

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT FAKÜLTESİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Doktora Tezi

**5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA
GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASI
YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI**

EMİNE LEYLA KIYAT

2502551332

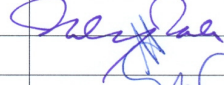
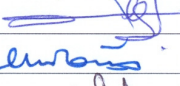
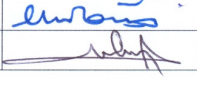
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hülya Talu

İSTANBUL, 2010

T.C
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüz İŞLETME Anabilim Dalında 2502551332 numaralı EMİNE LEYLA KIYAT'IN hazırladığı "TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KÂR AKTARIMI VE TÜRKİYE UYGULAMASINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA" konulu YÜKSEK LİSANS- / DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 35.Maddesi uyarınca 12/02/2010 CUMA günü saat 11:00'de yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin Kabul ne* OYBİRLİĞİ /QYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.N.HÜLYA TALU	Kabul	
PROF.DR.DURSUN ARIKBOĞA	KABUL	
PROF.DR.NURAN CÖMERT	KABUL	
PROF.DR.CEMAL İBİŞ	KABUL	
DOÇ.DR.SEZÂİ DUMANOĞLU	KABUL	

ÖZ

Transfer fiyatlandırması bir şirketin bölümleri arasında alım satımı yapılan ürün ve hizmetlerin fiyatlandırılması olarak tanımlanmaktadır. Çok uluslu işletmeler tarafından ilişkili şirketleri ve şubeleriyle yaptıkları alım satım işlemlerinde ürün ve hizmetlerin değerlendirilmesinde kullanılan bir uygulamadır. Kârları yükseltip alçaltmak amacı doğrultusunda masrafların bölümler arasında dağıtılmasıyla ödenmesi gereken vergiler ve temettüler üzerinde etkili olan bir araçtır.

Günümüz şartlarında sermayenin ülke sınırlarını aşarak yayılması ve şirketlerin faaliyet alanlarını genişletmesi, transfer fiyatlandırmasını uluslararası niteliğe kavuşturmuştur. Konu çok uluslu işletmeleri olduğu kadar vergi idarelerini de yakından ilgilendirmektedir. Çünkü transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemesi olmayan ülkeler, diğer ülkelere nazaran vergi kaybına uğramaya başlamışlardır. Burada amaç kazançların transfer fiyatlandırması yoluyla aşındırılmasının engellenmesidir.

Ülkemizde 21 Haziran 2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi güvenliğinin artırılması, belirsizliğin ortadan kaldırılması, yabancı sermaye için güvenli bir ortamın oluşturulması ve OECD modeline uyum sağlanması amacıyla transfer fiyatlandırması yeniden düzenlenmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesindeki düzenlemeler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılarak kurumların kârlarını düşük göstermelerinin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Son yıllarda sayıları artan şirket birleşmeleri ve özelleştirmeler nedeniyle transfer fiyatlandırması konusunun etraflıca incelenmesi gerekli olmuştur. Tezde konu dünyadaki sorunları ile birlikte ele alınmıştır.

ABSTRACT

Transfer pricing can be described as the pricing of goods and services transferred between different units of a company. It is a mechanism used by multinational companies for valuing the goods and services traded with subsidiaries and associated companies. It can be regarded as an instrument with which costs are allocated among the different units to maximise or lower profits so as to optimise the amount of taxes to be paid and dividends to be distributed.

The fact that transfer pricing has gone beyond borders and expanded companies' activities has given it an international quality. It concerns tax payers as well as tax administrations. The reason is that the countries that lack transfer pricing rules have to face more tax losses. Therefore, the purpose of the rules is to prevent these type of losses.

In our country, transfer pricing rules have been rearranged by the new Corporate Tax Law being effective on June 21, 2006 and increasing tax security, eliminating uncertainty, creating a safe environment for foreign capital and being in synch with the OECD Guidelines. With the rulings in the Corporate Tax Law number 5520, article 13, companies are prevented from reporting low incomes.

Over the last few years, the number of mergers and acquisitions and privatization of companies have increased. Therefore, transfer pricing needs to be analyzed in more detail. In the study, the transfer pricing complications around the world are discussed.

ÖNSÖZ

Uluslararası Para Fonu'nun tahminlerine göre 2013 yılında Türkiye dünyanın en büyük 17'nci ekonomisi olacaktır. Bu öngörü, yabancı sermayenin ilgisinin artarak devam edeceği anlamına gelmektedir. Buna bağlı olarak transfer fiyatlandırması konusu da aynı şekilde sürekli gelişme gösterecek ve ülkemizde yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile açıklığa kavuşan uygulama güncelliğini koruyacaktır.

Fransız deyişine göre başarının % 5'i yapmayı bilmekten, % 95'i yapabilmekten oluşur. İşin neredeyse tamamını kapsayan yapabilmek kısmında; beni yüreklendiren ve yönlendiren tez danışmanım Prof.Dr.Hülya Talu'ya, bana büyük katkılar sağlayan değerli hocalarım Prof.Dr.Dursun Arıkboğa'ya ve Prof.Dr.Nuran Cömert'e en içten şükranlarımı sunar, ayrıca araştırmalarımnda yardımlarını esirgemeyen meslektaşlarım YMM.Dr.Ahmet Kavak'a, YMM Mehmet Maç'a ve burada isimlerini sayamadığım diğer emeği geçen kişilere teşekkürü borç bilirim.

Samuel Johnson'un dediği gibi *“yazana zorluk vermeyen eser, okuyana da zevk vermez.”* Tezin faydalı olabilmesi için büyük bir gayret gösterdim. Umarım okuyana katkı sağlar.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	III
ABSTRACT.....	IV
ÖNSÖZ	V
İÇİNDEKİLER	VI
TABLO DİZİNİ.....	XI
ŞEKİL DİZİNİ	XIV
KISALTMALAR	XV
GİRİŞ	1

Birinci Bölüm

TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE YÖNTEMLERİ

1.1 TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR	4
1.1.1 Kavram ve Tanım	4
1.1.2 Transfer Fiyatlandırmasının Tarihçesi.....	6
1.1.3 Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları	11
1.2 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ DAYANDIĞI TEMEL İLKELER.....	22
1.2.1. OECD Prensiplerine Göre Emsallere Uygunluk İlkesi	24
1.2.1.1. Karşılaştırılabilirliğin İncelenmesinin Sebebi.....	29
1.2.1.2. Karşılaştırılabilirliği Etkileyen Unsurlar.....	30
1.2.1.2.1. Mal ve Hizmetlerin Nitelikleri.....	30
1.2.1.2.2. İşlev Analizi	30
1.2.1.2.3. Sözleşme Şartları	32
1.2.1.2.4. Ekonomik Koşullar.....	32
1.2.1.2.5. İş Stratejileri	33
1.2.1.2.6. Fiilen Üstlenilen İşlemlerin Tabi Oldukları Uygulamalar	33

1.2.1.2.7. Birden Fazla Yıla İlişkin Verilerin Kullanılması	34
1.2.1.2.8. Devlet Politikalarının Etkisi	34
1.2.2. ABD Gelir Yasası'na Göre Emsallere Uygunluk İlkesi	35
1.2.3. İlişkili Kişi Kavramı	39
1.2.3.1. Türk Vergi Hukuku'nda İlişkili Kişi.....	39
1.2.3.2. OECD Prensipleri'nde İlişkili Kişi	41
1.2.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarında İlişkili Kişi	41

1.3 TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN ULUSLARARASI

DÜZENLEMELER..... 46

1.3.1. OECD Düzenlemeleri.....	46
1.3.2. ABD Düzenlemeleri	49

1.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSAL BEDEL TESPİT YÖNTEMLERİ53

1.4.1. OECD Prensipleri'nce Kullanılabilecek Yöntemler	53
1.4.1.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri.....	54
1.4.1.1.1. Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi.....	54
1.4.1.1.2. Maliyet Artı Yöntemi	56
1.4.1.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	59
1.4.1.2. İşlemsel Kâr Yöntemleri	62
1.4.1.2.1. Kâr Bölüşüm Yöntemi.....	63
1.4.1.2.2. İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi	66
1.4.1.3. Diğer Yöntemler	68
1.4.1.3.1. Global Formüllere Dayalı Bölüşüm Yöntemi	68
1.4.1.3.2. Berry Oranı.....	69
1.4.1.4. Gayrimaddi Varlıkların Değerlendirilmesi	71
1.4.2. ABD Transfer Fiyatlandırması Kuralları.....	73
1.4.2.1 En İyi Yöntem Kuralı	76
1.4.2.2. ABD Yöntemleri	77
1.4.2.2.1. Karşılaştırılabilir Kârlar Yöntemi	77

1.4.2.2.2. Kâr Paylaşımı Yöntemleri	78
1.4.2.3 Emsallere Uygunluk Aralığı	79
1.4.2.4 Maddi ve Gayrimaddi Varlıkların ve Hizmetlerin Transferi	81
1.4.2.4.1. Üretimle İlgili Gayrimaddi Varlıklar	84
1.4.2.4.2 Pazarlamayla İlgili Gayrimaddi Varlıklar	85
1.4.2.4.3 İki Farklı Türden Oluşan Gayrimaddi Varlıklar	85
1.4.3. Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Kuralları	87
1.5. TÜRKİYE'DEKİ TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARI.....	95
1.5.1 Örtülü Kazanç Dağıtımı	95
1.5.2 Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı.....	103
1.5.3 Halka Açık Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Uygulamalar.....	106
1.5.4 İlişkili Şirketlerde Grup İçi Hizmetlerin Dağıtımı	109
1.5.5 Gümrük İdarelerinde Emsal Bedel Yaklaşımı	113
1.5.6 Serbest Bölge İşlemleri	123

İkinci Bölüm

TRANSFER FİYATLANDIRMASI SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK UYGULAMALAR

2.1. KARŞILIKLI ANLAŞMA PROSEDÜRÜ.....	128
2.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI	132
2.2.1 OECD Uygulamaları.....	132
2.2.2 ABD Uygulamaları	142
2.2.3. AB Uygulamaları	148
2.3. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	150
2.3.1. Peşin Fiyat Anlaşmalarının Avantajları	150
2.3.2. Peşin Fiyat Anlaşmalarının Dezavantajları	151

2.4. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI.....	153
2.5. VERGİ CENNETLERİ	157
2.6. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE TAHKİM ANLAŞMASI.....	164
2.7. BELGE SAKLAMA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ.....	171
2.7.1. ABD'deki Uygulamalar	171
2.7.1.1. Temel Belge.....	172
2.7.1.2. Destekleyici Belgeler.....	173
2.7.1.3. Yabancı Ortaklı İşletmelerin Yükümlülükleri	173
2.7.2. OECD Uygulamaları.....	174
2.7.3. Bazı Ülke Uygulamaları.....	175
2.7.4. Amadeus Database	188
2.8. CEZALAR.....	192

Üçüncü Bölüm

TRANSFER FİYATLANDIRMASI İŞLEMLERİ OLAN ŞİRKETLERİN UYGULAMALARINA YÖNELİK ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KISITLARI.....	197
3.2. ANALİZ YÖNTEMİ.....	198
3.3. ANKET SONUÇLARININ İSTATİSTİKSEL AÇIKLAMALARI	198
3.3.1. Demografik Özellikler	199
3.3.2. İşletme Özellikleri	200
3.3.2.1. Faaliyet Alanına Göre Dağılım	200
3.3.2.2. Ana Merkezin Bulunduğu Ülke	200
3.3.2.3. Satış Hasılatı	201
3.3.2.4. İthalat Oranlarına Göre Dağılım	202
3.3.2.5. Satış Fiyatını Belirleyen Taraf	202
3.3.2.6. Transfer Fiyatlandırması Kapsamına Giren İşlemler	203
3.3.3. Serbest Bölgelerdeki Vergi İncelemelerinin Durumu	203

3.3.4. Transfer Fiyatları ile İlgili Türk Gümrük Otoriteleri'nce Yapılan Denetimler	204
3.3.5. Örtülü Kazanç ile İlgili İncelemeler	204
3.3.6. Transfer Fiyatlandırması Yükümlülükleri	205
3.3.6.1. Ana Merkezle İlgili Yükümlülükler	205
3.3.6.2. Dokümantasyon	206
3.3.7. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri	206
3.3.8. Peşin Fiyat Anlaşmaları	207
3.3.9. Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması	208
3.3.9.1. Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması İşlemleri	208
3.3.9.2. Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması Konusunda Yapılan Hazırlıklar	208
3.3.9.3. Yurtiçi Vergi Ziyatı	209
3.3.9.4. Personel İhtiyacı	210
3.4. ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	210
3.5. DENETİM ŞİRKETLERİYLE YAPILAN ANKETLERİN SONUÇLARI.....	217
SONUÇ.....	220
KAYNAKÇA	223
EKLER	231
ÖZGEÇMİŞ.....	252

TABLO DİZİNİ

Tablo 1.1 Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Asya Pasifik Ülkelerindeki Önemi İle İlgili Araştırma Sonuçları.....	9
Tablo 1.2 Ana Şirketler Açısından En Önemli Uluslararası Vergi Konuları.....	9
Tablo 1.3 Bağlı Ortaklıklar Açısından En Önemli Uluslararası Vergi Konuları	10
Tablo 1.4 2008 Yılında En Fazla Uluslararası Doğrudan Yatırım Çeken İlk 20 Ülke ..	13
Tablo 1.5 2008 Yılında En Fazla Uluslararası Doğrudan Yatırım Yapan İlk 20 Ülke ..	14
Tablo 1.6 Çok Uluslu Şirketlerin Manipulasyon Yapma Gerekçeleri.....	17
Tablo 1.7 Yöntemlerin Seçimi ve Kullanımının Temelini Oluşturan Prensipler	54
Tablo 1.8 Ülkeler ve Kullandıkları Emsal Bedel Yöntemleri.....	80
Tablo 1.9 <i>Transfer Pricing Week</i> 'in Araştırmasının Sonuçları	92
Tablo 1.10 Gümrük ve Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Karşılaştırılması	120
Tablo 1.11 KVK ve Gümrük Mevzuatı'nda İlişkili Kişi Kavramı.....	121
Tablo 2.1 Avustralya PFA Prosedürü.....	135
Tablo 2.2 1999-2004 Yılları Arası Japonya'daki PFA Müracaatları	137
Tablo 2.3 Yatırım Sermayesi Yüksek Olan Endüstri Kolları	139
Tablo 2.4 1999 Yılına Kadar Tamamlanmış Olan PFAlarda Maddi ve Gayrimaddi Varlıkların Transferinde Kullanılmış Olan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri ...	143
Tablo 2.5 ABD'deki PFAların 2007 Yılı Verileri	145
Tablo 2.6: ABD'de 2007 Yılı PFAları Tamamlama Süreleri	146
Tablo 2.7: ABD'deki Küçük İşletmelerin 2007 Yılı PFA Verileri	146
Tablo 2.8: ABD'de 2007 Yılında PFA Yapan Taraf Bilgileri	146
Tablo 2.9: ABD'de 2007 Yılında PFA'ya Konu Olan İşlem Çeşitleri	147
Tablo 2.10: Maddi ve Gayrimaddi Varlıklar İçin Kullanılan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	147
Tablo 2.11: Hizmetler İçin Kullanılan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri	147
Tablo 2.12: Bazı Ülkelerde PFAlar.....	151
Tablo 2.13: OECD'nin şeffaflık önerilerine uymayı kabul eden 35 bölge.....	161
Tablo 2.14: OECD'nin 3 Kasım 2009'da Yayımladığı Belgeye Göre Vergi Cenneti Kabul Edilen Bölgeler	162
Tablo 2.15: Türkiye – İngiliz Virgin Adaları Transfer Fiyatlandırması Örneği	163

Tablo 2.16: Üye Ülkelerin MAP ve Tahkim Konusundaki En Son Durumları (1 Ocak 2000'den İtibaren)	171
Tablo 2.17: Transfer fiyatlandırmasında vergi otoriteleri en katı olan 10 ülke.....	175
Tablo 2.18: Hindistan'daki transfer fiyatlandırması incelemelerinin durumu	180
Tablo 2.19: 2006 yılı itibariyle Amadeus'ta bulunan şirketlerin ülkelere göre sayısı	190
Tablo 2.20: Ülkelerin uyguladıkları transfer fiyatlandırması ceza kuralları	193
Tablo 3.1: Anketi Cevaplayanların Departmanlara Göre Dağılımı	199
Tablo 3.2: Anketi Cevaplayanların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı.....	199
Tablo 3.3: İşletmelerin Faaliyet Alanlarına Göre Dağılımı	200
Tablo 3.4: İşletmelerin Ana Merkezlerinin Bulunduğu Ülkelere Göre Dağılımı	200
Tablo 3.5: İlişkili Kişilerle 2007 Yılı İçinde Yapılan Satış Hasılatının Oranları.....	201
Tablo 3.6: İlişkili Kişilerle 2007 Yılı İçinde Yapılan İthalatların Oranları	202
Tablo 3.7: Satış Fiyatlarını Belirleyen Tarafa Göre Dağılım	202
Tablo 3.8: Transfer Fiyatlandırması Kapsamına Giren İşlemler	203
Tablo 3.9: Serbest bölgelerdeki vergi incelemelerinin durumu	203
Tablo 3.10: Transfer Fiyatları İle İlgili Türk Gümrük Otoriteleri'nce Yapılan Denetimler.....	204
Tablo 3.11: 5422 Sayılı KVK'nın 17'nci Maddesindeki Örtülü Kazanç İle İlgili İncelemeler.....	204
Tablo 3.12: 1.1.2007'den Önce Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Belge Düzeni	204
Tablo 3.13: Şirketin Ana Merkezinin Bulunduğu Ülkedeki Transfer Fiyatlandırması Yükümlülüklerine Göre Dağılımı	205
Tablo 3.14: Yurtdışı Firmalardan Dokümantasyon Temin Edebilme Durumu	206
Tablo 3.15: Ana Merkezin Uyguladığı Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	206
Tablo 3.16: Şirketin Uyguladığı Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri.....	207
Tablo 3.17: Peşin Fiyat Anlaşması Yapma İsteği.....	207
Tablo 3.18: Şirketlerin Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması İşlemlerinin Varlığı.....	208
Tablo 3.19: Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması Yükümlülükleri	208
Tablo 3.20: Türkiye'de Yurtiçi İşlemlerde Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Gerekliliği	209
Tablo 3.21: Transfer Fiyatlandırması Çalışmaları İçin Ek Personel Gerekliliği	210
Tablo 3.22: 2007 Yılı İçinde İlişkili Şirketlerle Yapılan İthalat Oranı ve Peşin Fiyat Anlaşması Yapma İsteği Arasındaki Bağıntı	210

Tablo 3.23: Ana Şirketin Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri ile Satış Hasılatı Arasındaki Bağını	211
Tablo 3.24: Şirketinizin Kullandığı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi ile Satış Hasılatı Arasındaki Bağını	212
Tablo 3.25: Ana Merkezin Kullandığı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi ile Yapılan İthalatların Arasındaki Bağını	213
Tablo 3.26: Şirketin Kullandığı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi ile Yapılan İthalatların Arasındaki Bağını	214
Tablo 3.27: Şirketlerin Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması İşlemlerinin Varlığı ve Kuralların Yurtiçinde Geçerliliğinin Sorgulanması	215
Tablo 3.28: Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan İşlemler ile Ana Merkezin Kullandığı Yöntemlerin Arasındaki Bağını	215
Tablo 3.29: Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan İşlemler ile Şirketinizin Kullandığı Yöntemlerin Arasındaki Bağını	216
Tablo 3.30: Ana Merkezin Bulunduğu Ülkenin Transfer Fiyatlandırması Kuralları Yönündeki Yükümlülükler ile Ana Merkezin Bulunduğu Ülke Arasındaki Bağını	217

ŞEKİL DİZİNİ

Şekil 1.1 Karşılaştırılabilirliğin Belirlenmesinde Kullanılan Fonksiyonel Analiz Örneği	38
Şekil 1.2: Karşılaştırılabilir Şirket İnceleme Süreci	94
Şekil 2.1: MAP Sürecinin Başlangıcı.....	129
Şekil 2.2: Tek Taraflı ve Çift Taraflı PFA Şemaları.....	134
Şekil 2.3: PFAlar İçin Aylık Zaman Tablosu	149
Şekil 2.4: Hukuki Niteliklerine Göre Uluslararası Anlaşmalar	156
Şekil 2.5: Tahkim Anlaşması Süreci	170
Şekil 2.6 Transfer fiyatlandırması sonuçlarının belirlenmesinde atılması gereken adımlar	177
Şekil 2.7: Amadeus'ta arama örneği	189
Şekil 2.8: Amadeus'ta karşılaştırmalı sonuç örneği.....	189
Şekil 2.9: TP Catalyst Rapor Örneği.....	191

KISALTMALAR

AAR	Authority of Advance Rulings
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
A.e.	Aynı eser
AGE	Adı geçen eser
AIA	Annual Investment Allowance (Yıllık yatırım tahsisi)
APA	Advance Pricing Arrangement (Peşin fiyatlandırma anlaşmaları – bknz. PFA)
ArGe	Araştırma ve Geliştirme
ARP	Arjantin'in para birimi olan Arjantin Pesosu'nun kısaltması.
ATO	Australian Taxation Office (Avustralya Vergi Ofisi)
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
CBDT	Central Board of Direct Taxes (Dolaysız vergiler idaresi)
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base: Ortak Kapsamlı Kurumlar Vergisi Matrahı
CIA	Central Intelligence Agency (Amerikan gizli haber alma örgütü)
CPL	Production cost plus profit method (Brezilya'nın kullandığı, üretimle ilgili maliyet artı kâr yöntemi)
CRA	Canadian Revenue Agency (Kanada gelir idaresi)
ÇUI	Çok Uluslu İşletme
DTM	Dış Ticaret Müsteşarlığı
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council (ekonomik ve finansal ilişkiler kurulu)
EUJTPF	European Union Joint Transfer Pricing Forum (Avrupa Birliği Birleşik Transfer Fiyatlandırması Forumu)
FTA	French Tax Administration (Fransa vergi idaresi)
GV	Gelir Vergisi
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs (İngiliz vergi ve gümrük idaresi)
IAS	International Accounting Standards – Uluslararası Muhasebe Standartları
IRS	Internal Revenue Service (Amerika Vergi İdaresi)

IT	Information Technology (Bilgi teknolojisi)
ITC	Investment Tax Credit (Yatırım indirimi)
İNKMY	İşlemsel Net Kar Marjı Yöntemi
JIT	Just in time (tam zamanında)
KDV	Katma Değer Vergisi
KKFY	Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi
KPY	Kâr Paylaşımı Yöntemi
KV	Kurumlar Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LCITA	Law for the Coordination of International Tax Affairs (Kore vergi yasası)
MAP	Mutual Agreement Procedure (karşılıklı anlaşma prosedürü)
MAY	Maliyet Artı Yöntemi
MIL	Mining Investment Law (Madencilik Yatırım Kanunu)
NAA	National Accountant Association (Ulusal Muhasebeciler Derneği)
NAFTA	The North America Free Trade Agreement
NTS	National Tax Service (Ulusal vergi idaresi)
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
PFA	Peşin Fiyat Anlaşması
PHP	Filipinler pesosu.
PIC	Comparable independent price method (Brezilya'nın kullandığı, karşılaştırılabilir bağımsız fiyat yöntemi)
PRL	Resale price less profit method (Brezilya'nın kullandığı, daha az karla yeniden satış yöntemi)
PWC	Pricewaterhousecoopers
RMB	Renminbi: Çin para birimi.
S.	Sayfa
SRI	Servicio de Rentas Internas: Ekvator'un Vergi Kurumu
SBK	Serbest Bölgeler Kanunu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TNS	Taylor Nelson Sofres (TNS Online adlı, işletme ile ilgili araştırma firması)
TNMM	Transactional Net Margin Method (İşlemsel Net Kar Marjı

	Yöntemi)
TQM	Total quality management (tam kalite kontrol)
UK	United Kingdom (İngiltere)
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development (Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Örgütü)
USA	United States of America (ABD)
VB	Ve benzerleri
WTO	World Trade Organization
YSFY	Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
YYŞ	Yabancı Yatırım Şirketi
YKVK	Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu

GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi olarak yayımlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı; daha önce yürürlükte olan 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesindeki örtülü kazanç kavramına açıklık getirmiş ve maddeye farklı bazı ilaveler yapmıştır.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin düzenlemeleri dikkate alınarak hazırlanan madde, daha kapsamlı ve açık ifadelerle anlatılmıştır. OECD'nin Çok uluslu işletmeler (ÇÜİler) ve vergi idareleri için 1995 yılında bir rapor çalışması şeklinde yayımlamış olduğu genel transfer fiyatlandırma prensipleri maddenin özünü teşkil etmektedir.

İşletmelerin birimleri arasında yapılan mal ve hizmet alışverişlerinde, ilişkili işletmeler arasındaki ticarete ve çok uluslu işletmeler arasındaki mal ve hizmet sunumlarında uygulanan fiyat "Transfer Fiyatlandırılması" olarak adlandırılmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS 24) İlişkili Kişiler Standardı'nda; işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının, ilişkili taraflarla yapılan işlemlerden etkileşiminin belirlenebilmesi için, bu işlemlerle ilgili gerekli açıklamaların finansal tablolarda yapılması istenmiştir. Bu tür işlemlerin takibinin dünyaca kabul görmüş standartlar arasına alınması konunun önemliliğinin göstergesidir.

Global ekonomide uluslararası vergi etkileşimi artarken, ülkeler vergi gelirlerinin olumsuz yönde etkilenmesine karşın önlemler almak zorunda kalmışlardır. Bu nedenle ülkelerin bazıları kendi kurallarını koymuş, bazıları ise üye oldukları uluslararası kuruluşun kriterlerini benimsemişlerdir.

Üyesi bulunduğumuz OECD'nin uzun yıllar yaptığı çalışmalar doğrultusunda; ülkemizde de yeni vergi kanunlarında konuya açıklık getirilmiş olması ile, son yıllarda yabancı sermaye akışının hızlandığı ve çok uluslu işletme sayısının giderek arttığı ulusal ekonomik platformda, bu konudaki belirsizlikler azalacaktır.

Transfer fiyatlandırması konusunda yeni düzenleme ile mali idare tarafından emsal bedel, ilişkili şirket, fiyat tespit yöntemleri, ispat yükümlülüğünün şirketlerde olması ile birlikte dokümantasyon sunma zorunluluğu ve önceden fiyat anlaşmaları yapabilme prensipleri getirilmiştir.

OECD'nin transfer fiyatlandırması ile ilgili prensipleri 1995 yılında yayımlanmış, günümüze kadar da uygulanmaya devam etmiştir. ABD ve Avrupa Birliği'nin de bu konudaki yaklaşımlarının anlatıldığı bu çalışmada, uluslararası kuruluşların ve diğer uygulayıcı devletlerin yöntemleri de açıklanmıştır. Uluslararası uyuşmazlıkların yönetimi ile ilgili gerekli açıklamalar yapılmaktadır.

Yabancı ortaklı işletmelerin daha kolay uyum sağlayacağını düşündüğümüz bu konuya ulusal işletmelerimizin uyumu daha zor olacaktır. 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'muzda örtülü kazanç tespit yöntemleri açıklanmadığı için vergi sorunlarının yargı kararlarıyla çözümü mümkün olabilmekteydi.

Çalışmanın amacı, özellikle ulusal işletmelerimiz için konunun anlaşılabilir olmasını sağlamaktır.

Birinci bölümde; transfer fiyatlandırmasının tanımı, tarihçesi, yasal düzenleme amaçları anlatılacak, konunun belirleyicisi olan ilişkili taraf ve emsal bedel tanımları açıklanırken, diğer ülke uygulamalarına yer verilecektir. Transfer fiyatlandırması yöntemleri, OECD raporunda ve ABD'deki düzenlemelerdeki esaslar doğrultusunda ele alınmaktadır.

İkinci bölümde; transfer fiyatlandırmasından doğan uyuşmazlıklara vergi idarelerinin yaklaşımları, uluslararası bilgiye erişmenin artık çok kolay olduğu global ekonomide sorunlara önceden çözüm bulma çabaları OECD, ABD, AB ülkeleri ve diğer ülkeler mevzuatlarına göre açıklanarak, vergi cennetleriyle ilgili bilgiler ve farklı ülkelerde uygulanan transfer fiyatlandırması cezaları hakkında bilgi verilmektedir.

Üçüncü bölümde ise Türkiye'deki yabancı ve çok uluslu işletmelerin ilişkili taraflarla yaptıkları işlemleri, fiyatlandırma prensipleri ve 5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesi kapsamındaki uygulamayı içeren, hazırladığımız anket soruları ile

araştırılmaktadır. Dört büyükler olarak anılan büyük denetim firmalarının görüşleri yapılan anketler sonucunda aktarılmaktadır.

Tez alışması teorik olarak konu ile ilgili kaynaklara dayanılarak hazırlanmıştır. Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin bu konudaki uygulamaları yapılan anketlerle tespit edilmiştir. Transfer fiyatlandırması raporlarını hazırlayan denetim şirketleriyle yapılan anketlerin sonuçları da ülkemizdeki uygulamaları açıklamaktadır.

Birinci Bölüm

TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE YÖNTEMLERİ

1.1. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

Aşağıdaki bölümde transfer fiyatlandırması kavramının gelişimi ve amaçları açıklanmıştır.

1.1.1. Kavram ve Tanım

Literatürde transfer fiyatlandırması; grup şirketlerin, grup içi alışverişlerinde kullandığı fiyat olarak anıldığı gibi, özellikle çok uluslu işletmeler tarafından grup içinde yapılan, ülkeler arası ticarete kullanılan fiyat olarak da tanımlanmaktadır.

Diğer bir tanım da transfer fiyatlandırması; ilişkili kişiler arasındaki mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde söz konusu mal ve hizmetlere uygulanan bedel veya fiyatlandırma olarak ifade edilmektedir.

Transfer fiyatlandırması konusuna girebilecek işlemler; mal ve hizmet alım satımı, sabit kıymet alım satımı, gayrimaddi hak transferi, masraf paylaşımı işlemleri ve finansal işlemler olarak sayılabilmektedir.

İlişkili şirketler arasında gerçekleşen fiyatlandırma sistemi ekonominin kuralları doğrultusunda gerçekleşmektedir. Şirketlerin büyümeleri ve gelişmeleri için grup içi alışverişlerinde kullandıkları fiyat ayarlamaları vergi kaçırma amacı için kullanıldığında devletler önemli gelir kayıplarına uğramaktadırlar.

Aynı ülkede grup içi şirketler arasında gerçekleşen işlemler sadece o ülkenin vergi gelirlerini ilgilendiriyor olmasına rağmen, uluslararası karakterli yapılan mal ve

hizmet transferlerinin fiyatlandırması birden fazla ülkenin milli gelirini ve vergi gelirini yakından ilgilendirmektedir.¹

Çok uluslu işletmeler açısından transfer fiyatlandırması firma kârlarının vergi ve diğer amaçlarla uluslararası grup firmaları arasında dağıtılması anlamına gelmektedir. Örneğin; son derece kârlı bir İngiliz bilgisayar firması Kore'deki iştirakinden mikro çip almaktadır: İngiliz firma Kore'deki iştirakine ne kadar ödemelidir? Belirlenen fiyat sonucunda Kore firmasının ne kadar kâr raporlayacağı ve ne kadar yerel vergi ödeyeceği ortaya çıkacaktır. Ana firma yerel piyasa fiyatının altında bir fiyat öderse, grubun tamamı montajı yapılmış bilgisayarları satarak iyi kâr ediyor olsa bile, Kore firması finansal zorluk içerisinde gibi görünebilir. İngiliz vergi otoriteleri bu konu ile ilgili eleştiride bulunmayacaklardır. Çünkü kâr onlara rapor edilecektir ve vergisini alacaklardır. Fakat Koreli yetkililer bu fiyatlandırmadan oluşacak kârdan çok memnun olmayacaklardır. Bu problem sadece birden fazla ülkede iştiraki olan firmalarda görülmektedir; İngiliz şirket mikro çipleri Kore'deki bağımsız bir şirketten satın almış olsaydı piyasa fiyatını ödemesi gerekecekti ve tedarikçi kârı üzerinden vergi verecekti.² Burada görüldüğü gibi kâr istenilen yere aktarılarak ilgili ülkelerin vergi gelirlerini etkilemektedir.

Devletler kendi yurttaşları için çeşitli vergiler getirerek, ticari ve düzenleyici politikalar oluştururken; uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla ilişkili şirketlerinin bulunduğu ülkelerin olumsuz yönde etkilenmesi bu ülkelerdeki milli geliri, işsizlik oranlarını, tüketici fiyatlarını üretim girdi maliyetlerini ve ödemeler dengesini de etkilemektedir.³

Devletlerin ve mükelleflerin bu şekilde çatışabilecek çıkarlarının varlığı, uluslararası vergi yazınında “transfer fiyatlandırması” veya “örtülü/gizli kazanç dağıtımı” olarak adlandırılan bir müessesenin doğmasına neden olmuş ve vergi matrahlarının bu tür yollarla azaltılması olgusu ile mücadele etme gereği ortaya çıkmıştır. Bu

¹ Dr. Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004.

² Tristan Sacha Lord, “Transfer Pricing in South African Income Tax Law,” **Transfer Pricing**, (Çevrimiçi) <http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670>, 15 Kasım 2007.

³ Tuncay Kapusuzoğlu, **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, İstanbul 2003. s. 3'ten Rugman, M.Alen; Eden, Lorraine, **Multinationals and Transfer Pricing**, St.Martin Press, NY, NY, 1985, s. 1.

amaçla ulusal otoriteler, mükelleflerin ilişkili taraf sayılan diğer kişilerle yaptıkları işlemler için uygulanacak fiyatlarla, işlemin doğasına uygun olarak tespit edilmesini sağlayacak fiyatlandırma yöntemlerini geliştirmeye yönelmişlerdir. Konunun özü, ilişkili taraf sayılanlar arasında gerçekleştirilen ve vergi matrahının oluşumunu etkileyen işlemlerde uygulanan fiyatların, emsaline nazaran bariz derecede düşük veya yüksek tespit edilmesini önlemekten ibarettir.

Dünya ticaretinin %60'ının çok uluslu işletmelerce gerçekleştirildiği dikkate alındığında, transfer fiyatlandırmasının önemi ortaya çıkmaktadır.

1.1.2. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihçesi

1901 yılında İngiliz Harry Sidgwick, “**The Principles of Political Economy**” adlı kitabında firmaların üretim sırasında kendi ürünlerini de kullanma durumu ile karşı karşıya kalabileceklerini ve bu durumda bu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğinden bahsetmiştir.⁴

16 Mart 1920’de Du Pont firmasında yönetime sunulan bir raporda, iç üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamullere maliyet bedeli mi yoksa bu maddelerin piyasadaki satış fiyatının mı uygulanacağı konusu tartışılmıştır. Sonuçta 1921 yılında Du Pont üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamullere güncel piyasa fiyatlarının uygulanmasına karar vermiştir.⁵

1921 ila 1925 yılları arasında uluslararası yapıya dönüşen General Motors da aynı sorunla karşı karşıya kalmış ve transfer konusu malları için günün piyasa fiyatlarını uygun görmüştür.⁶

ABD’de 1925 yılındaki Ulusal Maliyet Muhasebecileri Derneği’nin (**National Association of Cost Accountants**) 6’ncı Uluslararası Maliyet Muhasebesi Konferansı’nda transfer fiyatlandırması tartışma konusu olmuştur.⁷

⁴ A.e., s. 4’ten Eccles G. Robert, “The Transfer Pricing Problem – A Theory for Practice,” Lexington Books, 1986, MA, s.15-16.

⁵ A.e., s. 4.

⁶ A.e., s. 4.

⁷ A.e., s. 4.

1956 yılında ABD Ulusal Muhasebeciler Derneği (**National Accountant Association** - NAA), transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak bu konuda yapılan ilk araştırmayı yayımlamıştır.⁸

1965 yılında Solomons'un transfer fiyatlandırması konusunda "Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü" (**Comprehensive Study of Divisional Performance Measurement**) adlı çalışması yayımlanmıştır.⁹

1970'li yıllarda muhasebe yönetiminde ekonomik yaklaşım ağırlık kazanmış ve bu konuda çok sayıda eser basılmıştır. (Greene/Duerr, Bursk, Rook, Arpan, Emmanuel, vb.). Bu çalışmaların çoğu transfer fiyatlandırmasını kültürel farklılık ve etkinliklerle tanımlamaya çalışmışlardır. Bu dönemde İngiltere Vergi İdaresi (**Inland Revenue in the UK**) ve ABD Vergi İdaresi (**Internal Revenue Service in the USA-IRS**) hileli ve vergi kaçırmaya yönelik transfer fiyatlandırmalarını önleyici yöntemler geliştirmişlerdir.¹⁰

Dünya ekonomisinde, 1973 yılında yaşanan petrol şokunun arkasından 1974 yılında belirginleşen ekonomik kriz ile birlikte, 1974-1979 döneminde, Japonya dışındaki sanayileşmiş ülkelerde büyüme oranında negatif gelişmeler görülmüştür. 1960-1973 döneminde OECD'ye üye on üç ülkenin sanayileşmiş ülkelere, sanayi sektörüne yönelik olarak yaptıkları yatırımlar %12 oranında artmıştır. 1973-1974'ten itibaren doğrudan dış yatırımlar az gelişmiş ülkelere, hizmetler sektörü ağırlıklı (ticaret, finans ve sigortacılık) olarak yönelmiş olup, bu tür yatırımların %70'i ABD, İngiltere ve Japonya tarafından gerçekleştirilmiştir. Bir taraftan doğrudan yabancı yatırımların gelişmekte olan ülkelere çok uluslu işletmeler aracılığı ile yönelmesi diğer taraftan finansal serbestliğin sağlanması ile sermayenin dünya ölçeğinde akışkanlığının artması, dünya ülkeleri arasında yatırım çekebilmek için bir yarış başlatmıştır.¹¹

⁸ A.e., s. 4.

⁹ A.e., s. 4-5.

¹⁰ A.e., s. 5.

¹¹ Gülay Akgül Yılmaz, "Küreselleşme Sürecinde OECD, AB ve Türkiye'deki Vergi Yapısının Gelişimi," **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2007, Sayı 169.

Yatırımların sınır ötesine taşınması küresel ekonomi açısından bazı sorunları da beraberinde getirmiş, devletler ve uluslararası kuruluşlar sorunlara çözüm aramaya başlamışlardır.

Firmaların ulus ötesi bir yapıya kavuşmaları sonucu ortaya çıkan transfer fiyatlandırması sorunu, ilk olarak 1970'li yılların başında Thomas Horst tarafından yapılan teorik bir çalışmada ortaya konmuştur. Yapılan bu çalışmada çok uluslu firmaların vergi oranlarına karşı hassasiyetlerinden dolayı düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde gelirlerini yüksek gösterdikleri, aynı zamanda yüksek vergi oranlarını kullanan ülkelerde ise gelirlerini düşük gösterdikleri tespit edilmiştir. Genel olarak bakıldığında transfer fiyatlandırması sorunu, ülkelerin dışa açılmalarından dolayı kurumlar vergisi tabanının daha esnek bir hale gelmesinden kaynaklanmaktadır.¹²

1990'lı yıllarda bilgisayarın da etkisiyle muhasebe yönetiminde köklü değişiklikler olmuştur. JIT (**just in time**), TQM (**total quality management**), sıfır stok düzeyi (**zero level stock**) gibi yankı uyandıran modeller geliştirilmiştir. Tüm bu gelişmelerle birlikte transfer fiyatlandırmasının rolü ve önemi günden güne artmıştır.¹³

1950'li yılların ortalarındaki bir çalışma, 332 büyük ABD firmasının %71'inin, 1968'deki bir çalışma 404 büyük ABD firmasının %84'ünün ve 1977'deki bir çalışma da 145 büyük ABD firmasının %92'sinin transfer fiyatlandırması yaptığını ortaya koymuştur.¹⁴

İngiltere'de 1998 yılında Chartered Institute of Management Accountants ve Deloitte ve Touch tarafından desteklenen bir araştırma ile hem ulusal hem de yabancı sermayeli çok uluslu firmaların bu konuda karşılaştıkları sorunlar araştırılmıştır.

Ernst & Young şirketinin 2001 yılında Avustralya, Japonya, Kore ve Yeni

¹² İhsan Günaydın, Serkan Benk, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Ortaya Çıkardığı Sorunlar Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2003.

¹³ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.5'ten Emmanuel R. Clive, Mehafdi Messaoud, "Transfer Pricing," Academic Press Ltd. London, 1994, s.35-44.

¹⁴ Tuncay Kapusuzoğlu, "Transfer Fiyatlandırması Nedir?" **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 1998.

Zelanda dahil 22 Asya Pasifik ülkesinde faaliyet gösteren 638 ana şirket ve 176 ilişkili şirket üzerinde yaptığı araştırmanın sonucunda elde edilen bulgular aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo: 1.1 Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Asya Pasifik Ülkelerindeki Önemi İle İlgili Araştırma Sonuçları

Ülke	Hali hazırda Çok veya Oldukça Önemli Olma Yüzdesi (%)
Avustralya	84
Japonya	100
Kore	23
Yeni Zelanda	91
Tüm Ülkeler	85

Kaynak: David Lewis, Lisa Lim, "How Companies Approach Transfer Pricing in Asia Pasific", **International Tax Review**, Sep 2002, vol.13, Issue 8, s. 37 - 40.

Ernst & Young şirketinin 2001 yılında hem ana şirketlerde hem de ilişkili şirketlerde görev yapan 800'den fazla vergi ve maliye yöneticileri için yapılan ankette, yöneticilere en önemli uluslararası vergi konusunun ne olduğu sorusu sorulmuş; ana şirketler ve ilişkili şirketler açısından aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 1.2 Ana Şirketler Açısından En Önemli Uluslararası Vergi Konuları

Konu	2001 (%)	1999 (%)	1997 (%)
Transfer Fiyatlandırması	85	78	81
Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	81	83	88
Yabancı Vergi indirimleri (Tax Credits)	74	--	--
Katma Değer Vergileri	71	64	66
Kontrollü Yabancı Şirket Kuralları	68	69	71
Vergi Anlaşması Ağının Genişletilmesi	56	55	64
Gümrük Vergileri	53	50	53
Başka Ülkede Geçici Görevlendirilenlerin Vergilendirilmesi	50	51	68

Kaynak: Robert E. Ackerman; John Hobster; Jerome Landau, "Managing Transfer Pricing Audit Risk", **CPA Journal**, Feb 2002, Vol. 72, Issue 2, s.57.

Tablo 1.3 Bağılı Ortaklıklar Açısından En Önemli Uluslararası Vergi Konuları

Konu	2001 (%)	1999 (%)	1997 (%)
Transfer Fiyatlandırması	94	85	88
Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi	76	80	87
Yabancı Vergi İndirimleri (Tax Credits)	68	--	--
Katma Değer Vergileri	75	65	42
Kontrollü Yabancı Şirket Kuralları	62	56	58
Vergi Anlaşması Ağının Genişletilmesi	64	62	59
Gümrük Vergileri	66	72	66
Başka Ülkede Geçici Görevlendirilenlerin Vergilendirilmesi	49	55	58

Kaynak: Robert E. Ackerman; John Hobster; Jerome Landau, "Managing Transfer Pricing Audit Risk", **CPA Journal**, Feb 2002, Vol. 72, Issue 2, s.57.

Yukarıdaki tablolarda da görüldüğü üzere, ana şirketler açısından transfer fiyatlandırmasının en önemli uluslararası vergi konusu kabul edilme oranı, 1999'da %78 iken 2001'de %85'e yükselmiştir. Fakat ilişkili şirketler açısından anket sonuçlarına baktığımızda 1999'da %85 olan oranın, 2001'de %94'e ulaştığını görmekteyiz. Bunun nedeni ilişkili şirket devletlerinin konuya eğilmeleri ve yasal düzenlemelerini başlatmalarıdır.

İşletmeler, transfer işlemlerinde uygulayacakları transfer fiyatlarını belirlemekte her zaman serbest olmayıp, bu işlemleri faaliyette bulundukları ülkelerin konuyla ilgili yasal düzenlemeleri çerçevesinde yerine getirmek durumundadırlar.

OECD'nin transfer fiyatlandırması konusundaki düzenlemeleri genellikle uluslararası boyutta, ortak bir noktaya gelerek sorunları çözme amacı gütmektedir. OECD'nin genel amaçları çerçevesinde düzenlediği "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi," transfer fiyatlandırmasında uluslararası bir uyum sağlamaya ve bu alandaki sorunları çözmeye çalışmaktadır

OECD 1979 yılında, OECD Mali İşler Komitesi'nin (**Committee on Fiscal Affairs**) çalışmaları doğrultusunda konunun vergi yönüyle ilgili olarak ilk uluslararası rehberi yayımlamıştır.

Komite daha sonra bu konu ile ilgili iki rapor daha yayımlamıştır: 1984 yılında **“Three Taxation Issues”** ve 1987 yılında **“Thin Capitalizaion Rules.”**

1995 yılında, 1979 yılında yayımlanan rehber **“Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”** adıyla yeniden basılmıştır. Aynı çalışma bir takım ilave revizyonlarla her yıl güncelleştirilmektedir.

OECD tarafından yayımlanan, 1996 yılındaki gayrimaddi haklar ve hizmetler hakkında rapor, maliyet paylaşım düzenlemeleri hakkında 1997 yılında yayımlanan rapor ve karşılıklı anlaşma prosedürleri bağlamında peşin fiyat uygulamaları hakkında 1999 yılında yayımlanan raporlar konunun anlaşılabilir olmasına katkıda bulunmaktadır.¹⁵

1.1.3. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Uluslararası şirketler açısından transfer fiyatları belirlenirken çeşitli amaçlar güdülebilmektedir. Literatürde kavram daha çok vergisel boyutuyla öne çıkmaktadır.

Şirketlerin fiyat tespitinde belirleyici olan aşağıdaki unsurlar ülkeden ülkeye, mal ve hizmetin niteliğine ve şirket politikasına göre değişebilmektedir:¹⁶

- a. Yabancı ülkedeki piyasa ve rekabet şartları,
- b. Vergi ve diğer yükümlülükler,
- c. Kârlılık,
- d. İthalat kısıtlamaları,
- e. Fiyat kontrolleri,
- f . Yabancı ülkenin vergi politikası,
- g. Döviz kuru üzerindeki kontroller,
- h. Şirket içi motivasyon, hedef uyumu.

¹⁵ Mustafa Türkkot, “Transfer Fiyatlandırmasında OECD Düzenlemeleri,” **E-Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2005.

¹⁶ Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs 2005, s. 367.

Fiyatlandırmaya yön veren unsurları iyi değerlendiren ve değişimleri hızla izleyebilen şirketler, çok ulusluluğun avantajlarından faydalanarak küresel ölçekli kârlarını maksimize edebilirler. Ülkelerin dışa yönelik ekonomik gelişmeye karşı olan ilgili arttıkça çok uluslu işletmelerin önemi de artmaktadır.

OECD Çok uluslu işletmeler Rehberi çok uluslu işletmeleri (ÇUI) şu şekilde tanımlamaktadır:

“Bu kuruluşlar, genelde şirketleri ya da birden fazla ülkede kurulmuş ve böylece faaliyetlerini çeşitli yollarla koordine edebilen kuruluşları kapsamaktadır. Anılan kuruluşların bir veya daha fazlası diğerlerinin faaliyetleri üzerinde önemli ölçüde etkili olabilirken, otonomi derecesi değişmekte, ortakları, kamu veya karma olabilmektedir.”¹⁷

Transfer fiyatlandırmasını kullanırken ÇUİler işlemlerinin emsal bedele uygun olduğunu belgelemezlerse pek çok ülkenin vergi otoriteleri gerekli düzeltme ve düzenlemeleri yapmak için inceleme yapacaklardır. Etkili transfer fiyatlandırması uygulamaları ÇUİlerin küresel faaliyetleri açısından çok önemlidir. Doğru bir şekilde uygulandığı sürece transfer fiyatlandırması uluslararası bir şirketin başarısını ve değerini yükseltebilir.¹⁸

ÇUİlerin farklı ülkelere yerleşmelerinin pek çok nedeni vardır. Bunlardan bir tanesi gümrük vergilerinden kaçabilmektir. Örneğin, Toyota'nın İngiltere'de üretim yapmasının nedenlerinden biri gümrük vergisi ödemek zorunda kalmadan Avrupa pazarına açılabilmesidir. Bazı ÇUİler üretim tesisleri için ucuz bölgeler ararken, diğerleri ucuz iş gücünü çekici bulabilmektedir. *Marks & Spencer* ve *The Body Shop* gibi ÇUİler ise yabancı pazarlara daha etkin bir şekilde ulaşmak için başka ülkelerde faaliyette bulunmaktadırlar.¹⁹

20. yüzyılın sonlarında dünya genelindeki ticari faaliyetlerde entegrasyon olmasına rağmen bütün ülkeler bu dağılmadan aynı ölçüde yararlanamamaktadır.

¹⁷ Aktaş, **a.g.e.**, s. 38'den OECD, *Çok uluslu işletmeler Rehberi*, Hazine Müsteşarlığı, www.hazine.gov.tr, s.6.

¹⁸ Molly Dean, Frederick J. Feucht, L. Murphy Smith, “International Transfer Pricing Issues and Strategies for the Global Firm,” **Internal Auditing Magazine**, January/February 2008; 23, 1; ABI/INFORM Global, s. 12.

¹⁹ Coşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, “Çok uluslu işletmelerin Global Ekonomideki Yeri,” **Globalleşme Sürecinde Çok uluslu işletmeler**, (Çevrimiçi) <http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktan-makale.pdf>, s.7, 2 Nisan 2008.

Belirli dönemlerde belirli ülkeler güçlüdür ve global ekonomi o ülkelerin firmalarının kontrolündedir (günümüzde Batı Avrupa, Kuzey Amerika ve Asya Pasifik). Diğer ülkeler global ticarete çok az söz sahibidir ve globalleşmenin faydalarından çok az yararlanabilmektedirler.²⁰

Tablo 1.4: 2008 Yılında En Fazla Uluslararası Doğrudan Yatırım Çeken İlk 20 Ülke

2008	2007	Ülke	Miktar (Milyar \$)
1	1	ABD	316,1
2	3	Fransa	117,5
3	7	Çin	108,3
4	2	İngiltere	96,9
5	9	Rusya	70,3
6	17	İspanya	65,5
7	10	Hong Kong. Çin	63,0
8	5	Belçika	59,7
9	12	Avustralya	46,8
10	14	Brezilya	45,1
11	6	Kanada	44,7
12	24	İsveç	43,7
13	19	Hindistan	41,6
14	21	Suudi Arabistan	38,2
15	8	Almanya	24,9
16	23	Japonya	24,4
17	15	Singapur	22,7
18	18	Meksika	22,0
19	28	Nijerya	20,3
20	25	Türkiye	18,2

Kaynak: UNCTAD, **World Investment Report 2009**, (Çevrimiçi) http://www.unctad.org/en/docs/wir2009_en.pdf, 6 Ocak 2009.

2008 yılında dünya genelinde en fazla yatırım yapılan ülkeler ABD ve Fransa'dır. Gelişmekte olan ülkeler arasından ise Çin 3'üncü sıraya yerleşmiştir. Türkiye ise 25'inci sıradan 20'ye yükselmiştir.

²⁰ A.e., s.8, 14-15.

Tablo 1.5: 2008 Yılında En Fazla Uluslararası Doğrudan Yatırım Yapan İlk 20 Ülke

2008	2007	Ülke	Miktar (Milyar \$)
1	1	ABD	311,8
2	3	Fransa	220,1
3	4	Almanya	156,5
4	8	Japonya	128,0
5	2	İngiltere	111,4
6	12	İsviçre	86,3
7	10	Kanada	77,7
8	5	İspanya	77,3
9	6	Belçika	68,3
10	9	Hong Kong, Çin	59,9
11	16	Hollanda	57,6
12	13	Rusya	52,4
13	19	Çin	52,2
14	7	İtalya	43,8
15	14	İsveç	37,4
16	23	Avustralya	35,9
17	21	Danimarka	28,9
18	15	Avusturya	28,2
19	25	Norveç	28,1
20	18	İngiliz Virjin Adaları	22,0

Kaynak: UNCTAD, **World Investment Report 2009**, (Çevrimiçi) http://www.unctad.org/en/docs/wir2009_en.pdf, 6 Ocak 2009.

ABD ve Fransa en büyük uluslararası yatırımcılar olarak ilk iki sıraya yerleşmişlerdir. Gelişmekte olan ülkeler arasında ise dikkat çekenler Çin, Hong Kong ve Rusya'dır. İlk yirmide bulunmayan Türkiye ise 2,6 milyar dolarlık dış yatırımı ile 40'inci sıradadır.

Şirketler arası rekabetin artması vergi rekabetini de arttırmakta ve yeni işletme modellerinin ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Günümüzde ÇÜİler ürün üretiminden çok fikir üretimi üzerinde yoğunlaşmaktadırlar. ÇÜİler **know-how**, gayrimaddi varlıklar ve hizmetlerden daha fazla kâr elde etmektedirler (*Fortune* dergisinin hazırladığı anketin sonuçlarına göre en büyük 500 ÇÜİ'nin %75'i servetlerini gayrimaddi varlıklarıyla elde etmişlerdir). Bunun için de faaliyetlerini farklı ülkelere dağıtmaktadırlar. Örneğin, büyük bir ilaç şirketi patentleri ve gayrimaddi varlıklarını verginin yüksek olduğu bir bölgeden piyasaya sunmayacaktır. ABD'nin gayrimaddi varlıklarının hemen hemen %20'sinin İrlanda, İsviçre ve Singapur'da

bulunmasının nedeni de budur. Şirketlerin bu şekilde yeniden yapılanması devletler için zorluklar yarattığından dolayı pek çok ülke konuyla ilgili kurallarını yeniden gözden geçirmektedir.

Bir ÇUİnin kullandığı transfer fiyatının uluslararası işlemlerden elde ettiği kâr üzerinde büyük etkisi vardır. Teresa and Nancy'nin 2000 yılında yaptığı çalışmaların²¹ sonucunda bazı ÇUİlerin transfer fiyatlandırmasını manipüle etmeye daha yatkın olduğu ortaya çıkmıştır. Teresa ve Nancy'nin elde ettiği sonuçlara göre şirketin büyüklüğünün transfer fiyatlandırması manipülasyonunda önemli bir yeri vardır ve daha büyük şirketler transfer fiyatlandırması yoluyla gelirlerini aktarmaya daha isteklidirler.²² Bununla beraber bir şirketin özellikleri (örneğin reklam yoğunluğu, yabancı transferlerinin hacmi, faaliyet gösterdiği farklı ülkelerin sayısı) de fiyatlandırma kararlarını etkileyebilmektedir.²³

Örneğin, son yıllarda gelişmekte olan ülkelerin en büyüğü Çin'le yapılan uluslararası ticaret ve ülkeye yapılan yatırımlar hızla artmıştır. **International Tax Journal**'da yayımlanan, Avustralya, Yeni Zelanda ve Çin arasında yapılan anketin sonuçlarında her üç ülkede de transfer fiyatlandırması incelemelerinin şirketlerin büyüklüğüne bağlı olduğu ortaya çıkmıştır. Buna rağmen 2006 yılında incelemelerin sayısı Avustralya ve Yeni Zelanda'da artış kaydederken, Çin'de azalmıştır. Avustralya ve Yeni Zelanda transfer fiyatlandırması manipülasyonlarının önüne geçmek adına incelemeler için daha fazla zaman ve çaba harcamaktadırlar.²⁴

Dünyadaki en büyük 500 ÇUİ içinden 179 ABD şirketi ve ABD Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören en büyük 363 ABD şirketi seçilerek yapılan anket sonuçlarına göre; şirketlerin transfer fiyatlandırmasını belirlerken %51 vergisel, %21 iç yönetimle ilgili ve %28 uluslararası amaçları göz önünde bulundurdıkları görülmektedir.

²¹ Teresa and Nancy, "A Further Examination of Income Shifting Through Transfer Pricing Considering Firm Size and/or Distress," 35(2), **International Journal for Accountants**, 189 (2000).

²² **A.e.**

²³ Jian Li, "Transfer Pricing Audits in Australia, China and New Zealand: A Developed vs. Developing Countries Perspective," **The International Tax Journal**, Fall 2006; 32,4; ABI/INFORM Global, s. 22.

²⁴ **A.e.**, s. 26-28.

Araştırmanın sonucu vergi yükünü ayarlamanın önemli bir amaç olduğunu ortaya koymaktadır. Uluslararası alanda rekabetçi konumu sürdürme amacı ikinci sırada yer almaktadır. Bu amaç transfer fiyatlandırmasında çok uluslu işletmelerin stratejik bir yaklaşım izlediklerine işaret etmektedir. Üçüncü amaç iç yönetime yöneliktir.

Benzer bir şekilde, Ernst & Young şirketi tarafından 1999 yılında 19 farklı ülkede 600 vergi ve finans yöneticisi örnek alınarak yapılan araştırmada, transfer fiyatlandırmasının amaçları ile ilgili soruya verilen cevapların %40'ı faaliyet performansını arttırmak, % 23'ü ise vergi planlaması yapmak şeklinde olmuştur. Vergi yükünü ayarlama veya vergi kanunlarına uyum, bütün çok uluslu işletmeler için transfer fiyatlandırmasının tek amacı değildir. Bu bulgular uluslararası transfer fiyatlandırma işlemlerinde vergisel boyutun esas amaç olduğu yönündeki anlayışı sarsmaktadır.²⁵

Bazı yazarlar amaçları, vergisel, fonları bir yerde toplama, gümrük tarifeleri ve kotalar, beklenen döviz kuru değişimlerinden yararlanma, yabancı paralarla kâr dalgalanmalarının giderilmesi, yabancı ortak üzerinde etki ve diğer amaçlar olarak sıralamışlardır.²⁶

Şirketlerin vergiye tabi kârlarını azaltmakta ve vergi sonrası kârlarını yükseltme işleminde kullandıkları politikaları Tablo 1.6'da gösterilmiştir.

²⁵ Karen S.Cravens, Çev. İhsan Günaydın, "Çok uluslu işletmeler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlandırması," **Vergi Sorunları**, Haziran 2000, Sayı 141, s. 145-147.

²⁶ Gürkan Küçükgüngör, **Transfer Fiyatlandırması Şirket Karları Üzerindeki Etkisi ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından İncelenmesi**, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlik Etüdü, 1998, s. 89-93.

Tablo 1.6. Çok uluslu işletmelerin Manipölasyon Yapma Gerekçeleri

1	Kurumlar Vergisinden Kaçış	Düşük fiyatla mal-hizmet transferi
2	Gümrük Vergileri -Düşük ödeme -Alanın düşük gümrük vergisi ödemesi	Düşük fiyatla ithalat Düşük fiyatla ihracat
3	Örtülü Kâr ve Sermaye Transferi	Yüksek fiyatla mal-hizmet transferi
4	Kur Riski (Kurlarda düşme eğilimi varsa)	Yüksek fiyatla mal-hizmet satışı
5	Örtülü Kâr Transferi	Yüksek fiyatla maddi ve gayrimaddi varlık transferi
6	Devlet Fiyatları Belirliyorsa Fiyat Artışı İmkânı Sağlama	Yüksek Fiyatlandırma
7	Anti-Tekel Çalışmalarına Katılım	Düşük Fiyatlandırma
8	Damping Çalışmalarına Tepki	Yüksek Fiyatlandırma
9	İlişkili şirkette çalışanların ücret artışı talebinden korunma	Yüksek Fiyatlandırma (Daha az kâr beyanı için)
10	Ortak Girişimler (İş ortaklığı)	Yüksek fiyatla mal-hizmet satışı (Kâr ortakla paylaşılır)
11	Yeni Kurulmuş Yabancı İştiraki Destekleme	Düşük fiyatla mal-hizmet satışı
12	Pazar Payını Arttırma Amaçlı Düşük Maliyet	Düşük Fiyatlandırma.

Kaynak: Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s.55. (Tablo tarafımdan tekrar düzenlenmiştir)

Çok uluslu işletmelerin kolları arasında yapılan mal ve hizmet satışı, gayrimaddi hak bedelleri, faiz ve royalty ödemeleri için belirlenecek fiyatlar küresel bir strateji ile belirlenebilmektedir.

Grup içindeki işlem fiyatlarının ticaret yapılan ülkelerin vergi yüklerini dikkate alarak tespit edilmesi durumunda oluşan kârın değişimlerini aşağıdaki örnekte açıkça görmek mümkündür.

Yüksek vergi oranı uygulayan bir ülkede bulunan ana şirketin iki ilişkili şirketi olduğu varsayıldığında, bunların biri düşük oranlı vergi uygulayan bir ülkede, diğeri ise yüksek vergi oranı uygulayan diğer ülkededir. Bu durumda vergi yükü fiyatlandırma yoluyla ayarlanabilecektir. Bu şirketler kârlarının, düşük vergi oranı uygulayan ülkedeki bağlı şirkette toplanmasını sağlamak için amaç birliği içine gireceklerdir. Yüksek vergi oranı uygulayan ülkede bulunan ana şirket, mallarını son derece düşük fiyatlarla düşük vergi oranlı ülkedeki ilişkili şirketine satacak, bu şirket aynı malları yüksek fiyatlardan yüksek vergi uygulayan ülkedeki diğer ilişkili şirkete aktaracaktır. Bu yolla, ana şirket düşük fiyatlar nedeniyle, düşük gelir beyan ederek

vergi yükünü azaltmaktadır. İlişkili şirketlerden yüksek vergi oranı olan diğer ülkedeki şirket, mal alımında ödediği yüksek fiyatlar nedeniyle maliyetleri yükselttiğinden düşük gelir beyan etmekte ve düşük vergi ödemektedir. Düşük vergi oranı olan ülkedeki ilişkili şirket ise düşük fiyatlarla alıp yüksek fiyatlarla sattığı mal üzerinden büyük kâr elde etmektedir. Kâr bu şirket bünyesinde toplandığı halde vergi yükü düşük kalmaktadır. Örneğin *Intel* firması ürün dizaynını Oregon'da, üretimini İrlanda'da, paketleme ve test işlemlerini Malezya'da yapmakta ve bütün dünyaya satış yapmaktadır. Bu firmanın diğer bir kolu, ürünü Japonya'da tasarlayıp, İsrail'de üretilip, Arizona'da paketleyip, Çin'de satmaktadır. Söz konusu firma üretimini Portoriko, Çin, Malezya, Filipinler, İrlanda ve İsrail gibi vergi cennetlerinde gerçekleştirmektedir. Böylece *Intel* firmasının ödediği vergi, %35 olan ABD kurumlar vergisi oranının altında gerçekleşmektedir.²⁷

İşletmeler arasında finansman temini dolayısıyla tahakkuk eden faizler, **know how, royalty** ödemeleri, gibi nakit çıkışı yaratan ödemeler gider olarak kayıtlara alınırken vergisel amaçların yanı sıra kâr transferi de düşünülebilir.²⁸

Gayrimaddi varlıkların devri karşılığında alınan bedeller üzerinden tevkifat bulunması halinde bedellerin ayarlanması suretiyle gayrimaddi varlıklar üzerinden tevkifat yoluyla ödenecek vergiler azaltılabilecektir.

Vergi ile ilgili amaçlardan bir diğeri, ana şirketin, ilişkili şirketler tarafından da yararlanılan ortak giderlerinin, ülkelerin vergi yükleri dikkate alınarak vergi yükü yüksek ülkelerdeki ilişkili şirketlere kaydırılması suretiyle toplam vergi yükünün azaltılmasıdır. Ana merkezin, başka bir ülkede bulunan şube veya iştirakine, o ülke tarafından sağlanan vergi kolaylıklarından yararlanmak amacıyla kazancın orada oluşmasını sağlayacak şekilde gider dağıtımını yaparak faturalandırmak mümkün olabilmektedir.

İthalatta alınan gümrük vergisi, KDV ve özel tüketim vergilerinin olduğu ülkelere düşük fiyatla yapılan transferler bu ülkedeki kurumlar vergisi oranının düşük

²⁷ Günaydın, Berk, **a.g.e.**, s. 138.

²⁸ Billur Yalıtı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları 1995, s.293-294.

olduğu varsayıldığında şirketlere mali faydalar sağlayacaktır.²⁹ Küresel ekonomide bu durumun önlenmesi açısından Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Anlaşması'nda gümrük kıymetinin tespitine ilişkin genel esasları belirleyen kurallar yayımlanmıştır.

Mükellef gümrük, v.b. vergilerden indirim sağlarken, düşük fiyatlandırma yoluyla maliyet etkilendiğinden kurumlar vergisi matrahı yükselecektir. Ülkeler arası vergi oranları düşük fiyatla yapılan dış ticarete uygun olmalıdır. Bu durum, yabancı sermaye şirketleri ile yerli firmalar karşısında haksız bir rekabet üstünlüğü de sağlamış olmaktadır. Haksız rekabet konusunda ülkeler son yıllarda çok sıkı önlemler almaktadırlar. Ülkemizin yerli üretimi koruma tedbirleri olarak ithalatta bazı mallardan aldığı fonlar birim miktarı üzerinden alınmaya başlanmıştır.

Yapılan ihracat karşılığında ihracatçıyı desteklemek için vergi iadesi ödemesi sistemi bulunması durumunda, ihracatçı konumunda olan şirket, fazla vergi iadesi almak için ihraç fiyatlarını yüksek tutarak kendi kârını yükseltme eğilimindedirler. Yüksek transfer fiyatlandırması yüksek vergi iadesi anlamına gelecektir. Bunun sonucunda haksız yere vergi iadesi alınacaktır. Bazı ülkeler yapılan ihracat için vergi iadesi yerine vergi indirimi yolunu tercih etmektedirler. Vergi indirimi yolunun tercih edilmesi durumunda da vergi iadesi sisteminin sonuçları benzer şekilde meydana gelmektedir.

Transfer fiyatları, fonların uygun yerlere aktarımı amacı doğrultusunda da ayarlanabilmektedir. Transfer fiyatının değiştirilmesi ile fonlar çok uluslu işletmelerin şubeleri arasında aktarılabilir. Örneğin, ana şirket, fonları bir yabancı ülkedeki ilişkili kuruluştan kendisine aktarmak niyetinde ise, ilişkili şirketlere sattığı mallara yüksek veya satın aldığı mallara düşük fiyatlar uygulayacaktır. Söz konusu fiyat değişiklikleri, şubeler arasındaki maddi duran varlık aktarımları arasında da yapılabilir. Sonuç olarak, fonlar istenilen yerde birikmiş olacaktır.³⁰

Bazı ülke devletleri, dışarıya yüksek kâr transferlerine sıcak bakmamaktadırlar. Bu nedenle, çok uluslu işletmeler, ev sahibi ülke devletleriyle

²⁹ Özgür Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2006 s.101.

³⁰ Küçükgüngör, **a.g.e.**, s.90.

sürtüşmeye girmemek için, transfer fiyatlandırmasından yararlanabilirler ve bir şubedeki yüksek kârları, bir başka şubeye veya ana şirkete aktarabilirler.³¹

Ev sahibi ülkedeki enflasyon çok uluslu işletmenin ana ülkesindeki enflasyondan daha yüksek ise, çok uluslu firma iştiraklerinden reel kâr payı alabilmek için normalin üzerinde fiyatlandırma yapmak isteyebilir.

İthalatçı ülkeler bitmiş ürünler üzerinde **anti-damping** uygulamasına gitmekte ise ana merkez, ilişkili şirket veya şubelere nihai mal yerine, yarı mamul ve tamamlayıcı mallarının değerini düşük göstererek satımı yoluna gidebilmektedir. Bu durumda ilişkili şirket veya şube, girdileri birleştirerek **anti-damping** uygulamasından kaçmaktadır. “**Anti-damping**” uygulaması düşük fiyatlı yarı mamul ve tamamlayıcı parça ithali yoluyla elimine edilmektedir.

Transfer fiyatlandırması, çok uluslu işletmelerin döviz kuru risklerini azaltmak amacıyla da kullanılabilir. Örneğin, bir ülke parasının devalüe edileceği ve diğer ülke parasının ise revalüe edileceği beklenmekte ise, fonlar, devalüasyon yapması beklenen ülkede toplanarak önemli spekülatif kazançlar sağlanabilir. Beklenmeyen döviz kuru dalgalanmaları şirket için fiyatlandırma politikası açısından en büyük ticari zorluklardan biridir. Son yirmi yılda birkaç defa, bazı para birimlerinin değeri (örneğin Amerikan Doları ve İngiliz Poundu) çok kısa bir sürede yükselmiş ve sonrasında aynı oranda düşmüştür. Döviz kuru dalgalanmaları uluslararası şirketin dünya çapındaki farklı operasyonlarındaki rekabet gücünü etkilemektedir. Örneğin düşen bir pound İngiliz üreticilerin ihracat gücünü artırmaktadır. Eğer ki uluslararası bir firmanın transfer fiyatları değişen rekabetçi baskılara cevap vermezse, firmanın dünya çapındaki kâr profili bozulacaktır. Bu tür aksaklıklar uluslararası firmanın üretim, finans ve vergi planlamasını bozabilir.

Farklı sektörlerde faaliyet gösteren, hatta bazen aynı sektörde faaliyet gösteren firmalar, döviz kuru değişimlerine farklı tepkiler verebilmektedir. Bazen üretici döviz kuru riskini alırken, bazen de dağıtıcı şirket bu riski üzerine almaktadır. Kimi zaman da bu risk ikisi arasında paylaşılmaktadır.

³¹ Halil Seyidoğlu, **Uluslararası Finans**, Güzen Yayınları, 1997, s. 395.

Hangi tarafın riski üstleneceğinin seçimi, uluslararası firmaya ait koşullara bağlı olmaktadır. Örneğin, firmanın üretici kolu birçok ülkedeki dağıtıcılara satış yapıyorsa döviz kuru riskinin merkezileştirilmesi mantıklı olabilir. Döviz kuru riskini alan firmanın kârlılığı, döviz kuruna göre dalgalanma gösterecektir.³²

Şirket yönetimine ilişkin amaçlar, çalışanların performans değerlemesini yapmak, yöneticilere motivasyon sağlamak ve teşvik etmek olarak da ifade edilmektedir. Uluslararası amaçlar ise, rekabetçi piyasadaki konumunu sürdürmek, nakit transfer sınırlamalarından kurtulmak, ülkeler arası enflasyon riskini en aza indirmek ve gerçek maliyetleri ve geliri uygun bir şekilde yansıtmak şeklinde belirtilmektedir.³³

Firmalar, uygun bir şekilde yönetici ve firmanın hedefleri arasındaki uyumu artırma ve yöneticileri yönlendirmekle birlikte adil bir performans değerlendirme sistemini teşvik etmeyi araştırır. Bir transfer fiyatlandırma politikası yoluyla şirket hedefleri üretimde gerekli olan girdileri, diğer departmanlar, şubeler veya ilişkili bölümlerden temin etmek için yöneticilere teşvikler sağlama ile başarılabilir. Aynı maddeyi, dış kaynaklardan satın almak daha ucuza olsa bile ilişkili şirketler grubunun hedefi alışverişi iç kaynaklardan gerçekleştirmektir. Transfer fiyatı, malları iç piyasadan satın almaya zorlanan yöneticinin işini kolaylaştıracak şartlarda tespit edilmelidir. Aynı zamanda yöneticinin performans değerlendirmesinde sıkıntı yaratmamalıdır.³⁴

Bazı durumlarda, transfer fiyatlandırması, bir şubenin kârlılığını yüksek göstererek, uygun koşullarla kredi bulmasına yardımcı olmak amacıyla da kullanılabilir.

