düzeltimi mümkün değilse, karşılaştırılabilirlik söz konusu değildir.

Ekonomik Koşullar: İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir.

İş Stratejileri: İş stratejileri, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biri olup, bu stratejiler arasında pazar payının artırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir.

Örnek: A firması tarafından aynı niteliklere sahip bir malın ilişkili kişilere vadeli, ilişkisiz kişilere peşin olarak satıldığı durumda, ödeme koşullarındaki bu farklılık dikkate alınarak yapılacak düzeltim sonucu iki işlemin karşılaştırılabilir hale getirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır.

Örnek: Tam mükellef A firması, Türkiye'deki ilişkili firması B'ye ve ilişkili olmayan C firmasına iplik satmaktadır. İlişkili şirkete yapılan satışlarda ürünün taşıma masrafları A firmasınınca karşılanmakta iken, ilişkili olmayan firma ürünü doğrudan A firmasından almaktadır. Kontrol altındaki ve kontrol dışı

işlemler arasında başka bir farklılık bulunmamaktadır. A firmasının ilişkili şirketi B'ye uygulayacağı emsallere uygun fiyat, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılığın düzeltimi yapıldıktan sonra tespit edilecektir.

5.2- Emsal Fiyat Aralığı

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığına ulaşmak mümkün olabilmektedir. Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir. Mükellef bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutar belirleyebilecektir. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel kabul edilecektir. Ancak, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda, karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.

6- EMSALLERE UYGUN FİYAT veya BEDELİN TESPİTİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Konuya ilişkin madde gerekçesinde de belirtildiği üzere, 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 Rehberinde geleneksel işlem yöntemleri 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 yukarıda açıklanan 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 yöntemdir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise diğer bir ifadeyle işlemin niteliğine en uygun yöntem ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır. Maddede emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için belirlenen yöntemler, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.

Emsallere uygun fiyata ulaşmada bu 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 Rehberinde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaştırılabilir 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 yöntemlerine başvurma olanağının olmadığı haller için "diğer yöntemler" başlığı altında önerilen kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemidir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan karı temel almaktadır.

Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için bu yöntemlere başvurulmasında en güvenilir karşılaştırma unsuru olması açısından öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel (iç emsal) karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır. Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef ya da kurumların işlemleri (dış emsal) karşılaştırmada esas alınacaktır. Bu belirleme, iç emsallerin ya da dış emsallerin birbirlerinin karşıt seçeneği olduğu, başka bir ifadeyle 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. 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.

Bu noktada, işletmelerin ilişkili kişilerle yaptıkları her işlemde emsallere uygun fiyat veya bedeli tespit ederken aynı yöntemi kullanıp zorunda olup olmadıkları sorusu akla gelmektedir. Bize göre bu sorunun yanıtı 'hayır'dır. Bir işletme ilişkili kişilerle birbirinden farklı mahiyet arz eden çok sayıda işlem yapabilir. Her işlemde aynı yöntemin uygulanması gerektiğini ileri sürmek KVK'nın 13. maddesinde yer alan "yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanının kullanılması" esasına aykırıdır. Ayrıca Kanun hükmü ile de böyle bir yükümlülük tesis edilmemiştir.

Diğer taraftan bu yöntemler kullanılarak ulaşılan emsallere uygun fiyat veya bedelin, mal veya hizmetin zararına satılması sonucunu doğurması halinde ortaya çıkan soru cevaplanmaya muhtaçtır. Bize göre çözüm Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesindedir. Çünkü vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

6.1- Geleneksel Yöntemler

6.1.1- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

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

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. 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 iliş-

kili 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 uygulanamayacaktır.

Bu yöntemde; işletme içi emsaller, işletme dışı emsaller ve kanuni emsaller olmak üzere üç tür emsalden söz edilebilir. İşletme içi emsallerde, işletme tarafından gerçekleştirilen aynı mahiyetteki işlemler ve bu işlemlere uygulanan bedeller bahis konusudur. Aynı konuda faaliyet gösteren ve yapıları itibarıyla birbirine benzeyen firmaların aynı mahiyetteki işlemleri ve bunlara uygulanan bedeller işletme dışı emsalleri oluşturur. Kanuni emsaller ise emsali tespit edilmeye çalışılan işlemler ve bu işlemlere uygulanan bedellere ilişkin kanunlarda belirtilen bazı ölçü ve emsallerdir⁶.

