

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TRANSFER FİYATLANDIRMASI GELİŞİMİ VE UYGULAMA
YÖNTEMLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Evrin BOZKURT

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Kadir TUNA

Aralık 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TRANSFER FİYATLANDIRMASI GELİŞİMİ VE UYGULAMA
YÖNTEMLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Evrin BOZKURT
(152008071)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Dr. KADİR TUNA

Aralık 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TRANSFER FİYATLANDIRMASI GELİŞİMİ VE UYGULAMA
YÖNTEMLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Evrin BOZKURT
(152008071)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih:

Tezin Savunulduğu Tarih:

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Kadir TUNA

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Ahmet Tuğrul SAVAŞ

: Yrd. Doç. Dr. Turgay Münyas

Aralık 2016

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	vi
ABSTRACT.....	vii
KISALTMALAR	viii
TABLolar LİSTESİ	ix
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER3	
2.1. KÜRESELLEŞME KAVRAMI.....	3
2.2. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER.....	4
2.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI	5
2.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TARİHÇESİ.....	6
2.5. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI.....	6
2.5.1. Yönetimsel Amaçlar	8
2.5.2. Uluslararası Boyuttaki Amaçlar	8
2.5.3. Vergisel Amaçlar	9
BÖLÜM 3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ	11
3.1. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ BELİRLENME	
ÖLÇÜTLERİ.....	11
3.1.1. Amaç Uyumu	11
3.1.2. Bölüm Özerkliği (İşletme Birimlerinin Bağımsızlığının	
korunması)	12

3.1.3. Yönetimin Çabası (Performans Değerleme)	13
3.2. TRANSFER FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ	13
3.2.1. Piyasa Fiyatı Yöntemi	15
3.2.2. Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırma Yöntemi.....	15
3.2.3. Pazarlığa Dayalı Transfer Fiyatlandırması	16
3.2.4. İkili Transfer Fiyatlandırması.....	17
3.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİNİN BELİRLENMESİ.....	18
3.3.1. Transfer Fiyatlandırması Saptama Yöntemleri Genel Kuralları.....	18
3.3.2 Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Karşılaştırılması	19
BÖLÜM 4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR	20
4.1. ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	20
4.2. OECD TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ	24
4.2.2. OECD'nin Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Çalışmaları	25
4.2.3. OECD Emsallere Uygunluk İlkesi	27
4.2.3.1. Karşılaştırılabilirliğin İnceleme Nedenleri	29
4.2.3.2. Karşılaştırılabilirliği Etkileyen Faktörler.....	30
4.2.3.2.1. Mal Ve Hizmetlerin Nitelikleri	30
4.2.3.2.2. Fonksiyon Analizi.....	30
4.2.4. OECD Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	32
4.2.4.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri.....	32

4.2.4.1.1. Karşılaştırılabilir Kontrol Edilemeyen Fiyat Yöntemi	32
4.2.4.1.2. Maliyet Artı Yöntemi.....	33
4.2.4.1.3. Yeniden Satış Fiyat Yöntemi.....	35
4.2.4.2. İşlemsel Kar Yöntemleri.....	36
4.2.4.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemi.....	36
4.2.4.2.2. İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi	38
4.2.5. Peşin Fiyat Sözleşmeleri.....	39
4.2.5.1. Peşin Fiyat Anlaşmalarının Avantajları	40
4.2.5.2. Peşin Fiyat Anlaşmalarının Dezavantajları.....	41
4.3. A.B.D. TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ	41
4.3.1. Emsal Bedel Standardı.....	42
4.3.2. En İyi Yöntem Kuralı.....	43
4.3.3. Karşılaştırılabilirlik Analizi	41
4.4. AB'DEKİ TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ	45
4.5. TRANSFER FİYATLANDIRMASI NDA ANLAŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMLENMESİ.....	48
4.5.1. Transfer Fiyatlandırmasında Vergi İncelemeleri.....	48
4.5.2. İspat Külfeti	49
4.5.3. Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri.....	50
4.5.4. Güvenli Sığınaklar	50
4.5.5. Karşılıklı Anlaşma Prosedürleri	52
4.5.6. Peşin Fiyat Anlaşmaları	53

4.5.7. Tahkim.....	55
4.5.8. Dökümantasyon	56
BÖLÜM 5. TÜRKİYE’DE TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	59
5.1. ÖRTÜLÜ SERMAYE KAVRAMI VE YASAL DÜZENLEMELER.....	59
5.2. BORÇLANMA ÖRTÜLÜ SERMAYE İLİŞKİSİ	61
5.2.1. İlişkili Kişi Kavramı	61
5.2.2. Borçlanmanın Kurumun Öz Sermayesinin 3 Katını Aşması	62
5.2.3. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar	62
5.2.3.1. Gayri Nakdi Teminatlar Karşılığında Üçüncü Kişilerden Yapılan Borçlanmalar.....	62
5.2.3.2. Banka ve Finans Kurumlarından veya Sermaye Piyasalarından Borçlanmalar	63
5.2.3.3. Bankalar Tarafından Yapılan Borçlanmalar	63
5.2.3.4. Finansal Kiralama Şirketleri, Finansman ve Faktoring Şirketleri ile İpotek Finansman Kuruluşları Tarafından Yapılan Borçlanmalar	64
5.3. KURUMLAR VERGİSİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLU İLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI.....	64
5.3.1. İlişkili Kişi Kavramı	68
5.3.2. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	69
5.3.2.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi	70
5.3.2.2. Emsal Fiyat Aralığının Belirlenmesi	71
5.3.3. Emsallere Uygun Fiyat Tespit Yöntemleri.....	72

5.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ GAYRİ MADDİ VARLIKLAR İLE İLİŞKİSİ.....	72
5.4.1. Gayri Maddi Mallarda Emsal Bedel Durumu.....	73
5.4.2. Sahip Olunmayan Ticari Marka Veya İsmi Pazarlayan Şirketlerin Pazarlama Faaliyetleri.....	74
5.5. GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI	75
5.6. HAZİNE ZARARI	76
BÖLÜM 6. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUN FİYAT TESPİTİNDE KULLANILAN YÖNTEMLERE ÖRNEKLER.....	78
6.1. KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİ.....	78
6.2. MALİYET ARTI YÖNTEMİ	87
6.3. YENİDEN SATIŞ YÖNTEMİ	92
6.4. KÂR BÖLÜŞÜM YÖNTEMİ	92
6.5. İŞLEME DAYALI NET KAR MARJİ YÖNTEMİ	101
6.6. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA İLİŞKİLİ KİŞİLER İLE YAPILAN İŞLEMLERDE DÜZELTMEME İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI.....	105
BÖLÜM 7. SONUÇ VE ÖNERİLER	107
KAYNAKÇA.....	108
ÖZGEÇMİŞ	112

ÖZET

TRANSFER FİYATLANDIRMASI GELİŞİMİ VE UYGULAMA YÖNTEMLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Günümüzde dünyasında meydana gelen küreselleşme, işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmek ve değiştirmekle kalmamış rekabet ortam ve koşulları, yönetim anlayışları, teknolojik gelişmeler ve yenilikler ve sermayenin uluslararası hareket kazanması ile birlikte uluslararası alanda faaliyet içinde bulunan büyük grup şirketlerinin oluşmasına yol açmıştır.

Transfer fiyatlandırması kavram olarak grup olarak faaliyet gösteren şirketlerin, yani bir diğer ifade ile ilişkili kişilerin kendileri arasında gerçekleştirdikleri mal ve hizmet alım satımlarında uyguladıkları fiyatı irdelemektedir. Şirketler kâr odaklı amaçla faaliyet gösterirken transfer fiyatlandırması yolu ile faaliyet gösterdikleri ülke içinde vergi kaybına yol açabilmektedir. Bu nedenden ötürü, transfer fiyatlandırması olgusu uluslararası şirketler ve gelir idareleri için büyük önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler : Transfer Fiyatlandırması, İlişkili Kişi, Örtülü Sermaye

ABSTRACT

A STUDY ON TRANSFER PRICING DEVELOPMENT AND IMPLEMENTATION METHODS

Today the world of globalization, enterprises extend their field of activity and have no competitive environment and conditions, changing management conceptions, technological developments and innovations and to win the international movement of capital, together with the large group in the international area has led to the evolution of the company.

Transfer pricing as companies that operate as a group concept so a person associated with the other expressions they perform themselves apply for the purchase of goods and services between the price of modernity. For the purpose of profit-oriented companies when operating in transfer pricing via which they operate, can cause a loss of tax in the country. This is due to a case of transfer pricing, international companies and is of great importance to the revenue authorities.

Key Words : Transfer Pricing, Associated People, Implicit Capital

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	: Araştırma ve Geliştirme
CCCTB	: Common Consolidated Corporate Tax Base (Ortak Kapsamlı Çok Uluslu Şirket
DTT	: Deloitte Touche Tohmatsu
EUJTPF	: European Union Joint Transfer Pricing Forum (Avrupa Birliği Birleşik Transfer Fiyatlandırması Forumu)
IRS	: Internal Revenue Service (Amerika Vergi İdaresi)
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
JIT	: Just in time (tam zamanında)
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Organisation for Economic Co-Operation and Development
PFA	: Peşin Fiyat Anlaşması
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TQM	: Total Quality Management (Toplam Kalite Yönetimi)
UK	: United Kingdom (İngiltere)
USA	: United States of America (ABD)
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 6.1. Emsallere Uygunluk Fiyat Hesaplaması.....	95
Tablo 6.2. (A) ve (B) Kurumlarının Basitleştirilmiş Hesapları.....	99
Tablo 6.3. (B) Şirketi Gelir Tablosu.....	104
Tablo 6.4. (B) Şirketi Gelir Tablosu.....	104

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Küreselleşme uzun yıllardır varlığını hissettiren ve tüm dünyayı etkisi altına alan bir olgudur. Küreselleşme, kavram olarak başta sosyolojik, ekonomik ve kültürel olmak üzere tüm alanlarda bir takım değerlerin uluslararası seviyede yaygınlaşması olarak ifade edilmektedir.

Küreselleşme sürecinde, sermayenin uluslararası hareketinin kolaylaşması ile birlikte vergilemeden kurtularak kâr marjında yükselmektedir. Küreselleşmenin meydana getirdiği ortam ve koşullar neticesinde ülkeler söz konusu sermayeyi ülkelerine çekmek hedefi ile vergi sistemlerinde değişikliğe giderek vergi oranlarında indirimde gitmektedir. Bu durumdan dolayı, küreselleşme ülkelerin vergi yük ve kapasite dağılımlarının sürekli bir şekilde farklılaşmasına sebebiyet vermektedir.

Küreselleşme aynı zamanda bir takım ekonomik boşluk ve eksiklerinde meydana çıkmasını sağlamaktadır. Söz konusu boşluk ve eksiklerden bir tanesi de farklı ülkelerde faaliyet gerçekleştiren uluslararası şirketlerin, kazancın, yüksek vergi oranları bulunan ülkelere daha düşük vergi oranı bulunan ülkelere transfer edilmesi yolu ile fiyatların manipüle edilerek transfer fiyatlandırması gerçekleştirmeleridir.

Transfer Fiyatlandırması, uluslararası şirketin veya aynı gruba ait bağımlı şirketlerin yabancı ülkelerdeki kendilerine idari ve mali açıdan bağlı bulunan şirketler ile gerçekleşen mal ve hizmet alım satımları ile finansal işlemlerinde aralarındaki bu özel ilişki sebebi ile uyguladıkları fiyatın, benzer işletmelerin benzer şart ve koşullarda bağımsız şirketlerle veya bağımsız şirketlerin kendi aralarında olan işlemlerinde uygulayacakları fiyatlardan farklı olması sonucu kârın şirketlerden birinde toplanmasıdır

Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında meydana gelen mal ya da hizmet alım veya satımında uygulamada olan fiyat, bedel veya ücreti ifade etmektedir. Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımında, kurum içinde kalması gereken bir kazanç, farklı yollarla kurumla veya ortaklarıyla ilişkili kişi veya kurumlara aktarılmaktadır. Genel anlamda alım satım, imalat ve inşaat, kiralama, ödünç para

alınması ve verilmesi vb. bir hukuki işlem arkasına saklanarak yapıldığı için bu menfaat taşınmasının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılması bir hayli zor olmaktadır.

Tez çalışmasının ilk bölümü giriş ve amaç bölümü olup, ikinci bölümünde transfer fiyatlandırmasına ilişkin genel bilgilere yer verilecek olup, üçüncü bölümde transfer fiyatlandırması yöntemlerine ilişkin bilgiler verilecektir. Dördüncü bölümde transfer fiyatlandırmasında ilişkin OECD, ABD ve AB ülkelerindeki düzenlemelere değinilecektir. Çalışmanın beşinci bölümünde Türkiye’de transfer fiyatı uygulamalarına değinildikten sonra altıncı bölümde emsallere uygun fiyat tespitinde kullanılan yöntemler açıklanarak ve örnekler verilecektir. Çalışmanın yedinci bölümü ise sonuç bölümü olacaktır.

BÖLÜM 2. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

2.1. KÜRESELLEŞME KAVRAMI

Küreselleşme olgusu ile teknoloji alanındaki çok hızlı gelişim ve ilerlemeler ile uluslararası ekonomik ve sosyal entegrasyon hızlanmış ülkelerarası ekonomik, mali ve sosyal alanlarda artan bir etkileşim başlamıştır.

Küreselleşmenin etkisi ile bazı ülkelerde teknolojik ve mali açıdan çok büyük uluslararası şirketler ortaya çıkmış ve bu devasa şirketler dünya ticaretini ve politikalarını yönlendirmeye ve yönetmeye başlamışlardır (Kurşun, 2008:4).

Uluslararası şirketlerin kurallarını koyduğu yeni ekonomik düzen ile tüm şartlar oluşturularak uluslararası sermaye küresel anlamda hareket etme imkanına sahip olmuştur.

Bilgi ve bilginin kullanımı ile ticari mal veya hizmet üretimi yeni bilgiler ışığında, yeni üretim ve hizmet alanlarında faaliyette bulunan şirketleri doğurmuş bu büyük şirketler de sektörde geçerli düzeni kurmak ve yönetmek fırsatına sahip olmuşlardır.

Küreselleşme olgusu ile ülkelerin siyasi, ekonomik ve mali alanlardaki bağımsızlığı konusunda ciddi soru işaretleri gelecekte daha belirginleşerek, siyasi bağımsızlığın ekonomik bağımsızlıktan geçeceği kaçınılmaz bir gerçek olacaktır (Uyanık, 2010:34).

Globalleşmenin en önemli unsuru ülkelerarası serbest mal ve hizmet ticaretidir. İkinci unsur ise sermayenin mobil bir yapıya ulaşmasıdır. Sermaye mobilitesi çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisine yön vermelerine neden olmuştur. Üçüncü unsur ise bilgi ve teknolojiye gelen çok hızlı gelişmedir. Teknoloji küreselleşmenin itici gücü ve en önemli unsurlarından biri olmuştur.

Özellikle Doğu Bloğunun yıkılması ile Küreselleşme taşıyıcısı olan liberal piyasaya olan güven artmıştır. Bunun doğal sonucu olarak da Rusya dahil eski planlı ekonomilerin piyasa mekanizması ile yön bularak serbest ticaretin ve yabancı

sermayenin imkanlarından yararlanma çabası içine girmişlerdir. Duvarların yıkılması ile küreleşmenin önündeki en büyük engellerden biri daha kalkmış sermaye ve işgücü serbestçe dolaşabilir bir pazara dönüşmüştür (Bozkurt, 2010:36).

International Monetary Fund (IMF) bilgileri doğrultusunda 2015 yılında Türkiye dünyanın en büyük 18. ekonomisi olmuştur. Bu gelişme, yabancı sermayenin ilgisinin artarak devam edeceği anlamına gelmektedir.

2.2. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER

Çok Uluslu Şirket üzerinde yoğun tartışmalar yapılan bir kavramdır. Çok Uluslu Şirket, uluslar ötesi şirket, uluslararası şirket, uluslar üstü şirket, global şirket gibi kavramlarla karşımıza çıkmakta olup çok uluslu şirketin hukukta genel kabul görmüş bir tanımı bulunmamaktadır (Kurşun, 2008:6).

Genellikle birden fazla ülkede aynı anda ticari faaliyet yürüten işletmeler olmaktadır. Çok ulusluluk küresel ekonomik faaliyetlerin bütünlüğünü, şirket tabiri ise tek tüzel kişilikten yönetilmeyi ifade eder (Kabaalioğlu, 1982:171).

Bu Şirketlerin teknolojik ve ekonomik yönden üstün bir başarıya sahiptirler; ancak bu özellikleri güçlü ekonomilerine bağlıdır. Güçlü iktisadi yapıları ile Gelişmekte olan ülkelerin gelişmeleri açısından birer baskı unsuru oluşturmaktadırlar. Özellikle doğal kaynakların kullanımı düşük üretim maliyetlerine sahip olma bazı ülkeleri Çok Uluslu Şirket için çekici unsurlar konumuna getirirse de farklı görüşe göre de, bu ülkelerdeki yabancı yatırım faaliyetlerini sürdürülebilir kalkınma açısından olumsuz gelişmelerine sebebiyet vermemekte olup Çok Uluslu Şirketler Gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarını engelleyen bir faktördür (Tokol, 2000:1).

Küresel ticaretin % 70 Çok Uluslu Şirketler tarafından yapılmaktadır. Yapılan tahminlere göre dünya ticaret hacminin yaklaşık yarısı Çok Uluslu Şirketler ve bunların bağlı şirketleri arasında yapılan işlemlerden kaynaklanmaktadır. Bu şirketlerin varlıkları bazen gelişmekte olan birkaç ülkenin GSMH'sına eşit olmaktadır. Bu büyük şirketler teknoloji yardımıyla yatırımlarını dünyanın değişik bölgelerinde yapabilmekte bu da birden fazla ülkenin vergileme yetkisi alanına girmektedir. Bu durum karşısında da Çok Uluslu Şirketler kurumlar vergisi ödeyecekleri ülkelere göre transfer fiyatlandırmasını

ayarlama yoluna gitmektedirler. Çok Uluslu Şirketler global vergi yükünü en aza indirebilmek için kendi şirketlerine uyguladıkları fiyat, faiz, temettü, ödemelerini farklılaştırmaya yoluna giderek karlarını maksimize etmeyi hedeflemektedirler (Aktaş, 2003:17).

Vergi oranı düşük ülkelerdeki bağlı şirketlerinden mal ve hizmetleri yüksek fiyatla satın almakta ve bu şirketlere mal ve hizmetleri düşük fiyatla satarak karlarını düşük vergili bu ülkelere aktarma eğilimindedirler (Çelik, 2000:101).

2.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI

Transfer Fiyatlandırması kavramı literatürde tartışılan bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır; Genel olarak ulusal ve uluslararası boyutta dikkate alınmaktadır. Ulusal boyutta işletmelerin bir bölümünün diğer bölümlerine sunduğu mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat veya ticari işletmelerin kendi bölüm ve kolları içindeki mal ve hizmet satışlarına uyguladığı fiyat olarak tanımlanmaktadır (Kapusuzoğlu, 1998:55).

Küreselleşme ile birlikte Transfer Fiyatlandırması uluslararası boyut kazanmış birden fazla ülkede faaliyette bulunan bağlı işletmelerin birbirleri arasındaki mal ve hizmet satışlarına da uyguladıkları fiyatları da ifade edecek şekilde kullanılmaya başlanmıştır (Batı, 2015:1).

Transfer Fiyatlandırması vergi planlama aracı gibi kullanılmaya başlanması çok uluslu şirketler ile hükümetleri karşı karşıya getirmektedir. Hükümetler, kendi ülkeleri için çeşitli vergiler getirirken, uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla kaynaklarını ülkeler arasında yeniden oluşturarak dağıtması ayrıca, ülkenin milli gelir, işsizlik oranı, tüketici fiyatları, üretim girdilerine ve ödemeler dengesine olumsuz etkiler yapmaktadır (Kapusuzoğlu, 2003:3).

Transfer Fiyatlandırması, uluslararası şirketin veya aynı gruba ait bağımlı şirketlerin yabancı ülkelerdeki kendilerine idari ve mali açıdan bağlı bulunan şirketler ile gerçekleşen mal ve hizmet alım satımları ile finansal işlemlerinde aralarındaki bu özel ilişki sebebi ile uyguladıkları fiyatın, benzer işletmelerin benzer şart ve koşullarda bağımsız şirketlerle veya bağımsız şirketlerin kendi aralarında olan işlemlerinde

uygulayacakları fiyatlardan farklı olması sonucu kârın şirketlerden birinde toplanmasıdır (Uyanık, 2010:34).

2.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TARİHÇESİ

Transfer fiyatlandırması olgusunun tarihsel gelişimine bakıldığı zaman; 1900’lü yıllardan sonra, ticaret hayatındaki gelişmelerin sonucu olarak bu konunun düşünüldüğü sonucuna varılmıştır. 1901 yılında İngiliz Harry Sidgwick “The Principles of Political Economy” adlı kitabında firmaların üretim esnasında kendi ürettikleri ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğinden bahsetmektedir. (Batı, 2015:4).

1920 yılında Du Pont firmasında iç üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamullerde güncel piyasa fiyatlarının uygulandığı görülmüştür. (Batı, 2015:4).

1921-1925 yılları arasında çok büyüyerek uluslar arası bir firma boyutuna gelen General Motors da benzer bir sorunla karşı karşıya kalmış ve onlar da yine güncel piyasa fiyatlarını uygulama yolunu seçmişlerdir. Ayrıca, Ulusal Maliyet Muhasebecileri Derneği’nin 1925 yılında düzenlemiş olduğu 6. Uluslar arası Maliyet Muhasebesi Konferansında, transfer fiyatlandırması konusu tartışılmıştır. (Kapusuzoğlu, 2003:5).

Transfer fiyatlandırması konusu zamanla önemini arttırmaya başlamıştır. Artık bu konunun yöneticiler ve muhasebeciler tarafından vurgulanması kaçınılmaz hale gelmiştir. Ulusal muhasebeciler derneği ise 1956 yılında transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak bu konuda yapılan ilk araştırmayı bastırmıştır. (Günaydın ve Benk, 2003:36).

1971 yılında ise, David Solomons tarafından “Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü” adlı çalışma yayımlanmıştır. (Kapusuzoğlu, 2003:5).

1970’li yıllarda muhasebe yönetiminde ekonomik yaklaşım ağırlık kazanmış ve bu konuda çok sayıda eser yayınlanmıştır. Yapılan çalışmaların çoğu transfer fiyatlandırmasını kültürel farklılık ve etkinliklerle tanımlamaya çalışmışlardır. Ayrıca

bu yıllarda işletmeler, transfer fiyatlandırması yoluyla, vergilerin etkilerini hileli şekilde azaltma yoluna gitmişler ve vergi kaçırmaya ilişkin yöntemler geliştirmişlerdir.

1990’lı yıllara gelindiğinde ise, bilgisayar kullanımının da etkisiyle muhasebe yönetiminde köklü değişimler olmuştur. “Faaliyet Tabanlı Yönetim” gibi modellerin de gelişmesiyle birlikte transfer fiyatlandırmasının rolü ve önemi de artmıştır.

Bu gelişmelerden sonra, günümüzde transfer fiyatlandırması konusu hakkında birçok çalışma mevcuttur. İşletmelerin özellikle üstünde durdukları bir konu haline gelen transfer fiyatlandırması sistemi, işletme içinde etkin bir şekilde kullanıldığında önemli başarılar elde edilebilir.

Vergi rekabeti ülkelerin sermaye çekmek amacıyla tanıdıkları vergisel teşviklerin diğer ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya neden olmasıdır. Sermaye hareketlerindeki liberizasyonun AB’yi büyük bir vergi cennetine dönüştüreceği endişesi yaşanmaktadır. Bu süreç; finansal sermaye üzerindeki vergi yükünü hafifleterek küçük ülkelere diğer ülkelerden kaynak akısı temin etme yönünde yararlı olurken, büyük ülkeler açısından da vergi kaybı doğurduğu açıktır. Belçika, 1982 yılında ilk özel vergi rejimi uygulayan ülkedir. Çok uluslu finansal şirketlerin Avrupa’da en rağbet ettiği ülke iştirak ve temettülerin yurt dışına transferi vergi dışı olduğu için Lüksemburg’dur. Hollanda sınırları içinde kurulmuş çok uluslu finans şirketleri için 1997’de özel vergi rejimi kabul etmiştir. Portekiz özel bölgelerde yerel idarelerin kontrolünde otonom vergi sistemleri uygulamaktadır. İrlanda bankacılık, sigortacılık gibi akışkan faaliyetleri yürüten yabancı kuruluşlara 2005 yılı sonuna kadar normalde %32 olan vergi oranlarını %10 olarak uygulamıştır. İspanya’da AB üyesi ülkelerde bulunan şirketler ile uluslar arası holding ve finansman şirketlerini avantajlı vergi rejimine tabi tutulmaları söz konusudur. Ayrıca İspanya, Kanarya Adaları’nın ekonomik gelişimini desteklemek amacıyla ZEC serbest bölgesinde İspanya’ya yerleşmiş olmayan kişilere mahsus -%35 yerine %1 vergi oranı uygulamaktadır. İngiltere 1979 yılında döviz işlemleri üzerindeki denetimi kaldırdıktan sonra gelir ve kurumlar vergi oranlarında indirim gitmiş, 1984’te de yabancı firmaları kontrol kurallarını kanunlaştırmıştır. Almanya ise 1990’lı yıllarda %60 olarak uyguladığı kurumlar vergisi oranını 2002 yılında kademeli olarak %38’e kadar indirmek zorunda kalmıştır.

2.5. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI

Transfer Fiyatlandırması çok kapsamlı amaçlarla kullanılmaktadır. Vergi yükünü yönetmek, vergi düzenlemelerine uymak, tarifelerini yönetmek, uygun performans değerlemelerini teşvik etmek, rekabetçi piyasa durumunu sürdürebilmek, nakit transfer durumlarını yumuşatmak, enflasyon riskini minimize etmek, döviz kuru üzerindeki kontrolleri sağlamak, sanayi ve politik koşullara işaret etmek, gerçek maliyetler ve geliri uygun bir şekilde yansıtmaktır (Günaydın, 1999:76).

Transfer fiyatlamasına başvurulmasına en önemli amaçlarından biri vergi açısından oluşan amaçtır. En temel amaç daha az vergi ödeyerek karlılık düzeylerini artırmaktır. Faaliyet gösterilen endüstride malların üretilmesinde gayri maddi varlık bulunması halinde, malların fiyatlarının belirlenmesi zor olmakta ve emsal mal bulunamamaktadır. (Batı, 2015:4).

Transfer fiyatlandırmasının amaçları; yönetsel amaçlar, uluslararası boyuttaki amaçlar ve vergisel amaçlar olmak üzere üç başlık altında toplanabilir.

2.5.1. Yönetimsel Amaçlar

Transfer fiyatlandırmasının işletmeler açısından önemli amaçları vardır. Bu amaçları özetle şu şekilde sıralayabiliriz (Çelik, 2000:104).

- İşletme içerisinde kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak,
- Bir bölümün performansını değerlemek, bu performansı işletmenin diğer bölümleriyle karşılaştırmak,
- Bölüm yöneticilerini bölüm karlılığını arttırmak için motive etmek,
- Stratejik ortaklıkları geliştirmek,
- Amaç uyumunu sağlamak.

2.5.2. Uluslararası Boyuttaki Amaçlar

Transfer fiyatlandırmasının uluslararası amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Işık, 2007:55):

- Rekabetçi Piyasadaki konumun sürdürülmesi,
- Nakit transfer sınırlamalarından kurtulmak,
- Ülkeler arası enflasyon ve döviz kuru riskini minimize etmek,
- Gerçek maliyetler ve geliri uygun bir şekilde yansıtmak.

2.5.3. Vergisel Amaçlar

Transfer fiyatlandırmasının ekonomik amaçları yanında daha çok vergisel amaçları ön plana çıkmaktadır. Çünkü çok uluslu şirketlerde vergi ve benzeri ödemeler maliyet unsuru olarak görülmekte ve söz konusu maliyet unsurlarından kurtulma çabaları her zaman gündemde olmakta ve çeşitli yollarla vergiden kaçınmaya çalışılmaktadır (Yardımcıoğlu v.d., 2005:30):

Küresel vergi yükünün en alt seviyede tutularak toplam karın maksimum düzeye ulaştırılması, transfer fiyatlandırılmasının vergisel amacıdır

Çok uluslu şirketler vergi mevzuatının her ülkeye göre farklılık gösterdiğinin bilincindedirler ve değişik ülkelerde faaliyet sergilemenin avantajından faydalanma arzusundadırlar.