Şirketin faaliyetlerini sağlıklı olarak sürdürebilmesi için kârlılığının doğru bir biçimde ölçülmesi son derece önem taşımaktadır. Bu kural çok uluslu işletmelerin şubeleri için de geçerlidir. Sermaye projelerinin değerlendirilmesi ve diğer şirket kaynaklarının tahsisi, şirketin gerçek kârlılığının bilinmesini gerektirmektedir.

³² Pricewaterhousecoopers (PWC), **International Transfer Pricing 2006**, PWC 2006, s.79.

³³ Günaydın, **a.g.e**

³⁴ **A.e.**

Şirketlerin yıllık kâr oranları şirket yöneticilerinin başarılarını ölçmekte kullanılan temel bir ölçüttür. İşletmelerde yaygın olarak kullanılan transfer fiyatlandırması uygulamaları yöneticilerin terfi ve primlerinin belirlendiği performans analizini etkilemektedir. Bu nedenle bölümler arasında transfer fiyatlandırmasının belirlenmesine yönelik tartışmalar olmaktadır.

Bazı şirketler, birisi vergi amacı bir diğeri işletme içi amaçlar için olmak üzere, iki farklı transfer fiyatlandırması düzenlemesine sahip olabilirler. Bu şekilde, iki farklı sistemi uygulamak ilave muhasebe masrafına neden olacağı gibi kullanıcılar açısından karışıklığa da sebep olabilir. Her iki amaç için ayrı ayrı transfer fiyatı belirlenmesi durumunda bazı vergi denetçileri, eğer işletme içi amaçlarla uygulanan transfer fiyatı, vergisel amaçlarla uygulanan transfer fiyatından daha fazla vergi doğuruyorsa, işletme içi amaçlarla uygulanan transfer fiyatını dikkate almak isteyebilirler.³⁵

Vergi muhasebesinde yakın zamanda yapılan araştırmalar, birden fazla transfer fiyatlandırması yapılması durumunda ortaya çıkabilecek gizli maliyetler olduğunu desteklemektedir. Yönetmelikler açık şekilde vergi ve finansal raporlama için farklı muhasebe muamelelerine izin verse de, firmalar finansal raporlamanın vergi implikasyonlarını dikkate almaktadırlar. Cloyd, Pratt, ve Stock'un (1996) ulaşılmış oldukları anket sonuçlarına göre yöneticiler finansal muhasebe politikalarını vergi muhasebe politikalarına göre düzenlemeyi seçerek IRS müdahalelerini azaltmaya çalışmaktadırlar.³⁶

1.2. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ DAYANDIĞI TEMEL İLKELER

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından bahsedebilmek için, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması gerekmektedir.

³⁵ Koyuncu, **a.g.e.**, s. 374.

³⁶ Micheal Smith, "Tax and Incentive Trade-Offs in Multinational Transfer Pricing", **Duke University**, (Çevirimiçi), http://w4.stern.nyu.edu/ross/research.cfm?doc_id=1746, 13 Mayıs 2008.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili işletmeler arası işlemlerin, bütün faktörler aynı kaldığında, işlemlerin birbirinden bağımsız taraflar arasında gerçekleşmesinde olması gereken seviyeye uygun olarak tespit edilmesini gerektirir. Bu ilkenin basit bir şekilde tanımlanması kolay olsa da gerçek emsallere uygunluğun belirlenmesi oldukça zordur. Emsallere uygunluğun belirlenmesini etkileyen faktörler; inceleme altındaki işlem ve bunun yanında işlemi etkileyen ekonomik durumlardır.³⁷

Emsallere uygunluk ilkesine göre; ilişkili işletmeler arası işlemler için, ilişkinin diğer yönleri değişmeden, fiyatlarını, işlem birbirinden bağımsız müesseseler arasında gerçekleşiyormuş varsayımına göre belirlemelidirler. Yani, transfer fiyatı, piyasada işlem yapan ve birbirleriyle ilgisi olmayan firmalar arasında belirlenen fiyatlar referans alındığında ortaya çıkan fiyatlarla aynı olmalıdır.

Yeni KVK'da, emsallere uygunluk ilkesi OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak düzenlenmiştir.

Kanun'daki tanım, 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.

Bağımsız kuruluşların birbirleri arasında mal ve hizmet transferi yaparken, kendi aralarında uyguladıkları ticari ve finansal koşullar genellikle piyasa güçleri tarafından belirlenir. İlişkili kuruluşlar arasındaki işlemlerin koşulları aynı ölçüde piyasa güçlerinden etkilenmemektedir.

Emsallere uygun fiyat ya da bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında, söz konusu bir fiyat ya da bedeli etkileyecek herhangi bir bağ veya ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan

³⁷ PWC, a.g.e., 202, s. 3.

fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.³⁸

İlişkili işletmeler arasındaki işlemler kontrollü işlem olarak da ifade edilmektedir. Problem, kontrollü işlemler için piyasa fiyatlarının nasıl belirleneceği konusunda çıkmaktadır.

Emsallere uygunluk standardı kullanılarak kontrollü işlem fiyatlarının belirlenmesi için kontrollü işlemlerin ve birbirinden bağımsız tarafların işlemleri ile ilgili piyasa koşullarının incelenmesi gerekmektedir. OECD yönergelerinde konuya ait gerekli açıklamalar yapılmıştır.

1.2.1. OECD Prensiplerine Göre Emsallere Uygunluk İlkesi

OECD'nin Çok uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi'nde bu konuda yapılan açıklamalar aşağıdaki paragraflarda anlatılmıştır.

Piyasa güçlerinin olmadığı durumlarda piyasa fiyatının belirlenmesi veya belirli bir ticari stratejinin tespit edilmesinde zorluklarla karşılaşılabilir. Emsallere uygunluk ilkesinin amacı, tarafların belirli bir fiyat ödemek için yapmış oldukları sözleşme yükümlülüklerinden veya vergiyi minimize etme niyetlerinden bağımsız olarak ortaya çıkmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasının piyasa güçlerinin etkisiyle oluşacak emsallere uygunluk prensibine göre belirlenmemesi ülkelerin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyecektir. Bu yüzden OECD üyesi ülkeler vergi amacıyla, ilgili şirketlerin kârlarındaki bu tür sapmaların giderilmesi ve OECD transfer fiyatlandırması kurallarına uygun hale getirilmesi amacıyla, emsallere uygunluk prensiplerinin kabul edilebilir şekilde uygulanması konusunda anlaşmışlardır. OECD üyesi ülkeler uygun düzenlemelere, benzer şartlar altında benzer işlemler yapan ve birbirinden bağımsız şirketler arasında olmasını bekledikleri ticari ve finansal ilişki koşullarını yaratarak ulaşmaktadırlar.

³⁸ Ahmet Ak, "Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı," **Vergi Dünyası**, Ekim 2006.

Emsallere uygunluk ilkesi ifadesi, OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu Maddesi 1'inci paragrafında aşağıdaki şekilde yer almaktadır:

“İki ilişkili kuruluş arasındaki ticari 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 nedeniyle işletmelerden biri lehine tahakkuk etmeyen kârlar; o kuruluşun kârlarına dâhil edilir ve vergiye tabi kâr olarak vergilendirilir.”³⁹

Rehberde, birbirinden bağımsız şirketler arasında gerçekleşecek karşılaştırılabilir işlemler ve karşılaştırılabilir durumlar kullanılarak kâr hesaplamalarının düzenlemeye çalışılması ile, ÇÜİ grubu üyelerinin her birinin birbirinden ayrılmaz birleşik tek bir iş birimi yerine, birbirinden ayrı şirketler olarak gösterilmesi yaklaşımı benimsenmektedir.

Ayrı şirketler yaklaşımı, ÇÜİ grubu üyelerine birbirinden bağımsız şirketler olarak yaklaştığından, şirketler arası işlemler bu varsayıma dayalı olarak gözlemlenmektedir.⁴⁰

OECD üyesi ülkelerin ve diğer ülkelerin emsallere uygunluk ilkesini kabullenmiş olmalarının birkaç sebebi vardır. En önemli sebeplerden birisi emsallere uygunluk ilkesinin, ÇÜİ grupları ve bağımsız şirketler için vergi uygulamalarında eşitlik sağlamasıdır. Emsallere uygunluk ilkesi bağımlı ve bağımsız şirketleri daha eşit bir zemine getirdiğinden, her tip şirketin rekabetçi konumunu değiştirecek avantajlı ya da dezavantajlı durumların yaratılmasını engellemektedir. Bu prensibin uygulanması uluslararası ticaret ve yatırımın gelişimine destek olmaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesinin birçok durumda etkin olduğu görülmüştür. Örneğin, mal alım satımı, nakit borçlanması gibi işlemlerde, bağımsız şirketler arasında ve karşılaştırılabilir koşullar altında emsallere uygunluk fiyatının kolayca tespit edilebildiği birçok durum vardır. Fakat yine de emsallere uygunluk prensibinin

³⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration**, B,1-6.

⁴⁰ A.e.

uygulanmasının zor ve karışık olduğu durumlar da vardır. Örneğin, özel ürünlerin entegre üretimini yapan, benzersiz gayrimaddi varlıklarla işlem yapan ve/veya özel hizmet sağlayan ÇÜİ grubu işlemlerinde emsal tespiti çok zordur.

Emsallere uygunluğun tespitindeki zorlukların bir nedeni de, ilişkili şirketlerin, bağımsız şirketlerin gerçekleştirmeyecekleri işlemleri yapabilmeleridir. Bu tür işlemler vergiden kaçınmaktan ziyade birbirleriyle iş yapmaları nedeniyle gerçekleştirilebilir; ÇÜİ grubu üyeleri bağımsız şirketlerin karşılaşmayacağı farklı ticari durumlarla karşı karşıya kalabilirler. Örneğin, bağımsız bir şirket gayrimaddi varlığını, kâr potansiyelinin belirlenmesinin mümkün olmadığı bir durumda satmak istemeyebilir. Veya başka bir bağımsız işletme elindeki gayrimaddi varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceği endişesiyle, 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 gayrimaddi varlığının görüldüğü kadar değerli olmama riski de mevcuttur. Bu yüzden bağımsız şirket gayrimaddi varlığı satmak ve buna bağlı olarak riski azaltıp kârı korumaya almak, veya gayrimaddi varlığı kullanarak kârın satış kârından farklı olacağı riskini alma konusunda bir seçim yapmak durumunda kalabilir. ÇÜİ grubunun üyeleri arasında gerçekleşecek bu tür bir işlem grubun toplam kârlılığı açısından bir risk teşkil etmez. Bu koşullarda bağımsız şirket, gayrimaddi varlığı kullanabilir ya da başka bir bağımsız şirkete bir süreliğine kiralayabilir. Böyle bir durumda bağımsız bir kuruluş, gayri maddi varlıktan bizzat yararlanmayı, ya da söz konusu gayri maddi hakkı kullanma lisansını geçici bir süre için diğer bir bağımsız kuruluşa devretmeyi, ya da olasılıkla gayri maddi hak bedelinin yeniden düzenlendiği bir royalty anlaşması imzalamayı seçebilir. Burada olduğu gibi, bağımsız kuruluşların işlem koşulları, ilişkili kuruluşların gerçekleştirdiği işlemlerin bazılarındaki koşulları yansıtmamakta veya son derece yetersiz bilgi vermektedir. Bu nedenle emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması zor olmaktadır. Bağımsız şirketlerin, ilişkili şirketlerin yaptıkları türde işlemler yapmadıkları durumlarda emsallere uygunluk prensibinin uygulanması zordur, çünkü bağımsız şirketler arasında aynı işlemin hangi koşullar altında gerçekleşeceğini gösteren kanıt azdır veya hiç yoktur.

Belirli durumlarda emsallere uygunluk prensibi hem vergi mükellefleri, hem de önemli sayıda sınırlar arası işlemi inceleyen vergi otoriteleri açısından yönetsel bir yük oluşturabilir. İlişkili şirketler işlem koşullarını işlem gerçekleştiğinde belirleseler de, bir noktada bunların emsallere uygunluk prensiplerine uygun olduğunu göstermek durumunda kalabilirler. Vergi otoritelerinin de, bazı durumlarda incelenen işlemlerin üzerinden birkaç yıl geçse de emsallere uygunluğu araştırmaları gerekebilmektedir. Bu durumda vergi otoriteleri ilgili dönemde gerçekleşmiş benzer işlemler için o günkü piyasa koşullarıyla ilgili bilgi toplamak zorunda kalabilirler. Zaman geçtikçe bilgilere ulaşmak daha da güçleşmektedir.

Hem vergi otoriteleri hem de vergi mükellefleri emsallere uygunluk kurallarının uygulanmasında zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Çünkü emsallere uygunluk prensibi, vergi mükelleflerinin ve vergi otoritelerinin bağımsız şirketlerin kontrolsüz işlemlerini ve faaliyetlerini değerlendirmelerini gerektirmektedir. Bu iş ve faaliyet karşılaştırması için de oldukça fazla veriye ihtiyaç olmaktadır. Erişilebilir bilgiler tam olmayabilir veya yorumlaması zor olabilir. Bilgilere erişim sürecinde coğrafi konum vb. gibi faktörlerin de etkisini de göz ardı etmemek gerekir. Ayrıca, bağımsız şirketlerden bilgi temini gizlilik gerekçesiyle, zor olabilir. Bazen de bağımsız şirketlerde konu ile ilgili bilgi bulunmayabilir. Bu noktada, transfer fiyatlandırmasının bir bilim olmadığını ve hem vergi otoriteleri, hem de vergi mükellefleri açısından hükümler verilmesi gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır.⁴¹

OECD üyesi ülkelerin görüşü; yukarıda bahsedilen varsayımları göz ardı etmeden, üye ülkelerdeki ilişkili şirketlerin transfer fiyatlandırmalarının emsallere uygunluk prensiplerine göre değerlendirilmesi yönündedir. Emsallere uygunluk prensipleri teoride güçlüdür, çünkü ilişkili şirketler arasında mal ve hizmet transferlerinin serbest piyasada nasıl çalıştığı ile ilgili en yakın yaklaşımı temin etmektedirler. Uygulaması kolay olmasa da, vergi otoriteleri açısından kabul edilmekte ve ÇÜİ grubu üyelerinin gelir seviyelerinin belirlenmesinde etkili olabilmekte ve normal koşullardaki piyasa işlemlerine ilişkin kıstas oluşturabilmektedirler.

⁴¹ A.e., 1, 12.

Emsallere uygunluk prensiplerinden uzaklaşılması yukarıda tanımlanmış teorik temelden uzaklaşılmasına sebep olur ve uluslararası mutabakatı tehlikeye atar ki bu da çifte vergilendirme riskini artırır. Emsallere uygunluk prensibi deneyimi, iş topluluğu ve vergi otoriteleri açısından temel bir anlayış zeminine oturacak kadar genişlemiş ve belirli bir olgunluğa erişmiştir. Paylaşılan bu anlayış, her ülkenin 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 doğmamıştır. Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi, teoride, pratikte ya da uygulamada kabul edilmemiştir.

Gelişmiş ülkelerdeki vergi otoritelerinin hemen hemen hepsi ilgili taraflar arasındaki transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk standartlarını kendi kurallarına adapte etmişlerdir. Çoğu durumda, buna sadece OECD ilkelerinin tanımlanması yoluyla erişilmiştir. Diğer ülkelerde ise detaylı mevzuat ve destekleyici düzenlemeler yürürlüğe konulmuştur.⁴²

OECD emsallere uygunluk prensibinin uygulanabilmesi için yol gösterici yönergeleri yayımlamıştır.

1979 raporundaki yönergeler OECD'nin Endüstri ve Ticaret Komiteleri ile istişare edilerek, yıllar boyunca bu konuda uzman kişilerin edindikleri deneyim, OECD ülkelerindeki vergi otoritelerinin ve uluslararası firmaların deneyimleri ile desteklenerek hazırlanmıştır.⁴³

Yönergeler transfer fiyatlandırmasında her bir işlemin kendi başına incelenmesini tercih etse de bu durum pratik olmadığından işlemler birleştirilerek incelenmektedir.⁴⁴

Emsal fiyat tespitindeki gereklilik ve fiyat tespitini etkileyen unsurları açıklayan yönergelerde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

⁴² PWC, **a.g.e.**, 106, s. 2.

⁴³ **A.e.**, 301, s. 17.

⁴⁴ **A.e.**, 302, s. 19.

1.2.1.1. Karşılaştırılabilirliğin İncelenmesinin Sebebi

Emsallere uygunluk fiyatının belirlenmesi için birkaç yöntem olmasına rağmen, her bir yöntem karşılaştırılabilir bir işlem üzerine kuruludur.

Emsallere uygunluk ilkesinin kullanımı genelde kontrollü bir ortamda gerçekleşen işlemler ile birbirinden bağımsız şirketler arasında gerçekleşen işlemlerin karşılaştırılması yoluyla olmaktadır. Bu tür bir karşılaştırmanın faydalı olabilmesi için karşılaştırılan durumların ekonomik açıdan ilgili karakteristiklerinin birbirine yeterince yakın olması gerekmektedir. Karşılaştırılabilir olmak demek, karşılaştırılan durumlardaki farklılıklardan hiçbirinin incelenen durumu büyük ölçüde etkilememesidir. Düzenlemeler yapılarak bu tür farklılıkların giderilmesi gerekmektedir. Karşılaştırılabilirlik derecesi belirlenirken, bu karşılaştırmanın yapılabilmesi için hangi değişikliklerin gerekli olduğu, birbirinden bağımsız şirketlerin potansiyel işlemi nasıl değerlendirdikleri araştırılmalıdır. Bağımsız şirketler potansiyel işlemi değerlendirirken, işlemi gerçek hayattaki diğer alternatifler ile karşılaştıracak ve eğer ki daha uygun bir seçenek yok ise ilgili işlemi gerçekleştireceklerdir. Bağımsız kuruluşlar, potansiyel bir işlemin koşullarını değerlendirirken, benzer koşullarda mevcut bir ürünü için, diğer potansiyel müşterilerin daha yüksek fiyat önereceklerini biliyorlarsa, o ürün için bağımsız bir işletmenin önereceği bedeli büyük bir olasılıkla kabul etmeyeceklerdir. Bu husus, karşılaştırılabilirlik ile ilgilidir; zira bağımsız kuruluşlar, mevcut opsiyonları değerlendirirken genellikle gerçekçi koşullarda kendilerine sunulan seçenekler arasındaki ekonomik farklılıkları dikkate alır ve karar verirler.

Bu nedenle vergi idareleri, emsallere uygunluk ilkesinin gerektirdiği karşılaştırmaları yaparken, işlemlerin gerçekten karşılaştırılabilir özellikler taşıyıp taşımadığını ve bunun sağlanması için ne tür düzenlemelerin gerekebileceğini belirlerken bu farklılıkları dikkate almalıdırlar.⁴⁵

Karşılaştırmalar yapılırken, karşılaştırılan işlemler ve şirketler arasındaki önemli farklılıklar dikkate alınmalıdır. İlgili faktörlerin karşılaştırma işleminde ne

⁴⁵ OECD, **a.g.e.**, C,1-15.

derece önemli oldukları, kontrollü işlemin özelliklerine ve uygulanan fiyatlandırma yöntemine bağlıdır.

1.2.1.2. Karşılaştırılabilirliği Etkileyen Unsurlar

Karşılaştırılabilirliği etkileyen unsurlar aşağıda açıklanmıştır.

1.2.1.2.1. Mal ve Hizmetlerin Nitelikleri

Genellikle, işleme konu mal ve hizmetlerin benzeyen yönleri, kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemlerin fiyatlarının karşılaştırılmasında önem arz eder. Maddi varlıkların teslimi ile ilgili olarak, fiziksel özellikleri, kalitesi ve güvenilirliği, piyasada bulunabilirliği ve tedarik hacmi; hizmetlerin sağlanması ile ilgili olarak, hizmetlerin niteliği ve kapsamı; gayri maddi haklarla ilgili olarak, işlemin türü (ör. lisanslama ya da satış), gayri maddi hakkın türü (ör. patent, marka ya da **know-how**), korumanın süresi ve derecesi ve hakkın kullanımından beklenen getirileri araştırılmalıdır.

1.2.1.2.2. İşlev Analizi

Tasarım, imalat, montaj, araştırma ve geliştirme (ArGe), servis hizmeti, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim ayrı ayrı işlevlerdir. İncelemeye alınan tarafın üstlendiği başlıca işlevler tespit edilmelidir. Fonksiyon analizi yapılarak bulunan bu faktörler belirlendikten sonra şirketler üretim-tipi şirket, satış/dağıtım-tipi şirket, taşeron araştırma-geliştirme şirketi, hizmet sağlayıcı, vb. olarak tanımlanabilir. İlgili tarafın karşılaştırıldığı bağımsız kuruluşlar tarafından üstlenilen işlevler ile karşılaştırma sonucu bulunan önemli farklılıklara ilişkin düzenlemelerin yapılması gerekir.

Fiyat, genellikle kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak her kuruluşun gerçekleştirdiği işlevleri yansıtır. Taraflardan birinin, işlemde diğer tarafa göre çok sayıda işlevi üstlenmesi durumunda, girdi maliyeti ve çıktı fiyatında dalgalanmalar; sabit kıymet, tesisat ve donanım yatırımları ve kullanımları ile ilişkilendirilen zarar riskleri; döviz kurlarında ve faiz oranlarında ortaya çıkan

değişimlerden kaynaklanan finansal riskler; kredi riskleri vb. ile piyasa riskleri konusundaki üstlenilen risklerin araştırılması şarttır.

Gerçekleştirilen işlevler, risklerin taraflar arasında ne ölçüde paylaşıldığını ve bu nedenle de, taraflardan her birinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde gerçekleşen işlemlerden ne tür koşulları bekleyeceklerini belirlemektedir. Örneğin, bir distribütörün ilgili faaliyetler için kendi kaynaklarını riske atarak reklam ve pazarlama sorumluluklarını üstlenmesi durumunda, bu faaliyetten üstlendiği risk tutarıyla, faaliyet giderlerinin malı temin eden ana şirket tarafından karşılandığı bir acentanın risk tutarı farklı olacaktır. Distribütör yüksek getiriye hak kazanacaktır. Koşulların farklılığı bedeli etkileyecektir. Benzer bir biçimde, önemli bir riski üstlenmeyen sözleşmeli bir imalatçı ya da sözleşmeli bir araştırmacı da yalnızca sınırlı bir getiriye hak kazanacaktır.

Tarafların davranışları, risk paylaşımının en iyi göstergesidir. Örneğin, bir imalatçının başka bir ülkede faaliyet gösteren ilişkili kişi distribütöre mal satışında distribütörün döviz kurlarına yönelik tüm riskleri üstlendiği iddia edilirse; fakat satıştaki belirlenen transfer fiyatının distribütörün döviz kurlarındaki değişimlerin etkilerinden korunması için düzenlendiği tespit edilirse, vergi idareleri, iddia edilen kur oranı riski paylaşımının doğruluğunu sorgulayabilir.

İddia edilen bir risk paylaşımının emsale uygun işlemler üzerindeki etkisinin incelenmesi gerekir. Emsale uygun işlemlerde genellikle taraflar göreceli olarak daha yüksek kontrole sahip oldukları riskler için fazla pay alma hakkına sahip olurlar. Örneğin, A Şirketinin B Şirketi için bir mal üreterek sevkiyatını gerçekleştirmek üzere bir sözleşme imzaladığını ve söz konusu malın üretim ve sevkiyat düzeyinin B şirketi tarafından belirlendiğini varsayalım. Böyle bir durumda, A Şirketinin stok riskini üstlenme olasılığı yüksek değildir; bu şirketin envanter seviyesi üzerinde herhangi bir kontrolü bulunmamakta, B Şirketi böyle bir kontrolü elinde bulundurmaktadır.

Bilinen ve yüksek değere sahip bir marka ile satılan bir ürün, tamamen aynı özelliklere sahip fakat tanınmamış bir markaya sahip bir başka ürüne göre daha yüksek kârla satılacaktır. Bu durumda elde edilen ekstra kâr tanınan markanın

geliştiricisine gidecektir. Piyasa liderinin elde ettiği prim zaman içerisinde, bilinmeyen markanın da kalite ve değer yaratabilmesi durumunda azalabilir. Buna bir örnek olarak kişisel bilgisayar alanındaki fiyatlar verilebilir. *IBM* ve *Dell* gibi lider üreticilerin fiyatları, daha ucuz markaların güvenilirliğinin artması ile birlikte düşmeye başlamıştır.⁴⁶

1.2.1.2.3. Sözleşme Şartları

Sözleşmelerde; genellikle tarafların sahip olacakları sorumluluklar, riskler ve menfaatler tanımlanmaktadır. İşlemlerin koşulları, işlev analizinin bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu koşullarının tespiti için taraflar arasında sürdürülen yazışmalardan da faydalanılabilir. Yazılı sözleşme olmaması halinde, bağımsız işletmelerin normal ticari faaliyetlerindeki taraflar arasındaki sözleşmeden doğan ilişkiler, ticari ilişkilerin tabi oldukları koşullardan yola çıkılarak belirlenirler.

1.2.1.2.4. Ekonomik Koşullar

Aynı mal ve hizmetler için farklı piyasalarda farklı emsal bedeller oluşabilmektedir. Karşılaştırılabilirliğin elde edilebilmesi, bağımsız ve ilişkili kuruluşların faaliyet gösterdikleri piyasaların da birbirleriyle karşılaştırılabilir olmaları ya da bu amaca yönelik düzenlemelerin yapılabilmesine imkân sağlanması ile mümkün olabilir. Öncelikle, mevcut ikame malları ya da hizmetleri dikkate alınarak ilgili piyasaların belirlenmesi gerekmektedir. Piyasa karşılaştırılabilirliğinin belirlenmesine yardımcı olabilecek ekonomik koşullar, coğrafi konum; piyasaların büyüklüğü; piyasaların rekabet hacmi, alıcı ve satıcıların rekabet yönünden birbirlerine göre sahip oldukları konumlar; ikame mal ve hizmetlerin bulunup bulunmadığı; bir bütün olarak piyasada ve belirli bölgelerde arz ve talep seviyeleri; tüketicilerin satın alma güçleri; arsa, işçilik ve sermaye maliyetleri de dâhil olmak üzere üretim maliyeti; nakliye giderleri; piyasanın toptan ya da perakende niteliği, işlemlerin tarihi ve zamanı gibi unsurları kapsamaktadır.

⁴⁶ PWC, **a.g.e.**, 401, s. 32, 33.

1.2.1.2.5. İş Stratejileri

İş stratejilerinin belirlenışinde; örneğın, yeniliklere ve yeni ürünlerin gelişimine açık olma, ürün çeşitliliğı, risklerin önlenebilirliğı, politik değışimlerin değerdendirilmesi, yürürlükteki ve taslak halindeki iş mevzuatı hükümlerine uygun davranış ve ticari faaliyetlerin uygulanmasında etkili olabilecek tüm diğder unsurlar da dâhil olmak üzere, bir işletmenin birçok değışkeninin dikkate alınması gerekmektedir.

İş stratejileri aynı zamanda piyasaya nüfuz etmeye yönelik birtakım işletme politikalarını da kapsayabilmektedir. Bir piyasaya nüfuz etmeyi ya da mevcut pazar payını artırmayı amaçlayan bir işletme, o piyasaya sürdüğü ürünün fiyatını geçici bir süre için, farklı bir durumda aynı piyasada karşılaştırılabilir ürünler için belirlenecek olan fiyattan daha düşük tutabilir.

Diğder kuruluşlardan ayrı bir ticari strateji uyguladığı iddiasında bulunan bir mükellefin, bu stratejisinin ne ölçüde yasal olduğunun değerdendirilmesinde, zamanlamaya ilişkin hususlar, birtakım sorunların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Piyasaya nüfuz etme, ya da pazar payının artırılması gibi amaçlar için geliştirilen ticari stratejiler, mükellefin gelecekteki kârlılık düzeyinin artırılması beklentisine bağılı olarak, cari kârlılık düzeyinde bir azalmanın ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu durumda vergi idareleri, işletmenin politikasının getirilerini incelerken uzun bir zaman dilimine ihtiyaç duyacaklardır.

1.2.1.2.6. Fiilen Üstlenilen İşlemlerin Tabi Oldukları Uygulamalar

Vergi idaresinin, işlemleri içeriğine uygun şekilde yeniden incelediğı iki istisnai durum vardır. Birincisi bir işlemin ekonomik içeriğinin biçiminden farklı olması halidir. Bu tür durumlara bir örnek olarak, ilişkili bir şirkette faiz getiren borç şeklinde gerçekleşen; ancak, emsallere uygunluk ilkesi uyarınca, borçlanan şirketin ekonomik koşulları göz önüne alındığında bu borcun bir sermaye taahhüdü olarak işlem görmesi gerektiğı sonucuna varılabilir. Yapılan yatırımın bu şekilde

yapılandırılmaması gerektiği gerçeği ortaya çıktığında idare yatırımı ekonomik içeriği uyarınca değerlendirecektir.

İkincisi ise, işlemin biçim ve içeriğinin aynı olmasına karşın, işlemle ilgili olarak yapılan düzenlemelerin ticari açıdan bağımsız kuruluşlar tarafından benimsenebilecek olan düzenlemelerle tutarlılık göstermedikleri durumlardır. Bu konu, uygulamada işlemin gerçek yapısının vergi idaresinin uygun bir transfer fiyatlama belirlemesine engel olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Örnek olarak, götürü bir ödeme tutarı üzerinden, sözleşme süresi boyunca gelecekte yapılacak olan araştırmalar sonucu ortaya çıkan fikri mülkiyet haklarından sınırsız yararlanma olanağının sağlandığı uzun vadeli anlaşma uyarınca gerçekleşen bir satış işlemi gösterilebilir. Böyle bir durumda işlemi, ticari bir mülkiyetin transferi olarak kabul etmek mümkün görünse de, vergi idaresi açısından konu, özelliği gereği, aynı mülkiyet hakkı transferi işleminin birbirinden bağımsız işletmeler arasında gerçekleşme koşullarının araştırılarak yeniden düzenlenmesini gerektirecektir.

İlişkili kuruluşlar, bağımsız şirketlerden farklı olarak çıkar çatışmalarına girmeden çeşitli sözleşmeler yapabilirler. ÇÜİ grubundaki sözleşmelerin gruptaki strateji değişikliklerine uyum sağlayacak şekilde değiştirilmesi her zaman mümkün olabilmektedir. Bu durumlarda vergi idarelerinin, emsallere uygunluk ilkesini uygularken, bir akdin düzenlenmesinin altında yatan gerçeğin ne olduğunu tespit etmeleri gerekmektedir.

1.2.1.2.7. Birden Fazla Yıla İlişkin Verilerin Kullanılması

Kontrollü işlemin incelenmesi sırasında genellikle, inceleme konusu dönem ile önceki dönemlere ilişkin verilerin karşılaştırılması, fiyatın belirlenmesini etkileyen hususları ortaya çıkaracaktır. Bu tür analiz, işleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulandığı durumlarda faydalı olmaktadır.

1.2.1.2.8. Devlet Politikalarının Etkisi

Devletlerin; fiyat, faiz oranları, hizmet ya da yönetim ücretleri ve gayrimaddi hak bedelleri üzerindeki kontrolleri, belirli sektörlere sağlanan teşvikler, kambiyo

kontrolü, “**anti-damping**” vergileri, ya da kurlar konusundaki uygulamalar, işletmelerin belirlediği transfer fiyatlandırmasının değerlendirilmesinde dikkate alınmalıdır.

1.2.2. ABD Gelir Yasası’na Göre Emsallere Uygunluk İlkesi

ABD yönergelerinde emsal bedel prensibinin resmi açıklaması **IRS Tax Code** bölüm 482-1 (b)’de bulunmaktadır ve metni aşağıdaki gibidir:

(b) Emsal bedel standardı – (1)Genel. Kontrollü vergi mükellefinin vergilendirilebilir gelirinin doğru bir şekilde belirlenmesinde kullanılan standart. Kontrollü bir işlem, bağımsız taraflar arasında yapılan kontrolsüz işlemlerle uyumlu ise emsal bedel standardına uygun kabul edilmektedir. Fakat, benzer işlemler her zaman bulunamadığı için bir işlemin emsal bedele uygunluğu karşılaştırılabilir koşullar altında yapılan karşılaştırılabilir işlemlerin özelliklerine göre belirlenmektedir.⁴⁷

Emsallere uygunluk standardının kontrol edilemeyen işlemlerde uygulanma gerekliliğinden 1962 yılında ilk kez bahsedilmektedir.⁴⁸

1994 yılından önceki düzenlemelerde emsallere uygunluğun yalnızca fiyatlardan ibaret olduğu kabul edilmişken bu tarihten sonraki düzenlemelerde, emsallere uygunluğun sonuçları ile örneğin kolaylıkla tahsil edilen fiyat, elde edilen kâr gibi hususlar da dikkate alınmaktadır.⁴⁹

Kontrollü vergi mükellefleri arasında gerçekleşebilecek ve IRS bölüm 482’ye tabi olabilecek işlemlerin bazıları aşağıda sıralanmıştır:⁵⁰

- Bir şirketin diğer bir şirkete borç veya avans verip buna karşılık faiz talep etmemesi ya da emsallere uygunluk prensibine göre belirlenmiş bir faiz oranı kullanılmaması,
- Bir şirketin diğer bir şirkete hizmet verip buna karşılık ücret talep etmemesi ya da emsallere uygunluk prensibine göre belirlenmiş bir ücret oranı uygulanmaması,

⁴⁷ USTransferpricing, “What would a product cost if transacted by unrelated parties?” **Arm’s Length Principle**, (Çevrimiçi) http://www.ustransferpricing.com/arms_length_principle.html, 9 Mayıs 2008.

⁴⁸ Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 27.

⁴⁹ **A.e.**, s. 32.

⁵⁰ IRS, (Çevrimiçi).

- Bir şirketin diğer bir şirkete mülk kiralaması ancak emsallere uygunluk prensibine göre belirlenmiş bir kira tespit etmemesi,
- Bir şirketin diğer bir şirkete mülk satması ancak emsallere uygunluk prensibine göre belirlenmiş bir satış fiyatı ile işlem gerçekleşmemesi,
- Bir şirketin diğer bir şirkete gayrimaddi varlık kiralaması ancak buna karşılık lisans bedeli talep etmemesi ya da emsallere uygunluk prensibine göre belirlenmiş bir lisans bedelinden anlaşma olmaması,
- Bir şirketin diğer bir şirketle maddi olmayan varlıkların geliştirilmesi için masraf paylaşımı anlaşması yapması ancak masrafların tamamının paylaştırılması durumunda da IRS'nin 482'nci kısımda yaptığı açıklamalara uygun olarak değerlendirmeler yapılmaktadır.

Bazı durumlarda emsal bedel prensibini uygulayarak işlemlerin emsal bedele uygun olup olmadığını en güvenilir şekilde belirten tek bir göstergeye (mesela bir fiyat veya marj) ulaşmak mümkündür. Fakat transfer fiyatlandırması kesin sonuçlar veren bir bilim dalı olmadığı için, en uygun yöntemin kullanılması sonucunda hepsi eşit derecede güvenilir olan birden fazla göstergeye de ulaşılabilir. Bunun nedeni emsal bedel prensibinin genelde bağımsız şirketler arasındaki ortalama sonuçları vermesidir. Aynı zamanda orandaki farklı noktaların karşılaştırılabilir işlemi yapan bağımsız şirketlerin karşılaştırılabilir durumlarda işlem için aynı fiyatı elde edemeyeceklerini göstermesi de mümkündür. Bazı durumlarda incelenen karşılaştırılabilir işlemlerin karşılaştırılabilirlik derecesi eşit değildir. Emsal bedel aralığının kullanılması özellikle son çare olarak işlemsel net kâr marjı yöntemi seçildiği zaman daha uygun olmaktadır.

Farklı sonuç aralıkları kontrollü işlemin değerlendirilmesinde birden fazla yöntem kullanıldığında da ortaya çıkabilir. Örneğin, benzer derece karşılaştırılabilirlik sağlayan iki yöntem kontrollü bir işlemin emsal bedel karakterini değerlendirmek için kullanılabilir. Yöntemlerdeki veri ve uygulama farklarından dolayı her yöntem diğerinden daha farklı sonuç aralıkları verebilir. Yine de her farklı sonuç aralığı emsal bedel aralığının tanımlanmasında kullanılabilir. Bu aralıklardan elde edilen veriler, emsal bedel aralığını daha ayrıntılı bir şekilde tanımlamaktadır. Yöntemlerden elde edilen sonuç aralıkları ile ilgili genel bir kural yoktur çünkü ulaşılabilecek sonuçlar yöntemlerin güvenilirliğine göre değişecektir.

Birden fazla yöntem kullanıldığında ortaya çıkan sonuçlar arasında büyük bir fark varsa bu kullanılan verilerden bazılarının güvenilir olmadığını gösterir. Böyle olunca karşılaştırılabilir veriler üzerinde düzenleme yapılması gerekecektir. Bu durumlarda sonuçlar üzerinde analiz yapılması ve bunun sonucu olarak da emsal bedel aralığına dahil olup olmayacaklarına karar verilmesi gerekmektedir.

Eğer kontrollü işlemlerin fiyat veya marjı emsal bedel aralığı içindeyse düzenleme yapılmasına gerek yoktur. İşlem sonuçları vergi idareleri tarafından kabul edilen emsal bedel aralığının dışında kalıyorsa, vergi mükellefinin işlemlerinin emsal bedele uygun olduğunu kanıtlama yükümlülüğü vardır. Vergi mükellefi yükümlülüğünü yerine getirmezse, idarenin emsal bedel aralığını göz önüne alarak düzenlemeler yapması gerekecektir. IRS bu düzenlemeleri emsal bedel aralığındaki en uygun nokta olan tüm sonuçların ortasındaki veriye göre yapmaktadır.⁵¹

ABD kuralları kapsamında vergi mükellefinin transferi fiyatları emsal bedel aralığı içindeyse düzenleme yapılmasına gerek yoktur. Tek bir emsal bedel cevabı yerine kabul edilebilecek sonuçlar aralığı olması ve yöntem seçiminde hiyerarşinin olmaması ABD kurallarının esnekliğinin göstergesidir. OECD Yönergeleri emsal bedel yönteminin seçilmesi ve uygulanması konusunda bu kadar esnek değildir.

ABD yönergeleri gibi OECD de vergi mükelleflerinin transfer fiyatları emsal bedel aralığı içinde olduğu zaman düzenleme yapılmasına gerek olmadığını belirtir. Yönergeler emsal bedel aralığının belirlenmesinde kullanılacak spesifik yöntemler belirtmezler. Yine de bazı karşılaştırılabilirlerin diğerlerinden daha güvenli olduğu ve gerekirse düzenlemeler yapılması önerilir.⁵²

Karşılaştırılabilirliği test etmek amacıyla yapılan fonksiyonel analiz aşamasında firmalara sorulması gereken sorular Ek.9'da gösterilmiştir.⁵³

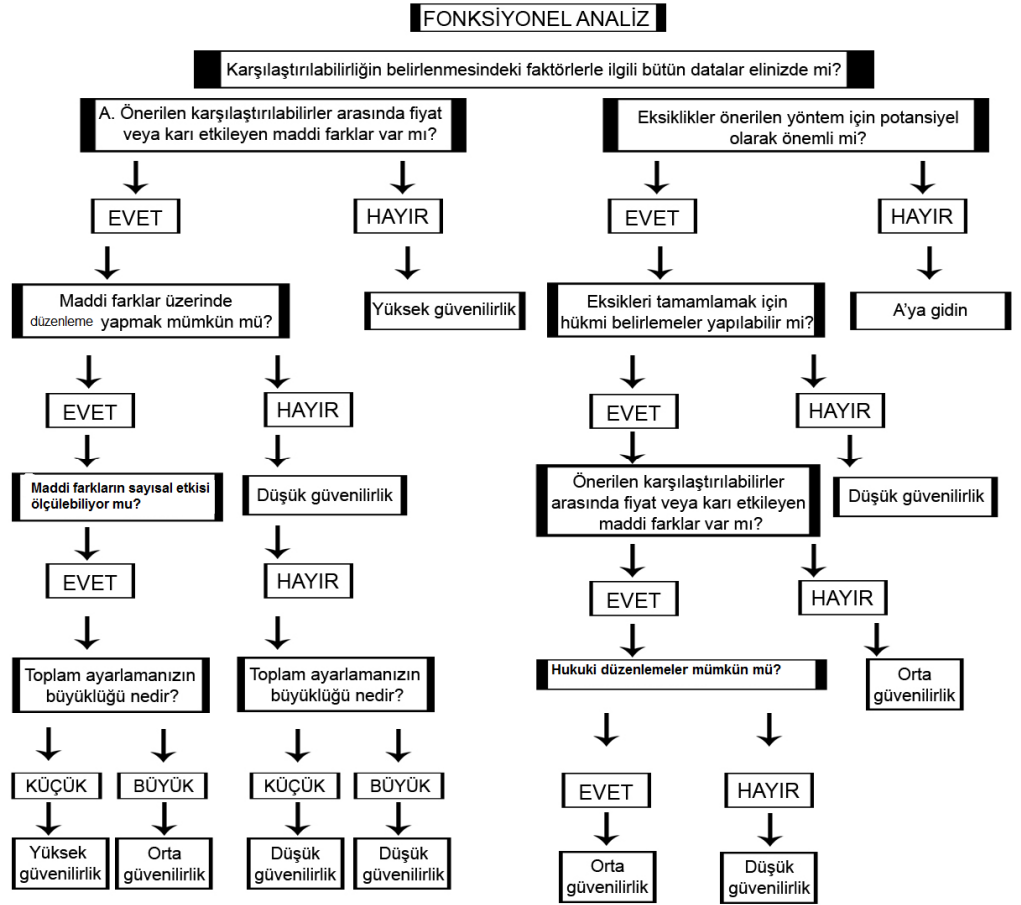
⁵¹ IBFD, "United States of America – Arm's Length Principle," **IBFD Online**, (Çevrimiçi) <http://www.ibfd.org>, *Other Topics in International Taxation, Transfer Pricing Database* bölümü, 27 Aralık 2007.

⁵² IBFD, "Compliance and Litigation," **IBFD Online – Transfer Pricing in the United States**, (Çevrimiçi) <http://online2.ibfd.org/data/tp/tp1/TP-USA.CSI.doc.p0010.html>, 26 Aralık 2007.

⁵³ Pricewaterhousecoopers, **International transfer pricing 2009**, Pricewaterhousecoopers Publications, 2009.

Karşılaştırılabilirliğin belirlenmesinde sonuçların değerlendirilmesi örneği
Şekil 1.1.'de gösterilmiştir.

Şekil 1.1 Karşılaştırılabilirliğin Belirlenmesinde Kullanılan Fonksiyonel Analiz Örneği



Kaynak: Anton Joseph, "Transfer Pricing Comparability: Perspectives of OECD, Australia and United States," **International Transfer Pricing Journal**, March-April 2007, (Çevrimiçi) www.ibfd.org/portal/Product_itpj.html, s.9, 28 Aralık 2007.

IRS 482'nci bölümün amacı, vergi mükelleflerinin kontrollü işlemlerle ilgili gelirlerini tam olarak yansıtmasını sağlamak ve bu tür işlemlerden doğacak vergiden kaçınmaları engellemektir. Bu bölüm, gerçek vergilendirilebilir geliri belirleyerek kontrollü vergi mükellefini, kontrolsüz vergi mükellefi ile eşleştirmektedir.

Vergi mükellefinin gerçek vergilendirilebilir gelirinin hesaplanmasında vergi otoritesi sadece muhasebenin uygun olmayan şekilde tutulduğu; yanıltıcı hesap kullanıldığı; gelirin, hesaplarda yapılan indirimlerin doğru hesaplanmadığı durumlarla değil; vergiden kaçınıldığı durumların dışında emsallere uygunluk prensibine uygun olmayan işlemlerle de ilgilidir.⁵⁴

1.2.3. İlişkili Kişi Kavramı

Aşağıdaki bölümde Türk Vergi Hukuku'nda, OECD uygulamalarında, ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nda taraf kavramı açıklanmıştır.

1.2.3.1 Türk Vergi Hukuku'nda İlişkili Kişi

Eski 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde, kazancın örtülü kazanç sayılması için Kanun'da belirtilen işlemlerin; şirketin kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler arasında olması gerektiği, hükme bağlanmış idi. Yürürlükte olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında ise ilişkili kişinin tarifi yapılırken kapsamı genişletilmiştir.

Maddenin 2'nci fıkrası aşağıdaki gibidir:

“İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.”

Maddenin gerekçesinde ise;

“fıkroda geçen “gerçek kişi” ifadesinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs

⁵⁴ IRS: Internal Revenue Service, (Çevrimiçi), <http://www.irs.gov>

şirketleri ya da adi ortaklıkları; “kurum” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsadığı”

belirtilmiştir.

“İlişkili kişi” kapsamına giren taraflar şöyledir:

- Kurumların kendi ortakları,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar,
- Kurumların veya ortaklarının, idaresi denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar,
- Kurumların ortaklarının eşleri,
- Kurum ortaklarının veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları.

Yukarıdakilere ek olarak Bakanlar Kurulu’nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler de, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Burada kastedilen vergi cennetleri olarak anılan ülkelerdir. Bu ülkelerin veya bölgelerin zararlı vergi rekabetine yol açtıkları kabul edildiğinden kapsam içine alınmışlardır.

Gelir Vergisi Kanunu’na 5615 sayılı Kanunun 3’üncü maddesiyle eklenen bent hükmüne göre de teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılmıştır.

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

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin

vergilendirme işlemleri buna göre düzenlenir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir.

1.2.3.2 OECD Prensipleri'nde İlişkili Kişi

“İlişkili kuruluş” OECD Model Vergi Anlaşmasının 9'uncu Maddesinin 1-a ve 1-b alt-bentlerinde belirtilen koşulları karşılayan kuruluşlar anlamında kullanılmaktadır. Bu koşullar uyarınca, iki kuruluştan birinin diğer kuruluşun idaresi, denetimi veya sermayesinde doğrudan ya da dolaylı olarak yer alması; ya da “aynı kişiler”in her iki kuruluşun da idaresi, denetimi veya sermayesinde doğrudan ya da dolaylı olarak yer alması (diğer bir deyişle, her iki kuruluşun da aynı kişi ya da kuruluşun kontrolü altında bulunması) halinde, bu iki kuruluş, “ilişkili kuruluş” konumunda bulunmaktadır.⁵⁵

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na model oluşturan OECD Rehberi'ndeki düzenlemeler de, OECD Model Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 9'uncu maddesine uygun yapılmıştır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapan ülkeler (bazıları OECD üyesi olmamalarına rağmen) yaptıkları anlaşmalarda bu hükmü kabul etmişlerdir.

1.2.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarında İlişkili Kişi

İlişkili Taraf Açıklamalarına ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı, 17 numaralı Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'nın Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından dilimize çevrilmesi suretiyle, 31.12.2005 tarihinde, 26040 sayılı resmi gazetede TMS 24 numara ile yayımlanmıştır.

İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardındaki düzenlemeler aşağıdaki paragrafta aktarılmıştır:

⁵⁵ OECD, **a.g.e.**, 12.

TMS 24'ün amacı bir işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının, ilişkili tarafların mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için, işletmenin finansal tablolarının gerekli açıklamaları içermesini sağlamaktır.

İlişkili taraf açıklamalarının amacı olarak aşağıdaki hususlar kabul edilmiştir.

İlişkili taraf ilişkileri, iş ve ticaretin normal bir parçasıdır. Örneğin, işletmeler çoğu kez faaliyetlerinin bir kısmını bağlı ortaklıkları, iş ortakları ve iştirakleri üzerinden sürdürür. Bu koşullar altında, işletmenin iştirak edilen işletmesinin finansal ve faaliyet politikalarını etkileme gücü; kontrol, müşterek kontrol veya önemli etkinin varlığıyla gerçekleşir.

Bir ilişkili taraf ilişkisi, bir işletmenin kâr veya zararı ve finansal durumu üzerinde etkili olabilir. İlişkili taraflar, bağımsız tarafların yapmayacağı işlemler içerisine girebilirler. Örneğin, ana ortaklığına maliyet bedelinden ürün satan bir işletme, diğer bir müşteriye aynı koşullarda satış yapmayabilir. Ayrıca, ilişkili taraflar arasındaki işlemler bağımsız taraflarla yapılan işlemlerle aynı tutarda gerçekleşmeyebilir.

Bir işletmenin kâr veya zararı ve finansal durumu, ilişkili taraf işlemleri gerçekleşmemiş olsa bile ilişkili taraf ilişkilerinden etkilenebilir. Yalnızca ilişkinin var olması bile, bir işletmenin diğer taraflarla olan işlemlerini etkilemeye yeterli olabilir. Örneğin bir ilişkili ortaklık, aynı alanda faaliyet gösteren bir başka ilişkili ortaklığın ana ortaklığı tarafından satın alınması üzerine, daha önce ticari ilişkide bulunduğu bir işletmeyle olan ilişkisine son verebilir. Alternatif olarak, bir taraf diğer bir tarafın önemli etkisinden dolayı iş yapmaktan kaçınabilir. Örneğin, bir ilişkili ortaklığa araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunmaması konusunda ana ortaklığı tarafından talimat verilmiş olabilir.

Bu nedenlerden dolayı, ilişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemlerin ve mevcut bakiyelerin bilinmesi, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar dahil olmak üzere, işletmenin faaliyetleri hakkındaki yapılacak değerlendirmeyi etkileyebilir.

Tarafların ilişkili sayılması için aşağıda aktarılanlardan birine uyması yeterlidir:

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

- İşletmeyi kontrol etmesi, işletme tarafından kontrol edilmesi ya da işletme ile ortak kontrol altında bulunması (ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve aynı iş dalındaki bağlı ortaklıklar dahil olmak üzere);
- İşletme üzerinde önemli etkisinin olmasını sağlayacak payının olması; veya
- İşletme üzerinde ortak kontrole sahip olması;

b) Tarafın, işletmenin bir iştiraki olması,

c) Tarafın, işletmenin ortak girişimci olduğu bir iş ortaklığı olması,

d) Tarafın, işletmenin veya ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması; Kilit Yönetici Personel: İşletmenin, (idari ya da diğer) herhangi bir yöneticisi de dahil olmak üzere, faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişilerdir.

e) Tarafın, (a) ya da (d) de bahsedilen her hangi bir bireyin yakın bir aile üyesi olması;

Bir bireyin yakın aile üyeleri: İşletme ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olabilecek ya da işlemlerden etkilenebilecek aile bireyleridir. Aşağıdakileri içerebilir:

- Bireyin eş ve çocukları;
- Bireyin eşinin çocukları ve
- Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü oldukları kişiler.

f) Tarafın; kontrol edilen, ortak kontrol edilen ya da önemli etki altında veya (d) ya da (e)'de bahsedilen herhangi bir bireyin doğrudan ya da dolaylı olarak önemli oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması.

Kontrol, bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

Müşterek kontrol, bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır.

Önemli etki, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup, bu politikalar üzerinde kontrol etme gücünü ifade etmemektedir. Önemli etkiye, hisse sahipliği, esas sözleşme veya bir anlaşmayla sahip olunabilir.

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

İlişkili tarafla yapılan işlem, ilişkili taraflar arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferidir. Ana ortaklık ya da bağlı ortaklığın arasında aşağıda sayılan işlemler ile grup işletmeleri ile birlikte riskin paylaşıldığı bir tanımlanmış fayda esaslı plana katılımı, ilişkili taraflar arasında yapılmış bir işlem olarak kabul edilir.

- a) Mal alım ve satımı (mamul ya da yarı mamul);
- b) Maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım ve satımı;
- c) Hizmet sunumu ve alımı;
- d) Kiralamalar;
- e) Araştırma ve geliştirme transferleri;
- f) Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler;
- g) Finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler (nakdi ya da gayri nakdi krediler ve öz kaynak katılımları dahil olmak üzere);
- h) Teminat veya kefalet karşılıkları; ve
- i) İşletme adına veya işletme tarafından başka bir taraf adına borçların ödenmesi.

Her olası ilişkili taraf ilişkisi değerlendirilirken ilişkinin özü dikkate alınır, sadece yasal şekle bakılmakla yetinilmez.

Bu Standart kapsamında, aşağıdakiler ilişkili taraf olmak zorunda değildir:

a) İki işletmenin, “ilişkili taraf” tanımında belirtilen (d) ve (f) kapsamında olmayan, sadece ortak bir yöneticiye ya da kilit yönetici personelinin başka bir üyesine sahip olması,

b) İki ortak girişimcinin sadece bir iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü paylaşımları,

c) 1. Finansman sağlayanlar,

2. Sendikalar,

3. Kamu hizmeti şirketleri, ve

4. Devlet makamları ve mercilerinden,

işletme ile sadece olağan iş ilişkileri içerisinde olanlar (işletmenin serbest hareket etmesini etkileyebilecek ya da karar alma sürecine dahil olabilecek olsa da),

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

İlişkili taraflar arasında işlemlerin gerçekleşmesi durumunda işletme; ilişkinin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisini ortaya koymak üzere, ilişkili taraf ilişkisinin niteliğini, işlemler hakkındaki bilgileri ve mevcut bakiyeleri kamuya açıklar. Açıklama gerektiren bu hususlar, kilit yönetici personelin ücret ve benzeri menfaatlerine ilişkin konulara ek olarak düzenlenmiştir. Açıklamalar en az şu hususları içerir:

a) İşlemlerin tutarı;

b) Mevcut bakiyeler ve:

- İşlemlerin koşul ve durumları, teminat altına alınmış olup olmadıkları ve ödeme için belirlenen karşılığın niteliği; ve
- Verilen veya alınan garantilerin ayrıntıları;

c) Mevcut bakiyelerle ilgili şüpheli alacak karşılıkları; ve

d) Dönem içinde ilişkili taraflardan olan şüpheli alacaklarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılan giderler.

İlişkili taraf işlemlerine ilişkin koşulların, piyasa şartlarında muvazaasız işlemlerin koşullarına denk olduğunun kamuya açıklanması, yalnızca bu şartların doğrulanabilir olduğu durumlarda yapılmaktadır.

1.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

OECD'nin ve ABD'nin yasal düzenlemeleri aşağıdaki bölümlerde açıklanmaktadır.

1.3.1. OECD Düzenlemeleri

OECD tarafından yapılan düzenlemeler, hemen hemen tüm gelişmiş ülkeler tarafından benimsenmiş durumdadır. Üye ülkeler ve OECD Üyesi ülkeler ile OECD üyesi olmayan ülkeler arasında imzalanan ikili çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarının temelini oluşturan OECD Model Vergi Anlaşması'nın ilgili maddelerinde konu hakkında düzenlemeler yapılmıştır.

Gelir ve sermayeye ilişkin OECD Model Vergi Anlaşması (**OECD Model Tax Convention**) kapsamındaki ilkeler, Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasındaki Birleşmiş Milletler Modeli Çifte Vergilendirme Anlaşması'na da dâhil edilmiştir.

OECD Model Vergi Anlaşması'nın ÇUİlerin vergilendirilme ile ilgili ilkeleri maddelerinde mukimliği tanımlayan 4'üncü Madde, daimi işyerlerinin vergilendirilmesini düzenleyen 5'inci ve 7'nci Madde, bağlı kuruluşların elde ettikleri kârların vergilendirilmesini ve emsallere uygunluk ilkesini açıklayan 9'uncu Madde; temettüler, faizler ve gayrimaddi hak bedelleri üzerindeki vergilendirmeyi belirleyen 10'uncu, 11'inci ve 12'nci Madde ile anlaşmazlıkların çözümü ve bilgi değişimi konularını düzenleyen 24, 25 ve 26'nci maddelerin ikili vergi anlaşmalarında yer aldığı görülmektedir.

OECD Mali İşler Komitesi, bu maddelerle ilgili ortak yorumların benimsenmesi yoluyla; usulsüz vergilendirme riskinin azaltılmasını ve farklı ülkelerdeki yasaların ve uygulamaların etkileşiminden kaynaklanan sorunların

çözümüne yönelik uygun yöntemlerin geliştirilmesi için gayret göstermiş, maddelerin uygulanmasına yönelik raporlar hazırlamıştır. Bunlar 1979 yılında hazırlanan “Uluslararası Şirketler ve Transfer Fiyatlaması Raporu” 1984’te yayımlanan “Üç Vergileme Konusu”, 1987 yılında yayımlanan “**Thin capitalization**” (Örtülü sermaye), “Uluslararası Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı” (1987) “Gelirlerin Sabit İş Yerlerine Atfedilmesi” (1994) adlı raporlardır.

OECD’nin bu çalışmada da faydalandığımız Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi : “Uluslararası Şirketler ve Transfer Fiyatlaması Raporu”, “Üç vergileme konulu rapor ve Thin kapitalizasyon” (Örtülü sermaye) adlı raporlardan oluşturulmuştur.

Üye ülkelerin vergi otoriteleri ve ÇUİler için geçerli prensipleri ortaya koymuş olan bu rehberin hazırlanmasında oluşturulan çalışma gruplarına; vergi otoritelerinin ve ÇUİlerin temsilcileri katılmakta olup, çalışmalarında denetim kuruluşlarından, akademik çevrelerden, sektör temsilcilerinden görüş almaktadırlar. Türkiye 6 numaralı çalışma grubunda Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı Daire Başkanı ile temsil edilmektedir.⁵⁶

OECD gözden geçirilmiş yönergelerin ilk bölümlerini Temmuz 1995’te yayımlamış, fakat bunun karmaşık bir alan olması nedeniyle komite tüm alanlarda anlaşma sağlayamamıştır. Komite tarafından 1996’da gayrimaddi varlıklar ve grup- içi hizmetler ve 1997’de maliyet katılımı ayarlamaları ve global finansal enstrümanlarının ticaretinin vergilendirilmesi üzerine bir taslak çalışma yayımlanmıştır. Şubat 1998’de OECD iki yeni ek çıkartmış ve Yönergelerin terimler sözlüğünü gözden geçirmiştir. Bu ekler, OECD Transfer Fiyatlandırma Yönergeleri ile ilgili prosedürlerin gözlemlenmesini ve transfer fiyatlandırması yönergelerinin gösterilmesi amacıyla örnekleri ve iş dünyasının katılımını içermektedir. Rehber 1999 yılında revize edilerek güncellenmiştir. 1999’da Yönergelere, İki Taraflı Anlaşma Prosedürleri (MAP, APA) altında yer alan Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının (PFAlar) uygulanması ile ilgili yeni bir ek yapılmıştır. Daha yakın zamanda OECD, global ticaret ve kârların daimi müesseselere aktarımı konularında yoğun çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalar temelde finansal hizmet sektöründe

⁵⁶ N.Kemal Uyanık, **Transfer Fiyatlandırma**, Türmob Yayınları 278, s. 27.

faaliyet gösteren firmalar için hazırlanmış olsa da ülke dışında bir şubede faaliyet göstermekte olan diğer iş kolları için de son derece önemlidir. Şu ana kadar dört adet çalışma yayımlanmış ve devletler ve firmalar ile yoğun görüşmeler yapılmıştır. Bazı konularda uzlaşma sağlanamamıştır ve bu yüzden OECD'den anlaşmanın yapıldığına dair son çağrının 2007 sonunda yapılması beklenmektedir. Üye ülkelerin ÇÜİler aracılığıyla yaptıkları ticarete OECD'nin çalışmalarından, emsal bedel prensibinin uygulama esaslarını açıklayan rehberden, sadece üye ülkeler değil Çin, Hindistan, Güney Afrika ve Rusya gibi ekonomilerin de ÇÜİlerin etkisi güçlü olan ülkelerde faydalanmaktadır.⁵⁷

22 Ağustos 2007'de sigorta ile ilgili IV'üncü bölüm yenilenmiştir. 25 Ocak 2008'de İşlemsel Kâr Yöntemleri ile ilgili rapor yorumlara açılmıştır. 7 Temmuz 2008'de de işletme kârları ile ilgili yeni 7'nci maddenin taslağı hazırlanmış, 19 Eylül 2008'de ise şirketlerin yeniden yapılandırılmasında transfer fiyatlandırmasının etkisi konulu taslak yoruma açılmıştır.⁵⁸

Söz konusu rehberin amacı, vergi idarelerine (OECD üyesi olan ya da olmayan) ve ÇÜİlere yönelik ve tüm tarafların mutabık kalacakları yöntemlerle transfer fiyatlandırması çözümleri önermek ve böylece vergi idarelerinin kendi aralarında veya vergi idareleri ile ÇÜİler arasındaki ihtilafları en aza indirmektir. Rehber, ÇÜİlerin kendi içlerindeki ticari ve finansal ilişkilerdeki koşulların piyasa fiyatı (emsal bedel: **arm's length**) prensiplerine uygun olup olmadıklarını analiz eden yöntemler geliştirmiş ve bu yöntemlerin pratik olarak uygulanabilirliklerini tartışmıştır.

Rehber, transfer fiyatlandırmasının uluslararası boyutu ile ilgili açıklamalarda bulunmaktadır.

⁵⁷ PWC, **a.g.e.**, 301, s. 17.

⁵⁸ PWC 2009, s.23.

OECD'nin model anlaşmasının 9'uncun Maddesinde Türkiye'nin de ikili anlaşmalarda dikkate aldığı metin aynen aşağıya alınmıştır.

“Bağımlı Teşebbüsler

1- a) *Bir akit devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer akit devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında veya*

b) Aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir akit devlet teşebbüsünün ve diğer akit devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında ve her iki halde de, iki teşebbüsün ticari ve mali ilişkilerinde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, olması gereken, fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenip vergilendirilebilir.

2- Bir akit devlet, kendi teşebbüslerinden birinin kazancına, diğer akit devletin bir teşebbüsünün, bu diğer devlette zaten vergilendirilmiş olan kazancını da ilave edip vergilendirmiş olabilir. Aynı zamanda, ilk bahsedilen devlet teşebbüsünün kazancına ilave edilen bu kazanç, eğer her iki teşebbüs arasında oluşan koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında geçerli olan koşullar olsaydı, zaten bu teşebbüs tarafından elde edilecek bir kazanç durumunda olabilir. Böyle bir durum kendini gösterdiğinde, diğer devlet, söz konusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında karşı düzeltmeyi yapmak durumundadır. Bu düzeltme yapılırken, bu anlaşmanın diğer hükümleri göz önünde tutulacak ve gerektiğinde akit devletlerin yetkili makamları birbirine danışacaktır.⁵⁹

Anlaşma hükümlerine göre emsal bedel prensibi dışında yapılan alışverişlerden kaynaklanan sorunlar ilgili vergi idareleri tarafından karşılıklı olarak düzeltilecektir. Vergi dairelerine beyan edilen kârın gerçeği yansıtmadığını, bu farkın da emsal bedel kuralının uygulanmamasından doğduğunun tespiti halinde, vergi matrahlarının değiştirilmesi gerekecektir. Bu hükmün ayrıntılarına ikili vergi anlaşmalarında yer verilmiştir.

1.3.2. ABD Düzenlemeleri

1921 yılındaki Gelir Anlaşması'nın (**The Revenue Act of 1921**) 240 numaralı kısmında, yabancı şirketlerdeki kazançların birleştirilmesi konusu ele alınmış, ilişkili şirketler arasındaki hesapların birleştirilmesinde, kazançların, kârların, gelirlerin, giderlerin veya sermayenin ilişkili şirketler arasındaki dağıtımında doğruluğun

⁵⁹ OECD, **a.g.e.**, B, 1-6.

sağlanması için komisyon üyelerine yetki verilmiştir. “Bu yetki, ne zaman gerekli görülürse o zaman kullanılır” şeklinde ifade edilmiştir.⁶⁰

Kazançların birleştirilmesi kısmında açıklanan ilişkili şirket ilişkisi, 1928 yılındaki Gelir Anlaşması’nın 45’inci bölümünde ilişkili şirketler olarak ayrı bir kısma alınmıştır. Daha sonra bu kısım aynen 482 numaralı kısma geçirilmiştir.⁶¹

ABD’de Gelir Yasası’nın 482 numaralı kısmında yer alan **(Internal Revenue Code, Section 482)** transfer fiyatlandırması düzenlemeleri, vergi sisteminin çok önemli bir konusu olarak kabul edilmektedir. Yasada konuya ait örneklemelere yer verilmiş ve karmaşık olan konunun anlaşılmasına çalışılmıştır. 482 numaralı kısım, Gelir Yasası’nda ilk kez 1954 yılında yer almıştır **(Internal Revenue Code of 1954)**. Bu kısım aynen aşağıdaki gibidir:

Aynı çıkar birliği tarafından doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunan ya da kontrol edilen iki ya da daha fazla sayıdaki organizasyon, ticarethane ya da işletme (şirket olup olmadığına, ABD içinde örgütlenmiş olup olmadığına ve ilişkili olup olmadığına bakılmaksızın) için Bakanlık toplam geliri, gideri, kredileri söz konusu organizasyon, ticarethane ya da işletme arasında dağıtabilir, bölüştürebilir ya da tahsis edebilir. Bunun için söz konusu dağıtım, bölüşüm ya da tahsisin, verginin azaltılmasını engellemesi ya da adı geçen organizasyon, ticarethane ya da işletmenin gelirlerini açıkça yansıtmaması açısından gerekli görülmesi yeterlidir.

1962 yılında yapılan yeni bir düzenleme ile gelir gider dağıtımı için özel bir yöntemden bahsedilmiş, emsallere uygunluk ilkesinin, kontrol edilemeyen işlemlerde uygulanacağından ilk kez bahsedilmiştir.⁶²

1963 yılında Porto Riko, IRS’nin 482 numaralı kısmı sınırsızca kullanmasını ABD nezdinde protesto etmiştir. Bunun üzerine Hazine İdaresi, ana merkezi ABD’de olan ilişkili işletmeleri için, Porto Riko’da bulunan şirketlere gelir dağıtım rehberi

⁶⁰ Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 26.

⁶¹ **A.e.**, s. 27.

⁶² **A.e.**, s.27.

düzenlemiştir. (Rev. Proc. 63-10, 1963-I C.B. 490). Bu konuda açıklamalar taşıyan bu rehber ilk yol gösterici rehberdir.⁶³

1968 yılında 482 numaralı kısım yeniden düzenlenmiş bu düzenlemelerle, mükelleflere fiyatlandırma yöntemleri konusunda seçim yapma hakkı tanınmıştır.⁶⁴

1986 yılında gayrimaddi hak bedelleri ile ilgili fiyatlandırma yöntemleri belirlenmiş ve 482'nci bölüme ilavesi yapılmıştır. Amerikan kongresi IRS'ye grup içi firmaların transfer fiyatlandırması konusunda kapsamlı bir çalışma yapıp bu bölüm için kurallar ve zorlayıcı hükümler ve stratejilerin belirlenmesini istemiştir. 1988 yılında IRS **“White Paper”** raporunu yayımlamıştır. Bu raporda belirlediği hükümlerde; yeniden satış fiyatı yönteminin, satış, dağıtım işiyle ilgili ilişkili işletmeler tarafından kullanılabilineceğini, maliyet artı yönteminin de üretim faaliyetleri ile uğraşan işletmeler tarafından kullanılmasının uygun olduğunu belirtmiştir.⁶⁵

1988 ile 1992 arasında ABD Kongresi konuyla ilgili s.982 6038 A, 6038 C ve 6503k numaralı yasal düzenlemeleri yaparak, vergi mükelleflerine yeni yükümlülükler getirmiştir.⁶⁶

Beyanname ve kayıt düzeniyle ilgili getirilen yeni kurallar IRS gelir müfettişlerine daha fazla bilgiye erişebilme imkanı sağlamıştır. Cezai yaptırımların, eksik vergileme faizlerinin de yürürlüğe konulması aynı dönemde gerçekleşmiştir.⁶⁷

1992 yılında IRS özellikle maliyet-paylaşım yöntemleri konusunda yeni prosedürler, fiyatlandırma yöntemleri ihtiva eden düzenlemeler, 1995 yılında yetkili otorite, 1996 yılında ise önceden yapılmış fiyatlandırma anlaşması (peşin fiyatlandırması anlaşması) ile ilgili revize edilmiş kuralları yayımlamıştır.⁶⁸

⁶³ A.e., s. 27.

⁶⁴ A.e., s.27.

⁶⁵ Joseph Isenberg, US Taxation of Foreign Persons and Foreign Income, **Apsen Law and Business**, Volume 1 aktaran M. Aktaş, **a.g.e.**, s. 173.

⁶⁶ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s.173.

⁶⁷ Coopers-Lybrand, **International Transfer Pricing**, CCH Editions Limited 1997, s. 127

⁶⁸ Aktaş, **a.g.e.**, s.174

Son yıllarda IRS transfer fiyatlandırma uzmanlarının sayısı %40 arttırmış ve firma içi dokümanlara ve uygulamalara karşı daha hassas olmaya başlamıştır.⁶⁹

Amerika'da yeni transfer politikası düzenlemeleri birkaç yıl önce son hali ile uygulamaya konulmuştur ve bu yeni düzenlemelere gelecek tepkiler uluslararası şirketler ve devletler tarafından ilgiyle izlenmektedir. Genel çekince Amerikan Düzenlemelerinin mukayeseli uygunluk standartlarından vazgeçilmeye başlandığını gösterdiği ve OECD'nin transfer fiyatlandırması ile ilgili çalışmasını tekrar yazması konusunda uyarıldığıydı. OECD çalışmalarında bu uyarıyı dikkate almış, 1995 yazında mukayeseli uygunluk ilkelerinin uygulanması ile ilgili yeni bölümler ilave ederken, bu yeni bölümlerde "işlemsel net marj yöntemi" (**TNMM – Transactional Net Margin Method**) gibi diğer yöntemlerin kullanımı için tercih belirtilmiştir; yerine getirilen fonksiyonlara, alınan risklere ve kullanılan sabit kıymetlere yoğunlaşan karşılaştırılabilirlik standartları getirilmiş; transfer fiyatlandırmasının mukayeseli uygunluğu ile ilgili olarak vergi mükellefinin dokümantasyon hazırlaması gerektiği bildirilmiş; ve vergi uyumluluğunu artıran cezaların oynadığı rol belirtilmiştir. Sonraki yıl, "Gayrimaddi Varlıklar ile ilgili Özel Durumlar" ve "Grup içi Hizmetler ile ilgili Özel Durumlar" başlıkları altında yeni açıklamaları ve 1997'de "Maliyete Katılım Düzenlemeleri" adı altında bir bölüm yayımlanmıştır.⁷⁰ ABD'nin hizmetler, gayrimaddi varlıklar ve maliyet paylaşımı konuları ile ilgili çalışmaları devam etmektedir.⁷¹

Kanada Gelir Vergisi Kanunu'nun 69 ve 247'nci maddelerinde yer alan transfer fiyatlandırması hükümlerinde OECD rehberinde yer alan prensipler benimsenmiştir.

Japon Ulusal Vergi İdaresi, Transfer Fiyatlandırması düzenlemelerini "Özel Vergileme Tedbirleri Yasası"nın 66-5'inci maddesi hükümlerine ve buna bağlı vergi anlaşmalarına göre yürütmektedir. OECD rehberine uygun olarak yapılan düzenlemeler ÇU'lerini ABD 'deki 482'nci maddenin cezalarından korumaktadır.⁷²

⁶⁹ Smith, **a.g.e**

⁷⁰ PWC, **a.g.e.**, 106, s. 2.

⁷¹ PWC, **a.g.e.**, 2009.