Örnek: Türkiye’de faaliyette bulunan A firması, ilişkili kişi konumundaki B firması ile ilişkisi bulunmayan C firmasına ürettiği aynı cins otomobil lastiklerini birim başına 50 TL’den satmaktadır. A firması ile B firması arasındaki anlaşma gereği nakliye giderleri B firması tarafından karşılanmaktadır. Buna karşılık A firması ile C firması arasında yapılan anlaşmaya göre nakliye giderleri A firması tarafından karşılanmakta olup birim başına 5 TL’dir.

Yukarıda yer alan veriler dikkate alındığında emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabileceği ortaya çıkmaktadır. Ancak bunun için nakliye gideri bağlamında uyumlaştırma yapılması gerekmektedir. Buna göre lastiğin emsallere uygun bedeli (50-5=) 45-TL’dir. Dolayısıyla B firması A firmasına lastik başına 5-TL örtülü kazanç transfer etmiş olmaktadır.

6.1.2- Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder. Makul brüt kar oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kar oranıdır. Ancak, böyle bir kar marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılacaktır.

Kurumların maliyetleri belirlenirken mal veya hizmetin üretilmesi için yapılan doğrudan ve dolaylı harcamalar dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, maliyetler belirlenirken faaliyet giderlerine de yer verilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, brüt kar marjının hesabında bu giderlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu halde brüt kar marjının hesaplanması sırasında maliyet bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması icap etmektedir. Diğer bir ifadeyle, maliyet bazının az ya da çok olması brüt kar marjını etkileyeceğinden maliyetler kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olmalıdır.

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için kontrol dışı bir işlemin kontrol altındaki bir işlemlerle karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlemlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurularak, bir farklılık var ise bu farklılıkların maddi etkilerini ortadan kaldıracak düzeltimlerin yapılabilir olması gerekmektedir. Ayrıca, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa

⁶ AK Ahmet, a.g.m., s.102

tutarlılığı sağlamak için kullanılan bilgilerde uygun düzeltimler yapılmalı ve aynı usul ve esasların kullanımında süreklilik bulunmalıdır.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre bu yöntemin uygulanmasında ürün farklılıklarından ziyade karşılaştırılabilirlik analizinin diğer faktörlerine daha çok ağırlık verilmesi gerekmektedir. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır.

Mal ve hizmetlerin aynı kategori içinde olması halinde ya da mal ve hizmetlerdeki teknik ve fiziksel benzerlikler olmasa bile yönteminin uygulanabilmesi maliyet artı yönteminin üstün yönünü oluşturmaktadır⁷.

Örnek: Tam mükellef A firması, yurt dışında bulunan ilişkili B firmasına bilgisayar satmaktadır. A firmasının yurt dışına başka satışı bulunmamakta ve bilgisayarların birim maliyeti 100 TL'dir. Diğer yandan Türkiye'de bulunan ve ilişkili olmayan C ve D firmalarının benzer özelliklere sahip bilgisayarları yurt dışına ortalama % 20 kar marjıyla sattıkları tespit edilmiştir.

Bu verilere göre A firmasının yurt dışına B firması dışında başka satışı olmadığından uygulayabileceği iç emsal bulunmamaktadır. Bu halde C ve D firmalarının % 20 kar marjıyla satış yaptıkları tespit edildiğinden zikredilen kar marjı dış emsal olarak kullanılabilir. Dolayısıyla transfer fiyatı bilgisayarların maliyet bedeline % 20 kar marjı eklenmesi suretiyle hesaplanan $(100 \times 1,20=)$ 120 TL olacaktır.

6.1.3- 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 karı 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 makul bir brüt satış karı düşülecektir. Makul brüt satış karı 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 karı 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 karı ifade etmektedir. Bu kar düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

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

Bu yöntemin uygulanmasında da kontrol altındaki işlem ile kontrol dışı işlemin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. 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

⁷ GÜZELDAL Ömer, "Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:317, 2008, s.166

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.

Örnek: Türkiye’de tam mükellef A firması, Almanya’da bulunan ana şirketi adına Türkiye’de beyaz eşya pazarlamaktadır. B firması ise Türkiye’de ilişkisiz bir firma olarak ana firma ile ticaret yapmakta ve benzer ürünleri aynı şekilde pazarlamaktadır. Ana firma, ilişkisiz B firması ile olan işlemlerinde tamir ve bakım risklerini üstlenirken, ilişkili A firması ile olan işlemlerinde bu riskleri üstlenmemektedir. Tamir ve bakım risklerinin beyaz eşya başına yaklaşık 20-TL olduğu hesaplanmıştır. Diğer yandan (B) kurumu sattığı beyaz eşyaların net satışlar tutarının % 20’si oranında komisyon almaktadır.