Transfer fiyatlandırması ile erişilmek istenilen vergi ile alakalı amaçlar şu şekilde sıralanabilir;

- Vergi oranları yüksek seviyedeki ülkelerde, ilişkili şirketlerle düşük fiyatla satış ve yüksek fiyatla alış gerçekleştirerek, vergi oranı düşük seviyede olan ülkelerde de aksi politikalarla daha az vergi yükü sağlanması,
- Dışarıya ödenen kar oranı, know-how, patent ve marka hakkı karşılığında stopaj vergisi kesilecekse bunlar adına gerçekleştirilecek ödemelerin dışarıdan satın alınan malların fiyatı dahilinde yurtdışına kaydırılması ile çok daha düşük stopaj vergisi ödenmesi,
- İthalatı yapılan malların transfer fiyatının düşük seviyede gösterilerek katma değer vergisi ve gümrük vergilerinin daha düşük ödenmesi,

- Kar transferlerine, kurlara ve dövizle karşı konulan kısıtlamalardan etkilenmemek amacıyla transfer fiyatları değıştirilerek daha düşük oranda vergi ödenmesi,
- Çok uluslu şirketlerin merkezinde gerçekleştirilen ve ilişkili şirketlerin faydalandığı hizmet bedellerinin ilişkili şirketlere dağıtılmasında, vergi oranı yüksek düzeyde olan ülkelerdeki ilişkili şirketlerin payı yükseltilirken vergi oranı düşük seviyede olan ülkelerde yer alan ilişkili şirketlerin payı düşürölerek vergi oranı yüksek düzeyde bulunan ülke içindeki şirketin maliyetlerinin yükseltilmesi koşuluyla az kar elde edilmesi ve dolayısıyla daha düşük düzeyde vergi ödenmesi,



BÖLÜM 3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ

3.1. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ BELİRLENME ÖLÇÜTLERİ

İşletmenin doğru yatırım kararları alabilmeleri için transfer fiyatlandırmada bazı ölçütleri dikkate almaları gerekmektedir. Bu ölçütler birlikte yerine getirildiğinde transfer fiyatlaması ile belirlenen amaçlara ulaşmak kolaylaşacaktır. Transfer fiyatlandırması uygulamasının başarılı olabilmesi için bir takım ölçütlere sahip olması gerekmektedir. Bu ölçütler: Amaç uyumu, bölüm özerkliği ve yönetimin çabasıdır.

3.1.1. Amaç Uyumu

Amaç uyumu, bölüm yöneticilerinin işletmenin tamamının karlılığını en üst noktaya taşıyacak kararları vermelerini sağlamaktır. Amaç Birliği, bir örgütün bir bütün olarak ve bütün bölümleri ile, daha önce belirlemiş oldukları işletme amaçlarını gerçekleştirmek için çaba sarf etmeleridir (Mısırlıoğlu, 2003:178).

Uygulanacak transfer fiyatı her bir bölümünün karını maksimize ederken aynı zamanda tüm organizasyonun da karlılığını maksimize etmelidir. Bir bölüm yönetiminin, uygulanan transfer fiyatına dayanarak bölümün çıkarlarını azamileştirmeye yönelik olarak vereceği kararlar, bir bütün olarak örgütün çıkarlarıyla çelişebilir. İşletme açısından istenen durum bu tür bir çatışmaya yol açılmaması, bölüm ile işletmenin bütünü arasında bir amaç uyumunun sağlanmasıdır. Amaçların çelişmesi halinde, bütün olarak işletme çıkarlarına öncelik verilmesi gerekmektedir (Çelik, 2000:104).

Bölüm yönetimleri bazı durumlarda bu uygulamaya kendi bölümlerinin başarısının olumsuz etkileneceği gerekçesiyle karşı çıkabilirler. Bu durumda transfer işleminde her iki bölüm yönetiminin performansları, verdikleri amaç uyumlu kararlara göre

değerlendirilmelidir. Amaç uyumu işletmenin genel karlılığını attıracak hareket tarzı olduğuna göre performansların değerlemesi de buna göre yapılmalıdır (Kaygusuz ve Dokur, 2005:408).

Bölüm yönetimi, uygulana transfer fiyatı ile bölümün çıkarlarını maksimize etmesine yönelik kararlar verirken bütün olarak işletmenin çıkarları ile ters düşebilmektedir. Amaçların çatışmasında öncelik işletme çıkarlarına verilmeli işletme, bölüm ve işletme bütünü arasında bir amaç uyumu sağlanacaktır. Uygulanacak transfer fiyatlaması ile hem kâr merkezinin hem de işletme bütünüün geliri artırılmaya çalışılmalıdır.

3.1.2. Bölüm Özerkliği (İşletme Birimlerinin Bağımsızlığının korunması)

Bölüm özerkliği, o bölümün ilgili kararlarını kendisinin verebilmesidir. Merkezkaç yönetim anlayışı ile yönetilen işletmelerde, transfer işleminin tarafı olan sorumluluk merkezi yöneticileri, yönetim konusunda içsel transferler yapma konusunda zorlanmamalı her sorumluluk merkezi yöneticisi merkezin ihtiyaçları için işletme içinden veyahut dışından en iyi fiyatı tercih etmekte özgür olmalıdır. Bölüm özerkliği transfer fiyatlama uygulaması ile performanslarının tam olarak belirlenmesi açısından önemlidir (Çelik, 2000:104).

Merkezkaç yönetimin prensibi olarak, bölüm yöneticisine transfer fiyatlarını belirleme ve organizasyon içine veya dış pazara satış yapma (ya da içeriden veya dış pazardan satın alma) yetkisi verilmelidir. Bu durumun tepe yönetimi tarafından onaylanması zor olabilir. Eğer tepe yönetimi fiyatlara müdahale ederse, bu durum merkezkaç yönetim anlayışının doğasına aykırı olacaktır. Ayrıca tepe yönetiminin doğru transfer fiyatını belirleyebilmesi için satıcı ve alıcı bölümlere ilişkin detaylar, dış pazar, değişken maliyetler ve kapasite kullanımı hakkında bilgiye sahip olması gerekmektedir. Yerel yöneticiler bütün bu konularda merkezi yöneticilere göre faaliyet kararları için çok daha fazla bilgiye sahiplerdir (Kaygusuz ve Dokur, 2005:408).

Sonuç olarak, transfer fiyatlaması, yapılırken bölüm yöneticisine maksimum bağımsızlık verilmelidir. Bölüm yöneticisi diğer bölümlerle ticaret yapıp yapmama konusunda serbest olmalıdır.

3.1.3. Yönetimin Çabası (Performans Değerleme)

İşletme içinde uygulanacak olan transfer fiyatı ile hem alıcı hem satıcı arasında bir uyum sağlanmalıdır. Bölüm performansının ölçülmesinde kâr temel unsur olduğu için uygulanan transfer fiyatı bölüm yöneticilerinin kararlarını direkt olarak etkileyebilecektir.

Mal ve hizmeti sunan ve alan taraflar karşılıklı ele alınarak transfer fiyatının bir bölümün başarısının gölgeleyen veya diğer bölümün başarısızlığının görülmesini engelleyen bir araç olarak kullanılması engellenmelidir. İşletme bir bütün olarak ele alınarak bölümler ve birimler arasındaki amaç farklılaşması en aza indirilerek bir eşgüdüm sağlanmalıdır. İyi bir transfer fiyatlandırması bölümlerin işbirliğini ve kurum kârını artırıcı özellikler taşımalıdır. Üç ölçüt arasında uyumlu bir dengenin kurulmasındaki güçlükler sebebi ile transfer fiyatlaması, sorumluluk muhasebesi uygulayan şirketler için kontrol ve başarı değerlemesi sisteminin en önemli sorun alanını oluşturmaktadır (Albayrak, 2008:27).

Transfere konu olan mal ya da hizmet için belirlenen fiyat, satan bölümün gelirlerini, satın alan bölümün de maliyetlerini etkilemektedir. Bölüm performansının ölçülmesinde temel öge kar olduğundan transfer fiyatlaması bölüm yöneticilerinin kararlarını doğrudan etkilemektedir.

Performans değerlemesinin doğru bir şekilde yapılabilmesi için, yönetimlerin aldıkları kararların başka bir başarı ölçütü olan amaç uyumluluğu doğrultusunda olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması, bir bölümün gerçek başarısını gölgeleyen veya bir diğer bölümün başarısızlığını görmeyi engelleyen bir araç durumuna getirilmemelidir (Çelik, 2000:104).

3.2. TRANSFER FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ

Transfer Fiyatlandırma saptamasında farklı yöntemler kullanılır. Bir fiyatın seçiminde yöneticilerin amaçlarını, bazen de çeşitli fiyatlandırma yöntemlerinin avantajlı ve dezavantajlı tarafları belirleyici olacaktır. Taraflar bölüm yöneticilerinin

başarı ölçüsünü değerlendirmede kullanılan ve bölümsel kâr performansını etkileyen bir fiyattır. Transfer fiyatındaki bir birimlik azalma, önemli büyüklükteki alım ve satımlarda bölümün kâr ve zararını önemli ölçüde etkileyecektir (Mısırlıoğlu, 2000:178).

Transfer fiyatlandırmada en uygun yöntem olarak fırsat maliyeti ele alınmaktadır, yalnız fırsat maliyeti nadiren kullanılmaktadır sebebi ise, fiyatın işletme kapasitesine bağlı olarak değişim göstermesidir. Birçok işletme yöneticisi ise sabit olan transfer fiyatlarını tercih etmektedir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:35).

Çok sayıda firma grup içlerindeki mal ve hizmet fiyatlandırmada maliyet paylaşımı yöntemini uygulamaktadır. Maliyet paylaşımı ve transfer fiyatlandırma birbirine yakın iki kavramdır (Koyuncu, 2005:366).

Transfer fiyatlama uygulamalarından beklenen faydalar için işletme yönetimi, işletme amaçları ile uyumlu transfer fiyatlama yöntemini seçmesi gerekir. Uygulanan her yöntem farklı varsayımlara dayandığı için yöntemlerin etkileri de birbirinden farklı olacaktır (Çelik, 2000:101).

Transfer fiyatlandırmasının tespitinde bazı unsurlar belirleyici özellik taşımaktadır. Bunlar, ülkeden ülkeye, şirketten şirkete mal ve hizmetin niteliğine göre değişiklik göstermektedir. Bunlar yabancı ülkedeki piyasa ve rekabet koşulları, vergi ve diğer yükümlülükleri, kârlılık, nakit yönetimi, ithalat kısıtlamaları, fiyat kontrolleri, yabancı ülkedeki vergileme, döviz kuru kontrolleri, hedef ve motivasyon olarak sıralanabilir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:36).

Transfer fiyatlandırmada dört temel yöntem mevcuttur (Koyuncu, 2005:367):

- Piyasa Fiyatı Yöntemi
- Maliyet Yöntemi
- Pazarlık Yöntemi
- İkili Fiyat

Yöntemlerin her birinin avantaj ve dezavantajları mevcut olup hangi yöntemlerin seçileceği işletmelerin içinde bulunduğu şartlara göre değişecektir.

3.2.1. Piyasa Fiyatı Yöntemi

Piyasa fiyatlarına bağlı transfer fiyatlandırmada serbest piyasada arz ve talebe bağlı olarak oluşan fiyatlar kullanılmaktadır. İlk olarak akla gelen cari fiyat olmakla beraber şirketlerin özelliklerine bağlı olarak farklı fiyatlarda kullanılmaktadır. Piyasa fiyatı yönteminde şirketler maliyet merkezli olmaktan çıkıp, piyasada serbest hareket eden aktörler gibi kendi fiyatlarını ana şirket politikalarına bağlı olarak belirleyebilmektedirler. Bu yöntemde kullanılan fiyat politikalarını ise cari piyasaya fiyatı, piyasa fiyatı, eksi iskonto, ve pazarlık fiyatından oluşmaktadır (Beylik, 2004:404).

Piyasa fiyatı, ara mamulü alacak olan alıcı bölümlerin, ara mamulün piyasadan alması koşulu ile ödeyeceği fiyattır. Piyasa fiyatı yöntemi performans değerlendirme bakımından en uygun fiyatlandırma yöntemidir. Transfer fiyatının piyasa fiyatı olarak sağlanabilmesi için transfere konu olan ara mamüllerin karşılaştırılabilir bir piyasasının olması gerekir. Piyasa fiyatı transfer fiyatı olarak kullanılmasında bazı düzeltmeler gerekebilecektir. Büyük miktarlardaki alımlar ve yüksek tutarlı peşin ödemelerdeki indirimler düzeltmelere örnek gösterilecektir (Öz, 2005:19).

3.2.2. Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırma Yöntemi

Maliyete dayalı transfer fiyatlandırmada, işletmenin maliyetlerinin transfer edilen ana mamulün fiyatının belirlenmesinde temel oluşturur. Uygulamadaki maliyete dayalı transfer fiyatları şunlardır (Çelik, 2000:106):

- Ortalama birim maliyetin değerlendirme ölçütü olarak kabul edildiği toplam maliyete dayalı transfer fiyatları
- Birim değişken maliyetin değerlendirme ölçütü olarak kabul edildiği değişken maliyete dayalı transfer fiyatları

Maliyet fiyatları üzerinden yapılan satış, satıcı bölümlerin kârına katkıda bulunmayacaktır. Maliyet fiyatları etkin bir karar aracı olmasına rağmen, ölçümlemede o derece etkin olmamaktadır (Çelik, 2000:106).

Maliyet esaslı transfer fiyatlandırma avantajlarına baktığımızda ise yönetim açısından basitlik ve kolaylıktır. Kâr analizinde tamamlanmış mamüllerin maliyetlemesini kolaylaştırır, bu fiyatlandırma, üretilen ürünler için nihai satış fiyatını hesaplamada ürün maliyetinin belirlenmesini kolaylaştırmaktadır (Kırlioğlu, 1995:2).

Arasında seçim yapılacak olan maliyet temeline dayalı transfer fiyatlandırma şu şekilde sıralanabilir (Aslan, 2004:47):

- Standart Maliyet - Gerçek Maliyet
- Değişken Maliyet - Tam Maliyet
- Kâr marjı ölçütleri

3.2.3. Pazarlığa Dayalı Transfer Fiyatlandırması

Üstünde anlaşma sağlanan veya pazarlık sonucu saptanan bir fiyatın kullanılması piyasa fiyatlarının kesinleşmiş bir şekli olarak kabul edilir. Bölüm yöneticilerine üçüncü kişilerle yapılan alışverişlerinde transfer fiyatını belirlemede tam yetki verilmektedir. Bölüm yöneticileri tarafından pazarlıkla tespit edilen transfer fiyatı, yöneticilere kâr üzerinde kontrol imkanı verir. Bu yöntemde başarı için o malın bir piyasasının olması ve alıcı satıcıların dışarıdan mal alıp satması da serbest olması gerekir (Günaydın, 1998:246).

Yöntemde, alıcı bölümlerin pazarda sağlayacağı indirim ve iskontolar ile satıcı bölümün sağlayacağı tasarrufların piyasa fiyatına yansıtılarak bölümler arasında uygulanacak mal ve hizmetlerdeki transfer fiyatının pazarlıkla belirlenmesi gerekmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000:427).

Yöntem özellikle satıcı bölüm tarafından alıcı bölüme transfer edilen mamullerin piyasasında (Mısırlıoğlu, 2003:179):

- Eksik rekabet şartlarının bulunması
- İşletme içi ve dışı farklı satış giderlerinin bulunması
- Farklı sayıda piyasa fiyatının bulunduğu durumlar için uygun bir yöntemdir.

İlgili işletme bölümlerini tatmin edecek bir fiyat belirlenemediği durumlarda, işletme çıkarlarını en üst seviyede tutan bir çözümün amaç uyumu açısından oluşturulması gerekecektir. Çözumsuzlük oluştuğunda, merkezi yönetimin müdahalesi olabilmektedir. Pazarlığa dayalı transfer fiyatlandırmanın etkin bir ölçümleme aracı olabilmesi için (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000:428):

- Alıcı-Satıcı bölümler arası tüm transfer fiyatının pazarlık esasına göre belirlenmelidir.
- Pazarlığa konu olan tarafların tüm seçenekleri, piyasa koşulları ve fiyatlarla ilgili tüm bilgilere sahip olmalı.
- Tarafların bölümlerin birbiriyle alışveriş yapmada serbest olması gerekmektedir.

3.2.4. İkili Transfer Fiyatlandırması

Alıcı Bölümlerin tek alıcı olması durumunda, satıcı bölümün fiyatları üzerinden mal transfer etmeleri kâr merkezi olarak kâr olanaklarını azaltmaktadır. Maliyetlere göre saptanacak transfer fiyatında piyasa fiyatının üstünde oluşması durumunda alıcı bölümü işletme dışından ara mamul satın almaya zorlamaktadır. Satıcı bölüm açısından ölçümlemeyi sağlayacak kârlı sonuçları oluşturmak ve alıcı bölümün maliyetlerini olumsuz etkenlerden arındırmak için ikili transfer fiyatlandırma kullanılabilir. İkili transfer fiyatı, satıcı bölümlerin yapay piyasa fiyatı ile satış yapmasını, alıcı bölümünde mal transferlerinde oluşan gereksiz gider yükünden kurtulmasını sağlar (Çelik, 2000:107).

İkili transfer fiyatlandırma yönteminde, birden fazla transfer fiyatı tek bir ara mamul için uygulanacaktır. Fiyatlardan biri devreden bölüm, diğeri de devralan bölüm lehine olacaktır (Yükçü, 1999:19).

İkili transfer fiyatı yöntemi, satıcı bölümün ara mamulü transfer ederken transfer fiyatı olarak değişken maliyetle artı belirli bir oranda kârla satması ve alıcı bölümünde transfer fiyatı olarak yalnız satıcı bölümün değişken maliyetlerini kabul etmesiyle gerçekleşecektir. Bu sebeple satıcı bölüm katkı oranını artırmış, alıcı bölümde yüklenmemesi gereken giderlerden arındırılmış olur (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000:429).

3.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİNİN BELİRLENMESİ

Transfer fiyatının yöntem seçiminde organizasyon yapısına ait faktörler, pazar şartları ile ilgili faktörler olarak gruplanır, organizasyon yapısına ait faktörler, merkeze bağlı veya merkezkaç yönetim şekline göre sorumluluk merkezinin seçiminde etkili olacaktır. Pazar şartlarına ait faktörler açısından seçilen yöntemler; ara mamül pazarının var olup olmasına göre belirlenecektir (Kırlioğlu, 1995:3).

3.3.1. Transfer Fiyatlandırması Saptama Yöntemleri Genel Kuralları

Transfer fiyatlandırma yöntemlerine ilişkin genel kabul gören kurallar şöyle ifade edilmektedir (Kırlioğlu, 1995:4):

- İlk olarak amaç belirlenmelidir, çünkü amaçlara göre transfer fiyat uygulamaları değişiklik gösterecektir. Bölümlerin maliyet merkezi olarak kabul edildiği durumlarda maliyete dayalı transfer fiyatı tercih edilecek ancak bölümlerin kâr merkezi ve yatırım merkezi olduğu durumlarda bu fiyatlar geçersiz olacaktır. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin politikalar saptanırken; maliyetler, yasalar, rekabet durumu ve diğer alanlardaki bütün araştırmalar yapılmalıdır. Kaynak kullanımında etkinlik ve verimlilik ilkeleri göz önüne alınmalıdır.
- Transfer fiyatlandırma belirlenirken mal ve hizmetin niteliği, piyasa koşulları, bölümler arası teknoloji ilişkileri ve talep bağımlılıkları göz önünde tutulmalı, mamüllerin niteliklerine göre sınıflandırması gerekmektedir. Transfer edilecek mal veya hizmetin piyasa fiyatı olmadığı durumlarda değişken maliyete dayalı, ikili transfer fiyatı veya teşebbüsün toplam katkı payının bölümler arası dağıtımı fiyatlandırmaya esas alınabilmektedir.
- Bölümler arasında mal ve hizmet alım-satımında piyasa fiyatı ve pazarlık fiyatı uygulanmazsa başka formüllerle transfer fiyatı belirlenebilir. Satıcı bölüm hem piyasaya hem de işletme içindeki bölüme satış yapıyorsa transfer fiyatı piyasa fiyatından belirli bir indirim yapılarak tespit edilir. İndirim oranı belirlenirken; satıcı bölümün işletme dışındaki müşterilerine sağladığı taşıma, nakit ve miktar

indirimlerinin ortalaması, satıcı bölümün dağıtım bölümüne ait brüt katkı payı ve satıcı bölümün dağıtım maliyetleri dikkate alınmalıdır. Bu maliyetlere göre belirlenecek indirim piyasa fiyatından düşülerek transfer fiyatı tespit edilmektedir.

- Eksik rekabetin söz konusu olduğu durumda ise değişken maliyete dayanan ikili transfer fiyatı ve teşebbüsün toplam katkı payının bölümler arasında dağıtımı esas alan transfer fiyatı uygulanmalıdır. Bölümler arası teknolojik bağımlılık varsa transfer fiyatları bölüm ve teşebbüs açısından birlikte belirlenecektir. Bölümler arası talep bağımlılığında ise transfer fiyatı piyasa fiyatı ve değişken maliyet arasında pazarlık yapılarak belirlenecektir. Bölümler arası teknolojik bağımsızlık ve talep bağımsızlığı söz konusu ise tam rekabet koşullarının geçerli olduğunda piyasa fiyatı transfer fiyatı olarak esas alınabilmektedir.

3.3.2 Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Transfer fiyatlandırma sistemini kalitatif ve kantitatif faktörler etkilemektedir. Örgüt yapısı, ürün zinciri, dış ticaret yönü, bölümlerin özerkliği gibi kantitatif faktörlerin yanında performans durumu, ödül sistemi, değerlendirme gibi kalitatif faktörler de şirketlerin transfer fiyatlandırmasında belirgin olmaktadır (Yükçü, 1999:20).

Şirketler amaçlarına göre farklı transfer fiyatlandırma yöntemleri kullanabilmektedirler. Bir transfer fiyatı yöntemi, bir işletme tarafından vergi yükünü azaltmak için kullanılırken diğer işletme için birimler arasında performans değerlendirme olarak kullanılmaktadır. Bölüm yöneticilerinin yerel koşullara ilişkin bilgilerinden yararlanmak için sorumluluk merkezleri oluşturulmakta ve bu şekilde yöneticilerin uzmanlaşmış bilgileri, firmaların kârlarını maksimize etmek için kullanılmaktadır.

Bir sorumluluk merkezi diğer bir sorumluluk merkezine mal ve hizmet sattığında bu transferlerde her farklı merkezin performanslarını ölçmek için bir transfer fiyatlandırması oluşturulacaktır (Koyuncu, 2005:136).

BÖLÜM 4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR

4.1. ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Uluslararası transfer fiyatlandırması uluslararası kolları olan bir şirketin kendi bölümleri ve kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyattır.

Mal ve hizmet satışları uluslararası bölüm ve kollar arasında gerçekleştiğinde uluslararası şirketin her iki bölümünde kullanabileceği bir fiyat oluşturması gerekmektedir.

Uluslararası şirketler açısından transfer fiyatlandırması, piyasada karar alma olgusunu kolaylaştıran bir unsur olacaktır, bu sebeple oluşturulan fiyatların gerçek piyasa fiyatını yansıtmayı yansıtmadığı hükümet ve vergi idareleri açısından şüphe ile karşılanabilecektir. Örneğin uluslararası bir şirket vergi oranının yüksek olduğu ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal ve hizmet satarak veya düşük fiyat uygulayıp mal ve hizmet satın alarak vergilendirilebilir kârını düşürme eğilimine girebilecektir (Kapusuzoğlu, 2003:3).

Küreselleşme olgusu ile gelişmiş ülkelerdeki çok uluslu şirketler çeşitli ülkelerdeki pazarlara daha fazla hakim olmaya başlamışlardır. Büyük şirketler ve onların yavru şirketleri arasında oluşan mal ve hizmet ithalat ve ihracatlarında transfer fiyatlandırması uygulanmaktadır. Küreselleşmeyle, şirketler ödeyecekleri vergi miktarını, ödeyeceği yeri ve kuruluş yeri seçimlerini belirleyerek ayarlama yoluna gitmektedirler.

Küreselleşme ve gelişen teknolojik ilerlemeler sonucunda çok uluslu şirketler sayı ve hacim olarak büyüyerek, yerleştikleri ülkelerin hükümetleri için bazen tehdit bazen de kamusal kararları etkileyici unsurlar olmuşlardır. Çok uluslu şirketler ve hükümetler arası ilişkilerde en fazla karşılaşılan sorunlardan birisi de çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmasıdır (Saraç, 2005:88).

Küreselleşme ile birlikte çok uluslu şirketlerin dünya ticareti içindeki payları büyümüştür. Çok uluslu şirketlerin kendi grupları arasındaki işlemleri dünya ticaretinin %70'ini oluşturmaktadır (Hatunoğlu, 2006:117).

Uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak uluslararası piyasadaki işlemleri üç şekilde gerçekleştirmektedir (Kapusuzoğlu, 2003:7):

- Ana firma ve yurtdışındaki bağlı şirketler arasında ithalat – ihracat işleri
- Ana şirketin bulunduğu ülke vatandaşları ile yurtdışındaki bağlı şirketlerin arasındaki işlemler
- Ana şirket ile diğer ülkelerin arasındaki işlemler

Çok uluslu şirketler iki veya daha fazla ülkede mülkiyeti kısmen veya tamamen kendisine ait olarak üretim ve pazarlama faaliyetleri yürüten, kendisine ait bir kurum stratejisi olan ve bu stratejileri tüm bağlı kuruluş ve şubelerine uygulayan şirketlerdir. Çok uluslu şirketler bir ana merkez ve ona bağlı çeşitli ülkelerde üretimde bulunan ve ana merkezin denetimi altındaki şubelerin oluşturdukları bir bütündür (Erdel ve Okumuş, 2002:78).

Çok uluslu şirketler ana merkez ve bu merkeze bağlı olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren şube, şirket veya iştiraklerden oluşmaktadır. Merkez izlediği stratejiler ile bağlı şirket ve şubelerin yönetimlerini organize etmekte ve denetlemektedir. Yönetim, denetim ve organizasyon işlevlerini ana merkez üstlenmekte; ana merkeze bağlı faaliyet gösteren bağlı şirket ve şubeler elde ettikleri kazançların bir kısmını veya tamamını merkeze transfer etmektedirler. Çok uluslu şirketler ilgili firmaları aracılığı ile belirledikleri fiyatlarla vergi avantajı sağlama amaçlı kâr transferi yapmaktadırlar (Yardımcıoğlu v.d., 2007:53).

İşletme stratejisi, uygulama ve biçimlendirmeyi de içinde barındıran organizasyonel bir süreçtir. Transfer fiyatlandırmasında, strateji, uygulama aşamasında oluşmaktadır. Transfer fiyatlandırma kararı transfer noktasındaki yöneticiler tarafından değil daha ziyade şirket düzeyinde alınmaktadır. Transfer fiyatlandırma kararı daha fazla merkezi ve daha fazla stratejiktir. Uluslararası transfer fiyatları ile strateji arasındaki ilişki aşağıdaki gibidir (Albayrak, 2008:66)

- Çok uluslu şirketler stratejisi uluslararası transfer fiyatlama politikalarını belirlemektedir.
- Dinamik pazar koşulları, vergi kanunları ve mevzuattaki yenilikler genel olarak uygulanan uluslararası transfer fiyatlama politikalarında istisnalara neden olmaktadır.
- İç yapılar ve sistemler şubelerin sorumluluklarını ve motivasyonlarını sürdürmelerine yönelik olarak tanımlanmaktadır.

Transfer fiyatlandırmanın artan önemini aşağıdaki dört faktörle açıklanmaktadır (Kapusuzoğlu, 2003:7):

- Merkezileşmeden özerkliğe kayan yönetim biçimi ve kâr ya da yatırım amaçlı yönetim kavramlarının daha fazla kullanılması
- Uluslararası ticarette şirketler arası transferin önemi
- Uluslararası transfer fiyatının birçok ülkenin vergi ve gümrük idarelerince sürekli izlenmesi.
- İlişkili taraf işlemlerin ve bilgilerin açıklanmasına olan ihtiyacın artması.

Çok uluslu şirketler ticaretlerinin önemli bir kısmını transfer fiyatı ile yaptıklarından dolayı transfer fiyatlama oldukça önemlidir. Çok uluslu şirketler küresel piyasalarda birçok faktörle karşı karşıya bulunmaktadır. Yönetim değerlemesi, performans gibi konular önemli olmakla birlikte daha ziyade enflasyon, nakit yönetimi, döviz kurları, uluslararası rekabet avantajları, vergileme gibi konular daha bir önem kazanmaktadır (Koyuncu, 2005:368).

Transfer fiyatlandırma konusu derinlemesine araştıran ekonomistler Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlaması yaptıklarını ileri sürmüş olup bazı çalışmaları ile bunu desteklemişlerdir.

Araştırmaların sonuçlarına göre şirketteki yabancı payının %25-50 arasında olması halinde kârlılığın farklılığı, transfer fiyatlandırma ile açıklanamamaktadır. Başka bir deyişle, yabancı şirkette ortak sayısının fazla olması ve yabancı payının %50'nin altında olması durumunda transfer fiyatlandırma olması ihtimali azalmaktadır. Araştırmacının bir başka bulgusu ise temettü ve röyalti ödemeleri konusundadır. ABD'de bulunan yabancı üretici şirketlerin temettü ve röyalti ödemeleri 1987 yılında %40 iken bu oran

1993 yılında %53'e çıkmaktadır. Araştırmacı ortaklık payı %50'nin üzerinde olan yabancı şirketlerin yerli şirketlere oranla daha fazla faiz ödedikleri ve daha fazla amortisman ayırdıkları tespit edilmiştir (Koyuncu, 2005:368).