⁷² UNCTAD, **Transfer Pricing, UNCTAD Series On Issues in International Investment Agreements**, United Nations, Newyork and Geneve, 1999, UNCTAD, s. 16.

İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi transfer fiyatlandırması düzenlemelerini 1988 yılı Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasası'nın 770-773 bölümlerinde ele almıştır. Emsal bedele uygun işlem yapıldığının ispatı şirketlerin üzerindedir.⁷³

1.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSAL BEDEL TESPİT YÖNTEMLERİ

Bu bölümde emsal bedel tespit yöntemleri ile ilgili farklı uygulamalar hakkında bilgiler verilmiştir.

1.4.1. OECD PRENSİPLERİNCE KULLANILABİLECEK YÖNTEMLER

Geleneksel İşlem Yöntemleri ve İşlemsel Kâr Yöntemleri, ilişkili şirketler arasındaki ticari ve finansal işlemlerin emsal bedel prensibine uygun olup olmadığını belirlemek için kullanılırlar. Yöntemler OECD'nin yayımladığı ve kaynak olarak kullandığımız **Çuiler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehber**'inde açıklanmıştır. Her duruma uygun olabilecek tek bir yöntem yoktur. Mükelleflerin bu rehberde belirtilmeyen fakat kendi durumlarına uygun olan yöntemleri de kullanma hakları vardır.

Emsal bedel fiyatının belirlenmesinde, o anki duruma en uygun görülen tek bir yöntem seçilir. Diğer yöntemleri de deneyerek sağlama yapmaya veya diğer bir yöntemin neden uygun olmadığını ispatlanmasına gerek yoktur. Yine de, tek bir yöntem kesin bir sonuç vermediği zaman diğer yöntemlere de başvurulabilir.⁷⁴

⁷³ Aktaş, a.g.e., s. 188.

⁷⁴ A.e., s. 1-27.

Tablo 1.7 Yöntemlerin Seçimi ve Kullanımının Temelini Oluşturan Prensipler

Satışlar	Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi
Satışların Maliyeti (-)	Maliyet Artı Yöntemi
Brüt Kâr	Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
Faaliyet giderleri (-)	
Faaliyet (net) kârı	Kâr Bölüşüm ve İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemleri

Kaynak: Namık Kemal Uyanık, **Transfer Fiyatlandırma**, Türmob Yayınları-278, s. 74.

1.4.1.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri

Geleneksel İşlem Yöntemleri, Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi (KKFY), Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (YSFY), Maliyet Artı Yöntemi (MAY)'dir. OECD, bu yöntemlerin ilk seçenek olması gerektiğini belirtmektedir. Eğer geleneksel işlem yöntemleri kullanılarak doğru sonuçlar elde edilemezse, işlemsel kâr yöntemleri ve diğer yöntemlere başvurulabilir. Bazı ÇUİler bu seçenek önceliğinden memnun değildir.

OECD Model Anlaşması'nın 9'uncu maddesinde özetle, emsal bedele uygun olmayan işlemler yapıldığı zaman vergi otoritelerinin gelir ve kârlar üzerinde düzenlemeler yaparak gerekli vergileri toplayacağı daha önceki açıklamalarımızda anlatılmıştır.

İlişkili şirketler arasındaki ticari ve finansal ilişkiler farklı şekillerde olabilir; örneğin, üzerinde anlaşılmış bir transfer fiyatı ile kontrollü işlem yapmak, belli şart, durum ve anlaşmalar kapsamında diğer grup üyesine karşılıksız fayda sağlamak. Ticari ve finansal ilişkiler sadece transfer fiyatı belirlenmiş kontrollü işlemler için değil örtülü sermaye konusunda da incelenebilmektedir.⁷⁵

1.4.1.1.1. Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi, kontrollü bir işlemde mal veya hizmetler için kullanılan fiyatı, kontrolsüz bir işlemde mal veya hizmetler için kullanılan fiyatla karşılaştırır. Eğer iki fiyat arasında fark varsa, ilişkili şirketler emsal

⁷⁵ A.e., s. II-1, II-2.

bedel prensibine göre işlem yapmamış demektir. Bu durumda da kontrollü işlemdeki fiyat, kontrolsüz işlemdekine göre düzenlenmelidir.

Kontrolsüz bir işlemin kontrollü bir işlemle karşılaştırılabilir olmasının iki şartı vardır:⁷⁶

- I. Karşılaştırılan işlemler ve bu işlemleri yapan şirketler arasındaki farklar serbest pazardaki fiyatı etkilememeli,
- II. Bu farkların etkilerini elemek amaçlı düzenlemeler yapılmalı.

Karşılaştırılabilir kontrolsüz işlemler bulunabildiği zaman, KKFY emsal bedel prensibini uygulamanın en güvenilir ve en çok tercih edilen yoludur.

Bağımsız şirketler arasında hem kontrollü işlemin yapısına yakın olan, hem de fiyatı etkilemeyecek olan karşılaştırılabilir işlemler bulmak zordur. Örneğin, mal transferi yapılan kontrollü ve kontrolsüz işlemler arasındaki küçük bir fark fiyatı etkileyebilir. Durum böyle olduğu zaman düzenlemelerin yapılması gerekir.

Kontrollü ve kontrolsüz işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığına karar verilirken sadece ürünler değil, şirket fonksiyonları da göz önünde tutulmalıdır. Karşılaştırılan işlemler veya işlemleri yapan şirketler arasında farklılıklar olduğu zaman fiyat üstündeki etkiyi önleyecek düzenlemeler yapmak zorlaşmaktadır. Bu zorlukların KKFY'nin kullanılmasını engellememesi gerekir. Diğer yöntemler gibi KKFY'nin de güvenilirliği karşılaştırılabilirliği sağlayacak hesaplamaların titizlikle yapılmasına bağlıdır.⁷⁷

OECD'nin 1995 yılında yayımlanan yönergelerinin hazırlanmasında önemli rol oynayan Japonya KKFY'ni kullanan ülkeler arasındadır.⁷⁸ OECD üyesi ülkelere ek olarak, üye olmayan ülkeler arasından Arjantin, Brezilya, Çin, Filipinler, Güney Afrika, Hindistan, Hollanda, Letonya, Malta, Pakistan, Romanya, Rusya, Singapur, Slovenya ve Uruguay'da da KKFY kullanılmaktadır. Çekoslovakya, Danimarka, İspanya, İsveç ve Rusya'nın ilgili kurallarına göre KKFY öncelik verilmesi gereken yöntemler arasındadır. Brezilya ise kendi bağımsız yöntemleri olan bir ülkedir.

⁷⁶ Uyanık, **a.g.e.**, s.76.

⁷⁷ OECD, **a.g.e.**, s. II-3.

⁷⁸ IBFD, "Compliance and Litigation," **Transfer Pricing in Japan**, (Çevrimiçi) <http://online2.ibfd.org/tp/tp1/TP-JAP.CSI.doc.p0010.html>, 26 Aralık 2007.

Brezilya'nın KKFY'ne denk düşen emsal bedel yöntemi Karşılaştırılabilir Bağımsız Fiyat Yöntemi'dir (**CIP – Comparable Independent Price Method**).⁷⁹

1.4.1.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet Artı Yöntemi, kontrollü bir işlemde ilişkili şirketin maliyetinin uygun bir brüt kâr oranı kadar arttırılarak hesaplanmasını ifade etmektedir. Ortaya çıkan rakam, kontrollü işlemde kullanılması gereken emsal bedel fiyatı olarak kabul edilir.

Maliyete girecek unsurların hangileri olacağı konusunda uluslararası alanda henüz bir anlaşmaya varılmamıştır. Yöntemin uygulanışında karşılaştırılabilirler seçilirken maliyete katılan unsurların araştırılması gerekecektir.

Maliyet artı yönteminin tercih edildiği işlemlere konu mallar aşağıdakilerdir:

- Yarı mamul,
- Müşterek üretim anlaşmasına (**joint facility agreement**) konu mallar,
- Uzun dönemli alım-satım anlaşmasına konu mallar,
- Hizmet veya hizmet olarak sınıflandırılabilen işlemler.

Maliyet Artı Yöntemi Formülü

$$\text{Emsal bedel fiyatı} = (\text{maliyet}) + (\text{kâr marjı}) \times (\text{maliyet})$$

$$\text{Kâr marjı} = \frac{(\text{satış fiyatı} - \text{maliyet})}{\text{Maliyet}}$$

Satıcının kontrollü işlemdeki maliyet artı marjı, aynı satıcının karşılaştırılabilir işlemlerdeki maliyet artı marjı referans alınarak belirlenmelidir. Bu mümkün değilse, bağımsız şirketler arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerde kullanılan maliyet artı marjı da referans alınabilir.

Kontrolsüz bir işlemin kontrollü bir işlem ile karşılaştırılabilir kabul edilmesinin iki şartı vardır⁸⁰:

⁷⁹ PWC, **a.g.e.**, s. 245.

- I. Karşılaştırılan işlemler veya şirketler arasındaki farklar serbest piyasadaki maliyet artı marjını etkilememelidir,
- II. Bu farkların giderilmesi için düzenlemeler yapılmalıdır.

Kontrolsüz bir işlemin karşılaştırılabilirliğinin belirlenmesinin ilkeleri Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi'ne oranla, Maliyet Artı Yöntemi'nde ürün farklılıkları açısından daha az düzenleme yapılmasını gerektirir.

Maliyet Artı Yöntemi'nin uygulanmasında fiyatların belirlenmesi konusunda bazı zorluklar vardır. Bir şirketin hayatta kalabilmesi için giderlerini karşılayabilmesi gerekir, fakat bu giderler bazen uygun fiyatın ne olacağının belirlenmesinde kullanılamazlar. Şirketler çoğu zaman rekabetten dolayı malların ve hizmetlerin üretim maliyetinin masraflarına çok bağlı kalmadan fiyat belirleyebilirler. Bazen de maliyetler ve piyasa fiyatı arasında bir bağlantının bulunmadığı durumlar görülebilmektedir.

Maliyet Artı Yöntemi uygulanırken karşılaştırılabilir maliyet artı marjının karşılaştırılabilir giderlere uygulanmasına dikkat edilmelidir. Örneğin, işlemlerinde maliyet artı yöntemini uyguladığı için referans gösterilen bir satıcının MAY'yi kullanırken kiralık varlıklar kullanarak işlem yapması durumunda, karşılaştırıldığı kontrollü işlemi yapan şirket kendi varlıklarını kullanarak işlem yapıyorsa, kontrolsüz işlemi yapan satıcının fiyatları üzerinde düzenlemeler yapılmadığı sürece bu iki işlem karşılaştırılmaz. Maliyet Artı Yöntemi'nde de kontrollü işlemdeki maliyet artı marjı ile bir veya daha fazla kontrolsüz işlemdeki maliyet artı marjı karşılaştırılır. Bundan dolayı da kontrollü ve kontrolsüz işlemler arasındaki farklar, hangi düzenlemelerin yapılması gerektiğinin anlaşılması için analiz edilmelidir.

Karşılaştırılabilir işlemlerdeki giderlerin katılım paylarının ve çeşitlerinin farklılıkları (faaliyet masrafları, faaliyet masraflarının dışında kalanlar, finansal giderler, vs.) tespit edilmelidir. Bu süreçte, aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir⁸¹:

⁸⁰ OECD, **a.g.e.**, s. II-11.

⁸¹ **A.e.**, s. II-13.

- I. Giderler (kullanılan varlıklar ve varsayılan riskler de dahil), maliyet artı yöntemi uygulanırken hesaba katılmamış bir fonksiyon farkına sebep oluyorsa maliyet artı marjı üzerinde düzenleme yapılması gerekebilir.
- II. Giderler maliyet artı yöntemi tarafından araştırılan faaliyetler ayrı bir işlemin konusu olabilir. Bu durumda ayrı bir fiyat belirlenmesi gerekecektir. Örneğin, mal maliyetine dahil edilmemesi gereken finansman giderleri gibi.
- III. Karşılaştırılan şirketlerin giderleri arasındaki farklar şirketlerin verimlilik veya verimsizliklerini yansıtıyorsa, brüt marj üzerinde düzenleme yapılmasına gerek yoktur.

Karşılaştırılabilirlikte dikkate alınması gereken diğer bir husus da muhasebe uygulamalarının benzerliğidir. Kontrollü ve kontrolsüz işlemlerin muhasebe uygulamaları farklıysa, tutarlılığı sağlamak adına aynı türde giderlerin kullanıldığından emin olmak için, kullanılan veriler üzerinde düzenleme yapılmalıdır. İlişkili şirket ve bağımsız şirket arasındaki brüt kâr marjının tutarlı bir şekilde ölçülmesi gerekir.

Belirli muhasebe standartları ve şartları değişik olabilir fakat genel olarak bir şirketin maliyet ve giderleri üç kategoriye bölünür: (1) mal ve hizmet üretiminin direkt masrafları, (2) üretim süreciyle yakından alakalı olabilen, mallar ve hizmetler için de ortak olabilen (mesela farklı malların üretimini yapan departmanın makinelerinin tamirini yapan departmanın masrafları) dolaylı üretim masrafları ve (3) şirketin faaliyet giderleri.⁸² Bunların kâr üzerindeki etkisi karşılaştırma sırasında incelenmelidir.

Brüt ve net marj analizleri arasındaki ayrım şu terimlerle anlaşılabilir: genel olarak maliyet artı yöntemi, direkt ve endirekt üretim masrafları sonrası hesaplanan marjları kullanır. İşlemsel net kâr marjı yöntemi ise şirketin faaliyet giderlerinden sonra hesaplanan marjı kullanır. Ülkelerin uygulamalarındaki farklardan dolayı yukarıda açıklanan üç kategori arasında kesin çizgiler çekmek zordur.

⁸² A.e., s. II-15.

Maliyet artı yönteminin avantajları aşağıdakilerdir:⁸³

- Hesaplanmasının kolay olması,
- Minimum bilgi gerektirmesi,
- Uygulamasının kolay olması.

Maliyetlerin belirlenmesinde kullanılan yöntemlerin kontrollü ve kontrolsüz işlemler arasında tutarlı olması gerekir. Örneğin, uygun maliyet artı marjı belirlenirken ürünlerin değişik fiyatlarla çeşitli kaynaklar tarafından temin edilip edilemeyeceğinin hesaba katılması gerekebilir. İlişkili taraflar maliyet artı marjlarını standart bir temele göre hesaplayabilirler. Bağımsız bir taraf diğer tarafın verimsizliğinden doğan yüksek fiyatı ödemeyi kabul etmeyecektir. Diğer yandan taraflardan biri normalde beklendiğinden daha verimli ise, diğer taraf bu avantajdan yararlanacaktır. İlişkili kuruluş, maliyet artı yöntemi'nde esas alınacak masrafları önceden belirleyebilir.

OECD üyesi ülkelere ek olarak Arjantin, Çin, Filipinler, Hindistan, Hollanda, Letonya, Pakistan, Romanya, Rusya, Slovenya ve Singapur da maliyet artı yöntemini kullanan ülkelerdendir. Çekoslovakya, Danimarka, İspanya, İsveç, Rusya ve Singapur'da OECD'nin geleneksel işlem yöntemlerine öncelik verilmesi gerekir ve MAY de bu öncelikli yöntemlerden bir tanesidir. Brezilya'da ise MAY'ne denk düşen yöntem üretimle ilgili maliyet artı kâr Yöntemi'dir (**CPL – Production Cost Plus Profit Method**).⁸⁴

1.4.1.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden Satış Fiyatı Yönteminde ilişkili bir şirketten alınan ürünün bağımsız bir şirkete satılması sonrasında oluşan fiyat (yeniden satış fiyatı) yaklaşık brüt kâr payı oranında ("yeniden satış kâr payı") azaltılmaktadır. Bu oran yeniden satış yapan tarafın satış ve diğer faaliyet masrafları için uygun kârı elde etme amacıyla talep edeceği fiyatı belirlemekte kullanılır. Brüt kâr payı çıkarıldıktan ve gümrük gibi diğer masraflar da düşüldükten sonra geriye kalan rakam ilişkili şirketler arasındaki

⁸³ Cost Plus Pricing, **Advantages of Cost-plus Pricing**, (Çevrimiçi), http://www.tutorgig.com/ed/cost-plus_pricing, 12 Mayıs 2008.

⁸⁴ PWC, **a.g.e.**, s.245.

mal transferinin emsal bedel fiyatını verir. Bu yöntemin en uygun olduğu işlemler, pazarlama faaliyetleridir. Yeniden satış fiyatı yöntemi aynı zamanda peşin fiyat anlaşmaları için en çok tercih edilen yöntemlerden biridir.⁸⁵

YSFY Yönteminin Formülü

$$\text{Emsal bedel fiyatı} = \text{yeniden satış fiyatı} - (\text{brüt kâr marjı} \times \text{yeniden satış fiyatı})$$

Satışı yapan tarafın kontrollü işlemdeki yeniden satış fiyatı brüt kâr marjı, kontrolsüz işlemlerde kullandığı fiyatların brüt kâr marjıyla karşılaştırılarak belirlenebilir. Bağımsız şirketlerin benzer işlemlerdeki yeniden satış fiyatı brüt kâr marjlarına da bakılabilir. Yeniden satış yapan taraf genel bir komisyonculuk şirketi ise yeniden satış fiyatı brüt kâr marjı, satılan ürünlerin satış fiyatının yüzdesi olarak hesaplanan komisyon ücreti ile bağlantılı olabilir. Bu durumda yeniden satış fiyatı brüt kâr marjının belirlenmesinde komisyoncunun aracı mı yoksa işveren mi olduğunun hesaba katılması gerekir.

Kontrolsüz bir işlemin kontrollü bir işlem ile karşılaştırılabilir kabul edilmesinin iki şartı vardır⁸⁶:

- I. Şirketlerin farklılıklarının yeniden satış fiyatı brüt kâr marjı üzerindeki etkileri araştırılmalıdır.
- II. Bu tarz farkların giderilmesi adına düzeltmeler yapılmalıdır.

Yeniden satış fiyatı yönteminin kullanılması aşamasında karşılaştırma yapılırken Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi'ne oranla daha az düzeltme yapılması gerekir çünkü ürünler arasındaki ufak farkların serbest piyasadaki yeniden satış fiyatı brüt kâr marjını etkileme ihtimali düşüktür.

Brüt kâr marjları brüt ücretleri temsil eder. Bundan dolayı da hizmetlerin satış masrafları düşüldüğü sürece ürünler arasındaki farklılıklar önemli değildir. Örneğin, yapılan incelemeler, tost makinesi satışı yapan bir dağıtım şirketinin mutfak robotu satarken de aynı hizmetleri gerçekleştirdiğini göstermiştir. Bu durumda piyasa ekonomisinde dağıtım şirketi yaptığı iki tür satışın ikisi için de aynı ücreti alacaktır.

⁸⁵ BNet Business Network, **Advance pricing arrangements: practical issues to consider in determining whether to pursue one**, (Çevimiçi), http://findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_n6_43/ai_11661656, 9 Mayıs 2008.

⁸⁶ OECD, **a.g.e.**, s. II-5.

YSFY’de ürün farklarının olması kabul edilir bir durumdur fakat yine de kontrollü işlemde transfer edilen malların kontrolsüz işlemde transfer edilenlerle karşılaştırılabilir olması gerekir. Farklılıkların tespiti için işlev ve risk analizi yapılması gerekir.

İlişkili şirketler arasında transfer edilen ürüne değer katan varlıklar olduğu zaman; işlemin gerçekleşen fonksiyonlarına ve ekonomik durumları gibi özelliklerine ağırlık verilmektedir. Kontrollü ve kontrolsüz işlemler arasında ürün dışındaki özelliklerin hepsi karşılaştırılabilir ise YSFY emsal bedel fiyatının belirlenmesinde KKFY’den daha güvenilir bir yöntemdir.

Uygun bir yeniden satış fiyatı brüt kâr marjının en kolay belirlendiği durumlar yeniden satış yapan tarafın ürünün değerine katkı yapmadığı durumlardır. Yeniden satıştan önce ürünlerde değişiklik yapıldığı durumlarda, YSFY’yi kullanarak emsal bedel fiyatına ulaşmak çok daha zordur.

Yeniden satış yapan taraf ürünleri aldıktan sonra kısa bir süre içinde YSFY uygulanırsa yeniden satış fiyatı brüt kâr marjı en doğru şekilde belirlenir. Ürün alımı ve yeniden satış arasında ne kadar çok zaman geçerse o kadar çok faktör araya girer (piyasa değişiklikleri, döviz kurları, masraflar, vs.) ve bunların da karşılaştırma yapılırken hesaba katılması gerekir.⁸⁷

OECD üyesi ülkelere ek olarak Arjantin, Çin, Filipinler, Hindistan, Hollanda, Letonya, Pakistan, Romanya, Rusya, Slovenya ve Singapur da yeniden satış fiyatı yöntemini kullanan ülkelerdendir. Çekoslovakya, Danimarka, İspanya, İsveç, Rusya ve Singapur’da OECD’nin geleneksel işlem yöntemlerine öncelik verilmesi gerekir ve YSFY de bu öncelikli yöntemlerden bir tanesidir. Brezilya’nın ise YSFY’ne denk düşen yöntemi Daha Az Kârla Yeniden Satış Yöntemi’dir (**PRL – Resale Price Less Profit Method**).⁸⁸

⁸⁷ A.e., s. II-6 – II-9.

⁸⁸ PWC, a.g.e., s.245.

1.4.1.2. İşlemsel Kâr Yöntemleri

Bir işlemsel kâr yöntemi belirli kontrollü işlemlerde ortaya çıkan kârları inceler. OECD Yönergeleri kapsamında işlemsel kâr yöntemleri kâr bölüşüm yöntemi (KBY) ve işlemsel net kâr marjı Yöntemi (İNKMY)'dir. Şirketler fiyatlarını belirlemek için nadiren işlemsel kâr yöntemlerini kullanmaktadırlar. Yine de kontrollü bir işlemde doğan kâr, işlemin bağımsız şirketleri arasındaki koşullara göre yapıp yapılmadığının göstergesi olabilir. Geleneksel işlem yöntemlerinin çeşitli sorunlardan dolayı uygulanamadığı durumlarda işlemsel kâr yöntemleri emsal bedel prensibine uygun bir şekilde yaklaşık transfer fiyatını belirlemede kullanılabilir. Veri toplama zorluğu olduğu için işlemsel kâr yöntemleri direkt olarak uygulanamazlar. Geleneksel işlem yöntemlerinin neden kullanılamayacağına dair varılan sonuçların işlemsel kâr yöntemleri açısından da değerlendirilmesi gerekir.

OECD geleneksel işlem yöntemlerine öncelik verilmesini, onların kullanılmasının mümkün olmadığı zamanlarda işlemsel kâr yöntemlerine başvurulması gerektiğini belirtmektedir. Bu konuyla ilgili olarak OECD Şubat 2006'da işlemsel kâr yöntemleri ile ilgili yönergelerini yorumlara açmıştır. Gelen yorumların yoğunluğu ve içeriğinden dolayı Ocak 2008'de ülkelerin işlemsel kâr yöntemlerini uygulama deneyimleri ile ilgili ek notlar da yorumlara açılmıştır. OECD'nin işlemsel kâr yöntemlerinin son çözüm olarak kullanılması gerektiğini belirtmesine rağmen yorum yapan şirketler bu yöntemlerin pek çok durumda pratik açıdan geleneksel yöntemlerden daha kullanışlı olduğunu belirtmişlerdir. Bu yöntemlerin kullanılması hakkında daha ayrıntılı bir rehberin hazırlanması talep edilmiş, yöntemlerin "son çözüm" statüsünün kaldırılması istenmiştir. Yetkili otoriteler durumu değerlendirmektedirler.⁸⁹

Kâr bazlı yöntemler, özellikle karşılaştırılabilirlik açısından, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9'uncu maddesine uygun oldukları sürece kabul edilebilirler. Bu durum, kontrollü işlemlerin kârlarının bağımsız şirketler arasındaki işlemlerdeki

⁸⁹ Jeffrey Owens, "OECD invites comments on the application of transactional profit methods," **OECD**, January 25, 2008, (Çevrimiçi), www.oecd.org/document/53/0,3343,en_2649_33753_39915061_1_1_1_1,00.html, 4 Nisan 2008.

kârlarla karşılaştırılarak, emsal bedel fiyatının yaklaşık olarak hesaplanmasıyla gerçekleşir.

İşlemsel kâr yöntemlerinin hiçbir zaman normalin altında kâr eden şirketlerin kâr miktarını yükseltmek veya normalin üstünde kâr eden şirketlerin kâr miktarını azaltmak için kullanılmaması gerekir. Emsal bedel prensibi kapsamında ticari faktörlerden dolayı başarısız olduğu için az kâr eden şirketin kârının yükseltilmesinin gerekçesi yoktur.

1.4.1.2.1. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılan bir yöntem çeşididir. Bu gibi durumlarda bağımsız şirketler ortaklık kurarak kâr bölüşümünde anlaşabilirler. Kâr bölüşüm yöntemi, birbirlerinden bağımsız kuruluşların bir veya daha fazla işlemde gerçekleştirmeyi öngörecekları kâr bölüşümünü belirlemektedir. Kontrol edilen işlemin taraflarının ortak kârlarının hesabı bağımsız şirketlerin kârı aralarında nasıl bölüdüğüne bakılarak yapılabilmektedir. KBY, önce ilişkili şirketlerin taraf olduğu kontrollü işlemlerdeki ayrılacak kârı belirler. Daha sonra bu kârı ilişkili kuruluşlar arasında emsal bedeli temsil eden bir şekilde böler. Bu ortak kâr işlemdeki toplam kâr veya taraflardan herhangi birine ait olduğu konusunda karar verilemeyen kârı da kapsayabilir. Örneğin, çok değerli bir gayrimaddi varlığın ortak kullanımında böyle bir durum ortaya çıkabilir. Her şirketin katılımı fonksiyonel analizini esas alır ve güvenilir piyasa verilerine göre değerlendirilir.⁹⁰

Kâr bölüşümü “katkı payı analizi” veya “artık değer analizi” ile yapılabilmektedir. Katkı payı analizinde tarafların oluşan toplam kârdaki katkısı araştırılır. Kârın paylaşımında katkı oranları esas alınır. Kontrollü işlemle ilgili olan tarafların toplam kâr grubun toplam kârından ayrılmaktadır. Artık değer analizinde ise tarafların masrafları toplam gelirden düşüldükten sonraki kâr paylaşılır. Emsali olmayan bir gayrimaddi varlığın işlemlerin değerlendirilmesini güçleştirdiği veya iki

⁹⁰ OECD, **a.g.e.**, s. III-2.

veya daha fazla sayıdaki ilişkili kişinin işlemin tarafı olduğu durumlarda bu yöntem tercih edilmektedir.⁹¹

Kâr bölüşümünün ilk adımında gayrimaddi varlığın eseri olan kâr dağıtılabilecek kâr içinde değerlendirilmez. İkinci adımda gayrimaddi varlığın katkısı ile oluşan kâr benzer durumdaki kârın işleme taraf ilişkisiz kişilerce ne şekilde dağıtılmış olabileceğine bakılarak benzer dağıtımlar esas alınacak ve bu kârın dağıtımı ilişkili kişiler arasında yapılabilecektir.

Kâr bölüşüm yöntemi genelde direkt olarak karşılaştırılabilir işlemlere dayanmamaktadır. Bundan dolayı da bağımsız şirketlerin karşılaştırılabilir işlemleri bulunmadığı zaman kullanılabilir. Kâr dağıtımı ilişkili şirketler arasında, gerçekleştirdikleri fonksiyonlara göre yapılır. Tarafların işleme yaptıkları katkının belirlenmesi açısından bağımsız kuruluşlardan elde edilen veriler kullanılabilir fakat bu direkt olarak kârın nasıl bölüneceğini belirlemez. Yöntem, işlemdeki tarafların her ikisini de değerlendirmektedir.

İlk bakışta KBY vergi otoriteleri ve vergi mükelleflerine kolay gözükebilir çünkü bağımsız şirketlerle alakalı daha az bilgiye dayanır. Buna rağmen ilişkili kuruluşlar ve vergi otoriteleri yabancı şirketler hakkında bilgi edinmeye çalışırken zorluklarla karşılaşabilirler. Aynı zamanda kontrollü işlemlerde rol alan ilişkili şirketlerin birleşik gelir ve masraflarını ölçmek zordur.⁹²

Kârların bölüşümünün belirlenmesi için kullanılabilecek yaklaşımlardan ikisi: katkı analizi ve artık değer analizidir.

Katkı analizinde birleşik kârlar, kontrollü işlemlerden elde edilen toplam kâr, ilişkili kuruluşlar arasında gerçekleştirdikleri katılım yoluyla işleme ne kadar katkıda bulunduklarına göre dağıtılır. Katkıların değerinin direkt olarak ölçülebildiği durumlarda tarafların katkılarının asıl pazar değerinin bulunmasına gerek yoktur.

⁹¹ HMRC: Her Majesty's Revenue & Customs, "INTM463060 - Transfer Pricing: OECD and methodologies," **Profit Split**, (Çevrimiçi), <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm463060.htm>, 9 Mayıs 2008.

⁹² OECD, **a.g.e.**, s. III-3.

Genelde katkı analizi altında toplanan veya bölünen kâr faaliyet kârıdır. Kâr paylaşımını bu şekilde uygulamak ÇUİlerin hem gelir hem masraflarının hesaplamalarda dikkate alınmasını sağlar. Bazı zamanlarda brüt kârların ayrılması, daha sonra da tarafların masraflarının düşülmesi uygun olabilir. Böyle durumlarda şirketlerin masraflarının ve kâr dağıtımlarının katılım paylarına ve aldıkları risklere göre olduğundan emin olunması gerekir.

Tarafların her birinin kontrollü işleme yaptıkları katkıların değerinin belirlenmesi zor olabilirse de her olayın gerçekleri ve şartları ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Belirleme, tarafların her birinin farklı türdeki katkılarının (örneğin sağlanan hizmetlerin, geliştirme masraflarının, yatırım masraflarının göz önünde bulundurulması gerekir) özelliklerine göre yapılmalıdır. Bağımsız kuruluşların kâr dağıtımında etkilendikleri dış piyasa verileri de dikkate alınmalıdır.

Artık değer analizi yönteminde, incelenen kontrollü işlemdeki toplam kâr iki basamakta bölünür. Birinci basamak taraflara yaptıkları işlemin çeşidine uygun bir gelir elde edecek kadar kâr dağıtılmasıdır. Normalde bu miktar bağımsız şirketler arasındaki benzer işlemlerin pazar miktarı göz önünde bulundurularak belirlenir. İkinci basamakta birinci basamaktan arta kalan kâr, bağımsız şirketler arasında dağıtılıyormuş gibi dağıtılır. Tarafların gayri maddi katkılarının belirtilmesi ve pazarlık konumları göz önüne alınarak yapılan dağıtımda gerçek durum saptanabilir.⁹³

Belçika dışındaki OECD ülkelerinde KBY, transfer fiyatlandırması kuralları kapsamında belirtilmiş yöntemler arasındadır. İspanya'da öncelik gösterilmesi gereken yöntemler arasında bulunan KBY'nin Brezilya'nın transfer fiyatlandırması kuralları kapsamında bir eşiti bulunmamaktadır.

⁹³ A.e., s. III-5.

1.4.1.2.2. İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi

İşlemsel net kâr marjı yöntemi kontrollü işlemde elde edilen net kâr marjını inceler. İşlemsel net kâr marjı yöntemi maliyet artı ve yeniden satış fiyatı Yöntemi'ne benzer şekilde işler. Vergi mükellefinin kontrollü işlemdeki net kâr marjı, kontrolsüz işlemdeki net kâr marjı ile aynı şekilde uygulanmalıdır. Bunun mümkün olmadığı durumlarda karşılaştırılabilir bağımsız bir şirketin net kâr marjı rehber olarak kullanılabilir. İlişkili kuruluşun fonksiyonel analizi ile bağımsız şirketin işleminin karşılaştırılabilirlik analizi ve güvenilir sonuçlara ulaşılması için hangi düzenlemelerin yapılması gerektiğinin açıklaması gerekir. Uygulama rehberindeki karşılaştırma standartlarının her zaman göz önünde bulundurulmaları gerekmektedir.⁹⁴

İşlemsel net kâr marjı yönteminin güçlü bir yanı net kâr marjlarının fonksiyonel farklardan daha az etkilenebilmesidir. Şirketler arasındaki fonksiyonel farklılıklar genelde faaliyet giderlerinde hissedilmektedir. Şirketler farklı brüt satış kârı marjına sahip olsalar bile benzer net kâr marjları elde edebilirler.

İNKMY'nin tercih edilmesinin nedeni birden fazla ilişkili şirket için gerçekleştirilen fonksiyonların ve üstlenilen risklerin belirlenmesine gerek olmamasıdır. Bütün tarafların kayıtlarının, defterlerinin ve iş faaliyetlerinin düzenli bir biçimde gösterilmesine gerek yoktur. Bu yöntemin uygulanması, taraflardan biri hakkında yeterli bilgi edinilemediği zaman veya tarafın faaliyetleri daha kompleksse avantajlı olacaktır.

Yöntemin dezavantajından biri vergi mükellefinin işlemsel net marjının fiyat veya brüt kâr marjını etkilemeyecek bazı faktörlerden etkilenmesinin mümkün olabilmesidir. Bu durum net kâr marjının emsal bedele uygun rakamını bulmayı zorlaştırır. Net kâr marjları, sektörde işlem gören şu güçlerden doğrudan etkilenebilir: yeni girenlerin tehdidi, rekabetçi konum, yönetim etkinliği ve bireysel stratejiler, ikame mal tehdidi, sermaye maliyetindeki farklılıklar (kendi kendini finanse etme veya borçlanma gibi) ve iş tecrübesinin derecesi (söz konusu ticari iş, başlangıç safhasında mı yoksa olgun mu gibi).

⁹⁴ A.e., s. III-9.

Kontrollü işlemlere benzer kontrolsüz işlemler bulunmadığı zaman karşılaştırılabilirliği yakalamak mümkün olmamaktadır. Bu yöntemin uygulanmasında da kontrolsüz işlemlerle ilgili kâra ve bu kârın oluşumuyla ilgili gerekli bilgilere ihtiyaç olacağından bunlara ulaşılamadığı durumda uygulanması mümkün değildir.

İşlemsel net kâr marjı yönteminin diğer bir sorunu da ilişkili kuruluşlardan sadece birine uygulanmasıdır. Yeniden satış fiyatı ve maliyet artı yöntemlerinde de bu özellik vardır.

Net kâr marjlarının kullanılmasında kararsızlık yaratan iki nedenden bahsedilmektedir. Faaliyet giderleri ve gider çeşitlerinin farklılığı net kâr marjlarını etkilerken brüt kâr marjları ve fiyatları etkilemez.⁹⁵

Fiyatlar, ürün farklılıklarından etkilenebilir, brüt kâr marjları da fonksiyon farklılıklarından etkilenebilir ama faaliyet kârları bu tür farklılıklardan genelde etkilenmezler. Bu, iki ilişkili şirket arasındaki fonksiyonların benzer olmasının daha güvenilir karşılaştırmalar sağlayacağı anlamına gelmez. Yöntemin uygulanması adına benzer fonksiyonlar bulunsa bile bu fonksiyonlarla ilgili özellikler karşılaştırılabilirlik için yeterli olmayabilir. Örneğin fonksiyonlar farklı ekonomik durumlarda, farklı kâr derecelerinde gerçekleşmiş olabilir. Eğer karşılaştırmada bağımsız bir kuruluşun kontrolsüz işleminin özellikleri kullanılıyorsa ürünler ve işlevler dışında da net kâr marjını etkileyen faktörlerin de karşılaştırılabilir olması gerekir.

İşlemsel net kâr marjı yöntemi, farklılıkları gideren düzenlemeler yapılarak kullanıldığı sürece diğer transfer fiyatlandırması yöntemlerinin çözemediği sorunları çözebilir.⁹⁶

⁹⁵ A.e., s. III-10.

⁹⁶ A.e., s. III-12.

İNKMY, Belçika dışındaki OECD ülkelerinin transfer fiyatlandırması yasalarında yer alan yöntemlerden biridir. Brezilya transfer fiyatlandırması kurallarında ise bu yöntemin dengi bulunmamaktadır.

1.4.1.3. Diğer Yöntemler

Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi ve Berry oranı da kullanılabilen yöntemlerdir.

1.4.1.3.1. Global Formüllere Dayalı Bölüşüm Yöntemi

Global formüllere dayalı bölüşüm, emsal bedel prensibine bir alternatif olarak, ülke içinde doğru kâr derecelerini belirlemek amacıyla gösterilmiştir. Yöntem ülkeler arasında değil, sadece ülke içinde uygulanmaktadır.

Her mükellefin özelliklerine göre çıkarılan bir formül yardımıyla kârlarının dağıtımını esas alan bu yöntemi işlemsel kâr yöntemi, PFA ve MAPlar ile karıştırmamak gerekir. Çünkü bu yöntem uygulanırken karşılaştırılabilir ilişkisiz kuruluşların kârları göz önüne alınmamaktadır.

Çifte vergilendirmeye karşı koruyucu olmayan bu yöntem ABD’de, dünya çapında bankacılık veya finans işlemleri yapan ÇUİlerin transfer fiyatlandırması sorunlarını çözmekte kullanılmaktadır. Bazı ülkeler yöntemin kullanımında anlaşsalar bile formülün oluşturulması sırasında sorunlar çıkacaktır çünkü ülkelerin kendi vergi bölgelerini baz alarak formüle katmak istedikleri faktörler farklı olacaktır. Global formüllere dayalı bölüşüm, ulusal vergi alanlarında uygun kâr seviyelerini tespit etmek için emsallere uygunluk ilkesine bir alternatif olarak sunulmuştur. Yöntem, bazı yerel vergi alanlarında uygulanmaya çalışılsa da, ülkeler arasında bugüne kadar uygulanmamıştır.⁹⁷

⁹⁷ A.e., s. III-19.

1.4.1.3.2. Berry Oranı

1960 yılında Princeton Üniversitesi'nde profesör olan Charles Berry'den IRS ve DuPont firması arasındaki davayı çözmesi için yardım istenmiştir. Davayı açan DuPont firması, IRS'nin (**International Revenue Service**) transfer fiyatlandırması ile ilgili 482'nci bölümüne dayanarak 1959 ve 1960 yıllarını konu alan vergi düzenlemelerine itiraz etmiştir.

Bu dava aşağıdaki iki nedenden dolayı önemlidir:

1. DuPont'un bağlı ortaklığı olan tamamına sahip olduğu dağıtım şirketinin elde ettiği kârla ilgili IRS tarafından açılan ilk dava oluşu,
2. 1968'de yenilenen ABD transfer fiyatlandırması kurallarının düzenlenmesine olan katkısı.

1958 yılında DuPont firması İsviçre'de DuPont Numerous International S.A. ' (DISA)'yı kurmuştur. Yüzde yüz bağlı ortaklığı olan bu şirket DuPont'un ürünlerinin Avrupa'daki dağıtıcısı konumundaydı. DISA'nın gerçekleştirdiği faaliyetler arasında DuPont'un ismini Avrupa'da duyurma amaçlı reklamcılık da bulunmaktaydı. DISA DuPont'tan aldığı ürünler için ürünlerin satış fiyatının % 20'si kadar kâr elde ediyordu. IRS bu oranı yüksek bularak ve DuPont'u, vergi kaybından dolayı incelemeye aldı.

Berry'den DuPont ve ilişkili şirketi DISA'nın emsal bedele uygun işlem yapip yapmadığını belirlemesi istendi. DISA'nın yeniden satıştan elde ettiği kârın bağımsız taraflar arasında yapılan alışverişteki oranının tespiti talep edildi. DISA pazar araştırması, idari danışmanlık, reklamcılık, lojistik, muhasebe işlemlerine katkıda bulunarak bazen de stoklama hizmetlerini de gerçekleştirerek DuPont'a yardımcı oluyor, bu nedenle de tipik bir "dağıtıcı" sayılmıyordu. Buna göre de Berry DISA'yı pazar araştırması, idari danışmanlık, reklamcılık ve dağıtım yapan bir şirket olarak nitelendirdi.

Bağımsız tarafların elde ettiği kârları değerlendirebilmek için Berry DISA'nın kârlarını bağımsız pazar araştırmacıları, bağımsız idari danışmanlıklar, bağımsız

reklamcılar ve bağımsız dağıtıcılara göre ayrı ayrı değerlendirdi. Analizde Berry DISA'nın faaliyet giderlerinin brüt satış kârına olan oranını, bağımsız işletmelerin aynı oranı kullanarak elde edilen kâr marjları ile karşılaştırdı. Brüt kâr marjının faaliyet giderlerine olan oranı daha sonra "Berry Oranı" olarak adlandırıldı.

Berry'nin analizinin sonucu bağımsız işletmelerin verdiği danışmanlık hizmetlerinin, pazar araştırması firmalarının, reklamcılık firmalarının veya bağımsız dağıtıcıların verilerine göre, DISA'nın yaptığı hizmetler için DuPont'un ödediği bedelim emsal bedelin üzerinde olduğunu göstermiştir.

Berry Oranı Formülü

$$\text{Berry oranı} = \frac{\text{Brüt Mal/Hizmet Satış Kârı}}{\text{Faaliyet Giderleri}}$$

Dağıtıcılar Berry oranı kullanılarak değerlendirilirken söz konusu dağıtıcı kârı ise sonuç 1'den büyük olacaktır. Dağıtım veya hizmet işi yapan bir şirket Berry oranı 1'in altında ise faaliyetlerini aynı şekilde uzun süre devam ettiremez.⁹⁸

Berry oranı kârlılık ve faaliyet giderleri üzerinde yoğunlaşır. Malın üretimini yapan bir ana şirket mallarını satışlarını yapacak olan ilişkili şirkete satıyorsa, bu durumda "basit" taraf satışları yapan şirket, "kompleks" olan taraf da üretimi yapan şirkettir. Berry oranı bu iki tür (basit ve kompleks) şirket arasındaki fiyatlandırmanın belirlenmesi için kullanılır.

Berry oranını kullanmanın avantajları arasında; idari kolaylık ve karşılaştırılabilir olarak kullanılan dağıtım şirketlerinin ölçeklerinin farklı olmasının sonucu etkilememesi gösterilebilir.⁹⁹

⁹⁸ Martin Przysuski ve Srinil Lalapet, "A Comprehensive Look at the Berry Ratio in Transfer Pricing," **Tax Notes Int'l**, November 21, 2005, p.759.

⁹⁹ Lorraine Eden. **Taxing Multinationals**. University of Toronto Press, 1998. s. 369

1.4.1.4. Gayrimaddi Varlıkların Değerlemesi

Gayrimaddi haklarla ilgili olarak ilişkili kuruluşlar arasında gerçekleşen işlemlerin emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesiyle ilgili OECD'nin hazırladığı bazı değerlendirmeler bulunmaktadır. Gayrimaddi varlıklarla ilgili işlemlerde zorluklar çıktığı için bu işlemlere özel ilgi gösterilmesi gerekmektedir. İşlemlerin özelliklerine göre önerilen yöntemler farklılık göstermektedir.

OECD Yönergeleri'nde "gayrimaddi varlık" terimi patent, ticari marka, ticari ünvan, tasarım veya model gibi sınai varlıkların kullanımına ilişkin hakları içermektedir. Kavram, edebi ve sanatsal eserlerin mülkiyet haklarını, **know-how** ve ticari sırlar gibi fikri mülkiyet haklarını da kapsamaktadır.

Ticari Gayrimaddi Haklar: Pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar dışında kalan gayrimaddi haklar "ticari" gayrimaddi haklar olarak nitelendirilmektedir; hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, **know-how**, dizaynlar ve modeller, müşterilere transfer edilen veya ticari faaliyette kullanılan gayrimaddi haklar. Pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar farklı bir niteliğe sahip oldukları için ayrı olarak ele alınmaktadır.

Ticari gayrimaddi varlıklar genellikle risk ve maliyet içeren ArGe faaliyetleri sonucu elde edilirler. Bu tür hakları geliştiren taraf genellikle faaliyetlerle ilgili giderlerini geri kazanmaya ve ürün satışları, hizmet sözleşmeleri veya lisans anlaşmaları yoluyla bu faaliyetlerden gelir elde etmeyi amaçlar. Geliştirmeyi gerçekleştiren taraf bunu kendi adına yapabilir veya bir grup halinde üretilecek olan gayrimaddi varlığın ekonomik mülkiyeti anlaşma yoluyla taraflar arasında paylaşılabilir.

Pazarlama ile ilgili gayrimaddi haklar bir ürün veya hizmetin; müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip isimler, semboller veya resimlerin ticari amaçlı olarak kullanımına hizmet eden ticari marka ve ünvanları kapsar. Ticari markalar gibi gayrimaddi haklar ilgili ülkenin yasaları uyarınca koruma altına alınabilir veya hak sahibinin iznine göre kullanılabilir.

Know-how ve ticari sırlar gibi fikri mülkiyet hakları gayrimaddi hak veya pazarlama amaçlı gayrimaddi hak niteliğine sahip olabilmektedir. **Know-how** veya bir ticari sırrın ifşası, varlığın değerini önemli ölçüde düşürebilir. **Know-how** ve ticari sırlar genellikle ÇÜİ gruplarının ticari faaliyetlerinde önemli bir rol oynamaktadır.

Ticari veya pazarlama amaçlı bir gayrimaddi varlığın gerçekten var olup olmadığının belirlenmesi dikkat edilmesi gereken önemli bir unsurdur. Örneğin, tüm ArGe giderleri mutlaka değerli bir ticari gayrimaddi varlığın üretimi ile sonuçlanmamakta, tüm pazarlama faaliyetleri de olumlu sonuçlar alamamaktadır. Bu yüzden yapılan harcamaların ticari bir varlığın oluşumunda ne ölçüde başarılı olduğunu değerlendirmek ve söz konusu varlığın belirli bir yıl içinde yarattığı ekonomik etkinin tam olarak değerinin hesaplanması zor olabilmektedir.

Gayrimaddi hakkın emsal bedel tespiti devreden ve devralan yönünden ayrı ayrı yapılmalıdır. Devreden yönünden karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız bir işlemde elde edilecek bedel dikkate alınmalıdır. Bağımsız işletmeler arasında aynı özellikte gayrimaddi hak transferleri bulmak çok güç, bazen de imkânsızdır. Bu nedenle gayrimaddi varlıktan elde edilmesi beklenen menfaat; bulunduğu bölge, transfer edilen hakkın kısıtlamaları, haktan faydalanarak üretilecek ürünlerin pazar payı, marka prestiji ve güvenilebilirlik düzeyi, emsal bedel tespitinde dikkate alınacaktır. Royalty bedeli ödemelerinde hasılat üzerinden alınan paylar kabul görmektedir.

OECD yönergeleri, gayrimaddi varlıkların transferinde de diğer transferler gibi bağımsız üçüncü tarafların aynı durumda ne yapacağını göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtir. Yönergeler gayrimaddi varlığın geliştirilmesinde grup üyesi şirketlerin ne kadar katkısı olduğunun belirlenmesi gerektiğinin ve grup içi değişimlerle transfer edilmiş olabilecek hakların üzerinde durur. Bu durum özellikle pazarlamayla ilgili gayrimaddi varlıkların fiyatlandırılmasında geçerlidir. Yönergeler aynı zamanda ekonomik sahiplik ve yasal sahiplik arasındaki farkın üzerinde de durmaktadır.

Yönergeler gayrimaddi varlıkların transferi ile ilgili yeni spesifik karşılaştırılabilirlik standartları belirtmemişlerdir. ABD yönergeleri ile benzer olarak

OECD yönergeleri de gayrimaddi varlıkların fiyatlandırmasının aşağıdakileri esas alması gerektiğini belirtir:

- (1) Tarafların beklenen kârları,
- (2) Fiyat düzenlemeleri ile ilgili önceden yapılan anlaşmalar, kısa dönemlik kontratlar,
- (3) Aşırı veya önceden hiç tahmin edilemeyen durumlarda tekrar müzakere olasılığı ile ücret dağıtımı sırasında bir tarafın avantajının belirsiz olması durumu.

Gayrimaddi varlıkların transferi için onaylanan tek spesifik yöntem karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemidir, bu da ABD yönergelerindeki karşılaştırılabilir kontrolsüz işlem yöntemine tekabül eder. Yönergeler, geleneksel yöntemlerin kullanılmasının çok zor olduğu durumlarda kâr bölüşüm yöntemlerinin kullanılmasına izin verir ve çok dikkatli olunması gerektiğini de ekler. Bu, ABD'nin en iyi yöntem kuralına göre de böyledir.

1.4.2. ABD TRANSFER FİYATLANDIRMASI KURALLARI

ABD vergi yasasının 482'nci bölümü IRS'ye vergi mükelleflerinin gelirlerini, giderlerini, kredilerini ve tahsisatlarını hesaplama yetkisi vermiştir. 482'nci bölümün ÇUllerin işlemlerine uygulanması bazı teknik sorunlar yaratabilmektedir. Genel olarak bölüm 482, ilişkili şirketler arasındaki transfer fiyatlandırmasının emsal bedel prensibine uygunluğunu sorgulamaktadır. IRS'nin idari gücünün amacı vergi mükelleflerinin hesaplamalarını doğru yaptıklarından emin olmaktır.

482'nci bölümün ilgili kısmı aşağıdaki gibidir:

“Aynı çıkar birliğine sahip kişilerce doğrudan ya da dolaylı olarak sahip olunan ya da kontrol edilen iki ya da daha fazla sayıdaki organizasyon, ticarethane ya da işletme (şirket olup olmadığına, ABD içinde örgütlenip örgütlenmediğine veya bağlantılı olup olmadığına bakılmaksızın) için Bakanlık (Secretary), toplam geliri, gideri, kredileri söz konusu organizasyon, ticarethane ya da işletme arasında dağıtabilir, bölüştürebilir veya tahsis edebilir. Bu yola başvurulması için,, söz konusu dağıtımda, bölüşüm ya da tahsisin vergiden kaçınmayı engellemesi veya anılan organizasyon, ticarethane ya da işletmenin gerçek gelirlerini açıkça yansıtması ihtiyacının tespit edilmesi gerekmektedir. Maddi olmayan varlıkların (936(h)(3)(B) ile ilgili) transferine (ya da lisansına) ilişkin olaylarda, söz konusu

*transfer ya da lisansın geliri, maddi olmayan varlığa atfedilen gelir ile orantılı olmalıdır.*¹⁰⁰

1917'den itibaren IRS ilişkili şirketlerin gelir ve giderlerini hesaplama gücüne sahip olmuştur. 1935'ten itibaren (45'inci bölüme göre) kullanılan emsal bedel prensibini öngören yasa 1968'de uygulama ile ilgili daha fazla bilgi sunmaya başlamıştır.¹⁰¹

1999 yılı öncesinde 482'nci bölümün uygulanması ile ilgili çıkan sorunlar aşağıdakilerdir:

- Transfer fiyatlarının çağdaş değerlendirmesinin olmaması: Vergi mükellefleri şirketler arası işlemlerini bildirirken emsal bedel prensibini göz önünde bulundurmuyorlardı. IRS görevlileri hesaplamaları inceledikleri zaman transfer fiyatlarının doğru olduğunu kanıtlayan veya fiyatları analiz eden dokümanlara rastlamıyorlardı. Vergi mükellefleri incelemeye tabi tutulmaya başladıktan sonra transfer fiyatlarına dikkat etmeye başladılar.
- Transfer fiyatlandırması yöntemleri arasında hiyerarşi: 1968'deki yönergeler yöntemler arasındaki hiyerarşiyi belirlemişti. Bir vergi mükellefi veya IRS görevlisi daha az tercih edilen bir yöntem üzerinde tartıştığı zaman bu hiyerarşi kanıtlama zorunluluğu açısından sorunlar yaratmıştır. Günümüzde böyle bir hiyerarşi yoktur. En İyi Yöntem Kuralı uygulanmaktadır.
- Gerekli bilgilere ulaşımın zor olması: Uluslararası incelemeleri yapan görevlilerin yabancı şirketlerle ilgili bilgiye ihtiyacı olmaktadır. Yabancılar ait şirketler söz konusu olduğu zaman bu bilgilerin elde edilememesi veya elde edilmesinin uzun zaman alması sorunlar yaratmaktaydı. Bu durum, ABD'nin anlaşma yapmadığı vergi cennetleri söz konusu olduğu zaman daha da zorlaşmaktaydı.
- Uzun süren davalar: IRS 482'nci bölüme göre hesaplamalar yaptığı zaman genellikle vergi mükellefleri ile transfer fiyatlandırması yöntemi ve miktarı hakkında anlaşamıyordu. Gerekli dokümanların bulunmaması

¹⁰⁰ Lorraine Eden, **Multinationals and Transfer Pricing**, St. Martin Pres, NY, NY, 1985, s.1. ve IRS, (Çevrimiçi) <http://www.irs.gov>

¹⁰¹ IRS, "Report on the Application and Administration of Section 482," **Department of Treasury**, April 21, 1999, (Çevrimiçi) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3218.pdf>, s.2-4, 13 Mayıs 2008.

durumunda emsal bedel prensibine göre yapılan incelemeler uzun zaman almakta, bilgilerin toplanması süreci tamamlandığında incelemeler neticelenebilmekteydi.¹⁰²

ABD transfer fiyatlandırması kurallarının önemi aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- (1) Amerika, ÇÜller için önemli bir pazardır. Bu yüzden diğer ülkelerin dünyanın en sert ve kapsamlı transfer fiyatlandırması kuralları arasında olarak kabul edilen ABD kurallarını bilmeleri önemlidir.
- (2) 1990'da ABD transfer fiyatlandırması kurallarını geliştirmek için yapılan çalışmalarda varılan sonuçlar diğer ülkelerin de kendi kurallarını yenilemelerine öncü olmuştur.
- (3) ABD'nin yeni transfer fiyatlandırması kuralları ülkenin emsal bedel anlayışını farklı yönde yorumlayan diğer ülkelerle arasında sorunlar çıkmasına neden olmuştur. Bu durum karşılıklı vergi anlaşmaları, peşin fiyat anlaşmaları, vs. ile çözümlenmeye çalışılmaktadır.
- (4) Karşılıklı vergi anlaşmaları aynı zamanda peşin fiyat anlaşmalarının da temelini oluşturmuştur. Peşin fiyat anlaşmaları ÇÜller için emsal bedele uyulması, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve transfer fiyatlandırması inceleme riskinin azalması açısından önemli bir konuma gelmiştir.¹⁰³

IRS (**Internal Revenue Service**) transfer fiyatlandırmasını yakından takip etmekte ve ülke kuralları sürekli çağa ve farklı olaylara ayak uydurma amacıyla yenilenmektedir. Örneğin, Aralık 2007'de IRS, *Veritas Software International*'a bağlı *Symantec*'in ABD'ye \$1 milyar civarında borcu olduğunu tespit etmiştir. Konu, *Veritas* ile İrlanda'daki şubesinin arasındaki teknoloji lisansı anlaşması ile ilgilidir. IRS, *Veritas* ve *Symantec*'in teknoloji lisansı için düşük miktarda ücret aldığını belirlemiş ve hesaplamaları sonucu şirketlerin ekstra vergi ödemesi gerektiği ortaya çıkmıştır. İrlanda pek çok ülke gibi ABD tarafından da bir vergi cenneti olarak kabul edilmektedir. Hazine sekreteri John Snow ABD'nin vergi cennetiyle ilgili kurallarının etkin olmadığı görüldüğü için yenileneceklerini belirtmiştir.¹⁰⁴

¹⁰² A.e., s.4-5.

¹⁰³ PWC, a.g.e., s.116

¹⁰⁴ Finfacts Team, "Symantec's \$1 billion tax bill; US IRS in pursuit of Irish tax haven beneficiaries," **Finfacts, Ireland Business & Finance Portal. News: International**,

1.4.2.1. En İyi Yöntem Kuralı

ABD transfer fiyatlandırması kuralları 482-1'nci bölümün (c) bendinde açıklandığı şekilde en iyi yöntem kuralının tanımı aşağıdadır:

(c) *En iyi yöntem kuralı.*—

(1) *Genel: Kontrollü bir işlemin emsal bedel sonucu içinde bulunulan durum ve şartlara göre en güvenilir sonucu verecek yöntem kullanılarak belirlenmelidir. Yöntemler arasında öncelik yoktur ve bir yöntem diğerinden daha güvenilir kabul edilmeyecektir. Başka bir yöntemin neden uygun olmadığına kanıtlanmasına gerek kalmadan istenen yöntem kullanılabilir fakat diğer yöntem açık bir şekilde daha doğru bir sonuç verecekse bu yöntemin kullanılması gerekir. Eğer aynı yöntem birden fazla denenmiş ve farklı sonuçlar alınmışsa, içinde bulunulan durum ve şartlara göre en güvenli olan sonucun kullanılması gerekir.*¹⁰⁵

§482-1(c)'de de belirtildiği gibi vergi mükellefinin transfer fiyatlandırmasının emsal bedele uygunluğunu araştırması için bir yöntem seçmesi gerekir: En iyi yöntem kuralı kapsamında seçilen emsal bedel yönteminin işlemin yapıldığı sıradaki gerçekleri ve şartları doğrultusunda en güvenilir sonucu verecek olan yöntem olması istenmektedir. Çeşitli işleme dayalı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin güvenilirliği aşağıdaki şartların gerçekleşmesine bağlıdır:

- (1) Karşılaştırılabilir kontrolsüz işlemlerin kullanılması ve bunların vergi mükellefinin inceleme altında olan işlemleri ile olan karşılaştırılabilirlik düzeyi,
- (2) Karşılaştırılabilirliği kabul edilen verilerin tam ve doğru olması, ve karşılaştırılabilirliği doğrulamak için yapılması gereken düzenlemelerin güvenilirliği.¹⁰⁶

Endüstriye göre belirlenen ortalama veriler emsal bedel sonucu elde etmekte kullanılamaz. Belirtilmeyen yöntemler en güvenilir emsal bedel sonucunu verecekleri kanıtlandığı sürece kullanılabilirler. Belirlenen bir yöntemin kullanımı sırasında vergi mükellefinin diğer yöntemlerin neden uygun olmadığını kanıtlama zorunluluğu yoktur. Buna rağmen cezaları önlemek adına vergi mükellefinin en iyi yöntemi

December 19, 2007, (Çevrimiçi) http://www.finfacts.com/irelandbusinessnews/publish/article_10005560.html, 7 Nisan 2008.

¹⁰⁵ USTransferpricing, "Which methodology should be applied to determine the arm's length price?" **Best Method Rule**, (Çevrimiçi) http://www.ustransferpricing.com/best_method_rule.html, 4 Nisan 2008.

¹⁰⁶ PWC, **a.g.e.**, 119

seçmeden önce diğer yöntemleri de dikkatle incelediğine dair dokümantasyon gösterebilmesi gerekir.

1.4.2.2. ABD Yöntemleri

En çok uygulanan yöntem olarak karşılaştırılabilir kârlar yöntemi ve kâr paylaşımı yöntemi uygulanmakta olup, özellikle maddi ve gayrimaddi varlık transferlerinde bu iki yöntem tercih edilmektedir. ABD ve OECD yönergeleri şirket içi işlemlerin emsal bedel karakterinin kontrollü işlemlerin bağımsız şirketler arasındaki kontrolsüz işlemlerle karşılaştırılmasıyla ortaya çıktığı konusunda hem fikirdir. Hangi işlemlerin karşılaştırılabilir olduğuna karar verilmesi aşamasında ABD ve OECD aynı konuları ele almaktadır (fonksiyonel analiz, kullanılan varlıklar, göze alınan riskler gibi).

ABD ve OECD yönergeleri emsal bedel durumu göstergesi olarak endüstrilerin ortalama göstergelerini kabul etmemektedir.

OECD ve ABD yönergeleri kapsamındaki bir başka ortak nokta da ilişkili şirket içinde risklerin dağıtılmasıdır. İki tarafın yönergelerinde de hesaba katılması gereken risk çeşitleri: pazar riskleri, yatırımlarla ilgili kayıplar olması riski, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili kayıp riskleri, faiz oranları ve döviz oranlarından doğabilecek olan finansal riskler, vs.'dir.¹⁰⁷

1.4.2.2.1. Karşılaştırılabilir Kârlar Yöntemi

Karşılaştırılabilir kârlar yöntemi maddi ve gayrimaddi varlıkların transferinde işlemin emsal bedel fiyatını araştırmak için kullanılır. Bu yöntem uygulanırken inceleme altında olan taraf ve karşılaştırılabilir tarafın gerçekleştirilen fonksiyonları, kullanılan varlıklar ve göze alınan riskler arasındaki farklar göz önünde bulundurulmalıdır. Bu yöneme göre emsal bedel aralığı araştırılan tarafın ilişkili

¹⁰⁷ A.e., s.140-141.

işlemlerde elde edeceği kâr göstergesi esas alınarak hesaplanan karşılaştırılabilir faaliyet kârı ile belirlenir.¹⁰⁸

Kâr göstergesi kârlar ve masrafların arasındaki ilişkiyi ölçen orandır. Her durumda çeşitli kâr göstergeleri hesaplanabilir. Hangisinin kullanılacağı inceleme altında olan işlemin özelliklerine göre belirlenmelidir. Aşağıdakiler karşılaştırılabilirliğin tespitinde kullanılabilecek oranlardır:¹⁰⁹

Kullanılan sermayenin getiri oranı = Faaliyet Kârı / Duran Varlıklar

Finansal oranlar = Faaliyet kârı / Satışlar ve Brüt Kâr / Faaliyet Masrafları

1.4.2.2.2. Kâr Paylaşımı Yöntemleri

Kâr paylaşımı yöntemleri maddi ve gayrimaddi varlıkların transferinde işlemin emsal bedel karakterini test etmek için belirlenmiş spesifik yöntemlerdir. ABD Yönergeleri'nde karşılaştırılabilirliğin sürekli vurgulanması, kâr paylaşımı yöntemlerinin kullanımını kısıtlamıştır: bu yöntemlerin sadece vergi mükellefinin işlemiyle karşılaştırılabilecek kontrolsüz bir işlem bulunamadığı zaman kullanılması gerekir. Kâr paylaşımı yöntemleri bir işlemdeki tarafların ikisi de değerli gayrimaddi varlıklara sahip olduğu zaman uygulanmalıdır.

Spesifik kâr paylaşımı yöntemleri aşağıdakilerle sınırlıdır¹¹⁰:

(1) Karşılaştırılabilir kâr paylaşımı yöntemi: kontrollü işlem yapan vergi mükellefinin işlemine benzer kontrolsüz işlem yapan bağımsız şirketlerin toplam kârını referans alır.

(2) Arta kalan kâr paylaşımı yöntemi: tarafların katkıda bulunduğu gayrimaddi varlıkların değerini baz alarak, olağan faaliyetlerden kazanılan geliri önce diğer yöntemlerle dağıtır.

¹⁰⁸ A.e., s.123

¹⁰⁹ USTransferpricing, "How profitable are similar transactions among unrelated parties?"

Comparable Profits Method, (Çevrimiçi)

http://www.ustransferpricing.com/comparable_profits_method.html, 4 Nisan 2008.

¹¹⁰ PWC, a.g.e., s.123

Arta kalan kâr paylaşımı yöntemi ve karşılaştırılabilir kâr paylaşımı yöntemi dışında gösterilmiş spesifik bir yöntem yoktur. Gerekirse diğer yöntemler kullanılabilir.

1.4.2.3. Emsallere Uygunluk Aralığı

ABD'nin transfer fiyatlandırması kuralları söz konusu işlemin emsal bedele uygun olması amacıyla hangi yöntemin kullanılacağını tespitinin “en iyi yöntem kuralı” ile belirlenmesini gerektirir.

Emsal bedel kavramının açıklaması IRS 482-1(b)'nci bölümünde aşağıda aktardığımız şekilde yer almaktadır.

Emsal Bedel Standardı – (1) Genel. Kontrollü bir vergi mükellefinin gerçek geliri belirlenirken uygulanması gereken standart, kontrollü tarafın kontrolsüz tarafla emsal bedele uygun işlem yapmasıdır. Kontrollü bir işlem, aynı şartlar altında gerçekleşen kontrolsüz bir işlemle aynı sonucu veriyorsa emsal bedele uygun kabul edilir. Aynı şartlar altında gerçekleşen farklı kontrolsüz işlemlerin bulunması zor olduğu için karşılaştırılabilir işlemler kullanılmaktadır. Kontrollü bir işlemin emsal bedele uygun olup olmadığının değerlendirmesi, en iyi yöntem kuralı altında seçilen yöntemle belirlenir.¹¹¹

¹¹¹ USTransferPricing, “Arm’s-Length Principle,” [USTransferPricing.com](http://www.ustransferpricing.com/arms_length_principle.html), (Çevrimiçi), http://www.ustransferpricing.com/arms_length_principle.html, 8 Ekim 2009.

Tablo 1.8: Ülkeler ve Kullandıkları Emsal Bedel Yöntemleri¹¹²

ÜLKE	Geleneksel İşlem Yöntemleri (OECD)	İşlemsel Kâr Yöntemleri (OECD)	Diğer Yöntem Belirtilmiş	Diğer Yöntem Belirtilmemiş	Yöntem Belirtilmemiş
Amerika (1)	✓	✓	-	✓	-
Arjantin (2)	✓	✓	-	-	-
Avusturya	✓	✓	-	-	-
Almanya	✓	✓	-	-	-
Belçika (3)	-	-	-	-	✓
Brezilya	-	-	-	-	✓
Çekoslovakya (4)	✓	✓	-	-	-
Çin (5)	✓	✓	-	-	-
Danimarka (6)	✓	✓	-	-	-
Filipinler	✓	✓	-	-	-
Finlandiya (7)	✓	✓	-	✓	-
Fransa	✓	✓	-	-	-
Güney Afrika (8)	-	-	-	-	✓
Hindistan (9)	✓	✓	-	✓	-
Hollanda	✓	✓	-	-	-
İngiltere	✓	✓	-	-	-
İrlanda (10)	✓	✓	-	-	-
İspanya (11)	✓	✓	-	-	-
İsveç (12)	✓	✓	-	-	-
İsviçre	-	-	-	-	✓
Japonya	✓	-	-	-	-
Kore (13)	✓	✓	✓	-	-
Letonya (14)	✓	✓	-	-	-
Lüksemburg	-	-	-	-	✓
Macaristan	✓	✓	-	-	-
Malta	-	-	-	-	✓
Meksika (15)	✓	✓	✓	-	-
Norveç	✓	-	-	-	-
Pakistan	✓	✓	-	-	-
Portekiz (16)	✓	✓	-	✓	-
Romanya	✓	-	-	-	-
Rusya (17)	✓	-	-	-	-
Singapur (18)	✓	✓	-	✓	-
Slovenya (19)	✓	✓	-	-	-
Uruguay (20)	-	-	-	-	✓
Yeni Zelanda	✓	-	-	-	-

(1) Amerika, “en iyi yöntem” kuralını uygular.

(2) Ekonomik gerçeği yansıtan bir yöntemin seçilmesi beklenir.

(3) Emsal Bedel Yöntemi davaya göre belirleniyor.

(4) Geleneksel İşlem Yöntemleri’ne öncelik verilmeli.

(5) Çin’in emsal bedel prensibi kuralları sadece bağımlı şirketler için geçerlidir.

(6) Geleneksel İşlem Yöntemleri’ne öncelik verilmeli. Yöntem seçiminde anahtar kelime “karşılaştırılabilirlik”tir.

(7) Finlandiya emsal bedel yöntemlerini sadece kontrol ve sorunların çözümü için kullanıyor.

(8) Transfer fiyatlandırması kuralları hakkında büyük bir belirsizlik var. Emsal bedel kuralları sadece şüpheli durumlarda kullanılıyor.

(9) Yetkili kurul tarafından duruma göre belirlenen yöntemler.

¹¹² Tablo, *IBFD Online*’ın (<http://www.ibfd.org>) “Transfer Fiyatlandırması – Giriş: Ülke Analizleri” bölümündeki bilgilere dayanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

- (10) Transfer fiyatlandırması yasaması bulunmadığı için yöntemler işlem başına, gerektiğinde uygulanıyor.
- (11) KKFY, MAY ve KPY'ne öncelik verilmelidir.
- (12) Geleneksel işlem yöntemlerine öncelik verilmelidir.
- (13) Belirtilen diğer yöntem Berry Oranı'dır.
- (14) 2010'da OECD üyesi olacağı için şu an OECD yöntemleri kullanılmaktadır fakat kanuni zorunluluk yoktur.
- (15) Belirtilen diğer yöntem *Maquila*, montaj, yöntemidir. : ITL madde 216'da montaj endüstrisi için özel bir kural vardır. Montaj operasyonları yapan şirketlerin Meksika'da ITL madde 215 ve 216'ya uydukları farzedilir. 3 gerekliliğe uydukları sürece yabancı şirketlerin Meksika'da devamlı müessese oluşturma durumu olmaz: (a) alakalı taraflarla yapılan işlemler sonucundaki gelir ve düşmelerin belirli değerlerin sonucu olduğunu gösteren belgelerin olması gerekir, (b) vergilendirilebilir kârların toplamı gerekir, (c) alakalı taraflarla yapılan işlemlerden doğan gelir ve düşülebilirlerin İNKMY kullanılarak belirlendiğinin belgelenmesi gerekir. Meksika'da kullanılan bir diğer yöntem de Berry Oranı'dır.
- (16) İşleme uygun olduğu sürece başka metodlar önerilebilir.
- (17) Öncelik sırası: KKFY, TSFY, MAY.
- (18) MAY en çok tercih edilen yöntemdir.
- (19) OECD üyesi olmamasına rağmen yöntemleri kullanıyor.
- (20) Mecbur kalınca OECD yöntemleri kullanılıyor.

1.4.2.4. Maddi ve Gayrimaddi Varlıkların ve Hizmetlerin Transferi

Maddi varlıklar bir şirketin bütün fiziksel varlıklarıdır.

Ana merkezin ilişkili şirketlerinin makine ve alet edevatlarını sağlaması olağan bir durumdur. Bu durum zaten varolan bir şubeye katkıda bulunmak için olabilir. Şubelere verilen maddi varlıklar bağımsız taraftan alınmış veya ana şirket tarafından üretilmiş olabilir. Vergi kurallarına göre bu transferin emsal bedel kurallarına uygun olarak yapılması gerekecektir.

Bina ve araziyle ilgili teslimlerin de emsal bedel kuralına uygun olması beklenmektedir. Ancak bazen alternatif yaklaşımların kullanılmasını gerektiren özel durumlar olabilir. Örneğin, işletmelerin yeniden yapılandırılmasıyla ilgili olarak yapılan varlık transferleri.¹¹³

¹¹³ PWC, a.g.e., s.4-9.

ABD’de gayrimaddi varlıkların transferi ile ilgili yasalar 1992’den beri değişmemiştir ve Bölüm 1.482-3’te aşağıdaki yöntemler emsal bedel fiyat tespiti için önerilmiştir:¹¹⁴

- Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat,
- Yeniden satış fiyatı,
- Maliyet artı ve,
- Kâr bölüşümü yöntemi.

Varlıkların karşılaştırılmasında kontrollü ve kontrolsüz işlemler arasındaki fark emsal bedel fiyatını etkiliyorsa düzenlemeler yapılmalıdır. Bu düzenlemelerde aşağıdaki faktörler göz önüne alınmalıdır:¹¹⁵

- Varlığın kalitesi,
- Kontrat koşulları,
- Piyasanın çeşidi (toptan veya perakende gibi),
- İşlemin gerçekleştiği coğrafi konum,
- İşlemin tarihi,
- Satışla ilgili gayrimaddi varlık,
- Dövizle ilgili riskler.