Yukarıda yer alan verilere göre, Almanya’da bulunan ana firma ile A firması arasındaki emsallere uygun fiyat aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

A Firmasının İlişkisiz Kişilere Satış Fiyatı		1.200
Emsal Satış Komisyonu		% 20
Emsallere Uygun Fiyat $[1.200/(1+0,20)]$		1.000
İşlev Ve Risk Farklılıklarının Düzeltimi (-)		20
Garanti Maliyetleri	20	
Emsallere Uygun Fiyat		980

6.2- Diğer Yöntemler

6.2.1- Kar Bölüşüm Yöntemi

Kar bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet karı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Bu çerçevede, kar bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda; bir ürünün edinimi, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar, bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi, işlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi ve ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler dikkate alınır.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır. Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri karı göz önünde bulundurmamak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kar üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Kar bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak kar tespit edilir. Daha sonra bu kar, ilişkili şirketler arasında paylaşılır. Karın bölüşümü, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış anlaşmalardaki tahmin edilen ve yansıtılan şekilde, güçlü ekonomik gerekçelere dayanarak yapılmalıdır. Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemlerden elde edilen toplam kar iki aşamada paylaşılır. İlk aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer türdeki kontrol dışı işlemlerden elde ettikleri kar marjı dikkate alınarak, her ilişkili şirketin toplam kar içerisinde alacağı kar miktarı

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

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

Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, karın bölüşüm sürecinde bakiye karın taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğu ölçüde 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 olacaktır.

Kar bölüşüm yönteminin güçlü yanı, karşılaştırılabilir işlemlere doğrudan, sıkı bir şekilde bağlı olmaması ve dolayısıyla bağımsız firmalar arasında tanımlanabilen bir işlem olmasa dahi kullanılabilmesi iken, zayıf yönü, dış piyasa verileri daha az kullanıldığından kar dağıtım sonuçlarının subjektif olmasıdır.

Yönteme ilişkin 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Genel Tebliğinde verilen 1 numaralı örnek şu şekildedir: İsviçre’de faaliyette bulunan (A) kurumu kanser tedavisinde kullanılmak amacıyla “Kodezyak” adı verilen bir ilacın ana maddesini üretmektedir. Bunun yanında, Türkiye’de tam mükellef olan ilişkili (B) kurumu ise söz konusu ilacın İsviçre’de (A) kurumunca üretilmesinden sonra kendisinin yapmış olduğu Ar-Ge faaliyeti sonuçları ile ana maddeyi birleştirerek nihai ürün haline getirmektedir. Ayrıca, (B) kurumu nihai ürünün Türkiye’de dağıtımına yetkili tek şirkettir.

(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 kar bölüşüm yöntemi olacaktır.

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

1. Aşama: Getiri Tutarının Tespit Edilmesi:

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

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

Grubun toplam karı 45-TL'dir.

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

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

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

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

Bu durumda grubun toplam karı 17,25 TL olacaktır.

2. Aşama: Bakiye Karın Bölüşürülmesi:

Grubun bakiye karı (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 karın bölüşümü, bu harcama oranlarından yararlanılarak aşağıdaki gibi yapılacaktır.

(A) Kurumunun bakiye kardan alacağı pay (%20 x 27,75)	5,55 TL
(B) Kurumunun bakiye kardan alacağı pay (%80x27,75)	22,20 TL

Bu durumda, düzeltilmiş faaliyet karları 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 Kar	11,55	53,45
Faaliyet Giderleri (-)	5,00	15,00
Kar	6,55	38,45

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

6.2.2- İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

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

İşleme dayalı net kar marjı yönteminin uygulanması maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasına benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kar marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kar marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kar marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır. Ancak işlevlerde farklılık olsa dahi, net faaliyet kar marjı, bu farklılıktan maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminde dikkate alınan brüt kar marjına göre daha az etkilenmektedir.

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

Bu yöntemin güçlü yönlerinden biri, kar düzey göstergelerinin işlem farklılıklarından karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre daha etkilenmesidir. Yöntemin diğer bir güçlü yönü ise, yerine getirilen işlevin ve üstlenilen sorumluluğun birden fazla ilişkili firma açısından ayrı ayrı saptanmasını gerektirmemesidir. Bunlara karşılık yöntemin, bir mükellefin brüt karı veya fiyatı üzerinde etkisi bulunmayan veya çok az etkisi bulunan bazı hususlardan etkilenebilmesi zayıf yönünü oluşturmaktadır⁸.