Bazı çalışmalarda uluslararası şirketlerin iki yıllık bir dönemde transfer fiyatlandırma yoluyla gelir transferi yapıp yapmadıklarını incelenmiştir. Yapılan çalışmalarda amaç, şirket varlıkları ile kârlılıkları arasındaki doğrusal bir ilişki bulunduğu varsayımından hareketler yabancı ülke kaynaklı uluslararası şirketler ile ulusal kaynaklı uluslararası şirketlerin beyan edilmiş kârlılıkları ile temettü dağıtımları arasındaki bağlantı aracılığıyla gelir transferi yapıp yapılmadığını belirlemektir. Araştırma sonuçlarına göre iki grup arasında kârlılık ve temettü dağıtımları açısından önemli farklılıklar tespit edilmiştir. Yabancı ülke kökenli uluslararası şirketlerin kârlılık ve temettü ödemeleri uluslararası şirketlerin kârlılık ve temettü ödemelerinden çok farklıdır. Yabancı ülke kökenli uluslararası şirketlerin kârlılıkları ulusal kökenlilere göre düşük olmakla birlikte temettü dağıtımları daha yüksektir. Araştırmalar bu durumu yabancı kökenli uluslararası şirketlerin transfer fiyatlama yoluyla gelir transferi yaptıklarını gösterdiğini, içinde bulunan konjonktürün farklılıkları açıklamakta kullanılabileceğini ortaya koymakla beraber konuya ilişkin daha fazla araştırma yapılması gerektiğini ifade etmektedir (Uyanık, 2010:19).

Uluslararası transfer fiyatlandırmasının olumsuz etkilerine baktığımızda, vergi kayıplarıyla beraber güçlü sermaye ve teknolojiye sahip çok uluslu şirketler yerli şirketlerle rekabetinde avantajlı olmaları nedeni ile rekabeti engellemektedirler. Transfer fiyatlandırma ile ülke döviz kaynakları yabancı ülkelere aktarılmakta, kaynak tahsisi üzerinde olumsuz etkiler yaratarak yanlış ekonomik kararlar alınmasına sebep olmaktadır. Yüksek döviz çıkışı sebebiyle ödemeler dengesi olumsuz etkilenmektedir, yüksek enflasyon oluşmakta ve yüksek fiyatlamayı önlemek için yolsuzlukları teşvik etmektedir. Ek olarak istihdamı azaltması da bir başka olumsuz etkileri arasında yer almaktadır. Uluslararası ticarete kapalı bir ekonomiye sahip olma küreselleşen ekonomik koşullarda kabullenebilecek bir durum değildir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler transfer fiyatlamasının bu olumsuz etkilerinden kurtulmak için çalışmalar yapmaktadırlar. Transfer fiyatlamayla mücadelede dünya ülkelerinin üzerinde anlaştığı

ve adil bir kural olarak kabul edilen “Emsal Bedel Prensibine” dayalı transfer fiyatlandırma metotlarını kabul ederek uygulanmaktadır (Uyanık, 2010:21).

Uluslararası transfer fiyatlandırmanın bir diğer önemi de çok uluslu şirketler transfer fiyatlandırmasıyla manipülasyona yönelmelerinde vergi yükünü azaltmanın yanında birçok faktör etkili olmaktadır. Bu genel faktörler aşağıda gösterilmiştir.

4.2. OECD TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ

OECD The Organization for Economic Cooperation and Development, genel olarak pazar ekonomisi, çoğulcu demokrasi ve insan haklarına saygının paylaşımı gibi kavramlar için ülkeleri bir araya getiren bir örgüttür (Kapusuzoğlu, 1999:147).

Örgüt ikinci dünya savaşından sonra Marshall planını koordine etmek için kurulmuş ve daha sonra 14 Aralık 1960 yılında Paris’te imzalanan sözleşme ile üyelerinin ekonomik kalkınma, çevre, yönetim, vergi ve sosyal sorunlarını çözmek ve dünya ticaretini artırmak amacıyla teşkilatlanmıştır. Başlangıçta 16 olan üye sayısı 2005 yılında 30’a ulaşmıştır. Büyük bir kısmı büyük ve gelişmiş ekonomilere sahip ülkelerin oluşturduğu OECD üyeleri dünya mal ve hizmet üretiminin %60’dan fazlasını gerçekleştirmektedirler. Örgütün amaçları ise (Uyanık, 2010:27):

- Üyelerin ekonomik büyümesini, yaşam seviyesini yükseltmek istihdamı sağlamak,
- Ekonomik genişlemeyi oluşturmak,
- Irkçı olmayan temelde uluslararası ticareti kurallara uygun biçimde sürdürerek uluslararası standartlar getirmek.

OECD’nin genel amaçlar çerçevesinde düzenlediği “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi”, transfer fiyatlandırmada uluslararası bir uyum sağlamayı ve bu alandaki sorunları çözmeyi amaçlamaktadır (Kapusuzoğlu, 1999:147).

Hızla gelişen globalleşme süreci dünya ekonomilerini büyütmüş ve ilerleyen teknoloji sayesinde de ülkelerin ekonomileri birbirleri ile bütünleşme sürecine girmiştir. Uluslararası şirketlerin hızla büyümeleri vergi idareleri ile ilişkilerini etkilemiş, Çok uluslu şirketler faaliyet alanlarını uluslararası boyuta taşıyınca bu etkileşim sadece kendi vergi idareleri ile kalmayıp diğer ülkelere de sıçrayarak uluslararası boyut kazanmıştır. Çok uluslu şirketler amaçlarını gerçekleştirirken transferlerini gerçekleştirdikleri ülkelerin vergi idareleri ile çatışma durumu ile karşı karşıya kalabilmektedirler (Cravens, 2000:147).

Transfer fiyatlandırmasının Çok uluslu şirketler vergisel amaçlı yönetilmesi sonucu ortaya çıkan sorunlar genelde transferlerin gerçekleştiği ülke açısından vergi incelemesini de içine alan vergiden kaçınma şeklinde sorunları kapsayabilmektedir. Bu sebeple OECD “Çok uluslu şirketler ve Vergi idareleri için Rehber” yayımlayarak bu sorunları çözmek için bir yol göstermeye çalışmaktadır (Erdel ve Okumuş, 2002:79).

Bugün dünyada transfer fiyatlandırması konusunda kabul görmüş ve bütün ülkeler tarafından benimsenmiş kurallar bütünü mevcut değildir. OECD’in çalışmaları hiçbir ülkeyi bağlayıcı düzenlemeler içermeyip, üye ülkelerin de bu rehberle uyma zorunluluğu yoktur. OECD bu rehberde klavuzluk ederek mevcut sorunlara çözüm önerileri sunmaktadır. Ülkelerin transfer fiyatlandırması konusunda ayrıntılı bir düzenlemeleri olmadığından çoğu ülke OECD Rehberini kendilerine rehber edinmekte ve uygulamaktadır.

4.2.2. OECD’nin Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Çalışmaları

1960 yılında kurulmuş olan Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı OECD transfer fiyatlandırmasının ilk uluslararası rehberi 1979 yılında mali işler komisyonu aracılığıyla hazırlanmıştır. 1995 yılında Transfer Fiyatlandırması Rehberi gözden geçirilip güncellenerek tekrar yayınlanmıştır. Rehber 25 Haziran 1995 tarihinde OECD Mali işler Komitesi tarafından ve 13 Temmuz 1995 tarihinde yayınlanmak üzere OECD konseyi tarafından kabul edilmiştir. Rehber transfer fiyatlandırmasına ilişkin diğer konularda ek bölümlerle desteklenerek süreklilik arz edecek şekilde belirli aralıklarla

güncellemektedir. Rehber kapsamında ele alınan başlıca rapor Gelir ve Sermayeye ilişkin OECD model vergi anlaşmalarının 9.madde de geçen “emsallere uygunluk” kavramının irdelendiği Transfer Fiyatlandırması ve Çok Uluslu İşletmeler Raporu’dur (Erdel ve Okumuş, 2002:79).

Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmeye yönelik ele alınan ilkeleri, OECD üyesi ülkeler arasında imzalanan iki taraflı çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarının oluşturduğu geniş çaplı vergi anlaşmalarının temelini oluşturan gelir ve sermayeye ilişkin OECD Model Vergi Anlaşması kapsamına dahil edilmiştir. Bu ülkeler gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki “Birleşmiş Milletler Model Çifte Vergilendirme Anlaşması”na da dahil edilmiştir. Çok uluslu şirketlerde karşılaşılabilen uluslararası vergileme ile ilgili sorunlar bu ikili anlaşmalarda tanımlanmaktadır. OECD Model Vergi Anlaşması Çok uluslu şirketler için vergilendirme ilke maddeleri şunlardır: Mukimliği tanımlayan 4.madde; daimi işyerlerinin vergilendirmesini düzenleyen 5. ve 7.maddeler; bağlı kuruluşların elde ettikleri kârların vergilendirilmesini ve emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasını düzenleyen 9.madde sırasıyla temettülerin, faizler ve gayri maddi hak bedelleri üzerindeki vergilendirmeyi belirleyen 10, 11 ve 12 maddeler ayırım gözetmeme, anlaşmazlıkların çözümü ve bilgi değişimi konularını düzenleyen 24, 25 ve 26. Maddelerdir (Erdel ve Okumuş, 2002:79).

OECD vergi politikalarını belirleyen Mali İşler Komitesi, bu maddeleri Çok uluslu şirketler ve diğer kurumlarda uygulanışına ilişkin raporlar yayınlamışlardır. Komite bu maddelerin benimsenmesi yoluyla farklı ülkelerdeki vergi uygulamalarının sorunlarına çözüm yolu önermiştir. Rehber transfer fiyatını, bir işletmenin ilişkili kuruluşlara fiziki malların ve gayri maddi hakların tesliminde ya da sağlanmasında uyguladıkları fiyatlar şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımda geçen ilişkili kuruluş deyimi, OECD Vergi Anlaşmasının 9. maddesinin 1 a) ve 1 b) alt bentlerindeki koşulları sağlayan kuruluş anlamında kullanılmaktadır. Bu koşullara göre iki kuruluştan birinin diğer kuruluşun idaresi, denetimi veya sermayesinde doğrudan ya da dolaylı olarak yer alması halinde, bu iki kuruluş “İlişkili Kuruluş” konumunda bulunmaktadır (Biçer, 2010:6).

4.2.3. OECD Emsallere Uygunluk İlkesi

OECD Rehberi, ilişkili kuruluşlar arasındaki transfer fiyatlandırmasının emsal bedele uygun olmasını önermektedir. Emsal bedel, iki grup şirketi arasındaki transfer fiyatını sanki iki bağımsız şirket arasında gerçekleşiyormuş gibi saptanan fiyatı esas alır.

OECD Vergi Model Anlaşmasının 9.maddesinin 1.bendinde: “ilişkili kuruluş arasındaki ticari ve finansal ilişkilerde belirlenen ya da kabul ettirilen koşulların, birbirinden bağımsız kuruluşlar arasında uygulanan koşullardan farklı olması durumunda, bu koşulların bulunmadığı durumda tahakkuk etmesi gereken, ancak bu koşullar nedeni ile işletmelerden biri lehine tahakkuk etmeyen kârlar; o kuruluşun kârlarına dahil edilir, ve vergiye tabi kâr olarak vergilendirilir”. Emsallere uygunluk ilkesi, Çok uluslu şirketler grubu üyelerinin, tek ve birleşik bir kuruluşun ayrılmaz parçaları olarak değil, birbirinden ayrı işlem yapan kuruluşlar olarak kabul etmektedir. Ayrı kuruluş yaklaşımı ile Çok uluslu şirketler grubu üyelerini birbirinden bağımsız kuruluşlar olarak ele almakta ve grup üyeleri arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin niteliğine odaklanmaktadır (OECD, 2007:84).

OECD üyesi ülkeler ile OECD üyesi olmayan ülkelerin emsallere uygunluk ilkesini benimseme sebeplerinden birkaçı şunlardır: Temel neden emsallere uygunluk ilkesi uluslararası şirketler ve bağımsız kuruluşlar için vergi sorunlarının çözümünde eşitlik sağlamasıdır, çünkü emsallere uygunluk ilkesi, bağlı ve bağımsız kuruluşlar için vergisel çerçevede daha eşit bir durum sağlar, zira burada vergisel avantaj ve dezavantajlardan kaçınılmakta ve aynı tipteki varlıklar arasında göreceli karşılaştırılabilir durumun bozulması engellenmektedir. Sonuç olarak vergisel niyetler, ekonomik kararlarla karıştırılmazsa, emsallere uygunluk ilkesinin uluslar arası ticaret ve yatırımların büyümesinde önemli bir etkisi olacaktır (Kapusuzoğlu, 1999:167).

Emsallere uygunluk prensibinin uygulanmasının zor ve karışık olduğu durumlarda mevcuttur. Örnek olarak özel ürünlerin entegre üretimini yapan, benzersiz maddi olmayan duran varlıklarla işlem yapan ve veya özel hizmet sağlayan Çok uluslu şirketlerde emsal bedel fiyatı tespit etmek çok zor olacaktır. Emsallere uygunluğun tespitindeki zorlukların bir nedeni de, ilişkili şirketlerin, bağımsız şirketlerin

gerçekleştiremeyecekleri işlemleri yapabilmeleridir. Bu işlemler vergiden kaçınmaktan ziyade birbirleri arasında iş yapmaları sebebi ile gerçekleşebilmektedir.

Çok uluslu şirketler bağımsız şirketlerin karşılaşamayacağı farklı ticari durumlarla karşı karşıya kalabilirler, örneğin bağımsız bir şirket maddi olmayan duran varlığını, kâr potansiyelinin belirlenmesi mümkün olmadığı bir durumda satmak istemeyebilir veya başka bir bağımsız şirket elindeki gayri maddi varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceği riski sebebi ile, bağımsız kuruluşlarla herhangi bir lisans anlaşması imzalamaktan kaçınabilir, bu durumda bağımsız şirket dışarıya satışın riskini üstlenmeyecektir; çünkü belirleyeceği fiyatın ileride oluşabilecek potansiyel kârlılığı yansıtacağından emin değildir, fakat her zaman için maddi olmayan duran varlığın görüldüğü kadar değerli olmama riski de mevcuttur. Bu sebeple bağımsız şirket maddi olmayan duran varlığı satmak ve buna bağlı olarak riski azaltarak kârı korumaya almak veya maddi olmayan duran varlığı kullanarak kârın satış kârından farklı olacağı riskini alma konusunda seçim yapmak durumunda kalabilir. Çok uluslu şirketler grubu üyeleri arasında gerçekleşecek bu tür işlemler grubun toplam kârlılığı açısından bir risk teşkil etmez. Bu koşullar altında bağımsız şirket, maddi olmayan duran varlığı kullanabilir veya başka bir bağımsız şirkete bir süreliğine kiralayabilir. Böyle bir durum karşısında bağımsız bir kuruluş, gayri maddi varlıktan bizzat yararlanmayı, veya söz konusu gayri maddi hakkı kullanma lisansını geçici bir süre için diğer bir bağımsız kuruluşa devretmeyi, veya gayri maddi hak bedelinin yeniden düzenlendiği bir röyalti anlaşması imzalama durumunu seçebilir. Bu durumda olduğu gibi, bağımsız kuruluşların işlem koşulları, ilişkili kişilerin gerçekleştirdiği işlemlerin bazı koşullarını yansıtmakta veya oldukça yetersiz bilgi vermektedir. Bu nedenle de emsallere uygunluk ilkelerinin uygulanması zor olmaktadır (OECD, 2007:85).

OECD üyesi ülkelerin görüşü de yukarıdaki durumları göz ardı etmeden, üye ülkelerdeki ilişkili şirketlerin transfer fiyatlandırmasının emsallere uygunluk prensiplerine göre değerlendirilmesi yönündedir. Emsallere uygunluk prensipleri teoride güçlüdür, sebebi ise ilişkili şirketler arasında mal ve hizmet transferlerinin serbest piyasa da nasıl çalıştığı ile ilgili en yakın yaklaşımı temin etmektedirler. Uygulanması kolay olmasa da, vergi idareleri açısından kabul görmekte ve Çok uluslu şirketler grubu

üyelerinin gelir seviyelerinin belirlenmesinde etkili olabilmekte ve normal durumlardaki piyasa şartlarına ilişkin kıstas oluşturabilmektedirler.

Emsallere uygunluk prensiplerinden uzaklaşılması yukarıda tanımlanan teorik temelden uzaklaşılmasına sebep olarak uluslararası mutabakatı tehlikeye atacak ve bu da çifte vergilendirme riskini artıracaktır. Emsallere uygunluk prensibi deneyimi, iş topluluğu ve vergi otoriteleri açısından temel bir anlayış zeminine oturacak kadar genişlemiş ve belirli bir olgunluk seviyesine erişmiştir. Paylaşılan bu ortak anlayış ile her ülkenin kendi vergi sisteminde uygun vergi matrahının belirlenmesi ile çifte vergilendirmenin önlenmesi hedeflerine ulaşılmasında büyük önem taşımaktadır. OECD üyesi ülkeler emsallere uygunluk prensibini güçlü bir şekilde desteklemeye devam etmektedirler. Çünkü emsallere uygunluk için yasal bir alternatif olmadığı gibi global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi, teoride ve pratikte ya da uygulamada kabul edilmemiştir (Kıyat, 2010:28).

4.2.3.1. Karşılaştırılabilirliğin İnceleme Nedenleri

Emsallere uygun fiyatın tespitinde birkaç yöntem olmasına rağmen, her bir yöntem karşılaştırılabilir bir işlem üzerine kuruludur.

Emsallere uygunluk ilkesinin kullanımı genelde kontrollü bir ortamda gerçekleşen işlemlerle birbiri arası bağımsız şirketler arasında gerçekleşmiş olan işlemlerin karşılaştırılması yoluyla olmaktadır. Bu tip karşılaştırmaların faydalı olabilmesi için karşılaştırılan durumların ekonomik açıdan ilgili karakteristiklerinin birbirine yeterince yakın olması gerekmektedir.

Karşılaştırılabilirlik, karşılaştırılan durumlardaki farklılıklardan hiçbirinin incelenen durumu büyük ölçüde etkilememesidir. Düzenlemeler ile bu farklılıklar giderilmelidir. Karşılaştırılabilirlik saptanırken, bu karşılaştırmaların yapılabilmesi için hangi değişikliklerin gerekli olduğu, birbirlerinden bağımsız şirketlerin potansiyel işlemi nasıl değerlendirdikleri araştırılmalıdır (OECD, 2007:14).

4.2.3.2. Karşılaştırılabilirliği Etkileyen Faktörler

4.2.3.2.1. Mal Ve Hizmetlerin Nitelikleri

İşleme konu mal ve hizmetlerin benzeyen yönleri kontrol edilen edilemeyen işlemlerin fiyat karşılaştırılmalarında önem arz eder; maddi varlıkların temelinde; fiziksel özellikleri; kalitesi, güvenilirliği, piyasada bulunabilirliği, tedarik hacmi; hizmet sağlanması ile ilgili, hizmetlerin niteliği, kapsamı; gayri maddi haklarla ilgili işlemlerin türleri gayri maddi hakların türü korumanın süresi ve dereceleri ile hakkın kullanımından beklenen getirilerin araştırılması gerekmektedir (OECD, 2007:15).

4.2.3.2.2. Fonksiyon Analizi

Tasarım, imalat, montaj, araştırma ve geliştirme servis hizmeti, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim ayrı ayrı işlevler olup incelemeye alınacak tarafın üstlendiği başlıca işlevler tespit edilmelidir.

Fiyat, genellikle kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak her kuruluşun gerçekleştirmiş olduğu işlevleri yansıtır. Taraflardan birisi diğerine nazaran çok sayıda işlevi üstlenmesi koşuluyla girdi maliyeti ve çıktı fiyatında dalgalanmalar; sabit kıymet, tesisat ve donanım yatırımları ve kullanımları ile ilişkilendirilen zarar riskleri; döviz kurları ve faiz oranları değişmelerinden kaynaklanan finansal riskler; kredi riskler vb. ile piyasa riskleri itibariyle üstlenilen risklerin araştırılması şart olacaktır (OECD, 2007:15).

Sözleşme Şartları Sözleşmede, tarafların sahip oldukları sorumluluklar, riskler ve menfaatler açıklanmaktadır. İşlemlerin koşulları işlev analizinin bir bölümünü oluşturmakta, bu koşulların tespiti tarafların arasındaki yazışmalardan da bulunabilmektedir.

Ekonomik Koşullar Piyasa karşılaştırılabilirliği saptanırken ekonomik koşullar, coğrafi konum, piyasaların büyüklüğü, rekabet hacmi, alıcı ve satıcıların birbirine göre sahip oldukları konumlar, ikame mal ve hizmetlerin bulunup bulunmaması, bir bütün olarak piyasada ve belli bölgelerde arz ve talep seviyeleri, tüketici satın alma güçleri, arsa, işçilik, sermaye maliyetleri de dahil üretim maliyetleri, nakliye giderleri, toptan

veya perakende piyasa olması durumu işlemlerin tarihi ve zamanı gibi geniş unsurları kapsamaktadır.

İş Stratejileri İş Stratejisinde, yeniliklere ve yeni ürünlerin gelişimine açık olma, ürün çeşitliliği, risklerin önlenebilirliği, politik değişimlerin değerlendirilmesi, yürürlükteki ve taslak halindeki iş mevzuatı hükümlerine uygun davranış ve ticari faaliyetlerin uygulama sürecinde etkili olacak diğer bütün unsurları da içine alan birçok değişkenin göz önüne alınması gerekmektedir. İş stratejileri, piyasaya nüfuz etmeyi hedef alan işletme politikalarını da kapsayabilmektedir. Bir piyasaya nüfuz etmek ve mevcut pazar payını artırmayı amaçlayan bir işletme, o piyasaya sürdüğü ürünün fiyatını geçici bir süre için, farklı bir koşulda aynı piyasada karşılaştırılabilir ürünler için belirlenen fiyattan daha düşük tutabilmektedir.

Fiilen Üstlenen İşlemlerin Tabi Oldukları Uygulamalar İlişkili kuruluşlar, bağımsız şirketlerden farklı olarak çıkar çatışmalarına girmeden bazı sözleşmeler yapabilirler. Çok uluslu şirketler grubundaki sözleşmelerin strateji değişikliklerine bağlı uyum sağlayabilecek şekilde değiştirilme durumu her zaman olabilmektedir. Bu durumlarda vergi idarelerinin, emsallere uygunluk ilkesini uygularken, bir akdin düzenlenmesinin altında yatan ana sebebin ne olduğunu tespit etmeleri gerekmektedir.

Vergi İdareleri açısından işlemin içeriğine uygun şekilde incelendiği iki istisnai durum vardır. Birincisi işlemin ekonomik içeriğinin biçiminden farklı olmasıdır. Örnek olarak ilişkili bir şirkette faiz getiren borç şeklinde gerçekleşen, ancak emsallere uygunluk ilkesi uyarınca, borçlara şirketin ekonomik koşullarına bakıldığında bu borcun bir sermaye taahhüdü olarak işlem görmesi kanısına varılabilir.

İkincisi ise işlem biçim ve içeriğinin aynı olmasına karşın, işlemlerle ilgili olarak yapılan düzenlemelerin ticari açıdan bağımsız kuruluşlar tarafından benimsenebilecek olan düzenlemelerle tutarlılık göstermedikleri durumlardır.

Birden Fazla Yıla İlişkin Verilerin Kullanılması Emsallere uygun bedel tespitinde, karşılaştırılabilirliği belirleyen bir diğer etkende sadece cari yıl verilerini değil, en az birkaç yıl verilerini baz alan işlem ve gerekli karşılaştırma yapılmalıdır.

Hükümet politikaları Hükümet politikaları da, işletmelerin belirlediği transfer fiyatlandırmasının değerlendirilmesinde dikkate alınması gerekmektedir (Kıyat, 2010:29).

4.2.4. OECD Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

4.2.4.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri

OECD 9. maddesi birinci fıkrasında, anlaşmaya taraf akit devletlerden birinin vergi idaresinin, bağımlı şirketler arasındaki işlemler sonucu oluşan kârın bağımlı şirketlerin kendi aralarındaki ilişki nedeni ile bağımsız şirketler arasında gerçekleşen işlemlere kıyasla olması gereken miktardan düşük olması halinde kârın düşük gösterildiği ve bu sebeple ülke vergi otoritelerinin gelir ve kârlar üzerinde düzenlemeler yapabileceği belirtilmiştir.

Geleneksel işlem yöntemleri ve işlemsel kâr yöntemleri, ilişkili şirketler arasındaki ticari ve finansal işlemlerin emsal bedel prensibine uygunluğu için kullanılırlar. Yöntem OECD'in yayınlanmış olduğu rehberde açıklanmış olup her duruma uygulanabilecek tek bir yöntem yoktur. Mükelleflerin bu rehberde belirtilmeyen fakat kendi durumlarına uygun olan yöntemleri tercih etme hakları da mevcuttur.

OECD Rehberine göre geleneksel işlem metotları işlemsel kâr metotlarına tercih edilmelidir. Geleneksel işlem metotlarının güvenli olarak uygulandığı durumlarda işlemsel kâr metotları son çare olarak uygulanmaktadır. Ancak, ekonomik gelişmeler OECD'nin bu konudaki tavrının değişmek zorunda kalacağını ve işlemsel net kâr payı metodunun kullanımında artış meydana geleceğini tahmin etmektedir (OECD, 2007:127).

4.2.4.1.1. Karşılaştırılabilir Kontrol Edilemeyen Fiyat Yöntemi

Yöntem birbirleri ile karşılaştırılabilir olaylarda kontrollü bir işlemde satın alınan bir mal veya hizmet faydalanılan hizmet karşılığında ödenen fiyatın, kontrolsüz bir işlemde uygulanan fiyat ile karşılaştırılması temeli esasına dayanır. Eğer iki fiyat arasında fark varsa, bağılı şirketler arasında emsal bedel prensibine uygun bir işlem yapılmamış demektir.

Kontrolsüz bir işlemin kontrollü bir işlemle karşılaştırılabilir olmasını iki şartı vardır (OECD, 2007:127):

- Karşılaştırılabilir işlemlerin arasında serbest piyasa fiyatını etkileyebilecek maddi farklılıkların olmaması.
- Farklılık bulunması halinde bu farklılıkları eritebilecek makul düzenlemeler yapılabilir olmalıdır.

Karşılaştırılabilir kontrolsüz bir işlemin bulunması halinde bu metot emsal bedel prensibinin uygulandığı en uygun ve direkt metot olarak, diğer tüm metotlara tercih edilmesi gerekmektedir.

Ancak bağımsız şirketler arasında gerçekleşen ve materyal farklılıkların fiyat üzerinde etkili olmadığında karşılaştırılabilir işlemlerin bulunması kolay olmayacaktır. Örnek olarak mal transferi yapılan kontrollü ve kontrolsüz işlemlerin arasındaki küçük bir fark fiyatı etkileyecektir ve bu durumlarda fiyat ayarlaması yapılması gerekecektir.

4.2.4.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı metodu, kontrollü bir işlemde mal veya hizmeti bağımlı bir firmaya sunan bir satıcının bunlar için katlandığı maliyetlerin tespit edilmesi ve piyasa şartları ve yapılan, gerçekleştirilen fonksiyonlarını da katarak uygun bir kâr marjı payının bu maliyetlere ilave edilmesi esasına dayanır. Maliyete eklenen kâr marjlı fiyat kontrollü işlemde emsal bedel fiyatı olacaktır.

Maliyet Yöntemi tercih edilen işleme konu mallar (Kıyat, 2010:66):

- Yarı Mamüller
- Müşterek Üretim anlaşmasına konu mallar
- Uzun Dönemli alım-satım anlaşmasına konu mallar
- Hizmet veya hizmet olarak sınıflandırılabilen işlemler
- Maliyet Artı Metodu metodu Transfer fiyatlandırma metotlarındaki gibi sadece tek bir tarafa, inceleme yapılan firmaya uygulanabilen metotlardır ve bu yöntemi ile net kâr marjı metotlarından ayrılırlar. Firmaların kullandıkları varlıklar, üstlendikleri riskler ve kompleks fonksiyonların gerçekleştirildiği işlemlerde uygun verilerin bulunmaması durumunda bu metotların uygulanması zordur.

Maliyet artı metodunun uygulanabilmesi amacıyla kontrolsüz bir işlemin kontrollü bir işlemle karşılaştırılabilmesi için iki koşuldan birinin karşılanması gerekmektedir.

- Karşılaştırılan işlemler arasında farklılığın olmaması veya bu işlemleri yapan şirketler arasında serbest piyasada geçerli maliyet artı kâr marjını etkileyen maddi farklılığın olmaması.
- Farklılık olması halinde bu farklılıkların maddi etkilerini kaldıracak düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Bu metodun uygulanmasındaki en büyük güçlük giderlerin tespit edilmesidir.

Maliyet Artı Metodu uygulamasında karşılaştırılabilir maliyetlerin belirlenmesinde ve bu maliyete karşılaştırılabilir kâr oranının uygulanması konusunda dikkat edilmesi gerekmektedir.

Karşılaştırmada diğer önemli bir hususta muhasebe tutarlılığının sağlanmasıdır. Muhasebe usul ve esaslarında süreklilik bulunmalıdır. Muhasebe standartları ve şartları değişik olsa da genel bir şirketin maliyet ve giderleri 3 kategoriye ayrılmaktadır⁴⁶:

- Mal ve Hizmet üretiminin direkt masrafları,
- Üretim süreci ile alakalı olabilen mallar ve hizmetler için de ortak olabilen dolaylı üretim masrafları,
- Şirket faaliyet giderleri.

Bunların kâr üzerindeki etkileri analiz edilmelidir. Maliyet artı yöntemi hesaplamasının kolay olması, az bilgi gerektirmesi, kolay uygulanabilirliği avantajları arasında sayılır; ayrıca maliyetlerin saptanmasında kullanılan yöntemlerinde kontrollü ve kontrolsüz işlemler arasında da tutarlı olması gerekmektedir (Kıyat, 2010:66).