Bir maddi varlığın değeri ona bağlı olan gayrimaddi varlıklar nedeniyle değişebilmektedir. Alıcının maddi varlığa bağlı olan gayrimaddi varlık üzerinde kayıtsız şartsız hakkı yoksa, bu işlem gayrimaddi varlık transferi olarak kabul edilmemektedir.¹¹⁶

Transfer fiyatlandırması konusunda gayrimaddi varlıklar genel olarak iki kategoriye bölünürler: (1) üretimle ilgili gayrimaddi varlıklar: bunlar üreticinin üretim faaliyetleri ve araştırma ve geliştirme çalışmaları ile oluşturulurlar. (2) pazarlamayla ilgili gayrimaddi varlıklar: bunlar pazarlama, dağıtım ve satış sonrası hizmet çalışmaları ile oluşturulurlar.

¹¹⁴ ITL: International Tax Law, “Regs. § 1.482-3 Methods to determine taxable income in connection with a transfer of tangible property.” **International Tax Law**, (Çevrimiçi) <http://www.intltaxlaw.com/shared/transfer/regs2.htm>, 20 Haziran 2008.

¹¹⁵ A.e., çevrimiçi.

¹¹⁶ A.e., çevrimiçi.

Patentler, formüller, tasarımlar, modeller, **know-how**, telif hakkı, edebi, müzikal veya sanatsal derlemeler, **trademark**, marka isimleri, özel satış hakkı, lisanslar, programlar, sistem, müşteri listeleri, teknik veriler, vb. gayrimaddi varlıklar olarak nitelendirilmektedir.¹¹⁷

Gayrimaddi varlıklar ilişkili şirketler arasında dört şekilde transfer edilebilir¹¹⁸:

- (1) Karşılık için kesin satış,
- (2) Karşılık olmadan kesin transfer – örneğin hediye,
- (3) Telif ücreti karşılığında lisans; bedelin bir seferde ödenmesi, satış yüzdesine göre periyodik ödeme, ünite başına ödeme, şekilde ödenebilmektedir.
- (4) Telif ücretsiz lisans.

Genel bir kural olarak karşılıksız transferler hiçbir ülkenin vergi otoriteleri tarafından kabul edilmez. Bu kuralın dışında kalan özel durumlar vergi cennetlerinin sahip olduğu veya yararlandığı varlıkların transferidir. Gayrimaddi varlıkların lisans yoluyla transfer edilmesi en çok kullanılan yöntemdir.

Bölüm 1.482-4'te önerilen yöntemler aşağıdakilerdir:¹¹⁹

- Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat,
- Karşılaştırılabilir kârlar ve,
- Kâr paylaşımı yöntemi.

Gayrimaddi varlıkların satışları genelde maddi varlıklarınki gibidir; yani satış fiyatının emsal bedel prensibinin belirttiği gibi varlığın satışı sırasında piyasa fiyatına uygun olması gerekir. Bazı ülkelerin vergi otoriteleri, özellikle ABD, emsal bedele uyan işlemin vergi matrahının belli gerekliliklere uygun olmasını ister. Gayrimaddi varlık transferi için ABD vergi yasasında ödenen miktarın gayrimaddi varlığın getirmesi beklenen gelirle orantılı olması istenir.¹²⁰

¹¹⁷ ITL, "Regs. § 1.482-4 Methods to determine taxable income in connection with a transfer of intangible property," **International Tax Law**, (Çevrimiçi) <http://www.intltaxlaw.com/shared/transfer/regs2.htm>, 20 Haziran 2008.

¹¹⁸ IBFD, **Transfer Pricing in the United States**, çevrimiçi.

¹¹⁹ ITL, **a.g.e.**, çevrimiçi.

¹²⁰ PWC, **a.g.e.**, s.120.

Gayrimaddi varlıklar bir yıldan uzun süreyi kapsayan bir anlaşmayla transfer edilmiş ise sürenin sonunda fiyat kontrol edilir ve gerekirse üzerinde düzenlemeler yapılır. Düzenlemelerin gerekliliğine karar verilmesi için kullanıldığı dönem boyunca özellikleri izlenir. Devam eden yıllardaki değeri bu izlemenin sonucunda değişebilecektir.¹²¹

1.4.2.4.1. Üretimle İlgili Gayrimaddi Varlıklar

Patentler ve patentlenmemiş teknik bilgi üretimle ilgili gayrimaddi varlıkların temel olanlarıdır. Patent, devletin ürünü kullanma hakkını ürünü keşfeden kişiye vermesi ve belli bir süre için başkaları tarafından kullanılmasının yasak olmasıdır. Bu süreç ülkeden ülkeye değişmekle beraber ürüne göre de değişebilir. Bazı patentler üzerinde hiçbir değişim hakkı verilmemiştir. Bazı patentlerde üzerinde değişiklik yapabilme imkânı sağlanmıştır. Değişiklik izni verilmeden alınan patentler patentin hayatı süresince sahibi için mutlak monopol oluşturabilir. Değişiklik izni olan patentler, dizaynı kolay bir şekilde değiştirilebilen veya üretimini sağladığı ürünün önemsiz kısımlarında kullanılan patentlerdir.

İlişkili şirketlere patent transfer edilirken, patentin naklettiği monopolün derecesini anlamak çok önemlidir. Emsal bedel fiyatının belirlenmesinde bu husus araştırılmalıdır çünkü sahibine daha fazla koruma sağlayan patentler daha değerlidir.

Teknik bilgi üreticiye üretim gücü veren birikmiş spesifik bilgidir. Bazı endüstrilerde teknik bilginin değeri çok düşüktür, bu yüzden bağımsız taraflar arasında transfer edilmesi durumunda telif ücretleri düşük olur. Bazı endüstrilerde ise teknik bilgilerin telif ücretlerinin yüksek olması beklenir.¹²²

¹²¹ ITL, **a.g.e.**, çevrimiçi.

¹²² PWC, **a.g.e.**, s.6.

1.4.2.4.2. Pazarlamayla İlgili Gayrimaddi Varlıklar

Pazarlamayla ilgili gayrimaddi varlıklar arasında ticari markalar (**trademark**), ticaret isimleri, şirket itibarı, geliştirilmiş satış gücünün varlığı ve müşterilere hizmet sunabilme yeteneği vardır.

Trademark üretilen bir malın isim, logo, vs. formundaki ayırt edilebilen kimliğidir. Ticaret ismi organizasyonun altında işlerini yürüttüğü isimdir. **Trademark** ve ticari isimler sık sık aynıymış gibi kullanılmasına rağmen, **trademark** ürüne ait spesifik olan bir gayrimaddi varlıkken, ticaret ismi şirkete ait spesifik bir gayrimaddi varlıktır. **Trademark**, ürün-spesifik bir gayrimaddi varlık iken belli bir ürün için geçerlidir ve bir isim altında ilk kez satışa sunulduğu an sıfır değeri vardır. Değeri, ürünün hayatı boyunca pazarlama/satış organizasyonları tarafından yükseltilir. Bu, şirket içi fiyatlandırma açısından önemlidir çünkü ürün piyasaya ilk sunulduğunda **trademarkın** değeri olmamasına rağmen eskiden beri satıldığı pazarlarda değeri yüksek olabilir.

Şirket itibarı, bir şirketin birikmiş firma değerini temsil eder ve bazen ticaret adının sinonimi olarak kullanılır. Güçlü itibarı olan bir şirketin, gelişmiş bir satış gücü var demektir. Bu demektir ki firmayı, ürünlerini, ve müşterilerini tanıyan, ürünleri efektif bir şekilde satabilen eğitilmiş bir satış gücü olduğu kabul edilir. Bazı endüstrilerde müşterilere satış sonrası hizmet sunmak ve ürünlerin nasıl kullanılacağını göstermek çok önemlidir. Aslında bazı endüstrilerde gayrimaddi varlıklar şirketlerin ayakta durmasını sağlarlar.¹²³

1.4.2.4.3. İki Farklı Türden Oluşan Gayrimaddi Varlıklar

Modern dünyada bütün gayrimaddi varlıkları üretimle veya pazarlamayla ilgili olarak ayırt etmek zordur. Bazı varlıklar her iki kategoriye de girebilir. Örneğin bir şirketin itibarı ilk günden beri yüksek kalite mallar üretmiş olmasından dolayı yüksek olabilir. Bundan doğan itibar üretimle ilgili bir gayrimaddi varlıktır.

¹²³ A.e., s.7.

Benzer şekilde bir şirketin itibarı reklamcılıkta çok başarılı olmasından dolayı yüksek olabilir. Örneğin müşteriler sarı M harfini gördükleri zaman McDonald's'ı, tik işaretini gördükleri zaman Nike'ı düşünürler. Bu, açık olarak pazarlamayla ilgili bir gayrimaddi varlıktır.

Ürün **software** olduğu zaman işler daha da karışık hale gelmektedir. **Software**'in satılacak bir ürün mü yoksa lisanslanacak bir gayrimaddi varlık mı olduğu belirli değildir. Bazen bu durumlarda faaliyetlerini fiyatlandırmaya ek olarak hesaba katılması gereken stopaj sorunları da doğabilir. Çoğu zaman **software**'in müşterilere transfer edilmesi hem satış hem de lisans özelliklerine sahiptir.

Eğer **software**'in gayrimaddi varlık olduğuna karar verilirse, pazarlama mı yoksa üretimle mi ilgili olduğuna da karar verilmesi gerekir. Cevap ne olursa olsun, şirket içi fiyatlandırma amaçları için “hangi yasal işlem gayrimaddi varlığın değerini geliştirdi?” sorusunun cevabının verilmesi önemlidir. Gayrimaddi ürünü geliştiren ilişkili şirket bu ürünü kullanılması için diğer ilişkili şirkete satarken emsal bedele uygun fiyatlandırma yapmalıdır.

Bir gayrimaddi varlığın transfer fiyatlandırması amaçları doğrultusunda uygun bir değeri olması için bilançoda gözükmesi gerekmez. Uygulanan muhasebe kuralları ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği için herhangi bir bilançodaki değerleri farklı olacaktır. Bir piyasada çok iyi bilinen ve değerli olan bir ticaret isminin başka bir piyasada hiçbir değeri olmayabilir.

Kendilerine ait teknik bilgileri olan şirketler, bunların rakiplerinin eline geçmesinden korktukları için teknolojiyi patentlemeyebilirler. “Teknik bilgiler” standart bir makinenin dizaynının değiştirilmesi, yenilikçi üretim yöntemleri, vs. olabilir. Bir fabrikaya bakılırken içeride sahibinin rakiplerine göstermek istemeyeceği bir şey olup olmadığına dikkat edilmelidir. Eğer böyle bir durum varsa, transfer fiyatlandırması analizini yapan kişi üretimle ilgili değerli bir gayrimaddi varlık bulmuş demektir. Tabii ki varlığın değerinin üretimini kimin yaptığı, varlığın şirket için olan değeri, vs.'nin belirlenmesi için ayrıntılı inceleme yapılması gerekecektir.¹²⁴

¹²⁴ A.e., s.8-9.

1.4.3. AVRUPA BİRLİĞİ TRANSFER FİYATLANDIRMASI KURALLARI

27 farklı vergi uygulamasının olması tek bir Avrupa Pazarı'nın oluşmasının engeli olarak görülmektedir. Bundan dolayı Avrupa'da gelir vergisi kurallarının ağırlığını azaltmaya ve çifte vergilendirmeyi engellemeye yönelik çalışmalar yapılmaktadır.¹²⁵

AB Konseyi 23 Temmuz 1990 tarihinde Komisyonun önerisi doğrultusunda AB çerçevesinde uluslararası platformda şirketlerin vergilendirilmesiyle ilgili üç ölçü sunmuştur:¹²⁶

1. **The Mergers Directive – Birleşme Direktifi:** Farklı üye ülkelerdeki şirketlere ilişkin hisse alım satımı, varlıkların transferi, birleşme ve bölünme konularında yapılacak vergilendirmeye ait ortak sistem direktifi.
2. **The Parent/Subsidiary Directive – Ana Şirket/Bağımlı Şirket Direktifi:** Farklı üye ülkelerdeki ana ve bağımlı şirketlere uygulanabilecek vergilendirmeye ait ortak sistem direktifi.
3. **Arbitration Convention – Tahkim Anlaşması:** İleriki bölümlerde ayrıntılı bir şekilde ele alacağımız, bağlantılı şirketlerin kârlarının düzeltimi ile ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması.

AB'nin 1996'dan itibaren değişim gösteren vergi politikası özetle aşağıdaki gibidir:¹²⁷

- 1995-1997: Yeni bir yaklaşım – **The Tax Package** (Vergi Paketi)
- 1997-2005: **Tax Package**'nin görüşülmesi ve uygulanması
 1. Yönetmelik/Zararlı Vergi Rekabeti
 2. Tasarruf (birikmiş para) vergilendirmesi
 3. Royalty ve faizler direktifi

¹²⁵ TP Week, "Seeking a European approach to transfer pricing," **Transfer Pricing Week News**, October 31, 2007, (Çevrimiçi)
<http://www.tpweek.com/Popups/PrintArticle.aspx?ArticleID=1685011>, 17 Nisan 2008.

¹²⁶ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.205.

¹²⁷ Michael Aujean, "Tax policy for a cooperative EU commonbase and coordination," **European Commission Taxation and Customs Union**, (Çevrimiçi)
http://www.iiea.com/images/managed/events_attachments/Slides%20IEA%20Dublin%20CCCTB%20Coordination%2006%20June%202007.ppt, 23 Temmuz 2008.

- 2001-2006: AB'de vergi yaklaşımının tamamlanması
 1. Vergi politikasının açıklanması (Mayıs 2001)
 2. Kurum vergilendirmesi hakkındaki çalışmaların ve raporların açıklanması (Ekim 2001)
 3. Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı (**Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB**) ve hedef alınan çözümler (direktiflerin düzeltilmesi – JTPF)
 4. Vergi sistemlerinin koordinasyonu (Aralık 2006)

Ulusal şirketlere oranla uluslararası şirketlerin vergi yükümlülüğünün daha ağır olması, ulusal vergi sistemlerinin farklı olması nedeniyle çifte vergilendirmenin ortaya çıkması, AB'deki yirmiyedi farklı vergi sistemiyle çalışmanın getirdiği giderlerin yüksek olması ortak vergilendirme sistemini gerektirmiştir.¹²⁸

Deloitte Touche Tohmatsu (DTT) üyesi firmalar vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırması işlemlerinin daha güvenli olması için Avrupa vergi politikasını şekillendirmek için çalışmaktadırlar. Bu amaç doğrultusunda EUJTPF (**European Union Joint Transfer Pricing Forum**: AB Birleşik Transfer Fiyatlandırması Forumu) yapılmıştır. Bu forumda DTT'nin önerdiği transfer fiyatlandırması dokümantasyonu kabul edilmiştir.¹²⁹

Bu çalışmada DTT üye firmaları, Pan-Avrupa karşılaştırılabilir şirketlerini esas alan Pan-Avrupa dokümantasyonu yaklaşımının ülkelerin her birinin ayrı dokümantasyon hazırlama sorumluluğundan kurtularak ortak kabul edilebilecek dokümantasyon kurallarının daha güvenilir olduğunu bildirmişlerdir. Çalışmada gerçek durumlar ve dokümantasyonlar sunulmuştur. Pan-Avrupa karşılaştırılabilirleri her durum için uygun olmasa da bunların tercihinde ekonomik nedenler de gösterilmiştir. Bunlardan bazıları aşağıdakilerdir:¹³⁰

¹²⁸ A.e., çevrimiçi.

¹²⁹ Deloitte, "Pan-European Transfer Pricing Approach: Reaching the Finish Line," **Move Forward**, December 12, 2007, (Çevrimiçi) http://www.deloitte.com/dtt/cda/content/us_tax_tp_E1M_Mini-whitepaper_2007.pdf, s.2, para. 2 17 Nisan 2008.

¹³⁰ A.e., s. 2-5.

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

2001 yılından beri AB, ortak kurumlar vergisi matrahını oluşturmak için yavaş fakat emin adımlar atmaktadır. Avrupa Komisyonu, AB üyesi ülkelerin, AB vergi matrahına katkı sağlamak amacı doğrultusunda kendi vergi oranlarını belirleyeceklerini bildirmiştir. Komisyon'un amacı Avrupa Birliği'ni 2010 yılına kadar dünyadaki en büyük ortak bilgiyi kullanan ekonomi haline getirmektir.

Ülke ve şirketlerin çoğundan destek gören Komisyon, Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı (CCCTB) Çalışma Grubu'nu oluşturmuştur. Bu grupta yer alan üye ülkelerin temsilcilerinin başkanlığını Komisyonun vergi ve gümrük ile ilgili bölümünden bir yetkili yapmaktadır. Grup yılda dört kez toplanmakta ve vergi matrahını oluşturan yapısal unsurlar hakkında görüşmektedir. CCCTB sadece AB'den sorumlu olmasına rağmen grup aynı zamanda uluslararası vergi matrahlarının AB vergi matrahına olan etkisini de göz önünde bulundurmak zorundadır.¹³¹

Avrupa Komisyonu ÇÜlerin vergilendirilmesinde ortak dokümantasyon olması ile ilgili "Davranış Kuralları" hazırlamıştır. Komisyonun önerisine göre ÇÜlerin transfer fiyatlandırması dokümantasyonları aşağıdaki iki ana bölümden oluşmaktadır.¹³²

¹³¹ Joann Martens-Weiner, "A New Way of Thinking About Company Tax Reform in the European Union," **Institute of European Affairs**, February 7, 2006, (Çevrimiçi) http://www.iiea.com/images/managed/events_attachments/WeinerPaper.pdf, 22 Temmuz 2008.

¹³² EUROPA Press Releases, "Company taxation: Company adopts Code of Conduct concerning transfer pricing," **Europa Press Room**, November 10, 2005, (Çevrimiçi)

- **Masterfile (Ana Dosya)**: Bu dosyanın içinde genel şirket bilgileri, şirketin iş stratejisi, ilişkili AB şirketleri ile yaptığı işlemler ve transfer fiyatlandırması işlemleri hakkında bilgiler bulunmalıdır.
- **“Country-Specific Documentation” (Ülkeler İçin Standart Dokümantasyon Seti)**: Grup içi işlemlerde yer alan her üye ülke hakkında bilgi bu sette bulunmalıdır; ülke içindeki işlemlerin meydana getirdiği nakit akışı, kontrat süreleri, kullanılan transfer fiyatlandırması yöntemlerinden sadece o ülke için geçerli olanların belirtilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki davranış kuralları ile ilgili Avrupa Komitesi'nin önerdiği ortak Pan-Avrupa yaklaşımı aşağıda açıklanmıştır:¹³³:

- Üye ülkeler, AB'deki ilişkili şirketler için standartlaşmış transfer fiyatlandırması dokümantasyonunu kabul etmelidirler,
- Pan-Avrupa transfer fiyatlandırması dokümantasyonu ÇUİler için zorunlu olmamalıdır (ÇUİler AB'deki ve AB'de bulunan şirketlerin ilişkili şirketleridir¹³⁴),
- Üye ülkeler küçük ve orta boy şirketlerin dokümantasyon yükümlülüğünün büyük şirketlerinki kadar kapsamlı olmasını beklememelidirler,
- Üye ülkeler inceleme konusu işlemle ilgisi olmayan dokümanları talep etmemelidirler,
- Vergi mükellefi uygun bir zaman içinde dokümantasyon gerekliliklerini yerine getirdiği sürece üye ülkeler tarafından bu konuyla ilgili cezaya tabi tutulmamalıdır.

Ortak dokümantasyonun hazırlanması ve transfer fiyatlandırması stratejilerinin Pan-Avrupa'ya göre düzenlenmesinin amacı vergi mükellefleri ve otoritelerine kolaylık sağlamak ve uyum giderlerini mümkün olduğu kadar azaltmaktır.¹³⁵

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/05/1403&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>, 28 Temmuz 2009.

¹³³ Deloitte, **a.g.m.**, s.2, para. 4 &5.

¹³⁴ EUROPA Press Releases, **a.g.e.**, çevrimiçi.

¹³⁵ Deloitte, **a.g.m.**, s.2, para. 6 &5.

Transfer Pricing Week'de AB ülkeleri arasındaki farklılıkları ortaya koyan bir araştırma yapılmıştır. Tablo 1.9 araştırmanın sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 1.9: Transfer Pricing Week'in Araştırmasının Sonuçları

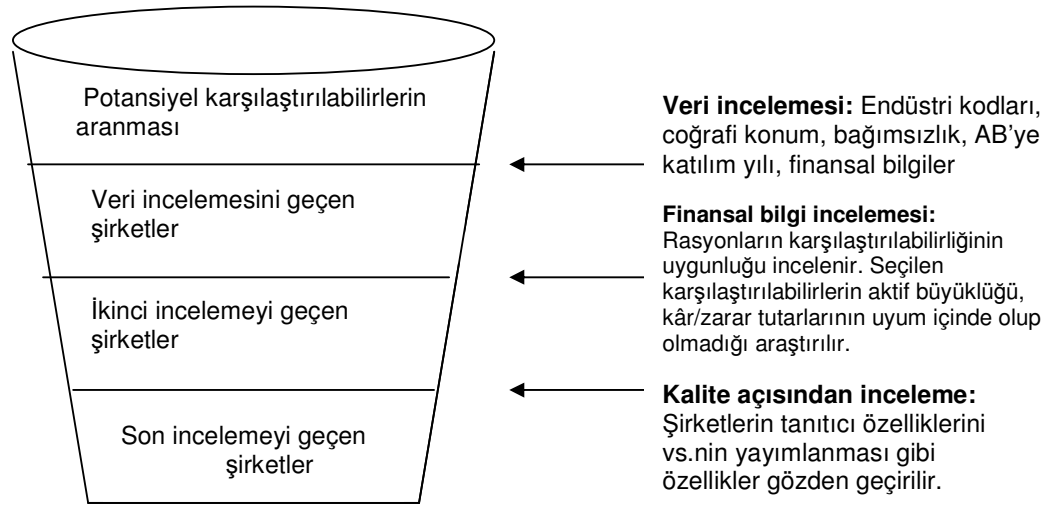
	Yasama	Dokümantasyon Gereklilikleri	Uygulama	Cezalar	Vergi İdaresine Bilgi Verme Yükümlülüğü	Yerel Karşılaştırılabilirler	Karşılaştırılabilirlikte Kullanılacak Pan-Avrupa Verileri	PFA Kullanılıyor mu?
Almanya	✓	✓	Katı	%5-10	İstek üzerine	Tercih ediliyor	Pratikte sıkça kullanılıyor	✓ (ama sadece iki taraflı)
Avusturya	✓	✓	Gelişmekte	Spesifik TF cezası yok	✗	Tercih ediliyor	Kabul ediliyor	✗
Belçika	✓	✗	Katı	Spesifik TF cezası yok	✗	Tercih ediliyor	Kabul ediliyor	✓
Danimarka	✓	✓	Katı	Gizlenen matrahın iki katı + %10 ceza	Yıllık vergi beyannamesi	Tercih ediliyor	Kabul ediliyor	Resmi kurallar yok
Finlandiya	✓	✓	Gelişmekte	€25,000'e kadar ek vergi	Yıllık vergi beyannamesi	Tercih ediliyor	Kabul ediliyor	✗
Fransa	✓	✓	Katı	Spesifik TF cezası yok	✗	Tercih ediliyor	Kabul ediliyor	✓
Hollanda	✓	✓	Katı	Spesifik TF cezası yok	Yıllık vergi beyannamesi	Tercih ediliyor	Kabul ediliyor	✓
İngiltere	✓	✓	Katı	Eksik ödenen vergi miktarının %100'ü	✗	Tercih ediliyor	Kabul ediliyor	✓

	Yasama	Dokümantasyon Gereklilikleri	Uygulama	Cezalar	Vergi İdaresine Bilgi Verme Yükümlülüğü	Yerel Karşılaştırılabilirler	Karşılaştırılabilirlikte Kullanılacak Pan-Avrupa Verileri	PFAlar Kullanılıyor mu?
İrlanda	✖	✖	Gelişmekte	Spesifik TF cezası yok	✖	✖	Kabul ediliyor	✖
İspanya	✓	✓	Gelişmekte	Eksik ödenen verginin en az %15'i	Yıllık vergi beyannamesi	Tercih ediliyor	Yerel karşılaştırılabilirler yoksa	✓
İsveç	✓	✓	Katı	Genel vergi cezaları (%20-%40)	İstek üzerine	Tercih ediliyor	Kabul ediliyor	Gelişmekte
İsviçre	✖	✖	Gelişmekte	Spesifik TF cezası yok	✖	✖	Kabul ediliyor	✓
İtalya	✓	✓	Katı	%200'e kadar	Yıllık vergi beyannamesi	Tercih ediliyor	Bazı durumlarda	✓
Norveç	✓	✓	Katı	%60 ek vergi	Yıllık vergi beyannamesi	Tercih ediliyor	Yerel karşılaştırılabilirler varsa	✖
Portekiz	✓	✓	Gelişmekte	Spesifik TF cezası yok	Yıllık vergi beyannamesi	Tercih ediliyor	Bazı durumlarda	✖
Yunanistan	✓	✓	Katı	Fark üzerinde %10 faiz	✖	Tercih ediliyor	Mümkün	✖

Kaynak: TP Week, a.g.m., çevrimiçi.

En çok kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin AB üyesi ülkeler arasında sürekli kullanımının kabul edilmesi önemli bir aşamadır. Araştırmaya göre en çok kullanılan yöntem İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi'dir (İNKMY). Bu yöntem Pan-Avrupa karşılaştırılabilirleri kullanarak işlemlerin emsal bedele uygunluğunun hesaplanmasında en güvenilir yöntemdir.¹³⁶

Şekil 1.2: Karşılaştırılabilir Şirket İnceleme Süreci:



Kaynak: Edwin Gommers, Jaap Reyneveld ve Henrik Lund, "Pan-European Comparables Searches: Enhancing Comparability Using Diagnostic Ratios," **IBFD Online – International Transfer Pricing Journal**, July-August 2007, s. 220, (Çevrimiçi) http://www.ibfd.org/portal/Product_itpi.html, 29 Aralık 2007.

Avrupa Birliği'ndeki ekonomik birliğin gelişimi sonucunda Avrupa Komisyonu, AB üyesi ülkelere ÇÜİleri nasıl vergilendirdiklerini gözden geçirmelerini önermiştir.¹³⁷ Avrupa Komisyonu AB'li ÇÜİlerin ortak bir vergi matrahı hesaplama ve ortak bir formül kullanarak yerel oranlarda vergilendirmeyi gerçekleştirme şanslarının olduğunu belirtmiştir.

ÇÜİlerin üye ülkelerde gelirlerinin dağıtılmasında tek bir formülü kullanmaları ülkelerin yerel vergi uygulamalarını engellemektedir. Bunun tam tersine yerel vergi oranı ortak formüllü ve ortak vergi matrahlı bir sistemde de etkisi

¹³⁶ A.e., s.2-3.

¹³⁷ Joann Martens-Weiner, a.g.e., s.12.

yüksek olan bir araçtır. Üye ülkeler kendi vergi oranlarını belirleyebildikleri sürece rekabetin içinde yer alabilecek, yeni yatırımları kendilerine çekebileceklerdir.¹³⁸

Avrupa Birliği'nin yayınları 2008 yılını AB'yi tek bir ekonomi haline getirme çalışmalarının son tarihi olarak gösteriyorsa da resmi Internet sayfalarında bu amaca ulaşıp ulaşılmadığı konusunda bir bilgiye rastlanmamaktadır.¹³⁹

1.5. TÜRKİYE'DEKİ TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMALARI

Aşağıdaki bölümde örtülü kazanç dağıtımı, örtülü kazanç dağıtımında hazine zararı kavramı, halka açık şirketlerin transfer fiyatlandırması konusundaki uygulamaları, ilişkili şirketlerde grup içi hizmet dağıtımı, gümrük idarelerinde emsal bedel yaklaşımı ve serbest bölge işlemleri hakkında ayrıntılı bilgiler verilmiştir.

1.5.1. Örtülü Kazanç Dağıtımı

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler olan sermaye şirketleri “ortaklarından ayrı hukuki kişilikleri olan ve kâr elde edip bunu kendisini meydana getiren ortaklarına aktarmayı amaç edinen oluşumlardır.” Diğer pek çok ülke gibi Türkiye’de de aktarılan miktarların vergilendirilmesi gerekmektedir. Sermaye şirketleri kurumlar vergisi ödendikten sonraki kârlarını dağıtırlarken; kâr payı alan gerçek kişilerin vergisinden mahsup edilmek üzere stopaj yaparlar. Ortak şirketlere kâr dağıtımı yapılması halinde bu kâr payı iştirak kazancı adı altında kârı elde eden şirket yönünden vergiden istisna edilir. Elde edilen kâr payları kendi ortaklarına dağıtım esnasında stopaja tabi tutulmaktadırlar.

¹³⁸ Joann Martens-Weiner, “Formulatory Apportionment and Group Taxation in the European Union: Insights from the United States and Canada. Working Paper No: 8/2005,” **European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union**, 2005, (Çevrimiçi) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/2004_2073_EN_web_final_version.pdf, s. 7.

¹³⁹ Internet sitesi <http://ec.europa.eu/> (Çevrimiçi).

Kurumlar Vergisi ödendikten sonraki kâr dağıtımı “normal yollardan” veya “dolaylı yollardan” yapılabilir. Dağıtımı dolaylı yollardan yapan sermaye şirketinde, kurum kazancını düşük göstermek amacıyla, kâr-zarar hesabını doğrudan etkileyen alım, satım, imalat, inşaat işlemlerinin, hizmet ilişkilerinin, kiralama veya kiraya verme, ödünç para alma ve verme işlemlerinin ve ücret ödemelerinin gerçeğe aykırı büyüklükte veya küçüklükte gösterilerek kurum bünyesinde kalması gereken bir kazancın kurum ortaklarına veya kanunda sayılan diğer kişilere aktarılması “örtülü kazanç dağıtımı” sayılmaktadır.¹⁴⁰

21 Haziran 2006 tarihinde 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 26205 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır. Bu kanunla örtülü kazanç uygulamaları yeniden düzenlenmiş, 5422 sayılı eski KVK'nın “Örtülü Kazanç” başlıklı 17'nci maddesi “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığını almıştır. OECD'nin ilgili düzenlemeleri dikkate alınarak hazırlanan 13'üncü madde şöyledir:

“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 altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

¹⁴⁰ Şükrü Kızılot. **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları 2002, s.185.

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

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

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar 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) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.¹⁴¹

Emsal bedel tespiti transfer fiyatlandırmasının temel unsurudur. Şirketin yaptığı işlemlerde örtülü kazanç dağıtımı olup olmadığı işlemin bedelinin emsal bedelle karşılaştırılmasıyla belli olur. Bulunan emsal bedel örtülü kazancın tespitinde kullanılacaktır.

Emsallere uygunluk ilkesi kapsamında karşılaştırılabilirlik analizi ile ilgili Tebliğ 1'de verilen örnekler şöyledir:

¹⁴¹ Kurumlar Vergisi Kanunu, Sayı: 26205, Kanun No: 5520, Kabul Tarihi: 13.06.2006, 21 Haziran 2006 Tarihli Resmi Gazete.

“Örnek 1:

Tam mükellef (B) Kurumu, Türkiye'deki ilişkili şirketi (C)'ye ve ilişkili olmayan (D) ve (E) şirketlerine pamuk satmaktadır. İlişkili şirkete yapılan satışlarda ürünün taşıma masrafları (B) kurumunca karşılanmakta iken, ilişkili olmayan şirketler söz konusu ürünü doğrudan (B) kurumundan almaktadır. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasında başka bir farklılık tespit edilememiştir. (B) kurumunun ilişkili şirketi (C)'ye uygulayacağı emsallere uygun fiyat, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasındaki maddi farklılığın düzeltimi yapıldıktan sonra tespit edilecektir.”

Transfer fiyatlandırması yöntemlerini belirlemek Bakanlar Kurulu'nun görevidir. İlişkili kişilerle yapılacak işlemlerde kullanılacak olan transfer fiyatlandırması yöntemi mükellefin isteği üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir.

“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No: 1'in üçüncü bölümü ilişkili kişi kavramını açıklamaktadır. 3.1.3. numaralı bölümde “Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar” örnekler verilerek, ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bölümün 7'nci paragrafı şöyledir:¹⁴²

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

Tebliğe, bu paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki kısım eklenmiştir:

“Örneğin; Almanya'da bulunan (A) şirketi Türkiye'de yerleşik (B) şirketine motorlu araç ve yedek parça satmakta olup (B) şirketi söz konusu ürünlerin Türkiye'ye ithali ile yurtiçine satış hakkına sahip bulunmaktadır. (A) şirketi ile Türkiye pazarında dağıtıcı (distribütör) olarak faaliyette bulunan (B) şirketi ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Yurtdışında bulunan şirketin Türkiye pazarında bir veya birden fazla dağıtıcı ile alım-satım faaliyetinde bulunması

¹⁴² Maliye Bakanlığı, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:1**, Resmi Gazete No: 26704, Resmi Gazete Tarihi: 18/11/2007.

durumu değiştirmeyecektir. Dolayısıyla aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, yurtdışında bulunan bir kurum ile Türkiye’de dağıtıcı olarak faaliyette bulunan kurum ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan (B) şirketinin, (A) şirketinden aldığı motorlu araç ve yedek parça satışını Türkiye’de yirmi bir ilde bulunan bayileri aracılığıyla gerçekleştirmesi durumunda, (B) şirketi ile bayileri, bayiliğin konusunu oluşturan işlemler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.”¹⁴³

Bu değişiklikle yurtdışında bulunan bir kurum ve Türkiye’deki distribütör, aralarında ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığına bakılmadan ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.¹⁴⁴

1 seri no’lu genel tebliğin 7.1 numaralı, “Yıllık Belgelendirme” konulu bölümünde, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları mal ve hizmet alım satım işlemlerini “TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM ve ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM”u doldurarak, kurumlar vergisi beyannamesine ek olarak belgelemeleri gerekmektedir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükelleflerin yurtdışı işlemlerine ilişkin olarak “YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU”nu hazırlamaları ve istendiği an inceleme yetkilileri ve vergi dairesine ibraz etmeleri mecburidir. Söz konusu bilgi ve belgeler şöyledir:¹⁴⁵

- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,

¹⁴³ **A.e.**

¹⁴⁴ Feyyaz Yazar, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Son Değişiklikler,” **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2008, Sayı: 321.

¹⁴⁵ Maliye Bakanlığı, **a.g.e.**, Bölüm 7.1.

- Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:2'de yukarıdaki bölümün üçüncü paragrafı aşağıdaki gibi değiştirilmiş ve eklemeler yapılmıştır:¹⁴⁶

“Ancak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi; gelir vergisi mükellefleri de ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi ve yurtdışı işlemlere ilişkin olarak aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri, istenmesi durumunda, İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz ederler.”

“Buna göre;

- *Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi ve yurtdışı işlemleri,*
 - *Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi işlemleri,*
 - *Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurtdışı işlemleri,*
- için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekmektedir.*

Dolayısıyla,

- *Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurtdışı işlemleri,*
 - *Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi işlemleri,*
 - *Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi ve yurtdışı işlemlerine,*
- İlişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır.Ancak rapor hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edecekleri tabiidir.”*

Transfer fiyatlandırması Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülkede karmaşık bir uygulama olarak görülmüş, Türk Vergi Sistemi'ne tam oturamamış ve daha ilk aşamada zorluklarla karşılaşmıştır. Böylece de uygulamanın revizyona tabi tutulması gerektiği gerçeği ortaya çıkmıştır. Örneğin, kanunun 13/2'nci maddesinde yer alan ve Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi gereken “ülke ve bölgeler” ilan edilmemiştir. Oysa ilişkili kişilerin saptanması için bu liste gereklidir. Diğer ülkeler gibi Türkiye'nin transfer fiyatlandırması uygulaması da ilişkili kişi üzerinde yoğunlaşmıştır ve yapılacak ıslah ve düzeltmelerde bu sorun üzerinde durulması gerekecektir. Transfer fiyatlandırması uygulaması gelir vergisi mükelleflerinde bir

¹⁴⁶ A.e.

korku ve endişe yaratmış, bu konuda daha dikkatli ve titiz davranmaları gerektiğini göstermiştir. Yöntem iyi oturur ve çalışmaya başlarsa, Türkiye’de vergi gelirlerinde hissedilir bir artış olacağı açıktır.¹⁴⁷

5422 sayılı eski KVK sadece sermaye şirketleri için geçerliyken, 5520 sayılı yeni KVK tüm kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır. Yeni kanunda eski kanundan farklı olarak örtülü kazancın dağıtılacağı kişilerle ilgili aktardığımız belirlemeler ve emsal ölçüsünün nasıl kullanılacağı net biçimde tanımlanmıştır. Buna rağmen ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayandığından, uygulamada çeşitli sorunlarla karşılaşıldığı görülmektedir. Bununla birlikte karşılaştırılabilirlik analizinde de karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, işlemlerin gerçekleştiği piyasanın özellikleri (hacmi ve yeri gibi) ve piyasadaki ekonomik koşulları ile kurumların iş stratejilerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Sözü edilen işlemler gerçekleştirildikten sonra tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtılmışsa, 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 sayılmaktadır.

Vergi idareleri arasında transfer fiyatlandırmasının gerçeğe uygun belirlenmemesi çok uluslu işletmelerde vergi matrahında aşınmaya neden olarak kurum kazancının vergi yükünün nispeten düşük olduğu ülkeye kaymasına neden olduğundan sözü edilen vergi kaybı özellikle de Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler açısından büyük bir sorundur.

Türkiye’de halka açık sınırlı sayıda şirketin sınırlı mali bilgileri dışında kamuya açık bilgilere yasal yollardan erişebilmek mümkün değildir. Bunun nedeni rekabet koşulları nedeniyle firmaların fiyat ve ürünlerinin ya da hizmetlerinin niteliklerine ilişkin şeffaf veri teminine tam olarak ulaşamamasıdır. Oysa kanunda tanımlanan tüm yöntemlerde fiyat veya kâr marjlarının emsale uygunluğu

¹⁴⁷ Selahattin Tuncer, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Yönteminin Genel Eleştiri ve Değerlendirmesi,” **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 16, Sayı: 186, Haziran 2008.

aranmaktadır. Bu durum transfer fiyatlandırmasında yöntem seçimini kısıtlamaktadır. Dolayısıyla ilerleyen süreçte ülkemizde de karşılaştırılabilir fiyat yöntemi yerine, kâr bölüşüm yöntemi ve diğer yöntemlerin daha sıklıkla tercih edilmesi beklenmektedir. Bunun yanında mevzuatta mükelleflerin yöntem seçiminde serbest bırakılmış olmaları istenilir bir uygulama olarak görülebilir. Ancak hangi durumlara göre işletmeler için uygun olacak emsalin nasıl bulunacağı konusunda, yeterli açıklama bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığı'nca, ülkemizde bu konuda ilerde emsal bulunabilecek veri havuzları oluşturulmalıdır.¹⁴⁸

Türkiye'de 5520 sayılı Kanun'un 13'ncü maddesinin (5)'inci fıkrasıyla PFAlar yürürlüğe girmiştir. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:1 ve 2'de yapılan açıklamalara göre 01/01/2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01/01/2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurtdışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, 01/01/2009 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyette bulunmayan tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin birbirleriyle ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemlere ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurabileceklerdir.

Ülkemizde 1 Ocak 2009'dan itibaren PFAlara başvuru ücreti 28,000TL (18,400\$ veya 13,100€), yenileme ücreti ise 22,400TL (14,720\$ veya 10,500€) olarak belirlenmiştir.¹⁴⁹

¹⁴⁸ Işıl Fulya Orkunoğlu, "Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Seçimi," **Vergi Sorunları Dergisi**, Kasım 2008. Yıl 31. Sayı: 242.

¹⁴⁹ KPMG, **Global Transfer Pricing Review 2009**, s.137.

1.5.2. Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı

Transfer fiyatlandırması uygulamalarında hazine zararı 5422 sayılı eski KVK'nın uygulanması esnasında 17'nci madde ile gündeme gelmiştir. Bu kanun maddesi ile ilgili uyuşmazlıkların yargıya intikalinde hazine zararı olmadığında mükelleflerin lehine kararlar çıkmıştır.

Hazine zararı kavramı iki ya da daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılan işlemler sonucunda, hazinenin bu kişilerden alması gereken toplam verginin kaybını ifade eder. Alınması gereken verginin kısmen veya tamamen ortadan kalkması durumunda bu kayıp mutlak nitelikte olabilir veya verginin sonraki dönemlere sarktığı durumlarda dönemsel olabilir.¹⁵⁰

Örtülü kazanç dağıtımında hazine zararı, yani vergi kaybı olup olmadığına bakılması önemli bir yaklaşımdır. Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesine göre *vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk etmemesi ya da eksik tahakkuk etmesi, "vergi ziyayı" olarak nitelendirilmektedir.*¹⁵¹

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:3'te "13. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

"13.4 Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında hazine zararı

5766 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" konusunu düzenleyen 13'üncü maddesine aşağıdaki yedinci fıkra eklenmiş ve mevcut yedinci fıkra sekizinci fıkra olarak değiştirilmiştir.

*(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya temsilcilerin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurtiçindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığına 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.*¹⁵²

¹⁵⁰ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s.22.

¹⁵¹ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s.323.

¹⁵² Gelir İdaresi Başkanlığı, **3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği**, Resmi Gazete No: 27060, Resmi Gazete Tarihi: 20/11/2008.

Yapılan bu değişiklikle, yurtiçi işlemlerle ve kurumların kendi aralarındaki işlemlerle sınırlı olarak, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde kazancın örtülü olarak dağıtıldığına kabulü hazine zararının doğmasına bağlanmıştır.

Yeni düzenleme sadece kurumlar arası işlemler için geçerlidir. Kurumlar ile ilişkili gerçek kişiler arasındaki işlemlerde örtülü kazanç dağıtımının varlığı Hazine zararının doğması şartına bağlı değildir. Bu işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller uygulanması halinde, Hazine zararı doğmasa da kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilecektir.¹⁵³

İki kurumun vergi mükellefiyetlerinin farklı olması halinde birbirine örtülü kazanç dağıtımında bulunan taraflardan biri kurumlar vergisine, diğeri gelir vergisine tabidir. Böyle olunca, bir kazancın iki mükelleften herhangi birinde vergilendirilmesinin farklı sonuçlar doğuracağı açıktır. Hazine zararı bulunmaması durumunda ortada sorun olmadığını söylemek yanlış olacaktır. En doğru çözüm, ortada iki tarafın vergilendirme rejiminin yarattığı fark kadar sorun olduğunu dikkate almaktır. Gelir vergisi oranları artan oranlı tarife üzerinden, kurumlar vergi oranı ise sabit oranlı (günümüzde %20) alınmaktadır. Bu farklı vergilendirme oranından dolayı ortaya çıkan hazine zararı olabilecektir.¹⁵⁴

Türkiye’de ise 5422 sayılı eski KVK’da sıkça gündeme gelen, örtülü kazanç dağıtıldığı zaman bir tarafın gider yazdığı tutarı diğer tarafın gelir yazdığı ve vergisini ödediği, bu şekilde de hazine zararı olmadığına yönelik eleştiriler yeni kanunda bu konunun düzeltilmesine neden olmuştur. Eski kanunda kazancın aktarıldığı firma için bir düzeltme yapma şansı bulunmamaktaydı. Bu durum 5520 sayılı kanunun daha önce aktardığımız 13’üncü maddesinin 6’ncı bendinde düzeltilmiştir.

¹⁵³ Recep Bıyık, “Transfer fiyatlandırmasında ne değişti?” **Vergi Portalı**, 20.06.2008, (Çevrimiçi) <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=237>, 24 Mayıs 2009.

¹⁵⁴ Oğuz Çetinkaya, “Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranması Doğru Yaklaşımdır – I,” (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2002033011.htm, 21 Nisan 2009.

ÖRNEK: “2007 yılında 25.000 TL kâr beyan edip, daha sonra, hakkında mal alım satımlarında örtülü kazanç dağıttığı gerekçesi oluşturulan, 100.000 TL matrah farkı üzerinden vergi tarh edilen mükellefin (anonim şirket) kazancı aktardığı karşı tarafa göre oluşacak farklı düzeltme ihtimalleri aşağıdaki gibidir:

- *Kazanç Aktarılan Kişi Gelir Vergisi Mükellefi Gerçek Kişi İse:* Yukarıdaki kurumun yapılan tarhiyat kapsamında vergiyi ödemesi şartı ile, gerçek kişi ticari kazanç matrahını 100.000 TL azaltacak ancak tam mükellef kurumdan aldığı kâr payını kazancına ilave edecek ve doğal olarak GVK 94’üncü madde kapsamında tevkifat gündeme gelecektir.
- *Kazanç Aktarılan Kişi Kurumlar Vergisi Mükellefi İse:* Bu halde faaliyet kârı 100.000 TL azalıp iştirak kazancı 100.000 TL arttığından kurum kazancının ticari kâr bölümü değişmeyecektir. Ancak iştirak kazancı tam istisna kapsamında olduğundan kurumun varsa matrahı azaltılacak ve vergi iadesi gündeme gelecektir. Kurum zararda olan ya da yatırım indiriminden yararlanan bir mükellef ise bu hususlar düzeltilecek, herhangi bir iade olmayacaktır. Kazancın aktarıldığı kurumun tam yada dar mükellef olması sonucu değiştirmeyecektir.
- *Kazanç Aktarılan Vergi Mükellefi Değil İse:* Özellikle yurtdışından ithalat gibi durumlarda karşımıza çıkacak bu olayda, kazanç aktarılan kişinin yapacağı düzeltme işlemi, Gelir İdaresini ilgilendirmediği gibi, GVK 94’üncü madde kapsamında tevkifat gündeme gelebilecektir.”

Yukarıdaki örnekte sözü edilenler Türkiye’de tam mükellefiyete tabi tutulan bir kurumun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç yapması sonucunda ortaya çıkabilecek olan ihtimallerdir. Vergi tarhiyatı dar mükellefiyete tabi tutulan bir kuruma yapılırsa, bu ana merkeze aktarılan bir tutar sayılacak, 5520 sayılı KVK’nın 30/6’ncı maddesi kapsamında stopaj yapılması gerekecektir.¹⁵⁵

¹⁵⁵ Yakup Türk, “Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması,” **Vergi Dünyası Dergisi**, Şubat 2008, Sayı: 318.

Mükerrer vergilemeyi ve bir kazançtan vergi alınmasını sağlayan hazine zararı kriteri bazı özel durumlarda kararsızlık yaratabilmektedir.

“Örtülü kazanç dağıtan tarafın vergi oranının daha düşük olması: Bu durumda, örtülü olarak dağıtılan kazancın beyan edildiği taraf daha yüksek vergi oranına sahip olan taraftır. Daha düşük vergi oranına tabi olan taraf, örtülü kazanç dağıtmıyaydı, örtülü olarak dağıtılan kazanç üzerinden daha az vergi hesaplanacaktı. Ancak, kazancın örtülü olarak dağıtılması sonrasında, söz konusu kazanç daha yüksek vergi oranına tabi tarafça beyan edilerek daha fazla vergi hesaplanmasına neden olacaktır. Bu durumda hazinenin zararı değil, yararından söz etmek mümkündür.

Taraflar aralarındaki ilişkiyi bu şekilde oluşturup kazancı buna göre beyan ettiklerine göre ortada “düzeltmesi” gereken bir verginin bulunmadığı söylenebilecektir.

Örtülü kazanç dağıtan tarafın vergi oranının daha yüksek olması: Bu durumda ise, kazancın diğer tarafta beyan edilmesi nedeniyle, olması gerekenden daha düşük bir vergi hazineye intikal etmektedir. Bu durumda meydana gelen hazine zararı, eğer örtülü kazanç dağıtan tarafta vergilendirilseydi hesaplanacak vergi ile mevcut durumda hesaplanan vergi arasındaki fark kadar vergi kaybı olmaktadır.

Bu fark kadar bir hazine zararından söz edilmesi mümkün ise de, vergi borcunun ödeme zamanlarının farklılaşması dahi, daha değişik tartışmalar yaratabilecektir. Ödeme zamanlarının farklı olmasının önemsenmemesi ve sadece vergi borcu tutarının dikkate alınması çözümü kolaylaştıracaktır. Bu bağlamda üzerinde durulması gereken bir diğer konu, örtülü kazanç ilişkisi taraflarından birinin gelir vergisi, diğerinin kurumlar vergisi mükellefi olmasıdır. Bu durumda da, yukarıdaki esasların geçerli olması [gerektiği düşünülmektedir]. Ancak, makalede örnek olarak gösterilen kararların tamamında örtülü kazanç dağıtım ilişkisinin tarafları kurumlar vergisi mükellefleridir. Bu nedenle, taraflarından birinin gelir vergisi mükellefi olması durumunda hazine zararı kavramının nasıl yorumlanması gerektiği konusunda maliye idaresince bundan sonra yapılacak incelemeler yol gösterici olacaktır.¹⁵⁶

1.5.3. Halka Açık Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Uygulamalar

Sermaye Piyasası Kanunu’nun 15’inci maddesinde “hisse senetleri halka satılan bir anonim ortaklık, yönetim, denetim ve sermaye bakımından dolaylı ve dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre

¹⁵⁶ Oğuz Çetinkaya, “Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranması Doğru Yaklaşımdır – II,” (Çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2002043056.htm, 21 Nisan 2009.

bariz şekilde farklı fiyat, senet ve bedel uygulamak gibi işlemlerde bulunarak yıllık kârını azaltamaz" denilmiştir. Halka açık anonim şirketlerin yıllık bilanço kârının transfer fiyatlandırılması yoluyla azaltılmasının, ilişkili kişilere aktarılmasının önüne geçmek için konulan bu hükmün yanı sıra SPK tarafından 19 Mart 2008 tarihinde 26821 seri no'lu Resmi Gazetede yayımlanan Seri IV no: 41 tebliğ ile de halka açık şirketlere transfer fiyatlandırmasına konu işlemleri için değerlendirme yaptırma yükümlülüğü getirilmiştir.

İlgili tebliğ hükümlerine göre: değerlendirme ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki varlık, hizmet veya yükümlülük transferleri işlemlerinde her bir işlemin tutarının, ortaklığın kurul düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının yüzde 10'una veya daha fazlasına ulaşacağına öngörülmesi durumunda yaptırılacaktır. Değerlemeyi yapan kuruluş işlemin şartlarının adil ve makul olup olmadığına ilişkin görüşünü yazdığı raporda belirterek raporunu yönetim kuruluna sunacaktır. Ortaklık yönetim kurulu raporu dikkate alarak ilişkili taraf ile yapılacak işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmeyeceğine karar verecektir. İşlemlerin gerçekleştirilmesi durumunda tarafların doğrudan veya dolaylı ilişkileri, işlemlerin niteliği, değerlemede kullanılan varsayımlar ve değerlendirme raporu özeti ilk genel kurul toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine açılacaktır. İşlemler değerlendirme raporundaki sonuçlara uygun bir şekilde gerçekleştirilmemişse de bu durumun gerekçesine ilişkin açıklama yapılacak, bu açıklama da genel kurul toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine sunulacaktır. Söz konusu bu işlemler için genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilecektir.

Yaygın ve süreklilik arz eden ilişkili işlemlerin şartları yönetim kurulu tarafından belirlenmektedir. İşlemlerin tutarının kurul düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanacak yıllık finansal tablolarda yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının %10'una veya daha fazlasına ulaşacağını öngörmeleri halinde değerlendirme yaptırma zorunluluğu vardır. Değerleme kuruluşlarının esasları Sermaye Piyasası Kurulu'nca belirlenmektedir.

Söz konusu işlemler öncesinde değerlemeye tabi tutulan yaygın ve süreklilik arz eden işlemlerle ilgili olarak, hesap dönemi sonlarında değerlendirme

kuruluşları tarafından işlemler öncesinde yapılan değerlemenin sonuçları ile yönetim kurulu tarafından belirlenen şartlara uyulup uyulmadığı hususunda rapor hazırlanır. Raporun özeti olağan genel kurul toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine açılır ve bu işlemlerle ilgili bilgiler genel kurul toplantısında ortaklara bildirilir.

İlişkili taraflarla olan yaygın ve süreklilik arz eden işlemlerin devam eden hesap döneminde de sürdürülmesine karar verilmesi durumunda yönetim kurulu işlemlerin şartlarını gözden geçirmeli ve gerekirse yeniden belirlemelidir. İşlemlerin tutarının izleyen hesap dönemi sonunda kamuya açıklanacak yıllık finansal tablolarda yer alan aktif toplamın veya brüt satışlar toplamının %10'una veya daha fazlasına ulaşacağıının beklenmesi halinde değerlendirme kuruluşlarına işlem şartlarının adil ve makul olup olmadığı konusunda değerlendirme yaptırılır.

Değerleme sonuçlarını içeren rapor özeti, Sermaye Piyasası Kurulu'nun özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde, borsa bülteninde yayımlanmak zorundadır.

Değerleme kuruluşları kurulun Seri: VIII No:45 sayılı Sermaye Piyasası'nda Uluslararası Değerleme Standartları Hakkındaki Tebliğ'nde belirtilen koşullara uymak zorundadırlar.

Halka açık anonim ortaklık statüsündeki bankaların ilişkili taraflara kullandırdıkları krediler için değerlendirme yaptırmalarına gerek bulunmamaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu gerekli gördüğü takdirde; payları borsada işlem gören/görmeyen ortaklıklar ile ilişkili olan/olmayan taraflarının arasında gerçekleşen işlemler için değerlendirme yaptırabilir. Kurulca tebliğde belirtilen %10'luk oranın altında kalan işlemler için de değerlendirme raporu hazırlatılması şartı getirilebilir.¹⁵⁷

¹⁵⁷ Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasası Kanunu'na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: IV, NO:41)**, 19 Mart 2008, Resmi Gazete Sayı: 26821.

Dağıtılacak kârın transfer fiyatlandırmasının olumsuz etkilerinden arındırılmasını sağlamak için uygulamaya konulan tebliğ, günümüz koşullarında işlerlik kazanamamıştır. Denetim şirketlerinin bu konuda hazırlanması gereken raporları yazmaktan kaçındıkları bilinmektedir. 19 Mart 2008’de yayımlanan söz konusu tebliğ sonrası uygulama hükümleri yerine getirilememiş olup belirsizlik devam etmektedir.

1.5.4. İlişkili Şirketlerde Grup İçi Hizmetlerin Dağıtımı

Grup içi hizmetlerin tanımı ve kavramına 1 seri no’lu “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”de aşağıdaki şekilde yer verilmiştir:¹⁵⁸

Grup içi hizmet, 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 üstlenilebilmektedir.

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;

- *Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,*
- *Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,*
- *Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.*

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

Emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilir verilmemesinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. 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

¹⁵⁸ Maliye Bakanlığı, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No: 1**, Resmi Gazete No: 26704, Resmi Gazete Tarihi: 18/11/2007

olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır. Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir ihtiyacı karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi kolaylıkla mümkün bulunmaktadır. Örneğin, ilişkili bir kurumun aynı grubun üyesi olan diğer bir kurumun gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın onarımını üstlenmesi durumu grup içi hizmet olarak kabul edilebilecek olup, söz konusu hizmeti fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere sadece ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin “yönetim gideri” olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir.

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanı sıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Mükellef işlemin koşullarını ve özelliklerini en iyi yansıtan yöntemi kullanarak, ilişkili kişilerle yaptıkları hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı fiyat veya bedel uyguladıklarını göstermek zorundadır. Bu da, grup içi hizmetler karşılığını oluşturan bedellerin, benzer koşullarda ilişkisiz işletmeler tarafından yapılacak ve kabul edilecek olan ücretlerle aynı emsal bedelde bulunması gerektiği anlamına gelir. Yani, bu tür hizmetlerin sadece ilişkili işletmeler arasında gerçekleşmesi sebebiyle, ilişkili işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerin tabi oldukları vergisel uygulamalardan farklı olmaması gerekir.¹⁵⁹

Grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesinde öncelikle karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemi veya maliyet artı yöntemi'nin uygulanması gerekmektedir. Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu durumlarda uygulanabilecektir. Örneğin, muhasebe, hukuk ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem kullanılabilir. Ancak, karşılaştırılabilir bir fiyatın bulunamadığı durumlarda maliyet artı yönteminin

¹⁵⁹ Kadir Çekirdekoğlu, “İlişkili Şirketlerde Grup İçi Hizmetlerin Dağıtımı ve Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumu,” **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 2009. Sayı: 329.

kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki maliyetlerin hesaplanmasında kullanılan usullerin aynı olması gerekmektedir. Kontrol altındaki işlemde yansıtılan gider payının işlemin toplam giderine olan oranının, karşılaştırılabilir işlemlere nazaran daha yüksek olması durumunda gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Bu düzeltmeler esnasında maliyetlendirme sistemleri de dikkate alınmak zorundadır.

Tebliğde grup içi hizmetlerin dağılımıyla ilgili aşağıdaki örnek verilmiştir:

“Örnek 1: (ABCD) şirketler grubudur. (A) şirketi Almanya’da bulunan ve (ABCD) grubuna insan kaynaklarının yönetimine ilişkin hizmetler sunan bir şirkettir. (A) şirketinin sunduğu hizmetin maliyeti 33,000 TL’dir. (B) ve (C) şirketleri Almanya’da, (D) şirketi ise Türkiye’de faaliyet göstermektedir.

(A) şirketinin söz konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, ortaklaşa kullanılan bu hizmet maliyeti uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaştırılacaktır. Örneğimizde uygun dağıtım anahtarının şirketlerde çalışan kişi sayısı olduğu varsayılmıştır. Söz konusu şirketlerde çalışan kişi sayıları toplamı aşağıdaki gibidir:

(B) şirketi	600 kişi
(C) şirketi	250 kişi
(D) şirketi	250 kişi

(A) şirketinin yukarıdaki dağıtım anahtarını esas alarak 33,000 TL’lik toplam gideri dağıtması halinde aşağıdaki sonuçlar elde edilir:

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

Tablodan da görüleceği üzere, Türkiye’de faaliyette bulunan (D) şirketi için gider payı 7.500 TL’dir. Ancak, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılması sonucu söz konusu hizmetin emsallere uygun bedelinin 6.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, (D) şirketinin gider payı 6.000 TL olarak dikkate alınacaktır.”¹⁶⁰

¹⁶⁰ Maliye Bakanlığı, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No: 1.**

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, Tebliğde belirtilen diğer yöntemlerin kullanılması da mümkün olmaktadır.¹⁶¹

“Grup İçi Hizmetler” başlığı altında “Maliyet Katılım Anlaşmaları”ndan da söz etmek gerekmektedir. Maliyet Katılım Anlaşmaları son yıllarda çok uluslu işletmeler tarafından özellikle araştırma geliştirme maliyetlerinin paylaşılması konusunda kullanılmaktadır. Uluslararası düzeyde faaliyetlerini yürüten holdinglerin farklı ülkelerde bulunan ayrı tüzel kişiliklere ve mükellefiyetlere sahip şirketleri, bir AR-GE projesini genellikle birlikte yürütmekte ve bu projenin sonuçlarından ayrı ayrı faydalanmaktadırlar.

Şirketlerin ilişkili kişilerle imzalamış oldukları maliyet katılım anlaşmaları da transfer fiyatlandırması mevzuatına dahildir. Çok uluslu işletmeler, farklı ülkelerde mukim ilişkili şirketlerinin ortak bir proje yürütmesi durumunda, genellikle bu proje ile ilgili giderlerin büyük bölümünü, vergi oranının yüksek olduğu ülkede kurulmuş olan şirkete yükleme ve bu sayede grup bazında vergi avantajı sağlama eğilimindedirler. Bu eğilimi önleme amaçlı kurallar geliştirilerek OECD'nin Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin 8.8'inci bölümünde açıklanmıştır.

Bu açıklamalara göre, bir MKA'nın emsallere uygunluk ilkesine uygunluk göstermesi için, bir katılımcının sağlayacağı katkılar, bağımsız bir işletmenin bu tür herhangi bir anlaşmadan makul ölçüde elde etmeyi beklediği menfaatler ışığında karşılaştırılabilir koşullarda sağlamayı kabul edeceği katkılar ile tutarlılık göstermesi gerekmektedir. Bir MKA'na yapılan katkıları, mal ya da hizmetlerin olağan koşullarda grup için transferinden ayıran fark, her katılımcının anlaşmaya yapılan toplam katkılar üzerinde oran dahilinde belirlenen payının, transfer fiyatlandırmasının kesin bir bilim olmadığı gerçeği göz önünde bulundurularak, o katılımcının anlaşmadan elde edilmesi beklenen toplam menfaatler üzerinden sahip olacağı pay ile orantılı olması gerekmesidir.¹⁶²

¹⁶¹ Özlem Tuncer Tokur, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler,” **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 2008. Sayı: 317.

¹⁶² OECD Rehberi, **a.g.e.**, s.VIII-3..

Bağımsız işletmeler, bu işletmelerin ortak bir biçimde menfaat elde edebilecekleri bir gereksinim bulunması durumunda maliyet ve risk paylaşımına ilişkin anlaşmalara girmektedirler. Örneğin, emsallere uygun konumdaki bağımsız işletmeler, bir faaliyete ilişkin zarar potansiyelini asgari düzeye indirebilmek amacıyla, örneğin, ileri teknoloji konusundaki araştırmalarında risk paylaşımına girebilirler. Farklı alanlardaki güçlü taraflarını ve uzmanlık alanlarını birleştirme yoluyla etkinliği ve verimliliği arttırmak üzere, maliyet paylaşımı ya da ortak gelişim konusunda bazı düzenlemelere girebilirler. Daha genel bağlamda bu tür anlaşmalar, belirli etkinliklere ortak gereksinim duyan bir grup şirketin, her katılımcının yararına maliyetleri ve giderleri en alt düzeye indirecek biçimde bu etkinlikleri ortak olarak üstlenmelerine karar vermeleri durumunda karşımıza çıkmaktadır.

Bir MKA faaliyeti kapsamında elde edilecek olan getirilerin önceden belirlenebilmesine karşın; örneğin, araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucunda elde edilen menfaatlerin, önceden bilinebilmesi mümkün değildir. Bazı MKA faaliyetleri kısa vadede menfaat sağlamaktadırlar. Bazılarının ise neticesi uzun bir zaman diliminde belli olmaktadır. Bazen de hiçbir menfaat sağlanamamaktadır.¹⁶³

Ülkemizde de bir holding bünyesinde faaliyet gösteren şirketlerin bu tür AR-GE faaliyetlerini veya gayrimaddi hak geliştirme projelerini birlikte yürütmek amacıyla maliyet katılım anlaşmaları (MKA) imzaladıkları görülmektedir. Ayrıca, Türkiye’de kurulmuş birçok yabancı ortaklı firma, yurtdışındaki genel merkezlerine veya grubun AR-GE şirketlerine maliyet katılımı adı altında ödemelerde bulunmaktadır.¹⁶⁴

1.5.5. Gümrük İdarelerinde Emsal Bedel Yaklaşımı

Gümrük mevzuatında genel olarak eşyanın gümrük kıymetinin ne olduğuna dair yöntemlere yer verilmesine rağmen transfer fiyatlandırması için önemli olan kısım ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilgili olan hükümlerdir.¹⁶⁵ 4458 sayılı

¹⁶³ A.e., s.VIII-4.

¹⁶⁴ M. Akif Tunç, “Maliyet Katılım Anlaşmaları,” **Yaklaşım Dergisi**, Mart 2008. Sayı: 56.

¹⁶⁵ Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük,” **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2008, Sayı: 190.

Gümrük Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 2'inci fıkrasında alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunması durumunda geçerli olacak kurallar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

"2. a) ...satış bedelinin belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasında bir ilişkinin varlığı, satış bedelinin reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden oluşturmaz. Böyle durumlarda, satışa ilişkin koşullar incelenerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilir. Gümrük idaresi, beyan sahibi veya diğer kaynaklardan elde ettiği bilgilere dayanarak, söz konusu ilişkinin fiyatı etkilediği kanısına varırsa, bu hususları beyan sahibine yazılı olarak bildirir. Süresi içinde verilmek şartıyla beyan sahibinin cevap hakkı saklıdır.

b) Birbirleri ile ilişkisi bulunan kişiler arasındaki bir satışta, beyan sahibi satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen aşağıda yer alan emsal kıymetlerden birine çok yakın olduğunu ispatlarsa, bu satış bedeli kabul edilerek, eşyanın kıymeti 1 inci fıkra hükümlerine göre belirlenir. [Bu fıkroda ithal eşyanın satış bedeli gümrük kıymeti olarak esas alınacaktır.]

-Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan aynı veya benzer eşyanın birbiriyle hiçbir ilişkisi bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasında satışındaki satış bedeli,

- Aynı veya benzer eşyanın, 25 inci maddenin 2 nci fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti,"

25'nci maddenin 2'nci fıkrasının (c) bendi satış bedelinin "ithal eşyasının veya aynı ya da benzer eşyanın Türkiye içinde satıcılardan müstakil kişilerle yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyata dayalı kıymet" olarak belirlenmesi gerektiğini belirtmektedir.

" - Aynı veya benzer eşyanın, 25 inci maddenin 2 nci fıkrasının (d) bendi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti."

25'nci maddenin 2'nci fıkrasının (d) bendi satış bedelinin "ithal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri ile Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutad olan kâr ve genel giderlere eşit bir tutar ve 27'nci maddenin 1'inci fıkrasının (e) bendinde sayılan diğer bedel veya kıymetler toplamından oluşan hesaplanmış kıymet" olarak belirlenmesi gerektiğini açıklamaktadır.

"Yukarıdaki emsal kıymetlerle yapılan kıyaslama sırasında, ticari düzeye, miktara, 27'nci maddede sayılan unsurlara ve alıcı ile satıcı arasında ilişkin bulunmayan satışlarda, satıcının üstlendiği, ancak satıcı ile alıcı arasından ilişki bulunan durumlarda satıcının üstlenmediği giderlere ilişkin ispatlanmış farklılıklar dikkate alınır.

c) (b) bendinde sayılan kıymetler, beyan sahibinin girişimi ile ve yalnız kıyaslama amacıyla kullanılır. (b) bendi hükümlerine dayanarak eşyanın satış bedelinin yerini alacak bir kıymet tespit edilemez.¹⁶⁶

(b) bendinde sayılan hususlar aşağıda aktarılmıştır:

“b) İthal eşyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere, alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan aşağıda sayılan mal ve hizmetlerin kıymetinden verilecek uygun miktardaki pay;

ı) İthal eşyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri,

ii) İthal eşyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler,

iii) İthal eşyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler,

iv) İthal eşyasının üretimi için gereken ve ¹⁶⁷Türkiye dışında gerçekleştirilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri;”

27’nci maddede sayılan unsurlar aşağıdakilerdir:

a) Aşağıdaki unsurların eşyanın fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına dahil edilmemiş, ancak alıcı tarafından üstlenilen bölümü;

ı) Satın alma komisyonları dışındaki komisyonlar ve tellaliye,

ii) Gümrük işlemleri sırasında söz konusu eşya ile tek eşya muamelesi gören kapların maliyeti,

iii) İşçilik ve malzeme giderleri dahil ambalaj bedeli;

Gümrük kıymetinin tespitinde kullanılan yöntemler ilgili maddelerde tanımlanmıştır.¹⁶⁸

Satış bedeli yöntemi: 31.5.2002 tarih 24771 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gümrük Yönetmeliği’nin 37’nci maddesinde satış bedeli yöntemi aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

“İthal eşyasının kıymeti eşyanın satış bedelidir. Satış bedeli Türkiye’ye ihraç amacı ile yapılan satışta ... fiilen ödenen veya ödenecek fiyattır. Şu kadar ki, eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas alınabilmesi, aşağıdaki koşullara bağlıdır;

a) Eşyanın alıcısı tarafından elden çıkarılması veya kullanımı;

aa) Türkiye Cumhuriyeti Kanunları, Tüzükleri ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan,

¹⁶⁶ **Gümrük Kanunu**, Kanun No: 4458, Kabul Tarihi: 27/10/1999, Resmi Gazete Sayı: 23866 4/11/1999.

¹⁶⁷ 18/6/2009 tarih ve 5911 sayılı Kanun ile “ithal ülkesi” ibaresi “Türkiye” olarak değiştirilmiştir.

¹⁶⁸ **Gümrük Yönetmeliği**, Resmi Gazete Tarihi ve Sayısı: 31.05.2002, 24771 Mükerrer.

- bb) Eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan,
cc) Eşyanın kıymetini önemli bir ölçüde etkilemeyen,
Kısıtlamalar dışında hiçbir kısıtlamaya tabi olmamalıdır.
- b) Satış veya fiyat, kıymeti belirlenmekte olan eşya bakımından kıymeti tespit edilemez bir koşul veya edim konusu olmamalıdır.
- c) Eşyanın alıcı tarafından tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkarılması ya da kullanımı sonucu doğan hasılanın bir bölümünün doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal etmesi halinde, ithal eşyasının fiilen ödenen [miktarıdır.]...
- d) Alıcı ve satıcı arasında bir ilişki bulunmamalı; ilişkinin varlığı durumunda ise, satış bedeli (e) ve (f) bentleri hükümlerine göre gümrük kıymeti olarak kabul edilebilir nitelikte olmalıdır.
- e) Satış bedelinin yukarıda belirtilen hükümler kapsamında belirlenmesinde, alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığı, satış bedelinin reddedilmesi için tek başına yeterli bir neden oluşturmaz. Böyle durumlarda satışa ilişkin koşullar incelenerek, bu ilişkinin fiyatı etkilemediği belirlenirse, satış bedeli kabul edilir. Gümrük idaresi, beyan sahibi veya diğer kaynaklardan elde ettiği bilgilere dayanarak, söz konusu ilişkinin fiyatı etkilediği kanısına varırsa, bu hususları beyan sahibine yazılı olarak bildirir. Beyan sahibinin tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içerisinde olmak şartıyla cevap hakkı saklıdır.
- f) Birbirleri ile ilişkisi bulunan kişiler arasındaki bir satışta, beyan sahibi satış bedelinin aynı veya yakın bir tarihte gerçekleşen ve aşağıda yer alan emsal kıymetlerden birine çok yakın olduğunu ispatlarsa bu satış bedeli kabul edilerek eşyanın kıymeti satış bedeli yöntemine göre belirlenir.
- 1) Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan aynı veya benzer eşyanın birbiri ile hiçbir ilişkisi bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasında satışındaki satış bedeli,
2) Aynı veya benzer eşyanın indirgeme yöntemi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti,
3) Aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemi hükümlerine göre belirlenen gümrük kıymeti.
- Yukarıdaki emsal kıymetlerle yapılan kıyaslama sırasında, ticari düzeye, miktara, ... ve alıcı ile satıcı arasında ilişki bulunmayan satışlarda, satıcının üstlendiği, ancak satıcı ile alıcı arasında ilişki bulunan durumlarda ise satıcının üstlenmediği giderlere ilişkin ispatlanmış farklılıklar dikkate alınır.
- g) (f) bendinde sayılan emsal kıymetler beyan sahibinin girişimi ile ve yalnız kıyaslama amacıyla kullanılır. Diğer taraftan, (f) bendi hükümlerine dayanarak eşyanın satış bedelinin yerini alacak bir kıymet tespit edilmez.
- h) Fiilen ödenen veya ödenecek fiyat, ithal eşyası için alıcının, satıcı veya satıcı yararına yaptığı veya yapması gereken ödemelerin toplamıdır. Bu fiyat, ithal eşyasının satış koşulu olarak, alıcının satıcıya veya satıcının bir yükümlülüğünü karşılamak üzere üçüncü bir kişiye yaptığı veya yapacağı tüm ödemeleri kapsar. Ödemeler, para transferi şeklinde olabileceği gibi akreditif veya ciro edilebilir bir kıymetli evrak kullanılarak ya da doğrudan veya dolaylı yapılabilir. ... alıcının pazarlama dahil kendi hesabına yaptığı faaliyetler, satıcı yararına veya satıcı ile yapılan bir anlaşma yoluyla da olsa, satıcıya yapılan dolaylı bir ödeme olarak değerlendirilmez. Bu tür işlemlere ilişkin giderler, ithal eşyasının gümrük kıymetinin tespiti sırasında fiilen ödenen veya ödenecek fiyata ilave edilmez."

Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi: Yönetmeliğin 38'inci maddesinde aynı eşyanın satış bedeli yöntemi aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

Satış bedeli yöntemine göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen aynı eşyanın satış bedelidir.

Bu yöntemde göre gümrük kıymeti belirlenirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan aynı eşyanın satış bedeli kullanılır. Böyle bir satışın bulunmaması durumunda, farklı ticari düzey ve/veya farklı miktarlardaki aynı eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey ve/veya miktar farkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılır. Kıymet artış veya azalışına da yol açsa, düzeltmenin yapılabilmesi için makul olduğunun ve doğruluğunun kesin delillerle ispatı gerekir.

İthal eşyası ile söz konusu aynı eşya arasında, ithal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin satış bedeline dahil edildiği durumlarda, mesafe ve nakliyatın türünden doğan ciddi farklılıklar göz önüne alınarak satış bedelinde düzeltme yapılır.

Bu yöntemin uygulanması sırasında aynı eşyaya ilişkin birden fazla satış bedeli tespit edilirse, ithal eşyasının gümrük kıymetini belirlemek üzere bunlardan en düşük olanı kullanılır.

Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi: Yönetmeliğin 39'uncu maddesinde benzer eşyanın satış bedeli yöntemi aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

Yukarıda belirtilen yöntemlere göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti Türkiye'ye ihraç amacıyla satılarak, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı veya yakın bir tarihte ihraç edilen benzer eşyanın satış bedelidir.

Bu yöntemde göre gümrük kıymeti belirlenirken, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı ticari düzey ve yaklaşık aynı miktarda satılan benzer eşyanın satış bedeli kullanılır. Böyle bir satışın bulunmaması durumunda, farklı ticari düzey ve/veya farklı miktarlardaki benzer eşyanın satış bedeli, bu ticari düzey ve/veya miktar farkları göz önüne alınarak yapılacak düzeltmeden sonra kullanılır. Kıymet artış veya azalışına da yol açsa, düzeltmenin yapılabilmesi için makul olduğunun ve doğruluğunun kesin delillerle ispatı gerekir.

İthal eşyası ile söz konusu benzer eşya arasında, ithal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin satış bedeline dahil edildiği durumlarda, mesafe ve nakliyatın türünden doğan ciddi farklılıklar göz önüne alınarak satış bedelinde düzeltme yapılır.

Bu yöntemin uygulanması sırasında benzer eşyaya ilişkin birden fazla satış bedeli tespit edilirse, ithal eşyasının gümrük kıymetini belirlemek üzere bunlardan en düşük olanı kullanılır.

İndirgeme yöntemi: Yönetmeliğin 40'ıncı maddesinde indirgeme yöntemi aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

Bu yöntemde, kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşya, Türkiye'de ithal edildiği hal ve durumda satılmışsa, bu yöntemde göre ithal eşyasının gümrük kıymetinin belirlenmesinde, bu eşyanın ya da aynı veya benzer eşyanın ithalatçı tarafından yurtiçinde müstakil kişilere aynı veya yakın bir tarihte yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyat esas alınır.

Yukarıda belirtilen birim fiyattan aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Türkiye'ye ithal edilen, ithal eşyası ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutata olarak ödenen veya ödenmesi kararlaştırılan komisyon veya kâr ve genel giderler için yapılması mutata olan ilaveler.

b) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen mutata nakliye ve sigorta giderleri ile bunlarla ilgili diğer giderler.

c) Eşyanın ithali veya satışı nedeniyle Türkiye'de ödenecek gümrük vergileri ile diğer dahili vergiler.

Kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşyanın, ithal tarihinde veya yakın bir tarihte satışı yoksa, bu eşyanın ithal tarihinden itibaren doksan gün içinde ithal edildiği hal ve durumda yapılan ilk satışına ait birim fiyat esas alınır.

İthal edildiği hal ve durumda satılan kıymeti belirlenecek eşya ya da aynı veya benzer eşya yoksa; ithalatçının talebi üzerine ithal edildikten sonra işlenen veya değişikliğe tabi tutulan kıymeti belirlenecek eşyanın, müstakil kişilere en büyük miktardaki satışına ait birim fiyat gümrük kıymetine esas alınır. Bu birim fiyatından eşyanın işlenmesi veya değişikliğe tabi tutulmasından doğan ilave kıymetin düşülmesi ve yukarıda belirtilen indirimlerin yapılması gerekir.

Hesaplanmış kıymet yöntemi: Yönetmeliğin 41'inci maddesinde hesaplanmış kıymet yöntemi aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

Bu yöntemle göre ithal eşyasının gümrük kıymeti, hesaplanmış kıymet esas alınarak belirlenir. Bu yöntemin uygulanması için ithalatçının gerekli bilgi ve belgeleri gümrük idaresine ibraz etmesi ve bu bilgi ve belgelerin doğruluğunu ispata hazır olduğunu üretici ülke makamlarından alacağı belge ile tevsik etmesi gerekir.

Hesaplanmış kıymet aşağıdaki unsurların toplamından oluşur;

a) İthal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve yapılan imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri,

b) Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutata olan kâr ve genel giderlere eşit bir tutar,

c) İthal eşyasının giriş liman ve mahalline kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme, boşaltma, elleçleme giderleri ile nakliye ve sigorta giderleri.

Son yöntem: Yönetmeliğin 42'nci maddesinde son yöntem aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

1) Yukarıdaki maddelerde yer alan yöntemlere göre belirlenemeyen ithal eşyasının gümrük kıymeti;

a) Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Anlaşmanın,

b) Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının VII nci maddesinin,

c) Bu bölüm hükümlerinin,

Esaslarına ve genel hükümlerine uygun yöntemlerle ve Türkiye'de mevcut veriler esas alınarak belirlenir.

2) Bu yöntemle göre gümrük kıymetinin belirlenmesinde aşağıdaki hususlar esas alınmaz.

a) Türkiye'de üretilen eşyanın Türkiye içindeki satış fiyatı,

b) Gümrük idaresinin iki alternatif kıymetten yüksek olanını kabul etmesini öngören bir sistem,

c) Eşyanın ihraç ülkesindeki iç piyasa fiyatı,

- d) Aynı veya benzer eşyanın hesaplanmış kıymet yöntemi hükümlerine göre belirlenen kıymeti dışındaki maliyet bedeli,
- e) Türkiye'den başka bir ülkeye ihraç edilmek üzere satılmış eşyanın fiyatı,
- f) Asgari gümrük kıymetleri,
- g) Keyfi veya fiktif kıymetler.

Son yöntem, ilk beş yöntemle göre belirlenemeyen ithal eşyasının kıymetinin belirlenebilmesine yönelik esnek bir ortam oluşturmakta ve sınırlar çizerek gümrük idaresinin keyfi uygulamalara yönelmesini önlemeye çalışmaktadır.

Transfer fiyatlandırması mevzuatında yer alan “emsal bedel” yöntemleri ve gümrük mevzuatında yer alan “eşyanın gümrük kıymetinin doğruluğu”nun saptanmasında kullanılan yöntemlerin benzer yönleri aşağıda açıklanmıştır:¹⁶⁹

- “İlişkili kişilerden yapılan ithalatta, transfer fiyatlandırmasında olduğu gibi belirtilen fiyatın ya da bedelin emsaline uygun olduğunun işlemi yapandan ispatı istenebilmektedir.
- İlişkili kişilerden yapılan ithalatta ve transfer fiyatlandırmasında emsalin belirlenmesinde kullanılacak yöntemler, ilgili mevzuatlarında belirtilmektedir,
- İthalatçının ilişkili kişiden yaptığı ithalatta fiyatın emsale uygun olduğunun ithalatçı tarafından ispat edilememesi halinde, ilgili idareler (vergi ve gümrük idareleri), yine yukarıda belirtilen yöntemleri kullanarak ulaştıkları fiyat ya da bedel (farkı) üzerinden cezalı tarhiyat yapabilmektedirler.
- Her iki mevzuatta da, ulaşılan emsal bedeli, mükellefin aleyhine yapılacak tarhiyatta kullanılabilmekte; lehine yapılacak bir düzeltmede kullanılamamaktadır.”

Farklılıklar ise aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

- “Transfer fiyatlandırmasında niteliğine göre en iyi fiyatlandırma yöntemi olarak mevzuatın öngördüğü ya da görmediği her türlü metod kullanılabilmektedir. Gümrükte ise, sadece mevzuatta belirtilen yöntemler sırasıyla kullanılmak zorundadır. Bu bakımdan, transfer fiyatlandırması mevzuatı gümrük mevzuatından daha esnek bir nitelik taşımaktadır.
- Transfer fiyatlandırmasında seçilen en iyi fiyatlandırma yöntemiyle ulaşılan emsal fiyatın fiilen kullanılan fiyattan daha düşük olması halinde cezalı tarhiyat yapılmaktadır. Gümrükte, bunun tamamen tersi durumda yani önerilen yöntemlerle ulaşılan emsal fiyat, beyan edilenden daha yüksek ise cezalı tarhiyat yapılmaktadır.”

Yukarıda belirtildiği gibi gümrük mevzuatındaki yöntemler düşük beyan olup olmadığını araştırırken transfer fiyatlandırması ithalatta fiyatın yüksek olup olmadığını araştırmaktadır.

¹⁶⁹ Erdoğan Öcal, a.g.e

Tablo 1.10 Gümrük ve Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Gümrük Kıymetinin Tespiti	Transfer Fiyatlaması
Satış bedeli yöntemi Aynı eşyanın satış bedeli yöntemi Benzer eşyanın satış bedeli yöntemi	Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi
İndirgeme yöntemi	Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
Hesaplanmış kıymet yöntemi	Maliyet Artı Yöntemi

Transfer fiyatlandırması ile ilgili kanun maddesinde ve ilgili tebliğde ilişkili kişi tanımı yapılmıştır. Gümrük mevzuatı ise ilişkili kişileri 48'inci maddesinde tanımlamıştır.¹⁷⁰

Alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin belirlenmesi

Gümrük kıymetinin belirlenmesinde alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin varlığı yalnızca aşağıdaki durumlarda kabul edilir.

- Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları,
 - Birbirlerinin yasal ortakları olmaları,
 - İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları,
 - Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması,
 - Birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi,
 - Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi,
 - Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi,
 - Aynı ailenin üyeleri olmaları.
- Tek acente, tek distribütör veya tek bayii olarak birbiri ile iş ilişkisi içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kısıtlara uymaları durumunda, ilişki içinde oldukları kabul edilir.

Transfer fiyatlandırması ile gümrük mevzuatı açısından ilişkili kişi tanımları tablo halinde gösterilmiştir.

¹⁷⁰ Gümrük Yönetmeliği, Madde 48.

Tablo 1.11 KVK ve Gümrük Mevzuatı'nda İlişkili Kişi Kavramı

Gümrük Kanunu'nda İlişkili Kişi Tanımı	KVK'da İlişkili Kişi Tanımı
• Birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları, • Birbirlerinin yasal ortakları olmaları, • İşçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları, • Her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması, • Birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi, • Her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi, • Her ikisinin birlikte, bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi, • Aynı ailenin üyeleri olmaları, • Tek acente, tek distribütör veya tek bayi olarak birbiri ile iş ilişkisi içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kıstaslara uymaları.	• 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 kurumlar. • Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları. • 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.

KVK'nın 13'üncü maddesinde transfer fiyatlandırmasının kapsamı, mal veya hizmet alım ya da satımı olarak belirtilmiştir. Gümrük mevzuatı ise eşya ile ilgilenmekte, Gümrük Kanunu'nda "eşya, her türlü madde, ürün ve değer" olarak tanımlanmaktadır. Gümrük mevzuatı her türlü mal alım satımını değil, yalnızca Türkiye Gümrük Bölgesi dışına veya dışından yapılacak mal sevkiyatlarını kapsamaktadır.¹⁷¹

Örneğin Almanya'da; yerleşik A firmasının Türkiye'de yerleşik B firmasından aldığı bir malı yine Türkiye'de yerleşik C firmasına satması ve bu

¹⁷¹ Gürkan Öztürk, "Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Kıymetinin Tespitine İlişkin Yöntemler," Deloitte: gümrüknet.net, (Çevrimiçi) www.gumruknet.net/UserFiles/File/Transfer%20Fiyatlandirmasi/Makaleler/Transfer%20fiyatlandirmasi%20Gürkan%20Ozturk.pdf, (24 Mayıs 2009)

*malların Türkiye Serbest Bölgesi dışına çıkarılmaksızın yurtiçinde B'den C'ye teslim edilmesi gümrük mevzuatının konusuna girmemektedir. Dolayısıyla Türkiye Gümrük Bölgesi'nden yurtdışına ya da yurtdışından Türkiye Gümrük Bölgesine gerçekleşen mal alım-satımları ortak nokta olarak dikkate alınmalıdır.*¹⁷²

Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (**General Agreement on Tariffs and Trade: GATT**) dünya ticaretinde liberalleşmeyi amaçlayan, üye ülkeler arasındaki ticari ilişkiler, hukuki haklar ve yükümlülükler kapsamındaki kurallardan oluşan küresel bir sistemdir. Batılı ülkeler İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra dış politikaların liberalleşmesi amacıyla uluslararası kuruluşların teşkili için çalışmalara başlamışlardır. Birleşmiş Milletler'in Hazırlık Komitesi'nin çalışmaları sonucunda 1947 yılında Cenevre'de GATT Anlaşması imzalanmış, 10 Ocak 1948 tarihinde de yürürlüğe konulmuştur.¹⁷³

Geniş bir çalışma konusu olan anlaşmanın ağırlık kazandığı noktalar şöyledir:¹⁷⁴

- 1) Milletlerarası ticâretin gelişmesini engelleyen yüksek gümrük vergilerinin indirilmesi,
- 2) Gümrük tarifeleri dışında ticâreti engelleyen unsurların kaldırılması,
- 3) Üye ülkeler arasındaki ticarî münâsebetlerde farklı muâmelelerin kaldırılması,
- 4) Üyeler arasındaki ticarî anlaşmazlıklarda GATT'ın arabuluculuğuna başvurulması,

Anlaşma metninde ise şu hedeflere varılmak istendiği belirtilmektedir:

- 1) Ülkelerin ve milletlerin hayat seviyelerinin yükseltilmesi,
- 2) Tam istihdamın sağlanması,
- 3) Dünyâ kaynaklarından karşılıklı ve tam olarak faydalanılması,
- 4) Mal üretim ve alış verişlerinin gelişmesi,
- 5) Ekonomik kalkınmaların desteklenmesi ve sağlanması.

Ancak, yapılan toplantılarda gerek az gelişmiş ülkelerle gelişmiş ülkeler arasında, gerekse gelişmiş ülkelerin kendi aralarında ortaya çıkan menfaat çatışmaları, öngörülen hedeflere varmayı güçleştirmektedir.

1951 yılında İngiltere – Troquay'da yapılan müzakerelerde, bir çok ülke ile beraber Türkiye'nin de GATT'a katılması görüşülmüştür. Türkiye Anlaşmayı 1953 yılında imzalamıştır.¹⁷⁵

¹⁷² A.e.

¹⁷³ Gelir İdaresi Başkanlığı, **GATT Bilgilendirme Rehberi**, s.5.

¹⁷⁴ Bibilgi.com, "Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT)," **Bibilgi ve daha fazlası**, (Çevrimiçi) [http://www.bibilgi.com/G%C3%9CMR%C3%9CK-TAR%C4%B0FELER%C4%B0-VE-T%C4%B0CARET-GENEL-ANLA%C5%9EMASI-\(GATT\)](http://www.bibilgi.com/G%C3%9CMR%C3%9CK-TAR%C4%B0FELER%C4%B0-VE-T%C4%B0CARET-GENEL-ANLA%C5%9EMASI-(GATT)), 23 Mayıs 2009.

GATT anlaşmasının gümrük kıymetinin tespitine ilişkin genel esasları belirleyen 7'nci madde ülkemiz tarafından 1993 yılından beri uygulanmaktadır.¹⁷⁶

1.5.6. Serbest Bölge İşlemleri

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda serbest bölgeler Türkiye Gümrük Bölgesi'nin bir parçası olarak kabul edilmiş ancak ithalat vergileri, kambiyo mevzuatının uygulanması ve ticaret politikası önlemleri açısından ise gümrük bölgesi dışında tutulmuşlardır.¹⁷⁷

“Genel olarak serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir.”¹⁷⁸

Serbest bölgelerin kurulması ve işletilmesindeki temel amaçlar aşağıdakilerdir:

- Türkiye'de ihracat için üretim ve yatırımı arttırmak,
- Yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak,
- Ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek,
- Dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak.

Serbest bölgeler ülkeye yabancı sermaye ve teknolojilerin getirilmesine imkân sağlayacak zemin yaratmaktadırlar. Serbest bölgeler sayesinde sanayiciler ihtiyaç duydukları bazı hammadde ve malları kolaylıkla, istedikleri miktarda ve zaman kaybı olmadan elde edebilmektedirler. Sağlanan teşvik ve avantajlarla düşük maliyetli mal üretimi ve ihracı yapılabilir. Türkiye dışından gelen mallar transit olarak diğer ülkelere satılabilmektedir. Bu durum yeni hizmet olanakları

¹⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, **a.g.e**, s.5.

¹⁷⁶ Gürkan Öztürk, **a.g.e**

¹⁷⁷ Kenan Katar, “Serbest Bölgedeki Şubesinden Merkezine İthal Edilen Malların Yüksek Olduğu İddiası İle Örtülü Kazançtan Bahsedilmesi Gerekir,” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 18, Ocak 2005.

¹⁷⁸ T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, **Türkiye Serbest Bölgeleri**, (Çevrimiçi)

www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/ABIliskilerDb/atinterigenelbil.doc, 26 Mayıs 2008.

yaratmakla beraber Türk ihraç ürünlerinin ihracatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak bakımından da yararlıdır.¹⁷⁹

Dünya çapında sayıları 2.965'e ulaşmış bulunan ve hızla çoğalan, dünya üretiminin %15'ini gerçekleştiren ve Türkiye için de önemi büyük olan serbest bölgelerin avantajları aşağıdakilere elverişli şartlar sunmalarıdır.¹⁸⁰

- Ülke içindeki vergisel nitelikteki mali yüklerden ve bürokrasiden kurtulmak isteyen firmalar,
- İthal girdi kullanarak ürettiği ürünleri dış pazarlara satan firmalar,
- Transit ticaret, reeksport ve takas ticareti faaliyetinde bulunan firmalar,
- Dövizle işlem yapmak isteyen üreticiler, toptancılar ve sigortacılar,
- Alt yapısı hazır modern bir iş ortamı arayan firmalar.

25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5084 sayılı kanun 6 Şubat 2004'ten itibaren geçerli olmuş ve serbest bölgelerdeki muafiyet ve teşvik hükümleri kaldırılmıştır. Bölgede faaliyet ruhsatı olanların kurumlar vergisi istisnası ruhsatta belirtilen süre boyunca devam ettirilirken, diğer mükellefler genel hükümlere göre vergi kapsamına alınmıştır.¹⁸¹

2007 yılında serbest bölgeler aracılığıyla 9,1 milyar dolar olarak gerçekleştirilen ticaret OECD ve AB ülkeleriyle olmuştur.¹⁸² Diğer Avrupa Ülkeleriyle de 39,7 milyon dolarlık, Bağımsız Devletler Topluluğu ile 1 milyar 43,8 milyon dolarlık, Kuzey Afrika ve Ortadoğu ülkeleri ile 1 milyar 143,6 milyon dolarlık, diğer ülkelerle 2 milyar 243,5 milyon dolarlık ticaret yapılmıştır.¹⁸³

¹⁷⁹ A.e.

¹⁸⁰ Ayşe Yiğit Şakar, "Serbest Bölgelerde Teşvikler Sürdürülmelidir," *yaklasim.com-mevzuat*, Yaklaşım Dergisi/Kasım 2007/Sayı:179, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20071110126.htm>, II. Kısım- Serbest Bölgelerin Avantajları, 16 Mayıs 2008.

¹⁸¹ Feyyaz Yazar, "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Son Değişiklikler," **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2008, Sayı: 321.

¹⁸² T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, "Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı," **Serbest Bölgeler İstatistikleri**, Ocak-Aralık 2008, (Çevrimiçi) http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/ABliskilerDb/sb_ulke.pdf 25 Haziran 2009.

¹⁸³ A.e.

Serbest Bölgeler Yönetmeliği'nin 12'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre serbest bölgede faaliyet gösteren kullanıcılar Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ile belge ve kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uymak zorundadırlar:

3'üncü fıkraya göre de, *bu Yönetmelik hükümleri kapsamında Serbest Bölge İşlem Formu ile gerçekleştirilen tüm işlemlerini bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla göndereceklerdir.*¹⁸⁴

2 seri no'lu "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ"inde "7.1. Yıllık Belgelendirme" bölümünün ikinci paragrafından sonra serbest bölgelerle ilgili olarak aşağıdaki üç paragraf eklenmiştir:

"Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01/01/2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi işlemlerine ilişkin olarak aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri içeren Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

*Buna göre; tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren yurtdışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de söz konusu tarihten itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlayacaklardır. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurtdışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerin ayrıca rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır."*¹⁸⁵

Hazırlanması gereken bilgi ve belgeler aşağıda sıralanmıştır:¹⁸⁶

a) *Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özel bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler.*

¹⁸⁴ Kenan Katar, **a.g.e**

¹⁸⁵ Maliye Bakanlığı, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No: 2," 22 Nisan 2008 Tarihli Resmî Gazete, Sayı: 26855.

¹⁸⁶ Süray, İnternette Mevzuat Yayıncılığı, (Çevrimiçi)

<http://www2.suryay.com.tr/mevzuat/content.asp?Dosya=160160>, 25 Haziran 2009.

- b) Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- c) İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- d) İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- e) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemleri miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- f) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- g) İlişkili kişilere ait özel mali tablolar,
- h) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- i) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- j) Gayrimaddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayrimaddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- k) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulamasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- l) Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- m) Belli bir emsal fiyatı aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem.

Serbest bölgelerle ilgili tartışmalı konulardan bir tanesi “örtülü kazanç” uygulaması ile ilgilidir. 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17’nci maddesinde yer alan “örtülü kazanç” müessesesi hükümlerine dayanılarak yapılan vergi incelemelerinde; Türkiye’deki bir şirketin, serbest bölgede kurulu olan ve ortakları arasında ilişki bulunan şirkete, mal satması ve serbest bölgedeki şirketin de o malı ihraç etmesi ya da serbest bölgedeki şirketin malı ithal edip, Türkiye’deki şirkete satması olayında, örtülü kazanç hükümlerine göre matrah farkı bulunması gündeme gelmiş ve çok sayıda tarhiyat yapılmıştır. Mal alım-satımı olayında örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilmesi için, alım-satıma konu olan muamelenin;

- Emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek fiyat,
- Emsaline göre göze çarpacak derecede düşük fiyat,
- Bedelsiz olarak satış

durumlarından birinin olması halinde, örtülü kazanç dağıtımı gündeme gelmektedir. Burada, bedelsiz satış dışındaki durumlarda yani yüksek fiyat ya da düşük fiyat ile satış durumlarında “emsaline göre” düşük ya da yüksek fiyatla satılmış olması, olayın ana noktası olmaktadır. Bir başka anlatımla, kanun koyucu, “düşük fiyata satılmıştır” şeklindeki soyut iddiaları kabul etmemekle ve emsal bulunup, bu

emsale göre düşük ya da yüksek bir fiyat bulunup bulunmadığının ortaya konulmasını istemektedir. Aksine bir uygulama, yasal olmayacaktır.

Serbest bölgelerde “örtülü kazanç” yönünden yapılan vergi incelemeleri, özellikle son yıllarda yaygınlaşmıştır ve incelemelerin sonucunda çok sayıda matrah farkı bulunmuştur. Yaygın olan uygulama; Türkiye’deki şirketin, ilişkisinin bulunduğu serbest bölgedeki şirkete mal satması, serbest bölgedeki şirketin de o malı ihraç etmesidir. İnceleme elemanları, malın serbest bölgedeki şirkete, düşük bedelle satıldığı, serbest bölgedeki şirketin de bunu çok yüksek kârlarla ihraç ettiği iddiaları ile raporlar düzenlemişlerdir.

Bazı inceleme elemanları; serbest bölgeye satış fiyatı ile serbest bölgeden ihraç fiyatı arasındaki farkı örtülü kazanç olarak nitelendirip, matrah farkı bulma yoluna gitmektedirler. Önemli olan vergi kaybının, somut olarak ortaya konmasıdır.¹⁸⁷

¹⁸⁷ Şükrü Kızılot, “Serbest Bölgelerde, Aynı Alanda Faaliyet Gösteren Müesseseler Nezdinde Emsal Araştırması Yapılmadan Örtülü Kazanç Dağıtımından Söz Edilmeyeceği,” **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2007. Sayı: 176.

İkinci Bölüm

TRANSFER FİYATLANDIRMASI SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK UYGULAMALAR

Transfer fiyatlandırması sorunlarının çözümünde kullanılan karşılıklı anlaşma prosedürü, peşin fiyatlandırma anlaşması usulleri, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, Tahkim Anlaşması, belge saklama ve ibraz yükümlülüğü, vergi cennetleri ile Avrupa Birliği'nde kabul gören uygulamaları ve transfer fiyatlandırması ile ilgili cezalar aşağıdaki bölümde etraflıca açıklanmıştır.

2.1. KARŞILIKLI ANLAŞMA PROSEDÜRÜ

Karşılıklı Anlaşma Prosedürü (**Mutual Agreement Procedure – MAP**) 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 prosedürünün yürütümünden de sorumlu olurlar.¹⁸⁸ MAP, yerel kuralların dışında kalan vergi mükelleflerine sunulan bir yöntemdir.¹⁸⁹

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25'nci maddesine göre karşılıklı anlaşma prosedürünün tanımı aşağıdaki gibidir:¹⁹⁰

(1) Bir kişi bir veya daha fazla akit devletin faaliyetlerinin kendisi için prosedüre uygunsuz vergilendirilme ile sonuçlanacağını düşünüyorsa, söz konusu ülkelerin yerel kurallarını göz önünde bulundurmadan, kendisinin ikamet ettiği ülkenin vergi otoritelerine bu durum hakkında bir çözüm bulma amacı doğrultusunda başvuru yapabilir. Başvurunun uygunsuz vergilendirme oluştuktan sonra üç yıl içinde yapılması gerekmektedir.

¹⁸⁸ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s. 333.

¹⁸⁹ K.R. Girish, "Dispute Settlement Mechanism Under the Mutual Agreement Procedure," **The Institute of Chartered Accountants of India**, (Çevrimiçi) http://www.icaai.org/icairoot/publications/complimentary/cajournal_dec04/dec04p712-714.pdf, 21 Temmuz 2008.

¹⁹⁰ OECD, **Articles of the Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital**, OECD, 15 Temmuz 2005, s. 16.

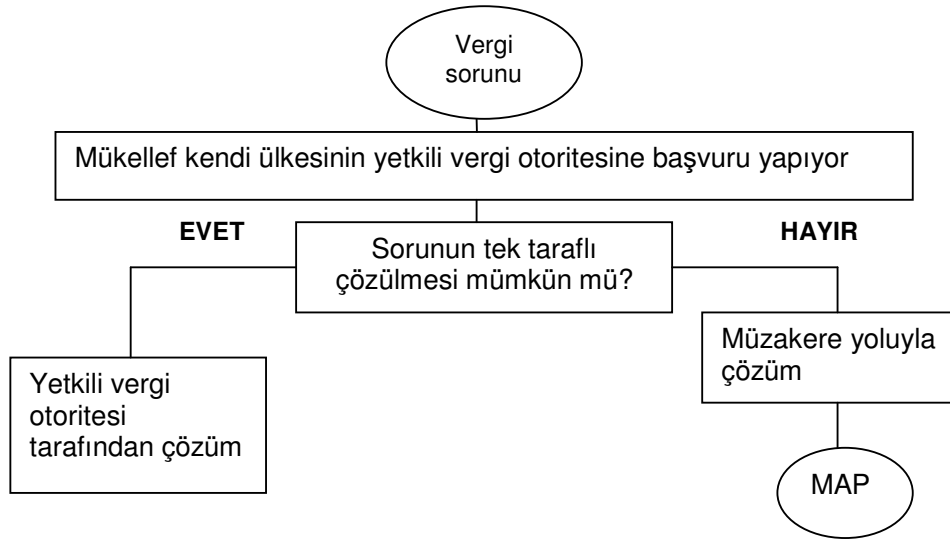
(2) Eğer başvuru uygun görülürse ve durum kendiliğinden çözülecek gibi durmuyorsa söz konusu vergi otoritesi diğer akit devlet veya devletlerin vergi idaresi ile karşılıklı anlaşma yoluna başvurabilir. Anlaşmaya devletlerin yerel kurallarına uygun olarak belirtien sürede varılması gerekmektedir.

(3) Akit vergi idarelerinin Anlaşma'nın yorumlanması veya uygulanması ile ilgili anlaşmazlıkları karşılıklı anlaşmaya vararak çözmeye çalışmalıdırlar. Anlaşma'nın kapsamı dışında kalan bir durum söz konusu olduğu zaman da yine karşılıklı anlaşma ile ortak bir çözüme varılmalıdır.

(4) Karşılıklı anlaşmaya varma amacı doğrultusunda akit devletler birbirleriyle kendileri ve temsilcilerinden oluşan ortak bir komisyon vasıtasıyla iletişim kurabilirler.

Transfer fiyatlandırması ÇUİlerin sorunlarla karşılaştığı bir alan olduğu için vergi otoritelerinin çözüm bulma yolunda şirketlerle ortak çalışmaları gerekmektedir. Bir ÇUİ sorunun çözümünün uygun bir zaman dilimi içinde bulunmasını ister çünkü çözülmemiş bir transfer fiyatlandırması sorunu şirket için belirsizlik yaratan finansal bir yükür. Örneğin, sorun çözülmeden önce vergi düzenlemelerinin tamamlanması sonucunda şirketin vergi ödemesi gerekebilir. Buna ek olarak geç ödeme nedeniyle şirket cezaya tabi tutulabilir. Böyle bir durumun önlenmesi için MAP'a başvurulmalıdır.

Şekil 2.1: MAP Sürecinin Başlangıcı



Kaynak: Vijay Iyer, **Mutual Agreement Procedure**, Ernst & Young'dan Sunumlar, s. 3 (Çevrimiçi) <http://www.ey.com>, 21 Temmuz 2008.

ÇUİlerin çoğu transfer fiyatlandırması sorunlarının çözülmesinde MAPlara güvenmektedirler. MAPların peşin fiyat anlaşmaları ile beraber kullanılmaya başlaması da sorunların önüne geçilmesi yolunda büyük bir adım olmuştur. MAP uygulamasının kullanılmadığı durumlarda sorunlar mükellef ve vergi otoritesi arasında çözülmeye çalışılmaktadır. Bu durum da çoğu zaman çifte vergilendirme ile sonuçlanabilmektedir.¹⁹¹

MAP uygulamasının basamakları aşağıdaki gibidir:¹⁹²

- Ev sahibi ülkenin yetkili otoritelerine başvuru yapılması,
- Yetkili otoritelerin başvuruyu değerlendirmesi,
- Ev sahibi ülkenin yetkili otoriteleri arasından temsilcilerin seçilmesi,
- Ev sahibi ülkenin yetkili otoritelerinin diğer taraf ülkenin yetkili otoriteleri ile görüşmesi,
- Diğer taraf ülkenin yetkili otoriteleri arasından temsilcilerin seçilmesi,
- Ev sahibi ülke ve diğer taraf ülkenin yetkili otoriteleri tarafından bir çözümün sunulması,
- Çözümün yürürlüğe girmesi.

Bazı durumlarda ev sahibi olan ülkenin vergi otoriteleri başvuruyu reddetme hakkına sahiptirler. Bu durumlardan bazıları aşağıdakilerdir:¹⁹³

- Başvuruyu yapan vergi mükellefinin yeterli bilgi sunmaması,
- Aranılan çözümün ulusal vergi otoritelerinin uyguladığı kararlara aykırı olması,
- Yerel kurallara uygun olmayan bir durumun bulunması,
- Başvurunun tarihinin aşılmış olması,
- Vergi mükellefinin vergi kaçırma ve/veya dolandırıcılık nedeniyle suçlu olması.

¹⁹¹ BIAC, "BIAC Discussion Draft on Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Experiences of Multinational Enterprises," **Business and Industry Advisory Committee to the OECD**, 21 Ekim 2003, (Çevrimiçi) http://www.biac.org/statements/tax/Final_Rev_10-31-03_BIAC_MAP_Disc_Draft.pdf, (11 Temmuz 2008).

¹⁹² Vijay Iyer, **Mutual Agreement Procedure**, Ernst & Young'dan Sunumlar, s. 4, (Çevrimiçi) <http://www.ey.com>, 21 Temmuz 2008.

¹⁹³ K.R. Girish, **a.g.e**, çevrimiçi.

Pek çok farklı vergi sorunu MAP uygulaması ile çözülebilmektedir. Bunlardan bazıları çifte vergilendirme anlaşmasına uyulmaması, anlaşmanın maddelerinin yorumlanmasında çıkan problemler ve anlaşma kapsamı dışında çifte vergilendirmenin önlenmesi gereken durumlardır. Bu sorunların çözülmesi yolunda OECD'nin ülkelere önerileri aşağıda belirtilmiştir:¹⁹⁴

- MAP uygulamasındaki sorunların tahkim yoluyla çözülmesi,
- Zaman kısıtlaması sorununun çözümlenmesi,
- MAP'ın reddedildiği durumların belirlenmesi,
- MAP süresince vergi toplamının durdurulması konusunda ortak karara varılması,
- Düzenlemeler söz konusu olduğu zaman MAP'ın ne derece geçerli olacağı konusunda ortak karara varılması,
- Yerel kurallar ve MAP uygulaması arasında uyum sağlanmaya çalışılması.

Örneğin, Fransız ve Hollandalı vergi otoriteleri 16 Mart 1973'te imzalanan vergi anlaşması kapsamındaki MAP uygulamalarının daha faydalı bir hale gelmesi için yeni bir yönetmelik üzerinde anlaşmışlardır. Bu yönetmeliğe göre MAP başvurusu yapıldığı durumlarda çifte vergilendirme riskinin olduğu görülürse ülkeler ortak karara varma yoluna gidebilmektedirler.

İki ülke arasındaki anlaşmanın 27'nci maddesine göre MAP başvurusunun "eylemin ilk bildiri tarihi"nden sonra üç yıl içinde yapılması gerekmektedir. Bu üç yıllık sürecin aşağıdaki gibi yorumlanması gerekmektedir:

- Fransa açısından: Düzenlemelerin yapılması gerektiğinin bildirildiği ilk tarih;
- Hollanda açısından: Düzenleme bildirisinin veya tekrar düzenleme bildirisinin tarihi (hangisi daha sonra geliyorsa).

Başvurudan sonra bir ay içinde yetkili vergi otoritesinin başvuruyu aldığından mükellef ve diğer ülkelerin vergi otoritesini haberdar etmesi gerekmektedir. Fransa ve Hollanda arasındaki anlaşmaya göre MAP ülkeler arasında gerçekleşen bir uygulamadır ve vergi mükellefinin yasal olarak

¹⁹⁴ Vijay Iyer, **a.g.e**, s. 5-14.

görüşmelere katılma hakkı yoktur. Buna rağmen genellikle yetkili vergi otoriteleri vergi mükellefini gelişmelerden haberdar etmeyi tercih etmektedirler.

Yetkili vergi otoriteleri bir çözüme ulaştıkları zaman bunu vergi mükellefini bilgilendirirler. Vergi mükellefinin de yazılı olarak anlaşmayı kabulünü bildirmesi gerekmektedir.

Fransa ve Hollanda arasında altı ayda bir MAP sürecinin nasıl ilerlediği hakkında bilgi alışverişi olmaktadır. Her iki ülkenin de bu bilgi alışverişi sırasında gizlilik kurallarına uymaları gerekmektedir. Fransa ve Hollanda'nın gerekli olduğuna karar verdikleri zaman bu yönetmelik üzerinde değişiklik yapma yetkileri vardır.¹⁹⁵

10 Aralık 2009 tarihinde görüştüğümüz Gelir İdaresi Başkanlığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları bölüm müdüründen aldığımız bilgilere göre Türkiye'ye İngiltere, Almanya, Fransa ve Hollanda'dan gelen 11 adet MAP başvurusu olmuştur.

2.2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

Aşağıdaki bölümde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının (PFA) OECD, ABD ile AB'deki uygulamaları ve PFAlarının değerlendirilmesi konusunda açıklamalar yapılmıştır.

2.2.1. OECD Uygulamaları

OECD, peşin fiyat anlaşmalarını (PFAlar) şu şekilde tanımlar:

*"Kontrol edilen işlemlere ilişkin, bu işlemleri kapsayan sabit bir dönemde transfer fiyatlamasının belirlenmesi amacıyla uygun bir dizi kriteri (ör., yöntem, karşılaştırılabilir değerler ve uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara yönelik önemli varsayımlar) belirleyen düzenlemeler bütünüdür. [PFA], 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."*¹⁹⁶

¹⁹⁵ Holland Ministry of Finance, "Code of Conduct," **Ministry of Finance**, t.y., (Çevrimiçi) <http://www.minfin.nl/dsresource?objectid=1968&type=pdf>, (11 Temmuz 2008).

¹⁹⁶ OECD, **Guidelines**, parag. 4.124, s. IV-41.

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, OECD'nin 1995 yılındaki "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Tartışmaların Çözümünde İdari Yaklaşımlar: **Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes**" başlıklı IV. (F) bölümünde açıklanmıştır. 1999 yılında "Karşılıklı Anlaşma Süreci Altında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Yürütülmesinde Ana Hatlar: **Guidelines for Conducting APAs Under the Mutual Agreement Procedure**" başlıklı bölümün ilavesi ile de eklemeler yapılmıştır.¹⁹⁷

Bazı ülkeler vergi mükellefi ve idaresinin arasında yapılan tek taraflı PFAları kabul etmektedir fakat bu durum, ilişkili şirketlerin diğer bölgelerdeki vergi yükümlülüğünü etkileyebilir. Bu yüzden tek taraflı PFAlar söz konusu olduğunda diğer bölgelerin ilgili vergi otoriteleri durumdan haberdar edilmelidir.¹⁹⁸

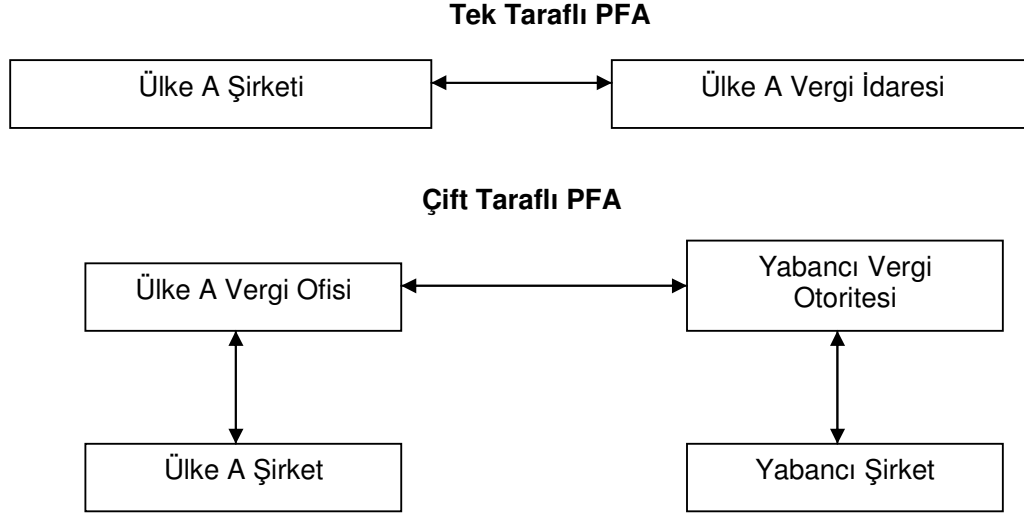
Çifte vergilendirme hususunda duydukları kaygıdan dolayı ülkelerin büyük bir kısmı, tek taraflı ya da çift taraflı PFAları tercih etmektedirler. Bazı ülkeler ise, kendi sınırları içinde faaliyet gösteren mükelleflere, tek taraflı PFAları imzalama konusunda izin vermemektedirler. Çift ya da çok taraflı yaklaşım, 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.¹⁹⁹

¹⁹⁷ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.190-191.

¹⁹⁸ OECD, **Guidelines**, parag. 4.130, s. IV-42.

¹⁹⁹ **A.e.**, parag. 4.131, s. IV-42.

Şekil 2.2: Tek Taraflı ve Çift Taraflı PFA Şemaları



Kaynak: Australian Govenment/Australian Tax Office, *Advance Pricing Arrangements*, Nisan 2005, http://www.ato.gov.au/content/downloads/LBI_35286_Advanced_pricing_arrangements.pdf, s. 3, (10 Haziran 2008).

İlişkili şirketlerin vergi otoriteleri ile ortak çalışmaları başarılı PFAlar oluşturulabilmesi için çok önemlidir.²⁰⁰ Vergi mükelleflerinin otoritelere durumlarını açıklamaları, PFA isteme nedenlerini ve gerekli bilgi ve dokümanları sunmaları gerekmektedir.²⁰¹ PFA sürecinin sonunda vergi idareleri ilişkili şirketlere anlaşmanın kurallarına uydukları sürece incelemeye tabi tutulmayacaklarını bildirmelidir. Aynı zamanda her anlaşmada gerekli durumlarda iptal edilebileceğini veya üzerinde düzeltmeler yapılabileceğini bildiren bir madde bulunmalıdır.²⁰²

Avustralya'nın 30 Haziran 2007 itibariyle devam eden 227'den fazla peşin fiyat anlaşması bulunmakta olup, anlaşma yapma süreci 12 ay olarak gösterilmektedir.²⁰³ Tablo 3.16'daki Avustralya örneği diğer OECD üyesi ülkelerin de PFA prosedürünü yansıtmaktadır:

²⁰⁰ A.e.,parag. 4.134, s. IV-43.

²⁰¹ A.e.,parag. 4.135, s. IV-44.

²⁰² A.e.,parag. 4.136, s. IV-44.

²⁰³ Transfer Pricing Associates, "Documentation and Disclosure Requirements," **Australia**, 14 Nisan 2008, (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Australia_Country_Summary.pdf

Tablo 2.1: Avustralya PFA Prosedürü

1. Basamak: Sunum Öncesi Toplantı Bu basamağın amacı: • PFA'nın uygunluğunu tartışmak, • Şirkete önerdiği transfer fiyatlandırması yöntemini ayrıntılı açıklama fırsatı vermek, • PFA'nın tek ya da çift taraflı olmasına karar vermek, • Gerekli dokümantasyon ve analize karar vermek, • Bağımsız bilirkişilere gerek olup olmadığına karar vermek, • Vergi Ofisi incelemesini tartışmak (eğer PFA inceleme sonucunda gündeme gelmişse), • Resmi bir başvuru sunumu için gün belirlemek, • PFA zaman tablosu üzerinde anlaşmak, • Başvuruyu değerlendirme sürecini tartışmak • Bu basamak taraflar için bağlayıcı değildir.
2. Basamak: Resmi Başvuru Sunumu Eğer ilk toplantı sonucu PFA'nın uygulanmasına karar verilirse, başvuru yapan şirketin resmi bir sunum yapması gerekmektedir. Resmi PFA başvurusunda bulunması gerekenler aşağıdakilerdir: • Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile ilgili ayrıntılar, • Transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanması ile ilgili durum ve şartlar, • Transfer fiyatlandırması yönteminin emsal bedel sonuçlarını vereceğine dair veriler, • Öngörülerin ve sorunların analizi, • PFA'nın geçerli olacağı bir sürecin önerilmesi.
3. Basamak: Analiz/Değerlendirme Vergi idaresi verileri değerlendirir; gerekirse ek bilgi talebinde bulunur. Bu süreçte vergi idaresi ve başvuru yapan şirketin pek çok görüşme yapmasına gerek yoktur.
4. Basamak: Anlaşma Çift taraflı PFAlar için söz konusu vergi idareleri önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini kabul ettiklerini belirten dokümanları hazırlar. Yazılı onay söz konusu şirketlere gönderilir. Tek taraflı PFAlar için vergi idaresi söz konusu şirketle vardığı anlaşmayı yazılı şekilde bildirir.
5. Basamak: Tamamlanmış PFA Tamamlanmış bir PFA'nın içinde aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir: • PFA'nın kapsadığı işlemler, anlaşmalar ve ayarlamalar, • PFA'nın kapsadığı süre ve vergi yılları, • Seçilen transfer fiyatlandırması yöntemi ve seçilme sürecinde göz önünde bulundurulmuş tahminler, • Yöntemin esasını oluşturan faktörlerin tanımı (örneğin satışlar, faaliyet kârı), • Mümkünse emsal bedel aralığı sonuçları, • PFA için şirketin yükümlülükleri.

Kaynak: Australian Government/Australian Tax Office, *Advance Pricing Arrangements*, Nisan 2005, http://www.ato.gov.au/content/downloads/LBI_35286_Advanced_pricing_arrangements.pdf, s. 4, (10 Haziran 2008).

PFAların ana özelliklerinden biri spesifik olmaları, yani vergi mükellefinin transfer fiyatlandırması işlemlerini belli bir dönem için ayrıntılarıyla açıklamalarıdır.²⁰⁴ Bir PFAnın güvenilirlik derecesi; hazırlanmasında göz önünde bulundurulmuş tahminlerin gücüne bağlıdır. Örneğin, ilişkili şirketler arasında borç alışverişinin emsal bedel fiyatı hesaplanırken faiz oranının üç sene boyunca aynı olmayacağı gözden kaçırılmamalıdır.²⁰⁵

Bir PFAnın ne kadar güvenilir olduğuna karar verilmesi sürecinde vergi idarelerinin, geleceğe dönük olarak yapılan kâr tahminlerinin gerçekleşebilme olasılığının son derece düşük olduğunu unutmamaları gerekmektedir. Bağımsız kuruluşlarının kâr oranlarından karşılaştırma amacıyla yararlanılabilir; ancak bu değerler de genellikle oldukça değişkendir ve önceden tahmin edilebilmeleri zordur. Uygun varsayımların ve değer aralıklarının kullanımı, yapılan tahminlerin güvenilirliğini arttırabilir. İlgili sektördeki geçmiş veriler de iyi bir rehber olabilmektedir.²⁰⁶ Sonuç olarak, tahminlerin güvenilirliği söz konusu durumun gerçekleri yansıtmasına ve beklentilerin tutarlılığına bağlıdır.²⁰⁷

PFAların uygulandığı dönemlerde, vergi otoriteleri kurallara uyulup uyulmadığını takip etmeyi istemektedirler. Bunu aşağıdaki şekilde gerçekleştirebilirler:

- Vergi mükelleflerinden kurallara uyduklarını kanıtlayan yıllık rapor istenebilir,
- Vergi otoriteleri mükellefin kurallara uyup uymadığını rutin incelemeler sırasında kontrol etmeye devam edebilir.²⁰⁸

PFAların oluşturulması sürecinde yanlış bilgilerin sunulduğu sonradan ortaya çıkarsa, anlaşma iptal edilir. Anlaşmanın iptal edilmesinin diğer nedenleri vergi mükellefinin kurallara uymaması veya anlaşmayı vergi avantajları için

²⁰⁴ A.e., parag. 4.125, s. IV-41.

²⁰⁵ A.e., parag. 4.126, s. IV-41.

²⁰⁶ A.e., parag. 4.128, s. IV-42.

²⁰⁷ A.e., parag. 4.129, s. IV-42.

²⁰⁸ A.e., parag. 4.138, s. IV-44.

kullanması olabilir. Anlaşmanın iptaline karar veren vergi idaresinin nedenlerini sunarak ilişkili otoriteler ve mükelleflere haber vermesi gerekmektedir.²⁰⁹

PFA düzenlemelerine göre ilişkili şirketler arasındaki problemlerin çözümü için vergi idarelerinin bu konuda deneyimli çalışanları olması gerekmektedir. PFAlar transfer fiyatlandırmasında doğabilecek sorunlara önceden çözümler bularak maliyetleri azaltmaktadırlar.²¹⁰ Bu gerçeği gören ülkeler geçmiş yıllardan beri PFA uygulamalarını başlatmışlardır. Bu konuda Japonya 1987 yılında uygulamaya başlayarak öncülük etmiştir. 1991 yılında ABD, 1994 yılında Yeni Zelanda, 1995 yılında Avustralya ve Meksika, 1996 yılında Kore, 1998 yılında Çin, 1999 yılında İngiltere, Fransa, Hollanda ve 2000 yılında da Almanya PFAları vergi mevzuatlarına dahil etmişlerdir.²¹¹

PFAların en eski uygulayıcısı olan Japonya'da ilgili yönergeler 1999 yılında revize edilmiştir. Tokyo vergi idaresinde, bu bölümde çalışan memurların sayısında artış olmuş olup, PFA başvurularını değerlendirme süresini iki yıldan aza indirme çabaları devam etmektedir.

Tablo 2.2: 1999-2004 Yılları Arası Japonya'daki PFA Müracaatları

Yıllar	1999 ve öncesi	2000	2001	2002	2003	2004
PFA başvuruları	121	48	42	47	80	63
Kabul edilmeyenler	69	29	25	47	39	49
Devam edenler	52	71	88	88	129	143

Kaynak: National Tax Agency and the Recent Transfer Pricing Environment in Japan, **APA Program Report 2005**, *Pricewaterhousecoopers*, Aralık 2005, Gets Vol. 29, (Çevrimiçi)[http://www.pwc.com/Extweb/pwcpublishations.nsf/docid/60A1DFCEF1C5A093CA2570FB001DD9B9/\\$FILE/vol29_TP_E.pdf](http://www.pwc.com/Extweb/pwcpublishations.nsf/docid/60A1DFCEF1C5A093CA2570FB001DD9B9/$FILE/vol29_TP_E.pdf), 19 Haziran 2008.

²⁰⁹ **A.e.**, parag. 4.139, s. IV-45.

²¹⁰ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 143'ten GERALYN M. FALLON, "Advance Pricing Agreements", **Taxes**, June 1997, s.304.

²¹¹ National Tax Agency and the Recent Transfer Pricing Environment in Japan, **APA Program Report 2005**, *Pricewaterhousecoopers*, Aralık 2005, Gets Vol. 29, (Çevrimiçi)[http://www.pwc.com/Extweb/pwcpublishations.nsf/docid/60A1DFCEF1C5A093CA2570FB001DD9B9/\\$FILE/vol29_TP_E.pdf](http://www.pwc.com/Extweb/pwcpublishations.nsf/docid/60A1DFCEF1C5A093CA2570FB001DD9B9/$FILE/vol29_TP_E.pdf), 19 Haziran 2008.

Otomotiv endüstrisi peşin fiyat anlaşmalarının vergi mükelleflerini global sorunlara karşı nasıl hazırladığının ilginç bir örneğidir. Otomotiv sektörünün karşılaştığı transfer fiyatlandırması sorunları diğer endüstrilerden farklı değildir fakat otomotiv endüstrisinde kompleks transfer fiyatlandırması sorunları görülür. Endüstrinin karmaşık yapısı vergi incelemelerine zemin hazırlamaktadır. Bu nedenle otomotiv endüstrisinin vergi mükellefleri çözümü peşin fiyat anlaşmalarında bulmuşlardır.

Otomotiv sektöründe genellikle aşağıdaki özellikler görülmektedir:

- Kapasite fazlası,
- Tesis, araştırma ve geliştirme konularında yüksek yatırım,
- Yeni modeller üretme gerekliliği,
- Global olmak zorunda olmakla beraber yerel kuralları da göz önünde bulundurma zorunluluğu,
- Fonksiyonların aynı merkezden yürütülmesi,
- Artan kurallar ve ülke çıkarlarının ön planda tutulma gerekliliği,
- Aşırı hacim ve fiyat riski.

Sonuç olarak sektör; birleşme, rakipleriyle işbirliği, maliyetleri azaltma ve yeni pazarlar arayışı içindedir. Maliyetlerin düşürülmesi durumunda bile kârlar çoğunlukla yeterli olmamaktadır.

Bu düşük kârlar, yüksek yatırım sermayesi ile açıklanabilir. Tablo 2.3 farklı endüstrilerin yatırım sermayelerini göstermektedir.

Tablo 2.3: Yatırım Sermayesi Yüksek Olan Endüstri Kolları

Endüstri	Firma Sayısı	Yatırım Sermayesi (m\$)
Petrol	30	106,908.60
Telekom Hizmetleri	173	80,335.90
Otomobil ve Kamyon	31	52,520.00
Diğer	178	29,615.00
Kanada Enerji	14	28,541.90
Perakende Satış	51	24,554.50
Elektrik Hizmeti	29	22,169.40
Metal ve Madencilik	82	20,242.30
Yabancı Elektronik	10	19,610.10
Doğalgaz	34	18,447.50
Market	7661	806,984.00

Kaynak: Rolf Heinrich, Andrew Hickman, Pascal Luquet ve Steven Tseng, "APAs: an efficient vehicle for the auto industry," *Transfer Pricing Week*, 28 Eylül 2007, <http://tpweek.com/Popups/PrintArticle.aspx?ArticleID=1445038>, (14 Nisan 2008)'den *Valuline database pf 7661 US firms, January 2007*.

Otomotiv endüstrisindeki ÇUller transfer fiyatlandırması sorunlarıyla sıkça karşılaşmaktadırlar. Bunların nedenleri aşağıda gösterilmiştir:

- **Kompleks tedarik zincirleri:** Global çapta üretim söz konusu olduğu zaman motor üretim, arabaların parçalarının birleştirilmesi, vs. farklı vergi bölgelerinde yapılmaktadır. Ana şirketin araştırma ve geliştirmeden sorumlu olması gerekirken, ürün dizaynı farklı bir yerel pazarda yapılabilmektedir. Dağıtım da farklı bölgelerde gerçekleşmektedir.
- **Düşük kâr marjları:** Üretim faaliyetlerinin farklı bölgelere dağıldığı durumlarda vergi otoriteleri yerel üretici, dağıtıcı, vs.lerin emsal bedel ölçüsüne uygun kârlar rapor etmelerini beklerler. Ancak kapasite fazlası, tesis ve araştırma ve geliştirme için gereken büyük yatırımlar ve endüstrinin oldukça rekabetçi yapısından dolayı genellikle vergi otoritelerinin beklentilerini karşılayacak kadar kâr elde edilmemektedir.
- **Araştırma ve geliştirme ve fikri mülkiyet hakları için yapılan harcamalar:** Vergi otoriteleri genellikle fikri mülkiyet haklarının oluşumu için yapılan masrafların büyük kârlar getirisinin de büyük olacağını düşünmektedirler. Otomotiv sektöründeki araştırma ve geliştirme masrafları gerekli masraflardır. Bu masraf çeşidi beklenen fazla kâr elde edilmesi için yapılan ekstra bir harcama değildir. Bu

sektörün gerekli harcama kalemidir. Her harcamanın kârı arttırması beklenmemelidir.

Otomotiv sektörünün gerçekleri vergi otoriteleri tarafından kabul edilen transfer fiyatlandırması modellerinin kullanılmasını zorlaştırmaktadır. En basit transfer fiyatlandırması düzenlemesinde bile standart transfer fiyatlandırması yaklaşımları doğru sonuçlar vermeyebilir. Bu yüzden çözüm olarak peşin fiyat anlaşmalarına başvurulmaktadır. Bunun bir başka nedeni ise vergi otoritelerine alternatif transfer fiyatlandırması yöntemlerini kabul ettirmenin peşin fiyat anlaşması uygulaması içinde daha kolay olmasıdır. Başvuru yapan şirketlerle ilgili konuları tartışan vergi otoriteleri özellikle iki ve çok taraflı anlaşmalar söz konusu olduğu zaman bazı bölgelerdeki kârın sınırlı olacağını kabullenmek zorundadırlar. Her bölge için geçerli olabilecek ortak bir transfer fiyatlandırması yöntemi üzerinde anlaşmak ve çifte vergilendirmenin önlenmesini sağlamak için çalışmaları gerekmektedir.²¹²

Fransız şirket A dağıtıcı konumdaki ilişkili şirket, Asya'daki B şirketi de ana şirket ve Doğu Avrupa ülkesindeki C de fason üretimleri yapan ilişkili şirkettir. A ve C arasındaki işlemlerle ilgili gelecekteki ekonomik durum verileri de dikkate alınarak A ve B arasında çift taraflı PFA yapılabilmektedir. Gelecekte Fransa Gelir İdaresi'nin A, B ve C şirketleri için de PFA istemesi beklenmektedir. Bu anlaşmalar ayrı ayrı olabileceği gibi üçlü anlaşma şeklinde de yapılması da mümkün olabilecektir. Genellikle böyle yapılanmış ilişkili şirketlerde A; B ve C ile işlem yapabildiği gibi B ve C de aralarında işlem yapmaktadırlar. Bu durumda AB arası ve AC arası yapılan PFAlar konuya çözüm getirememektedirler. Bu nedenle Avrupa'daki uygulama önce çift taraflı PFAlar yapmak, daha sonra da diğer ilişkili şirketleri de PFA'ya eklemek şeklinde gelişmiştir.

Vergi otoritelerinin zarar ve olması gerekenden düşük kâr elde eden şirketleri inceleme altına alacağı bir gerçektir. PFA uygulaması yanlış anlamaları

²¹² Rolf Heinrich, Andrew Hickman, Pascal Luquet ve Steven Tseng, "APAs: an efficient vehicle for the auto industry," **Transfer Pricing Week**, 28 Eylül 2007, (Çevrimiçi) <http://tpweek.com/Popups/PrintArticle.aspx?ArticleID=1445038>, 14 Nisan 2008.

ortadan kaldırmakta ve vergi mükelleflerine kesinlik sağlayarak belirsizlikleri ortadan kaldırmaktadır.²¹³

OECD üyesi ülkelerde PFAların uygulanması yaygınlaşmaktadır. Örneğin, Polonya'da 2006 yılından öncesine kadar transfer fiyatlandırması sorunlarını önleyecek bir prosedür bulunmamaktaydı. Peşin fiyat anlaşmalarının uygulanmasını kabul eden Polonya kuralları idareleri tarafından tanıtılarak, 1 Ocak 2006'da yürürlüğe girmiştir. PFA programının tanıtılması Polonya'nın vergi yasası ve uygulamasında büyük bir ilerleme olarak görülmüştür. PFAlar Batı Avrupa, Amerika, Japonya ve Hindistan gibi Polonya'nın da ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde fiyatın doğruluğunu önceden belirleyebilmesini sağlamıştır. Polonya da Orta ve Doğu Avrupa'da PFA uygulamasını gerçekleştiren ilk ülkelerden biri olmuştur.²¹⁴

Diğer bir üye ülke olan Hindistan'da da PFA uygulamasını tanıtmaya çalışmaları devam etmektedir. Ülkenin en büyük bilgi teknolojisi şirketi olan NASSCOM (**National Association of Software and Service Companies**) PFA uygulamasını kabul etmiş ve PFAların vergi konusunda kesinlik getireceğini belirtmiştir. Devletin transfer fiyatlandırması sorunları için bir PFA prosedürü geliştirmesi gerektiğini belirten NASSCOM, dünya çapındaki güçlü ekonomilerin PFA programı ile başarıyı yakaladıklarını ileri sürmüştür. PFAların 2008 yılında yürürlüğe girmesini bekleyen Hindistan hayal kırıklığına uğramıştır çünkü seçimlerden dolayı PFAlar için kullanılabilecek bütçe, oy toplamak amacıyla fakir kesim ve çiftçiler için kullanılmıştır. KPMG'nin Güney Hindistan ofisinin başkanı KR Girish'e göre Hindistan'ın PFA uygulamasını başlatması en az iki sene ertelenmiştir.²¹⁵

²¹³ A.e.

²¹⁴ Artur Klesk, "Restrictions and delays hamper Polish APA programme," *Transfer Pricing Week*, 14 Şubat 2008, <http://tpweek.com/Popups/PrintArticle.aspx?ArticleID=1867635>, (14 Nisan 2008).

²¹⁵ "NASSCOM lends its weight to APAs," *Transfer Pricing Weekly*, 18 Aralık 2007, (Çevrimiçi) <http://tpweek.com/Popups/PrintArticle.aspx?ArticleID=1788107>, 15 Nisan 2008 ve "India dashes hopes of APA programme," *Transfer Pricing Weekly*, 10 Nisan 2008, (Çevrimiçi) <http://tpweek.com/Popups/PrintArticle.aspx?ArticleID=1904641>, 15 Nisan 2008.

2.2.2. ABD Uygulamaları

IRS peşin fiyat anlaşmalarını ilk kez 1 Mart 1991 tarihinde kabul etmiştir.²¹⁶ 1996'da PFAların uygulanmasında çıkan sorunların giderilmesi amacı doğrultusunda prosedür üzerinde değişiklikler ve yenilikler yapılmıştır.²¹⁷

ABD'de peşin fiyatlandırma anlaşmaları, diğer pek çok ülkede olduğu gibi, mükellef, vergi idaresi (IRS) ve ilişkili yabancı vergi idaresi arasında transfer fiyatlandırması sorunlarının görüşmeler yapıp anlaşmaya varmak yöntemiyle çözümünü sağlayan bir araçtır. Peşin fiyat anlaşmalarının IRS 482'nci bölüme uygun olması gerekmektedir.²¹⁸

Prosedüre göre bir PFA aşağıdakiler üzerinde anlaşma gerektirmektedir:²¹⁹

- Bir transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesi,
- Karşılaştırılabilir kontrolsüz şirket veya işlemlerin seçilmesi,
- Karşılaştırılabilirlerin sonuçlarının kaç yıl için geçerli olacağına karar verilmesi,
- Taraflar arasındaki farklılıklardan dolayı karşılaştırılabilirler üzerinde düzenlemeler yapılması,
- Emsal bedel sonuçları için belirli bir aralığın oluşturulması,
- PFA süresi boyunca sonuçlarının takip edilmesi ve emsal bedel alanı dışında işlem yapmanın getireceği yükümlülükler.

Bir PFA'nın özelliği, vergi mükellefi anlaşmanın kurallarına uyduğu sürece IRS'nin transfer fiyatlandırması yönteminin sonucunun emsal bedele uygun olduğunu kabul edeceğini garantilemesidir. PFAlar dolandırıcılık, yanlış bilgi verilmesi, kurallara uyulmaması durumunda iptal edilebilmektedirler. Anlaşmanın şartlarının sürekli aynı kalması incelemeye tabi tutulabilir fakat buna transfer fiyatlandırması yöntemi ile ilgili incelemeler dahil değildir.²²⁰

²¹⁶ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 140'tan Rev. Proc. 91-92.

²¹⁷ **A.e.**, s. 140'tan Rev. Proc. 96-53, 19 Kasım 1996.

²¹⁸ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 140-141.

²¹⁹ Internal Revenue Service,, **APA Study Guide, Lesson One**, 8 Nisan 2003, (Çevrimiçi) http://www.irs.gov/pub/irs-apa/apa_study_guide.pft, s.1, 8 Mayıs 2008.

²²⁰ PWC, **a.g.e.**, s.138.

PFA isteğinde bulunan vergi mükellefinin bir transfer fiyatlandırması yöntemi önermesi ve bu yöntemin IRS 482'nci bölümdeki en iyi yöntem kuralına uygun olduğunu kanıtlaması gerekmektedir. Bu aşamadan sonra IRS'nin PFA ekibi başvuruyu değerlendirme sürecini başlatır.²²¹

Tablo 2.4: 1999 Yılına Kadar Tamamlanmış Olan PFAlarda Maddi ve Gayrimaddi Varlıkların Transferinde Kullanılmış Olan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Transfer Fiyatlandırması Yöntemi	Bu Yöntemi Kullanmış Olan PFA Sayısı
Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat (KKFY) (sadece maddi varlıklar için)	7
Yayımlanmış Pazar verilerine dayalı KKFY	2
Karşılaştırılabilir Kontrolsüz İşlem (sadece gayrimaddi varlıklar için)	12
Yeniden Satış Fiyatı (sadece maddi varlıklar için)	10
Maliyet Artı (sadece maddi varlıklar için)	10
Karşılaştırılabilir Kâr Yöntemi (faaliyet kârına göre)	57
Karşılaştırılabilir Kâr Yöntemi (mal satış kârına göre)	12
Karşılaştırılabilir Kâr Yöntemi (aktiflerin kârlılık oranı)	17
Karşılaştırılabilir Kâr Yöntemi (Berry oranına göre)	13
Karşılaştırılabilir Kâr Yöntemi (maliyete ilave edilen kâr payına göre)	15
Karşılaştırılabilir Kâr Paylaşımı	1
Arta Kalan Kâr Paylaşımı	14
Diğer Kâr Paylaşımı	8
Üzerinde Anlaşılmış Royalty (sabit oran)	7
Üzerinde Anlaşılmış Royalty (faaliyet kârı/ciro'ya göre oran değişir)	2
Üzerinde Anlaşılmış Royalty (araştırma geliştirme/satışlar'a göre oran değişir)	1

Kaynak: Internal Revenue Service Web Sayfası, **APA Study Guide, Lesson One**, 8 Nisan 2003, (Çevrimiçi) http://www.irs.gov/pub/irs-apa/apa_study_guide.pdf, s.2-3, 8 Mayıs 2008.

Bir vergi mükellefi ve IRS, PFA görüşmelerine başladıklarında, Amerikalı yetkili otorite vergi mükellefinin isteği üzerine transfer fiyatlandırması düzenlemesinden etkilenecek olan taraf ülke ile çift taraflı anlaşma görüşmelerine başlamaktadır.²²² Eğer vergi mükellefi ve IRS çok taraflı bir anlaşmaya girerlerse, vergi mükellefinin isteği üzerine söz konusu ilişkili taraf olan ülke anlaşmanın hangi işlemler için geçerli olacağı hakkında bilgilendirilir. Çifte vergilendirmenin ortaya

²²¹ Internal Revenue Service (IRS) Revenue Procedure, 2006-2 I.R.B., **Rev. Proc. 2006-9**, 9 Ocak 2006, (Çevrimiçi) <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-06-9.pdf>, s.4, parag. 07, 4 Haziran 2008.

²²² PWC, **a.g.e.**, parag. 2, s.139.

çıkması durumunda ülkelerin vergi otoritelerinin görüşüp anlaşması gerekmektedir.²²³

PFA programını bütün vergi mükelleflerine uygun hale getirme çalışmaları sonucunda IRS 1998'de küçük şirketler için basitleştirilmiş bir prosedür hazırlamıştır. Prosedüre göre brüt geliri \$200 milyondan az olan şirketler küçük şirket olarak kabul edilmektedirler. Basitleştirilmiş PFA prosedürüne göre anlaşmaya varma süreci hızlandırılmış ve akıcı hale getirilmiştir. Buna ek olarak vergi mükelleflerine daha fazla rehberlik sağlanmaktadır.²²⁴

Yaratıcılık ve esneklik bir anlaşmaya varmanın anahtarıdır. Yönergeler özel durumlar için rehberlik sağlanmaktadır ve en iyi yöntem kuralına göre en güvenilir sonuca ulaşabilmek için özel yöntemler kullanılabilir. Genellikle belirli durumlar için iki ya da daha fazla yaklaşım mümkündür ve aralarında hiyerarşi yoktur. Bundan dolayı IRS vergi mükellefi ile birlikte geleneksel yöntemlerin dışında bir yaklaşım oluşturabilir. Esnek yaklaşımlardan bazıları aşağıdakilerdir:²²⁵

- İki transfer fiyatlandırması yönteminin birleştirilmesi,
- Transfer fiyatlandırması yönteminin söz konusu duruma daha uygun olması için modifiye edilmesi,
- Sorunların çözümüne yönelik kritik tahminlerin geliştirilmesi.

IRS'nin 2004 yılında PFA programına yaptığı değişiklikler aşağıdakilerdir. Bunlar 2005 yılında geçerli duruma gelmişlerdir.

- PFA ofislerindeki kadronun özelliklerinin artırılması: özellikle otomotiv ve ilaç endüstrileri gibi endüstrilere yoğunlaşan çalışanların bulunması,
- PFA işlemlerinde daha fazla ücret alınması ve ücretler hakkında daha basit ve anlaşılır bir prosedür izlenmesi.

ABD'nin PFA programının öncüsü olmasına rağmen ABD'deki ÇUİler programa karşı çekingen davranmaktadırlar. 1989'dan beri Philadelphia'daki LaSalle Üniversitesi'nde öğretim görevlisi olan, daha öncesinde de UNCTAD'da

²²³ A.e., parag. 3, s.139.

²²⁴ A.e., parag. 4, s.139.

²²⁵ APA Study Guide, a.g.e, s. 1.

danışman olarak göre yapmış olan Dr. Susan Borkowski'nin 1996 anketine göre ÇUİlerin sadece %10'u ABDli vergi idaresi ile PFAYA sıcak bakarken, %4'ü yabancı ülkelerle PFA yapma olasılıklarını dile getirmişlerdir.²²⁶ IRS'nin PFA raporu 2006 ve 2007 yıllarında tek taraflı peşin fiyat anlaşmalarının sayısının oldukça düştüğünü açıklamıştır. IRS'nin yaptığı çalışma 2006 yılında sayısı 42 olan tek taraflı anlaşmaların 2007 yılında 26'ya düştüğünü göstermiştir. Bu durumun tam tersine çift taraflı anlaşmaların sayısı 2006'da 30 iken 2007'de 54'e yükselmiştir. 2007 raporu aynı zamanda anlaşmaların tamamlanmasında harcanan ortalama sürenin de 33.9 aydan 38.2 aya yükseldiğini göstermiştir.²²⁷

ABD'nin peşin fiyat uygulamasına ilişkin bazı istatistikler aşağıdaki gibidir:

Tablo 2.5: ABD'deki PFAların 2007 Yılı Verileri

	Tek Taraflı	İki Taraflı	Çok Taraflı	Yıllık Toplam	Kümülatif Toplam
2007 yılında yapılan PFA başvuruları	28	64		92	1129
Yürürlüğe giren PFAlar	26	54	1	81	773
2007 yılı 1991-2006	324	359	9	692	
2007 yılında yenilenen PFAlar	13	16		29	209
2007 yılında revize edilen veya geliştirilen PFAlar	6	2		8	41
Askıda PFA talepleri	40	209		249	
Yeni PFAlar için askıdaki PFA talepleri	20	141		170	
PFAların yenilenmesi için askıdaki talepler	11	68		79	
İptal edilen veya hükümsüz kılınan PFAlar	3	0		3	8
Geri çekilen PFAlar	0	5		5	126

Kaynak: Internal Revenue Service – United States Department of the Treasury, **Internal Revenue Bulletin**, 14 Nisan 2008, Sayı: 2008-15, http://www.irs.gov/irb/2008-15_IRB/ar13.html, (10 Haziran 2008)

²²⁶ UNCTAD, **a.g.e.**, s. 37.