Örnek: A firması ilişkili kişi durumundaki B firmasına ve aynı sektörde faaliyet gösteren C firması da ilişkisiz D firmasına aynı marka klavye satmaktadırlar. A firması, sattığı mal için nakliye giderlerini karşılamakta, C firması bu gideri karşılamamaktadır. A firması, fiyat oluştururken nakliye maliyetlerini dikkate almamaktadır. Bu durumda, A ve C firmalarının brüt satış karları karşılaştırılabilir nitelikte bulunmamaktadır. Güvenilir bir karşılaştırma yapılabilmesi için nakliye giderlerine ilişkin olarak düzeltim yapılması gerekmektedir. Ancak A firmasının üstlendiği nakliye maliyetleri tam olarak saptanmadığından, buna ilişkin düzeltim yapılması mümkün değildir.

Diğer yandan, A ve C firmaları arasında başkaca maddi bir işlevsel farklılık yoksa ve A firmasının satışlarına göre net karı biliniyorsa, A firmasının net kar marjı ile C firmasının net kar marjı, aynı temelde karşılaştırılarak, A firması ve ilişkili B firması arasında gerçekleştirilen işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespitinde işleme dayalı net kar marjı yönteminin uygulanması mümkün olacaktır.

6.3- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Kanuni düzenleme 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 birçok 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 için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilmeye, önünü görebilmeye 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. 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 mümkündür.

⁸ NAZALI Ersin, "Transfer Fiyatlandırması III", Yaklaşım Dergisi, Sayı:177, 2007, s.152

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

Mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusundaki başvurusu ile ilgili olarak İdare tarafından yapılacak değerlendirme aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir:

Ön Değerlendirme: Yapılan başvuru, sunulan bilgi ve belgelerle birlikte İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulur. İdare, mükellefin yaptığı başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını, ne tür bilgilere ihtiyaç olduğunu tespit etmek amacıyla bir ön değerlendirme yapar.

Söz konusu başvuruda yer alan bilgi ve belgelerin yeterli bir değerlendirme yapma olanağı sunmaması halinde, İdare mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir veya mükellef ile görüşme yapabilir. Bu tür bir ön değerlendirme yapılması, mükellef ile İdare arasında kesin olarak bir peşin fiyatlandırma anlaşması yapılacağı anlamına gelmemektedir.

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 başvurusu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının süresi en fazla 3 yıl olup, söz konusu anlaşma imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edecektir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin sürecin her aşamasında, mükellef ile karşılıklı bilgi ve görüş alışverişinde bulunulur. Ayrıca, yapılan her anlaşma yalnızca ilgili mükellefe özgüdür ve bu mükellefi ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir.

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının yapılmış olması, anlaşma konusuyla ilgili olarak mükellef ya da mükelleflerin incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu yapılabilecektir. İdare, mükellefin söz konusu koşullara uyum gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini, anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden takip edecektir. Söz konusu raporun, anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde hazırlanarak bir yazı ekinde İdare'ye gönderilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın Yenilenmesi: Mükellef mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi talebinde bulunabilir. Bu durumda mükellef anlaşma süresinin bitiminden en az 9 ay önce İdare'ye başvurmalıdır. Mükellef başvurusunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgeleri sunmalıdır.

İdare söz konusu başvurunun incelenmesi sonucunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımların devam ettiğine ve tespit edilen yöntemin emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir. Bununla birlikte, İdare, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem tespit edilmesi gerektiğine karar verirse, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekir.

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

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

Mükellef, İdare ile imzaladığı peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesi amacıyla İdare'ye başvurabilir. Söz konusu başvuruda mükellef, anlaşmanın revize edilmesi talebinin nedenlerini de içerecek şekilde gerekli bilgi ve belgeleri İdare'ye ibraz etmek zorundadır. Anlaşmanın revize edilmesi hususunun İdare tarafından kabul edildiği durumda, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. İdarenin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda anlaşma aynen devam edecektir. Ancak mükellef yukarıda yer alan nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilir. Bu durumda, İdare anlaşmayı iptal edebilir.

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

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

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

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

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin İstenen Belgeler: Peşin fiyatlandırma anlaşması için idare'ye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- Yazılı başvuru,
- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri,
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,
- Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,
- İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

Öte yandan, İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak anlaşma müddeti boyunca her yıl hazırlanacak olan "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor" içerisinde yer alan unsurlara da yer verilmesi gerekmektedir.

İlk "Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşması" Gelir İdaresi Başkanlığı ile ilgili mükellef arasında 15/07/2011 tarihinde imzalanmıştır⁹.

7- TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Maddenin gerekçesine göre; bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılması ile mükellefler bu kar payına ilişkin olarak istisna hükümlerin-

⁹_www.gib.gov.tr, e.t:14.11.2011

den yararlanacağından, karşı taraf düzeltmesi bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kar payının net kar payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır. Bu noktada derhal bir itiraz yükselmektedir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı varsayılan karın vergi kesintisine tabi olanlar açısından brütleştirme işlemi yapılarak, vergi kesintisine tabi olmayanlar açısından ise brütleştirme işlemi yapılmadan hesaplanması, eşit tutardaki kar payının farklı oranlarda vergiye tabi tutulması sonucunu doğurmaktadır ve bu durum vergi hukukunun eşitlik ilkesine aykırıdır¹⁰.

Diğer yandan düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Düzeltilme hükmüyle birlikte transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının vergi güvenlik müessesesi olmaktan çıkıp, muvazaa müesseseleri gibi değerlendirilmeye başlandığı ve bu haliyle muvazaa hükümlerinin vergi hukukundaki karşılığı hüviyetine büründüğü ileri sürülmektedir¹¹.

7.1- Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür. Düzeltmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.

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

7.2- Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı kar payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir. Düzeltme yapılabilmesi için ilgili tutarın örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu tutar ödendikten sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç

¹⁰ ŞEKER SAKIP, "Örtülü Sermaye Kullanımı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Üzerine Bir Değerlendirme", Yaklaşım Dergisi, Sayı:184, 2008, s.135

¹¹ NAZALI Ersin, a.g.m., s.154

dağıtılan mükellefin, bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekmektedir. Bu noktada tekrar belirtilmesi icap eden önemli husus, iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak ilişkisinin var olması gereğidir. Diğer bir ifadeyle bir şirkete hissedar olan şirket bu istisnadan yararlanabilecek, buna karşılık hissedar olmayan şirket ise istisnadan yararlanamayacaktır. Sorunun çözümü için KVK'nın 5/1-a maddesine, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında kar payı sayılan bu tutarların aralarında iştirak ilişkisi olmayan kurumlar arasında da iştirak kazancı istisnası olarak kabul edilmesi yönünde hüküm eklenmesidir¹². Bu şekilde düzeltme müessesesi amacına daha uygun hale gelecek ve uygulamada meydana gelmesi muhtemel sorunlar bertaraf edilmiş olacaktır.

7.3- 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, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, Kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kar payı net kar payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örnek: A firmasının ortağı B'ye emsallere uygun fiyatı 100.000 TL olan bir malı 60.000 TL'ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki açıklanmıştır.

A firması tam mükellef kurum ise, 40.000 TL'yi transfer fiyatlandırması yoluyla B'ye aktardığından, söz konusu tutar A firmasının dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır. Örtülü kazanç dağıtımı yapılan B nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum A adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. B firması ise 100.000-TL tutarındaki malı 60.000 TL'ye satın aldığından, aradaki 40.000 TL tutarındaki fark bu kurum için kar payı niteliğindedir.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan B, tam mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç KVK'nın 5/1-a maddesine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup, düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan B, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar 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 kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 30/3 maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

$$\text{Brüt Tutar} = (40.000 \cdot 100) / (100 - 15) = 47.058 \text{ TL}$$

$$\text{Kar Payı Tevkifatı} = 47.058 \cdot \% 15 = 7.058 \text{ TL}$$

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan B, kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise, dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 15/2 maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

¹² ERSOY Adnan, GÜZELDAL Ömer, "Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili Problemler (I)", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:305, 2007, s.74

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan B, tam veya dar mükellef gerçek kişi ise, dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak GVK'nın 94/6-b maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

A dar mükellef kurum ise, A kurumu tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak KVK'nın 30/6 göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

8- TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA HAZİNE ZARARI

5766 sayılı Kanununun 21. maddesiyle KVK'nın 13. maddesine eklenen fıkra şu şekildedir: *“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.”*

Zikredilen fıkra hükümleri tetkik edildiği aşığıda verilen sonuçlara ulaşılmaktadır:

- Hazine zararının aranması için ilişkili kişilerin, tam mükellef kurum veya Türkiye'de işyeri ya da daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunan yabancı kurumlar olması gerekmektedir. Buna göre ilişkili kişinin gerçek kişi olması durumunda transfer fiyatlandırması nedeniyle tenkit yapılabilmesi için Hazine zararı aranmayacaktır. Aynı şekilde örtülü kazancı dağıtan ve örtülü kazanç dağıtılanın gerçek kişi olması durumunda yine Hazine zararı aranmayacaktır. Diğer yandan bu farklılığın vergilemede eşitlik ilkesi aykırı olduğu aşıkârdır.