Maliyet artı yönteminde harcamaların tipi, düzeyi, gerçekleştirilen işlevler ve varsayılan risklere göre önemlilik arz etmektedir.

4.2.4.1.3. Yeniden Satış Fiyat Yöntemi

Yeniden satış fiyat yöntemi, bağlantılı bir firmadan alınan bir ürünün bağlantısız bir firmaya yeniden satıldığı fiyat esasına dayanmaktadır. Bu yeniden satış fiyatı, uygun bir brüt kâr marjı kadar indirilir. Brüt satış kârı, yeniden satışı yapanın satış ve diğer faaliyet harcamalarını ve gerçekleştirilen işlemleri (kullanılan varlıkların ve katlandığı varsayılan riskler hesaba katılmaktadır) kapsayan uygun kârını ifade etmektedir. Brüt satış kârı düşüldükten sonraki tutar (ürünün satışı ile ilgili diğer maliyetler de gümrük vergisi vb. düzeltilenektir) ilişkili şirketler arasındaki mal ve hizmet transferlerinde emsallere uygun fiyat olacaktır. Bu fiyat yöntemi özellikle pazarlama faaliyetleri ile ilgili en yararlı yöntemdir (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:79).

Bu yöntemle de karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemindeki gibi kontrol dışı bir işlem, aşağıdaki iki koşul gerçekleşmesi halinde karşılaştırılabilir özellik taşıyacaktır (Kıyat, 2010:66):

- Karşılaştırma konusu işlemler veya bu işlemi yapan firmalar arası farklılıklar pazar fiyatını etkileyememelidir.
- Söz konusu farklılıkların sebep olduğu maddi farklar, makul düzeltimler ile giderilebilmelidir.

Yeniden satış fiyatı yönteminde karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemine göre ürün farklılıklarında daha az düzeltim yapılması gerekir. Çünkü küçük ürün farklılıklarının kâr marjı üzerindeki maddi etki oluşturma olasılığı fiyata göre daha azdır.

Satıcı, ürünü kendisi ürünün değerine herhangi bir katkı yapmadan satıyorsa bu yöntemin uygulanması kolay olacaktır, fakat, satıcı satış öncesinde ürünü belli bir sürece tabi tutuyorsa ve zor bir birleştirme sürecinden geçiriyorsa, ürünün bünyesinde bir değişim oluyorsa bu yöntemle emsal bedel fiyatına ulaşmak güçleşecektir.

Bu yöntemde satıcının malı alması ile satışı arasındaki mesafe ne kadar kısa ise yöntem en doğru biçimde uygulanacaktır. Mal, alıcı ve satıcı arasındaki zaman çok geçerse araya birçok faktör girecek (piyasa değişiklikleri, döviz kurları, masraflar vb.) ve yöntem güçleşecektir.

4.2.4.2. İşlemsel Kar Yöntemleri

Bu yöntemlere, emsallere uygunluk tespitinde geleneksel işlem yöntemlerin tek başına yeterli olarak kullanılmadığı veya bazı olağanüstü durumlarda hiç kullanılmadığında başvurulmaktadır.

İşleme dayalı kâr yönteminde kontrol altındaki işlemlerden kaynaklanan kârları araştırmaktadır. İşleme dayalı kâr yöntemlerine başvurmak veri teminlerindeki zorluklar sebebiyle uygulamada güç olmaktadır (OECD, 2007:17).

OECD geleneksel işlem yöntemlerine öncelik verilmesini, bu yöntemlerin kullanılmasının mümkün olmadığı zamanlarda işlemsel kâr yöntemlerine başvurulmasını önermiştir. Bu konuyla ilgili OECD 2006 Şubat’ ta işlemsel kâr yöntemleri ile ilgili yönergelerini yorumlara açmıştır. Gelen yorumların yoğunluğu ve içeriklerinden dolayı 2008 Ocak’ ta ülkelerin işlemsel kâr yöntemleri uygulama deneyimleri ile ilgili ek notlar yorumlara açılmıştır. OECD’nin işlemsel kâr yöntemlerini son çözüm olarak önermesine rağmen şirketler bu yöntemlerin pek çok durumda pratik açıdan geleneksel yöntemlerden daha kullanışlı olduğunu vurgulamışlardır. Bu yöntemlerin uygulanışı ile ilgili daha ayrıntılı bir rehber hazırlanması istenmiş, yöntemlerin “son çözüm” konumundan kaldırılması istenmiştir (Kıyat, 2010:69).

4.2.4.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemi

İşlemlerin birbirleriyle iç içe girmiş olduğu durumlarda, bu işlemleri ayrı ayrı değerlendirmek uygun olmayacaktır. Kâr bölüşüm yöntemi, kâr üzerinde kontrol altındaki bir işlem içinde yapılan ya da kabul edilen özel koşulların etkilerini, bağımsız şirketlerin taahhüt ettiği işlemlerde gerçekleştirmeyi umdukları kârları ölçü alınarak gidermeye çalışmaktadır. Yöntem ilk olarak bağlantılı şirketin kontrol altındaki işlemlerden oluşan ve bağlantılı şirkete ait bölüştürülecek kârı tanımlamaktadır. Sonrasında ise, bağlantılı şirketler arasında ekonomik geçerli bir temel ile bu kârın bölüşümü yapılmaktadır. Ekonomik geçerli temelde, emsallere uygunluğu yansıtan kârın tespit edildiği durumdur. Diğer bir ifade ile kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere toplam faaliyet kârı veya

zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanmaktadır.

Birleştirilmiş kâr, işlemlerden kaynaklanan toplam kâr olabilir veya taraflardan birine kolayca tahsis edilemeyen kârı gösteren artık kâr olabilir. Birleştirilmiş kârı da baz alan katkı payında tarafların oluşan toplam kârdaki katkıları saptanacaktır. Kâr paylaşımında katkı oranları esas alınacaktır. Artık kâr analizinde ise tarafların masrafları toplamı, gelirden düşüldükten sonra oluşan kâr paylaşılacaktır.

Kâr Bölüşüm yönteminin güçlü bir yönü, genellikle karşılaştırılabilir işlemlere sıkı bir şekilde bağlı olmaması sebebi ile bağımsız şirketler arasında tanımlanabilen bir işlem olmasa dahi kullanılabilmesidir. Emsali olmayan bir gayri maddi varlığın işlemlerin değerlendirilmesini güçleştirdiği durumlarda da bu yöntem tercih edilmektedir.

Bu yöntemin zayıf yönü dış pazar verilerinin kontrol altında işlem yapan her bağlantılı firmanın katkılarını değerlendirdiğinin kabul edilmesinden dolayı, diğer yöntemlere kıyasla burada söz konusu işlemlere daha az bağlı olunmasıdır.

İkinci bir zayıf yön ise yöntem ilk bakışta kolay görünmesine rağmen, bağlı şirketler ve vergi idareleri, benzer şekilde yabancı kökenli bağlı şirketlerden bilgi temininde zorluklarla karşılaşabilmektedirler. Ayrıca kontrollü işlemlerde rol alan bağlantılı şirketlerin birleşik gelir ve masraflarını ölçmek zordur. Kâr Bölüşüm yöntemi katkı analizi ve artık değer analizi ile belirlenebilmektedir.

Katkı analizinde birleşik kârlar, kontrollü işlemlerden elde edilen toplamlar, bağlantılı kuruluşlar arasında gerçekleştirildikleri katılım sayesinde işleme ne kadar katkıda bulunduklarına göre dağıtılacaktır. Katkılarının değerlerinin direkt ölçülebilmesi durumunda tarafların katkılarının asıl pazar değerinin bulunmasına gerek yoktur. Genellikle katkı analizinde toplanan veya bölünen kâr faaliyet kârıdır.

Tarafların her birinin kontrollü işlemlerde yaptıkları katkılarının değerinin belirlenmesi zor olduğu durumlarda her olayın gerçekleri ve şartları ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Artık değer analizinde ise incelenen kontrollü işlemdeki toplam kâr iki basamakta bölünür. Birinci basamak taraflara yaptıkları işlemin çeşidine göre uygun bir gelir elde edecek kadar kâr dağıtması esasını alır. Genelde bu miktar bağımsız şirketler arasında benzer işlemlerin pazar miktarı göz önüne alınarak belirlenir. İkinci basamakta ise birinci basamaktan arta kalan tutar, bağımsız şirketler arasında dağıtılıyormuş gibi dağıtılır (OECD, 2007:21).

4.2.4.2.2. İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminde, uygun bir temelde (mükellefin gerçekleştirdiği kontrol altındaki işlerin net kârlılık payını kontrol etmektedir. Bu yöntem yeniden satış fiyatı ve maliyet artı yöntemi ile aynı biçimde çalışmaktadır. Bu yöntemde mükellefin kontrol altındaki işlemden kaynaklanan net kârı, aynı mükellefin kontrol dışı işlemleri sonucu elde edebileceği net kâra göre değiştirilmelidir. Bunun mümkün olmadığı durumlarda bağımsız şirketlerin karşılaştırılabilir işlemleri sonucunda elde edilen net kâr tutarı, yol gösterici olarak kullanılabilir. Sonraki aşamalarda ise bağlantılı şirketler ile bağımsız şirketler arasında yapılacak işlevsel analiz, işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin saptanmasına ve sağlıklı sonuçlar için gerekli düzeltmelerin yapılmasına gerek duyabilmektedir.

Bu yöntemin güçlü bir yönü, net kâr paylarının (varlıkların getirisi, faaliyete ilişkin satış kârları ve net kâra ilişkin diğer ölçüler gibi) işleme dayalı farklılıklardan, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemine göre daha az etkilenmesidir. Ayrıca net kârlılık, kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlemler arasındaki işlevsel farklılıklara, brüt kâr payına göre daha toleranslıdır. Şirketler arasında gerçekleştirilen işlevlerdeki farklılıklar ağırlıklı olarak faaliyet harcamalarına yansıtılmaktadır. Sonuçta işletmeler, geniş bir aralıkta brüt kâr payları tutarlarına sahip olabilirler, fakat genel olarak benzer düzeyde bir net kârlılıkları olacaktır.

Uygulamadaki bir diğer güçlü yön ise, birden fazla bağlantılı şirketin varsayılan sorumluluğun ve gerçekleştirdiği işlevlerin saptanmasına gerek olmamasıdır. Bütün taraflar için sık sık defter ve kayıtların incelenmesine ve maliyetlerin tahsisine lüzum yoktur. Bu durum, taraflardan birine ait işlemlerin karmaşık olması ve birbiriyle ilişkisiz çok sayıda faaliyet alanı bulunması veya taraflardan birinden bilgi temin etmenin güç olduğu durumlarda avantajlı olacaktır.

Yöntemin belki de en zayıf yönü, vergi mükelleflerinin işlemsel net marjını fiyat veya brüt kâr marjını etkilemeyerek bazı faktörlerden etkilenmesinin oluşabilmesidir. Bu etkilenme, net kâr marjının emsal bedele uygun rakamını bulmayı güçleştirir.

Kontrollü işlemlere benzer kontrolsüz işlemler bulunmadığı zamanlarda karşılaştırılabilirlik yakalanamayacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında da kontrolsüz işlemlerle ilgili kâra ve bu kârın oluşumuyla ilgili gerekli olan bilgilere ihtiyaç olacağından bunlara ulaşamadığında uygulanabilmesi de mümkün olamayacaktır. Bu yöntem, ilişkili şirketlerden sadece bir tarafa uygulanabilmektedir. Yeniden satış fiyatı ve maliyet artı yönteminde de bu özellik mevcuttur.

Net kâr marjının kullanımında kararsızlık doğuran iki neden oluşmaktadır. Faaliyet giderleri ve gider çeşitlerinin farklılığı net kâr marjlarını etkilerken brüt kâr marjları ve fiyatları etkilemez. Fiyatlar ürün farklılıklarından etkilenebilirler ama faaliyet kârları bu tür farklılıklardan genelde etkilenmezler. İlişkili şirketler arasında fonksiyonların benzer olması kadar fonksiyonların ilgili özellikleri de karşılaştırılabilirlik için yeterli olması gerekmektedir.

İşlemsel net kâr marjı yöntemi, farklılıkları yok eden düzenlemeler yapılarak kullanıldığı sürece diğer yöntemlerin çözemediği sorunları çözecektir (OECD, 007:22).

4.2.5. Peşin Fiyat Sözleşmeleri

Peşin fiyat anlaşmaları, belirli bir zaman süreci içinde geçerli olmak koşuluyla, kontrol altındaki işlemlerde belirli ölçütler doğrultusunda (yöntem, karşılaştırılabilir unsurlar, uygun düzeltimler, gelecekteki olaylar için kritik varsayımlar vb.) peşin olarak transfer fiyatlamasını belirleyen bir anlaşmadır. Anlaşma süreci, mükellef tarafından başlatılmakta ve mükellefle vergi idaresi arasında yapılan görüşmeler sonucunda tamamlanmaktadır. Anlaşma ile transfer fiyatlandırmasının sorunları çözülecek, idari ve hukuki eksiklikler ile anlaşma mekanizmasının eksiklikleri giderilmeye çalışılmaktadır. Geleneksel yöntemleri kullanma zor olduğunda veya imkansız olduğunda peşin fiyatlandırma anlaşmaları çok yararlı olmaktadır.

Bazı ülkeler ve vergi idareleri ile mükellefler arasında tek taraflı anlaşmalara izin verirken, ülkelerin büyük bir kısmı, çifte vergilendirme sorunları sebebi ile iki taraflı ya da çok taraflı anlaşmalara izin vermektedir.

Yanlış bilgi verme, hileli işlemler olması durumunda peşin fiyatlandırma anlaşmaları geçmiş de kapsayacak biçimde iptal edilebilir ve ilgili vergi idareleri diğer vergi idarelerini de olayla bilgilendirmektedir (Kapusuzoğlu, 1999:192).

OECD, peşin fiyatlandırma anlaşmalarını, ilişkili kişilerle yapılacak ticari işlemlerin gerçekleşmesinden önce, bu işlemler için belirli bir zaman süreci içinde uygun bir transfer fiyatlandırmasının tespit edilmesinde kullanılacak olan yöntem, emsal kurum, emsal işlem gibi bir takım kriterlerin belirlenmesi amacıyla mükellef ile vergi idaresi arasında gerçekleştirilen anlaşma şeklinde açıklamıştır. Anlaşma sonucunda vergi idaresi, mükellefin kullanmış olduğu yöntem nedeniyle inceleme yapamayacak, yapılacak olan incelemeler ise mükellefin üzerinde anlaşma sağlanan yöntemin anlaşma şartlarındaki esaslara uyup uymadığı şeklinde olacaktır (Köse ve Ferhatoğlu, 2008:57).

4.2.5.1. Peşin Fiyat Anlaşmalarının Avantajları

- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları vergi mükelleflerinin uluslararası işlemlerde karşılaşacakları vergisel yükümlülük ve sorunları belirgin olarak önceden tahmin etmelerini sağlamaktadır.
- Peşin fiyat anlaşmaları vergi idareleri ile mükellefleri işbirliğine yöneltir.
- Peşin fiyat anlaşmaları transfer fiyatlandırması ile ilgili sorunları mahkeme aşamasına gelmeden çözerek vergi idareleri ve mükelleflere zaman ve maliyet kazandırmaktadır.
- İkili ya da çoklu PFA olduğu zaman çifte vergilendirme önlenmekte ya da olasılığı azalmaktadır.
- Peşin fiyat anlaşmaları sürecindeki bilgi alışverişi ile vergi idareleri, şirketlerin işlemlerini ve sorunlarını daha kolay anlayabilmektedir.
- Dış ülkelere gelecek yatırım kararlarındaki belirsizlikleri ortadan kaldırmaktadır.
- Mükellef daha özgürce kendini ifade etme şansı tanımaktadır.

4.2.5.2. Peşin Fiyat Anlaşmalarının Dezavantajları

- Tek taraflı Peşin fiyat anlaşmaları hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri için sorunlar oluşturulabilmektedir, iki taraflı ve çok taraflı Peşin fiyat anlaşmalarının aksine, tek taraflı anlaşmalar çifte vergilendirme sorununu gidermemekte ve mükelleflerin işlemlerine bir kesinlik getirmemektedir.
- Tek taraflı Peşin fiyat anlaşmalarında bir ülkenin emsal bedel uygunluk ilkesi diğer ülke tarafından uygun görülemeyebilir.
- Peşin fiyat anlaşmalarının hazırlanması aşamasında pazar koşullarındaki değişim ile ilgili güvenilir tahminler yapılmadıysa ve kritik varsayımlar göz önünde bulundurulmadıysa sorunlar oluşabilmektedir.
- Vergi idarelerinin tek taraflı anlaşmalarda sadece belli sayıdaki ilişkili şirketi kapsamı durumunda sorunlar çıkabilmektedir. Bilgilerin mükelleften izinsiz kullanılmaması ve anlaşmanın sağlanmamış olması vergi inceleme nedeni olarak görülememelidir.
- Vergi idarelerinin Peşin fiyat anlaşmaları sürecinde elde etmiş olduğu ticari sırları gizlilik ilkesi gereği güvende tutması gerekmektedir.
- Peşin fiyat anlaşmalarının uzun zaman ve maliyet yüksekliği nedeni ile küçük şirketlerce uygulanması azdır.
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmayan ülkelerin çift taraflı Peşin fiyat anlaşmaları yapma şansı yoktur.

4.3. A.B.D. TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ

Transfer fiyatlandırması konusunda ilk yasal düzenlemeler ABD’de ortaya konulmuştur. ABD’den sonra diğer ülke ve kuruluşların yaptıkları düzenlemeler de sürekli ABD’deki düzenlemeleri esas almıştır. OECD düzenlemeleri, küçük farklılıklara rağmen ABD düzenlemeleri paralelindedir (Kapusuzoğlu, 2003:25).

ABD’de devlet egemenliği ve vergileme açısından çok önemli olan transfer fiyatlandırması konusu, ABD Gelir Yasasının 482 numaralı bölümünde düzenlenmiştir

482 Madde, Gelir ve indirimlerin vergi mükellefleri arasında dağıtımını doğrudan veya dolaylı olarak aynı menfaatler ile sahip olunan veya kontrol edilen tüzel kişiliğe haiz olup olmadıklarına, Birleşik Devletlerde kurulmuş olup olmadıklarına yahut bağlı (ilişkili) olup olmadıklarına bakılmaksızın iki veya daha fazla organizasyon, ticari faaliyet veya işletmenin söz konusu olduğu her olayda, Maliye Bakanı, vergilerin kaçırılmasını önlemek veya bu organizasyonlar, ticari faaliyetler veya işlerden her hangi birinin gelirini açıkça yansıtmak için bir dağıtım, tahsis veya paylaşırmanın gerekli olduğunu saptarsa, safi gelir, indirimler, mahsuplar veya karşılıklı bu durumdaki organizasyon, ticari faaliyet veya işletmelerin aralarında dağıtılabılır, tahsis edilebilir veya paylaşırılabilir (Yardımcıoğlu v.d., 2007:56)

Görüleceği üzere, 482 numaralı bölümün transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemesi özellikle ilişkili kişileri tek tek saymak yerine ilişkiyi ortak menfaatlara sahip olmaya dayandırmak ve düzeltme yetkisinin kullanımı için faaliyetin tüzel kişilik eliyle yürütülmesini aramayarak idareye oldukça geniş bir yetki alanı çizmiştir.

ABD Kongresi transfer fiyatlandırmasına ilişkin mevzuatı yukarıda belirttiğimiz 482 numaralı bölüm ile yasallaştırdıktan sonra “IRS” grup içi firmaların transfer fiyatlandırması konusunda kapsamlı bir çalışma yapıp, 482 numaralı bölüm altında uygulanabilir kurallar ile zorlayıcı hükümleri ve stratejileri belirlemesi talimatı vermiştir.

IRS bu talimat uyarınca da 1988 yılında “White Paper” yayınlamıştır. White Paper, yeniden satış fiyat yönteminin, satış fiyat yönteminin, satış, dağıtım işiyle ilgili ilişkili kuruluş işlemleri, maliyet artı yöntemlerinde üretim, imalat faaliyetleri için dizayn edildiği belirtilmiştir

4.3.1. Emsal Bedel Standardı

ABD deki düzenlemeler kapsamında transfer fiyatlandırmasında baz alınan kriter emsal bedellere uygunluk standardıdır. Emsallere uygunluk ilkesi, aralarında herhangi bir bağ ya da menfaat bulunmayan taraflarca kendi çıkarları doğrultusunda yaptıkları müzakereler neticesinde gerçekleşen işlemler için belirlenen değerdir. Kontrol altında bulunan vergi mükellefinin gerçek vergilendirilebilir gelirinin belirlenmesinde her

olay için başvurulabilecek standart, söz konusu olan mükellefin kontrol dışında bulunan mükellefle yaptığı işlemdeki emsallere uygun bedeldir. Kontrol edilen işlemin sonuçları, kontrol dışında bulunan mükellefin işlemleri ile tutarlı ya da aynı sonuçlara sahip ise emsallere uygunluk söz konusudur (Kapusuzoğlu, 2003:31).

Emsallere uygunluk ilkesi 1968 yılında yapılan düzenleme ile yasal bir süreç kazanmıştır. Yapılan bu düzenleme ile IRS mükelleflere fiyatlandırma yöntemleri konusunda seçimlik hak getirmiştir (Saraç, 2005:91).

Emsallere uygunluk ilkesi 1994 yılından önce sadece fiyatlar üzerinde yoğunlaşırken, 1994 yılından sonraki uygulamalarda fiyatların yanı sıra işlemlerin neticesinde oluşacak kârları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. ABD’de mükellefler Gelir İdaresi’nin kabul ettiği yöntemlerden olan Maliyet Artı Yöntemi, Kâr Bölme Yöntemi, Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, ya da diğer belirtilmemiş olan yöntemleri kullanabilirler. Diğer yöntemler yasadaki yöntemlerin hiçbirisi ile emsallere uygun fiyata ulaşma imkânı olmadığında devreye girmektedir. Yöntemlerin birbirine karşı üstünlüğü olmamakla beraber, emsal bedele en uygun olan yöntemin kullanılmasını gerektiren en iyi metot kuralı uygulanmalıdır (Kapusuzoğlu, 2003:32).

4.3.2. En İyi Yöntem Kuralı

ABD’de daha önce yapılan düzenlemelerde, transfer fiyatlandırmasının emsallere uygun olup olmadığı ya da ne şekilde düzenleme yapılacağı konusunda birkaç yöntemden bahsedilmiş ve yapılan düzenlemeler değiştirilemeyecek biçimde katı kurallar içeriyordu. 1993 yılında yapılan düzenleme ile en iyi yöntem kuralına uyulmaya izin verilmiştir

En iyi yöntemin seçilmesindeki dikkate alınan iki öncelikli faktör: denetlenen ve denetlenemeyen işlemler arasındaki karşılaştırılabilirlik derecesi ile analizde kullanılan veri ve varsayımların kalitesidir.

Yönetmelik, belli bir yöntem önermeden önce yöntem seçimine yönelik genel yaklaşımı düzenlenmiştir. Birbirleriyle ilişkili taraflar arasındaki emsal aralığı öyle bir yöntemle tespit edilmelidir ki, işlemin içinde bulunduğu şartlar ve gerçekler çerçevesinde emsal bedel sonuçlarına ilişkin en inandırıcı ölçü sağlanabilmelidir.(482-

1 (c) 1).Yöntemler arasında herhangi bir öncelik ya da birinin diğerine göre daha inandırıcı olması söz konusu değildir (Kapusuzoğlu, 2003:33).

Emsallere uygunluk sonuçlarını belirlemede her yöntem kullanılabilir. Keza bir yöntem uygulaması tutarsız sonuçlar vermişse, farklı bir yöntemin uygulanması zorunlu hale gelecektir. Yöntemler arasındaki en büyük kıstas budur.

Öte yandan, en iyi yöntemi belirleyen iki temel unsur mevcuttur. Bunlar;

1. Kontrol altındaki işlemler (ya da mükellefler) ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirlikleri,
2. Analizlerde kullanılan varsayım ve verilerin nitelikleridir. Sonuçların tutarlılığı, yöntem seçimini belirleyen diğer bir önemli unsurdur. İşlemler arasındaki karşılaştırılabilirliğin derecesini ölçmenin en önemli ve birincil unsuru veri ve varsayımların nitelikleridir. Yönetmelik, karşılaştırılabilirlik derecesinin ölçümünde tamlık, doğruluk, inandırıcılık ve analizlerde kullanılan veri ve varsayımların ağırlığı gibi genellemeler öngörmektedir

4.3.3. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Genel olarak, kontrol altındaki bir işlemin emsallere uygunluk sonuçlarını oluşturup oluşturmadığı hususunu, bu işlem sonuçları ile kontrol dışındaki vergi mükellefinin karşılaştırılabilir vergi koşulları altındaki işlemlerinin sonuçlarının birlikte bir bütün olarak ele alınmasıyla değerlendirilir. (482-1(d)(1)) Karşılaştırılabilirlik, emsallere uygunluk kapsamında kâr ya da fiyatı etkileyen etkenlerin tümüne birden bağlıdır. Başvurulan her yöntemin, karşılaştırılabilirliği etkileyen tüm unsurları kendi açısından tahlil edilmesi gerekmektedir.

Karşılaştırılabilirliğin ölçülmesinde vurgulanan unsurlar şunlardır:

- Mükellefin sürdürdüğü ekonomik işlevler
- Yapılan sözleşmeler
- Alınan riskler
- Süregelen ekonomik durum
- İşleme konu mal ve hizmet yapısı (482-1(d)(1))

İşlemler bire bir aynı olmak zorunda değildir, fakat kontrol dışı işlemlerin emsallere uygunluk sonuçlarının değerlendirilmesinde “inandırıcı ölçü” unsuru sağlanmalıdır.(482-1(d)(2))

Bundan hariç karşılaştırılabilirliğin temelini oluşturan işlemlerin sonuçlarındaki farklılığın hesaplanmasında gerekli ayarlamalar kesinlikle yapılması gerekmektedir.

Karşılaştırılabilirlik, 482 sayılı kısımdaki transfer fiyatlandırması analizlerinin mihenk taşıdır. Karşılaştırılabilirlik standardı, tam, kesin bir sonuca ulaşmayı hiçbir zaman sağlamamasına rağmen, transfer fiyatlandırması sisteminin en hassas noktasıdır. Düzenlemeler belirli bir eksikliğe sahip olmakla birlikte kontrol dışı işlemlerin, kontrol altındaki işlemler ile “aynı tıpkı” olması şartı aranmamakta, mantıklı bir değerlendirme yeterli görünmekte, yeterli bir benzerlik değerlendirmedeki mantığı sağlayarak bu benzerliğe göre de çeşitli düzenlemeler yapılabilmektedir (Kapusuzoğlu, 2003:34).

4.4. AB’DEKİ TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ

Ekonomik işbirliğinin son aşamasını oluşturan ekonomik birliklerin en önemlisi Avrupa Birliği (AB)’dir. Avrupa Birliği’ne üye olan ülkelerin hepsi transfer fiyatlandırması konusu ile ilgili düzenlemelerde OECD tarafından yapılan düzenlemeleri dikkate almıştır. Özellikle OECD tarafından kabul edilen “emsallere uygunluk ilkesi” tüm üyelerce kabul edilmiştir (Göktaş, 2001:46).

Avrupa Birliği bünyesinde transfer fiyatlandırması konusunda yapılan çalışmalar 1976 yılına kadar uzanmaktadır. Yapılan çalışmada transfer fiyatlandırması konusu ile ilgili olarak emsallere uygunluk ilkesine aykırılık olması durumunda taraf ülkelerden biri tarafından yapılacak düzeltme, diğer ülke açısından çifte vergilendirme sonucunu doğuruyorsa, karşı taraf için de ikinci düzeltme öngörülmektedir . Yapılan düzenleme ‘bağlantılı şirketler arası kâr transferinde yapılan düzeltmelerle ilgili olarak doğan çifte vergilendirmenin giderilmesine ilişkin konsey direktif tasarısı olarak adlandırılmaktadır (Hamzaçebi, 2002:23).

Avrupa Birliği bünyesinde transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemeler çerçevesinde, komisyonun önerisi doğrultusunda, vergilendirmesine yönelik 23 Temmuz 1990 yılında Avrupa Birliği Konseyi üç ölçü belirlemiştir.:

- Farklı üye ülkelerdeki şirketlere ilişkin hisse senedi alım satımı, varlıkların transferi, birleşme ve bölünme konularında yapılacak vergilendirmeye ait ortak sistem direktifi Birleşme Direktifi-The Mergers Directive),
- Farklı üye ülkelerdeki ana şirket ve alt şirketlere ilişkin olaylara uygulanabilecek vergilendirmeye ait ortak sistem direktifi (Ana Şirket/Alt Şirket Direktifi- The Subsidiary Directive),
- Bağlantı şirketlerin karlarının düzeltimi ile ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması (Tahkim Anlaşması-Arbitration Convention)

Ekonomik Birliğin en önemli amaçlarından birisi, firmaların birlik içerisinde vergi kurallarından ve sınırlarından uzakta, herhangi bir engelle karşılaşmadan üyeler arası faaliyetlerde bulunmalarıdır. Konseyin komisyon önerilerini benimsemesi bu amaç doğrultusunda önemli bir adımdır

Konsey, bu üç ölçüyü paket olarak tartışmıştır. Tek pazar olmanın temel amacı, firmaların topluluk içinde vergi kurallarından ya da vergi sınırlarından uzakta, herhangi bir zorluk yaşamadan faaliyette bulunmalarıdır. Tek pazarın en önemli avantajı, topluluk içinde rahatça sınır ötesi faaliyetlerde bulunabilmektir.