²²⁷ Catherine Snowdon, "US Unilateral APAs Show Step Decline," **Transfer Pricing Week**, 10 Nisan 2008, (Çevrimiçi) <http://tpweek.com/Article/1904678/US-unilateral-APAs-show-steep-decline.html>, 14 Nisan 2008.

Tablo 2.6: ABD’de 2007 Yılı PFAları Tamamlama Süreleri

2007 Yılında PFAların Tamamlama Süreleri (Ay Olarak)		
Bütün Yeni PFAlar	Bütün Yenilemeler	Toplam
Ortalama: 38.2	Ortalama: 25.5	Ortalama: 33.7
Tek taraflı PFAlar	Tek taraflı PFAların yenilenmesi	Tek taraflı toplam
Ortalama: 18.7	Ortalama: 13.3	Ortalama: 16.0
Çift/çok taraflı	Çift/çok taraflı Yenileme	Çift/çok taraflı toplam
Ortalama: 44.7	Ortalama: 35.4	Ortalama: 42.0

Kaynak: Internal Revenue Service – United States Department of the Treasury, **Internal Revenue Bulletin**, 14 Nisan 2008, Sayı: 2008-15, http://www.irs.gov/irb/2008-15_IRB/ar13.html, (10 Haziran 2008)

Tablo 2.7: ABD’deki Küçük İşletmelerin 2007 Yılı PFA Verileri

2007 yılında küçük işletme vergi mükelleflerinin tamamladığı PFAlar	11
Yeni	6
Yenileme	5
Tek taraflı	8
İki taraflı	3

Kaynak: Internal Revenue Service – United States Department of the Treasury, **Internal Revenue Bulletin**, 14 Nisan 2008, Sayı: 2008-15, http://www.irs.gov/irb/2008-15_IRB/ar13.html, (10 Haziran 2008)

Tablo 2.8: ABD’de 2007 Yılında PFA Yapan Taraf Bilgileri

Taraflar	PFA Sayısı
Yabancı ana şirket – ABD ilişkili şirket	52
<i>Tek taraflı</i>	21
<i>İki taraflı</i>	31
ABDli ana şirket – Yabancı ilişkili şirket	28
<i>Tek taraflı</i>	5
<i>İki taraflı</i>	23
Yabancı şirket ve ABD şubeleri	≤ 3
<i>Tek taraflı</i>	0
<i>İki taraflı</i>	≤ 3

Kaynak: Internal Revenue Service – United States Department of the Treasury, **Internal Revenue Bulletin**, 14 Nisan 2008, Sayı: 2008-15, http://www.irs.gov/irb/2008-15_IRB/ar13.html, (10 Haziran 2008)

Tablo 2.9: ABD’de 2007 Yılında PFA’ya Konu Olan İşlem Çeşitleri

İşlem çeşidi	Sayı
Maddi varlıkların ABD’ye satılması	47
ABDli şirketler tarafından hizmet sağlanması	33
ABD’nin sattığı maddi varlıklar	20
Yabancı şirket tarafından hizmet sağlanması	17
Yabancı şirket tarafından gayrimaddi varlıkların kullanılması	14
ABDli şirketler tarafından gayrimaddi varlıkların kullanılması	14
Araştırma ve geliştirme masraf paylaşımı	5
Finansal ürünler – yabancı şirketlerin ABD şubesi	≤ 3
Araştırma ve geliştirme masraf paylaşımı – ABDli ana şirket	≤ 3
ABDli şirketin gayrimaddi varlık satımı	≤ 3

Kaynak: Internal Revenue Service – United States Department of the Treasury, **Internal Revenue Bulletin**, 14 Nisan 2008, Sayı: 2008-15, http://www.irs.gov/irb/2008-15_IRB/ar13.html, (10 Haziran 2008)

Tablo 2.10: Maddi ve Gayrimaddi Varlıklar İçin Kullanılan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Kullanılan Transfer Fiyatlandırması Yöntemi	Sayı
Maliyet artı: faaliyet kârı üzerinden hesaplama yapılıyor	43
Maliyet artı: berry oranı üzerinden hesaplama yapılıyor	16
Maliyet artı: toplam maliyet+markup üzerinden hesaplama yapılıyor	13
Artık kâr paylaşımı	11
Maliyet artı: brüt kâr marjı üzerinden hesaplama yapılıyor	10
Karşılaştırılabilir kontrolsüz işlem (sadece gayrimaddi varlıklar için)	9
Maliyet artı: aktiflerin veya sermayenin getiri oranı üzerinden hesaplama yapılıyor	5
Karşılaştırılabilir kâr paylaşımı	≤ 3
Kârsız Maliyet	≤ 3
Maliyet artı yöntemi (sadece maddi varlıklar için)	≤ 3
Yeniden satış fiyatı yöntemi (sadece maddi varlıklar için)	≤ 3
Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemi (sadece maddi varlıkları için)	≤ 3
Diğer	≤ 3

Kaynak: Internal Revenue Service – United States Department of the Treasury, **Internal Revenue Bulletin**, 14 Nisan 2008, Sayı: 2008-15, http://www.irs.gov/irb/2008-15_IRB/ar13.html, (10 Haziran 2008)

Tablo 2.11: Hizmetler İçin Kullanılan Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Kullanılan Yöntem	Sayı
Maliyet artı	13
Karşılaştırılabilir kontrolsüz işlem	6
Maliyet artı: berry oranı	5
Kârsız maliyet	4
Maliyet artı: faaliyet kârı	≤ 3
Maliyet artı: aktiflerin kârlılığı	≤ 3
Diğer	≤ 3

Kaynak: Internal Revenue Service – United States Department of the Treasury, **Internal Revenue Bulletin**, 14 Nisan 2008, Sayı: 2008-15, http://www.irs.gov/irb/2008-15_IRB/ar13.html, (10 Haziran 2008)

Kanada da ABD modelinden yararlanarak 10 Aralık 1994'te PFA programını hazırlamıştır. ABD kurallarına paralel olarak Kanada kurallarında da gelirin az gösterilmesi cezaya tabi tutulmaktadır. PFA iki veya çok taraflı bir anlaşma ise, bu cezalar daha yüksek olmaktadır.²²⁸ Kanada'da PFA programı yürürlüğe girdiğinden beri 143 başvuru kabul edilmiştir. Bunlardan 99 tanesi tamamlanmıştır: 79 iki taraflı, 18 tek taraflı, 2 çok taraflı. İki ve çok taraflı anlaşmaların 64 tanesi ABD ile, 6 tanesi Japonya, 6'sı Avustralya, 3 tanesi İngiltere, 1'i Yeni Zelanda, 1'i de Danimarka'yla yapılmış olup 18 tanesi de diğer ülkelerledir. PFAların kullanıldığı ağırlıklı sektörler otomotiv, taşımacılık, metal, mineral, bilgisayar ve elektronik sektörleridir. Anlaşmalarda en çok tercih edilen yöntem işlemsel net kâr marjı yöntemidir.²²⁹

2.2.3. AB Uygulamaları

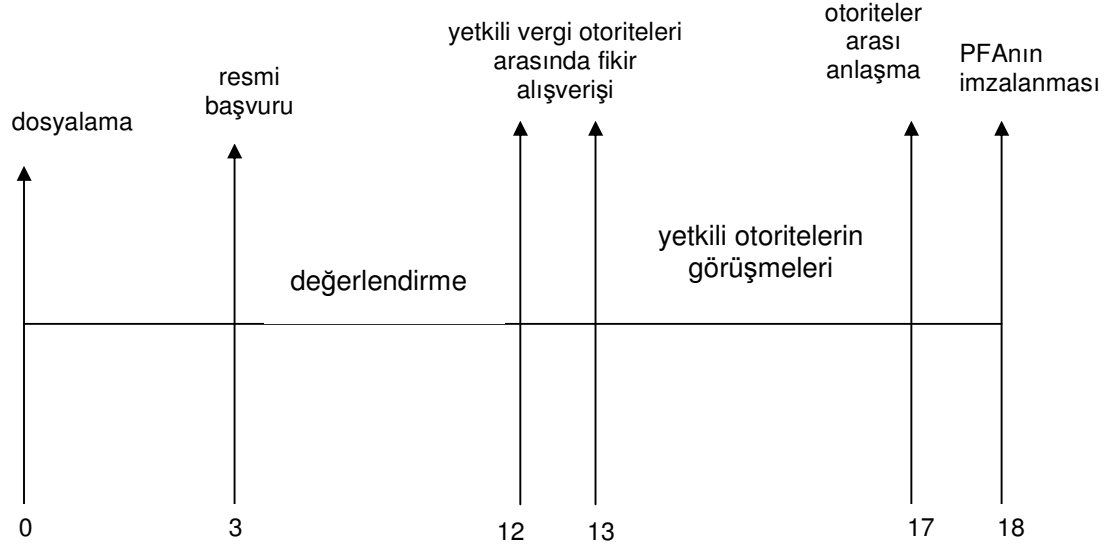
26 Şubat 2007'de Avrupa Komitesi, AB'deki PFAlar için yönergeler yayımlamıştır. Bu yönergelerde, üye ülkelerin PFAları nasıl uygulaması gerektiği hakkında bilgiler ve vergi mükellefleri için rehberlik bulunmaktadır. Yönergelerin amacı PFAların AB ülkeleri arasında yaygınlaşmasını sağlamaktır.²³⁰

²²⁸ Nathan Boidman, **Revenue Canada releases details of advance pricing arrangements program**, *BNet Business Network*, Temmuz 2001, (Çevrimiçi) http://findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_4_53/ai_79052296/pg_3, 19 Haziran 2008.

²²⁹ PWC, **Transfer Pricing Issue, beyondBorders**, Ekim 2007, (Çevrimiçi) <http://www.pwc.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid/49D313F7254EE0228525737C005F7295#APA06>, 19 Haziran 2008.

²³⁰ Bruno Gibert, Xavier Daluzeau, "Commission Proposes Guidelines for Advance Pricing Arrangements in the European Union," **International Transfer Pricing Journal**, Temmuz-Ağustos 2007, (Çevrimiçi) www.ibfd.org/portal/Product_itpjjournal.html, s. 228, 2 Ocak 2008.

Şekil 2.3: PFAlar İçin Aylık Zaman Tablosu



Kaynak: Bruno Gibert, Xavier Daluzeau, "Commission Proposes Guidelines for Advance Pricing Arrangements in the European Union," **International Transfer Pricing Journal**, Temmuz-Ağustos 2007, (Çevrimiçi) www.ibfd.org/portal/Product_itpjjournal.html, 2 Ocak 2008.

Yönergeler, aşağıdaki bilgilerin resmi bir PFAda bulunacağını belirtmektedir:²³¹

- PFAnın yürürlüğe girdiği gün ve süresi,
- Transfer fiyatlandırması için belirlenen yöntem,
- PFAnın ilgili vergi otoriteleri için bağlayıcı olacağını belirleyen bölüm,
- PFA'nın kontrolünün nasıl yapılacağına dair kuralların yazıldığı bölüm,
- PFAnın kontrolü için gerekli dokümantasyonların belirtildiği bölüm.

Almanya'daki PFA uygulamalarının çifte vergilendirme anlaşmalarına uyum sağlaması amacıyla çift taraflı olması tercih edilmektedir. Aynı anlaşma diğer ilişkili ülkeler için de geçerli olabilir. Bu tür çok taraflı anlaşmalarda tercih edilen dil İngilizce olmasına rağmen Almanca tercüme de gerekmektedir. PFAlar başvuru yılından itibaren 3-5 yıl için geçerlilik kazanırlar. Mükellefler kurallara uyduklarını belirten yıllık rapor hazırlamak zorundadırlar. Anlaşmalarda kurallara birebir uyma

²³¹ A.e., s.231-232.

zorunluluğu olmamasına rağmen farklılıkların rapor edilmesi gerekmektedir. Anlaşma şartlarından ciddi sapmalar olması halinde bunların idareye bildirilmesi ve anlaşmanın tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir. İlişkili kişilerle yapılan mal satış hasılatının €5 milyondan az olması durumunda ve €500,000'den az hizmet alışverişleri için daha basit prosedürlerin kullanılması önerilmektedir.²³²

2.3. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

2.3.1. Peşin Fiyat Anlaşmalarının Avantajları²³³

- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması programı, vergi mükelleflerinin uluslararası işlemlerde karşılaştıkları vergisel yükümlülük ve sorunları daha belirgin olarak, önceden tahmin etmelerini sağlamaktadır.
- PFAlar, vergi mükellefleri ve vergi idareleri arasında işbirliği ve danışma olanakları sağlamaktadır.
- PFAlar 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 PFAlar bütün ilgili ülkelerin katılımı olduğu zaman çifte vergilendirmeyi önlemekte ya da olasılığını azaltmaktadır.
- PFA sürecindeki bilgi alışverişi vergi idarelerinin şirketlerin işlemlerini ve beraberinde gelen sorunlarını daha kolay anlamalarını sağlamaktadır.
- Ülke dışından gelecek yatırım kararlarındaki belirsizlikleri ortadan kaldırmaktadır.²³⁴

²³² PWC, **Advance Pricing Agreements, Official Pronouncements**, 12 Ekim 2006, (Çevrimiçi) http://www.pwc.de/portal/pub/lut/p/kcxm/04_Sj9SPykssy0xPLMnMz0vM0Y_QjzKLd4p3cX_QFSYGZbhb6kRCGC0TMIN4RIRKk763v65Gfm6ofoF-QGxpR7uioCAAAQ1kl?siteArea=49cceb0b595fdb9&content=e5f09007605ba56&topNavNode=49c24230781701df, 19 Haziran 2008.

²³³ OECD, **Guidelines**, s. IV-41-51. ve Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.192 ve Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 144-145.

²³⁴ Bülbül Şen, **Advance Pricing Mechanisms in Transfer Pricing**, 9 Eylül 2005, (Çevrimiçi) www.assochem.org/events/recent/event_36/Bulbul_Sen_APA.ppt, 19 Haziran 2008.

- Vergi mükelleflerine kendilerini daha özgürce ifade etme ve isteklerini yerine getirme şansı tanımaktadır.²³⁵

Geçmişte PFAların genellikle çok büyük şirketler tarafından uygulandığı görülmektedir. Bu şirketlere yenilerinin eklenmesi için yapılan çalışmalar devam etmekte, inceleme riskini azaltmak ve ileride ortaya çıkabilecek sorunlardan dolayı meydana gelebilecek cezalardan kaçınabilmek isteyen ÇÜller peşin fiyat anlaşmaları uygulamasına katılmayı tercih etmektedirler. Ancak bu uygulamaların etkin olabilmesi için hem ÇÜllerin hem de vergi idarelerinin tecrübeli elemanları olması gerekmektedir.²³⁶

2.3.2. Peşin Fiyat Anlaşmalarının Dezavantajları

PFAlar geliştirmekte olan ülkelerde bazı transfer fiyatlandırması sorunlarını azaltmaya yardımcı olabilmektedir. Buna rağmen ÇÜllerin çoğu bu uygulamanın bir parçası olmayı istememektedir. Borkowski'nin 1996 yılında yaptığı anket, ana vatana bağlı olarak PFA programına katılmak istemeyen şirketlerin yüzdesinin farklı ülkeler için %71 ile %96 arasında değiştiğini göstermektedir.

Tablo 2.12: Bazı Ülkelerde PFAlar

(Yüzdelere)		
Ana Vatan	ABD ile PFA'sı olan veya olmasını planlayanlar	Ana vataniyle PFA'sı olan veya olmasını planlayanlar
Kanada	7	11
Almanya	17	6
Japonya	18	5
İngiltere	29	21
▪ Çalışmaya 347 ÇÜ katılmıştır. ▪ Ev sahibi ülke olarak ABD kabul edilmiştir.		

Kaynak: UNCTAD, based on Borkowski, 1996, s. 30.

Kanadalı ÇÜller PFAların gerektirdiği bilgi ve dokümantasyon gerekliliklerinin ve maliyetin fazla olduğunu belirtirken, Alman ÇÜller gerekli bilgileri toplamanın ve çok taraflı PFAların imzalanmasının zor olduğunu üzerinde durmuşlardır. Japonyalı ÇÜller gereken bilgilerin fazlalığı ve gizlilik hakkında endişelenirken, İngiliz ÇÜller maliyet ve gizlilik hakkındaki endişelerini dile

²³⁵ A.e., çevrimiçi.

²³⁶ Mehmet Aktaş, a.g.e., s. 145, parag. 2.

getirmişlerdir. Amerikalı ÇU'lar ise maliyet ve gereken bilgilerin fazlalığını PFAların dezavantajı olarak göstermişlerdir.²³⁷

OECD Rehberi'ne göre ise peşin fiyat anlaşmalarının dezavantajları aşağıdaki gibidir:²³⁸

- Tek taraflı PFAlar hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri için sorunlar yaratabilmektedir çünkü iki taraflı ve çok taraflı PFAların aksine, tek taraflı anlaşmalar çifte vergilendirme sorununu gidermemekte ve vergi mükellefinin işlemlerine bir kesinlik getirmemektedirler.
- Tek taraflı PFAlardan dolayı çıkan bir diğer sorun ise bir ülkenin emsal bedele uygunluk ilkesi doğrultusunda kabul edilen bir yöntemin diğer bir ülke tarafından uygun görülme-yebilmesidir.
- 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 kapsaması 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 anlaşmasının hazırlanması ve yürütülmesi aşamasında elde ettiği bilgileri başka bir vergi inceleme konusu için kullandığında sorunlar çıkabilmektedir. Bilgilerin mükelleften izinsiz kullanılmaması ve anlaşmanın sağlanamamış 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.

²³⁷ UNCTAD, **a.g.e.**, s. 36-37.

²³⁸ OECD, **Guidelines**, s. IV-41-51.

- PFAlar uzun zaman aldığı ve maliyetleri yüksek olduğu için küçük şirketlerin uygulamaya katılma şansı düşüktür.
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmayan ülkelerin çift taraflı PFA yapma şansı yoktur.²³⁹
- Hemen hemen her ülkede PFA başvurusu sırasında toplanan bilgiler anlaşmanın kapsamı dışında kalan süreçte yapılan transfer fiyatlandırması incelemelerinde delil olarak kullanılabilir.²⁴⁰

2.4.ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

Transfer fiyatlandırması kapsamında özellikle uluslararası işlemlerde tarafların ülkeleri gerekli vergileri toplamaktadırlar. Bu durumda çifte vergilendirme ortaya çıkabilmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleyici ulusal düzenlemeler arasından en çok tercih edileni çifte vergilendirme anlaşmalarıdır.

Uluslararası çifte vergilendirme küreselleşme öncesi ortaya çıkmış olan bir sorun olmasına rağmen küreselleşme ile birlikte uluslararası ilişkilerin çoğalmasıyla önemi artmıştır.²⁴¹

Çifte vergilendirme kısaca aynı gelirin farklı ülkeler tarafından vergilendirilmesi demektir. OECD ise uluslararası çifte vergilendirmeyi şöyle tanımlamıştır:

“İki veya daha fazla devletin, aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak aynı vergilendirme dönemi için, benzer vergilerle bağlantılı olarak vergilendirmesidir.”²⁴²

Yukarıdaki tanıma göre çifte vergilendirmenin beş ana unsuru vardır:²⁴³

1. İki veya daha fazla devletin vergilendirme yetkisi,
2. Vergi yükümlüsünün aynılığı,
3. Vergi konusunun aynılığı,
4. Vergilendirme döneminin aynılığı,

²³⁹ Bülül Şen, **a.g.e.**, çevrimiçi.

²⁴⁰ **A.e.**, çevrimiçi.

²⁴¹ Özgür Saraç, **a.g.e.**, s. 86.

²⁴² OECD, **Glossary of Tax Terms**, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org>

²⁴³ Bayar, **a.g.e.** s.5.

5. Vergilerin benzerliği.

Birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin olması ifte vergilendirmenin başlıca sebebidir. Bunu engellemenin uluslararası çözümü ülkeler arasında imzalanan vergi anlaşmalarıdır. Çifte vergilendirmeyi önleyici ulusal düzenlemelerden bazıları aşağıdakilerdir:²⁴⁴

1. **Matrahtan İndirim Yöntemi (Deduction Method):** Yabancı ülkede ödenen verginin diğer ülkede belirlenen matrahtan indirilmesi yöntemidir. Ödenen vergi bir gider kalemi olarak kabul edilmektedir.
2. **Mahsup Yöntemi (Foreign Tax Credit Method):** Dış ülkede ödenen verginin diğer ülkede ödenen vergiden mahsup edilmesi yöntemidir.
3. **İstisna Yöntemi (Exemption Method):** Yabancı ülkede elde edilen gelir ikametgah veya kaynak ülkenin vergi matrahına dahil edilmemektedir. Bu şekilde ikametgah veya kaynak olan ülke, dış ülkelerde elde edilen gelirlerden vazgeçmekte ve vergilendirme yetkisini kendi iradesi ile sınırlandırmaktadır.”

OECD Model Anlaşması'nın 23/A ve 23/B maddelerinde yer alan “istisna” ve “mahsup” yöntemleriyle vergi mükerrerliği önlenmeye çalışılmaktadır. Birleşmiş Milletler Modeli de OECD hükümlerini aynen tekrar etmektedir. Bilgi değişimi OECD Model Anlaşması'nı takip eden ülkelerin yaptığı ifte vergilendirme anlaşmalarında bir güvenlik müessesesi olarak kullanılmaktadır. Türkiye'nin imzalamış olduğu anlaşmalarda da “Bilgi Alışverişi” veya “Bilgi Değişimi” başlıklı maddeler bulunmaktadır. Bilgi değişimi talep üzerine ve otomatik olarak yapılmaktadır. Devletler bir kişi veya nesne hakkında ihtiyaçları olan bilgileri elde edememişlerse, bu bilgileri akit devletin yetkili makamına başvurarak temin edebilirler. Otomatik bilgi değişiminde ise ödemeler, kesilen vergiler gibi bilgiler sistematik olarak tutulmaktadır. Model anlaşmadan farklı olarak düzenlemeler getiren anlaşmalar aşağıda görüldüğu gibidir.²⁴⁵

- **Hollanda Anlaşması:** Türkiye Cumhuriyeti 20 Nisan 1959 tarihli Adli Hususlarda Karşılıklı Yardımlaşmaya İlişkin Avrupa Sözleşmesine ait 17 Mart 1978 tarihli katma protokolü imzalamadığı

²⁴⁴ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s. 26-27.

²⁴⁵ Hayrettin Turan, “Bilgi Değişimi,” **Vergi Dünyası**, Temmuz 2001, Sayı: 239.

sürece 26'ncı Maddenin 1'inci fıkrası hükümlerinin cezalandırma için ihtiyaç duyulan bilgiler açısından çalışmayacağı açıklanmıştır.

- **Belçika Anlaşması:** Belçika ile yapılan anlaşmada talep edilmesi ve talebin taraf devletlerce kabul edilmesi durumunda ,yürütülen bir vergi incelemesinin belirli bir aşamasından bulunmak üzere taraf devletler gözlemci bulundurabileceklerdir.İncelemelerde gözlemci bulundurulması incelemeye ilişkin tüm kararları incelemeyi yapan devlet tarafından alınmasını engellemektedir. Çünkü gözlemciler incelemelere hiç bir şekilde müdahale edememektedirler.
- **A.B.D Anlaşması:** Bilgi Değişimi hükümlerine uygun olarak bilgi talep edilmesi halinde; taraf devletlerin yetkili makamları vergileri sanki kendileri alacakmış gibi özenli davranacak, kendilerine nasıl bilgi topluyorsa aynı şekilde bilgiyi temin edecek ve karşı tarafa iletecektir.

Uluslararası çifte vergilendirme ekonomik faaliyetleri kısıtlayabilmekte ve caydırıcı yönde etkileyebilmektedir. Mükellefler açısından çifte vergilendirme maliyetlerin artmasına neden olabilmektedir. Bunun sonucunda ise mükellefler faaliyetlerini riskin olmadığı ülkelere taşımayı tercih etmektedirler.²⁴⁶

Temel amacı “sınırlandırmaların kalktığı, ortak ve serbest bir pazarın kurulması” olan AB de ülkeler arasında uyum sağlama aşamasında vergi anlaşmalarını desteklemektedir. Uluslararası anlaşmalar “uluslararası hukukun kendilerine bu konuda yetki tanıdığı kişiler arasında, uluslararası hukuka uygun hak ve yükümlülükler doğuran, bunları değiştiren ya da sona erdiren yazılı irade uyuşması” olarak tanımlanmaktadır.²⁴⁷

Bir uluslararası anlaşmanın varlığından söz edebilmek için aşağıdaki koşulların varlığı zorunludur:²⁴⁸

- Tarafların anlaşmaya taraf olma konusunda yetkili olması,
- Anlaşmanın uluslararası hukuka uygunluğu,
- Anlaşmanın yenilik doğurucu olması,
- Anlaşmanın yazılı olması.

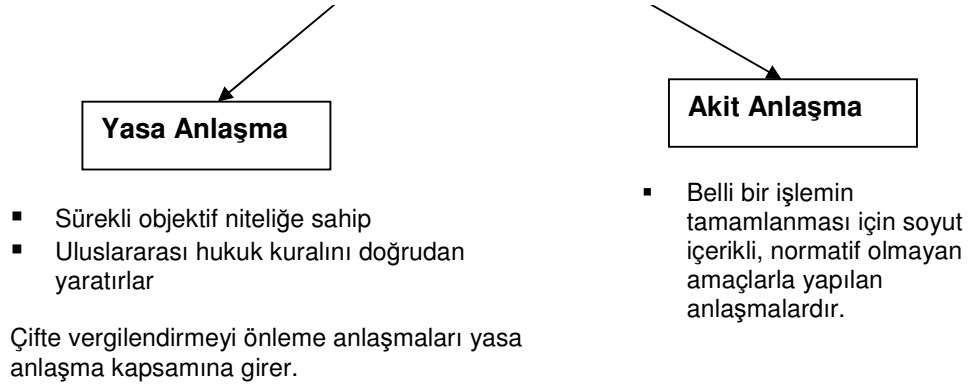
²⁴⁶ Özgür Saraç, **a.g.e.**, s. 88'den Orhan Şener, “Uluslararası Vergilendirmenin İlkeleri,”

Maliye Yazıları, Sayı:10-12, Aralık 1987-Mayıs1988, s. 51.

²⁴⁷ Billur Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.2-3.

²⁴⁸ Bayar, **a.g.e.**, s.30.

Şekil 2.4: Hukuki Niteliklerine Göre Uluslararası Anlaşmalar



Kaynak: İbrahim Nihat Bayar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi, Türkiye-İngiltere Andlaşması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eylül 2006, s.33.

Uluslararası hukuk kurallarına göre iki taraflı anlaşmalarda çifte vergilendirmenin önlenmesi, taraf ülkelerin vergilendirme yetkilerinin karşılıklı olarak sınırlandırılması ile mümkündür. Bu süreçte tarafların çıkarlarının ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. İki'den fazla ülkenin taraf olduğu anlaşmalarda da çifte vergilendirmenin engellenmesi mümkündür fakat tarafların çıkar dengesinin sağlanması oldukça güçtür.²⁴⁹

Uluslararası anlaşmaların yapılış süreci:²⁵⁰

- **Tasarım aşaması:** Tasarım aşaması, anlaşmayı yapacak olan ülkelerin nedenlerinin politik durumları açısından ortaya konması ile başlamaktadır. Bunun amacı müzakere aşamasını (bir sonraki basamak) tabanını oluşturmaktır. Amaçlar ortaya konduktan sonra müzakere sürecini yürütecek kişilerin belirlenmesi gerekmektedir.
- **Müzakere aşaması:** Bu aşama, tarafların ortak bir yazılı metin hazırladıkları aşamadır. Müzakere aşamasında taraflar aşağıdaki üç yöntemden birini kullanabilmektedirler:
 - Taraflardan birisinin önceden hazırladığı taslak üzerinde uzlaşmaya çalışılması,

²⁴⁹ Saraç, **a.g.e.**, s. 89-90.

²⁵⁰ Bayar, **a.g.e.**, s.34-37.

- Taraflar bir metni ortak olarak baştan hazırlaması,
- Taraflardan her birisinin önceden hazırladığı taslaklar üzerinden ortak bir metin oluşturmaya çalışılması.
- Bağlayıcılık kazanarak yürürlüğe girme aşaması: Anlaşmaya bağlayıcılık kazandırılabilmesi için önce metnin resmileştirilip kesinleştirilmesi gerekmektedir. Resmîlik kazandırılan anlaşma daha sonra taraflar arasında anlaşılan bir yöntemle bağlayıcı hale getirilir.

Türk hukukunda uluslararası anlaşmaların nasıl bağlayıcılık kazanacağı ile ilgili düzenlemeye 1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesinde yer verilmiştir:

“Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak anlaşmaların onaylanması TBMM'nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.”

Yani bir anlaşmanın Türk hukukuna uygun olmasının en önemli kuralı bir kanunla uygun bulunmasıdır. Bir uluslararası anlaşma kanunla uygun bulunduktan sonra Cumhurbaşkanı tarafından imzalanarak bağlayıcı hale gelir.²⁵¹

2.5. VERGİ CENNETLERİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması ile ilgili 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre:

“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.”

Yukarıdaki ifadeyle vergi cennetleri olarak anılan ülkeler kastedilerek ilişkili kişi olarak nitelendirilmişlerdir. Günümüze kadar Bakanlar Kurulu bu ülkelerin listesini yayımlamamıştır. Kanunun yürürlüğe girmesinin üzerinden üç yıl geçmesine rağmen listelerin yayımlanmamış olması eleştiri konusu yapılmaktadır.

²⁵¹ A.e., s.40-41.

Vergi cennetlerinin belirleyici özellikleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:²⁵²

1. **Düşük Vergi Oranları:** Vergi cennetlerinde gelir vergisi ya hiç yoktur ya da düşük oranlıdır. Gelir vergisinin olmaması yabancı bankacılık ve uluslararası kurumların faaliyetleri için bölgeyi cazip hale getirmektedir. Nüfusu az olan bu ülkeler gelir vergisi yerine daha düşük maliyeti olan gümrük vergisi, lisans ve çeşitli ücret gelirleriyle bütçelerini oluşturmaktadırlar.
2. **Banka ve Ticari Sırlar:** Vergi cennetlerindeki otoriteler için ülkelerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin gizli tutulması çok önemlidir. Dolayısıyla bu ülkelerde gizlilik ve güvenlikle ilgili yasal düzenlemeler yapılmıştır. Gizliliğe verilen bu önem vergi cenneti olmayan diğer ülkelerin yasalarıyla çakıştığı için sorunlar yaratmaktadır. Bundan dolayı da vergi cennetlerinin OECD ile işbirliği yapması beklenmektedir.
3. **Bankacılığın Göreceli Önemi:** Vergi cennetlerindeki bankalarda ülkede yerleşik olan ve olmayanların vergilendirilmesi farklı yapılmaktadır. Ülkede yerleşik olmayanların vergilendirilmesi farklı olmakla beraber kontrole tabi tutulmamaktadır. Buna ek olarak faaliyetlerin gizli kalacağına da garantisi verilmektedir.
4. **Çağdaş İletişim Olanakları:** Çok iyi iletişim olanakları olan vergi cennetlerinin hava ulaşım sistemleri de çok iyidir ve vergi cenneti ülkelere “dünyanın pek çok finans ve endüstri merkezinden direkt uçuşlar vardır.”
5. **Kambiyo Serbestisi:** Vergi cennetlerinin çoğunda çifte kambiyo kontrolü sistemi vardır. Ülkede yerleşik olanlarla olmayanları ve yerli-yabancı paraları ayrı ayrı ele alan bu sistemin genel kuralına göre sadece ülkede yerleşik olanlar kambiyo kontrolüne tabi tutulurlar. Yerleşik olmayanlar ise sadece yerel parayla ilgili kontrolden geçerler.
6. **Vergi Anlaşmaları:** Genelde vergi anlaşmalarına taraf olmayan vergi cennetlerinin son zamanlarda bazı vergi anlaşmalarına taraf olmaları, sağladıkları avantajlar dolayısıyla daha çekici hale gelmelerini sağlamıştır.

²⁵² OECD, “Harmful Tax Practices: An Emerging Global Issue,” **Harmful preferential tax regimes in OECD member and non-member countries: Features of harmful preferential tax regimes**, 1998, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>, 2 Mayıs 2008.

Vergi cennetleri genellikle az nüfuslu ve küçük yüz ölçümüne sahip ada ülkeleridir. Kıyı bankacılığı ve tercihli vergi rejimi uygulamaları vergi cennetlerinin bazı özelliklerini taşımasına rağmen vergi cenneti olarak anılamaz.²⁵³

Örneğin, *“Bill GATES Microsoft’u Bermuda’da kurmuş olsaydı, şu anda çok daha zengin bir adam olabilirdi. Bilgisayar programcılığı hakkında çok şey biliyor olabilir, ama vergi konusunda aynı şeyleri söylemek hayli zor!”* sözleri Bermuda Borsası yönetim kurulu başkanı William Woods’a aittir. Woods’un bunu söylemesinin nedeni Bermuda’da kurumlar vergisinin bulunmaması ve holding şirketler açısından vergisiz bir sistemin olmasıdır. Bunun sonucunda Bermuda’da kurulan bir şirket tüm kazançlarını vergisiz şekilde ortaklarına dağıtabilmektedir. Bermuda bu özelliklerinden dolayı bir e-ticaret merkezi haline gelmiştir. İrlanda da aynı şeyi Avrupa’da gerçekleştirmek istemektedir.²⁵⁴

1920lerden 1950lere kadar olan süreçte vergi cennetleri bireysel vergiden kaçınma amacıyla kullanılmaktayken, 1950’den itibaren global vergi yüklerini hafifletmek amacıyla vergi cennetlerini kullanan ülkelerin sayısı artmaya başlamıştır çünkü şirketler faaliyetlerini daha küçük bir bölgeden yürüterek çifte vergilendirme anlaşmalarını kendilerine yararlı hale getirebilmekte ve sonuç olarak daha az vergi ödemektedirler. 1980lerden itibaren globalleşmenin de etkisiyle vergi cennetlerinin sayısı hızla artmaya başlamıştır. Her ülkenin kendi vergi sistemini istediği gibi kurma hakkına sahip olması vergi cennetlerinin varlığını mümkün kılmıştır. Vergi cennetlerinin sistemleri haksız vergi rekabetine yol açmaktadır. Bu nedenle de 1990ların sonu 2000lerin başında OECD bu durumu engelleyici önlemler almaya yönelik çalışmalara başlamıştır.²⁵⁵

Bazı ülkelerin diğerlerinin yasalarına aykırı düzenlemeler yapmaları sonucunda bu tür vergisel uygulamalar rekabetçi ortamı bozmuştur. Kendi yasalarına aykırı düzenlemelerin vergi matrahlarını zarara uğratmasını istemeyen ülkeler, bu tarz durumları engelleyici önlemler almışlardır. Bu önlemler ise vergi

²⁵³ Nurettin Bilici, “Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye’deki Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları,” **E-Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2004, Sayı: 11.

²⁵⁴ Hakan Ay, “Vergi Rekabeti,” **Vergi Dünyası**, Nisan 2001, Sayı: 236.

²⁵⁵ Nurettin Bilici, **a.g.e**

sistemlerini daha karmaşık hale getirmiştir, vergi mükellefleri ve otoriteleri için zorluklar çıkartmıştır. “Zararlı vergi uygulamaları (**harmful tax practices**), ayrıca ülkelerin finans ve direkt yatırım akışlarını da olumsuz yönde etkilemektedir.”²⁵⁶

OECD, farklı vergi uygulamalarının zararlı sayılar yönlerini tanıma amaçlı ölçüler geliştirmiş ve bunları ilk defa 1998 yılında “Zararlı Vergi Rekabeti: Küresel Olarak Yükselen Bir Konu” adlı raporunda yayımlamıştır. Rapora göre üç ana ölçü aşağıdaki gibidir:

- “*Vergi cennetlerinde yapılan işlemlerde hiç vergi alınmaması ya da düşük vergilerin alınması, tercihli vergi sistemi uygulandıysa vergi ödenmemesi ya da düşük oranların kullanılması durumunda* vergi sistemlerinin detaylı bir incelemeden geçmesi gerekmektedir.
- “*Etkin bilgi alışverişinin olmaması.*” – Devletler arasında bilgi alışverişi olması diğer ülkelerde kendi yasalarına ne kadar uyulduğunu anlamaları açısından önemlidir.
- “*Şeffaflığın olmaması.*” – Yasalarla ilgili görüşlerin gizli bir şekilde paylaşılması, vergi oranları hakkında pazarlık yapılması veya yasaların düzgün bir şekilde uygulanmasını önleyen durumların olması şeffaflığın olmadığına örneğidir.”²⁵⁷

OECD’nin 1998 Raporu’nda dört ana ölçüye ek olarak ayrıcalıklı vergi uygulamalarını değerlendirmede göz önünde bulundurulması gereken etkenlerden bahsedilmiştir. Bu hususta değerlendirme yapılırken cevaplanması gereken sorular aşağıdakilerdir:

- Söz konusu vergi uygulaması yeni faaliyetler oluşturmak yerine bir ülkeden diğerine gelir aktarmak için mi kullanılıyor?
- Ana ülkedeki faaliyetler sermaye ve gelirin değerine eşit mi?
- Ayrıcalıklı vergi uygulaması faaliyetlerin o ülkede gerçekleşmesinin ana nedeni mi?

OECD bazı bilgilere ulaşmak zor olduğu için bu değerlendirmelerin kolay olmayacağını göz ardı etmemiştir. Belirli süreçlerde yenilenen raporlarında OECD vergi cennetlerinin durumunu yakından takip etmektedir. Üye ülkelerin de OECD ile

²⁵⁶ Aktaş, a.g.e., s. 73.

²⁵⁷ OECD, **Harmful preferential tax regimes in OECD member and non-member countries: Features of harmful preferential tax regimes**, çevrimiçi.

ortak çalışarak bu sorunun önüne geçme çalışmalarında yer almaları gerekmektedir.²⁵⁸

1998 Raporu'nu onaylayan OECD ülkeleri zararlı vergi faaliyetlerini engelleyici çalışmalara yardımcı olacaklarını belirtmişlerdir. Zararlı vergi uygulamalarını belirleme amaçlı yönergeler yayımlayan OECD, üye ülkelerden aşağıdakileri yapmalarını istemiştir:

- İşlemleri tekrar gözden geçirme,
- Varolan zararlı vergi işlemlerini devam ettirmeme,
- Zararlı bulunan uygulamaları 5 yıl içinde sona erdirmeye.

Zararlı vergi rejimlerini belirleme yolunda OECD öncelikle üye ülkelerin kendi işlemlerini gözden geçirmelerini talep etmiştir. Bu çalışmaların sonucunda da OECD zararlı bulunan uygulamaların listesini yayımlamaktadır.²⁵⁹

Bazı vergi cennetleri vergi yükünü azaltmak için kullanılırken bazıları da yasaya aykırı faaliyetler için kullanılmaktadır. İşlemlerin amaçlarının belirlenmesinde zorluklarla karşılaşmaktadır.²⁶⁰

Tablo 2.13: OECD'nin şeffaflık önerilerine uymayı kabul eden 35 bölge

Anguilla	Dominik Cumh.	Malta	St. Lucia
Antigua & Barbuda	Gibraltar	Marshall Adaları	St. Kitts & Levis
Aruba	Grenada	Mauritius	St. Vincent and the Grenadines
Bahamalar	Guernsey	Montserrat	Turks & Caicos Adaları
Belize	Hollanda Antilleri	Nauru	Virgin Adaları (ABD)
Bermuda	Isle of Man	Panama	Vanuatu
Cayman Adaları	Jersey	Samoa	
Cebelitarık	Kıbrıs	San Marino	
Cook Adaları	Liberya	Seychelles	

Kaynak: OECD, "35 Jurisdictions Committed to Improving Transparency and Establishing Effective Exchange of Information in Tax Matters," *OECD: Harmful Tax Practices*, (Çevrimiçi)
http://www.oecd.org/document/19/0,3343,en_2649_33745_1903251_1_1_1_1,00.html, 25 Kasım 2008.

²⁵⁸ Linda Peter-Szerenyi, "OECD's The Major Changes, Part I," *Journal of International Taxation*, Şubat 2003; 14,2; ABI/INFORM Global, s. 21-25.

²⁵⁹ OECD, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Project Report*.

²⁶⁰ Aktaş, a.g.e., s. 71.

Tablo 2.14: OECD'nin 3 Kasım 2009'da Yayımladığı Belgeye Göre Vergi Cenneti Kabul Edilen Bölgeler

Andora	Anguilla
Antigua ve Barbuda	Bahamas
Belize	Cook Islands
Dominica	Grenada
Liberia	Liechtenstein
Marshall Islands	Montserrat
Nauru	Niue
Panama	St. Kitts and Nevis
St. Lucia	St. Vincent and Grenades
Samoa	Turks and Caicos Islands
Vanuatu	

Kaynak: OECD, "A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed By The OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard," *OECD Progress Report*, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf>, 28 Kasım 2009.

2004 yılında yapılan bir çalışmada Amerika'nın en büyük kuruluşlarının ülkelerinde elde ettikleri gelirleri vergi cennetlerine aktardıkları ortaya çıkmıştır. Bu durum ABD Hazinesi'nin (**US Treasury**) her yıl 10 ile 20 milyar dolar arası zarara uğramasına neden olmaktadır. Çalışmaya göre ABDli ÇUİler 2003 yılında Bermuda ve İrlanda gibi vergi cennetlerine 75 milyar dolar aktarmışlardır.²⁶¹

"Vergi cennetleriyle yapılan işlemlerin özellikleri aşağıda sıralanmıştır:

- İşlemler vergisel amaçlı olarak ancak yasal çerçeve içinde kalınarak vergi planlaması için yapılabilir.
- İşlemler, yasal ve idari boşluklardan yararlanarak vergiden kaçmak amacıyla yapılabilir. Bu tür işlemlerin esas hedefi, kârların vergisiz ya da düşük vergili alanlardaki kontrollü şirketlere aktarılmasıdır.
- Bazı durumlarda, şirketler normal vergi rejiminin olduğu ülkelerdeki aktiflerini vergi cennetlerine taşırlar ve bu aktiflere ilişkin gelirler vergi dışı bırakılır.²⁶²
- Vergi cennetleri, zaman zaman suç örgütleri tarafından kullanılabilir. Bunların en önemlisi eroin vb. gibi yasak maddelerin trafiğiyle ilgili olanıdır. Suç örgütleri, kazançlarını bu tür vergi cennetlerinde biriktirirler. Kara para olarak da adlandırılan bu gelirler, vergi

²⁶¹ Lynnley Browning, "Foreign Tax Havens Costly to US, Study Says," **New York Times Gazetesi**, New York, NY, 27 Eylül 2004, s. C2.

²⁶² Aktaş, **a.g.e.**, s. 71'den United States Treasury, age, s.67.

cennetleri vasıtasıyla aklanıp normal sisteme sokulmaya çalışılmaktadır.”²⁶³

Aşağıdaki örnekte vergi cenneti olarak kabul edilen İngiliz Virgin Adaları ile Türkiye arasındaki royalty bedeli ödemesinin taraf ülkelere getirdiği vergi yükümlülüğü gösterilmiştir.

Tablo 2.15: Türkiye – İngiliz Virgin Adaları Transfer Fiyatlandırması Örneği

Hesaplama aşağıdaki verilere göre yapılmıştır: 1. Veri: Türkiye royalty için 100,00 ödüyor. 2. Veri: İngiliz Virgin Adaları royalty için 100,00 alıyor.		
	Türkiye	İngiliz Virgin Adaları
Gelir	0,00	0,00
Gider	(100,00)	0,00
İndirimden önceki vergilendirilebilir gelir	(100,00)	0,00
Vergilendirilebilir gelir	(100,00)	0,00
Yabancı vergi indirimlerinden önceki kurumlar vergisi	(20,00)	0,00
Mahsuptan sonraki kurumlar vergisi	(20,00)	0,00
İşlemdaki toplam yerel vergi	(20,00)	0,00
Stopaj (Net)	0,00	20,00
Toplam vergi masrafı	(20,00)	20,00
Vergi indirimlerinden önceki kurumlar vergisi	(20,00)	0,00

Kaynak: ITE Online, **Orbitax**, (Çevrimiçi)

<http://iteonline.ibfd.org/IteOnline/ReportViewer.aspx?Report=CalculationResult>, 4 Ocak 2008.

23 Ekim 2008’de Paris’te düzenlenen vergi cennetleri ile ilgili toplantıya Japonya, İngiltere, Güney Kore, Avustralya, İtalya, ve İspanya’nın da aralarında bulunduğu 17 devlet katılarak taleplerini dile getirmişlerdir.

“Toplantıya son zamanlarda vergi kaçakçılığıyla mücadelede yeterince işbirliği yapmadıkları gerekçesiyle dikkatleri üstüne çeken İsviçre ve Lüksemburg’un katılmaması dikkat çekmiştir.

Ev sahibi Fransa’nın bütçe bakanı Eric Woerth, toplantıda, OECD’nin 2009 ilkbahar ya da yazına kadar, dünya devletleri tarafından kabul görecektir güncellenmiş yeni bir kara liste hazırlamasını görüştüklerini, bu listeye vergi kaçakçılığı ve banka sırrı konusunda işbirliği yapmak istemeyen ülkelerin de eklenmesinin gündeme geldiğini söylemiştir. Fransız bakan, Karayipler’deki Bahamas, Cayman ve Virgin Adaları ile Singapur’un da adlarını vergi cennetleri arasında saymıştır.

²⁶³ A.e., s. 72-73.

Almanya, Avrupa'daki vergi cennetleri listesine İsviçre'nin de eklenmesini istemiş, Berlin, İsviçre'yi Alman vatandaşlarına vergi kaçakçılığı yapma fırsatı vermek ve vergi konusunda yeterince işbirliğinde bulunmamakla suçlamıştır.

Fransa ise çok sayıda Fransız şirketi ve vatandaşının bulunduğu Lüksemburg'a da dikkati çekmiş, bunun üzerine Fransa'dan gelen suçlamalara bir Fransız televizyonda sert bir üslupla yanıt veren ve aynı zamanda Euro kullanan ülkeler grubu Eurogroup'un başkanı olan Lüksemburg Başbakanı Jean-Claude Juncker, mali etik konusunda Fransa'dan alacakları derse ihtiyaçları olmadığını söylemiştir. Almanya ve Fransa, Hong-Kong ve Singapur gibi Asya'daki vergi cennetlerinin durumlarının incelenmesini de istemişlerdir."

OECD ülkeleri 2009 yılında "Bilgi Alışverişi" başlıklı 26'ncı maddeye yapılan değişiklikleri kabul etmişlerdir. Avusturya, Belçika, Lüksemburg ve İsviçre uluslararası anlaşmalarıyla ilgili gerekli yenilik ve değişiklikleri yapmaktadırlar. Hong Kong, Macao (Çin), ve Singapur 2009'da gerekli yasaları uygulamaya başlayacaklarını bildirmişlerdir.²⁶⁴

2.6. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE TAHKİM ANLAŞMASI

Yalnızca AB ülkeleri arasında geçerli olan tahkim, transfer fiyatlandırması uygulamasında meydana gelen anlaşmazlıkların bir hakem veya hakem heyetine başvurarak çözümlenmesidir. Her iki tarafa da vergi yetkisi tanıdığı için bu yöntemle ülkeler sıcak bakmasa da 2003 yılında Fransa ile İtalya elektronik ticaret yapan iki firma arasındaki kâr dağıtımında tahkim yöntemini kullandığından beri Tahkim Anlaşması'nın AB'deki önemi giderek artmıştır.²⁶⁵

AB Tahkim Anlaşması, 23 Temmuz 1990'da Belçika, Danimarka, Almanya, Yunanistan, İspanya, Fransa, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz ve İngiltere'nin onaylamasıyla yürürlüğe girmiştir.²⁶⁶ 25 Mayıs 1999'da AB üyesi ülkeler Tahkim Kongresi'nin süresini uzatmak için bir protokol imzalamışlardır.

²⁶⁴ Jeffrey Owens ve Pascal Saint-Amans, **Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion, A Background Information Brief**, OECD Publications, 19 August 2009.

²⁶⁵ Chris Adams, Richard Coombes, **Global Transfer Pricing: Principle and Practise**, LexisNexis, UK, 2003, s.10.

²⁶⁶ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.207.

Buna göre kongre otomatik olarak beş senede bir yenilenecektir.²⁶⁷ Kongrenin konuyla ilgili 20'nci maddesi aşağıdaki gibidir:

“Madde 20

*Kongre beş yıllık bir süre için sonuçlandırılmıştır. Bu sürecin bitiminden altı ay önce taraf ülkeler görüşerek Kongre'nin süresinin uzatılması, ve gerekliyse diğer konular üzerinde karar vereceklerdir.*²⁶⁸

Anlaşma'nın hukuki temeli Roma Anlaşması'nın yeni 293'ncü (eski 220'nci) maddesi ile 90/436/AET numaralı direktiftir. Direktifler Roma Anlaşması'nın 100'ncü maddesine göre hazırlanmakta ve ikincil mevzuat kategorisine dâhil olmaktadır. Avrupa Adalet Mahkemesi'nin (**European Court of Justice**) ve Avrupa Komisyonu'nun (**European Commission**) direktifleri izleme ve gözden geçirme yetkisi yoktur.²⁶⁹

AB Tahkim Anlaşması emsal bedele uygun olmayan fiyatlandırmaların düzeltilmesi sonucunda aynı kârın iki farklı ülkede vergilendirilmesini önleme amacıyla düzenlenmiştir. Vergi otoritelerinin çifte vergilendirmenin transfer fiyatlandırmasının manipule edilmesinden kaynaklandığına karar verdiği durumlarda anlaşma geçerli sayılmamaktadır. Kongreye göre anlaşma ana merkezi AB'de bulunan bütün şirketler için geçerlidir. Örneğin, Fransız bir şirketin İtalya'ya ürün satan Alman şubesi tahkim anlaşmasının koruması altındadır. Halbuki benzer bir durumda ana şirket ABD'li olsaydı anlaşma geçerli olmayacaktı.²⁷⁰ Kongrenin amaç ve kapsamı ile ilgili 4'ncü madde aşağıdaki gibidir:

“Madde 4

Kongre kapsamında aşağıdaki prensiplere uyulması gerekmektedir:

1. (a) *Taraf ülkelerden biri diğerinin yönetimi, kontrolü veya sermayesinde direkt olarak iştirak ediyorsa, ya da,*

(b) *Aynı kişiler taraf ülkelerin ikisinin de yönetimi, kontrolü veya sermayesinde direkt olarak iştirak ediyorsa,*

ve yukarıdaki durumlarda taraflar arasındaki ticari ve finansal ilişkiler bağımsız şirketler arasında olandan farklıysa, tarafların birinin kâr aralarındaki

²⁶⁷ “Introduction,” **IBFD Online - EU Arbitration Convention**, (Çevrimiçi) <http://online2.ibfd.org/data/tp/tp4/TP-3-EU.doc.p0000.html>, 28 Aralık 2007.

²⁶⁸ “Chapter III – Final Provisions,” **a.g.e.**, çevrimiçi.

²⁶⁹ T.J. Joseph Ghislain “Transfer Pricing: The EC Arbitration Convention as a Dispute Resolution Mechanism,” **The International Tax Journal**, Spring 2002, Volume 28, Issue 2, s.39-40.

²⁷⁰ PWC, **a.g.e.**, s.162.

ilişkiden dolayı diğerinde görülmüyorsa, bu tarafın kârına eklenerek uygun şekilde vergilendirilebilir.

2. Taraflardan biri diğerinin ülkesinde devamlı müessese yoluyla iş yapıyorsa, devamlı müessesenin kârının benzer bağımsız müesseselerinininki gibi (yani emsal bedel prensibine göre) hesaplanması gerekmektedir.²⁷¹

Tarhiyat yapacak olan gelir idaresinin önce kendi ülkesindeki yetkili makama başvurusu ve yetkili makamın da diğer Akit Devlet'i ve ilişkili şirketi durumdan haberdar etmesi gerekmektedir. Bu bilgi alışverişinden sonra Akit Devletler ve iki ülkedeki ilişkili şirketler tarhiyatı kabul ettiği sürece sorun çözülmüş olacak ve diğer maddelere başvurulmasına gerek kalmayacaktır. Konuyla ilgili 5'nci madde aşağıdaki gibidir:

“Madde 5

Akit Devletler'den biri Madde 4'e göre bir kuruluşun kârları üzerinde düzenleme yapmayı planlıyorsa, kuruluşu zamanında haberdar etmeli ve diğer Akit Devlet'e haber verilmesi için yeterli süre tanınmalıdır. Yine de bu bilgilerin bildirilmesi söz konusu Akit Devlet'in düzenlemelerini yapmasına engel olmamalıdır. Eğer bu bilgi ilgili taraflara ulaştırılmışsa ve diğer Akit Devlet düzenlemeleri onaylamışsa 6 ve 7'nci maddelere başvurulmasına gerek yoktur.²⁷²

4'üncü maddeye göre bir şirket veya ilişkili şirketinin transfer fiyatları emsal bedele uygun olmadıkları gerekçesiyle incelemeye tabi tutulmuşsa, çifte vergilendirmeye yol açan olayın mahkemeye veya şirketin kendisine bildirilmesinden sonra şirket üç yıl içinde başvuru yaparak tarhiyatın kaldırılmasını isteyebilir. OECD Modeli'nin MAP yöntemine benzeyen bu uygulama ile ilgili 6'nci madde şöyledir:

“Madde 6

1. Bir kuruluş, Madde 4'teki koşullara uymadığı tespit edildiği zaman, diğer taraf olan ülkelerin yasalarını önemsemeden, bulunduğu ülkenin vergi otoritesine davasını götürmelidir. Davanın Madde 1 kapsamında çifte vergilendirmeye sonuçlanan olay yaşandıktan sonra 3 yıl içinde bildirilmesi gerekmektedir.

2. Eğer başvuru kabul edilirse fakat kendi aralarında bir sonuca varamıyorlarsa 4'üncü maddede belirtilen hususlar göz önünde bulundurularak çifte vergilendirmenin önlenmesi amacı doğrultusunda yetkili taraflar sorunu MAP yoluyla çözmelidirler. MAP'ın tarafların yerel kurallarından bağımsız olarak yapılması gerekmektedir.²⁷³

²⁷¹ “SECTION III – Mutual agreement and arbitration procedure,” **a.g.e.**, çevrimiçi.

²⁷² “SECTION II – Principles applying to adjutment of profits of associated enterprises and to the attribution of profits to permanent establishments,” **a.g.e.**, çevrimiçi.

²⁷³ “SECTION III – Mutual agreement and arbitration procedure,” **a.g.e.**, çevrimiçi.

İlgili taraflar MAP yoluyla iki yıl içinde bir çözüme ulaşamazlarsa bir Danışma Komisyonu (**Advisory Commission**)’nun oluşturulması gerekmektedir.

“Madde 7

1. *Eğer vergi otoriteleri Madde 6’da bahsedilen çifte vergilendirme sorununu çözmek amacı doğrultusunda 2 yıl içinde bir sonuca varamazsa, çifte vergilendirme hakkında fikir yürütecek bir danışma komisyonu kurmaları gerekmektedir.*²⁷⁴

Çifte vergilendirmeyi önlemek için komisyonun davayı aldıktan sonra emsal bedel ilkesi çerçevesinde 6 ay içinde bir sonuca ulaşması gerekmektedir. Bu süreç 7’nci maddenin 2 ve 3’üncü fıkralarında açıklanmıştır:

“Madde 7

2. *Davanın Danışma Komisyonu’na devredilmesi Akit Devletlerin kendi mükelleflerinin yargı sürecini devam ettirmesini engellememelidir.*

3. *İlgili tarafların yerel kanunları yetkili otoritelerin kanunların dışına çıkan bir karar almasına izin vermiyorsa, mahkeme süresi dolmamış ya da başvuru geri çekilmemişse 1’nci paragraf geçerlidir.*²⁷⁵

İlişkili şirketlerden birinin faaliyetleri ağır cezayı gerektiriyorsa yetkili otoritelerin Danışma Komisyonu’na başvurma zorunluluğu yoktur. Her ülkenin ağır cezaları ek maddelerle belirlenmiştir.²⁷⁶ Konuyla ilgili 8’inci madde şöyledir:

“Madde 8

1. *Madde 4’te bahsedilen kuruluşların herhangi biri yapılan incelemeler sonunda ağır cezaya tabi tutuluyorsa söz konusu Akit Devlet’in yetkili otoritesinin Danışma Komisyonu’na başvurma zorunluluğu yoktur.*

2. *Eğer kârlarda yapılan düzenlemelerin madde 6 ve 7’deki işlemler devam ederken ağır cezaya tabi tutulmasına karar verilirse Akit Devletler ceza sonuçlanana kadar işlemlerini erteleyebilirler.*²⁷⁷

²⁷⁴ A.e., çevrimiçi.

²⁷⁵ A.e., çevrimiçi.

²⁷⁶ Billur Soydan, **a.g.e.**, s. 358.

²⁷⁷ “SECTION III – Mutual agreement and arbitration procedure,” **a.g.e.**, çevrimiçi.

Danışma Komisyonu'nun kimlerden oluşacağı ve yetkili temsilcilerin nasıl seçileceğini gösteren 9'ncu maddenin ilgili kısımları aşağıdaki gibidir:

“Madde 9

1. Başkan'a ek olarak madde 7(1)'de bahsedilen Danışma Komisyonu aşağıdaki kişilerden oluşmaktadır:

- Akit Devletler'in her birinden iki temsilci (devletler arasında anlaşırca bir temsilci olabilir)

- Akit Devletler'in belirlediği listeden gerektiği zaman MAP sürecinde atanacak bağımsız kişiler

2. Bağımsız kişilerin görevlerini yerine getirmesine engel olacak bir duruma karşı tedbir olarak seçilen yedekler,

3. Temsilciler kura ile seçiliyorsa Akit Devletler'in ortak onayı gerekmektedir.²⁷⁸

Mükellefler ve Danışma Komisyonu'nun arasındaki bilgi alışverişi ile ilgili 10'uncu madde aşağıdaki gibidir:

“Madde 10

1. Madde 7'deki prosedürün amaçları doğrultusunda mükelleflerin Danışma Komisyonu'nun karara varmasına yardımcı olacağını düşündükleri belge ve kanıtları paylaşmaları gerekmektedir. Buna ek olarak mükelleflerin Tahkim Komisyonu'nun talep ettiği belge ve dokümanları temin etme yükümlülüğü vardır.

2. İlişkili kuruluşların Tahkim Komisyonu önünde temsil edilmeyi talep etme hakları vardır. Aynı şekilde Tahkim Komisyonu'nun isteği üzerine ilişkili kuruluşların temsil edilmesi gerekebilmektedir.²⁷⁹

11'nci maddeye göre sorun kendilerine ulaştıktan sonra Tahkim Komisyonu'nun 6 ay içinde görüşünü belirtmesi gerekmektedir. Karar, oy çokluğuyla belirlenmektedir. Tahkim Komisyonu'nun ücreti Akit Devletler arasında paylaşılarak ödenir. Tahkim Komisyonu'nun görüşünün gözden geçirilmesi ve tarafların ortak bir karara varma süreci şöyledir:

“Madde 12

1. 7'nci maddede bahsedilen prosedürün tarafları 4'ncü maddede sözü geçtiği gibi oybirliği ile Tahkim Komisyonu fikrini bildirdikten sonra 60 gün içinde çifte vergilendirmeyi ortadan kaldıracak bir karara varmalıdırlar. Yetkili otoriteler Komisyon'un önerisine uygun olmayan bir çözümü kullanmakta serbesttirler. Eğer aralarında karara varamazlarsa, Komisyon'un görüşü bağlayıcı olacaktır.²⁸⁰

²⁷⁸ A.e., çevrimiçi.

²⁷⁹ A.e., çevrimiçi.

²⁸⁰ A.e., çevrimiçi.

Tahkim Anlaşması çerçevesinde çifte vergilendirme aşağıdaki durumlarda ortadan kalkmış olacaktır:

“Madde 14

(a) *Kârlar sadece tek bir ülkedeki verginin hesaplanmasında kullanılırsa,*
(b) *Söz konusu ülkede vergiye dahil olan kârlar diğer ülkenin vergisinden indirilmişse.*²⁸¹

Yukarıda bahsettiğimiz maddeler Tahkim Anlaşması'nın II'nci bölümündeki Genel Yönergeler (**General Provisions**)'dir. Bir sonraki bölüm olan III'ncü bölümde ise Son Yönergeler (**Final Provisions**) bulunmaktadır. Tahkim Anlaşması sadece AB ülkeleri arasındaki transfer fiyatlandırması sorunlarında uygulanabilmektedir. Ülkelerden biri AB ülkesi değilse Anlaşma da geçerli olmamaktadır.²⁸² Bunun dışında Anlaşma'nın uygulanmadığı ülkeler şöyledir:

“Madde 16

2. *Anlaşma aşağıdakiler için geçerli değildir:*

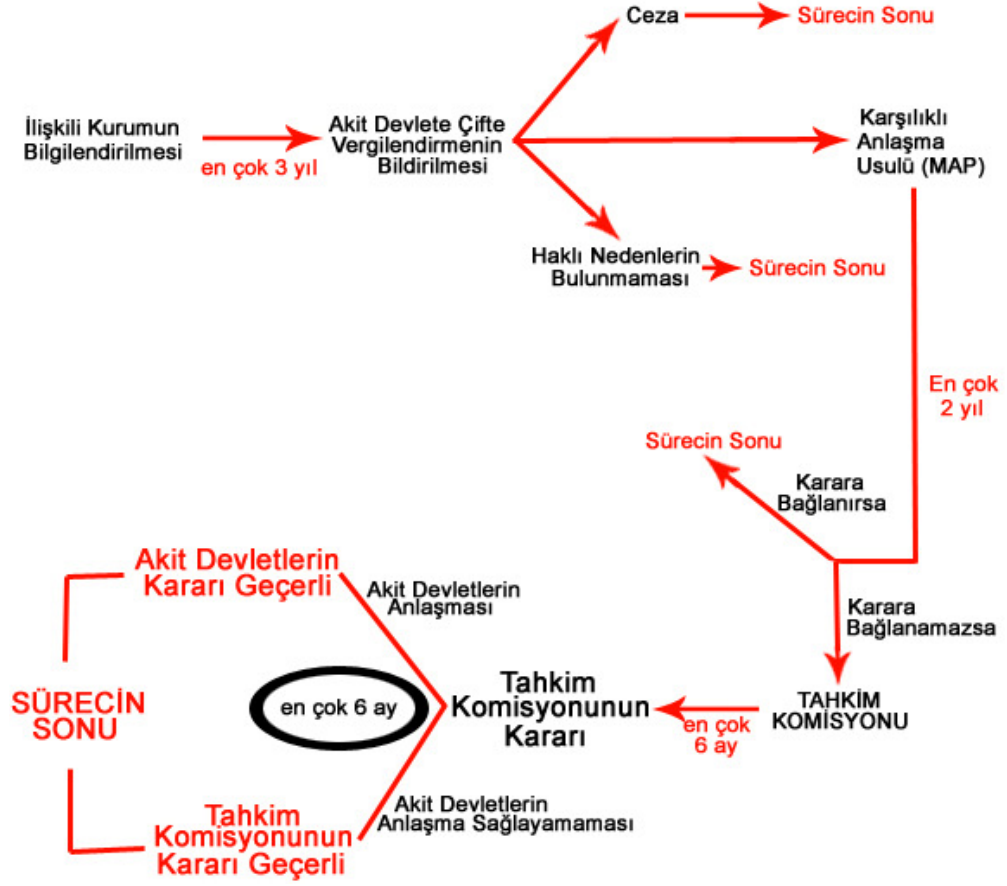
- *Avrupa Ekonomik Komitesi'nin belirttiği Fransa'ya ait topraklar (territories)*
- *Faroe Adaları ve Grönland (Greenland)*²⁸³

²⁸¹ **A.e.**, çevrimiçi.

²⁸² T.J. Joseph Ghislain, **a.g.e.**, s.44.

²⁸³ “CHAPTER III – Final provisions,” **a.g.e.**, çevrimiçi.

Şekil 2.5: Tahkim Anlaşması Süreci



Kaynak: Yrd. Doç. Dr. Emrah Ferhatoğlu, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliyet Bölümü, **23. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 7-11 Mayıs 2008, Belek, Antalya.

Tahkim komisyonunun kararı mükellef reddetmedikçe bağlayıcıdır.

**Tablo 2.16: Üye Ülkelerin MAP ve Tahkim Konusundaki En Son Durumları
(1 Ocak 2000'den İtibaren)**

	MAP (Birinci basamak)		Tahkim (İkinci Basamak)	
	Taraflar aynı fikirdeyse tahkim anlaşması geçerlidir	Taraflardan tahkime itirazı olan varsa çifte vergilendirme anlaşması geçerlidir	Tahkim ertelenmişse yeniden geçerli olabilir	Taraflar anlaşmışsa tahkim anlaşması geçerlidir
Almanya	X			X
Avusturya		X	X	
Belçika		X	X	
Danimarka		X	X	
Finlandiya		X	X	
Fransa		X	X	
Hollanda	X			X
İngiltere	X			X
İrlanda	X			X
İspanya	X			X
İsveç		X	X	
İtalya		X	X	
Lüksemburg	X			X
Portekiz		X	X	
Yunanistan	X			X

Kaynak: European Commission, "Report on the Activities of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the Field of Business Taxation," *Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum*, (Çevrimiçi) <http://ec.europa.eu> , 15 Kasım 2009.

Tahkim Anlaşması'nın Danimarkaca, Hollandaca, İngilizce, Fransızca, Almanca, Yunanca, İrlandaca, İtalyanca, Portekizce ve İspanyolca olarak orijinalleri bulunmakta ve bunlar ülkelerin ilgili Avrupa Komiteleri'nde saklanmaktadır.²⁸⁴

2.7. BELGE SAKLAMA VE İSPAT YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Bu kısımda ABD, OECD ve diğer ülkelerin transfer fiyatlandırması konusundaki belgeleme yükümlülükleri anlatılmıştır.

2.7.1. ABD'deki Uygulamalar

ABD'denin belge saklama ve ispat yükümlülüğü uygulamaları olan temel belge, destekleyici belgeler ve yabancı ortaklı işletmelerin yükümlülükleri aşağıda açıklanmıştır.

²⁸⁴ A.e., çevrimiçi.

2.7.1.1. Temel Belge

Temel belge yükümlülüğünün yerine getirilebilmesi için aşağıda belirtilen dokümanların tamamlanmış olması ve vergi mükellefi tarafından yapılan transfer fiyatlandırması analizini tam bir şekilde anlatması gerekmektedir.²⁸⁵

- (1) Transfer fiyatlandırmasını etkileyen ekonomik ve yasal durumlar da dâhil olmak üzere vergi mükellefinin işletmesinin genel açıklaması,
- (2) Vergi mükellefinin organizasyon yapısının tanımı: ilişkili tarafları ve işlemleri de barındıran bir organizasyon tablosu da dahil,
- (3) Transfer fiyatlandırması kurallarında belirtilen dokümanlar,
- (4) Seçilen transfer fiyatlandırması yönteminin ve neden seçildiğinin açıklaması,
- (5) Alternatif transfer fiyatlandırması yöntemleri ve neden seçilmediklerinin açıklaması,
- (6) Alımsatım koşulları ve kontrollü işlemlerin tanımı,
- (7) Transfer fiyatlandırması yöntemi ile beraber kullanılan karşılaştırılabilir kontrollü işlemler ve tarafların, karşılaştırılabilirliğin nasıl değerlendirildiğinin ve eğer yapılmışsa ne tür düzenlemelerin yapıldığının açıklaması,
- (8) Transfer fiyatlandırması yöntemi kullanılırken güvenilen ekonomik analizin tanımı.

IRS, 12 Mart 2003'te PATA'nın Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyon Paketi'ni (**Transfer Pricing Documentation Package**) tamamladığını açıklamıştır. PATA üyesi olan ülkeler Avustralya, Kanada, Japonya ve ABD, hepsi için geçerli olacak tek bir set dokümantasyon hazırlama konusunda anlaşmışlardır. PATA dokümantasyon paketi vergi mükelleflerinin üzerindeki ağırlığı ve ceza riskini azaltmayı hedeflemektedir.²⁸⁶

²⁸⁵ PWC, **a.g.e.**, s.126.

²⁸⁶ IRS Newswire, "Pacific Association of Tax Administrators Finalizes Transfer Pricing Documentation," **Internal Revenue Service, United States Department of Treasury**, 12 Mart 2003, (Çevrimiçi) <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=108024,00.html>, 15 Eylül 2008.

2.7.1.2. Destekleyici Belgeler

Aşağıdaki ek belgelerin de vergi mükellefi tarafından hazırlanarak 30 gün içinde IRS'ye teslim edilmesi gerekmektedir.²⁸⁷

- (1) Vergi mükellefinin seçip kullandığı transfer fiyatlandırması yönteminin uygun olup olmadığını gösterebilecek verilerin açıklaması,
- (2) Şirketin genel tanımı, muhasebe yöntemleri ve dokümantasyon sisteminin açıklanması.

2.7.1.3. Yabancı Ortaklı İşletmelerin Yükümlülükleri

Amerika vatandaşları ve ülkede oturma izni olanlar dünya genelindeki gelirleri üzerinden vergilendirilirken, yabancı kişi ve kuruluşlar sadece ABD kaynaklı gelirleri üzerinden vergilendirilmektedirler. ABD'nin 60'dan fazla ülke ile çift taraflı vergi anlaşmaları, 20'den fazla ülke ile de Vergi Bilgisi Alışverişi Anlaşmaları (**Tax Information Exchange Agreements**) bulunmaktadır. Bu anlaşmalar IRS'nin yabancı kuruluşları ve onların vergi durumlarını takip etmesinde önemli rol oynamaktadır.²⁸⁸

Bölüm 6038A, yabancı ÇU'ların ve bu şirketlerin %25 ve daha fazla ortak olduğu ABD'li ilişkili şirketlerinin raporlama, defter tutma ve dokümantasyon yükümlülükleri ile ilgilidir.²⁸⁹

İlgili bölüme göre yabancı kuruluşlar ve %25 yabancı sahipli kuruluşlardan istenen gerekli bilgiler aşağıdaki gibidir:

- “(b) Gerekli bilgi
...bölümünün amaçları doğrultusunda istenebilecek belgeler aşağıdakilerdir:
(2) İşletmenin adı ve ana merkezinin yeri, işletmenin özellikleri. Aşağıdaki kişilerin iş yaptığı ve/veya yerlisi olduğu ülke/ülkeler:
(A) Raporu hazırlayan kuruluşun ilişkili kişisi olanlar,
(B) İlgili vergi yılı içinde rapor hazırlayan kuruluşla işlem yapanlar.*

²⁸⁷ PWC, **a.g.e.**, s.127.

²⁸⁸ International Tax Gap Series, “The Tax Gap and International Taxpayers,” **Internal Revenue Service, United States Department of Treasury**, Şubat 2008, (Çevrimiçi) <http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=180215,00.html>, 15 Eylül 2008.

²⁸⁹ IRS, **Report on the Application and Administration of Section 482**, s.7.