- Hazine zararının tespitinde hem örtülü kazanç dağıtan hem de dağıtılan nezdinde eksik veya geç vergi tahakkukunun göz önüne alınması gerekmektedir. Bu halde sadece örtülü kazanç dağıtan hakkında yapılan inceleme sonucu eksik veya geç tahakkuka sebebiyet vermiş olması vergi salınması için yeterli olmayacaktır. Diğer yandan düzenlemede Hazine zararı kıstası esas alındığına göre, sadece işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde değil, müteakip dönemlerde de eksik veya geç vergi tahakkukuna sebebiyet verilip verilmediğinin araştırılması gerekecektir. Ancak bu duruma ilişkin de bir sorun mevcuttur. Örneğin, 2012 yılında bir mükellefin transfer fiyatlandırması nedeniyle 2011 hesap dönemi incelemeye alındığında en azından kurumlar vergisi açısından müteakip dönemden bahsedilemeyecek ve 2011 hesap döneminde örtülü kazanç dağıtan ve dağıtılan kurumların zararları nedeniyle matrah beyan etmemeleri halinde Hazine zararı söz konusu olmayacaktır. Bu durumda Hazine zararının oluşup oluşmadığını tespit etmek için zamanaşımı süresinin sonuna kadar veya zikredilen iki firmanın matrah beyan etmelerine beklemek de uygun değildir. Öte taraftan inceleme süresinin sonunun dikkate alınması firmaların daha sonradan matrah beyan etme ihtimalleri nedeniyle adaletsizliğe yol açacaktır. Sorunun çözümü için Hazine zararının sadece işlemin yapıldığı vergilendirme dönemi için aranması yönünde bir düzenleme yapılabilir. Konuya ilişkin belirtilmesi icap eden diğer bir husus, karşılaştırmada vergilerin tür ve miktar itibarıyla değil, her iki taraf adına tahakkuk ettirilmesi gereken vergi toplamalarının dikkate alınması gerektiğidir.

- 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. Hükümde geçen “her türlü vergi” ibaresi, vergi dışındaki kamu gelirlerini kapsam dışında bırakmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasında hazine zararının aranması, aranmaması kadar tenkit ve görüş farklılıkları doğurmuştur. Hazine zararının aranması hususunun transfer fiyatlandırmasını büyük ölçüde işlevsiz hale getirdiği iddiası en önemli tenkittir.

9- GAYRİ MADDİ HAKLAR AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir.

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

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

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

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

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayri maddi hakların yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Daha sonra gayri maddi varlığın alım ya da satım işleminde kullanılacak en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi belirlenecektir.

Bir gayri maddi varlığın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun fiyat/bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemle göre, aynı gayri maddi

hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyat-tan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilir.

Gayri maddi haklar içeren ürünlerin satışında da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilecektir. Gayri maddi hakların pazarlanması söz konusu olduğunda, uygulanacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde, müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların dikkate alınması gerekir. Ticari gayri maddi haklar söz konusu olduğunda ise karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayri maddi haklar ve Ar-Ge işlevlerinin taşıdıkları önemin de dikkate alınması gerekmektedir.

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

10- TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA GRUP İÇİ HİZMETLER

Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Grup içi hizmetler, genellikle ilişkisiz kuruluşlardan harici olarak temin edilebilen hizmetler olduğu gibi, şirketin olağan faaliyetlerinin bir bölümü şeklinde dahili hizmetler olarak da sağlanabilmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, başlangıçta ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi tarafından da üstlenilebilecektir.

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak; grup içi hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı, söz konusu hizmetlere adı geçen şirketin ihtiyacı olup olmadığı ve hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Grup içi hizmetler için mutlaka fatura düzenlenmeli ve tek faturada birden fazla hizmet bedelinin yer alması halinde her hizmet bedeli ayrı ayrı gösterilmelidir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. Grup içi hizmet ilişkisiz bir şirketin kendi kendine yapmasına imkân bulunan veya ilişkisiz firmalardan ücret karşılığı almasına gerek olmayan bir hizmet ise emsallere uygunluk ilkesine uygun bir grup içi hizmet olarak kabul edilmeyecektir.

Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir gereksinimi karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi mümkün bulunmaktadır. Diğer yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti hususunda göz önüne alınacaktır. Ancak yapılan bir ödemenin yönetim gideri olarak tanımlanmış olması da söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermemektedir.