Deloitte Touche Tohmatsu (DTT) üyesi firmalar vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırması işlemlerinin daha güvenilir olması için Avrupa Vergi Politikası'nı şekillendirmek için çalışmaktadırlar. Bu sebeple EUJTPF (European Union Joint Transfer Pricing Forum: AB Birleşik Transfer Fiyatlandırması Forumu) yapılmıştır. Bu forumda DTT'nin önermiş olduğu transfer fiyatlandırması dökümantasyonu kabul edilmiştir.

Bu çalışma DTT üye firmaları, Pan-Avrupa karşılaştırılabilir şirketlerini baz alan Pan-Avrupa dökümantasyonu yaklaşımının ülkelerin her birinin ayrı dökümantasyon hazırlamaktansa, ortak kabul edilebilecek dökümantasyon kurallarının daha güvenilir olduğunu belirtmişlerdir. Çalışmada gerçek durum ve dökümantasyonlar sunulmuş,

Pan-Avrupa karşılaştırılabilirlikleri her durum için uygun olmasa da bunların tercihinde ekonomik nedenleri de gösterilmiştir. Bunların bazıları şu şekildedir (Kulu, 2001:59):

- Şirketlerin Pan-Avrupa ortak kurallarını benimsemeleri ve uygulamaları yurt içi transfer fiyatlandırması sorunlarının da çözümüne yardımcı olacağı gibi, çifte vergilendirme riskini de azaltacaktır.
- İNKMY'nin sıklıkla kullanıldığı Pan-Avrupa'da bu yöntemin inceleme riski azalacaktır.
- PATA gibi Avrupa Birliği de ortak kurallar koyarak ülkeler arası bütünleşmeyi sağlayabilecektir
- Endüstrileri belirli taleplere ayırarak bunlara uygun emsal bedel aralıklarının kolay tespitini mümkün kılmışlardır. Bu da vergi idarelerinin inceleme yükümlülüğünü azaltmıştır.

2001 yılından beri AB, ortak kurumlar vergi tabanını oluşturmak için yavaş fakat sağlam adımlar atmaktadır. Avrupa Komisyonu, AB üyesi ülkelerin, AB vergi tabanına katkı sağlamak amacı doğrultusunda kendi vergi oranlarını belirleyeceklerini belirtmiştir. Komisyonun amacı Avrupa Birliği'ni 2010 yılına kadar dünyadaki en büyük ortak bilgiyi kullanan ekonomisi haline getirmektir. Ülke ve şirketlerin çoğundan destek gören Komisyon, Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB) Çalışma Grubu'nu oluşturmuştur. CCCTB sadece AB'den sorumlu olmasına rağmen grup aynı zamanda uluslararası vergi matrahlarının AB vergi matrahına olan etkisini de göz önünde bulundurmaktadır.

Avrupa Komisyonu Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi ile ilgili ortak dökümantasyon olması ile ilgili “Davranış Kurallarını” hazırlamıştır. Komisyon önerisine göre Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması dökümantasyonları iki ana bölümden oluşmaktadır (Kıyat, 2010:94):

- Masterfile (Ana Dosya): Bu dosya genel şirket bilgileri, şirketin iş stratejisi, ilişkili AB şirketleri ile yaptığı işlemler ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin bilgiler bulunmaktadır.
- Country-Specific Documentation (Ülkeler için Standart Dökümantasyon Seti): Grup içi işlemlerde yer alan her üye ülke hakkında bilgi bu sette bulunmalıdır;

ülke içi işlemlerde meydana gelen nakit akışı, kontrat süreleri, kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemlerinden sadece o ülke için geçerli olanların belirtilmesi gerekmektedir.

4.5. TRANSFER FİYATLANDIRMASI NDA ANLAŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMLENMESİ

Mükellefler ile vergi idareleri arasında ortaya çıkan transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarının en aza indirilmesi ve çözüm yolları OECD Rehberi'nin IV. kısmında ele alınmıştır. Rehber, mükellef ve idarelerin emsal bedel prensibinin uygulanmasında bile bazı transfer fiyatlandırma olaylarının karmaşıklığı, farklı yorum ve değerlendirmeler yapılabileceğinden bahsetmektedir.

4.5.1. Transfer Fiyatlandırmasında Vergi İncelemeleri

OECD ülkeleri arasında, vergi idare yapıları, ülkelerin nüfus ve coğrafi durumları, ulusal ve uluslararası ticaret seviyeleri gibi faktörler sebebiyle farklılıklar görülebilmektedir. Transfer fiyatlandırması durumları, normal muhasebe ve inceleme uygulamaları açısından hem vergi idareleri hem de şirketler için özel bir takım zorluklar getirmektedir. Transfer fiyatlandırması olayları yoğunluktadır ve karşılaştırılabilirliğin, piyasaların, mali veya diğer sanayi bilgilerinin ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmesini gerektirir. Sonuç olarak vergi otoritelerinin çoğunluğu, transfer fiyatlandırmasında uzman kurullara sahiptirler. Çünkü transfer fiyatlandırması incelemeleri, diğer incelemelerden daha uzun bir zaman alabildiği gibi ayrı ayrı aşamaları da içermektedir (Küçükgüngör, 1998:9).

Transfer fiyatlandırması belirli kuralları olmasına rağmen kat'i bir bilim olarak değerlendirilmesinin mümkün olamayacağı göz önüne alınmalı ve farklı kişiler tarafından farklı şekilde yorumlanması da söz konusu olabilmektedir. Bununla beraber emsal bedel uygunluk koşulları saptanırken de yöntemin seçilme hususunda yorum farklılıkları oluşabilmektedir. Bu sebeple bağımsız uzmanların mutlaka incelemeler ve davalarda bulundurulması gerekliliği sürecin adil yürütülmesi bakımından önem arz etmektedir.

Yapılacak incelemelerin hem ilgili iş çerçevesiyle gerçek bağlantısının kurulması hem de mükellefin o iş koluyla ilgili bilgi ve tecrübelerinden hareketle, inceleme elemanları kendi çalışmalarında, mükelleflerin transfer fiyatlandırması belirlerken seçtikleri yöntemi dikkate alarak onların bu konudaki ticari yorumlarını değerlendirilmelidirler (Çak, 2008:72).

4.5.2. İspat Külfeti

OECD üyesi ülkeler arasında, vergi incelemelerindeki farklılıklar gibi vergisel işlemlerin ispat külfeti de farklılıklar göstermektedir. Ülkelerin birçoğunda hem mükellefe olan işlemlerde hem de mahkemedeki davalarda ispat külfeti, vergi idaresine aittir. Fakat ispat külfeti idareye ait olan bazı ülkelerde de iş birliğine yanaşmayan, bilgi ve belge vermeyen kötü niyetli mükelleflere yüklenerek vergi idarelerine vergilendirilebilir geliri tahmin etme ve tarh etme yetkisi vermektedir; diğer başka ülkelerde de ispat külfeti mükellefe aittir. Vergi idareleri ve mükellefler ispat külfetinin uygulanış kurallarına uygun davranmalıdırlar. İç hukuk kuralları gereği ispat külfeti idarede olmasına karşın, vergi idareleri ilk önce mükellefin transfer fiyatlandırmasının emsal bedel prensiplerine uygun olup olmadığını gösteremediği sürece mükellef transfer fiyatlandırmasının doğruluğunu ispat etmek zorunda olmayabilir. Böyle bir durumda bile vergi idareleri, vergi incelemeleri için mükellefi kayıtlarını ibraza zorlayabilir. Bazı ülkelerde mükellefe kanuni olarak idare ile işbirliği yapması şartı koyulur, işbirliğine yanaşmadığı zamanlarda vergi idarelerine vergilendirilebilir geliri re'sen takdir etme yetkisi verilebilir. İspat külfetinin mükellefe ait olduğu ülkelerde, vergi idareleri mükelleflerin vergi yükümlülükleri kanunlara uygun olmayan bir şekilde kendi istediği gibi yükseltme özgürlüğüne sahip değildir (Uyanık, 2010:242).

Bu sebeplerle, transfer fiyatlandırması ile ilgili yasal düzenlemelerde ispat yükümlülüğü hangi tarafa bırakılmış olursa olsun bu konuda esnek davranılarak hem mükellef hem de idare transfer fiyatlandırmasının emsallere uygun olduğunun kanıtlanması konusunda karşılıklı iş birliği içinde olmalıdır. Ayrıca ispat yükümlülüğünün idarede olduğu durumlarda da, idare yalnızca mükellefin belirlemiş olduğu transfer fiyatlandırmasının emsallere uygun olmadığını değil, gerçek fiyatın ne olması gerektiği hususunu da açıklamalıdır (Çak, 2008:73).

4.5.3. Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri

Eş zamanlı vergi incelemeleri iki veya daha fazla sayıda ülkenin vergi incelemelerinde işbirliği yaparak yardımlaşmalarıdır. OECD model Vergi Anlaşması'nın 26'ncı maddesi, eş zamanlı anlaşmaların yasal dayanağıdır. Bazı durumlarda eş zamanlı vergi incelemeleri, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamı dışında da yapılabilir.

Sonuçta, vergi idareleri çok uluslu bir işletme grubunun işlemleri hakkında derinlemesine bilgiye ulaşabildiği gibi bu işlemlere daha hakim olup, uluslararası işlemleri denetleme ve karşılaştırma konusunda daha fazla imkan elde edebilecektir. Bu sebeple transfer fiyatlandırmasında bu tür incelemelere daha sık başvurulması önerilmektedir.

4.5.4. Güvenli Sığınaklar

Vergi sistemi içinde güvenli sığınaklar yasal bir düzenleme olmakta ve belli bir vergi mükellefi grubuna uygulanmaktadır. Uygulanması istenen yükümlülükler normal yasalar ile yerine getirilen yükümlüler yerine daha basit yükümlülüklerdir. Bir vergi sığınağı, kontrollü işlemlerdeki vergi mükellefinin durumlarına göre iki alternatifte sahip olabilmektedir.

- Belirli işlemler transfer fiyatlandırması konusu dışında tutulabilmektedir.
- Uygulanan koşullar çok basitleştirilmektedir.

Vergi alanındaki yarışın bir başka ülkelerin zararına olacak şekilde yapılması durumunda vergi rekabetine maruz kalan ülkelerin vergi gelirlerinde önemli tahribatlar oluşabilecektir. Bu durum ile ilgili 1996 yılı başlarında OECD tarafından proje başlatılmıştır. 1998 yılında OECD dünya ticaretini ve yatırımlarını olumsuz yönde etkileyen zararlı vergi uygulamalarını engellemek için “Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Küresel Konu (Harmful Tax Competition: An Emerging Issue) isimli raporu yayınlamıştır (Çavuş, 2006:22).

Bu raporda OECD, şeffaf olmadıkça, ayırım oldukça ve sadece vergi azaltım stratejileri veya diğer ülkelerdeki vergiden kaçınmayı kolaylaştırmadan reel etkinlikleri çekici kılmadıkça, vergi rekabetinin zararlı olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır (Öz, 2004:5).

Bu raporda 19 maddelik öneri paketi hazırlanmıştır. Bu paketin 6'ncı maddesinde OECD transfer fiyatlandırma kurallarına atıfta bulunulmuştur. Buna göre bir ülke OECD tarafından benimsenen emsal bedel prensiplerinden uzaklaşmaya karar verip, ülkeyi vergisel yönden avantajlı bir konuma getirmek isterse, bu tip gelişme zararlı vergi rekabetini de beraberinde getirecektir. OECD'nin tavsiyesi bu tür davranışları bertaraf etmek ve tüm ülkelerin transfer fiyatlandırması rehberindeki prensipleri uygulamasını teşvik etmektir (Aktaş, 2004:76).

İlgili raporda zararlı vergi rejimini tercih eden özellikler 4 ana ölçü ile aşağıdaki gibi değerlendirilmiştir (Kıyat, 2010:165):

- Vergi cennetlerinde yapılan işlemlerden hiç vergi alınmaması veya düşük vergi alınması
- Etkin bilgi alışverişinin olmaması
- Diğer ülkelerden izole edilmiş olmaları
- Şeffaflığın olmaması, yasalarla ilgili görüşlerin gizli bir şekilde paylaşılması, vergi oranları hakkında pazarlık yapılması veya yasaların düzgün bir şekilde uygulanmasını önleyen durumlar, şeffaflığın olmadığına örneğidir.

Bazı vergi cennetleri vergi yükünü azaltmak için kullanılırken bazıları da yasaya aykırı faaliyetler için kullanılmaktadır. İşlemlerin amaçlarının belirlenmesinde zorluklarla karşılaşmaktadır (Aktaş, 2004:77).

Güvenli sığınakların koşulları çerçevesinde belirlenen transfer fiyatlandırması işlemi emsal bedel veya piyasa fiyatından uzak olacağı için çifte vergilendirme riskini de taşımaktadır. Daha açık bir şekilde, güvenli sığınaklar için öngörülen rakamsal limitler, vergi yükümlülerinin kontrolleri altındaki taraflara verecekleri fiyatları ayarlamalarına, böylece limitleri gerçekleştirecek kâr artırımlarına yol açar. Bu durum, güvenli sığınaklara sahip ülkeler için lehte sonuç yaratırken(yüksek vergi beyan edilecektir), yabancı şirketlerin bulunduğu diğer ülkeleri cezalandırır.(düşük vergi matrahı beyan

edilecektir.) Bu durumda, transfer fiyatlandırmasını kabul etmeyip emsallere uygunluğu sağlayacak transfer fiyatlandırmasını belirleyebilirler. Bu da çifte vergilendirmeyi beraberinde getirebilecektir (Soydan, 2006:129).

4.5.5. Karşılıklı Anlaşma Prosedürleri

Karşılıklı Anlaşma Prosedürü akit devletlerin vergi idareleri arasında sürdürülen bir anlaşma çeşididir. Akit devletlerin yetkili makamları her anlaşmada özel olarak belirlenmektedir. Anlaşmanın yürütülmesi bakımından yetkili olarak belirlenen kişi veya kurumlar karşılıklı anlaşma prosedürlerinin yürütülmesinden de sorumlu olacaklardır. Karşılıklı Anlaşma Prosedürleri, yerel kuralların dışında kalan vergi mükelleflerine sunulan bir yöntemdir.

OECD Model Vergi Anlaşmasının 25'nci maddesine göre karşılıklı anlaşma prosedürünün tanımı aşağıdaki gibidir (Kıyat, 2010:135):

- Bir kişi bir veya daha fazla akit devletin faaliyetlerinin kendisi için prosedüre uygunsuz vergilendirilme ile sonuçlandığını düşünüyorsa, söz konusu ülkelerin yerel kurallarını göz önünde bulundurmadan, kendisinin ikamet ettiği ülkenin vergi otoritelerine bu durum hakkında bir çözüm bulma amacıyla başvurabilir. Başvuru uygunsuz vergilendirmenin oluşmasından itibaren üç yıl içinde yapılmalıdır.
- Eğer başvuru uygun görülürse ve durum çözülecek gibi durmuyorsa söz konusu vergi otoritesi diğer akit devlet veya devletlerin vergi otoriteleri ile karşılıklı anlaşma yoluna başvurabilir. Anlaşmaya devletlerin yerel kurallarının uygun olarak belirtilen sürede varılması gerekmektedir.
- Akit vergi idareleri anlaşmanın yorumlanması veya uygulanması ile ilgili anlaşmazlıkları karşılıklı anlaşma ile çözmeleri gerekmektedir.
- Karşılıklı anlaşma doğrultusunda akit devletler kendileri ve temsilcilerinden oluşan bir komisyon vasıtası ile iletişim kurabilmektedirler.

Transfer Fiyatlandırması Çok uluslu şirketlerin sorunlarla karşılaştığı bir alan olduğu için vergi otoriteleri çözüm bulma yolunda şirketlerle ortak çalışmalıdır. Bir Çok uluslu şirket sorunun çözümünün uygun bir zaman içinde çözülmesini ister, çünkü çözülmemiş

bir transfer fiyatlandırması sorunu belirsizlik yaratan bir finansal yüküdür. Sorun çözülmeden önce vergi düzenlemeleri kapsamında şirketin vergi ödemesi gerekebilir. Bu duruma ek olarak geç ödeme nedeniyle de şirket cezai işlem yaptırımı ile karşı karşıya kalabilir. Böyle bir durum yaşanmaması için Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne başvurulması gerekmektedir.

Çok uluslu şirketlerin birçoğu transfer fiyatlandırması sorunlarının çözülmesinde Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne güvenmektedirler. Karşılıklı Anlaşma Prosedürlerinin peşin fiyat anlaşmaları ile beraber kullanılması da sorunların önüne geçilmesi yolunda büyük bir etki sağlamıştır. Karşılıklı Anlaşma Prosedürlerinin kullanılmadığı durumlarda sorunlar mükellef ve vergi otoriteleri arasında çözülmeye çalışılmaktadır; ancak bu da beraberinde çifte vergilendirme ile sonuçlanabilmektedir (Kıyat, 2010:136).

4.5.6. Peşin Fiyat Anlaşmaları

OECD Rehberinde peşin fiyat anlaşmalarını şöyle tanımlamaktadır:

“Kontrol edilen işlemlere ilişkin bu işlemleri kapsayan sabit bir dönemde transfer fiyatlandırmasının belirlenmesi amacıyla uygun bir dizi kriteri belirleyen düzenlemeler bütünüdür. Peşin Fiyat Anlaşmaları, tek bir vergi idaresini ve tek bir mükellefi kapsayacak biçimde tek taraflı, ya da iki ya da daha fazla vergi idaresi arasındaki uzlaşmayı kapsayacak biçimde çok taraflı olabilmektedir.” (OECD, 2007:41).

Bazı ülkeler vergi mükelleflerinin ve idarelerinin aralarındaki tek taraflı Peşin Fiyat Anlaşmaları kabul etmektedir, fakat bu durum ilişkili şirketlerin diğer bölgelerdeki vergi yükümlülüklerini etkileyebilmektedir. Bu sebeple tek taraflı Peşin Fiyat Anlaşmaları söz konusu olduğunda diğer bölgelerin ilgili vergi otoriteleri bu durumdan haberdar edilmesi gerekmektedir (OECD, 2007:42).

Çifte vergilendirme hususunda duydukları kaygıdan dolayı ülkelerin büyük bir kısmı, tek taraflı ya da çift taraflı Peşin Fiyat Anlaşmaları tercih etmektedirler. Bir kısım ülkeler de kendi sınırları içinde faaliyet gösteren mükelleflere, tek taraflı Peşin Fiyat Anlaşmaları imzalama konusunda izin vermemektedirler.

Çift ya da çok taraflı anlaşma yaklaşımı, çifte vergilendirme riskinin azaltılması, ilgili tüm ülkelerin vergi idarelerince daha adil bir yaklaşımın benimsenmesi ve ilgili mükelleflerin vergi yüklerinin daha kesin ve doğru biçimde hesaplanması gibi hususlarda çok daha etkin sonuçlar verebilmektedir.

OECD Peşin Fiyat Anlaşmalarının Avantajları (OECD, 2007:43):

- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması program, vergi mükelleflerinin uluslararası işlemlerde karşılaşacakları vergisel yükümlülük ve sorunları daha belirgin olarak, önceden tahmin etmelerini sağlamaktadır.
- Peşin Fiyat Anlaşmaları, vergi mükellefleri ve vergi idareleri arasında işbirliği ve dayanışma olanakları sağlamaktadır.
- Peşin Fiyat Anlaşmaları transfer fiyatlandırması ile ilgili sorunları mahkeme aşamasına gelmeden çözerek hem vergi idareleri hem de vergi mükelleflerine zaman ve maliyet kazandırmaktadır.
- İki ya da çok taraflı Peşin Fiyat Anlaşmaları bütün ilgili ülkelerin katılımı olduğu zaman çifte vergilendirmeyi önlemekte ya da olasılığını azaltmaktadır.
- Peşin Fiyat Anlaşmaları sürecindeki bilgi alışverişi vergi idarelerinin şirketlerin işlemlerini ve beraberinde gelen sorunlarını daha kolay anlamalarını sağlamaktadır.

Ayrıca gelecek yatırım kararlarındaki belirsizlikleri ortadan kaldırmakta ve mükelleflere kendilerini daha özgürce ifade etme şansı tanımaktadır.

OECD Peşin Fiyat Anlaşmalarının Dezavantajları (OECD, 2007:44):

- Tek taraflı Peşin Fiyat Anlaşmaları hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri için sorunlar yaratabilmektedir çünkü iki taraflı ve çok taraflı PFA'ların aksine, tek taraflı anlaşmalar çifte vergilendirme sorununu gidermemekte ve vergi mükellefinin işlemlerine bir kesinlik getirmemektedirler.
- Tek taraflı Peşin Fiyat Anlaşmalarından dolayı çıkan bir diğer sorun ise bir ülkenin emsal bedele uygunluk ilkesi doğrultusunda kabul edilen bir yöntemin diğer bir ülke tarafından uygun görülmebilmesidir.

- Bir peşin fiyat anlaşmasının hazırlanması sürecinde pazar koşullarındaki değişimle ilgili güvenilir tahminler yapılmadıysa ve kritik varsayımlar göz önünde bulundurulmadıysa sorunlar ortaya çıkabilmektedir.
- Vergi idaresinin yaptığı tek taraflı anlaşmaların sadece belli sayıdaki ilişkili şirketi kapsamaması durumunda sorunlar çıkabilmektedir.
- Peşin fiyat anlaşması uygun bir şekilde yürütülemediği zaman sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlarda vergi idaresinin transfer fiyatlandırması incelemelerine nazaran daha fazla zaman harcayacağı bir inceleme yapılması gerekecektir.
- Vergi idaresi peşin fiyat anlaşmalarının hazırlanması ve yürütülmesi aşamasında elde ettiği bilgileri başka bir vergi inceleme konusu için kullandığında sorunlar çıkabilmektedir. Bilgilerin mükelleften izinsiz kullanılmaması ve anlaşmanın sağlanmamış olmasının vergi incelemesi nedeni olarak görülmemesi gerekmektedir.
- Vergi idaresinin peşin fiyatlandırma anlaşması sürecinde elde ettiği ticari sırları gizlilik ilkesine uygun bir şekilde güvende tutması gerekmektedir.
- Peşin fiyat anlaşması uzun zaman aldığı ve maliyetleri yüksek olduğu için küçük şirketlerin uygulamaya katılma şansı düşüktür.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmayan ülkelerin çift taraflı Peşin fiyat anlaşması yapma şansları olmadığı gibi Peşin fiyat anlaşması başvuru sırasında toplanan bilgiler de anlaşmanın kapsamı dışında kalan süreçte yapılacak olan transfer fiyatlandırması incelemelerinde delil olarak kullanılabilir.

4.5.7. Tahkim

Ticaret ve yatırımların giderek daha da uluslararası bir yapıya kavuşması, bu faaliyetlerden doğan vergi uyuşmazlıklarının da daha fazla uluslararası bir şekle dönüşmesine neden olmuştur. Uyuşmazlık sadece mükellef ile vergi idarelerinin arasında değil vergi idarelerinin kendi aralarındaki uyuşmazlık şeklinde de olabilmektedir.

Karşılıklı anlaşma usulünün çifte vergilendirmeyi önlemedeki zaafı karşılarında sorunun çözümü için tahkim önerisi tartışılmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü yetkili makamları, anlaşmaya ve çifte vergilendirmeyi önlemeye zorlamamaktadır. Tahkimde, bağlı işlemlerde transfer fiyatlandırmasının emsal bedele göre yeniden ayarlanmasında iki akit devletin belirli bir süre içinde anlaşmaması halinde, konunun zorunlu olarak kurulacak bir uluslararası hakem kuruluna götürülmesi ve her iki devletin yetkili makamlarının hakem kararına bağlı olması önerilmektedir. Bu şekilde anlaşmazlık konusunun kesinlikle karara bağlanması sağlanacak ve mükellefe tarafsız uzmanlardan oluşan bir kurul önünde savunma yapma şansı verilmiş olacaktır. Vergi alanında vergi ihtilaflarının çözülmesi için tahkime başvurulması ile ilgili en önemli düzenleme 23 Temmuz 1990 tarihinde imzalanan ve 10 Ocak 1995'te yürürlüğe giren “Avrupa Topluluğu Üye Ülkeleri Tarafından Kabul Edilen Tahkim Anlaşması”dır (Işık, 2007:187).

Tahkimin transfer fiyatlandırması işlemleri çerçevesinde kullanılması OECD tarafından üzerinde çok durulan bir konu olmuş ve 1984 Raporunda karşılık ayarlamalarının uyumlu bir şekilde yapılması için kullanılması tartışılmıştır. Raporda fayda ve zararları ve şu anda tahkim prosedürünün tavsiye edilmesinin uygun olmayacağı kararına varılmıştır; fakat bu rapordan sonra çeşitli gelişmeler olmuş ve Mali İşler Komitesi bu konunun incelenmesi ve rehberlik sağlanması konusunda görüş birliğine varmıştır (Uyanık, 2010:292).

4.5.8. Dökümantasyon

OECD Rehberinde V.Bölüm’de vergi idareleri tarafından transfer fiyatlandırması incelemelerinde mükelleflerden istenebilecek olan belgelerin hazırlanıp sunulmasına ilgin öneriler yer almaktadır. OECD Rehberinde yer alan bu düzenlemeler, mükelleflere ilişkili kişilerle olan işlemlerde emsal bedel prensiplerine uygunluğunu araştırırken mükellefin belgelerinden yola çıkarak nasıl bir yöntem uyguladığı konusunda yardımcı olmaktadır.

Bir transfer fiyatlandırmasının vergilendirme bakımından hukuka uygun olup olmadığı, vergi yükümlüsünün benzer bir durum karşısında basiretli bir tacir şeklinde bir karar verme doğrultusunda işlem yapıp yapmadığına bağlıdır. Bu ilkelerin

uygulanabilmesi için vergi yükümlüsünden yaptığı işlemleri yazılı belgelere bağlaması beklenmektedir (Soydan, 2006:134).

Transfer fiyatlandırması statik bir süreç olmadığından sürekli değişiklik göstermektedir. Bu sebeple doküman olarak nelerin kabul edilebileceği, yöntemin ve idarenin bakış açısına göre değişiklik gösterebilecektir. Vergi inceleme aşamasında gerekli görüldüğünde farklı belgeler istenebildiği gibi, genel olarak şu bilgilerin hazır bulunması yararlı olacaktır:

- Faaliyet Konusu
- Kuruluş ve Örgütlenme Şeması
- Çok uluslu şirket gurubu içindeki sahiplik bağlantıları
- Satışların miktarları ve işlemde önceki son 5 yılın faaliyet sonuçları
- Vergi yükümlüsünün yabancı bağıli işletmelerde yaptığı işlemlerin seviyesi(satış miktarları, hizmet ifaları, sabit kıymet kiralari, gayri maddi haklara ilişkin tasarruflar ve borçlara uygulanan faizler)

OECD ülkelerinden Almanya’da transfer fiyatlandırmasına ilişkin yapılan işlemlerde en az aşağıdaki bilgilerin bulunulması istenmektedir (Soydan, 2006:135).

- Transferlerin tanımı,
- Yapılan katma değerin analizi,
- Transfer fiyatlandırması analizi,
- Özel durumlar için dökümanlar.

Dökümantasyonla ilgili OECD rehberinin beşinci bölümünde genel olarak açıklamalar olmakla beraber işlemlerin ülkelerden ülkelere ve sektörlerden sektörlerle farklılık göstermesinden dolayı belgelendirmede asıl olarak işlemin özüne uyacak şekilde ve gerektiğinde neden, nasıl, niçin sorularının yanıtını verebilen evraklar bütünü olması gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması mükelleflerin belgelendirme zorunluluklarında yayınlanan diğeri bir düzenleme ise 10 Kasım 2005 tarihinde Avrupa Birliğı Transfer Fiyatlandırması Forumu(European Joint Transfer Pricing Forum) tarafından ilan edilmiştir. Yapılan bu düzenleme de 27 Haziran 2006 tarihinde Transfer Fiyatlandırması

Belgelendirme Kuralları (Transfer Pricing Documentation Code of Conduct) olarak yayınlanmıştır. Bu düzenlemelere göre mükelleflerin “Ana Dosya”(Masterfile) ve “Ülkelere Özel Dosya” (Country Specific File) şeklinde transfer fiyatlandırması, uygulamalarında belgelendirme zorunlulukları bulunmaktadır (Uyanık, 2010:293).

Ana dosyada; şirket hakkında genel bilgi, bağlı kuruluşlar hakkında genel bilgi, kontrol edilen işlemlerin tanımlaması, fonksiyon analizi, kuruluşun transfer fiyatlandırması politikası ve peşin fiyatlandırma anlaşmaları gibi bilgilere yer verilmesi gerekmektedir. Ülkelere özel dosyada ise şirket hakkında genel bilgi, ülkeye özel kontrol edilen işlemler, fonksiyon analizi, risk ve varlıklar, ekonomik durum ile transfer fiyatlandırması politikasına dair bilgileri içermesi gerekmektedir (Soydan, 2006:136).