- (3) Birinci paragrafta belirtilen ilişkili kişinin nasıl bir ilişkisi olduğu,
(4) Söz konusu kuruluş ve ilişkili taraf olan yabancı kişilerle yapılan işlemler.²⁹⁰

2.7.2. OECD Uygulamaları

OECD üyesi ülkeler arasında ispat yükümlülüğü farklılıklar göstermektedir. Ülkelerin çoğunda ispat yükümlülüğü vergi otoritelerine aittir. Bazı ülkelerde belirli durumlarda bu yükümlülük vergi mükelleflerine aktarılabilmektedir. Örneğin, mükellef vergi otoritesi ile işbirliği yapmaz ve istenen belgeleri temin etmezse, ya da yanlış beyanname verirse, ispat yükümlülüğü mükellefe aktarılmış olur.²⁹¹

Bazı ülkelerde makul bir yasal zemine dayanmadığı sürece vergi idareleri, mükelleflere karşı değerlendirme yapma hakkına sahip değildirler. Örneğin, bir OECD ülkesinde vergi idaresi, emsal bedel fiyatı prensibini ihmal ederek, vergi matrahı sadece cironun sabit bir yüzdesi olarak hesaplandı diye eleştiri konusu yapamaz. Bu durumda, ispat yükümlülüğü vergi mükellefine ait olmasına rağmen bazı hallerde aktarılabilmektedir. Vergi mükellefi mahkemede, çeşitli deliller sunarak, transfer fiyatlandırmasının emsal bedel prensibine uygun olduğunu ileri sürebilir. Bu durumda bunun aksini ispat etmek vergi idaresine düşmektedir.²⁹²

²⁹⁰ Laws: Cases and Codes: U.S. Code: Title 26: Section 6038A, **Find Law – For Legal Professionals**, 9 Ocak 2004, (Çevrimiçi)

http://caselaw.lp.findlaw.com/cascode/uscodes/26/subtitles/f/chapters/61/subchapters/a/parts/iii/subparts/a/sections/section_6038A.html, 9 Haziran 2008.

²⁹¹ OECD, **Guidelines**, s. 4-11 – 4-17.

²⁹² Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 131.

2.7.3. Bazı Ülke Uygulamaları

Tablo 2.17: Transfer fiyatlandırmasında vergi otoriteleri en katı olan 10 ülke

1	Japonya
2	Almanya
3	ABD
4	Avustralya
5	Fransa
6	Hindistan
7	Kore
8	Çin
9	Kanada
10	İngiltere

Kaynak: TP Week, "Top 10 toughest tax authorities for transfer pricing," **TP Week News**, December 6, 2007, (Çevrimiçi) <http://tpweek.com/Popups/PrintArticle.aspx?ArticleID=1777842>, 14 Nisan 2008.

Japonya: 1991 yılında Maliye Bakanlığı'nın yetkilerini arttıran yeni transfer fiyatlandırması uygulamaları yürürlüğe girmiştir. Transfer fiyatlandırmasında denetim sınırı üç yıldan altı yıla çıkarılmış, gerekli belge ve kayıtları saklama zorunluluğu da beş yıldan altı yıla yükseltilmiş ve denetim memurlarına diğer firmalardan karşılaştırmalı bilgiler sağlama yetkisi verilmiştir.²⁹³

Japon yasal sisteminde vergi ile ilgili durumlarda ispat yükümlülüğü devletindir. Transfer fiyatlandırması incelemelerini yapmakla görevli olan memurlar karşılaştırılabilir işlemlerle ilgili bilgi toplarlar ve bu bilgilerin gizlilik içinde korunmasından da sorumludurlar. Diğer vergi mükellefleriyle bilgi paylaşımında bulunamazlar. Bu durum "gizli karşılaştırılabilirler" konusunu gündeme getirmiştir. Herhangi bir inceleme durumunda vergi mükellefinin gerekli bilgileri ibraz etme yükümlülüğü vardır. Genel vergi incelemelerinde transfer fiyatlandırması konusuyla ilgili bir sorun tespitinde Bölgesel Vergi Bürosu'ndaki profesyonel denetim elemanları inceleme yapmak için vergi mükellefini ziyaret ederler.²⁹⁴

Vergi otoritelerinin doğru transfer fiyatlarının belirlenmesine yardımcı olacağını düşündükleri bütün bilgileri isteme hakları vardır. Bunlardan bazıları şöyledir: hesap defterleri, kayıtlar ve vergi mükellefinin yabancı ilişkili şirketi ile ilgili her türlü belge ve bilgilerdir. Eğer vergi mükellefi yabancı ilişkili şirketi ile ilgili

²⁹³ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.222.

²⁹⁴ IBFD. **Transfer Pricing in Japan**, çevrimiçi.

bilgileri temin etmezse, vergi otoritelerinin söz konusu işlemle ilgili vergilerden Japon şirketi sorumlu tutma hakları bulunmaktadır. Bu ek vergiyi belirlerken otoriteler Japon vergi mükellefinin ilişkili tarafı olan şirketin türünü, büyüklüğünü ve diğer özelliklerini dikkate alarak brüt bir kâr marjına ulaşırlar. Bu yöntem son çare olarak kullanılmaktadır.²⁹⁵

Almanya²⁹⁶: Almanya'nın genel vergi kurallarına göre belli bir yönergenin kendine avantaj sağlamasını isteyen tarafın bu yönergenin şartlarına uyulduğunu ispat etmesi gerekmektedir. Transfer fiyatlandırması incelemelerinde de bu durum geçerlidir. İşletme masraflarını vergisinden düşmek isteyen vergi mükellefinin bu masrafların emsal bedele uygun olduğunu ispat etmesi gerekmektedir. Vergi idaresi söz konusu mükellefin işlemi üzerinde düzeltmeler yapmak istiyorsa da işlemin emsal bedelin altında bir fiyatla yapıldığını ispatı gerekmektedir. Vergi otoriteleri gizli kâr dağıtım kurallarını kullanmayı tercih ettikleri sürece ispat yükümlülüğü onlara geçecektir.

Genellikle transfer fiyatlandırması uygulamalarındaki kâr aktarımları gizli kâr dağıtım kuralları çerçevesinde yapıldığından çoğu zaman ispat yükümlülüğü vergi otoritelerine geçecektir.

Vergi mükellefi yasal sorumluluğu olan transfer fiyatlandırması dokümantasyonunu sunmadığı zaman otoriteler gelirin beyan edildiğinden daha fazla olduğunu varsaymaktadırlar. Bu durumda da ispat yükümlülüğü vergi mükelleflerine geçmektedir. Vergi otoritelerinin gerekli gördükleri dokümantasyon aşağıdaki gibidir:

- Hissedarların pay oranları, işletmenin faaliyetleri ve organizasyonel yapısı hakkında genel bilgiler,
- İlişkili taraflarla olan işlemleri hakkında bilgi,
- Fonksiyonel analiz ve risk analizi,
- Emsal bedel analizi.

²⁹⁵ PWC, **a.g.e.**, s.394.

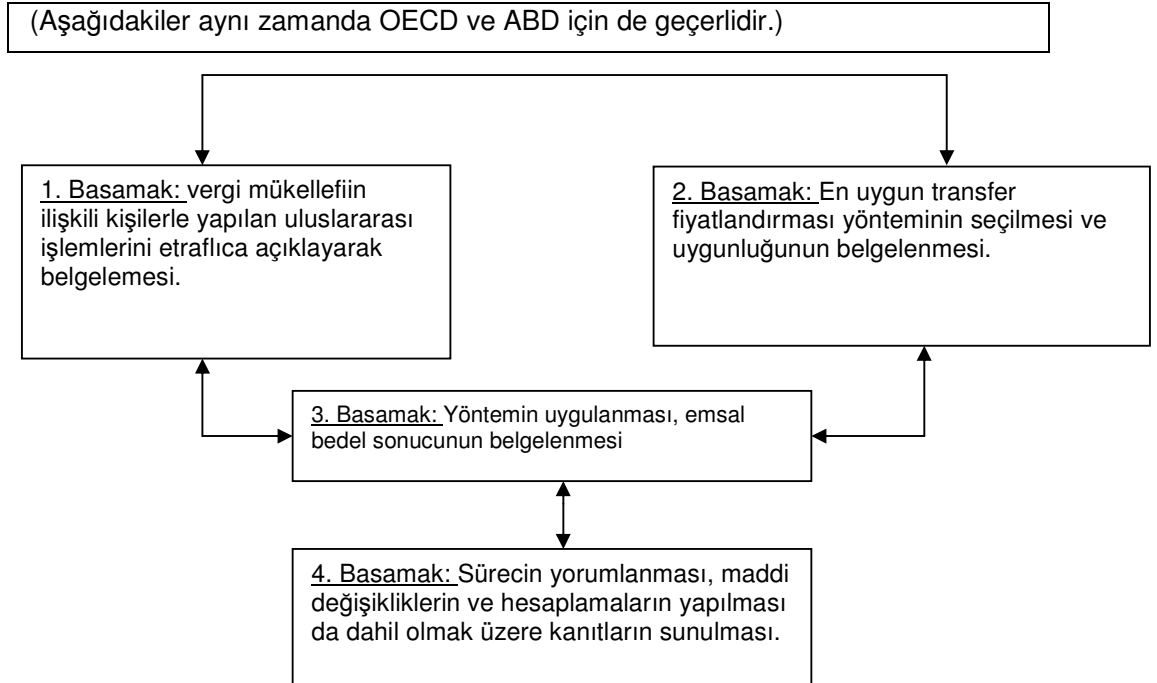
²⁹⁶ IBFD, **Transfer Pricing in Germany**, çevrimiçi.

Avustralya: Mükelleflerin yıllık vergi beyannameleri ekinde vermek zorunda oldukları transfer fiyatlandırması formu bulunmaktadır. Bu formda aşağıdaki bilgilerin yazılması gerekmektedir:²⁹⁷

- Transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerin türleri ve tutarları,
- İşleme taraf olan ülkeler,
- İşlem tarihindeki ortaklık yapısı,
- Seçilen transfer fiyatlandırması yöntemi.

Elle tutulamayan, gayrimaddi varlıklarla ilgili bütün işlem ve anlaşmaların da belgelenmesi gerekmektedir.²⁹⁸

Şekil 2.6: Transfer fiyatlandırması sonuçlarının belirlenmesinde atılması gereken adımlar



Kaynak: Anton Joseph, "Transfer Pricing Comparability: Perspectives of OECD, Australia and United States," **IBFD Online – International Transfer Pricing Journal**, March/April 2007, s.93, http://www.ibfd.org/portal/Product_itpj.html, 29 Aralık 2007.

²⁹⁷ Transfer Pricing Associates, "Documentation and Disclosure Requirements," **Australia**, 14 Nisan 2008, (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Australia_Country_Summary.pdf

²⁹⁸ IBFD, **Transfer Pricing in Australia**, çevrimiçi.

Fransa: Vergi yasasının 57'nci maddesine göre Fransa Vergi İdaresi'nin işlemdeki tarafların ilişkili olduğunu ve yerel tarafın yabancı tarafa özel avantajlar sağladığını ispat etmesi gerekmektedir. 57'nci maddeye göre karar veren mahkemeler mükellefin kanıtlarının doğruluğunun tespiti konusunda katı davranmaktadırlar.²⁹⁹

Fransa Vergi Yasası'nın L13B bölümünde, 1996'da yayımlanan Ekonomik ve Finansal Kurallar, transfer fiyatlandırması incelemesi yönergelerini açıklamıştır. Kanunlar Fransa Vergi İdaresi'ne (**FTA – French Tax Administration**) gerekli durumlarda ek bilgi isteme yetkisini vermiştir. Bu prosedür aynı zamanda genel vergi incelemeleri için de geçerlidir. Fransa'da transfer fiyatlandırması incelemeleri genel vergi incelemelerinin bir parçası olarak yapılmaktadır. Mali idare mükelleflerden aşağıdaki bilgileri talep edebilmektedir:³⁰⁰

- Şirketin yapmış olduğu ilişkili işlemlerle ilgili bilgi,
- İşlem fiyatlarını belirlemede kullanılan yöntemler ile ilgili bilgi,
- Yabancı şirket, ortaklık ve diğer ilişki kişilerin faaliyetleri ile ilgili bilgi,
- Şirket içi işlemlerin vergilendirilmesi ile ilgili bilgi.

Bölüm L188A ise transfer fiyatlandırması incelemelerinde vergi otoritelerinin mükelleflere istenen bilgi ve belgeleri sunmak için verdiği sürenin uzatılması konusyla ilgilidir. Fransız vergi otoriteleri yabancı ilişkili taraftan bilgi talep ettiklerinde ibraz süresini uzatma yetkilerini kullanabilirler. Örneğin, yabancı bir şirketin ilişkili işlemleri Aralık 2003'te başlamış olmasına rağmen incelemeler 2005 ve 2006 yıllarında da devam edebilmektedir.³⁰¹

Kurallar gereği ispat yükümlülüğü vergi otoritelerininindir ancak bu yükümlülük vergi cennetleri ile yapılan işlemler söz konusu olduğu zaman mükellefe geçecektir. Kurallarda yapılan yeniliklere göre, ispat yükümlülüğü vergi otoritelerinin olmasına rağmen, vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırması işlemleri ile ilgili dokümanlarını hazır bulundurmaları gerekmektedir. Transfer fiyatlandırması incelemesi, rutin vergi incelemesinin bir parçası olarak yapılmaktadır. Büyük şirketler düzenli bir şekilde incelenmektedir. Günümüzde

²⁹⁹ IBFD, **Transfer Pricing in France**, çevrimiçi.

³⁰⁰ PWC, **a.g.e.**, s.325.

³⁰¹ **A.e.**, s.327.

hemen hemen her sektör incelemeye tabi tutulmaktadır ve buna Fransız şirketlerin şubeleri, devamlı müesseseleri, vs. de dahildir.

Fransız vergi otoritelerinin yabancı vergi otoriteleri ile bilgi alışverişi yapmasının koşulları vergi anlaşmalarının çoğunda bulunmaktadır. Bilgi alışverişinin vergi mükellefinin özel bilgilerini korumak amacıyla belirli sınırları vardır. Bunun dışında da paylaşılan bilgiler sadece ilgili kişiler tarafından görülür ve gizli tutulurlar.³⁰²

Hindistan: Vergi Yasası'nın 92D Bölümünün 10D maddesine göre bütün vergi mükelleflerinin aşağıdaki bilgi ve dokümanları sunmaları gerekmektedir:³⁰³

- Şirketlerin ortaklık durumunun açıklanması,
- Çok uluslu grubun profili,
- İşletmenin faaliyetlerinin açıklanması,
- Uluslararası işlemlerin özellikleri ve şartları,
- Göze alınan riskler ve kullanılan varlıkların açıklaması,
- Karşılaştırılabilirliğin belirlenmesinde kullanılan kontrolsüz işlemler üzerinde yapılan analizlerin belgeleri,
- Emsal bedel fiyatının belirlenmesinde de göz önünde bulundurulan ve kullanım için seçilen yöntemlerin açıklaması,
- Sözleşmeler, fiyat anlaşmaları, karşılaştırılabilir verilerin ayrıntıları,
- Yapılan hesaplamalar hakkında ayrıntılı bilgi.

Uluslararası işlemlerle ilgili olarak muhasebeciler tarafından rapor hazırlanması gerekmektedir. Yıllık olarak vergi beyannamesinin ekinde verilen bu rapora ait dokümantasyonun ilgili bulunduğu yılın Ekim ayı sonuna kadar hazırlanması şarttır. Dokümantasyonların sekiz yıllık bir süre boyunca saklanması gerekmektedir. Küçük işletmeler için transfer fiyatlandırması kuralları bulunmamaktadır.³⁰⁴

³⁰² IBFD, **Transfer Pricing in France**, çevrimiçi.

³⁰³ IBFD, **Transfer Pricing in India**, çevrimiçi.

³⁰⁴ Transfer Pricing Associates, "Documentation and Disclosure Requirements," **India**, 15 Nisan 2008, (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/India_Country_Summary.pdf

Transfer fiyatları genel inceleme sürecinde profesyonel transfer fiyatlandırması memurları tarafından incelenmektedir. İşlemlerin bazıları daha ayrıntılı incelemeye tabi tutularak uluslararası işlemlerin emsal bedel fiyatlarının kontrolü transfer fiyatlandırması memuru tarafından yapılır. Bu inceleme için Gelir Vergisi Komisyonu'nun onayı gerekmektedir. Transfer fiyatlandırması memuru vergi mükellefinden emsal bedel fiyatlarını hesaplama süreci ile ilgili gerekli bilgi ve dokümanları isteyerek ek hesaplamalar yapıp yapılmayacağına karar verecektir.³⁰⁵

Tablo 2.18: Hindistan'daki transfer fiyatlandırması incelemelerinin durumu

Vergi Matrahı Yılı	Tamamlanan TF incelemelerinin sayısı	Hesapların düzeltimi ile sonuçlanan inceleme sayısı	Hesapların düzeltimi ile sonuçlanan incelemeler - % olarak	Yapılan düzeltme sonrası matrah farkları (milyon \$ olarak)
2002-03	1,061	239	%23	304.94
2003-04	1,501	337	%22	571.67
2004-05	1,768	471	%27	857.93
Toplam	4,330	1,047	%24	1,734.54

Kaynak: TP Week, (Çevrimiçi)

<http://tpweek.com//Popups/PrintArticle.aspx?ArticleID=1873881>, 15 Nisan 2008

Kore: Son yıllarda Kore Ulusal Vergi İdaresi (**NTS – National Tax Service**) transfer fiyatlandırması kurallarına daha fazla önem vermeye başlamıştır. Denetçiler transfer fiyatlandırması ile ilgili eğitim almış ve transfer fiyatlandırması rutin vergi incelemesinin bir parçası haline gelmiştir.

Kore'nin transfer fiyatlandırması kuralları Ocak 1996'da yürürlüğe giren Uluslararası İlişkilerin Koordinasyonu Yasası'nda (**LCITA – Law for the Coordination of International Tax Affairs**) belirlenmiştir. Transfer fiyatlandırması ile ilgili ana dokümanlar her yıl kurumlar vergisi beyannamesiyle birlikte verilmelidir. Beyannamenin ekinde verilmesi gereken bilgiler şunlardır:

- Uluslararası işlemlerin özeti,
- Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin açıklanması ve en uygun yöntem olduğunun ispatlanması,
- Yabancı ilişkili şirketlerin gelir tablolarının özeti.

³⁰⁵ PWC, **a.g.e.**, s.357.

Yabancı ilişkili şirketlerin gelir tablolarının özeti NTS'nin grup içi işlemleri diğer tarafın gözünden görmesini sağlamaktadır. Vergi mükelleflerinin hazırladıkları dokümanların aşağıdaki bilgileri göstermesi gerekmektedir:³⁰⁶

- Vergi mükellefinin işlem yaptığı yabancı şirketlerin isimleri,
- Vergi mükellefi ve yabancı ilişkili tarafların ilişkilerinin açıklaması,
- Yapılan işlemlerin özelliklerinin açıklanması,
- İşlemlerin tutarının belirtilmesi.

Transfer fiyatlandırmasının sorgulanması veya desteklenmesinde ispat yükümlülüğünün kimde olduğu belirtilmemiştir. Buna rağmen kurallara göre vergi mükellefinin her sene vergi beyannamesiyle beraber transfer fiyatlandırması yöntem ve fiyatlarını belirtmesi gerekmektedir. Eğer vergi mükellefi dokümanlarını eksiksiz bir şekilde sunmuşsa, NTS'nin transfer fiyatının emsal bedele uygun olmadığını ispatlaması gerekmektedir. NTS bu konuda kendi yaptığı hesaplamaları sunduktan sonra savunma yükümlülüğü vergi mükellefinindir.³⁰⁷

LCITA'ya uygun bir şekilde doküman temin etmeyen şirketler incelemeye alınma açısından daha risklidir. Yasalara göre vergi mükellefleri her beş yılda bir herhangi bir sorun görülme bile incelemeye tabi tutulmaktadırlar.³⁰⁸

Çin: Çin'deki denetim memurları 1990'lı yıllarda transfer fiyatlandırması incelemeleri ile ilgili eğitime tabi tutulmuşlardır. Vergi idaresi mükellefin nasıl seçileceği, denetim yöntemleri, transfer fiyatlandırması yöntemleri, vs. ile ilgili ayrıntılı rehberler yayımlamıştır. Transfer fiyatlandırması ile ilgili denetimler 1990'lı yıllardan itibaren gerçekleşmektedir.³⁰⁹

Önceleri bir işlemin emsal bedele uygun olmadığını ispatlama yükümlülüğü vergi otoritelerinin idi. Otoritelerin, vergi mükellefinin Çin'de vergi ödemekten kaçmaya çalıştığını ispatlamaları gerekmekteydi. Yenilenen, yürürlükteki yasalara

³⁰⁶ PWC, **a.g.e.**, s.398.

³⁰⁷ **A.e.**, s.400.

³⁰⁸ **A.e.**, s.400.

³⁰⁹ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.225.

göre vergi mükellefinin işlemlerinin emsal bedele uygun olduğunu ispatlaması gerekmektedir.

Çin'in transfer fiyatlandırması dokümantasyonu hakkında kesin kuralları yoktur. Fakat vergi mükelleflerinin transfer fiyatlarının emsal bedele uygunluğunu kanıtlamaları gerektiği için ÇU'ların ilgili dokümantasyonu hazır bulundurmaları tavsiye edilmektedir.

Şirketlerin incelemeye tabi tutulmasında göz önüne alınan kriterler aşağıda belirtilmiştir:

- Birbirini takip eden 2 seneden fazla bir süreç boyunca zarar eden yabancı yatırım şirketleri
- Vergi cennetlerinde bulunan şirketlerle işlem yapan yabancı yatırım şirketleri,
- Kârları normal gözükmeyen yabancı yatırım şirketleri,
- Aynı endüstrideki diğer şirketlerden daha az kâr eden yabancı yatırım şirketleri,
- Üretim ve faaliyet kararları ilişkili şirketler tarafından kontrol edilen yabancı yatırım şirketleri,
- Uzun zaman süresince faaliyetlerini genişletip zarar rapor etmelerine rağmen normal kâr oranları olan yabancı yatırım şirketleri,
- İlişkili şirketlerle önemli işlemler yapan yabancı yatırım şirketleri,
- İlişkili şirketlere uygunsuz ücretler ödeyen yabancı yatırım şirketleri,
- Vergi indirimleri sonrasında kârlarında büyük düşüş görülen yabancı yatırım şirketleri.

Yukarıdaki kriterlere göre tespit edilen şirketlerin her yıl en az %30'unu incelemeye alınmaları gerekmektedir.³¹⁰

Kanada: İncelemeler söz konusu olduğu zaman vergi mükellefi aksini ispatlayamadığı sürece Kanada Vergi İdaresi'nin düzenlemeleri doğru sayılacaktır. Vergi kurallarının 241'nci bölümüne göre Kanada Vergi İdaresi'nin vergi mükelleflerinin ticaret ve işletme sırlarını gizli tutması gerekmektedir. Transfer

³¹⁰ PWC, **a.g.e.**, s.290.

fiyatlandırması ile ilgili durumlar bu kuralların dışında tutulmaktadır. Bölüm 241(3) paragraf 48'e göre bir mahkeme söz konusu olduğu zaman Kanada Vergi İdaresi'nin mükelleflerin karşılaştırılabilirlik bilgilerini paylaşma yetkisi bulunmaktadır.³¹¹

İngiltere: İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi HMRC'nin (**Her Majesty's Revenue and Customs**) hazırladığı transfer fiyatlandırması kılavuzu vergi mükelleflerine risklerini azaltmak için aşağıdaki bilgileri hazır bulundurmalarını önermektedir.³¹²

- Şirket bilgileri:
 - Transfer fiyatlandırması ile ilgili belgelerin özeti,
 - İngiliz ve yabancı şirketlerin son altı aylık hesaplarının ayrıntılı dökümü,
 - Endüstri kolunun ve vergi cennetlerinin belirlenmesi,
 - Ekonomik analiz.
- Diğer ilişkili şirketlerinin ilgili ülkedeki hesaplanan vergileri hakkında bilgiler (AB kuralları kapsamında bu bilgilerin HMRC tarafından resmi olarak istenmesi gerekmektedir).

Benzer işlemler hakkında toplu bilgi ve belgeler kabul görmektedir. Vergi cennetleri ile işlem yapan şirketler riskli şirket grubunda olup öncelikle incelemeye alınmaktadırlar. Belge saklama yükümlülüğü 6 yıla sınırlı tutulmuştur.³¹³

İngiltere'de ispat yükümlülüğü ile ilgili olarak özel kurallar belirtilmemiştir. Bunun yerine vergi mükelleflerinin incelemelere elverişli kayıtları tutmaları gerektiğini belirten genel kural geçerlidir. Hangi belgelerin dosyalanması gerektiği konusundaki belirsizlik endişeye yol açmış, ceza riskinin yüksek oluşu mükellefleri daha da huzursuz etmiştir.

³¹¹ IBFD, **Transfer Pricing in Canada**, çevrimiçi.

³¹² **A.e.**, s.557.

³¹³ Transfer Pricing Associates, "Documentation and Disclosure Requirements," **United Kingdom**, 16 Nisan 2008, (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/United_Kingdom_Country_Summary.pdf

Endişenin azalması için HMRC bir vergi bülteni yayımlamıştır. Bültendeki rehberlik beş alanı kapsamaktadır. Vergi mükelleflerinin aşağıdaki bilgileri hazır tutmaları gerekmektedir:

- İlişkili işlemlerin özellikleri ve şartları,
- İşlemlerin şartlarının belirlenmesinde kullanılan yöntemler (yapılan karşılaştırılabilirlik ve fonksiyonel analizler de dahil),
- Emsal bedel sonucuna varılmasında kullanılan yöntemin açıklamaları,
- İlişkili ve bağımsız taraflarla yapılan ticari işlemler.

Karşılaştırılabilirlerin uygun olduğunun kanıtlanması, varılan sonuçların değerlendirilmesi ve risklerin belirlenmesi için ayrıntılı fonksiyonel analiz yapılması gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması incelemeleri açısından en büyük hata olarak görülen davranış; vergi hesaplamalarındaki yanlışların ihmal nedeniyle ortaya çıkmasıdır. İngiltere kanunlarında, hesaplamaların doğruluğunun sorumlusu vergi mükellefleridir. Bu doğrultuda emsal bedel fiyatının tespiti süreci kolay olmayabilir. Vergi otoritelerinin sonucu uygun bulmamasının nedeni hatanın ihmalkarlıktan kaynaklandığının göstergesi değildir. 1997’de yayımlanan vergi bülteninde, vergi mükelleflerinin emsal bedel fiyatına ulaşma çabalarını ispat edebildikleri sürece cezaya tabi tutulmayacakları belirtilmiştir.

Bülten aynı zamanda HMRC’nin davranışlarında OECD’nin yönergelerini esas alacağını belirtmiştir. Buna göre vergi mükellefinin doğru emsali fiyatını bulmak için çaba gösterdiğini kanıtlamasının yollarından bazıları şunlardır:³¹⁴

1. Ticari bilgi ve yargılarını kullanarak fiyat belirleme amaçları doğrultusunda hesaplamalar yapmış olduklarını kanıtlamak,
2. Belgeleme yoluyla emsal bedel tespiti için yasalar doğrultusunda hareket ettiklerini ispat etmek,
3. Gerekli gördüklerinde profesyonel yardım aldıklarını gösterebilmek.

³¹⁴ IBFD, **Transfer Pricing in UK**, çevrimiçi.

Brezilya: Vergi mükellefinin yurtiçi transfer fiyatlandırılması ile ilgili işlemlerini kurum beyannamesi ekinde açıklamaları gerekmektedir. Özel dokümantasyon kuralları bulunmamasına rağmen vergi otoritelerinin talebi halinde bilgi ve belge sunma yükümlülüğü bulunmaktadır. Vergi mükellefinin bilgi ve belge sunmadığı durumlarda vergi otoritelerinin düzenlemeleri geçerli olacaktır.³¹⁵

Meksika: Meksika Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergi mükelleflerin brüt gelirlerini ve giderlerini yıllık vergi beyannamelerinde göstermeleri ve uluslararası işlemlerinin emsal bedel prensibine uygun olduğunu ispat etmeleri gerekmektedir. Grup içi transfer fiyatlandırması işlemlerinin dokümantasyonunun işlem bazında hazırlanması gerekir.³¹⁶

Meksika Gelir Vergisi Kanunu'nda hazırlanması istenen dokümanlarda bulunması gereken bilgiler aşağıda açıklanmıştır:

1. Genel bilgiler: şirketin ismi, adresi, vergi numarası, ilişkili tarafların isimleri ve ortaklık yapısı,
2. İşletmenin özellikleri: ürün ve hizmetlerin fiyatlandırılmasını etkileyen ekonomik analiz, fonksiyon analiz,
3. İlişkili taraflarla yapılan işlemlerin çeşitlerinin ve tutarlarının ayrı ayrı bildirilmesi,
4. Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeninin açıklanması ve grup içi işlemlerle ilgili dokümantasyon.

İlişkili taraflar arasındaki bütün işlemler için emsal bedele uygun olduklarını gösteren dokümantasyon hazırlanması gerekir. Meksika'nın transfer fiyatlandırması dokümantasyon gereklilikleri OECD Yönergeleri'ninkine paraleldir.³¹⁷

Yurtdışı ve yurtiçi ilişkili işlemlerin muhasebe defterlerinde ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Yurtiçi ve yurtdışı ilişkili işlemlerle ilgili dokümantasyon gereklilikleri bulunmakta olup, bağımsız denetçilerce yazılmak

³¹⁵ Transfer Pricing Associates, "Documentation and Disclosure Requirements," **Brazil**, 26 Aralık 2007, (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Brazil_Country_Summary.pdf

³¹⁶ IBFD, "Compliance and Litigation," **Transfer Pricing in Mexico**, (Çevrimiçi) <http://online2.ibfd.org/tp/tp1/TP-MEX.CSI.doc.p0009.html>, 26 Aralık 2007.

³¹⁷ PWC, **a.g.e.**, s.417

zorunda olan transfer fiyatlandırması raporu ilgili dönemi takip eden yılın Haziran ayı sonuna kadar mali idareye teslim edilmek zorundadır.³¹⁸

Transfer fiyatlandırması incelemesi sırasında vergi cennetleri ile işlem yapmadıkları sürece vergi mükelleflerinin ispat yükümlülüğü bulunmamaktadır. Vergi cennetleri ile yapılan işlemler taraflar arasındaki gerçek duruma bakılmaksızın ilişkili taraflarla ve emsal bedele uygunsuz şekilde yapılmış kabul edilirler. Böyle durumlarda ispatlama yükümlülüğü vergi mükellefinindir ve vergi mükellefinin fiyatlarının emsal bedele uygun olduğunu kanıtlaması gerekir.³¹⁹

Maquiladoralar ithal edilen geçici ham maddeleri kullanarak üretim yapan ihracata yönelik sanayilerdir. Genelde bir **maquiladora** yabancı tarafın verdiği makine ve ekipmanları kullanarak üretim yaparlar.

1995 öncesinde **maquiladoralar** fason ücret geliri elde eden bir sektör olarak görülmekteydi, kârlarını bildirmeleri gerekmemekteydi. 1995'ten sonra devlet **maquiladoraların** emsal bedel prensibine uygun kârlarını bildirmeleri gerektiğini belirtmiştir. Bunlarla ilgili transfer fiyatlandırması yönergeleri Meksika Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklanmıştır.

Meksika Gelir Vergisi Kanunu'na göre **maquiladora** yoluyla Meksika'da iş yapan yabancı şirketler, Meksika'nın vergi anlaşması yaptığı ülkelerden herhangi birisine ait oldukları durumda devamlı müessese sayılmayacaklardır. 2003 yılından itibaren **maquiladoralar** peşin fiyat anlaşmaları yapabilmektedirler.³²⁰

Polonya: 2001 yılının başında Gelir Vergisi Yasası ilişkili taraflar arasındaki işlemler ve vergi cennetleri ile yapılan işlemler için dokümantasyon gerekliliği konusunu hükme bağlamıştır. Tarafların aşağıdaki dokümanları hazırlaması gerekmektedir:

- Fonksiyonel analiz,
- Masraf çeşitleri ve ödeme koşullarının bilgileri,

³¹⁸ Transfer Pricing Associates, "Documentation and Disclosure Requirements," **Maxico**, 26 Aralık 2007, (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Mexico_Country_Summary.pdf

³¹⁹ PWC, **a.g.e.**, s.424

³²⁰ **A.e.**, s.422

- Kârın hesaplanmasında kullanılan yöntem ve uygulanan fiyatın tespiti,
- İş stratejileri,
- İşlemi etkileyen diğer faktörler,
- Gayrimaddi varlık ve hizmetlerle ilgili sözleşmeler olması durumunda sağlanan avantajların açıklanması.

2001'in başından itibaren ispat yükümlülüğü vergi mükellefine geçmiştir. Vergi mükelleflerinin işlem fiyatlarının emsal bedele uygun olduğunu belirtmeleri gerekir. İncelemeler esnasında emsal bedele uygun olmayan durumun ispat yükümlülüğü vergi otoritelerininindir.

Vergi otoriteleri, mükelleflerin geçerli bir yöntemi kullanarak fiyat belirlemesi ve ilgili dokümantasyonları sağlaması halinde aşağıdaki durumlarda transfer fiyatlandırması incelemeleri yapacaklardır.³²¹

- Transfer fiyatının hesaplanması ile ilgili dokümantasyonun objektifliği konusunda tereddüt varsa,
- Başka bir yöntemin daha uygun olacağı açık bir şekilde belliyse.

Transfer fiyatlandırması incelemeleri rutin vergi incelemesinin bir parçasıdır. Polonya Maliye Bakanlığı sadece transfer fiyatlandırması konusunda hizmet verecek bir ekip kurma aşamasındadır.

Üç yıldan fazla zarar beyan eden yabancı şirketler transfer fiyatlandırması açısından incelemeye alınır. Vergi otoritelerinin gerekli gördükleri belgeleri isteme yetkisi bulunmaktadır. Bunların sağlanmadığı durumlarda para cezaları uygulanabilmektedir.

³²¹ A.e., s.487.

2.7.4. Amadeus Database

Amadeus Database, kurumsal, finansal, pazarlama ve ekonomik konularla ilgili yasal ve teknik bilgileri bulunduran veritabanları oluşturarak kullanıcılarına bunlara erişim imkânı sağlayan **Bureau van Dijk Electronic Publishing (BvDEP)** tarafından hazırlanmıştır. BvDEP'nin ürünleri dünyada pek çok şirket tarafından kullanılmaktadır. Ana ofisleri Brüksel'de bulunan BvDEP'nin çeşitli ülkelerde bilgi toplanmasına katkıda bulunan ofisleri de bulunmaktadır.³²²

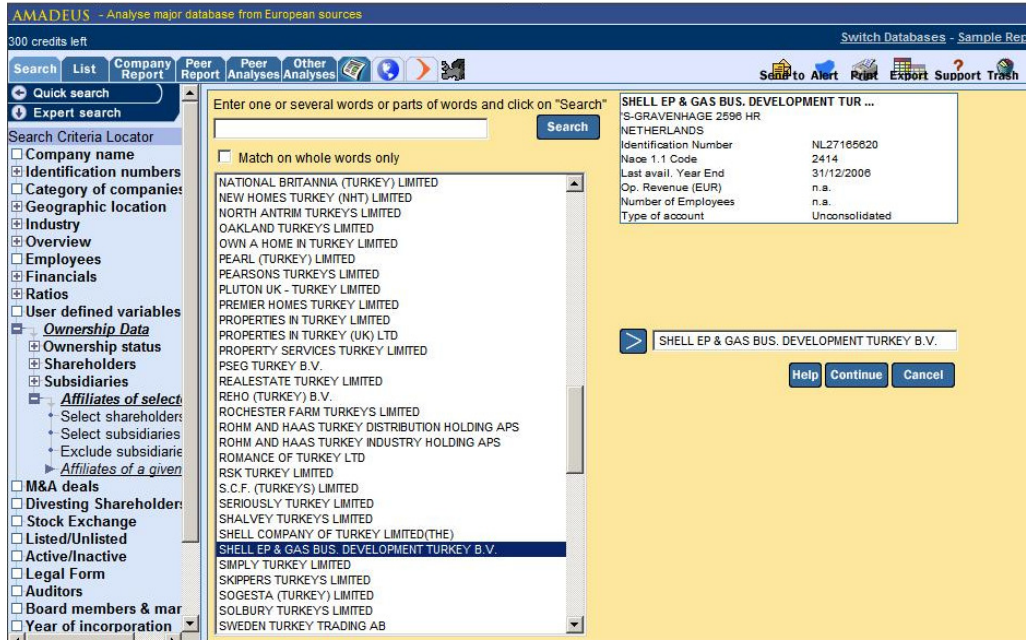
Amadeus, 9 milyon şirketin finansal bilgilerini bulunduran kapsamlı bir Pan-Avrupa veritabanıdır. Bilgiler, uluslararası araştırma ve analiz imkânını sağlamak için karşılaştırılabilir bir formatta sunulmaktadır.

Amadeus için veri toplamakla görevli olan çalışanlar sadece yayımlanan bilgiler ile sınırlı kalmayıp, şirketlerle direkt iletişim de kurmaktadır. Sonuç olarak veritabanında toplanan bilgiler oldukça ayrıntılıdır.

BvDEP farklı ülkelerin dokümantasyon gerekliliklerini takip etmekte ve arama kriterlerini bunu göz önünde bulundurarak düzenlemektedir. Bu format kapsamında 24 bilanço, 25 kâr-zarar hesabı ögesi ve 26 standart oran bulunmaktadır. Uluslararası araştırma ve analiz imkanı sağlayabilmek için bu format bütün şirketlere uygulanmaktadır. Emsal bedel analizi ve istatistik analizler de sağlayan Amadeus'tan hem uzman hem de acemi kullanıcılar faydalanabilir.

Arama, faaliyet hasılatı, devir hızı ve kârın da dahil olduğu bütün finansal verilere göre yapılabilmektedir. Buna ek olarak hissedarların payları, çalışan sayısı, endüstri kolu, şirketin bulunduğu ülke, ilişkili şirketler ve şubeler gibi bilgilere de ulaşmak mümkündür.

³²² BvDEP, **Bureau van Dijk Electronic Publishing** bilgi kataloğu.



Şekil 2.7: Amadeus'ta arama örneği

Şirketler standart emsal bedel grupları kullanılarak benzer şirketleri ile karşılaştırılabilmektedir. Sonuçlar renkli grafikler ve tablolar şeklinde görüntülenebilmekte, Excel veya Word dosyası gibi farklı formatlarda kaydedilebilmektedir.

BALANCE SHEET AND P/L ACCOUNTS ITEMS									
Company Name	Ctry	Year	Turnover th EUR		tax th EUR		Cash flow th EUR		Total assets th EUR
Median		LY	4.692.558		1.814.554		1.524.000		7.175.374
BAYER AKTIENGESellschaft	DE	2007	33.295.000	1	2.234.000	4	7.480.000	1	51.378.000
ASTRAZENECA PLC	GB	2007	20.681.823	2	5.451.825	1	5.110.235	2	32.747.694
BOEHRINGER INGELHEIM PHARMA GMBH & CO. KG	DE	2007	10.952.000	3	n.a.		n.a.		n.a.
MERCK KOMMANDITGESELLSCHAFT AUF AKTIEN	DE	2007	7.194.000	4	4.273.000	2	4.077.000	3	14.922.000
SANOFI-AVENTIS DEUTSCHLAND GMBH	DE	2006	5.044.968	5	2.201.107	5	n.a.		3.409.203
AAH PHARMACEUTICALS LIMITED	GB	2006	4.692.558	6	161.019	10	125.361	9	1.590.001
BAYER SCHERING PHARMA AG	DE	2007	4.489.000	7	1.428.000	6	1.524.000	5	8.746.000
AVENTIS PHARMA SA	FR	2007	2.440.000	8	2.636.000	3	2.222.000	4	23.272.000
SMITH & NEPHEW PLC	GB	2007	2.301.307	9	319.815	7	370.169	7	3.038.923
PFIZER LIMITED	GB	2006	1.924.628	10	224.238	9	458.990	6	5.804.749
ELI LILLY AND COMPANY LIMITED	GB	2007	1.762.202	11	247.696	8	204.786	8	1.624.150

Şekil 2.8: Amadeus'ta karşılaştırmalı sonuç örneği

2006 yılı itibariyle **Amadeus**'ta bulunan şirketlerin sayısı aşağıdaki gibidir. Bu sayı her geçen gün artmaktadır.

Tablo 2.19: 2006 yılı itibariyle Amadeus'ta bulunan şirketlerin ülkelere göre sayısı

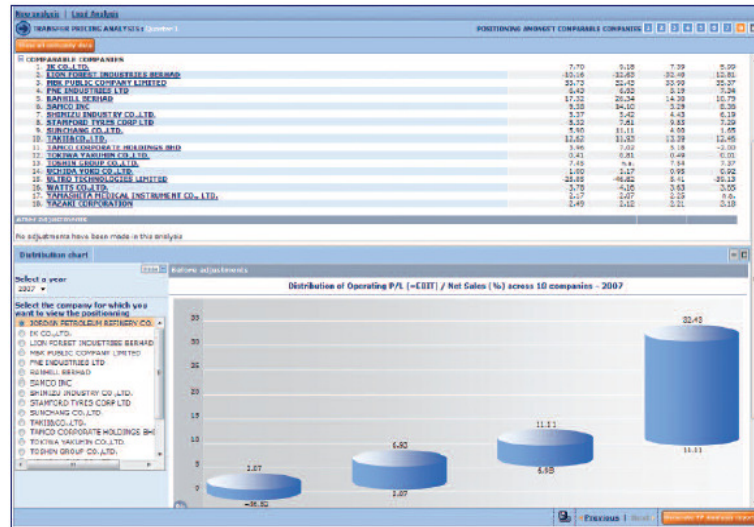
Ülke	Top 250,000	Top 1,5 milyon	Tüm Şirketler
Almanya	33,567	209,918	834,513
Avusturya	4,204	26,902	123,114
Belçika	9,328	45,082	340,484
Çek Cumhuriyeti	6,575	27,636	67,227
Danimarka	6,075	34,538	170,378
Estonya	728	7,575	58,449
Finlandiya	3,578	19,420	83,607
Fransa	26,722	175,766	963,947
Hollanda	12,599	88,647	359,484
İngiltere	42,499	146,329	2,098,471
İrlanda	3,931	19,137	132,179
İspanya	17,764	165,038	852,330
İsveç	10,644	58,745	258,502
İtalya	23,764	180,682	567,600
Kıbrıs	94	182	250
Letonya	833	3,810	6,585
Litvanya	875	5,111	7,842
Lüksemburg	566	1,609	3,699
Macaristan	2,113	13,945	37,158
Malta	161	758	2,314
Polonya	8,247	22,777	29,922
Portekiz	3,777	22,241	87,748
Slovakya	1,390	4,813	6,750
Slovenya	882	5,413	36,218
Yunanistan	2,656	17,954	28,074
AB Toplam:	223,572	1,304,018	7,156,845
Beyaz Rusya	825	956	967
Bosna Hersek	188	1,601	2,993
Bulgaristan	2,390	22,216	112,116
Hırvatistan	1,339	7,231	20,007
Karadağ	260	2685	2,835
İsviçre	3,888	11,429	32,254
İzlanda	236	1,623	18,239
Liechtenstein	26	104	220
Makedonya	285	804	1,331
Moldavya	28	179	987
Norveç	7,473	47,222	193,199
Romanya	3,967	39,635	513,555
Rus Federasyonu	24,257	123,824	497,747
Sırbistan	1,490	9,521	40,555
Ukrayna	6,366	20,456	25,978
Toplam şirket sayısı:	276,590	1,593,504	8,619,828

Kaynak: BvDEP, "Amadeus, Analyse major databases from European sources," katalog.

BvDEP'nin sunduğu başka bir ürün de **TP Catalyst** adlı, transfer fiyatlandırması raporlarının hazırlanmasında kullanılan programdır. **TP Catalyst**, BvDEP'nin Amadeus'a ek olarak düzenlediği aşağıdaki veritabanları ile de birlikte kullanılabilir:

- **Orbis:** Dünya genelindeki halka açık ve özel şirketler.
- **Oriana:** Asya-Pasifik bölgesindeki şirketler.
- **Osiris:** Dünya genelindeki halka açık şirketler.

BvDEP'nin veritabanları kullanılarak transfer fiyatlandırması analizleri için karşılaştırılabilir şirketleri aramak, kâr bazlı analizleri kaydetmek mümkündür. Transfer fiyatlandırması raporlarının yazılması sürecinde kullanıcılara zaman kazandırmayı amaçlayan TP Catalyst'te şirketler finansal oranları, yapısal özellikleri, faaliyetleri ve diğer özelliklere göre elenebilmektedir. Eleme sonrası geriye kalan şirketlerin analize uygun olup olmadığını belirlemek için ayrıntılı bilgileri görüntülemek mümkündür.



Şekil 2.9: TP Catalyst Rapor Örneği

TP Catalyst kullanıcılarını rapor yazma sürecinden basamak basamak geçirmektedir. Kullanıcıların dokümanlar eklemesi, seçeneklerinin nedenlerini belirtmeleri mümkündür. Mevcut transfer fiyatlandırması yöntemleri şöyledir:

- Karşılaştırılabilir Kâr Yöntemi,
- İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi,
- Kâr Paylaşım Yöntemi.

TP Catalyst ile hazırlanan raporlar da Microsoft Word, Excel ve Adobe Acrobat formatlarında kaydedilebilmektedirler. Raporlar, yıllık işlemleri kaydetmek, gelecek yıllar için söz konusu şirketin transfer fiyatlandırması uygulamaları için tahminde bulunmak için de kullanılabilir. Oluşturulan listeler, grafikler ve şemalar kolaylıkla kaydedilebilmektedir.³²³

8 Ekim 2008'de BvDEP Türkiye sorumlusu Lieven Vispoel BvDEP Amadeus veritabanının Türkiye'de kullanılması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı ile görüşmeler yapıldığını bildirmiştir.

2.8. CEZALAR

Bağımsız muhasebeciler, hesap uzmanları ve danışmanlardan oluşan **BKR International**, transfer fiyatlandırması hakkında 2004 yılında uluslararası bir anket hazırlamıştır. Ankete katılan 14 Avrupa ve 11 Amerika/Asya Pasifik ülkesi cevaplarında transfer fiyatlandırması cezalarının dokümantasyon ve gereklilikler yerine getirilmediği zaman yasal yollarla uygulandığını belirtmiştir. Dokümantasyonun olmaması, geç sunulması veya inceleme sırasında yetersiz bulunması durumları cezaya tabi tutulmaktadır. Cezalar genellikle inceleme sırasında hesaplanan matrah farkının bir yüzdesi veya gecikme cezası şeklinde gerçekleşmektedir.

Ankete katılan ülkelerden on üçü ek vergilerdeki faiz oranlarının %3,5'ten (İtalya) %12,57'ye (Avustralya) kadar çıkabildiğini belirtmişlerdir.

Transfer fiyatlarının doğruluğu ispatlanamadığı zaman gelir genellikle tahmin yoluyla belirlenmektedir. Örneğin Almanya'da vergi otoritelerinin en yüksek tahmini geliri doğru kabul etme yetkileri bulunmaktadır.³²⁴

Bazı ülkelerde transfer fiyatlandırması incelemeleri sonucunda uygulanan cezalar tablo 2.20'de sunulmuştur.

³²³ BvDEP, **Solutions for Transfer Pricing: TP CATALYST**, bilgi kataloğu.

³²⁴ Hansa Partner BKR International, **BKR Transfer Pricing Survey: Transfer Pricing and Documentation**, Hamburg, September 2004, s. 7.

Tablo 2.20: Ülkelerin uyguladıkları transfer fiyatlandırması ceza kuralları

Ülke	Spesifik Transfer Fiyatlandırması Cezası	Ceza Tutarı (matrah farkının)	Minimum ve Maksimum Ceza Tutarı	Faiz
ABD ³²⁵	Var (1)	% 20 - % 40	%40	Belirtilmemiş
Almanya ³²⁶	Var	% 10	5,000 € (min) 1milyon € (maks)	100 € (2)
Arjantin ³²⁷	Var	%100 - %400	10,000ARP(3) (min) 45,000ARP (maks)	% 3
Avustralya ³²⁸	Var (4) (bkz. Ek 7)	%50	%10 (min) %50 (maks)	Güncel değerlere göre
Avusturya ³²⁹	Yok	%2	%2 (min) Maks. Belirtilmemiş	%2
Belçika ³³⁰	Yok	%0 - %200 (5)	%0 (min) %200 (maks)	%112,5
Brezilya ³³¹	Yok	%75 - %100	% 75 (min) % 100 (maks)	Günlük %0.33
Çek Cumh. ³³²	Yok	Hesaplanan ilave verginin üstüne faiz ekleniyor	Belirtilmemiş	Günlük %0,2. Toplam miktar %14 ve %20 arasında değişiyor
Çin ³³³	Var	Belirtilmemiş	2,000RMB (6) (min) 50,000RMB (maks)	Belirtilmemiş

³²⁵ Deloitte, **Strategy Matrix for Global Transfer Pricing – Planning for Methods, Documentation, Penalties and Other Issues**, Deloitte, 2008, s.10 ve **What are the penalties for violating U.S. Transfer Pricing Rules? Noncompliance Penalties**, http://www.ustransferpricing.com/noncompliance_penalties.html, (9 Ekim 2008) ve PWC, **a.g.e.**, s.124.

³²⁶ Deloitte, **a.g.e.**, s.9.

³²⁷ PWC, **a.g.e.**, s.176.

³²⁸ Australian Government, Australian Taxation Office, "Income Tax Assessment Act 1936," **Legal Database**, <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?dbwidetocone=06%3APLR%3ATaxation%3AINCOME%20TAX%20ASSESSMENT%20ACT%201936%3APART%20III%20-%20LIABILITY%20TO%20TAXATION%3ADivision%2013%20-%20International%20agreements%20and%20determination%20of%20source%20of%20ce rtain%20income%3A%2300006%23SECTION%20136AF%20CONSEQUENTIAL%20ADJ USTMENTS%20TO%20ASSESSABLE%20INCOME%20AND%20ALLOWABLE%20DED UCTIONS%3B>, 16 Ekim 2008.

³²⁹ PWC, **a.g.e.**, s.229.

³³⁰ Ernst & Young, "Belgium – Transfer pricing penalties," **Transfer Pricing Global Reference Guide**, February 2008, (Çevrimiçi) http://www2.eycom.ch/publications/items/2008_global_tp_ref_guide/2008_ey_tp_global_ref_guide.pdf, s.11, 20 Ekim 2008.

³³¹ Deloitte, **a.g.e.**, s.9 ve Ernst & Young, **a.g.e.**, s. 14.

³³² Ernst & Young, **a.g.e.**, s.20 ve OECD, "Transfer Pricing Country Profile: Czech Republic," **OECD Database**, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/dataoecd/19/38/37837185.pdf>, 20 Ekim 2008.

³³³ Fiducia, "Transfer Pricing in HK and China," **Fiducia Management Consultants**, (Çevrimiçi) <http://www.fiducia-china.com/News/2006/2006-1509.html>, 26 Ekim 2008

Ülke	Spesifik Transfer Fiyatlandırması Cezası	Ceza Tutarı (matrah farkının)	Minimum ve Maksimum Ceza Tutarı	Faiz
Danimarka ³³⁴	Var	%5,8 - %10	%5,8 (min) %10 (maks)	Günlük %0,6
Ekvator ³³⁵	Yok	Belirtilmemiş	263\$'ı aşmıyor	Belirtilmemiş
Filipinler ³³⁶	Yok	%25	25,000PHP(7)	%20
Finlandiya ³³⁷	Yok	%5 - %30	25,000 €	Belirtilmemiş
Fransa ³³⁸	Var	%40 - %150	Yıllık 10,000 €	Aylık %7,5
Güney Afrika ³³⁹	Yok	%12,5	Belirtilmemiş	Yıllık %9
Hindistan ³⁴⁰	Var	Gelirin %2'si Farkın %100- %300'ü	Rapor hazırlamamanın cezası 100,000 rupi	Belirtilmemiş
Hollanda ³⁴¹	Var	%100	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş
İngiltere ³⁴²	Var	%100	Gerekli hayıtların sunulmamasının cezası 3,000 sterling	Belirtilmemiş
İrlanda ³⁴³	Yok (9)	%20 - %100	Belirtilmemiş	Günlük %0.0322
İspanya ³⁴⁴	Var	%15	%15 (min) 600, 000€ (maks)	Belirtilmemiş
İsrail ³⁴⁵	Yok	%4 - %15	%4 (min) %15 (maks)	Belirtilmemiş
İsveç ³⁴⁶	Yok	%20 - %40	%20 (min) %40 (maks)	Belirtilmemiş

³³⁴ OECD, "Transfer Pricing Country Profile: Denmark," **OECD Database**, (Çevrimiçi) <http://www.oecd.org/dataoecd/25/51/37911066.pdf>, 20 Ekim 2008 ve Ernst & Young, **a.g.e.**, s.22.

³³⁵ Ernst & Young, **a.g.e.**, s.24.

³³⁶ The Transfer Pricing Associates, "Legislation," *The Philippines*, http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Philippines_Country_Summary.pdf, s.1, (26 Ekim 2008) ve PWC, **a.g.e.**, s.482

³³⁷ Deloitte, **a.g.e.**, s.9 ve PWC, **a.g.e.**, s.323.

³³⁸ PWC, **a.g.e.**, s. 335-336.

³³⁹ PWC, **a.g.e.**, s. 335-336.

³⁴⁰ Deloitte, **a.g.e.**, s.9 ve Ernst & Young, **a.g.e.**, s.35.

³⁴¹ KPMG, "Netherlands: Overview of Transfer Pricing Regime," **KPMG International, Global Transfer Pricing Services**, (Çevrimiçi) <http://kpmgbe.lcc.ch/dbfetch/52616e646f6d49569934ac95a9ce0cc7c667fc75a75b08ec/net/herlands.pdf>, 23 Ekim 2008.

³⁴² Jason Schwarz, "Current Issues in Transfer Pricing," **Jason Schwarz Barrister**, (Çevrimiçi) <http://www.jschwarz.demon.co.uk/jstransferpricing02.html#penalties>, 26 Ekim 2008.

³⁴³ Irish Tax and Customs, "Transfer Pricing Country Profile for Ireland," **The Irish Revenue Commissioners: Taxation and Duty Information**, (Çevrimiçi) http://www.revenue.ie/pdf/oecd_country_profiles.pdf, 3 Kasım 2008.

³⁴⁴ OECD, "Transfer Pricing Country Profile," **OECD: Spain**, Mart 2007, (Çevrimiçi) http://www.oecd.org/country/0,3377,en_33873108_33873806_1_1_1_1_1,00.html, 3 Kasım 2008.

³⁴⁵ Deloitte, **a.g.e.**, s.9

³⁴⁶ KPMG, "Sweden: Overview of Transfer Pricing Review," **KPMG Global Transfer Pricing Servies**, (Çevrimiçi) <http://kpmgbe.lcc.ch/dbfetch/52616e646f6d49569934ac95a9ce0cc7b12a34e760618cd5/sweden.pdf>, 3 Kasım 2008 ve PWC, **a.g.e.**, s.536.

Ülke	Spesifik Transfer Fiyatlandırması Cezası	Ceza Tutarı (matrah farkının)	Minimum ve Maksimum Ceza Tutarı	Faiz
İsviçre ³⁴⁷	Yok	%100 - %300	%100 (min) %300 (maks)	Belirtilmemiş
İtalya ³⁴⁸	Yok	%100 - %200	%100 (min) %200 (maks) 1 ile 3 yıl arası hapis	Belirtilmemiş
Japonya ³⁴⁹	Yok	%10 - %15	%10 (min) %15 (maks)	Belirtilmemiş
Kanada ³⁵⁰	Yok	%10	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş
Kazakistan ³⁵¹	Yok	%50	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş
Kenya ³⁵²	Yok	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş
Kolombiya ³⁵³	Yok	%160	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş
Kore ³⁵⁴	Yok	%10. Dokümantasyon sunulmamasının cezası 30,000 \$	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş
Macaristan ³⁵⁵	Yok	Belirtilmemiş	Dokümantasyon sunulmamasının cezası 11,450\$	Belirtilmemiş
Malezya ³⁵⁶	Yok	%30 - %45	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş
Meksika ³⁵⁷	Yok	%70 - %100	Bilgi eksikliği 4,500 \$	Belirtilmemiş
Norveç ³⁵⁸	Yok	%30 - %60	%30 (min) %60 (maks)	Belirtilmemiş
Peru ³⁵⁹	Yok	Yok	Yok	Yok

³⁴⁷ Transfer Pricing Associates, "Switzerland: Legislation," **Transfer Pricing Associates Global**, (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Switzerland_Country_Summary.pdf, 4 Kasım 2008.

³⁴⁸ KPMG, "Italy: Overview of Transfer Pricing Regime," **KPMG Belgium**, (Çevrimiçi) <http://kpmgbe.lcc.ch/dbfetch/52616e646f6d49569934ac95a9ce0cc785ec50e0d1ec7373/italy.pdf>, 4 Kasım 2008.

³⁴⁹ KPMG Global Transfer Pricing Services, "Penalties," **Global Transfer Pricing Review**, s.25, 2007, (Çevrimiçi) <http://www.us.kpmg.com/services/GTPSReview>, 5 Kasım 2008.

³⁵⁰ Cole & Partners, "The Transfer Pricing Regulatory Environment in Canada," **Canadian Transfer Pricing Law**, (Çevrimiçi) <http://www.transferpricing.ca/legal.htm>, 5 Kasım 2008.

³⁵¹ Deloitte, **a.g.e**, s.9

³⁵² **A**, **e.s.9**

³⁵³ KPMG Global Transfer Pricing Services, **a.g.e**, s. 25.

³⁵⁴ Transfer Pricing Associates, "South Korea: Legislation," (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/South_Korea_Country_Summary.pdf, 12 Kasım 2008.

³⁵⁵ Transfer Pricing Associates, "Hungary: Legislation," (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Hungary_Country_Summary.pdf, 12 Kasım 2008.

³⁵⁶ Jagdev Singh, Peerapat Poshyanonda, Janaiporn Khantasomboon, "Webcast Malaysia, Thailand and Vietnam – Latest transfer pricing developments," **Pricewaterhousecoopers – Asian Tax & Advisory Webcast Series**, slide 21, 17 Temmuz 2008, (Çevrimiçi) http://www.pwchk.com/webmedia/doc/633493791679454842_webcast_tp_my_th_vn_jun2008.pdf, 13 Kasım 2008.

³⁵⁷ Transfer Pricing Associates, "Mexico: Legislation," (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Mexico_Country_Summary.pdf, 13 Kasım 2008.

³⁵⁸ Ernst & Young, **a.g.e**, s.59.

³⁵⁹ Deloitte, **a.g.e**, s.10.

Ülke	Spesifik Transfer Fiyatlandırması Cezası	Ceza Tutarı (matrah farkının)	Minimum ve Maksimum Ceza Tutarı	Faiz
Polonya ³⁶⁰	Yok	%19 - %50	%19 (min) %50 (maks)	Belirtilmemiş
Portekiz ³⁶¹	Yok	Belirtilmemiş	Bilgi eksikliği 100,000 €	Belirtilmemiş
Rusya ³⁶²	Yok	Belirtilmemiş	%20 (maks)	Belirtilmemiş
Singapur ³⁶³	Yok	%100 - %400	%100 (min) %400 (maks) Hapis cezası da olabilir.	Belirtilmemiş
Şili ³⁶⁴	Yok	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş
Tayland ³⁶⁵	Yok	%100	Belirtilmemiş	Aylık %1,5
Tayvan ³⁶⁶	Yok	%200	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş
Venezuela ³⁶⁷	Yok	%25 - %200	Dokümantasyon eksikliğinin cezası 274,000 – 411,000 Venezuela Bulvarı'dır.	Belirtilmemiş
Yeni Zelanda ³⁶⁸	Yok	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş

- (1) 482'nci bölümün 1,6662-2'nci kısmı.
(2) Her geç kalınan gün için.
(3) ARP: Arjantin Pesosu.
(4) Avustralya Vergi Yasası 225'inci bölüm.
(5) Hesaplanan ilave vergiye eklenen oranlar.
(6) Renminbi: Çin para birimi.
(7) Filipinler pesosu.
(9) Spesifik transfer fiyatlandırması cezaları olmamasına rağmen, ilgili konular hakkında cezalar ayrıntılıdır. Bknz. Ek 8.

³⁶⁰ Sojak Slawomir, "Transfer Pricing Policy and Performance Measurement Used in Poland by Domestic and Multinational Companies," **Journal of Applied Management Accounting Research**, (Çevrimiçi) 1 Temmuz 2007, <http://www.highbeam.com/doc/1P3-1533911741.html>, 14 Kasım 2008.

³⁶¹ KPMG Global Transfer Pricing Services, "Portugal: Overview of transfer pricing regime," **Global Transfer Pricing Review**, (Çevrimiçi) <http://kpmgbe.lcc.ch/dbfetch/52616e646f6d4956f491d3058e85d95d3c01d08110f728fd/portugal.pdf>, 14 Kasım 2008.

³⁶² Deloitte, **a.g.e.**, s.10.

³⁶³ Transfer Pricing Associates, "Singapore: Legislation," (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Singapore_Country_Summary.pdf, 14 Kasım 2008.

³⁶⁴ Pricewaterhousecoopers, "Transfer Pricing Issue," **beyondBorders**, Ekim 2007, (Çevrimiçi) <https://www.pwcglobal.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid/49D313F7254EE0228525737C005F7295>, 14 Kasım 2008.

³⁶⁵ Transfer Pricing Associates, "Thailand – Legislation," (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Thailand_Country_Summary.pdf, 17 Kasım 2008.

³⁶⁶ Deloitte, **a.g.e.**, s.10.

³⁶⁷ Transfer Pricing Associates, "Venezuela – Legislation," (Çevrimiçi) http://www.tpa-global.com/PDF/Summaries/Venezuela_Country_Summary.pdf, 17 Kasım 2008.

³⁶⁸ Deloitte, **a.g.e.**, s.10.

Üçüncü Bölüm

TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU İŞLEMLERİ OLAN ŞİRKETLERİN UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Araştırmanın amacı Türkiye'deki yabancı ortaklı şirketlerin bir ve iki numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği doğrultusunda yaptıkları çalışmalarla ilgili bilgi edinmektir.

Türkiye'deki şirketlerin transfer fiyatlandırması konusuna giren işlemleri, fiyatlandırma prensipleri ve uygulama sorunları, hazırladığımız anket soruları ile araştırılmıştır. Daha sonra verilerin istatistiksel analizi yapılarak sonuçlar yorumlanmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kısıtları

YASED Uluslararası Yatırımcılar Derneği'nin internet sayfasında derneğe üye olan Türkiye'deki çok uluslu işletmelerin listesi yayımlanmaktadır. YASED üyesi 213 adet yabancı sermayeli şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin adresleri adı geçen siteden alınarak anketler yollanmış olup, mali müşavir meslektaşlarımızın da yardımlarıyla anket cevapları temin edilmiştir. Ancak 133 anket cevaplanarak elimize ulaşmıştır (Bknz. Ek.1).

Anketleri yabancı ortaklı şirketlere göndermemizin nedeni, bu şirketlerin ana merkezlerinin iştiraklerinin ve ortaklarının bulunduğu ülkelerin transfer fiyatlandırması kurallarını Türkiye'den çok önce uygulamaya başlamış olmasıdır.

Şirketlerin ilişkili işlemleriyle ilgili açıklayıcı bilgiler anketimizin ilk altı sorusunun cevaplarındadır. Transfer fiyatlandırması uygulaması kapsamında, serbest bölgeler ve gümrük mevzuatı konularında sorunlar yaşanmaktadır. Şirketlere, bu konuyla ilgili incelemeye alınıp alınmadıkları yedi ve sekizinci sorularda sorulmuştur. Dokuz ile oniki arasındaki soruların amacı şirket yükümlülüklerini araştırmak ve dokümantasyonla ilgili bilgileri elde etmektir.

Transfer fiyatlandırması yöntemleri ile ilgili bilgileri araştırdığımız sorular onüç ile onbeş arasındadır.

Anketi hazırladığımız dönemde yurtiçi işlemlerde de transfer fiyatlandırması uygulamaları geçerli olduğundan bu konuda da soru sorulmuştur.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili incelemeler dünya genelinde gittikçe artmaktadır. Anketimize konu olan şirketlere de incelemeye alınıp alınmadıkları sorulmuştur. Diğer bir önemli konu olan dokümantasyon hakkında da şirketlerden karşılaştıkları sorunlar hakkında bilgi alınmıştır.

Şirketlerin %57'si sorularımızı yanıtlamış olup, %43'ü anketleri cevaplamaktan kaçınmıştır. Mükellefler, Türkiye'de çok yeni olarak uygulamaya konulan tebliğ ve Bakanlar Kurulu kararları karşısında ketum davranmayı tercih etmişlerdir.

3.2. Analiz Yöntemi

Çalışmada elde edilen bilgiler değerlendirilirken, istatistiksel analizler için SPSS (**Statistical Package for Social Sciences**) for Windows 15.0 programı kullanılmıştır. Çalışma verileri değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel yöntemlerin (Frekans, Yüzde) yanı sıra niteliksel verilerin karşılaştırılmasında Pearson Ki-Kare testi uygulanmıştır. Sonuçlar % 95 güven aralığında, anlamlılık $p < 0,05$ düzeyinde değerlendirilmiştir.

3.3. Anket Sonuçlarının İstatistiksel Açıklamaları

Aşağıdaki bölümde demografik ve işletme özellikleri, serbest bölge ve gümrük işlemleri, örtülü kazanç ile ilgili incelemeler, transfer fiyatlandırması yükümlülükleri, dokümantasyon konusu, transfer fiyatlandırması yöntemleri, peşin fiyat anlaşmaları ve yurtiçi transfer fiyatlandırması işlemleri hakkındaki istatistiksel açıklamalar yapılmıştır.

3.3.1. Demografik Özellikler

Anketin üçüncü bölümündeki soruların yanıtları ile aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Araştırmaya katılanların %62,9'u Muhasebe, %10,6'sı Finansman, %10,6'sı Vergi, %11,4'ü Denetim departmanlarında çalışmaktadır. %4,5'i ise diğer bölümlerin çalışanlarıdır. Soruları cevaplayanlar ağırlıklı olarak bu konuda uzman olan kişilerdir.

Tablo 3.2: Anketi Cevaplayanların Departmanlara Göre Dağılımı

Çalışılan departman	Geçerli %
Muhasebe	62,9
Finansman	10,6
Vergi	10,6
Denetim	11,4
Diğer	4,5
Toplam	100,0

Araştırmaya katılanların %5,7'si Lise; %82,9'u Üniversite/Yüksek Okul; %7,3'ü Yüksek Lisans; %3,3'ü Doktora; %0,8'i Diğer eğitim düzeyindedir. Anketi cevaplayan kitle ağırlıklı olarak üniversite mezunudur.

Tablo 3.2: Anketi Cevaplayanların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı

Çalışılan departman	Geçerli %
Lise	5,7
Üniversite/Yüksek Okul	82,9
Yüksek Lisans	7,3
Doktora	3,3
Diğer	0,8
Toplam	100,0

3.3.2. İşletme Özellikleri

Anketin birinci bölümündeki sorular ile ikinci bölümündeki on ile onbirinci sorular işletme özelliklerini tespit etmeye yönelik olup, aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

3.3.2.1. Faaliyet Alanına Göre Dağılım

İşletmelerin %9,2'si Otomotiv; %18,6'sı Tekstil; %6,2'si Gıda; %3,1'i Kimya; %29,5'i Hizmet; %33,3'ü Diğer sektörlerde faaliyet göstermektedir.

Tablo 3.3: İşletmelerin Faaliyet Alanlarına Göre Dağılımı

	Geçerli %
Otomotiv	9,3
Tekstil	18,6
Gıda	6,2
Kimya	3,1
Hizmet	29,5
Diğer	33,3
Toplam	100,0

3.3.2.2. Ana Merkezin Bulunduğu Ülke

İşletmelerin ana merkezlerinin %5,9'u ABD'de; %11,8'i Almanya'da; %4,5'i Fransa'da; %2,5'i Japonya'da; %74,8'i Diğer ülkelerdedir.

Tablo 3.4: İşletmelerin Ana Merkezlerinin Bulunduğu Ülkelere Göre Dağılımı

	Geçerli %
ABD	5,9
Almanya	11,8
Fransa	5,0
Japonya	2,5
Diğer	74,8
Toplam	100,0

3.3.2.3. Satış Hasılatı

İşletmelerin 2007 yılı içindeki satış hasılatının ilişkili şirketlerle olan kısmı; %43,1'inin %10'dan az; %8,9'unun %10-%20 arası; %5,7'sinin %20-%30 arası; %3,3'ünün %30-%40 arası; %4,1'inin %40-%50 arası; %1,6'sının %50-%60 arası; %0,8'inin %60-%70 arası; %7,3'ünün %70-%80 arası; %8,9'unun da %80-%100 arasındır. Diğer seçeneğini işaretleyen %16,3'lük kısmın ilişkili şirketlerle gerçekleştirdikleri satışa konu işlem bulunmamaktadır.

Tablo 3.5: İlişkili Kişilerle 2007 Yılı İçinde Yapılan Satış Hasılatının Oranları

	Geçerli %
%10'dan az	43,1
%10-%20	8,9
%20-%30	5,7
%30-%40	3,3
%40-%50	4,1
%50-%60	1,6
%60-%70	0,8
%70-%80	7,3
%80-%100	8,9
Diğer	16,3
Toplam	100,0

3.3.2.4. İthalat Oranlarına Göre Dağılım

İşletmelerin %26,5'inin 2007 yılı içinde ilişkili kişilerle yaptıkları ithalatın oranı %10'dan az, %0,9'unun %10-%20 arası, %4,3'ünün %20-%30 arası, %3,4'ünün %30-%40 arası; %3,4'ünün %40-%50 arası; %0,9'unun %50-%60 arası, %0,9'unun %60-%70 arası, %5,1'inin %70-%80 arası, %17,9'unun %80-%100 arası olduğu saptanmıştır. İlişkili kişilerle ithalatı olmayan kısım %36,8'dir.

Tablo 3.6: İlişkili Kişilerler 2007 Yılı İçinde Yapılan İthalatların Oranları

İthalat Oranı	Geçerli %
%10'dan az	26,5
%10-%20	0,9
%20-%30	4,3
%30-%40	3,4
%40-%50	3,4
%50-%60	0,9
%60-%70	0,9
%70-%80	5,1
%80-%100	17,9
Diğer	36,8
Toplam	100,0

3.3.2.5. Satış Fiyatını Belirleyen Taraf

İşletmelerin %40,2'sinin satış fiyatının belirleyicisi yabancı ana şirket; %27,4'ünün Türkiye'deki şirket; %16,2'sinin yabancı ana şirket ile Türkiye'deki şirketin ortak kararıdır. %16,2'si ise diğer seçeneğini işaretlemiştir. Bu seçenek piyasa koşullarına göre değişimin olduğu durumu göstermektedir.