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanısıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Grup içi şirketlerden birine ya da bir kaçına verilen hizmetlerin doğrudan belirlenebildiği durumlarda, emsallere uygun bedelin tespiti gerçekleştirilecektir. Öte yandan, bir grup şirketinin ilişkili kurumlara sağladığı hizmetleri ilişkisiz kişilere sağlaması durumunda da emsallere uygun bedel tespit edilecektir. Ancak, çeşitli hizmetlerin tüm grup içi şirketlere verilmesi halinde hizmeti veren taraftan katlanılan toplam hizmet maliyeti grup içindeki şirketlerin hizmetten faydalanma oranlarına göre dağıtılacaktır.

Grup içi hizmetlerde hizmeti veren taraftan katlanılan maliyetlerin dağıtım anahtarı kullanılmak suretiyle, grup şirketlerine hizmetten faydalandıkları ölçüde dağıtım sonucunda belirlenecek hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir. Ancak söz konusu bedelin emsallere uygun olmaması durumunda, dağıtım anahtarının emsallere uygun bedeli sağlayacak şekilde belirleneceği açıktır.

Grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında karşılaştırılabilir fiyat yöntemi veya maliyet artı yönteminin uygulanması diğer yöntemlere tercih edilebilir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. İlgili faaliyetlerin niteliğinin, kullanılan varlıkların, ya da üstlenilen risklerin, ilişkisiz kuruluşlar tarafından üstlenilen hizmetlerde yer alan faaliyetler, varlıklar ya da risklerle karşılaştırılabilir nitelikte olduğu, buna karşın, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunmadığı durumlarda maliyet artı yönteminin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanışında, hizmete dahil edilen maliyet kategorilerinde kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasında bir tutarlılığın da mevcut olması gerekmektedir. Öte yandan, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, emsal bedelin doğru bir biçimde belirlenebilmesini sağlamak üzere, birden fazla yöntemin dikkate alınması da yerinde olabileceği gibi işlemsel kar yöntemlerinin kullanılması da mümkün bulunmaktadır.

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

Grup içi yönetim hizmetleri sadece ilişkili kişiler arasında mevcut olabileceğinden ve dolayısıyla üçüncü kişilere sunulmadığından emsal bulma noktasında sıkıntı yaratmakta ve grup içi hizmetler için karşılaştırılabilirlik faktörlerini sağlayan güvenilir iç veya dış emsal tespit etmek çok zaman imkân dahilinde olmamaktadır¹³.

11- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ OLARAK DAĞITILAN KAZANÇLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların KDV'ye tabi olup olmadığı tartışma konusudur. İlk görüş bu işlemlerin KDV'ye tabi olmadığını savunurken, ikinci görüş KDV'ye tabi olduğunu ileri sürmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların KDV'ye tabi olmadığını savunan bir görüş; kanuni düzenleme ile örtülü kazanç dağıtımının yasaklanmadığını, sadece kurumlar

¹³ GÜNGÖR A. Feridun, ORHAN Hakan, "Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı:201, 2009, s.63-64

vergisi matrahının tespiti bakımından bu kazancın kavranmaya çalışıldığını, KVK'nın örtülü kazanç dağıtımını kayıtlara alınması gereken bir gelir unsuru değil, indirimi kabul edilmeyen bir gider unsuru olarak tayin ettiğini, örtülü kazanç dağıtımının gizli bir kar dağıtımı olması ve dolayısıyla ticari bir işlem olmadığından kar dağıtımının KDV'nin konusuna girmediğini, ayrıca kanunlarımızın örtülü kazancı ne ticari kazanç, ne de finansman hizmet geliri saydığı, aksine bunun bir işletme gideri olduğunu hükme bağladığını, bu nedenle örtülü kazanç dağıtımına ilişkin hükümlerden hareketle yapılan kurumlar vergisi tarhiyatlarının yanında KDV salınması gerektiği yönündeki yaklaşımın hiçbir kanuni dayanağı bulunmadığını ileri sürmektedir¹⁴. Benzer yöndeki diğer bir görüşte, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kar dağıtımı sayıldığı ve kar dağıtım işlemlerinin KDV'ye tabi olmadığı belirtilmiştir¹⁵.