BÖLÜM 5. TÜRKİYE’DE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

5.1. ÖRTÜLÜ SERMAYE KAVRAMI VE YASAL DÜZENLEMELER

Örtülü sermaye uygulaması, yapılan düzenlemelerin ardından, özkaynak bakımından yetersiz olan şirketlerin dış kaynaklara yönelmek zorunda kaldığından şirketlerin aleyhine bir yük oluşturacağı, şirketlerin sermaye sağlamasında büyük güçlükler yaşamasına ve ticari hayatın olumsuz yönde etkilenmesine neden olacağı yönünde eleştiriler almasına rağmen, bazı hallerde örtülü sermaye şeklinde borçlanan şirketler lehine bazı avantajları da meydana getirmektedir (Biçer, 2010:422).

Şirketlerin ortaklarından yaptığı borçlanmalar, şirkete sermaye konulması şeklinde yada borç verilmesi şeklinde olabilir. Vergisel açıdan sorun; şirketin kar zararına ortak olabilecek, kişiler tarafından, şirkete kullandırılan paralar nedeniyle faiz hesaplanıp, bu faizin de gider olarak dikkate alınarak, kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara dağıtılmasıdır. Aslında verilen borç sermayenin bir parçası olarak değerlendirmek yerine muvazaalı şekilde borç ilişkisi oluşturulup, vergi kanunlarında bunu engelleyecek bir hüküm olmaması durumunda ödenmesi gereken verginin şirket bünyesinde kalması sağlanacaktır. Ortaklar tarafından getirilen sermayeden kar elde etmek kuşkusuz mümkündür ancak gerekli sermayenin yetersiz düzeyde konulması veya sermaye ihtiyacının borçlanma ile sağlanması ve bu borçlanmaya ödenecek faizlerin kurum kazancından indirilmesine olanak sağlaması, sermaye artırımını yerine borçlanmanın seçilmesi ortaklar açısından daha karlı bir durumu meydana getirmektedir. Belirtilen bu sebeplerden dolayı örtülü sermaye yoluyla kazanç dağıtımına ait giderlerin, kanunen kabul edilmeyen gider değerlendirilmesi ihtiyacı binaen “örtülü sermaye” düzenlemesine yer verilmiştir. Diğer anlatımla vergiden kaçınmanın önüne geçilmeye çalışılmıştır. Örtülü sermaye ve örtülü kazanç başlıkları altında yer alan ilke ve ölçütler, kurumlar vergisinde vergi

güvenliğini sağlayan, kurum kazançlarının işletme dışına vergilendirilmeksizin aktarılmasına engel olan müesseselerdir.

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da kapsamlı bir şekilde yer almıştır. Tanımı ise; kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır. şeklinde yapılmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, örtülü sermaye sayılabilmesi 3 unsuru kapsaması gerekir, bunlar ;

- Ortak yada ortakla ilişkili kişilerden borçlanması
- İşletmede kullanılması
- Kullanılan borcun herhangi bir tarihte şirketin özsermayesinin 3 katını aşması gerekmektedir.

Örtülü sermaye hesaplaması yapılırken, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Ayrıca örtülü sermaye hesabı yapılırken ortağın en az %10 ortak olma şartı aranmaz iken, ortağın %1 bile olsa ortaktan alınan borç, örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır. Sadece ortağın ve ilişkili kişinin hisseleri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisseler olması durumunda en az %10 ortaklık şartı aranacaktır.

Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir.

Düzeltilmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

5.2. BORÇLANMA ÖRTÜLÜ SERMAYE İLİŞKİSİ

5.2.1. İlişkili Kişi Kavramı

5520 Sayılı KVK'nın 12.maddesinde ortakla ilişkili kişi kavramı açık ve net bir şekilde tanımlanmıştır. Anılan maddenin (1) numaralı fıkrasına göre kurumların ortaklarla veya ortakların ilişki içinde olduğu kişilerden yapmış oldukları borçlanmalar, diğer şartlarında mevcut olma koşulu ile örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir. Bu kapsamda olmak üzere 12.maddenin 3.fıkrasında da “ortakla ilişkili kişi” kavramı tanımlanmaktadır.

- Ortağın, doğrudan veya dolaylı en az %10 oranında ortağı olduğu kurum
- Ortağın, en az %10 oranda oy veya kâr payı hakkına ya da hisselerine sahip olduğu bir kurum ya da
- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10 unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum ortakla ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Dikkat edilecek bir hususta ilgili kanun maddesinde ortakla ilişkili kişiler tanımlanırken, belirli şartları taşıyan gerçek kişilerinde bu kapsamda değerlendirileceği belirtilmiş olup “gerçek kişi” ifadesini, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslarla, şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları, “kurum” ifadeleri de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsayacaktır (Kartaloğlu ve Tekin, 2010:442).

Bu noktada önemli bir hususta, üçüncü kişi üzerinden dolaylı yapılan borçlanma durumudur. Örtülü sermaye borç tutarı tespitinde, üçüncü kişinin ilişkili kişiden (kaynak) borç tutarının esas alınarak belirleme yapılması gerektiğinden üçüncü kişiden borç alan kurumun aldığı (türev) borç tutarı ile üçüncü kişinin ilişkili kişiden

(kaynak) borç tutarının birbirinden farklı olması durumunda esas olarak ilişkili kişi ve üçüncü kişi arasındaki (kaynak) borç tutarı kadar bir kısmın örtülü sermaye olarak ele alınması gerekmektedir. Üçüncü kişi ile borç alan kurum arasında daha yüksek tutarda bir borçlanma söz konusu ise aşan kısım örtülü sermaye değerlendirilmesinde dikkate alınmamalıdır.

5.2.2. Borçlanmanın Kurumun Öz Sermayesinin 3 Katını Aşması

5520 Sayılı KVK'nın 12.maddesine göre, kurumların ortaklarından veya ortakla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak yapmış olduğu ve işletme kullanmış oldukları borçlanmaların örtülü sermaye sayılabilmesi için kullanılmış olan borç toplamının öz sermayenin üç katını aşması gerekmekte olup öz sermayenin üç katını aşan borcun tamamı değil, sadece aşan kısım örtülü sermaye ve aynı kanunun 11. Maddesine göre de bu kısım üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kanunen kabul edilemeyen gider olarak kabul edilecektir.

5.2.3. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

Örtülü sermayenin hesabı yapılırken kanunda sayılan 4 maddeye ait borçlanmalar örtülü sermaye hesabında dikkate alınmayacaktır. Bunlar ,

1. Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.
2. Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.
3. 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.
4. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek

5.2.3.1. Gayri Nakdi Teminatlar Karşılığında Üçüncü Kişilerden Yapılan Borçlanmalar

5520 Sayılı KVK'nın 12.maddesini(6/a) bendine göre kurumların ortakla veya ortakla ilişkili kişilerden sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacaktır. Örneğin, kurumun ortağı veya ortağın ilişkili olduğu kişilerin gayri nakdi teminatı ya da şahsi kefaleti karşılığında bankalardan alınmış olan krediler ya da teminatlar altında üçüncü kişilerden alınan mal veya hizmetlere ilişkin borçlar örtülü sermaye sayılmayacaktır.

5.2.3.2. Banka ve Finans Kurumlarından veya Sermaye Piyasalarından Borçlanmalar

5520 Sayılı KVK'nın 12.maddesinin (6/a)) bendine göre kurumların ortakları veya ortakların ilişkili oldukları kişiler tarafından banka ve finans kurumlarından yapılmış olan borçlanmalar aynı şartlar altında (yani kredi sözleşmesindeki vade, faiz oranı şartları değiştirilmeden) kuruma aktarılması durumunda, yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacaktır. Genelde banka finans kurumları, aynı gruba bağlı firmalardan kredibilitesi daha yüksek olan firmaya kredi kullandırmakta, krediyi alan kurum aynı faiz ve benzer şartlarda diğer şirketlerine aktarmaktadırlar. Kredi borçlusu ana şirket olmakla birlikte, söz konusu ana şirket krediyi kullandırdığı kurumlardan kredi ana parası ve faiz tutarlarını tahsil ederek aynen ilgili banka veya finans kurumuna ödemektedirler. Bu durumdaki gibi aynı koşul ve şartlar altında kullandırılan krediler örtülü sermaye kapsamı dışındadır. Bu durumda borcun temin yeri ve borcun aynı şartlarda kullandırılma durumu önem arz etmektedir.

5.2.3.3. Bankalar Tarafından Yapılan Borçlanmalar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12.maddesinin (6/c) fıkrasında 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar diğer şartların oluşması durumunda dahi örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bankaların, ortakları veya ortakla ilişkili kişilerden yapmış oldukları ve dönem başı öz sermayenin üç katını aşan borçlanmalar örtülü sermaye olmayacaktır.

5.2.3.4. Finansal Kiralama Şirketleri, Finansman ve Faktoring Şirketleri ile İpotek Finansman Kuruluşları Tarafından Yapılan Borçlanmalar

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12.maddesinin (6/ç) bendinde 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri ve 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetlerle ilgili olarak ortak ya da ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında olamayacağı ilgili kanunla hüküm altına alınmıştır.

5.3. KURUMLAR VERGİSİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLU İLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

Kurumlar vergisi, öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farkı matrah olarak kabul ettiğinden, ödenecek kurumlar vergisini azaltmak için kullanılabilecek suiistimal yollarının başında kurumun öz sermayesindeki varlıklarının olması gerekenden düşük fiyatlarla kurum dışına aktarılması gelir. Bu sayede aynı örtülü işlemle, bir taraftan aktarılanın mamelekinde artış sağlanır diğer yanda kurumun vergi matrahı azalmaktır. (Özbalcı, 2006:365).

Çalışmamızın bu kısmında öncelikle 5520 sayılı yeni KVK’da yer aldığı şekliyle örtülü kazanç hükümleri, 5422 sayılı mülga KVK ile incelenerek, iki kanun açısından farkların ortaya konması amaçlanmıştır. Kanun hükümleri ile ilgili ikincil mevzuata da ileride yeri geldikçe değinilecektir.

Örtülü kazanç dağıtımı, 5520 sayılı yeni KVK’nın 13. maddesinde “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlığı altında düzenlenmiş ve kanunun kabul edilmeyen indirimlerin yer aldığı 11. maddesinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde indirilmesinin kabul edilmeyeceği ifade edilmiştir.

5422 sayılı mülga KVK'nın da aynı şekilde örtülü kazanç müessesesi ile ilgili olarak iki düzenlemesi mevcuttur. Bunlardan ilki; sermaye şirketlerince dağıtılacak örtülü kazançların kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirildiği 15. maddenin 3. fıkrasıdır. Diğer madde ise örtülü kazançla ilgili tanımlamaların yer aldığı 17. maddedir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) halen yürürlükte olan 227. maddesi de yeni Kanun'un 13/3. maddesi ile muhteva yönünden benzerliği nedeniyle aşağıda gösterilmiştir.

Madde 13-

- 1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.
- 2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.
- 3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya

bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

- a. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.
- b. Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.
- c. Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.
- d. Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

- 7) (5766 Sayılı Kanunun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak 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.
- 8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir. 5520 Sayılı KVK'nın yanı sıra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kurumlar haricinde şahıslar tarafından yapılmasını engellemek amacıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun “ Gider kabul edilmeyen ödemeler” başlıklı 41'inci maddelerine eklenen (5) numaralı bentle kapsam genişletilmiştir.

Ayrıca 5520 sayılı KVK'nın 13.maddesinin uygulanma esasları amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından 18.11.2007 tarihli “1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği” yayımlanmıştır. Daha sonra da 22.04.2008 tarihinde yayımlanan “2 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği” yayımlanarak 1 Seri No'lu tebliğde bazı değişiklikler ve eklemeler yapılmıştır. Bakanlar Kurulu da, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 171. numaralı fıkrasındaki yetkisine dayanarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç ilişkin usulleri düzenlemek amacıyla, 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de 2007/ 12888 sayılı Bakanlar Kurul Kararını yayımlamıştır.

Bu bağlamda, yeni Kanun ile getirilen ilave içerik şu şekilde özetlenebilir:

- “Transfer fiyatlandırması” terimi madde metnine dahil edilmiştir.
- Örtülü kazanç dağıtabilecek kurumların kapsamı sadece sermaye şirketleri olmaktan çıkarılıp, (kurumlar vergisi mükellefi anlamında) kurumlara¹⁶⁷ teşmil edilmiştir.

- Emsallere uygunluk ilkesi ve ilişkili kişi terimleri kanun meninde tanımlanmıştır.
- Mükelleflerin transfer fiyatlandırmasında kullanabilecekleri 3 yeni ve öncelikle uygulanması zorunlu yöntem ve 1 ihtiyari yöntem madde metnine dahil edilmiştir.
- Yöntem tespiti konusunda Maliye Bakanlığı ile anlaşma imkanı getirilmiştir.
- Örtülü olarak dağıtılan kazancın hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı olarak kabul edileceği hususunda bir kanunî karine getirilmiştir.
- Evvelce yapılan vergilendirme işlemlerinin bu kanunî karineye göre düzeltilebilme imkanı yasa metninde belirtilmiştir.
- Bakanlar Kurulu'na,
 - i. vergilendirme kapasitesi Türk vergi sistemine göre düşük ve bilgi değişimi hususlarını dikkate alarak, ilişkili kişi ile yapılmış işlem sayılacak ülke veya bölgeleri belirleme yetkisi ve
 - ii. transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda usulî düzenlemeler yapma yetkisi verilmiştir.

5.3.1. İlişkili Kişi Kavramı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerini düzenleyen 13'üncü maddesinin ikinci fıkrasında ilişkili kişi tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır. Söz konusu madde; "İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır." Şeklinde hüküm altına alınmıştır. (Batı, 2015:8).

Bu konuda ilk akla gelen unsur, vergi cenneti olarak ifade edilen ülkeler (veya özerk bölgeler)dir. Vergi cennetleri, OECD tarafından yerleşik olmayan sermayeye, yerleşik olduğu ülkelerdeki vergi sorumluluklarından kaçabilmesi için özel ve ayrımcı vergi düzenlemeleri sunan sistemler olarak tanımlanmaktadır ve zaman zaman vergisiz vaha olarak da adlandırılmaktadır. Zararlı vergi rekabetine giren bu ülke veya bölgelerin sayıları, OECD tarafından ilan edilen listede 38'e kadar yükselmiştir.

Bakanlar Kurulu tarafından zararlı vergi rekabetine yol açtığı kabul edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler ile yapılan işlemler, kötüye kullanımların önlenmesi amacıyla, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacak ve [yapay] transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilecektir. Türk vergi sisteminin oluşturduğu vergileme kapasitesinin altında bir vergileme yapılması zararlı vergi rekabeti olarak ifade edilmiştir.

5.3.2. Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi ilişkili kişiler arasında transfer fiyatlandırması yapıp yapılmadığının belirlenmesinde en önemli unsurdur. Transfer fiyatlandırmasının tespiti sürecinde önce incelenen işlemin ilişkili kişiler arasında olup olmadığı tespit edilmelidir. Bu tespitten ardından söz konusu işlemde tespit edilmiş olan fiyatın emsallere uygunluğu tespit edilmelidir. (Yıldırım v.d., 2006:46).

“OECD”nin “Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” esas alınarak yapılan bu tanım, “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” şeklindedir. Burada, emsallere uygun fiyat ya da bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında söz konusu bu fiyat ya da bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ve emsal teşkil edecek olan tutardır.”

5.3.2.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Emsallere uygunluk ilkesi eşzamanlı olarak karşılaştırılabilirlik sorununu gündeme getirmektedir. OECD uygulamalarına ilişkin bölümde de belirtildiği gibi karşılaştırılabilirlik tamamen aynı olan iki işlem olması durumunda söz konusu olabileceği gibi bazı düzeltmeler yapılarak birbirine emsal teşkil edebilecek duruma gelen işlemler arasında da olabilmektedir. Kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken aşağıda açıklanan unsurların göz önüne alınması gerekmektedir: (Uyanık, 2006:49).

- a) 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.
- b) İşlev analizi: İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur. Karşılaştırmaları etkileyen risklere, pazar riski (girdi maliyetleri ve çıktı fiyatlarındaki dalgalanmalar gibi), finansal riskler (faiz oranlarındaki ve döviz kurlarındaki dalgalanmalar, kredi riskleri gibi), araştırma ve geliştirme yatırımlarındaki başarısızlık riski, yatırımlarla, kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski ile kredi riski örnek olarak verilebilir.
- c) Ekonomik koşullar: İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet

tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

- d) 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.

Bu konunun önemi yargı mercilerince de kabul edilmiştir. Danıştay'ın konuya ilişkin önemli bir kararı aşağıdaki gibidir :

“Emsal seçilen kuruluşların iş hacimleri, karlılıkları, öz varlığının gelişmesindeki çabukluk ve istikrarın, teşhir faaliyetlerinin ürün satışlarına etkisi, verilen hizmetin kapsamı, kalitesi ve özellikleri somut olarak ortaya konulmadan karşılaştırmaya esas alınmasının yeterli olmamaktadır.”

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 yapılmalı ve bu hesaplara ilişkin kayıt ve belgeler saklanmalıdır. Anılan hesaplama ve belgeler, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlardır. Söz konusu kayıt, cetvel ve belgelerin herhangi bir inceleme sırasında uygulanan yöntem ve saptanan fiyatın doğruluğunun ispatı ya da bir gerekçesi olarak ilgili makamlara veya inceleme elemanlarına düzgün ve düzenli bir biçimde ibraz edilmesinin zorunlu olduğu açıktır

5.3.2.2. Emsal Fiyat Aralığının Belirlenmesi

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenli sonuç, karşılaştırmalar sonucu oluşan tek bir fiyat veya bedeldir. Bununla birlikte, yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok fiyat veya bedel aralığına da ulaşabilmektedir.

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 (Yıldırım v.d., 2006:54).

5.3.3. Emsallere Uygun Fiyat Tespit Yöntemleri

Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler işleme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır. Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

5.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ GAYRİ MADDİ VARLIKLAR İLE İLİŞKİSİ

Gayri maddi varlıklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım yada model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (Know-How) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır. Bu tür gayri maddi varlıkların, bazen şirket bilançosunda herhangi bir defter değeri içermemelerine rağmen, reel olarak yüksek bir değere sahip olabilmektedirler.

Gayri maddi varlıklar, özellikleri itibariyle ticari gayri maddi varlıklar veya pazarlama amaçlı gayri maddi varlıklar olarak iki grupta incelenmektedir. Ticari gayri maddi varlıklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari

faaliyetin sürdürülmesinde kullanılan (bilgisayar yazılım prg. gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi varlıkları ifade etmektedir. Ticari gayri maddi varlıklar genellikle risk ve maliyet içeren araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucu elde edilirler ve bu tür varlıklarını geliştiren taraf bu faaliyetleri için katlanmış olduğu giderleri geri kazanmaya ve ürün satışları, hizmet sözleşmeleri veya lisans sözleşmeleri yoluyla bu tür faaliyetlerden bir getiri elde etmeyi hedeflerler.

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı kullanımına yardımcı olan ticari mallar, ünvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları, ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip ayrılmaz isimler, semboller, resimler olabilmektedir (Biçer, 2010:119).

5.4.1. Gayri Maddi Mallarda Emsal Bedel Durumu

Gayri maddi mallara emsal bedel prensip ve metotlarının uygulamasındaki farklı yorumlar mükellefler ile vergi idareleri arasında sorunlara sebep olmaktadır. Transfer Fiyatlandırması Rehberi, I, II ve III. Bölümlerde emsal bedel prensibinin uygulanmasına ilişkin genel prensipler ve emsal bedel metotlarının bağımlı şirketler arasındaki ticari faaliyetlerde kullanılan gayri maddi mal işlemleri içinde geçerli olduğu açıklanmaktadır. Genel prensiplerin bağımlı şirketler arasındaki gayri maddi mal işlemlerine uygulanmasında bu malların özel durumlardan ötürü karşılaştırılabilir örnek bulunmasının zorluğundan ve bazı olaylarda işlemin yapıldığı zaman değerinin tespitinin kolay olmamasından dolayı zorluklar olabileceği kabul edilmektedir. Rehber gayri maddi mallarda emsal bedel için karşılaştırılabilirliğin sağlanması için lisansı veren ve lisansı alan açısından birlikte ele alınması ve değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Lisans alanın açısından; kendi işlerinde gayri maddi malın kullanımının değerine ve kullanımına bağlı olarak karşılaştırılabilir bağımsız bir işletmenin böyle bir fiyat ödeyip ödemeyeceği açısından değerlendirilmelidir. Lisans alan, normalde lisans alması ile elde edeceği gelirin ödeyeceği lisans ücretinin üzerinde olmasını hesaplaması halinde lisans ücretini ödemeye hazır olacaktır (Uyanık, 2010:155).

Bir gayri maddi hakkın satışı ya da lisanslaması işlemlerine yönelik emsal bedel fiyat tespitinde, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemde, aynı gayri maddi hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlarla hangi fiyattan transfer veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat emsallere uygun fiyat olarak kullanılabilir.

Gayri maddi hakkın pazarlanması söz konusu olduğunda, uygulanacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde, müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi, vb. gibi diğer unsurlarda göz önüne alınmalıdır. Ticari gayri maddi haklarda ise karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayri maddi haklar ve Ar-ge işlevlerinin taşıdıkları önemde dikkate alınması gerekmektedir (Biçer, 2010:121).

5.4.2. Sahip Olunmayan Ticari Marka Veya İsmi Pazarlayan Şirketlerin Pazarlama Faaliyetleri

Ulaşım, ve haberleşme olanaklarının artması ve ülkelerin artan vergi rekabeti sebebi ile yabancı sermayeye sağladıkları kolaylıklar sonucu bu tip faaliyetler artmaktadır. Pazarlama faaliyetlerinde bulunan şirketlerin sahip olmadıkları ticari marka veya ismi pazarlama faaliyetlerinde kullanmaları durumunda önemli transfer fiyatlandırma problemleri ortaya çıkmaktadır. Pazarlamacı sadece acente olarak faaliyette bulunup pazarlanan gayri maddi malın reklam ve tanıtım giderleri için bir pay alırsa bu normal bir olaydır.

Bağımlı şirketler sahip olmadıkları ticari marka veya ismi pazarladığı durumlarda pazarlamacı şirketin pazarlama faaliyetleri giderlerinin ticari marka veya isme sahip şirketler tarafından nasıl karşılandığının tespit edilmesi gerekir. Pazarlamacı şirkete yapılan ödeme ana şirkete hizmet temin eden bir firmaya yapılan ödememi veya böyle bir hizmet ödemesine ilave olarak pazarlanan gayri maddi mala atıf olunan hasılatın da pay alan bir ödeme mi olmalıdır. Eğer, ödeme ikinci yöntem ile yapılmışsa pazarlanan gayri maddi mala atfolunan ilave hasılatın nasıl tespit edilecektir. İlk önce, gayri maddi malı pazarlama faaliyeti sonucu pazarlamacı şirketin elde ettiği gelirin pazarlama faaliyetlerinden elde edilen normal gelirden fazla olup olmadığı analiz edilmelidir. Analizde ilk olarak taraflar arası yapılan anlaşmadaki hak ve yükümlülüklerin

değerlendirilmesi gerekir. Pazarlamacı, pazarlama faaliyetleri masraflarına gerçekten katlanırsa ve harcamaları içinde ödeme yapılması ile ilgili anlaşmada bir hüküm yoksa sorun pazarlamacının pazarlama faaliyetlerinin muhtemel gelirlerinden ne oranda faydalanacağıdır.

Bağımsız şirketler arasındaki işlemlerde, pazarlanan gayri maddi mala sahip olmayan bir tarafın gayri maddi malın değerini artıran pazarlama faaliyetleri nedeni ile gayri maddi malın gelecekteki gelirlerinden pay alması pazarlamacının haklarına bağlı olarak tespit edilir.

Diğer bir sorun da pazarlama faaliyetlerine atıf olunacak hasılatın nasıl tespit edileceği olacaktır. Pazarlanan bir gayri maddi mal reklam ve diğer tanıtım harcamaları sonucu değer kazanabilir ki bu değer markanın değerinin korunmasında önemli olabildiği gibi bu harcamaların da bir ürünün başarısında ne kadar katkıda bulunduğunu tespit etmek de zordur. Pazarlama faaliyetlerine atfedilebilecek gelirin değerlendirilmesinde tarafların uzun yıllar boyunca gösterdikleri gerçek tavırlarına gereken ağırlık verilmesi gerekmektedir (Uyanık, 2010:167).

5.5. GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkındaki Tebliği'nde yer alan mevzuat hükmüne göre grup içi hizmetler;

“ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilmektedir.” şeklinde açıklanmıştır.

İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup

üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin “yönetim gideri” olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir. Hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi’nin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinde belirtilen diğer yöntemlerin kullanılması da mümkün bulunmaktadır. Yöntemlerin kullanılması aşamasında grubun üyeleri arasında bir işlev analizi yapılması gerektiği tabiidir (Kaymaz, 2008:41).

“İşlev analizi, kontrol dışı işlemlerle kontrol altındaki işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklara göre tarafların gerçekleştirdikleri işlevleri esas alarak yapılan analizleri ifade eder.”

5.6. HAZİNE ZARARI

5520 sayılı Kanunu 13’üncü maddesi hükümlerine göre, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü ve transfer fiyatlandırması uygulamasına göre işlem yapılması, hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır.

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. Bu işlem sonucunda Hazine'nin zarara uğramış olması gerekmektedir (Yakışıklı, 2008:75).

Buna karşılık, bu kurum ve kuruluşların yurtdışındaki ilişkili kişilerle ve gerçek kişilerle olan işlemleri ise bu uygulamanın dışında bırakılmıştır. Hazine zararından kasıt, VUK’un 341’inci maddesinde yer alan vergi ziyanda ana unsur olan “verginin kanunda gösterilen sürede tahakkuk etmesi” ilkesidir. Yani, mükellef ya da sorumlunun

ilişkili bulunduğu kişilere örtülü kazanç transferi sebebiyle vergilendirme ile ilgili ödevlerini süresinden sonra veya eksik yerine getirmesi yüzünden bu işlem yapılmasa idi tahakkuk edecek vergiler toplamına göre, işlem sonrası kâr dağıtan ve dağıtılan nezdindeki vergiler toplamında eksilme olması halinde hazine zararı kabul edilerek ilgililer hakkında transfer fiyatlandırması uygulaması yapılacaktır (Baha, 2009:37).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bahsi geçen hazine zararı kavramı ile vergi ziyayı kavramları aynı mahiyette değildir. Vergi ziyayı: mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesinden dolayı verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesidir. (VUK, md. 341.) Hazine kaybı ise, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı neticesinde kazanç dağıtımında bulunan şirket nezdinde oluşan vergi kaybının, kazancı elde eden kişi ya da kurum bünyesinde vergilendirilmez ya da vergilendirilmekle birlikte asıl vergilendirilmesi gereken mükellefe göre miktar olarak eksik vergilendirilirse hazine kaybindan bahsedilecektir (Türk, 2010:54).

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi hazine kaybı kavramı, vergi ziyayı kavramından çok daha geniş bir anlama sahiptir. Hazine kaybının olduğu her işlemde vergi ziyayından söz edilebilmektedir. Ancak vergi ziyayının var olduğu her işlemde hazine kaybindan söz edilemeyecektir. Konuyla ilgili literatürde yer alan bir diğer görüşe göre ise, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında hazine kaybı dikkate alınması gereken bir husustur.

Bu görüşe göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespitinden sonra, örtülü olarak aktarılan kazanca ilişkin vergi yükünün hazineye intikal edip etmediğinin de tespiti gerekmektedir. Eğer örtülü olarak aktarılan kazanca ilişkin vergisel yükümlülükler, bu kazancın aktarıldığı mükellef tarafından yerine getirilmiş ise örtülü kazancı aktaran mükellef adına herhangi bir tarhiyat yapılmamalıdır (Koyuncu, 2005:71).

BÖLÜM 6. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUN FİYAT TESPİTİNDE_{xx} KULLANILAN YÖNTEMLERE ÖRNEKLER

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler. Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir. Bu durumda uygulama olanağı bulunan yöntemler işleme dayalı kâr yöntemleri olan kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Söz konusu yöntemler ilişkili kişiler arasındaki işlemlerden doğan kârı esas almaktadır. Ancak, diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

6.1. KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİ

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

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında

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

Ürünlerin özellikleri, piyasanın bulunduğu yer, firmaların ticaret seviyesi ve alınan riskler gibi maddi olarak fiyatı etkileyen tüm şartları ve faktörleri dikkate almak bu yöntem için önemlidir. Bunun yanında, yöntemin işlerliliği açısından söz konusu şirket ile üçüncü taraf olarak ilişkili olmayan bir kişi arasında gerçekleştirilmiş bir işlemin de bulunması gerekir. Özellikle hammadde gibi kayıtlı fiyatı olan ya da ticaret borsalarına kota edilmiş olan fiyatların var olması durumunda, ilişkili kişilerin aralarında yaptığı alım ve satım işlemlerinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanmaları mümkündür.