Bizim de katıldığımız görüşe göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar KDV'ye tabidir. Eğer bu kazançların KDV'ye tabi olmadığı varsayılırsa transfer fiyatlandırması ilk olarak KDV'den kaçınmanın bir yolu olarak ortaya çıkacaktır. Kurumlar vergisi yönünden tenkit göze alınarak faturaların düşük bedelle düzenlenmesi suretiyle KDV ödemekten kaçınılabilecektir. Böylesi bir durumda mükelleflerin Hazine zararı kıstasını da dikkate alarak önemli miktarda KDV ödememe durumunun teşekkül edebileceği kuvvetle muhtemeldir. Bu ise transfer fiyatlandırmasının getiriliş amacıyla çelişkili bir durum yaratacaktır. Öte yandan gözden kaçırılmaması gereken, transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılanın kar payı değil kazanç olduğudur. Kar payı ibaresi sadece KVK'nın 13. maddesinin 6. fıkrasında geçmekte ve düzenlemede transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında" kar payı kabul edileceği vurgulanmaktadır. Buna göre KVK'nın 13/6 maddesinde yapılan düzenleme sadece Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasına münsahırdır ve kar payı ifadesi bu kapsamda mütalaa edilmelidir. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançları kar payı olarak kabul etmek ve bu değerlendirmeye KDV'ye tabi olmadıklarını ileri sürmek doğru değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun emsal bedeli ve emsal ücretini düzenleyen 27. maddesinin 2. fıkrası uyarınca; bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır. Emsal bedeli ise Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesi hükmüne göre tespit edilecektir. Bu noktada belirtilmesi zaruri olan husus, vergi kanunlarında yer alan emsal bedeli ölçüsünün birbiriyle uyumlaştırılması gerektiğidir. Çalışma konusu özelinde KVK'nın 13. maddesinde geçen emsaline uygun bedel ile VUK'un 267. maddesinde hüküm altına alınan emsal bedelinin birbirleriyle uyumlu hale getirilmesi elzemdir. Bu suretle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlarda hangi bedel üzerinden KDV hesaplanacağı sorunu çözüme kavuşturulacaktır.

12- SONUÇ

Küreselleşmeyle birlikte ortaya çıkan ve vergi planlaması aracı olarak da işlev gören transfer fiyatlandırması son yılların üzerinde en çok konuşulan konulardan biridir. Transfer fiyatlandırması yoluyla

¹⁴ ÖZTÜRK Mehmet Şirin, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", Yaklaşım Dergisi, Sayı:182, 2008, s.102-103

¹⁵ ŞEKER Sakıp, a.g.m., s.138

örtülü kazanç dağıtımı 5520 sayılı KVK ile Türk vergi mevzuatına girmiş ve düzenleme uluslararası ekonomik gelişmeler ve OECD'nin düzenlemeleri göz önüne alınarak ihdas edilmiştir. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar 18/11/2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

İlişkili kişi kavramı ile emsallere uygunluk ilkesi temelinde şekillenen transfer fiyatlandırmasının mevzuata girişi pek çok yenilik, tartışma ve tenkidi de beraberinde getirmiştir. KVK'nın 13. maddesine sonradan eklenen yedinci bentle belli durumlarda Hazine zararının aranması düzenlemeyi önemli ölçüde sekteye uğratmıştır. Diğer yandan ilişki kişi kavramının geniş kapsamı uygulamada sorunlar doğurmaya namzettir. Bu tenkitlere rağmen konuya ilişkin önem arz eden hususların Kanun maddesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi de olumlu bir gelişme olarak vurgulanmaya layıktır.

Bu çalışmada, 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar ışığında konuya ilişkin genel hatlar açıklanmaya çalışılmış, yeri geldiğinde şahsi kanaatler belirtilmiş ve tenkit edilen yönlerle birlikte bunların çözüm yollarına ilişkin öneriler ileri sürülmüştür. Konunun geniş kapsamı bazı noktaların detaylandırılmasına bir kısıt oluşturmakla birlikte esasa hükmeden tüm hususlara eksiksiz olarak değinilmeye gayret gösterilmiştir.

KAYNAKÇA

- AK Ahmet, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:302, 2006
- DOĞAN Gülçin, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve İlişkili Kişi Kavramı", Yaklaşım Dergisi, Sayı:168, 2006
- ERSOY Adnan, GÜZELDAL Ömer, "Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İle İlgili Problemler (I)", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:305, 2007
- GÜNEŞ İsmail Hakkı, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının KDV Yönünden İncelenmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:38, 2007
- GÜNGÖR A. Feridun, ORHAN Hakan, "Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı:201, 2009
- GÜZELDAL Ömer, "Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:317, 2008
- NAZALI Ersin, "Transfer Fiyatlandırması III", Yaklaşım Dergisi, Sayı:177, 2007
- ÖZTÜRK Mehmet Şirin, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", Yaklaşım Dergisi, Sayı:182, 2008
- ŞEKER SAKIP, "Örtülü Sermaye Kullanımı ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Üzerine Bir Değerlendirme", Yaklaşım Dergisi, Sayı:184, 2008
- TUNCER Sebahattin, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yaşanan Kaos", Yaklaşım Dergisi, Sayı:182, 2008
- www.gib.gov.tr, e.t:14.11.2011