Hangi transfer fiyatlandırması yönteminin kullanımının daha yararlı olduğu noktası incelenecek olursa; hammadde gibi kayıtlı fiyatı olan ya da mal ya da ticaret borsalarına kota edilmiş fiyatların varlığında, ilişkili kişiler arasındaki çok sayıdaki alım satım işleminde emsal fiyatın bulunmasında karşılaştırılabilir fiyat yönteminin güvenilirliği nedeniyle tercih edildiğinden söz edilmektedir. Bu yöntemin bu tip durumlarda emsal fiyatın bulunmasında en güvenilir ve en doğrudan kullanılabilir yöntem olması nedeniyle diğer yöntemlere göre tercih üstünlüğü vardır ve Vergi İdaresi de bu yöntemin uygulama önceliği olduğunu açık olarak ifade etmiştir. İşletmenin bölümleri veya bağlı işletmeler arasındaki mal ve hizmet satımında, emsallerine göre farklı fiyat kullanılarak, karın düşük gösterilmesi ya da karın diğer grup şirketlerine ya da ilişkili üçüncü kişilere transfer edilmesi mümkündür. Bu durumda kazanç, vergilendirilecek olan işletmeden diğer işletme veya gerçek kişiye geçmekte ve eğer kazanç aktarılan işletme veya gerçek kişi düşük vergi oranı, istisna ve muaflik şartlarına sahip ise veya kazanç yetersizliği söz konusu ise vergi kaybı ortaya çıkmaktadır

Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi, kontrollü bir işlemde mallar ve hizmetler için biçilen fiyatları, karşılaştırılabilir koşullardaki kontrolsüz işlemlerde oluşan fiyatlarla karşılaştırma esasına dayanmaktadır. Kontrollü işlemlerdeki fiyatların, kontrolsüz işlemlerdeki fiyatlardan farklılık arz etmesi durumunda, bağımlı şirketler arasındaki ticari veya mali işlemlerin emsaline uygunluk olarak gerçekleşmediği kabul edilmektedir. Böyle durumlarda emsali işlemlerde gerçekleşen fiyat, kontrollü işlemde gerçekleşen fiyatın yerine ikame edilmelidir.

Bu yöntem uygulanabildiği durumlarda emsaline uygunluk ilkesine ulaşmada en doğru ve uygun yoldur. OECD ve ABD’de, uygulanabildiği durumlarda bu yöntemin diğer yöntemlere tercih edilmesi önerilmektedir.

Bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşen ve kontrol edilen işlemlere benzer ancak farklılıkların uygulanan fiyat üzerinde herhangi bir önemli etkiyi haiz olmayan karşılaştırılabilir işlem bulabilmek son derece güç olabilmektedir. Örneğin, kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemlerde mal transferinde ortaya çıkan küçük bir farklılık, üstlenilen ticari faaliyetlerin niteliğinin aynı toplam kar marjının oluşturulması açısından yeterli düzeyde benzerlik gösterse bile, fiyat üzerinde önemli bir etki yaratabilmektedir. Böyle bir durumda, bazı düzeltmelerin yapılması uygun olacaktır.

Kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemlerin karşılaştırılabilir işlemler olup olmadıklarının belirlenmesinde, salt ürün karşılaştırılabilirliğinin yanı sıra daha geniş kapsamlı ticari işlevlerin fiyatı üzerinde olması gereken etkilerinin de (önceki bölümde karşılaştırılabilirliğin belirlenmesine ilişkin unsurların) dikkate alınması gerekir. Kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemler, ya da bu işlemleri üstlenen kuruluşlar arasında farklılıkların ortaya çıkması durumunda, bunların fiyat üzerindeki etkilerini ortadan kaldırmak üzere, makul ölçüde doğru düzeltmelerin belirlenmesi zor olabilir. Makul ölçüde doğru düzeltmelerin uygulanmasında ortaya çıkan güçlükler, rutin bir biçimde KKEF Yönteminin uygulanabilme olasılığı üzerinde herhangi bir güçlük yaratmamalıdır. Pratik ilkeler, KKEF yönteminin uygulanabilirliğini sağlayacak daha esnek bir yaklaşımın ve bu yaklaşımla birlikte, tümünün de göreceli doğruluklarına uygun biçimde değerlendirilmeleri gereken diğer uygun yöntemlerin de gerektiğinde kullanılmasını gerektirmektedir. Verilerin KKEF yöntemi kapsamında

uygun bir biçimde kullanılabilmelerini sağlamak için verilerin düzeltilmesine yönelik gerekli her tür çabanın gösterilmesi gerekir. Tüm yöntemler açısından, karşılaştırılabilirliği sağlayan düzeltmelerin doğruluk dereceleri KKEF Yönteminin göreceli güvenilirliğini etkilemektedir. Bu yöntem özellikle karşılaştırılabilir bir işlemin tespit edilmesinin mümkün olduğu durumlarda oldukça başarılı sonuçlar verir. Örneğin grup şirketleri arasında kredi alıp verme gibi işlemlerde piyasada uygulanan faiz oranı bilgisine rahatça ulaşılabilmesi nedeniyle bu gibi işlemlerde emsale uygun fiyatı tespit etmek için faydalı olmaktadır.

Bu yöntem özellikle, ilişkili iki firma arasında alım-satıma konu edilen bir ürünün aynı şekilde başka bir işletme tarafından da satıldığı varsayımı altında daha etkili olmaktadır. Örneğin, Kolombiya’da kahve sektöründe faaliyet gösteren ve markasız çekirdek kahve satan bağımsız bir işletmenin bu ürünü, iki ilişkili kuruluş arasında da alım-satıma konu olan aynı tür ve kalitede ürünü aynı zaman diliminde aynı üretim ve dağıtım aşamalarından geçtiğini varsayalım. Mevcut tek kontrol edilmeyen işlemde satışa konu ürünün, Brezilya menşeli markasız çekirdek kahve olması halinde, bu iki tür çekirdek kahve arasındaki farklılığın, fiyat üzerinde önemli bir etki yaratıp yaratmadığının araştırılması gerekecektir. Çekirdek kahvenin tedarik kaynağının bir prim öngörüp öngörmediği, ya da genellikle serbest piyasada bir indirim talebinde bulunulup bulunulmadığı sorgulanabilir. Bu tür bilgiler, emtia borsasından temin edilebilir ya da satıcı fiyatları üzerinden hesaplanabilmektedir. Aradaki farkın fiyat üzerinde önemli bir etki yaratması halinde, KKEF yönteminin güvenilirliği azalacaktır ve KKEF yönteminin daha dolaylı diğer yöntemlerle birleştirilerek uygulanması gerekecek, ya da KKEF yönteminin yerine bu diğer yöntemlerin uygulanması gerekecektir.

Örnek 1:

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

Aynı ürünün hem ilişkili hem de ilişkisiz şirketlere satılması nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanarak emsallere uygun bedel tespit edilebilecektir. Emsallere uygun bedel tespitinde iç emsal kullanılacak olup, iç

emsalin kullanılması emsallere uygun bedelin bulunmasında yeterli olduğundan ayrıca dış emsal aranmamalıdır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Örnek 2:

Türkiye’de yerleşik tam mükellef (A) Kurumu, çelik sanayiinde kullanılmak üzere ürettiği makineleri sadece Almanya’da ilişkili olduğu (B) Kurumuna; diğer taraftan, benzer nitelikteki makinelerin üreticisi olan Türkiye’de tam mükellef (C) Kurumu da söz konusu makineleri yine Almanya’da yerleşik ilişkisiz (D) Kurumuna satmaktadır.

Söz konusu ürünün, hem (A) hem de (C) Kurumu tarafından aynı ülkede bulunan ilişkili (B) ve ilişkisiz (D) Kurumlarına ihraç edilmesi nedeniyle karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin tespiti mümkün bulunmaktadır. Bu örnekte (A) ve (B)

Kurumları arasında yapılan işleme iç emsal olabilecek nitelikte bir işlem bulunamadığından dolayı, (C) ve (D) arasında uygulanan fiyat olan dış emsal kullanılabilecektir.

Örnek 3:

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

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

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

(A) Kurumu tarafından yurt içindeki ilişkisiz şirketlere yapılan satışlar, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler olarak esas alınabilecektir. Ancak, (A) Kurumunun gerek yurt dışındaki ilişkili şirketler (B) ve (C), gerekse yurt içindeki ilişkisiz şirketlerle arasındaki işlemlerde karşılaştırılabilirlik analizi yapılacak olup, pazardan kaynaklanan farklılıklar da dikkate alınacaktır. Zira İngiltere, Fransa ve Türkiye’nin sahip olduğu pazarların farklılığı pazar şartlarında ve dolayısıyla fiyatlandırmalarda da farklı sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilir. Ayrıca, söz konusu olayda satış miktarı ve satış şartları da emsallere uygun fiyat ya da bedeli etkilediğinden işlem düzeltimi gerekmektedir. Yapılan işlem düzeltimi sonucu karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabilmesi mümkündür.

Örnek 4:

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

(A) Holding Şirketi bünyesinde bu ürüne ilişkin olarak ilişkisiz şirketlere satış işlemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla holding bünyesinde bulunan şirketler arasındaki

iplik satışına ilişkin olarak kullanılacak emsallere uygun fiyatın tespitinde, iç emsal olmadığından dış emsal araştırılmalıdır. Yapılan araştırmalar sonucu Türkiye’de (A) Kurumu ile ilişkisi bulunmayan bir şirketin ilişkili firmalarına aynı ürünü sattığı tespit edilmiştir. Bu durumda söz konusu işlem de ilişkili kişiler arasında gerçekleştiğinden dış emsal olarak kabul edilemeyecektir. Örneğimizde ancak dış emsalin bulunması şartıyla karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir.

Örnek 5:

Türkiye’de yerleşik (S) Kurumu ABD’den ithal ettiği markasız Kolombiya kahvesini yurt içindeki ilişkili (T) şirketine satmaktadır. (S) Kurumunun bu ürün ile ilgili olarak ilişkisiz şirketlere satış işlemi bulunmamaktadır. Öte yandan, kontrol altındaki işlemlerle aynı dönemde, üretim ve dağıtım zincirinin aynı aşamasında ve benzer koşullar altında gerçekleşen kontrol dışı işlem olarak bulunabilen tek kontrol dışı işlemde ise, Türkiye’de yerleşik ilişkisiz (X) Kurumu ABD’den ithal ettiği markasız Brezilya kahvesini yurt içindeki ilişkisiz (Y) şirketine satmaktadır. Dolayısıyla, kahveler arasındaki farklılığın fiyat üzerinde önemli bir etkisinin olup olmadığına incelenmesi uygun olacaktır. Örneğin, kahve çekirdeğinin menşeinin açık piyasa koşullarında ek prim yaratıp yaratmadığı ya da iskontoya yol açıp açmadığı araştırılmalıdır. Bu tür bilgiler mal piyasasından elde edilebilir ya da satıcı fiyatlarından çıkarılabilir. Bu farklılık fiyat üzerinde önemli bir etkide bulunuyorsa, bazı düzeltmeler yapmak uygun olacaktır. Makul ve doğru bir düzeltme yapılamaz ise, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin güvenilirliği azalacaktır.

Örnek 6 :

Türkiye’de tam mükellef (A) Kurumu, dolaylı ortağı olan (B) Kurumuna faizsiz olarak 5 milyon TL borç para vermiş olup, dönem boyunca (X) Bankasına olan borçlarına ise yıllık % 20 faiz ödemiştir. Örneğimizde örtülü sermaye yönünden yapılacak değerlendirme ihmal edilmektedir.

Söz konusu şirket dolaylı ortağına faizsiz olarak para kullanırmak suretiyle emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir işlem yaptığından, ilişkili kişiler arasındaki bu işlemde emsallere uygun bedelin tespiti yapılmalıdır.

Örnek 7 :

Türkiye’de tam mükellef olan (X) Bankası ile söz konusu banka personeli Bay (A)’nın 19/07/2015 tarihinde yaptığı 6 ay vadeli forward USD alım sözleşmesine ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

Sözleşme tutarı : 1.000.000 USD

Vade : 6 Ay

İşlem anındaki spot kur : 3,00

Forward kur : 3,10

Vadede spot kur : 3,20

Bay (A) altı ayın sonunda 3,10 kur üzerinden 1.000.000 USD karşılığında 3.100.000 TL ödeyecektir. Ancak, yapılan incelemeler sonucu ilgili bankanın 25/07/2015 tarihinde ilişkili kişi kapsamında olmayan Bayan (B) ile yaptığı aynı vadeli forward USD alım sözleşmesindeki forward kurunun 3,30 olarak belirlendiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla karşılaştırılabilirlik analizi sonucu gerekli düzeltimlerin yapılması şartıyla, ilişkili kişiler arasındaki işlemde emsallere uygun bedelin tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnek 8 :

(A) Tekstil A.Ş. bir örme makinesini borçlanarak satın alma ya da kiralama seçenekleriyle karşı karşıyadır. Makinenin fiyatı 300.000 TL olup, (A) Tekstil A.Ş. söz konusu makineyi grup şirketi olan (B) Leasing Şirketinden kiralama yoluna gitmiş ve her yılın sonunda eşit kira ödemesi ile 5 yıllığına sözleşme imzalamıştır. Sözleşme faiz oranı % 10’dur.

Ancak, yapılan incelemelerde benzeri makineleri kiralayan leasing şirketlerinin bu türden kiralamalarda % 15 faiz oranı uyguladığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla, karşılaştırılabilirlik analizi sonucu gerekli düzeltimlerin yapılması şartıyla, ilişkili kişiler arasındaki işlemde emsallere uygun bedelin tespit edilmesi gerekmektedir.

6.2. MALİYET ARTI YÖNTEMİ

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

Yönteme ilişkin varsayım, rekabetçi piyasada diğer emsal imalatçılar tarafından kazanılmış olabilecek ve maliyete eklenen kar marjının yüzdesinin aşağı yukarı aynı olacağı görüşüdür. Maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi gibi karşılaştırılabilir fonksiyonları inceler. Bu yöntem, en iyi ilişkili kişilerin aralarında yarı mamul sattıkları, ilişkili kişilerin ortak çalışma anlaşmaları düzenlediği veya uzun dönemli alım-satım anlaşmaları yaptığı veya kontrollü işlemin hizmet karşılığında yapıldığı durumlarda uygulanır. Maliyet artı yöntemi, en iyi olarak, üreticinin maliyet ve karı kolayca yeniden ortaya koyabilmesi için karmaşık faaliyetlerinin olmadığı ve basit bir imalatçı veya fason üreticinin işleme taraf olduğu durumlarda çalışır.

Maliyet artı yönteminin karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre avantajları bulunmaktadır. Mal ve hizmetlerdeki teknik ve fiziksel benzerlikler fazla olmasa dahi maliyet artı yöntemi uygulanabilir. Mal veya hizmetlerin aynı kategori içinde olması halinde yine maliyet artı yöntemi kolaylıkla uygulanabilecektir. Ancak, ürünün markası gibi büyük farklılıklar karşılaştırmanın güvenilirliğini etkileyebilecek ve maliyet artı yönteminin uygulamasını zorlaştıracaktır. Maliyet artı yöntemi şirketler arası işlemlerin kıyaslanmasında en yaygın kullanılan yöntemdir. Bu yöntem hem hizmet teslimlerinde ve masraf paylaşımlarında en çok kullanılan yöntemdir.

Bu yöntem özellikle, birbirleriyle uzun süredir anlaşmalar çerçevesinde alım satım yapan grup içi şirketler arasında satılan yarı mamullerin satış fiyatının belirlenmesi sırasında sıklıkla başvurulmuş bir yöntemdir. Bu yöntemde, uygun bir brüt kar satışa konu olan ürüne eklenmekte ve satışı gerçekleşmektedir. Maliyet artı yöntemi, kontrol edilen bir işlemde ilişkili kişi konumundaki bir alıcıya transfer edilen mallar ya da sağlanan hizmetler karşılığında bu mal ya da hizmeti tedarik eden tarafın katlandığı giderin hesaplanması ile başlar. Daha sonra, üstlenilen işlevler ve piyasa koşullarının ışığında uygun bir kârın belirlenmesini sağlamak üzere, uygun bir maliyet artı kâr marjı bu tutara ilave edilir. Maliyet artı kâr marjının yukarıda belirtilen maliyetlere ilave edilmesi sonucu varılan rakam, başta belirtilen kontrol edilen işlemin emsale uygun bedeli olarak kabul edilebilir. Yöntem özellikle yarı mamul malların ilişkili kişi konumundaki taraflar arasında alınıp satıldıkları ve işleme taraf olan bu ilişkili kişilerin aralarında ortak tesis anlaşmaları imzaladıkları, ya da uzun vadeli satın alma ve tedarik düzenlemelerine girdikleri veya kontrol edilen işlemlerin hizmet tedariki faaliyetinden oluştuğu durumlarda en iyi sonucu verebilmektedir. Maliyet artı yöntemi, özellikle maliyetlerin belirlenmesi açısından uygulamada birtakım sorunlar içermektedir. Her ne kadar bir işletmenin ticari yaşamını sürdürebilmesi için belirli bir süre içinde katlandığı tüm giderleri karşılayabilmesi gerekse de; bu maliyetler, herhangi bir yıl içinde belirli bir durum için uygun kârın ne olabileceği konusunda belirleyici olamazlar. Çoğu kez şirketlerin rekabet koşulları gereği ilgili malların üretim maliyetini, ya da ilgili hizmetlerin sağlama bedelini referans alarak uyguladıkları fiyatlarda indirim gitmelerine karşın, katlanılan maliyetlerin seviyesi ve piyasa değeri arasında kesin olarak fark edilebilen bir bağlantının bulunmadığı durumlar da mevcuttur, (örneğin değerli bir buluşun gerçekleştiği ve sahibinin bu buluş için yalnızca düşük bir araştırma giderine katlandığı durumlarda olduğu gibi)

Örneğin, A Şirketinin ilişkili kuruluş konumundaki bir distribütöre tost makineleri sattığını; B Şirketinin bağımsız bir işletme konumundaki bir distribütöre ütü sattığını ve tost makineleri ve ütülerin imalatı üzerindeki kâr marjlarının küçük ev eşyaları sektöründe temelde aynı olduklarını varsayalım. (Burada maliyet artı yönteminin kullanılması, piyasada benzer niteliklere sahip tost makinesi üreten başka imalatçının bulunmadığı anlamına gelmektedir). Eğer maliyet artı yöntemi uygulanıyor olsaydı, kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemlerde karşılaştırılan kar marjları, imalatçının

distribütöre uyguladığı satış fiyatı ile ürünün imalatında katlanılan maliyetler arasındaki fark olurdu. Bununla birlikte;

A Şirketi imalat süreçlerinde B Şirketine kıyasla çok daha hesaplı davranabilir ve böylece maliyet giderlerini daha düşük tutabilir. Neticede, A Şirketinin ütü değil de tost makinesi imal etmesine ve B Şirketinin ütü için belirlediği fiyatı tost makinelerine uyguluyor olsa bile (yani, özel bazı koşullar bulunmuyor olsa bile), A Şirketinin kâr marjının B Şirketinin kâr marjından daha yüksek olduğunu belirtmek yerinde olacaktır. Bu nedenle, bu farklılığın kar marjı üzerindeki etkisini düzeltebilmek mümkün olmadıkça, maliyet artı yönteminin uygulanması bu bağlamda tam anlamıyla güvenilir sonuçlar vermeyecektir.

Örnek 1:

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

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

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

Örnek 2:

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

(A) Kurumu çantaları Romanya’da bulunan iştiraki (B)’ye satmaktadır. Her bir çantanın maliyeti 50 TL olup, çanta üretimine ilişkin olarak yapılan genel yönetim giderleri üretim maliyetleri içinde izlenmektedir. (A) Kurumu söz konusu üretimine

ilişkin satışlardan %5 brüt kâr elde etmiştir. (A) Kurumunun aynı ürünü ilişkisiz kişilere satışı bulunmamaktadır.

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

(A) Kurumunda maliyet bazının içerisinde genel yönetim giderleri de yer almakta iken, (C) ve (D) Kurumlarının maliyet bazında genel yönetim giderleri bulunmamaktadır. Bu durumda, ilişkili kişilerle ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin karşılaştırılmasında, maliyetlerin bileşenlerinin farklı olması nedeniyle muhasebeden kaynaklanan farklılıklar düzeltilmelidir. Böylece, (A) Kurumu % 5 brüt kâr oranı yerine dış emsali kullanmak suretiyle %10 brüt kâr oranını esas alacaktır. Bu durumda, (A) Kurumunun genel yönetim giderlerinin 5 TL olduğu varsayımı altında, 45 TL (50 TL – 5 TL =) üzerine %10 brüt kâr oranı ilave edilmek suretiyle iştirak (B)'ye satılan her bir çanta için transfer fiyatı 49,50 TL olarak belirlenecektir.

Örnek 3:

Türkiye'de tam mükellef (A) Kurumu, Türkiye'de bulunan ilişkisiz (B) Kurumuna ekmek kızartma makinasını %11 kâr marjı ile satmakta, yine her ikisi de Türkiye'de yerleşik (C) Kurumu ilişkili (D) Kurumuna ürettiği blenderları %8 kâr marjı ile satmaktadır. Küçük ev aletleri sektöründe ekmek kızartma makinası ve blender için geçerli olan kâr marjı % 10'dur. Ancak, (A) Kurumunun üretim maliyeti 60 TL/birim iken, (C) Kurumunun üretim maliyeti 50 TL/birimdir.

Kâr marjları karşılaştırılan, üretici (A) ve (C) Kurumlarının üretim maliyetleri ve buna bağlı olarak satış fiyatlarının farklı olmasından dolayı her iki ürün için karşılaştırma yapmak mümkün olmayacaktır. Bunun sebebi, (A) Kurumunun üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 10 yıl üzerinden amortisman ayırırken, (C) Kurumunun ise üretim sürecinde kullandığı makinaların maliyetleri için 5 yıl üzerinden amortisman ayırmakta olmasıdır. Dolayısıyla, (C) Kurumunun ilişkili kurumu (D)'ye uygulayacağı fiyatın tespitinde, maliyetlerin bileşenlerinin incelenmesi

ve muhasebeden kaynaklanan farklılığın gerekli düzeltimi sonucu maliyet artı yöntemi uygulanabilecektir.

Diğer bir ifadeyle, ilişkili kişiler arasındaki transfer fiyatının tespitinde, amortisman ayırma sürelerinden kaynaklanan maliyet farklılıklarının düzeltilmesi sonucu küçük ev aletleri sektöründe geçerli olan kâr marjı kullanılarak transfer fiyatı tespit edilecektir.

Örnek 4:

(A) firması, toptan satışı yapılan saatler için zamanlama mekanizması üretmekte olup, bu ürününü yurt dışındaki ilişkili kuruluşu (B)'ye satmaktadır. (A) firması, bu faaliyetinden % 5 oranında brüt kâr elde etmektedir. (X), (Y) ve (Z) firmaları, (A) firması ile aynı pazarda, aynı nitelikte zamanlama mekanizması üreten ve birbirleri ile ilişkisi bulunmayan diğer firmalardır. (X), (Y) ve (Z) firmaları, ürettikleri ürünlerini yurt dışındaki, kendileri ile herhangi bir ilişkisi bulunmayan diğer yabancı firmalara satmaktadır. (X), (Y) ve (Z), bu faaliyetlerinden % 3 - 5 oranlarında brüt kâr elde etmektedir. (A) firması, yönetim, denetim ve genel giderlerini faaliyet giderleri olarak izlemekte, dolayısıyla üretilen malın maliyeti ile ilişkilendirmemektedir. (X), (Y) ve (Z) firmalarında ise üretilen malın maliyetleri içinde yönetim, denetim ve genel giderler de yer almaktadır. Bu durumda, maliyet artı yönteminin uygulanmasında, muhasebeleştirme tutarlılığı açısından brüt kâr oranları düzeltim tabi tutulmak zorundadır.

Örnek 5:

(Y) çok uluslu şirketinin ortaklarından (A) ile aynı çok uluslu şirketin ortağı (B), (X) ürününün geliştirilmesi amacıyla gerekli olan araştırma faaliyetleri için 500.000 TL karşılığında anlaşmıştır. Araştırmanın başarısızlığı ile ilgili tüm riskler (B) Kurumu tarafından üstlenilmiştir. (B) Kurumu, aynı zamanda araştırma dolayısıyla geliştirilen bütün gayri maddi varlıkların yanı sıra araştırma sonucunda elde edilecek kâra da sahip olacaktır. Ancak, yapılan inceleme sonucunda aynı piyasada faaliyet gösteren (C) firmasının ilişkili olmayan (D) firmasına aynı hizmeti 550.000 TL'den sağladığı ve (C) firmasının hizmet maliyetinin 500.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Buna göre, (C) ile (D) arasında gerçekleşen ve dış emsal olarak alınan işlemde brüt kârın % 10 olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, aynı çok uluslu şirket ortaklarından (A) ve (B) arasında gerçekleşen işleme ait emsal fiyatın 550.000 TL olması gerekir. İlişkili tarafların üzerinde mutabık kaldıkları bütün araştırma maliyetleri dikkate alınacak olup, bu tür bir işlemde maliyet artı yöntemi uygulanabilir.

Örnek 6 :

(S) Sigortacılık A.Ş. ilişkili kuruluşu olan (U) bankasının yurt çapındaki her bir şubesini 10.000 TL karşılığında yangın, deprem ve hırsızlık için sigortalamaktadır. Ancak, yapılan incelemeler sonucunda aynı piyasada faaliyet gösteren (O) sigorta şirketinin ilişkili olmayan (R) bankasının şubelerinden her birini 12.000 TL'ye sigorta yaptığı ve (O) firmasının hizmet maliyetinin 10.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Buna göre, ilişkisiz şirketler arasında gerçekleşen ve dış emsal olarak alınabilecek işlemde brüt kârın % 20 olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, (S) Sigortacılık A.Ş. ile ilişkili (U) bankası arasında gerçekleşen işleme ait emsallere uygun fiyatın 12.000 TL olması gerekmektedir.

6.4. KÂR BÖLÜŞÜM YÖNTEMİ

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanan bir yöntemdir.

Kar bölüşüm yönteminin özünde ilişkili kişilerle birlikte gerçekleştirilen işlemlerde ortaya çıkan karın bölüştürülmesi yatmaktadır. Örnekle açıklayacak olursak; imalatçı şirket (P) A.Ş., ürün satışlarını hisselerinin tamamına kendisinin sahip olduğu dağıtım şirketi (S) A.Ş. aracılığıyla yapmaktadır. Yıllık faaliyet kazancı toplam 20 milyon TL'dir. Aynı pazarda faaliyette bulunan imalatçı (X) A.Ş. ise ürettiği benzer ürünlerin satışını, kendisi ile hiçbir ortaklık bağı bulunmayan dağıtım şirketi (Y) A.Ş. aracılığıyla yapmaktadır. (X) ve (Y) şirketleri elde edilen yıllık kazancı, (X) için %70, (Y) için %30 oranında paylaşmaktadırlar. (P) A.Ş. ve (S) A.Ş. ile X ve Y

şirketlerinin faaliyet ve yapıları birbirine benzemektedir. Karşılaştırılabilir kar bölüşüm yöntemi doğrultusunda (P) A.Ş 14 milyon TL (%70 x 20 milyon TL), (S) A.Ş''de 6 milyon TL (%30 x 20 milyon TL) kazanç elde etmiş olacaklardır.

Kar bölüşüm yöntemi, bağımsız şirketlerin yaptıkları işlemleri veya işlemde elde edecekleri karı emsal almak suretiyle, kontrollü bir işlemde oluşan ya da empoze edilen koşulların, karlar üzerindeki etkisini ortadan kaldırmaya çalışır. Karşılaştırılabilir işlemlerin olmaması ve gayri maddi varlıkların bulunması hallerinde kar bölüşüm yöntemi kullanılmaktadır. Kar bölüşüm yöntemi ilk olarak, bağımlı şirketlerin girdikleri kontrollü işlemlerdeki bölüşülebilir karlarını tanımlar. Daha sonra ekonomik ilişkiler çerçevesinde emsal bedel ilkesine uyumlu olarak birleştirilmiş karlar, işletmeler arasında dağıtılır. Birleşik kar, işlemlere tekabül eden kar ve arta kalan kar olabilir. İşlemlere tekabül eden kar işlemlerle bire bir eşleştirilebilir. Buna karşılık arta kalan kar belli bir bölüme atfedilemez. Artan kara örnek olarak gayri maddi varlıklardan elde edilen kar gösterilebilir. Grup içindeki her bir şirketin oluşan kara katkısı işlevsel analize göre belirlenir. Daha önce de tartışıldığı gibi işlev analizi, her bir şirket tarafından kullanılan varlıklar ile üstelenilen risklere göre belirlenmektedir. Yöntemi desteklemek amacıyla dışsal piyasa ölçütleri de kullanılabilir. Dışsal piyasa ölçütlerine örnek olarak, karşılaştırılabilir işlevler dikkate alınarak emsal alınan şirketlerdeki kar bölüşüm yüzdeleri ve getirileri gösterilebilir.

Kar bölüşüm yönteminin iki önemli avantajı bulunmaktadır;

- Kar bölüşüm yönteminin doğrudan karşılaştırılabilir işlemlere dayalı olmaması ve birbirinden bağımsız kuruluşlarda karşılaştırılabilir işlemlerin bulunmaması durumunda kullanılabilir olması en önemli avantajıdır. Bu yöntem, bir yandan bağımsız kuruluşlarda mevcut olmayan ilişkili kuruluşların kendine özgü ve muhtemelen durumlarını dikkate alarak esneklik sağlarken, diğer yandan aynı durumlar karşısında bağımsız kuruluşların yapacakları konusundaki değerlendirmeler çerçevesinde bir emsallere uygunluk yaklaşımı oluşturmaktadır.
- Başka bir avantaj da, kar bölüşüm yönteminde, işleme taraf olan her iki kuruluş da değerlendirildiğinden, kontrol edilen işleme taraf olanların her

ikisinin de aşırı ve imkânsız bir kar elde etmesi olasılığının az olmasıdır. Kontrol edilen işlemlerde kullanılan gayri maddi hak bakımından tarafların katılımının analizinde bu husus büyük önem taşımaktadır. Bu iki taraflı yaklaşım, ölçek ekonomilerinden gelen kar bölüşümünün sağlanmasında veya hem mükellefi hem de mali idareyi memnun eden başka ortak etkinliklerin gerçekleştirilmesinde kullanılabilir. Gayri maddi varlıkların giderek önem kazanması, kar bölüşüm yönteminin önemini de arttıracak niteliktedir.

Bu yöntemin dezavantajları ise kısaca aşağıdaki şekildedir;

- Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yönteminde olduğu gibi borsası oluşmuş mal fiyatları gibi dışsal piyasa verilerinden bu yöntemde pek yararlanılamamaktadır. Bu nedenle bu yöntem uygulanırken kullanılan dış piyasa verilerini içeriği yüzeyselleştikçe, uygulama sonucunda ortaya çıkacak transfer fiyatlandırması kararı daha sübjektif olacaktır.
- Kar bölüşüm yöntemi, ilk bakışta hem mükellef hem de vergi idareleri için daha erişilebilir görünmesine rağmen uygulaması zor bir yöntemdir. Zor olmasının nedeni, yöntemin birbirinden bağımsız şirketler hakkında daha az bilgiye dayanma eğiliminde olmasıdır.
- Bu yöntemin masraf dağıtımı gibi yansıtma işlemlerinde kullanılması oldukça güçtür.
- Bu yöntemin uygulanması mükellefler ver vergi idareleri için yabancı ülkelerde bulunan grup içi şirketlerden bilgi temin edilmesi zor olması nedeniyle uygulaması zordur

Örnek 1:

İsviçre’de faaliyette bulunan (A) Kurumu kanser tedavisinde kullanılmak amacıyla “Kodezyak” adı verilen bir ilacın ana maddesini üretmektedir. Bunun yanında, Türkiye’de tam mükellef olan ilişkili (B) Kurumu ise söz konusu ilacın İsviçre’de (A) Kurumunca üretilmesinden sonra kendisinin yapmış olduğu Ar-Ge faaliyeti sonuçları ile ana maddeyi birleştirerek nihai ürün haline getirmektedir. Ayrıca, (B) Kurumu nihai ürünün Türkiye’de dağıtımına yetkili tek şirkettir.

Konuya ilişkin diğer bilgiler aşağıdaki gibidir:

(B) Kurumu söz konusu ilacın geliştirilmesi için (A) Kurumu ile Ar-Ge ve pazarlama faaliyetleri yürütmektedir.

Söz konusu ilaca ilişkin, (A) Kurumu 3 TL, (B) Kurumu ise 12 TL olmak üzere toplam 15 TL Ar-Ge ve pazarlama gideri gerçekleştirmiştir.

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

Maliyet artı yönteminin uygulanabilmesi için de yeterli veri ve bilgi bulunmamaktadır. Ürünün ilişkili kişiler arasında nitelik değiştirerek alım ya da satıma konu edilmesi nedeniyle yeniden satış fiyatı yönteminin de uygulanması mümkün değildir. Bu durumda uygulanabilecek en iyi yöntem kâr bölüşüm yöntemi olacaktır.

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

1. Aşama: Getiri tutarının tespit edilmesi

Tablo 6.1. (A) ve (B) Kurumlarının Basitleştirilmiş Hesapları

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

2. Aşama: Bakiye kârın bölüştürülmesi

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

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

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

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

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

Bu durumda, düzeltilmiş faaliyet kârları aşağıdaki gibi olacaktır:

$$A \text{ Kurumu} = 5,55 + 1,0 = 6,55 \text{ TL}$$

$$B \text{ Kurumu} = 22,20 + 16,25 = 38,45 \text{ TL}$$

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

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

6.3. YENİDEN SATIŞ YÖNTEMİ

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış kârı düşülerek

hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır.

Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr tutarı düşüldükten sonra mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır. 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 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 karşı seçeneği olduğu, yani bu emsallerden yalnızca birisinin kullanılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Emsallere uygunluğun saptanması amacıyla karşılaştırma yapılması esnasında, gerek iç emsallerin gerekse dış emsallerin birlikte kullanılması her zaman mümkündür. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir.

Bu yöntem, piyasa fiyatı tam olarak tespit edilemez veya şirket, ilgili malı bağımsız bir tarafa satarsa kullanılır. Yeniden satış marjı belirli bir piyasa için kabul edilebilir nitelikte olmak zorundadır. Bu durumda ortaya çıkan sorun şirketin yeniden satış sonucu elde ettiği getirinin ilişkili olmayan bir kurum ile karşılaştırılabilir fonksiyonlar ve risk yapısı açısından uygun olup olmadığıdır. Bu soruya dayalı olarak, mükellefler aynı fonksiyonları sergileyen benzer düzeydeki firmaların piyasada bulunup bulunmadığını araştıracaklardır. Bu yöntem daha çok distribütörün söz konusu mallara düşük değerli bir katma değer sağladığı durumlarda kullanılır.

Bu yöntemin arkasındaki varsayım, distribütörler arasındaki rekabet nedeniyle satışlardan gelen benzer fonksiyonlar ile kazanıldığı anlamına geldiği görüştür. Yöntem, bir alıcıya ilişkin işlemleri değerlendirerek ve ona ait emsal fiyata ilişkin kar marjını daha belirgin hale getirerek alıcının benzer işlemlerde benzer firmalar tarafından kazanılan gelirler ile uyumlu bir emsal kazanç elde edip etmediğini tespit eder. Ancak, bu durum transfer fiyatının fazla tahmin edilmesine neden olabilir. Çünkü işlemlerle ilgili tüm artık kar, satıcıya dayandırılmaktadır. Ürünlerin karşılaştırma ölçütlerine göre karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile mukayese edildiğinde, OECD Rehberine göre ürünler arasındaki farklar bu yöntem için daha az önemlidir, çünkü yerine getirilen özel fonksiyonlar satış maliyetinden sonraki brüt karı yansıtmaktadır.

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.

Yeniden satış fiyatı yöntemi, bir ürünün bağımsız kişilere satılmak üzere bağımlı şirketten alınması halinde, bağlı şirketten alındığı fiyatı bulmayı amaçlayan bir yöntemdir. Üçüncü kişiye uygulanan yeniden satış fiyatından, uygun bir brüt kar marjı indirilerek bağımlı şirketten alış fiyatı bulunmaktadır. Bu şekilde bulunan fiyat bağlı şirketler arasındaki transfer fiyatı olmaktadır. Brüt marjın hesabında, satıcının satış ve faaliyet giderleri, satıcının gerçekleştirdiği işlevler ışığında kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınır. Brüt marjdan ürünün alımı için ödenen gümrük vergileri gibi ek giderler düşüldükten sonra kalan tutar bağımlı şirketler arasında emsal bedel olarak kabul edilir. Yöntemin uygulanmasında en önemli husus uygun marjın hesaplanmasıdır. Hesabın makul bir şekilde yapılabilmesi halinde, kullanılabilir kullanışlı bir yöntemdir. Yöntemin uygulanmasında aynı piyasada aynı marka altında aynı ürünü satan iki distribütör örneği ile açıklayabiliriz. Distribütör A bir garanti sunmakta, Distribütör B ise herhangi bir garanti sunmamaktadır. Distribütör A, garantiyi fiyatlandırma stratejisinin bir parçası olarak sunmamakta ve bu nedenle de, ürününü daha yüksek bir fiyat üzerinden satmakta ve bunun sonucu olarak da, ürünü daha düşük fiyatla satan Distribütör B'ye kıyasla, brüt

kâr marjı daha yüksek çıkmaktadır. Arada oluşan bu fark için bir düzeltme yapılmadıkça, iki marj karşılaştırılabilir bir özellik içermemektedirler.

Örnek 1:

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

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

Ana şirket, ilişkisiz (B) Kurumuna reklam ve pazarlama malzemelerini ücretsiz sağlarken, ilişkili (A) Kurumu reklam ve pazarlama harcamalarına katlanmaktadır.

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

Tablo 6.2. Emsallere Uygunluk Fiyat Hesaplaması

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

Örnek 2:

İtalya’da bulunan (A) şirketi, Türkiye’deki ilişkili şirketi (B)’ye otomobil satmakta olup, işleme ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir:

(B) şirketi, (A) şirketinin Türkiye’deki tek dağıtıcısı konumundadır.

Söz konusu otomobillerin Türkiye’deki satış fiyatı 50.000 TL’dir.

Türkiye’de benzer nitelikteki otomobilleri ithal eden dağıtım şirketlerinin ortalama kâr marjı satış fiyatı üzerinden % 10’dur. Bu kâr marjına dağıtıcı tarafından üstlenilen reklam ve garanti hizmeti maliyetleri dahil değildir.

Türkiye’deki dağıtıcı (B)’nin reklam ve garanti hizmetleri karşılığında üstlenilen maliyetin 2.000 TL olduğu belirlenmiştir.

(A) şirketinin (B) şirketine uygulayacağı transfer fiyatı, (B) şirketinin yeniden satış fiyatından kâr marjı ile reklam ve garanti hizmetlerine ilişkin maliyetlerinin düşülmesi sonucu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$[50.000/(1+ 0.10)] - 2.000 = 43.455 \text{ TL}$$

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

Örnek 3:

(B) firması, uluslararası faaliyette bulunan (A) firmasının Türkiye’deki ilişkili kuruluşu olup, yapılan işlemlere ilişkin açıklamalar aşağıda verilmiştir.

(B) firması, (A) firması tarafından üretilen plazma televizyonların dağıtımını yapmaktadır.

(B) firması, söz konusu ürünleri kendisi ve (A) şirketi ile ilişkisi bulunmayan (D) firmasına 3.150 TL/adet’ten satmaktadır.

(A) firması, ayrıca daha düşük kalitede ürettiği plazma televizyonları, Türkiye’de kendisi ve (B) firması ile hiç bir şekilde ilişkisi bulunmayan dağıtıcı (C) firmasına da satmaktadır.

(B) firması ile (C) firmasının gerçekleştirdikleri işlevler aynı olup, (C) firmasının sattığı televizyonlardan elde ettiği brüt satış kârı % 10’dur.

Yukarıda yer alan bilgilerden anlaşılacağı üzere, kontrol altındaki işlemle kontrol dışı işlem arasında bir ürün kalitesi farklılığı söz konusudur. Ancak, iki ürün arasındaki fiyat farklılığına karşın, kâr oranlarında belirli bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. (B) ve (C) firmalarının gerçekleştirdiği işlevler aynıdır. Bu durumda, (B) firmasının (A) firmasından yaptığı alımlarda emsallere uygun satış fiyatına ulaşmak için yeniden satış fiyatı yöntemi uygulanacak ve brüt satış kârı olarak da % 10 oranı esas alınacaktır.

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

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

6.5. İŞLEME DAYALI NET KAR MARJİ YÖNTEMİ

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

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

Bu yöntemin güçlü yönü şudur: Kar düzey göstergeleri, işlem farklılıklarından, karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre daha az etkilenmektedir. Diğer bir güçlü yön, yerine getirilen işlevin ve üstlenilen sorumluluğun birden fazla bağlantılı şirket için ayrı ayrı saptanmasını gerektirmemesidir. Bu durum, taraflardan birine ait işlemlerin karmaşık olması, birbiriyle ilişkisiz çok sayıda faaliyet alanı bulunması veya taraflardan birisinden güvenilir bilgi elde etme olanağının güç olması halinde pratik avantaj sağlamaktadır. Bu yöntemin belki de en zayıf yönü, bir mükellefin brüt kar tutarı veya fiyatı üzerinde hiç etkisi olmayan ya da çok az etkisi olan bazı hususlardan etkilenebilmesidir. Bu durum, emsallere uygunluğun bu yöntemde doğru ve güvenilir biçimde saptanmasını etkilemektedir.

Bu yöntem, kontrol edilen işletmenin doğrudan ve dolaylı maliyetlerin indirilmesinden sonra kalan faaliyet karının, satış, maliyet, aktif büyüklüğü veya diğer mali büyüklüklere oranlayarak elde edilen kar düzeylerini dikkate almak suretiyle kullanılmaktadır. İşletmelerin kontrollü bir işlemde elde edeceği net kar marjı, görece olarak seçilmiş maliyet, satışlar veya varlıklar gibi değerlere göre hesaplanır. Nesnel olarak seçilmiş kar düzey göstergeleri esas alınarak kontrollü işlemlerle kontrolsüz işlemler karşılaştırılır. Bu nedenle bu yöntem, maliyete ilave ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinde olduğu gibi uygulanır. Aynı şekilde yöntemin güvenilir olarak uygulanabilmesi için, yeniden satış fiyatı farklılıkları faaliyet giderleri üzerinde etkili olurken, farklı brüt kar marjları elde etmeleri durumunda aynı düzeyde net kar elde edebilmektedirler. Dolayısıyla fiyatlar ürün farklılıklarından, brüt marjlar işlev farklılıklarından etkilenmekle birlikte, faaliyet karları bunlardan daha az etkilenmektedir.

OECD Rehberine göre bu yöntemin iki önemli avantajı bulunmaktadır;

- Bu yöntemde kullanılan net kar göstergeleri (örn. faaliyet karının net satışlara oranı, alacak ve stok devir hızları) KKEF Yönteminde kullanılan göstergelere daha az etkilenmektedir. Net kar marjları kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemler arasındaki bazı işlevsel farklılıklara brüt kar marjlarından daha toleranslı da olabilir. İşletmeler arasında gerçekleştirilen işlevlerdeki farklılıklar çoğu zaman işletme giderlerindeki farklılıklara yansır. Bu nedenle, kuruluşlar çok geniş bir brüt kar marjı çeşitliliğine sahip olabilir, ama aynı zamanda da benzer düzeylerde net kar elde edebilir.
- Bu yöntemin diğer bir avantajı da ilişkili kuruluşların birden fazlasının gerçekleştirdiği işlemlerin ve yüklendiği sorumlulukların belirlenmesine gerek olmamasıdır. Aynı şekilde, çoğu zaman ticaret faaliyetinde bulunan bütün katılımcıların defter ve kayıtlarının ortak bir esasa göre tutulması veya bütün katılımcılara masrafların dağıtılması gerekmez. İşleme taraf olanlardan birinin karmaşık olması ve pek çok birbiriyle ilişkili faaliyeti bulunması durumunda ya da taraflardan biri hakkında güvenilir bilgi

toplamanın zor olduğu durumlarda, uygulama konusunda bu yöntem çok avantajlı olabilir

Bu yöntemin dezavantajları da aşağıdaki şekildedir;

- i. Bu yöntemin en önemli dezavantajı, işletmelerin net kar marjlarının fiyat veya brüt kar marjı üzerinde hiç etkisi olmayan ya da daha az ve doğrudan etkisi olan bazı faktörlerden etkilenmesinin söz konusu olmasıdır. Bu etki yöntemin emsallere uygun net kar marjına ilişkin doğru ve güvenilir bir şekilde fikir vermesini zorlaştırır.
- ii. Bu yöntemin diğeri bir dezavantajı da yöntemin genellikle ilişkili kuruluşlardan sadece birine uygulanmasıdır. Tek yönlü bu yaklaşım, yeniden satış ve maliyet artı yöntemlerinin de bu özelliğe sahip olduğu göz önünde bulundurulduğunda, yöntemi pek çok başka yöntemden farklı kılmamaktadır. Ancak, transfer fiyatlarıyla ilişkili olmayan pek çok faktörün net kar marjlarını etkileyebildiği ve işlemsel net kar marjı yöntemini daha az güvenilir kıldığı gerçeği, tek taraflı analizi konusundaki endişeleri artırmaktadır.

Örnek 1:

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

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

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

Tablo 6.3. (B) Şirketi Gelir Tablosu

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

Söz konusu faaliyet için şirketin kullandığı varlıklar (dönen ve duran varlıklar) toplamı 1.000.000 TL'dir. Bu durumda varlıkların getiri oranı $30.000/1.000.000 = \% 3$ olmaktadır. Hollanda'da bulunan ilişkili (B) şirketi aldığı televizyonları % 25 brüt kâr marjı ile 750 TL'ye satmaktadır.

Tablo 6.4. (B) Şirketi Gelir Tablosu

Satışlar	750.000 TL
Satılan Malın Maliyeti (-)	6000.000 TL
Faaliyet Giderleri (-)	50.000 TL
Faaliyet Kârı	100.000 TL

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

Yapılan işlev analizi sonucu, karşılaştırılabilir şirket olarak belirlenen Türkiye'deki tam mükellef (C), (D) ve (E) Kurumlarının beyaz eşya ticareti yaptığı ve varlıkların getiri oranının ortalama % 7,5 olduğu tespit edilmiştir.

Ortalama getiri oranına ulaşabilmek amacıyla, ana firma olan Türkiye'deki (A) Kurumunun ilişkili (B) şirketine televizyon satış fiyatının yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Bu suretle varlıkların getiri oranı emsallere uygun olacaktır.

6.6. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA İLİŞKİLİ KİŞİLER İLE YAPILAN İŞLEMLERDE DÜZELTMEMEYE İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI

Örnek 1:

25/01/2015’de A A.Ş ilişkili B A.Ş’den 85.000,00 TL+KDV (%18) mal alımında bulunuyor. A. AŞ 19/02/2015’de malın emsallere uygunluk ilkesine göre transfer fiyatının 130.000,00TL olduğunu fark ediyor.

Mal Alımına İlişkin Alıcı A. A.Ş’nin Muhasebe Kaydı

-----25/01/2015-----	
153 TİCARİ MALLAR 85.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV 15.300,00	
	320 SATICILAR 105.300,00

B A.Ş’nin A A.Ş’ye Düzenlediği Fiyat Farkına İlişkin Alıcı A A.Ş’nin Muhasebe Kayıtları

-----19/02/2015-----	
153 TİCARİ MALLAR 45.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV 8.100,00	
	320 SATICILAR 53.100,00

Mal Satışına İlişkin Satıcı B. A.Ş.'nin Muhasebe Kaydı

-----25/01/2015-----

120 ALICILAR 105.300,00

600 SATIŞLAR 85.000,00

391 HESAPLANAN KDV 15.300,00

Fiyat Farkına İlişkin Satıcı B A.Ş.'nin Muhasebe Kayıtları

-----19/02/2015-----

120 ALICILAR 53.100,00

600 SATIŞLAR 45.000,00

391 HESAPLANAN KDV 8.100,00

BÖLÜM 7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüz dünyasındaki yaşanan küreselleşme hareketi, özellikle teknoloji alanındaki yenilik ve gelişmeler sayesinde sermayenin uluslararası hareketi kolaylaşmış ve bu durumda tüm ülkeler için büyük önem taşıyor bir duruma gelmiştir. Uluslararası faaliyet gösteren şirketlerin ellerinde bulundurdıkları sermaye ve teknolojik olanaklar ile kaliteli ürün ve hizmetleri çok daha düşük maliyetle üreterek, rekabet ortamında önemli bir avantaj elde etmektedirler. Ulusal sermaye ve şirketlerin bu rekabet güç ve avantajı karşısında mücadele gücünün zayıf olmasından dolayı uluslararası şirketler fiyatları diledikleri şekilde belirleyebilmektedir.

Uluslararası faaliyet gösteren çok uluslu şirketler bir takım uygulamalar ile transfer fiyatlandırmasını bir vergi planlama aracı olarak kullanarak, kazançlarını vergi oranı yüksek ülkelere vergi oranı düşük olan ülkelere doğru aktararak bazı ülkelerde vergi kaybına neden olmaktadır. Transfer fiyatlandırması vergi kaybının yanı sıra bir çok ekonomik unsura olumsuz etkiye bulunmaktadır.

ABD ve OECD ülkeleri için transfer fiyatlandırması öncelikli olarak vergisel anlamda incelemektedir. Özellikle bu ülkelerin uygulamaları ve düzenlemeleri tüm ülkeler için belirleyici rol oynamaktadır.

Günümüz dünyasında özellikle gelişmekte olan ülkeler için dış kaynaklı sermaye büyük önem taşımakta olup, ülkeler bir çok ekonomik nedenden dolayı çok uluslu şirketlere bir takım vergi indirimleri ve yatırım yeri olanakları sağlamaktadırlar. Çok uluslu şirketlerce ulusal topraklarda elde edilen gelirden daha fazla fiyat ve transfer ile ulusal sınırlardan çıkartılmaktadır. Bu durum karşısında gelir idareleri çok uluslu şirketler üzerinde incelemeler konusunda çok titiz davranmaktadır.

Bu bağlamda emsallere uygunluk ilkesinin temelini oluşturduğu transfer fiyatlandırması konusunda gerekli düzenleme uygulamaları genişletilmeli ve daha kapsamlı hale getirilmelidir. Günümüz dünyasında bilginin büyük önem taşıması, nedeniyle transfer fiyatlandırması konusunda uzman ve eğitimli personel yetiştirilmelidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

1. Aktaş, Mehmet :Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Mevzuatında Uygulanma Olanakları, İstanbul, Yaklaşım Yayıncılık, 2004.
2. Biçer, Ramazan :Transfer Fiyatlandırma Uygulama Rehberi, Ankara, TÜRMOB, Yayın No:365, 2010.
3. Batı Murat, :Transfer Fiyatlandırması Hakkında Ne Biliyoruz? Yaklaşım Yayınları, Haziran 2015
4. Işık, Hüseyin :Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/370, Ankara, 2005.
5. Kabaalioğlu, Haluk A. :Çok Uluslu İşletmeler Hukuku, İstanbul, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 1982.
6. Kartaloğlu, Emre ve Tekin,Cem: Kurumlar Vergisi Kanunu, İstanbul, Uygulama Yayıncılık, 2010.
7. Kapusuzoğlu, Tuncay :Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2003.
8. Koyuncu, Mesut :Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 2005.
9. Köse Tunç ve Ferhatoğlu, Emrah :Transfer Fiyatlandırması, Eskişehir, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
10. Küçükgüngör, Gürkan :Transfer Fiyatlandırması Şirket Kârları Üzerindeki Etkisi ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından İncelenmesi, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, 1998.
11. OECD :Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, Paris, 2001.
12. Öz, Semih :Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005,
13. Özbalcı, Yılmaz :Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayıncılık, Eylül 2006.

14. Saraç, Özgür :Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları Türkiye Değerlendirmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
15. Soydan, Billur Yaltı :Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul, Beta Yayınları, 2006.
16. Uyanık, Namık Kemal :Transfer Fiyatlandırma, Ankara, TÜRMOB, Yayın No:278, 2010.
17. Yıldırım, Musa ve Diğerleri :Transfer Fiyatlandırması Uygulaması Sorunlar ve Görüşlerimiz, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2008.
18. Yükçü, Süleyman :Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, Cem Ofset, 4. Baskı, 1999.

MAKALE ve SÜRELİ YAYINLAR

1. Aktaş, Mehmet : Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir, 2003.
2. Albayrak, Fatma :Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Düzce’de Bir Uygulama, Sakarya Üniversitesi, SBE, Sakarya 2008.
3. Aslan, Sinan :“İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2004.
4. Baha, C. Okan: “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Hazine Zararı Kriteri”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2009.
5. Beylik, Ali:“ Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Karşı Düzenlemeler “, E-Yaklaşım, Aralık 2004.
6. Bolaç, Uğur : Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE, Trabzon, 2008.
7. Bozkurt, Veysel :“Küreselleşme Kavram, Gelişim ve Yaklaşımlar”, İş Güç Dergisi, 2010.
8. Cravens, S.Karen :“Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırmanın Rolü”, Çeviren: İhsan Günaydın, Vergi Sorunları, Sayı:141 Haziran 2000,
9. Çak, Murat :Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2008.

10. Çavuş, Mehmet: “Vergi Arbitrajı Açısından Vergi Rekabetinin ve Türkiye’deki Uygulamalarının Analizi, Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Vergi Cennetleri”, E- Yaklaşım, Sayı:86, Şubat 2006.
11. Çelik, Orhan : “Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:1, Nisan 2000.
12. Erdel, Veysel ve Okumuş, Semi : “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması”, Vergi Sorunları, Temmuz 2002.
13. Göktaş, Abdülkadir : “Türkiye’nin Avrupa Birliğine Ekonomik ve Vergisel Uyum-II”, Yaklaşım, Yayın No: 9, 2001.
14. Günaydın, İhsan ve Benk, Serkan: “Globelleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar Çözüm Önerileri”, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2003.
15. Günaydın, İhsan : “Uluslararası Transfer Fiyatlandırmanın Vergisel Amaçları”, Vergi Dünyası, Ağustos 1999.
16. Hamzaçebi, Akif : “Türkiye-AB İlişkilerinde Vergilendirme ve 2001 İlerleme Raporunda Vergilendirmeye İlişkin Konuların Değerlendirilmesi”, XVII. Türkiye Maliye Sempozyumu: Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk KamuMaliyesinin Uyum, TÜRMOB, Yayın No:185, 2002.
17. Hatunoğlu, Zeynep : “Çok Uluslu Şirketler, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu”, Mali Çözüm, 2006.
18. Kaymaz, Özgür ve Diğerleri : “Vergi Mevzuatımızda Transfer Fiyatlandırması”, Mali Çözüm, Mart-Nisan 2008.
19. Kapusuzoğlu, Tuncay : “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, Vergi Dünyası, Sayı:205, Eylül 1998.
20. Kırlioğlu, Hilmi : “Bölümler Arası Mal ve Hizmet Transferlerinin Fiyatlandırılması”, İ.T.Ü.İşletme Fakültesi Mühendisliği Bölümü, 3.Ulusal Yönetim Kongresi, Mayıs 1995.
21. Kıyat, Emine Leyla :Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kâr Aktarımı ve Türkiye Uygulamasına Yönelik Bir Araştırma, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2010.
22. Kulu, M. Bahattin : “AB Üyesi Ülkelerde Uygulanan Ortak Vergi Hukuku”, Yaklaşım, Yayın No: 9, Sayı 98, Şubat 2001,

23. Kurşun, Ahmet :Transfer Fiyatlandırması, OECD, AB, ABDDüzenlemeleri ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Rejimi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2008.
24. Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk : “Bölümler arası Transfer Fiyatlandırması ve Bir Uygulama”, Mali Çözüm, 2000.
25. Öz, Ersan : “OECD, Vergi Rekabeti ve Vergi Reformunun Geleceği”, Maliye Dergisi, Sayı:145, Ocak-Nisan 2004.
26. Saraçoğlu, Fatih : “Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları, Karşılaşılan Sorunlar ve OECD- AB Yaklaşımı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2006.
27. Saraç, Mehmet: “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu konudaki Yasal Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, 2005.
28. Sevgener A. Sait ve Hacırüstemoğlu, Rüstem : Yönetim Muhasebesi, İstanbul, Alfa Yayıncılık, 2000.
29. Tokol, Aysen : “Çok Uluslu Şirketler ve Endüstri İlişkilerine Etkileri”, İş Güç Dergisi, Cilt:3, Sayı:2, 2000.
30. Türkiş, İbrahim :“Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Ziyayı Ve Hazine Kaybı Kavramlarının Danıştay Kararları ile Birlikte Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 84, 2010.
31. Uyanık, Namık Kemal : Transfer Fiyatlandırma, Ankara, TÜRMOB, Yayın No:278, 2010.
32. Yakışıklı, Ramazan :“Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığıının Kabulünde Hazine Zararının Doğması”,Vergi Dünyası, Kasım 2008.
33. Yardımcıoğlu, Mahmut ve Diğerleri : “Emsallere Uygunluk Prensipleri Çerçevesinde Uluslararası Transfer Fiyatlandırmanın Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm, İSMMMO, Yayın No:83, 2007.
34. Yıldırım, Ali Haydar ve Kolotoğlu Olcay :“Örtülü Sermaye”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 215, Ağustos 2006.

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Evrim BOZKURT

Doğum Yeri ve Tarihi : 01.09.1977

İletişim (Telefon/e-mail) : 0.533.514 0327 / ermbozkurt@hotmail.com

Eğitim Durumu (Okul ve Mezuniyet Tarihi)

Lise : Zübeyde Hanım Çok Proğ.Meslek Lisesi (1996)

Ön Lisans : Fırat Üniversitesi - (MEZUN) - 2004 / (77,18 / 100)
Bilgisayar Teknolojisi ve Programlama (MYO) – Türkçe

: Anadolu Üniversitesi - (MEZUN) - 2016 / (3,05 / 4)
Adalet / Hukuk (MYO) – *Türkçe*

Lisans : Anadolu Üniversitesi – 2009 / (2,71/4)

İşletme Fakültesi, İşletme - *Türkçe*

Yüksek Lisans : Okan Üniversitesi / 2015 (Devam)

Yabancı Dil : İngilizce

Çalıştığı Kurumlar :

- **YELKEN GIDA TUR.İNŞ.SAN.TİC.LTD.ŞTİ.** 02-2014
Muhasebe Müdürü
- **ARTES ORMAN ÜRÜN.SAN.VE TİC.A.Ş.** 08-2012
Muhasebe Sorumlusu
- **HERŞEY FİLM YAPIM PROD. SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ** 06-2011
Muhasebe Sorumlusu
- **KARBONOKS BORU FİTTİNGS MET.SAN.VE DIŞ TİC.LTD.ŞTİ -**
12.2008-31.05.2010
Muhasebe Sorumlusu
- **SÜPER PLASTİK SAN.TİC.AŞ.** 02.2008-11.2008
Ön Muhasebe Sorumlusu
- **HALK EĞİTİMİ MÜDÜRLÜĞÜ** 12.2006-07.2007
Sözleşmeli Öğretmen
- **MOHAÇ İLKÖĞRETİM OKULU** 10.2004-06.2005
Sözleşmeli Öğretmen