Tablo 3.7: Satış Fiyatlarını Belirleyen Tarafa Göre Dağılım

	Geçerli %
Yabancı ana şirket	40,2
Türkiye'deki şirket	27,4
Yabancı ana şirketle Türkiye'deki şirket ortak karar almaktadır.	16,2
Diğer	16,2
Toplam	100,0

3.3.2.6. Transfer Fiyatlandırması Kapsamına Giren İşlemler

İşletmelerin %50'si mal alışı; %9,5'i mal satışı; %19'u grup içi hizmet paylaşımı; %1,6'sı gayrimaddi hak bedelleri; %19,8'i de diğer işlemlerde transfer fiyatlandırmasını kullanmaktadır.

Tablo 3.8: Transfer Fiyatlandırması Kapsamına Giren İşlemler

	Geçerli %
Mal alışı	50,0
Mal satışı	9,5
Grup içi hizmet paylaşımı	19,0
Gayrimaddi hak bedelleri	1,6
Diğer	19,8
Toplam	100,0

3.3.3. Serbest Bölgelerdeki Vergi İncelemelerinin Durumu

İşletmelerin %3,1'inin serbest bölgede şirketi bulunmakta olup incelemeye alınmıştır. %8,7'sinin serbest bölgede şirketi bulunmasına rağmen incelemeye alınmamıştır. %88,2'sinin serbest bölgede şirketi bulunmamaktadır.

Tablo 3.9: Serbest bölgelerdeki vergi incelemelerinin durumu

Serbest bölgede şirket var mı? İncelemeye alındı mı?	Geçerli %
Var, incelemeye alındık	3,1
Var, incelemeye alınmadık	8,7
Yok	88,2
Toplam	100,0

3.3.4. Transfer Fiyatları İle İlgili Türk Gümrük Otoriteleri'nce Yapılan Denetimler

İşletmelerin %2,4'ü Gümrük mevzuatı açısından transfer fiyatları ile ilgili olarak denetime alınmıştır. %97,6'sı ise incelemeye tabi tutulmamıştır.

Tablo 3.10: Transfer Fiyatları İle İlgili Türk Gümrük Otoriteleri'nce Yapılan Denetimler

Denetime alınıp alınmadınız mı?	Geçerli %
Evet	2,4
Hayır	97,6
Toplam	100,0

3.3.5. Örtülü Kazanç ile İlgili İncelemeler

İşletmelerin %4,6'sında 1.1.2007 tarihinden önce yürürlükte olan 5422 sayılı KVK'nın 17'nci maddesindeki örtülü kazanç kapsamına giren işlemlerle ilgili inceleme yapılmıştır. Şirketlerin %95,4'ü ise maddeyle ilgili incelemeye alınmamıştır.

Tablo 3.11: 5422 Sayılı KVK'nın 17'nci Maddesindeki Örtülü Kazanç İle İlgili İncelemeler

İncelemeye alınıp alınmadınız mı?	Geçerli %
Evet	4,6
Hayır	95,4
Toplam	100,0

1.1.2007'den önce işletmelerin %14'ünde şirketin örtülü kazanç dağıtımını yapmadığının ispatıyla ilgili dokümantasyon sağlanmasına rağmen, kalan %86'lık bölümde böyle bir çalışma yapılmamıştır. Geçmişte böyle bir gereklilik bulunmadığından şirketlerin çoğunluğunun belgeye dayalı çalışma yapmamış olması olağandır.

Tablo 3.12: 1.1.2007'den Önce Örtülü Kazanç Dağıtımını İle İlgili Belge Düzeni

	Geçerli %
Evet	14,0
Hayır	86,0
Toplam	100,0

3.3.6. Transfer Fiyatlandırması Yükümlülükleri

Aşağıdaki bölümlerde ana merkezin yükümlülükleri, dokümantasyon konusu, transfer fiyatlandırması yöntemleri ve peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili cevapların istatistiksel analizi yapılmıştır.

3.3.6.1. Ana Merkezle İlgili Yükümlülükler

Çok uluslu işletmelerin ana merkezlerinin bulunduğu ülkelerde, transfer fiyatlandırması kuralları daha önceki yıllardan beri yürürlüktedir. Bu nedenle yurtdışındaki uygulamalar hakkında bilgi edinmek için anketin ikinci bölümündeki dokuzuncu soru sorulmuştur.

Ana merkezlerinin bulunduğu ülkedeki transfer fiyatlandırması kuralları yönünde şirketlerin %38,6'sı dokümantasyon hazırlamaktadır. Bu grubun içinde ana merkezi Türkiye'de olan şirketler de bulunmaktadır. %52,6'sı hiçbir yükümlülüklerinin bulunmadığını belirtmişlerdir. Bilgi paylaşımında bulunan ilişkili kişilerin oranı %8,8'dir.

Tablo 3.13: Şirketin Ana Merkezinin Bulunduğu Ülkedeki Transfer Fiyatlandırması Yükümlülüklerine Göre Dağılımı

Şirket Yükümlülüğü	Geçerli %
Dokümantasyon hazırlıyoruz	38,6
Hiçbir yükümlülüğümüz yok	52,6
Ana merkezin transfer fiyatlandırması incelemelerinde bizlere de sorular yöneltildi	8,8
Toplam	100,0

3.3.6.2. Dokümantasyon

İşletmelerin %23,7'si transfer fiyatlandırması kanunu kapsamında yurtdışı firmalardan dokümantasyon temin etmekte güçlükle karşılaşmıştır. %56,8'i ise sorun yaşamamıştır. Diğer seçeneğini işaretleyen %19,5'i yurtdışındaki firmalardan dokümantasyon temin etme durumunda kalmamış olan firmalardır.

Tablo 3.14: Yurtdışı Firmalardan Dokümantasyon Temin Edebilme Durumu

	Geçerli %
Evet	23,7
Hayır	56,8
Diğer	19,5
Toplam	100,0

3.3.7. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

İşletmelerin ana merkezlerinin %35,6'sı karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat; %33,9'u maliyet artı; %5,9'u yeniden satış fiyatı; %2,5'i işlemsel net kâr marjı; %0,8'i ise Berry oranı yöntemlerini uygulamaktadır. Diğer seçeneğini işaretleyen %21,2'lik kısmın global formüllere dayalı bölüşüm, kâr paylaşımı yöntemi gibi geleneksel işlem yöntemleri dışında kabul edilen diğer yöntemleri kullandığı tahmin edilmektedir. Bu seçeneği işaretleyen şirketlerin ana merkezlerinin kullandığı yöntem hakkında bir bilgisi bulunmaması olasılığı da bulunmaktadır.

Tablo 3.15: Ana Merkezin Uyguladığı Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

	Geçerli %
Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemi	35,6
Maliyet artı yöntemi	33,9
Yeniden satış fiyatı yöntemi	5,9
İşlemsel net kâr marjı yöntemi	2,5
Berry oranı	0,8
Diğer	21,2
Toplam	100,0

İşletmelerin %33,6'sı karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat; %39,3'ü maliyet artı; %6,6'sı yeniden satış fiyatı; %2,5'i işlemsel net kâr marjı; %0,8'i global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi; %0,8'i Berry oranını uygulamaktadır. Diğer seçeneğini işaretleyen %16,4'ü ise kâr paylaşımı yöntemi gibi geleneksel işlem yöntemler arasında sayılmamış yöntemleri kullanıyor olabileceği gibi hiçbir yöntemi de kullanmıyor olabilirler.

Tablo 3.16: Şirketin Uyguladığı Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

	Geçerli %
Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemi	33,6
Maliyet artı yöntemi	39,3
Yeniden satış fiyatı yöntemi	6,6
İşlemsel net kâr marjı yöntemi	2,5
Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi	0,8
Berry oranı	0,8
Diğer	16,4
Toplam	100,0

3.3.8. Peşin Fiyat Anlaşmaları

İşletmelerin %11,1'i peşin fiyat anlaşması yapma konusunda istekli olup, %83,8'i ise bu konuyu düşünmemektedir. Diğer seçeneğini işaretleyen %5,1'lik kısım kararsız olan grubu göstermektedir.

10 Aralık 2009 tarihi itibarıyla Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Transfer Fiyatlandırması Bölümü'ne sadece bir adet peşin fiyatlandırma anlaşması müracaatı yapılmıştır. Anlaşma yapmayı düşünen %11,1'lik grubun içinde kalan işletmelerin müracaat etmek için beklemede olduğu kanısına varılmıştır.

Tablo 3.17: Peşin Fiyat Anlaşması Yapma İsteği

	Geçerli %
Evet	11,1
Hayır	83,8
Diğer	5,1
Toplam	100,0

3.3.9. Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması

Aşağıdaki bölümlerde anketin ikinci bölümündeki onaltı, onyedı ve onsekizinci soruların sonuçlarından faydalanılarak, yurtiçindeki uygulamalar açıklanmıştır.

3.3.9.1. Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması İşlemleri

İşletmelerin %40,9'unun yurtiçi transfer fiyatlandırması konusunda ilgili işlemleri bulunmaktadır. %59,1'lik kısım ise bu konu kapsamında işlem yapmamaktadır.

Tablo 3.18: Şirketlerin Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması İşlemlerinin Varlığı

	Geçerli %
Evet	40,9
Hayır	59,1
Toplam	100,0

3.3.9.2. Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması Konusunda Yapılan Hazırlıklar

İşletmelerin yurtiçi transfer fiyatlandırması konusunda yaptıkları hazırlıkları önem sırasına göre işaretlemeleri istenmiştir. %33'ü dokümantasyon; %25,9'u fiyatlandırma yöntemlerinin seçimi, %17'si emsal bedel fiyatının tespiti uygulamalarını ilk sırada işaretlemişlerdir. Diğer seçeneğini işaretleyen %24,1'inin ise hiçbir hazırlıkta bulunmadığı tahmin edilmektedir.

Tablo 3.19: Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması Yükümlülükleri

	Geçerli %
Dokümantasyon	33,0
Fiyatlandırma yöntemlerinin seçimi	25,9
Emsal bedel fiyatının tespiti	17,0
Diğer	24,1
Toplam	100,0

3.3.9.3. Yurtiçi Vergi Ziyai

Araştırmaya katılanların %41,7'si, Türkiye'de transfer fiyatlandırmasının yurtiçi işlemler için geçerli olması gerektiğini düşünmektedir. %53,5'i ise olumsuz cevap vererek uygulama dışı tutulmasını istemiştir. Diğer seçeneğini işaretleyen %4,7'lik kısım ise kararsız kalan grubu göstermektedir.

“Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında”ki 5766 Sayılı Kanunla; 28/11/2008 tarihinde yayımlanan 3 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ ile “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” bölümünün sonuna bir fıkra eklenmiştir. Bu fıkra ile, ilişkili kişi kapsamında gerçekleşen işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır. Diğer bir deyişle, hazine zararı olmadığı durumlarda transfer fiyatlandırması açısından bir yükümlülük bulunmamaktadır. Anketin onsekizinci sorusu bu düzenleme yürürlüğe girmeden önce hazırlanmıştır.

Tablo 3.20: Türkiye'de Yurtiçi İşlemlerde Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Gerekliliği

	Geçerli %
Evet	41,7
Hayır	53,5
Diğer	4,7
Toplam	100,0

3.3.9.4. Personel İhtiyacı

İşletmelerin %10,3'ünde transfer fiyatlandırması çalışmaları için ek personel alımı gerekmiştir. %85,9'luk kısım ek eleman almamıştır. Diğer seçeneğini işaretleyen %3,9'luk bölümün transfer fiyatlandırması raporunu denetim şirketlerine hazırlattıkları tahmin edilmektedir.

Tablo 3.21: Transfer Fiyatlandırması Çalışmaları İçin Ek Personel Gerekliliği

	Geçerli %
Evet	10,2
Hayır	85,9
Diğer	3,9
Toplam	100,0

3.4. Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Ankette sorduğumuz bazı soruların aralarındaki bağıntı Pearson Ki-Kare testi uygulanarak araştırılmış olup, anlamlılık derecelerine göre elde edilen sonuçlar aşağıda yorumlanmıştır.

Tablo 3.22: 2007 Yılı İçinde İlişkili Şirketlerle Yapılan İthalat Oranı ve Peşin Fiyat Anlaşması Yapma İsteği Arasındaki Bağıntı

2007 yılı içinde yapılan ithalatların %'de kaç ilişkili şirketlerdir?	Peşin Fiyat Anlaşması yapmayı düşünüyor musunuz?			Toplam	Ki-kare	Anlamlılık
	Evet	Hayır	Diğer			
%10'dan az	6	24	0	30	17,12	0,250
%10-%20	0	1	0	1		
%20-%30	2	3	0	5		
%30-%40	0	4	0	4		
%40-%50	1	3	0	4		
%70-%80	0	5	1	6		
%80-%100	0	20	1	21		
Diğer	3	32	4	39		
Toplam	12	92	6	110		

Yurtdışı işlemi olan işletmelerin rapor hazırlaması zorunludur. Bu işletmelerin raporlarının incelemeye tabi tutulup vergi idareleri ile sorun yaşamaları muhtemeldir. Peşin fiyatlandırma anlaşması, işletmelerin bu konudaki sorunlarını

çözmeye yönelik uygulama olarak bilinmektedir. Bu sorular arasında bağıntı aramamızın nedeni budur. Aralarında anlamlı bir ilişki bulunamamasını ise peşin fiyatlandırma anlaşmalarının çok yeni oluşuna, müracaatta aranan belgelerin teminindeki güçlüklerle ve vergi idarelerine ön görüşmede verilen bilgilerin diğer bir vergi incelemesinde kullanılması riskine bağlanmış bulunmakla birlikte bu konunun öneminin farkına varılmamış olması da ihtimaller arasındadır.

Tablo 3.23: Ana Şirketin Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri ile Satış Hasılatı Arasındaki Bağıntı

2007 yılı içinde satış hasılatınızın ilişkili şirketlerle olan kısmı %'de kaçtır?	Ana merkeziniz hangi transfer fiyatlandırması yöntemlerini uyguluyor?						Toplam	Ki-kare	Anlamlılık
	KKFY	MAY	YSFY	İNKMY	BERRY ORANI	Diğer			
%10'dan az	17	17	4	0	1	7	46	66,5	0,020
%10-%20	6	4	0	0	0	0	10		
%20-%30	2	4	0	1	0	0	7		
%30-%40	1	1	1	0	0	0	3		
%40-%50	3	1	0	0	0	1	5		
%50-%60	0	2	0	0	0	0	2		
%60-%70	0	1	0	0	0	0	1		
%70-%80	1	6	0	0	0	2	9		
%80-%100	4	3	1	1	0	1	10		
Diğer	2	1	1	1	0	14	19		
Toplam	36	40	7	3	1	25	112		

Ana şirketin transfer fiyatlandırması yöntemleri ve satış hasılatı ile ilgili sorular arasında anlamlı ilişki bulunmuştur. ($p < 0,05$). Satış hasılatı %10'dan az olan işletmelerin ana merkezleri çoğunlukla karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat ve maliyet artı yöntemlerini uygulamaktadır. Bu işletmelerin satış hasılatlarının bir kısmının ilişkisiz kişilerle gerçekleştiği varsayımından hareketle karşılaştırılabilirlik analizinde iç emsal kullanabilmeleri nedeniyle, karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat ve maliyet artı yöntemlerini uygulamalarının mümkün olduğu kanısına varılmıştır.

Tablo 3.24: Şirketinizin Kullandığı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi ile Satış Hasılatı Arasındaki Bağntı

2007 yılı içinde satış hasılatınızın ilişkili şirketlerle olan kısmı %'de kaçtır?	Şirketiniz hangi transfer fiyatlandırması yöntemini uyguluyor?							Toplam	Ki-kare	Anlamlılık
	KKFY	MAY	YSFY	İNKMY	Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi	Berry oranı	Diğer			
%10'dan az	21	20	4	0	0	0	5	50		
%10-%20	5	6	0	0	0	0	0	11		
%20-%30	2	4	0	1	0	0	0	7		
%30-%40	1	2	1	0	0	0	0	4		
%40-%50	1	2	0	1	0	0	1	5		
%50-%60	0	1	0	1	0	0	0	2		
%60-%70	0	1	0	0	0	0	0	1		
%70-%80	2	5	1	0	0	0	0	8		
%80-%100	3	4	0	0	0	0	3	10		
Diğer	2	2	2	0	1	1	11	19		
Toplam	37	47	8	3	1	1	20	117	85,69	0,004

Şirketin kullandığı transfer fiyatlandırması yöntemi ile satış hasılatı ile ilgili sorular arasında anlamlı ilişki bulunmuştur ($p < 0,05$). Satış hasılatı %10'dan az olan işletmeler çoğunlukla karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat ve maliyet artı yöntemlerini uygulamaktadır. Bu işletmelerin satış hasılatlarının %90'ı ilişkisiz kişilerle gerçekleşmektedir. Karşılaştırılabilirlik analizinde kullanılabilecek iç emsallerin bulunması kullandıkları yöntemlerin uygulanmasını olanaklı kılmıştır.

Tablo 3.25: Ana Merkezin Kullandığı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi ile Yapılan İthalatların Arasındaki Bağntı

2007 yılı içinde yapılan ithalatların %'de kaç ilişki şirketlerdir?	Ana merkeziniz hangi transfer fiyatlandırması yöntemlerini uyguluyor?						Toplam	Ki-kare	Anlamlılık
	KKFY	MAY	YSFY	İNKMY	Berry oranı	Diğer			
%10'dan az	8	15	2	1	1	3	30		
%10-%20	0	1	0	0	0	0	1		
%20-%30	1	1	1	0	0	1	4		
%30-%40	3	1	0	0	0	0	4		
%40-%50	0	3	0	1	0	0	4		
%70-%80	0	4	1	0	0	1	6		
%80-%100	12	4	2	0	0	2	20		
Diğer	10	10	1	1	0	18	40		
Toplam	34	39	7	3	1	25	109	51,29	0,037

Ana merkezin kullandığı transfer fiyatlandırması yöntemi ve yapılan ithalatlar ile ilgili sorular arasında anlamlı ilişki bulunmuştur. ($p < 0,05$). Ana merkezlerin ilişkisiz kişilerle de işlem yaptığı varsayımından hareketle karşılaştırılabilirlik analizinde emsal bedel sorunu yaşamadan karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat ve maliyet artı yöntemlerini uyguladıkları kabul edilebilir.

Tablo 3.26: Şirketin Kullandığı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi ile Yapılan İthalatların Arasındaki Bağıntı

2007 yılı içinde yapılan ithalatların %'de kaç ilişkilili şirketlerdir?	Şirketiniz hangi transfer fiyatlandırması yöntemini uyguluyor?							Toplam	Ki-kare	Anlamlılık
	KKFY	MAY	YSFY	İNKMY	Global formüller e dayalı bölüşüm yöntemi	Berry oranı	Diğer			
%10'dan az	8	18	0	1	0	0	4	31		
%10-%20	0	1	0	0	0	0	0	1		
%20-%30	1	2	1	1	0	0	0	5		
%30-%40	1	1	0	0	0	0	0	2		
%40-%50	0	2	1	1	0	0	0	4		
%60-%70	1	0	0	0	0	0	0	1		
%70-%80	0	4	2	0	0	0	0	6		
%80-%100	10	5	1	0	0	0	3	19		
%80-%100	12	12	3	0	1	1	13	42		
Diğer Toplam	33	45	8	3	1	1	20	111	53,25	0,279

Şirketin kullandığı transfer fiyatlandırması yöntemi ve yapılan ithalatlar arasındaki bağıntı ile ilgili sorular arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır ($p>0,05$).

Tablo 3.27: Şirketlerin Yurtiçi Transfer Fiyatlandırması İşlemlerinin Varlığı ve Kuralların Yurtiçinde Geçerliliğinin Sorgulanması

Yurtiçi transfer fiyatlandırması konusuna girecek işlemleriniz var mı?	Sizce Türkiye'de transfer fiyatlandırması konusu yurtiçi işlemler için geçerli olmalı mı?			Toplam	Ki-kare	Anlamlılık
	Evet	Hayır	Diğer			
Evet	24	25	2	51		
Hayır	28	42	3	73		
Toplam	52	67	5	124	8,72	0,068

Yurtiçi transfer fiyatlandırması işlemleri olan firmaların, bu konuyla ilgili incelemelere tabi tutulma riskini göz önüne alarak olumsuz cevap vermeleri beklenirdi. Ancak gelen cevaplar incelendiğinde yurtiçi transfer fiyatlandırması işlemi olan firmaların çoğunluğunun denetimlere olumlu baktıkları görülmüştür.

Tablo 3.28: Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan İşlemler ile Ana Merkezin Kullandığı Yöntemlerin Arasındaki Bağlantı

Ana merkeziniz hangi transfer fiyatlandırması yöntemlerini uyguluyor?	Firmanızın transfer fiyatlandırmasını kullandığı işlemler					Toplam	Ki-kare	Anlamlılık
	Mal alış	Mal satışı	Grup içi hizmet paylaşımı	Gayrimaddi hak bedelleri	Diğer			
Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemi	23	3	10	1	4	41		
Maliyet artı yöntemi	21	5	10	1	2	39		
Yeniden satış fiyatı yöntemi	5	0	2	0	0	7	64,44	0,000
İşlemsel net kâr marjı Yöntemi	1	1	0	0	1	3		
Berry oranı	0	1	0	0	0	1		
Diğer	5	0	2	0	18	25		
Toplam	55	10	24	2	25	116		

Tablo 3.29: Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan İşlemler ile Şirketinizin Kullandığı Yöntemlerin Arasındaki Bağntı

Şirketiniz hangi transfer fiyatlandırması yöntemini uyguluyor?	Firmanızın transfer fiyatlandırmasını kullandığı işlemleri işaretleyiniz					Topla m	Ki-kare	Anlam lılık
	Mal alış	Mal satışı	Grup içi hizmet paylaşımı	Gayrimaddi hak bedelleri	Diğer			
Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemi	23	2	11	1	4	41	61,36	0,000
Maliyet artı yöntemi	27	5	11	1	3	47		
Yeniden satış fiyatı yöntemi	5	1	1	0	1	8		
İşlemsel net kâr marjı yöntemi	2	0	1	0	0	3		
Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi	0	0	0	0	1	1		
Berry oranı	0	0	0	0	1	1		
Diğer	2	2	0	0	15	19		
Toplam	59	10	24	2	25	120		

Yukarıdaki her iki tabloda da gerçekleştirilen işlemlere uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur ($p < 0,05$).

Tezin içeriğinde yer verdiğimiz üzere mal alış satışlarında tercih edilen yöntemler, karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat, maliyet artı ve yeniden satış fiyatı olarak belirtilmiştir. Analiz sonuçları da bu bilgiyi doğrulamaktadır.

Tablo 3.30: Ana Merkezin Bulunduğu Ülkenin Transfer Fiyatlandırması Kuralları Yönündeki Yükümlülükler ile Ana Merkezin Bulunduğu Ülke Arasındaki Bağntı

Ana merkezin bulunduğu ülke hangisidir?	Ana merkezin bulunduğu ülkedeki transfer fiyatlandırması kuralları yönünde şirketinizin yükümlülükleri nelerdir?			Toplam	Ki-kare	Anlamlılık
	Doküman-tasyon hazırlıyor uz	Hiçbir yükümlülüğümüz yok	Ana merkezin transfer fiyatlandırması incelemelerinde bizlere de sorular yöneltildi			
ABD	2	5	0	7	10,19	0,599
Almanya	4	7	2	13		
Fransa	1	4	1	6		
Japonya	0	3	0	3		
Diğer	23	49	6	78		
Toplam	30	68	9	107		

Ana merkezin bulunduğu ülkenin transfer fiyatlandırması kuralları yönündeki yükümlülükler ve ana merkezin bulunduğu ülke ile ilgili sorular arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır. ($p>0,05$).

Ana merkezleri transfer fiyatlandırması en katı olan ilk beş ülke arasında bulunan Japonya, Almanya, ABD ve Fransa şirketleri sorulara verdikleri cevaplarda ağırlıklı olarak hiçbir yükümlülüğümüz yok demişlerdir. Diğer ülkeler arasında dokümantasyon hazırlatan ülkeler İngiltere, Kore, Kanada, şirketleridir. Almanya, İngiltere, Kanada ve Fransa'nın vergi otoritelerince ana merkezi bu ülkelerde bulunan şirketlerden Türkiye'deki şubelerine bilgi amaçlı sorular sorulmuştur.

3.5. Denetim Şirketleriyle Yapılan Anketlerin Sonuçları

Anketlerin yanıtları yurtdışındaki şirketlerin transfer fiyatlandırması ile ilgili uygulamalarının tam olarak anlaşılabilmesinde yeterli olmamıştır. Bu nedenle denetim şirketlerinin transfer fiyatlandırması raporlarını hazırlayan bölüm yetkililerinin görüşleri alınarak konu hakkında daha ayrıntılı bilgi edinilmeye çalışılmıştır.

İlgili birim yetkililerine Ek.2'deki sorular yöneltilmiş olup, dört büyük denetim şirketinden de alınan cevaplar birbirine yakın olmuştur. Aşağıda anketlerin cevapları aktarılmıştır.

Transfer fiyatlandırması raporlarının hazırlanması konusunda denetim şirketlerinin müşterilerini yönlendirdikleri, müşteriden gelen rapor hazırlama talebinin sayısının azınlıkta kaldığı, raporlar idare tarafından istenildiğinde ibraz edilmesi gerektiğinden müşterilerin rapor hazırlamakta aceleci davranmadıkları öğrenilmiştir.

Raporu yazacak birimin elemanlarının; konusunda uzman iktisatçı, maliyet muhasebesi konusunda deneyimli muhasebeci, hukukçu ve istatistikçi olması gereği üzerinde durulmuş, ilgili elemanların rapor yazılacak şirkete giderek öncelikle ön hazırlık için mülakat yaptıkları, soru formunu doldurduktan sonra çalışmalara başladıkları, bilgi akışının çok zor sağlandığı, rapora yazılması gereken bilgilerin eksik olduğu; fonksiyon analizi aşamasında veri eksikliğine rastlandığı, özellikle yurtdışı bilgi akışının sağlanamamasının sorun yarattığı, emsal bedel çalışması hazırlığının da kendileri tarafından yapıldığı, bütün dokümanların hazır olması halinde de raporun bir buçuk, iki ay gibi bir sürede ancak tamamlanabildiği bilgisi alınmıştır.

Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yönteminin sanıldığıının aksine kullanımının zor olduğu, serbest bölge şirketleri için kullanılmasının mümkün olabildiği, yeniden satış fiyatı yönteminin distribütörlük faaliyetleri için daha sık ve kolay uygulandığı, maliyet artı yönteminin üretim şirketlerinde kullanılabildiği, yazdıkları raporların pek çoğunda işlemsel net kâr marjı yönteminin uygulandığı, kâr paylaşım yöntemlerinin medya ve lojistik sektörleri için uygulanabilmesinin mümkün olduğu öğrenilmiştir.

Türkiye'de faaliyet gösteren çok uluslu bir şirket bir denetim şirketinin transfer fiyatlandırması bölümünde hizmet veren bir elemanı transfer ederek bu konuda özel bilgi ve doküman hazırlama işinde görevlendirmiştir.

Diğer denetim şirketleri hiçbir müşterinin bu konuyla ilgili eleman istihdam etmediğini bildirmişlerdir.

Denetim şirketlerinin Amadeus veri tabanını kullandıkları, royalty oranları ile ilgili verileri kendi şubelerinin de faydalandığı diğer veritabanları yoluyla tespitler yaptıkları, yazılan raporların mali idare tarafından incelemesinde kullanılan verilerin doğruyu yansıtmaması halinde eleştiri konusu yapılmadığı öğrenilmiştir. Kullandıkları diğer veritabanları hakkında da bilgi alınmıştır.

Sigorta şirket verileri ISIS, banka verileri Bankscope, halka açık şirket verileri Osiris, birleşme ve satınalma verileri Zephyr, ABD ve Kanada'lı şirket verileri Icarus, Japon şirket verileri Jade veritabanlarından elde edilebilmektedir. ABD'de ise Global Business Browser, Compustat ve Disclosure kabul gören veritabanlarıdır.

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 7'nci fıkrasında vergi cennetleri olarak sayılan bölgelerle iş yapılması halinde nakden ve hesaben yapılan her türlü ödemeden %30 vergi kesintisi yapılması şartı getirilmiştir. Bu madde yürürlüğe girdikten sonra vergi mükelleflerinin, denetim şirketlerinin uyarılarını da dikkate alarak, vergi cennetleri ile işlem yapmaktan kaçındıkları bilgisi alınmıştır.

Sadece bir adet peşin fiyat anlaşması müracaatının bulunduğu, otomotiv iş kolundaki çok uluslu bir şirkete ait olan peşin fiyat anlaşması görüşmelerinin idarenin ilgili birimi ile devam ettiği öğrenilmiştir. Müracaat sayısının az olmasının gerekçesi olarak istenen belgelerin teminindeki güçlükler, en önemlisi de ön görüşmede mali idareye aktarılan bilgilerin başka bir vergi incelemesinde kullanılması ile ilgili tereddütler olması gösterilmiştir.

SONUÇ

Tüm dünyada transfer fiyatlandırmasının örtülü kâr dağıtımında kullanılması yasalar yoluyla önlenmeye çalışılmaktadır. Ülkemizde de eski 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi bu amaçla uygulanmakta iken; içeriğinde uygulamaya ilişkin açıklamaların bulunmaması ve uluslararası işlemler konusundaki belirsizlikler nedeniyle eleştiri konusu yapılmaktaydı. Yeni 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi ile bu belirsizlikler giderilmeye çalışılmıştır. Uygulama konusunda ayrıntılı bilgilerin yer aldığı tebliğler de konuyu açıklamaya yönelik olarak yayımlanmıştır

Tezde dünyadaki uygulamalar ve hâlen devam eden sorunlar anlatılmıştır. Özellikle çok uluslu işletmelerin bu konudaki uygulamaları gönderdiğimiz anketler vasıtasıyla öğrenilmeye çalışılmıştır.

Araştırmamızın sonuçlarını özetleyecek olursak, Türkiye'deki şirketlerin bu konuda hazırlıklarının bulunmadığı, işin öneminin farkına varılmadığı çok uluslu işletmelerin de Türkiye'deki faaliyetleri açısından denetim şirketlerinin hazırlayacağı raporlarla yetindikleri, hatta bilgi paylaşımında dahi bulunmadıkları, özellikle maliyet bilgilerinin temininde raporu hazırlayan denetim şirketlerinin bile güçlüklerle karşılaştıkları tespit edilmiştir. Hazırladığımız ankette, şirketlerin özellikle dokümantasyon hazırlama aşamasında, yurtdışındaki ana merkezleri, şubeleri veya ortaklarından bilgi alışverişinin olması gerektiği düşünülmüştür. Bu doğrultuda ankete katılan şirketlere ana merkezin dokümantasyon konusundaki sorumluluklarına katkı sağlayıp sağlamadıkları sorgulanmıştır. Yanıtlar fazlaca bilgi ve dokümantasyon talebi gelmediği yönündedir. Dünyadaki transfer fiyatlandırması incelemeleri genellikle rutin vergi incelemelerinin bir parçası olarak yapılmakta ise de pek çok ülkenin uygulamalarında dokümantasyon zorunluluğu bulunmaktadır. Bu konuyla ilgili soruya verilen yanıtlar anlamlı bulunmamıştır.

Uygulamada mal alış yapan işletmelerin çoğunlukla karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat ve maliyet artı yöntemlerini kullanmakta oldukları bilinmektedir. Aldığımız cevaplar bu bilgiyi doğrulamaktadır İç emsal bulunması durumunda karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yönteminin kullanımının daha kolay olmasına

karşın, uygulamada raporu hazırlayan denetim şirketlerinin emsal bedel tespitinde, işlemsel net kâr marjı yöntemini kullanmayı tercih ettikleri görülmüştür. Bunun nedeni karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemi uygulamasında karşılaştırılabilirlik analizi yapmanın güçlüğüdür. Oysa ki işlemsel net kâr marjı yöntemi taraflardan sadece birinin verilerine uygulanabilmektedir.

Şirketlerin; hazırlanması gereken transfer fiyatlandırması raporunun önemini kavrayamadıkları, hatta bu raporların alt yapısını hazırlamak amacı ile eleman alımını dahi düşünmedikleri gözlemlenmiştir.

Gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin transfer fiyatlandırması ile ilgili hizmet veren ayrı departmanları bulunmakta olup, yasaların zorunlu tuttuğu hazırlıklar yapılmaktadır. Özellikle ilaç ve otomotiv sektörünün bu konuya gereken önemi verdiği görülmektedir. Ülkemizde de son dönemlerde örtülü kâr dağıtımı gerekçesi ile yapılan incelemeler bu iki sektör üzerinde yoğunlaşmış bulunmaktadır. Rapor hazırlama aşamasında belge ve bilgi temini için geç kalınmış olabilmektedir. Transfer fiyatlandırması işlemlerinin gerçekleştiği tarihlerde hesaplamaların yapılması ve verilerin toplanması durumunda hem hatalı fiyatlandırmanın önüne geçilecek, hem de zaman sürecinin etkilediği fonksiyonel ve işlev analizleri daha doğru olarak yapılabilecektir.

Transfer fiyatlandırması sorunlarının çözümüne yönelik uygulama olarak kabul edilen peşin fiyatlandırma anlaşma başvuru raporlarının, 01/01/2008 yılı itibarıyla yapılabileceği göz önüne alınırsa, bir adetle sınırlı kalması düşündürücüdür. Bu müracaatlarda görüşmeleri yürüten taraflardan biri olan denetim şirketleri; peşin fiyat anlaşması yapmaktan kaçınılmasının nedenleri arasında, anlaşmanın ön görüşmelerinde verilecek bilgilerin, mükelleflere ayrı bir inceleme konusu olarak dönme riskinin bulunmasını ve istenen belge ve bilgilerin teminindeki güçlükleri saymışlardır.

Raporların denetim şirketlerince hazırlanması durumunda yurtdışı veritabanlarından faydalanılabilişine rağmen, ülkemizde emsal bedel tayininde kullanabileceğimiz verilere erişmek mümkün değildir. Türkiye’de halka açık şirketlerin sınırlı mali bilgileri dışında diğer şirketlerin finansal verilerine ulaşmak

ancak yasalaşması beklenen Türk Ticaret Kanunu sonrasında, şirketlerin mali bilgilerini web sitelerinde yayımlamaları ile mümkün olabilecektir.

Transfer fiyatlandırmasının dünyadaki gelişimi göz önüne alınırsa bu konunun anlaşılabilmesi ve uygulamaların doğru bir şekilde yapılması uzun bir süreç gerektirmektedir. Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı olarak çalışan transfer fiyatlandırması bölümü ülkemizde bu konudaki uygulamaların anlaşılabilir olmasına yönelik çalışmalar yapmaktadır.

KAYNAKÇA

- AAR: "Authority of Advance Rulings," **Ministry of Finance, Government of India** (Çevrimiçi) <http://aar.gov.in>
- Akgüç, Öztin
Akgüç, Öztin
Aktaş, Dr. Mehmet: **Finansal Yönetim**, İstanbul 1998.
Mali Tablolar Analizi, İstanbul 1990.
Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları, Yaklaşım Yayıncılık, Yıl : Şubat 2004.
- Aktan, Coşkun Can "Çok uluslu işletmelerin Global Ekonomideki Yeri," *Globalleşme Sürecinde Çok uluslu işletmeler*, (Çevrimiçi), <http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktan-makale.pdf>
- ATO: Australian Tax Office, Australian Government (Çevrimiçi) <http://www.ato.gov>
- Ay, Hakan: "Vergi Rekabeti", **Vergi Dünyası**, Sayı : 236, Nisan 2001, ss.133-139.
- Başar Mevzuat "Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik," **Resmî Gazete Tarihi**: 26.02.1999 Cuma **Sayı**: 23623 (Çevrimiçi) <http://www.basarmevzuat.com/>
- Berk, Niyazi
Bıyık, Recep **Finansal Yönetim**, İstanbul 2000.
- Bibilgi.com "Transfer fiyatlandırmasında ne değişti?" **Vergi Portalı**, 20.06.2008.
- Bilici, Nurettin "Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması," **Bibilgi ve daha fazlası**, (Çevrimiçi) <http://www.bibilgi.com>
- "Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları," **E-Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2004, Sayı: 11.
- BNet: **BNet Business Network**, (Çevrimiçi) <http://www.findarticles.com>
- Browning, Lynnley "Foreign Tax Havens Costly to US, Study Says," **New York Times Gazetesi**, New York, NY, 27 Eylül 2004, s. C2.
- Cravens, Karen S.: Çeviren İhsan Günaydın, "Çokuluslu Şirketler için Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamasının Rolü", **Vergi Sorunları**, Sayı :141.
- Çelik, Orhan: "Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl : 1, Sayı : 1, Nisan 200.
- Çetinkaya, Oğuz "Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranması Doğru Yaklaşımdır-I," **E-Yaklaşım**, 21 Nisan 2009.
- Dean, Molly ve Feucht, Frederick J, ve Smith L. Murphy "International Transfer Pricing Issues and Strategies for the Global Firm," **Internal Auditing Magazine**, January/February 2008; 23, 1; ABI/INFORM Global
- Deloitte: "Move Forward," (Çevrimiçi) <http://www.deloitte.com>
- Demir, Muzaffer "Globalleşen Vergi Cennetleri," **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2002, s. 41-44.
- Eden, Lorraine: **Taxing Multinationals**, University of Toronto Press, 1998.
- Engin, İsmail: "Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye", **Avrupa**

- Erkan, Mehmet **Birliği'ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu konulu XII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Fethiye 22-25 Mayıs 2002, TURMOB Yayınları-185, s.180-208.
- Ernst & Young **Kâr Payı Dağıtım Politikası**, (Çevrimiçi) <http://www2.aku.edu.tr/~mehmeterkan/sayfalar/kpayi.ppt>
- European Commission: **Structuring the Investment: Tax Systems and Emerging Markets**
- Finfacts Team: **VAT Rates Applied in The Member States of The European Community**, DOC/1636/2005, Brussels, July 2005.
- Gelir İdaresi Başkanlığı "Business News," Finfacts (Çevrimiçi) <http://www.finfacts.com>
- Gelir İdaresi Başkanlığı "Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları," (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr>
- Giray, Filiz: **3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği**, Resmi Gazete No: 27060, Resmi Gazete Tarihi: 20/11/2008.
- Giray, Filiz: GİRAY Filiz, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı.260, Nisan 2003, ss.125-136.
- Giray, Filiz: "Vergi Rekabeti ve Serbest Bölgeler", **Vergi Dünyası**, Sayı 272, Nisan 2004, ss.175-185.
- Girish, K.R. "Dispute Settlement Mechanism Under the Mutual Agreement Procedure," *The Institute of Chartered Accountants of India*, (Çevrimiçi), <http://icai.org/>
- Gümrük Müsteşarlığı **Gümrük Kanunu**, No: 4458, Kabul Tarihi: 27/10/1999, Resmi Gazete Sayı: 23866 4/11/1999.
- Gümrük Müsteşarlığı **Gümrük Yönetmeliği**, Resmi Gazete Tarihi ve Sayısı: 31.05.2002, 24771 Mükerrer.
- Günaydın, İhsan: "Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları", **Vergi Dünyası**, Sayı:216.
- Gündüz, Zeki: **Çok uluslu işletmelerde Grup İçi Hizmet Ödemelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999.
- Haddad, Gustavo & Carramaschi, Bruno "New legislation on tax havens has implications for transfer pricing," *Transfer Pricing Week*, (Çevrimiçi) <http://www.tpweek.com/>

HMRC Revenue & Customs:	Her Majesty's Revenue and Customs, (Çevrimiçi) http://www.hmrc.gov.uk
IBFD:	IBFD Online (Çevrimiçi) http://www.ibfd.org
Hoi Ki Ho, Daniel & Tze Yiu Lau, Peter	"An Explanatory Study of Transfer Pricing Practices by Multinationals with International Affiliates," The International Tax Journal , (Çevrimiçi).
IBFD:	International Transfer Pricing Journal , 2006-2007, (Çevrimiçi) http://www.ibfd.org/portal/Product_itpj.html
IBFD:	Compliance and Litigation, (Çevrimiçi) http://online2.ibfd.org/data/tp
IBFD:	"Orbitax," ITE Online (Çevrimiçi) http://iteonline.ibfd.org
IRS:	Department of Treasury, Internal Revenue Service (Çevrimiçi) http://www.irs.gov
IntlTaxLaw:	"Regulations," International Tax Law (Çevrimiçi) http://www.intltaxlaw.com
İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası:	"O.E.C.D. Transfer Fiyatlandırma Rehberindeki Emsal Bedel İlkesi", Mali Mevzuat Platformu , 15 Aralık 2001.
ITINET:	"Transfer Pricing Methods," International Tax Institute , (Çevrimiçi) http://www.itinet.org
Jaffe, Natasha Russell	"Self-Regulating Corporation: How Corporate Codes Can Save Our Children," Fordham Journal of Corporate & Financial Law , (Çevrimiçi) <i>BNet Business Network</i> , http://findarticles.com/
Kapusuzoğlu, Tuncay:	Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması , Oluş Yayıncılık, İstanbul 2003.
Kapusuzoğlu, Tuncay:	"Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.'de Yapılan Yasal Düzenlemeler I", Vergi Dünyası , Sayı: 214.
Kapusuzoğlu, Tuncay:	"Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.'de Yapılan Yasal Düzenlemeler II", Vergi Dünyası , Sayı: 215.
Kapusuzoğlu, Tuncay:	"Transfer Fiyatlandırması Nedir?", Vergi Dünyası , Sayı : 205, Eylül 1998.
Karadağ, Hikmet:	"Serbest Bölgeler ve Bazı Vergisel Sorunlar", Vergi

	Dünyası, Sayı : 105.
Kızılot, Şükrü:	“Danıştay Kararları ve Özelgeler”, Yaklaşım Yayınları , Ankara 1993, Cilt I.
Kızılot, Şükrü:	Şükrü, “Danıştay Kararları ve Özelgeler”, Yaklaşım Yayınları , Ankara 1993, Cilt II.
Kızılot, Şükrü:	Şükrü, “Danıştay Kararları ve Özelgeler”, Yaklaşım Yayınları , Ankara 1996, Cilt III.
Kızılot, Şükrü:	Şükrü, “Danıştay Kararları ve Özelgeler”, Yaklaşım Yayınları , Ankara 1998, Cilt IV.
Kızılot, Şükrü:	Şükrü, “Danıştay Kararları ve Özelgeler”, Yaklaşım Yayınları , Ankara 2000, Cilt V.
Kızılot, Şükrü:	Şükrü, “Danıştay Kararları ve Özelgeler”, Yaklaşım Yayınları , Ankara 2002, Cilt VI.
Küçükgüngör, Gürkan	“Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye”, Yaklaşım Yayınları , Ankara 2002.
	Transfer Fiyatlandırması Şirket Karları Üzerindeki Etkisi ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından İncelenmesi , Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlik Etüdü, 1998.
Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi	Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, (Çevrimiçi) http://www.mevbank.com/
Li, Jian	“Transfer Pricing Audits in Australia, China and New Zealand: A Developed vs. Developing Countries Perspective,” The International Tax Journal , (Çevrimiçi).
Lord, Tristan Sacha	“Transfer Pricing in South African Income Tax Law,” Transfer Pricing , (Çevrimiçi)
Maç, Mehmet:	“Holdinglerce Bağlı Şirketlere Verilen Hizmetlerin Vergisel Boyutu”, Vergi Dünyası , Sayı : 254.
Maliye Bakanlığı	Kurumlar Vergisi Kanunu , Sayı: 26205, Kanun No: 5520, Kabul Tarihi: 13.06.2006, 21 Haziran 2006 Tarihli Resmi Gazete.
Maliye Bakanlığı	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No: 1 , Resmi

	Gazete No: 26704, Resmi Gazete Tarihi: 18/11/2007.
Maliye Bakanlığı	Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No: 2 , Resmi Gazete Sayı: 26855.
Müstehlik, Mehmet	“Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum,” Yaklaşım Dergisi , Nisan 2009, Sayı: 196.
Nin Wu, Tun	“Theory and Operation of a Modern National Economy: Tax Havens,” <i>The George Washington University, Mineva Program</i> , Fall 1999, (Çevrimiçi), http://www.gwu.edu
OECD	“35 Jurisdictions Committed to Improving Transparency and Establishing Effective Exchange of Information in Tax Matters,” <i>OECD: Harmful Tax Practices</i> , (Çevrimiçi) http://www.oecd.org
OECD:	“Çok uluslu işletmeler Rehberi,” Hazine Müsteşarlığı , (Çevrimiçi), http://www.hazine.gov.tr
OECD:	“Harmful Tax Practices : An Emerging Global Issue,” (Çevrimiçi) 1998, http://www.oecd.org
OECD	The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Project Report
OECD	“The OECD’s Project on Harmful Tax Practices,” <i>2006 Update on Progress in Member Countries</i> , (Çevrimiçi) http://www.oecd.org/1/17/37446434.pdf
OECD:	“Towards Global Tax Co-operation,” Report to the 2000 ministerial council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs , Paris, 2000.
OECD:	Model Tax Convention On Income and On Capital , OECD Committee on Fiscal Affairs, April 2000.
OECD:	Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration , Paris, 2001.
OECD	Glossary of Tax Terms , (Çevrimiçi), http://www.oecd.org
Owens, Jeffrey	“Tax Competition: A Threat or a Saviour,” (Çevrimiçi),

- <http://www.oecd.org/dataoecd/54/11/40845841.pdf>
- Owens, Jeffrey “OECD invites comments on the application of transactional profit methods,” **OECD**, (Çevrimiçi).
- Öcal, Erdoğan “Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük,” **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2008, Sayı: 190.
- Örten, Remzi **Kurumlarda Kâr Dağıtımı ve Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara 2001.
- Öztürk, Gürkan “Transfer Fiyatlandırması ve Gümrük Kıymetinin Tespitine İlişkin Yöntemler,” **Deloitte: gümrüknet.net**, (Çevrimiçi), <http://www.gumruknet.net/>
- Peter-Szerenyi, Linda “OECD’s The Major Changes, Part I,” **Journal of International Taxation**, Şubat 2003; 14,2; ABI/INFORM Global.
- Pricewaterhousecoopers : **International Transfer Pricing 2006**, Pricewaterhousecoopers, 2006.
- Przysuski, Martin ve Lalapet, Srini “A Comprehensive Look at the Berry Ratio in Transfer Pricing,” **Tax Notes Int’l**, November 21, 2005
- Pricewaterhousecoopers : PWC Publications (Çevrimiçi) <http://www.pwc.com>
- Saraç, Dr. Özgür: “Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları,” **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Ağustos, 2006.
- Semercigil, Murat: “Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları,” **Oluş Yayıncılık**, Temmuz 2000.
- Seyidoğlu, Halil **Uluslararası Finans**, Güzen Yayınları, 1997.
- Şişman, Bülent: “İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri,” **Yaklaşım Yayınları**, Nisan –2003, 1.Baskı.
- Smith, Michael “Tax and Incentive Trade-Offs in Multinational Transfer Pricing”, **Duke University**, (Çevrimiçi)
- Solmaz Gümrükleme ve Ticaret Ltd. Şti. “Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT),” **Sirküler: 2000-40**, (Çevrimiçi), <http://www.solmaz.com.tr>
- Soydan, Billur Yatlı: “Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi,” **Vergi Sorunları**, Sayı : 91.
- Sönmez, Erdal. Ayaz, Garip: “Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazinesinin Zararı Olup

Süryay Sürekli Yayınları Sanayi ve Ticaret A.Ş. Swamy, M.R. Kumara	Olmadığı Araştırılabilir mi?”, Vergi Dünyası , Sayı :162. İnternette Mevzuat, (Çevrimiçi) http://suryay.com.tr/ “Are Multinational Corporations (MNCs) Propellers of ‘Organization Revolution’?: Financial Management Implications for Developing Countries,” Journal of Financial Management and Analysis , (Çevrimiçi)
Şen, Bülbül	Advance Pricing Mechanisms in Transfer Pricing (Çevrimiçi) http://www.assocham.org
Tanzi, Vito:	“Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar,” Çev. Hüseyin Şen, Vergi Dünyası , Sayı : 241, Eylül 2001, ss.165-169.
Teresa and Nancy	“A Further Examination of Income Shifting Through Transfer Pricing Considering Firm Size and/or Distress,” 35(2), International Journal for Accountants , (Çevrimiçi)
Tolley’s Offshore Service	Tolley’s Offshore Service (2006) ISBN 1-405-71568- 5.
TPN:	“Transfer Pricing Network,” Economic Consulting Services, LLC, Washington D.C. (Çevrimiçi) http://www.transferpricing.com
TP Week:	“Transfer Pricing Weekly News,” International Tax Review, (Çevrimiçi) http://www.tpweek.com
Turan, Hayrettin	“Bilgi Değişimi,” Vergi Dünyası , Temmuz 2001, Sayı: 239.
Tutor Gig:	“Advantages of Cost-Plus Pricing,” (Çevrimiçi) http://www.tutorgig.com
UNCTAD:	UNCTAD Series, Transfer Pricing , On Issues In International Investment Agreements United Nations, New York and Genava, 1999.
U.S. Transfer Pricing:	“USTransferpricing.com,” Global Business Information Strategies, Inc. (Çevrimiçi) http://www.ustransferpricing.com
Uyanık, Namık Kemal:	Transfer Fiyatlandırma , Türmob Yayınları – 278.

- Vural, İsmail Y. "Çok uluslu işletmelerin Global Ekonomideki Yeri," *Globalleşme Sürecinde Çok uluslu işletmeler*, (Çevrimiçi), <http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktan-makale.pdf>
- Weiss, Jordan D. "Self-Regulating Corporation: How Corporate Codes Can Save Our Children," **Fordham Journal of Corporate & Financial Law**, (Çevrimiçi) *BNet Business Network*, <http://findarticles.com/>
- YASED Yased Uluslararası Yatırımcılar Derneği, (Çevrimiçi), <http://www.yased.org.tr/>
- Yalçın, Hasan: "Örtülü Kazanç Dağıtımı," **Vergi Dünyası**, Sayı : 124.
- Yazar, Feyyaz "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Son Değişiklikler," **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2008, Sayı: 321.
- Yetkiner, Erkan: "Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri," **Vergi Dünyası**, Sayı 235, Mart 2001, ss.92-94.
- Yılmaz, Gülay Akgül "Küreselleşme Sürecinde OECD, AB ve Türkiye'deki Vergi Yapısının Gelişimi," **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2007, Sayı 169.
- Zambia Virtual "The Impact of Multinational Enterprises," (Çevrimiçi), <http://www.bized.co.uk/virtual/dc/copper/theory/th18.htm>

EKLER

EK 1: Anket Çalışması

Birinci Bölüm

1. İşletmeniz aşağıdaki sektörlerden hangisinde ağırlıklı olarak faaliyetini sürdürmektedir?

- | | |
|-----------------------------------|--------------------------------------|
| ☐ Otomotiv | ☐ Tekstil |
| ☐ Gıda | ☐ Kimya |
| ☐ Hizmet | ☐ Diğer _____ |

2. Ana merkezin bulunduğu ülke hangisidir?

- | | |
|--------------------------------------|----------------------------------|
| ☐ ABD | ☐ Almanya |
| ☐ Fransa | ☐ Japonya |
| ☐ Diğer _____ | |

3. 2007 yılı içinde satış hasılatınızın ilişkili şirketlerle olan kısmı %'de kaçtır?

- | | |
|-------------------------------------|--------------------------------------|
| ☐ %10'dan az | ☐ %10-%20 |
| ☐ %20-%30 | ☐ %30-%40 |
| ☐ %40-%50 | ☐ %50-%60 |
| ☐ %60-%70 | ☐ %70-%80 |
| ☐ %80-%100 | ☐ Diğer _____ |

4. 2007 yılı içinde yapılan ithalatların %'de kaç ilişkili şirketlerledir?

- | | |
|-------------------------------------|--------------------------------------|
| ☐ %10'dan az | ☐ %10-%20 |
| ☐ %20-%30 | ☐ %30-%40 |
| ☐ %40-%50 | ☐ %50-%60 |
| ☐ %60-%70 | ☐ %70-%80 |
| ☐ %80-%100 | ☐ Diğer _____ |

5. Ana şirket veya bağlantılı müşterilerine yapılan satışların fiyatlarının belirleyicisi, genellikle aşağıdakilerden hangisi olmaktadır?

- | | |
|--|--|
| ☐ Yabancı ana şirket | ☐ Türkiye'deki şirket |
| ☐ Yabancı ana şirket ve | ☐ Diğer _____ |

Türkiye'deki şirket ortak karar almaktadır.

6. Firmanızın transfer fiyatlandırmasını kullandığı işlemleri işaretleyiniz.

- | | |
|--|---|
| ☐ Mal alışı | ☐ Mal satışı |
| ☐ Grup içi hizmet paylaşımı | ☐ Gayrimaddi hak bedelleri |
| ☐ Diğer _____ | |

7. Serbest bölgede şirketiniz var mı? Varsa bu şirketlerle ilgili incelemeye alındı mı?

- | | |
|--|--|
| ☐ Var, incelemeye alındık | ☐ Var, incelemeye alınmadık |
| ☐ Yok | |

8. Gümrük mevzuatı açısından en önemli olan transfer fiyatları ile ilgili

olarak Türk Gümrük Otoriteleri'nce herhangi bir denetimle karşılaştınız mı?
() Evet () Hayır

İkinci Bölüm

9. Ana merkezin bulunduğu ülkedeki transfer fiyatlandırması kuralları yönünde şirketinizin yükümlülükleri nelerdir?
() Dokümantasyon hazırlıyoruz () Hiçbir yükümlülüğümüz yok
() Ana merkezin transfer fiyatlandırması incelemelerinde bizlere de sorular yöneltildi

10. 1.1.2007 tarihinden önce yürürlükte olan KVK'nın 17'nci maddesindeki örtülü kazanç kapsamına giren işlemlerle ilgili incelemeye alındınız mı?
() Evet () Hayır

11. 1.1.2007'den önce şirketinizde örtülü kazanç dağıtımının söz konusu olmadığına dair herhangi bir çalışma yapılıyor muydu?
() Evet () Hayır

12. 1.1.2007'den sonra uygulanmaya başlayan transfer fiyatlandırması kanunu kapsamında yurtdışı firmalardan dokümantasyon temin etmekte güçlüklerle karşılaşılıyor musunuz?
() Evet () Hayır
() Diğer _____

13. Ana merkeziniz hangi transfer fiyatlandırması yöntemlerini uyguluyor?
() Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemi () Maliyet artı yöntemi
() Yeniden satış fiyatı yöntemi () Kâr bölüşüm yöntemi
() İşlemsel net kâr marjı yöntemi () Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi
() Berry oranı () Diğer _____

14. Şirketiniz hangi transfer fiyatlandırması yöntemini uyguluyor?
() Karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemi () Maliyet artı yöntemi
() Yeniden satış fiyatı yöntemi () Kâr bölüşüm yöntemi
() İşlemsel net kâr marjı yöntemi () Global formüllere dayalı bölüşüm yöntemi
() Berry oranı () Diğer _____

15. Peşin Fiyat Anlaşması yapmayı düşünüyor musunuz?
() Evet () Hayır
() Diğer _____

16. Yurtiçi transfer fiyatlandırması konusuna girecek işlemleriniz var mı?

() Evet () Hayır

17. Yurtiçi TF konusunda gerçekleştirdiğiniz uygulamaları öncelik sırasına göre işaretleyiniz.

() Dokümantasyon () Fiyatlandırma yöntemlerinin seçimi
() Emsal bedel fiyatının tespiti () Diğer

18. Sizce Türkiye’de transfer fiyatlandırması konusu yurtiçi işlemler için geçerli olmalı mı?

() Evet () Hayır
() Diğer

19. Transfer fiyatlandırması çalışmaları, işletmenizde ek personel alımını gerektirdi mi?

() Evet () Hayır
() Diğer

Üçüncü Bölüm

Son olarak lütfen istatistiki bilgilerde kullanacağım kişisel bilgilerinizi yazınız.

Çalıştığınız departman:

() Muhasebe () Finansman
() Vergi () Denetim
() Diğer (Mali İşler Koordinatörü)

Eğitim durumunuz:

() Lise () Üniversite/Yüksek Okul
() Yüksek Lisans () Doktora
() Diğer

EK 2: Denetim Şirketleriyle Yapılan Anket

1. Transfer fiyatlandırması raporlarının hazırlanması talebi müşteriden mi sizden mi gelmektedir?
2. Rapor hazırlığı ile ilgili bilgilerin temini nasıl sağlanmaktadır?
3. Emsal bedel tespitinde en sık kullanılanı transfer fiyatlandırması yöntemi nedir?
4. Müşterileriniz, transfer fiyatlandırması ile ilgili hizmet vermek üzere yeni eleman aldılar mı?
5. Emsal bedel tespitinde kullanılanı veriler nereden temin ediliyor?
6. Müşterilerinizin vergi cennetleri ile ilgili işlemleri var mı?
7. Peşin fiyatlandırma anlaşması müracaatınız var mı?

EK 3: Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum ve örtülü sermayeye ilişkin form

KURUMA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER				
Vergi Kimlik No				
Kurum Sicil No				
Kurum Unvanı				
Faaliyet Kodu				
İrtibat Telefonu ve Faks No				
Vergilendirme Dönemi				
TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER				
	Yurtiçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı- Unvanı	Vergi Kimlik No/T.C. Kimlik No	Yurtdışında Bulunan İlişkili Kişi Adı- Unvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				
II. İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER				
		Alım (YTL)	Satım (YTL)	
VARLIKLAR				
	Hammadde- Yarı Mamul			
	Mamul-Ticari Mallar			
	Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)			
	Kiralamalar			
	Diğer (Belirtiniz)			
HİZMETLER				
	İnşaat-Onarım-Teknik			
	Araştırma ve Geliştirme			
	Komisyon			
	Diğer (Belirtiniz)			
MALİ İŞLEMLER				
	Ödünç Para/Kredi-Faiz			
	Gayri Nakdi Krediler			
	Mevduat/Rapo-Faiz			
	Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)			

	Menkul Kıymetler			
	Sigorta			
	Diğer (Belirtiniz)			
	DİĞER İŞLEMLER			
	İkramiye ve Benzeri Ödemeler			
	Grup İçi Hizmetler			
	Diğer (Belirtiniz)			
	YAPILAN İŞLEMLERİN TOPLAMI			
III. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER				
		Alım (YTL)	Satım (YTL)	
	Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi			
	Maliyet Artı Yöntemi			
	Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi			
	Kâr Bölüşüm Yöntemi			
	İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi			
	Mükellefçe Belirlenen Yöntem			
	Toplam İşlem Tutarı			
IV. KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER				
	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1				
2				
3				
4				
5				
V. ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER				
Aktif Toplamı				
Toplam Borçlar				
Öz Sermaye Tutarı				
Toplam Faiz Giderleri				
Toplam Kur Farkı Giderleri				
Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı				

Kaynak: Maliye Bakanlığı, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No: 2**, Resmi Gazete Sayı: 26855.

EK 4: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor

- GENEL BİLGİLER

- Mükellefin adı, ünvanı
- Bağlı olduğu vergi dairesi ve kimlik numarası
- Adresi
- Faaliyet konusu
- Organizasyon yapısı
- İlişkin kişiler hakkındaki bilgiler (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, vb.)

- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZİNE İLİŞKİN BİLGİLER

- Peşin fiyatlandırma anlaşmasının geçerli olduğu hesap dönemi içinde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mülkiyet ilişkilerindeki değişiklikler, kurumun organizasyon yapısındaki değişiklikler,
- Emsallere uygun fiyat/bedelin tespitinde esas alınan koşulların veya varsayımların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğine ilişkin bilgi,
- İlgili hesap dönemi içinde anlaşmada öngörülen koşullar/kritik varsayımlardan karşılanamayanların neler olduğu ve ilgili koşullar/kritik varsayımların sağlanamamasının nedeni,
- Üstlenilen işlev ve riskler, kullanılan varlıklar, ekonomik şartlar, sözleşme şartları ve yerine getirilen hizmetlerde yıl içinde gerçekleşen önemli maddi değişiklikler,
- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- Anlaşmaya taraf olan kurumların mali yapılarının özeti ve mükellefin mali yapısını etkileyebilecek düzeydeki değişiklikler,
- İlişkili kişiler tarafından anlaşmada yer almayan farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılmaya başlanmış ise bunlara ilişkin bilgi,
- Anlaşmada öngörülen işlemlerin gerçekleşme tarihleri, miktarları ve ilgili işlemde ödemeyi yapan veya ödemeyi alan taraf,
- Anlaşmada belirtilen yöntem ile hesaplanan fiyat ve hesaplama süreci, anlaşmada belirtilen yöntemin ilgili hesap döneminde uygulamasına ilişkin bilgi,
- Anlaşmada, yıllık raporda yer alması tespit edilen diğer hususlar.

- SONUÇ

Kaynak: Maliye Bakanlığı, **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No: 1**, Resmi Gazete Sayı: 26704.

Ek 5: İthal Eşyasına Ait Gümrük Kıymet Bildirimi

İTHAL ESYASINA AIT GÜMRÜK KIYMET BİLDİRİMİ

(Bu Bildirim Daktilo İle Doldurulacaktır.)

1. SATICININ ADI/ÜNVANI VE ADRESİ (Büyük Harfle)	RESMİ KULLANIMA MAHSUS
2. (a) ALICININ ADI/ÜNVANI VE ADRESİ (Büyük Harfle)	
BELGE NO:	
2. (b) BEYANDA BULUNANIN ADI/ÜNVANI VE ADRESİ (Büyük Harfle)	
2. (c) TAAHHÜTNAME Gümrük kıymetinin tespiti ile ilgili olarak beyannameye ekleyeceğim kıymet bildiriminizi imzalamakla beyanname ve eklerinde yer alan bilgi, belge, tutanak ve raporları gerçeğe uygun, doğru ve tam olarak beyan ettiğimi; gümrük idaresince sonradana talep edilecek, esyanın gümrük kıymetinin tespiti ile ilgili, ilave her türlü bilgi, belge, tutanak ve raporları da aynı sorumluluk bilinci içinde vereceğimi, aksi halde gümrük mevzuatı ve genel hükümlere göre cezaya muhatap tutulacağımı kabul ve taahhüt ederim.	3. Teslim Kosulları
IMZA	4. Faturanın Tarih ve Sayısı
	5. Sözleşmenin (kontrat) Tarih ve Sayısı
6. Asagıda 7 ve 9 numaralı kutular kapsamında, ithal eşyasına ilişkin olarak Gümrük İdaresinin daha önce vermiş olduğu kararların tarih ve sayısı	Uygun Yere X İşareti Koyunuz
7. Alıcı ve satıcı arasında MÜNASEBET bulunması hali(*) (a) Alıcı ve satıcı Gümrük Yönetmeliğinin 37/1 -d maddesi kapsamında MÜNASEBET içinde midir? Cevabınız HAYIR ise 8 no.lu kutuya geçiniz. (b) MÜNASEBET ithal eşyasının fiyatını etkiledi mi? (c) (Seçimli cevap) İthal eşyasının satış bedeli Gümrük Yönetmeliğinin 37/1 -f maddesinde belirtilen emsal kıymetlerden herhangi birine yakın mı? Cevabınız EVET ise ayrıntıları belirtiniz.	☐ EVET ☐ HAYIR ☐ EVET ☐ HAYIR ☐ EVET ☐ HAYIR
8. Kısıtlamalar (a) Eşyanın elden çıkarılması veya kullanımı konusunda; i- T.C. kanunları, tüzükleri ve bunların yetkili kıldığı merciler tarafından konulmuş olan, ii- eşyanın tekrar satılabileceği coğrafi bölgeyi sınırlayan, iii- eşyanın kıymetini önemli ölçüde etkilemeyen, KISITLAMALAR dışında baska bir kısıtlama var mı? (b) Satış veya fiyat, kıymeti belirlenmekte olan esya bakımından, kıymeti belirlenemez mahiyette herhangi bir kısıtlama, koşul veya edim konusu mu? Cevabınız EVET ise, söz konusu kısıtlama, koşul veya edim hakkında ayrıntılı bilgi veriniz. Eğer koşul veya edimin değeri belirlenebilir ise, miktarı 11(b) kutusuna yazınız.	☐ EVET ☐ HAYIR ☐ EVET ☐ HAYIR
9. (a) Kıymeti belirlenecek eşyanın satış koşulu olarak, alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödenmesi gereken, gerçekten ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş ROYALTI ve LİSANS ÜCRETİ var mı? (b) İthal eşyasının tekrar satışı veya diğer herhangi bir şekilde elden çıkarılması veya kullanılması karşılığında sağlanan hasılatın bir bölümünün, doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya intikal eden kısmı var mı? Cevabınız EVET ise (her iki soru için geçerli) koşulları, varsa miktarını 15 ve 16 no.lu kutulara yazınız.	☐ EVET ☐ HAYIR ☐ EVET ☐ HAYIR
(*) 7 no.lu kutu için açıklayıcı not. Alıcı ile satıcı arasında MÜNASEBETİN varlığı yalnızca aşağıdaki durumlarda kabul edilir; a) birbirlerinin memuru veya idarecileri olmaları; b) birbirlerinin yasal ortakları olmaları; c) işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları; d) her iki firmanın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait veya bu kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması; e) birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi; f) her ikisinin de doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi; g) her ikisinin birlikte bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi veya h) aynı ailenin üyeleri olmaları. Tek, acenta, tek distribütör veya tek bayi olarak birbirleriyle ilişki içinde bulunan kişilerin yukarıdaki kısıtlara uymaları durumunda, münasebet içinde oldukları kabul edilir. Fiyat, münasebetten etkilenmemiş ise satış bedelinin reddi gerekmez. Münasebet hangi esya ile ilgili ise, ek bir yazı ile bildiriniz.	10. (a) Bildirime ek sayfa sayısı
	(b) Yer : Tarih : İmza :

RESMİ KULLANIMA MAHSUS			Esya No	Esya No	Esya No
		GTIP			
A. Kıymet Hesabının Temel Unsuru	11. (a) Döviz cinsine göre faturada yer alan net SATIS FİYATI (gümrük kıymetinin tespiti anında gerçekte ödenen veya ödenecek fiyat) (b) Dolaylı Ödemeler (BKZ. 8 (b)) (Döviz Kuru:)				
12. TOPLAMA (A) (TL Olarak)					
B. İLAVELER Yukarıda (A) ya ilave edilmemiş TL cinsinden maliyet unsurları (*)	13. Alıcı tarafından üstlenilen giderler (a) Satınalma komisyonları dışındaki komisyonlar (b) Tellaliye (c) Kap ve Ambalaj Bedeli				
	14. İthal esyasının üretiminde ve ihraç amacıyla satışında kullanılmak üzere alıcı tarafından doğrudan veya dolaylı olarak bedelsiz veya düşük bedelle sağlanan gerçekte ödenen veya ödenecek fiyata dahil edilmemiş olan aşağıda sayılan mal ve hizmetlerin kıymetlerinden verilecek uygun miktardaki pay. (a) İthal esyasına katılan malzeme, aksam, parça ve benzerleri (b) İthal esyasının üretimi sırasında kullanılan araç, gereç, kalıp ve benzeri aletler (c) İthal esyasının üretimi sırasında tüketilen maddeler (d) İthal esyasının üretimi için gereken ve ithal ülkesi dışında ifa edilen mühendislik, geliştirme, sanat ve çizim çalışmaları, plan ve taslak hazırlama hizmetleri				
	15. Royalti ve lisans ücretleri (Bkz. (a))				
	16. İthal esyasının tekrar satışı ve diğer herhangi bir şekilde elden çıkarılması karşılığında sağlanan hasılatın bir bölümünün doğrudan veya dolaylı olarak satıcıya mülkal ettirilen kısmı (Bkz. 9(b))				
	17. İthal esyasının giriş liman veya mahalline kadar yapılan (a) Nakliye giderleri (b) Sigorta giderleri				
18. TOPLAM (B)					
C. İNDİRİMLER Yukarıda (A) ya ilave edilmiş ancak gerçekte ödenen veya ödenecek fiyattan ayırdedilebilmesi ve tevsiki koşuluyla TL cinsinden maliyet unsurları(*)	19. Varsa ithal esyası için giriş mahallinden sonra yapılan nakliye giderleri 20. Varsa ithal esyası için ithalattan sonra yapılan inşa, kurma, montaj, teknik yardıma ilişkin giderler 21. Varsa diğer ödemeler (Niteligini belirtiniz) 22. Eşyanın ithali veya satış nedeniyle Türkiye'de ödenecek gümrük vergileri ile diğer vergi, harç ve fonlar 23. TOPLAM (C)				
24. BEYAN EDİLECEK KIYMET (A+B-C)					

(*) Söz konusu maliyet unsurları döviz cinsinden ödenmiş veya ödenecek ise, 11 no.lu kutuda belirtilen kur üzerinden, her bir esya için TL'ye çevirmek suretiyle beyan ediniz.

Ek 6: 12.01.2010 İtibariyle Yürürlükte Olan Çifte Vergilendirme Anlaşmaları

	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarihi	Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih - No	Yürürlük Tarihi	Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih	
1)	Avusturya	03/11/1970	01.08.1973 - 14612	24/09/1973	01/01/1974	
2)	Norveç	16/12/1971	21.12.1975 - 15445	30/01/1976	01/01/1977	
3)	Güney Kore	24/12/1983	02.10.1985 - 18886	25/03/1986	01/01/1987	
4)	Ürdün	06/06/1985	15.07.1986 - 19165	03/12/1986	01/01/1987	
5)	S.Arabistan	11/01/1989	02.07.1990 - 20566	09/08/1990	01.01.1987	(1)
6)	Tunus	02/10/1986	30.09.1987 - 19590	28/12/1987	01/01/1988	
7)	Romanya	01/07/1986	21.08.1988 - 19906	15/09/1988	01/01/1989	
8)	Hollanda	27/03/1986	22.08.1988 - 19907	30/09/1988	01/01/1989	
9)	Pakistan	14/11/1985	26.08.1988 - 19911	08/08/1988	01/01/1989	
10)	İngiltere	19/02/1986	19.10.1988 - 19964	26/10/1988	01/01/1989	
11)	Finlandiya	09/05/1986	30.11.1988 - 20005	30/12/1988	01/01/1989	
12)	K.K.T.C.	22/12/1987	26.12.1988 - 20031	30/12/1988	01.01.1989	(2)
13)	Fransa	18/02/1987	10.04.1989 - 20135	01/07/1989	01/01/1990	
14)	Almanya	16/04/1985	09.07.1986 - 19159	31/12/1989	01.01.1990	(3)
15)	İsveç	21/01/1988	30.09.1990 - 20651	18/11/1990	01/01/1991	
16)	Belçika	02/06/1987	15.09.1991 - 20992	08/10/1991	01.01.1992	(4)
17)	Danimarka	30/05/1991	23.05.1993 - 21589	20/06/1993	01/01/1991	
18)	İtalya	27/07/1990	09.09.1993 - 21693	01/12/1993	01/01/1994	
19)	Japonya	08/03/1993	13.11.1994 - 22110	28/12/1994	01/01/1995	
20)	B.A.E.	29/01/1993	27.12.1994 - 22154	26/12/1994	01.01.1995	(5)
21)	Macaristan	10/03/1993	25.12.1994 - 22152	09/11/1995	01/01/1993	
22)	Kazakistan	15/08/1995	08.11.1996 - 22811	18/11/1996	01/01/1997	
23)	Makedonya	16/06/1995	07.10.1996 - 22780	28/11/1996	01/01/1997	

24)	Arnavutluk	04/04/1994	05.10.1996 - 22778	26/12/1996	01/01/1997	
25)	Cezayir	02/08/1994	30.12.1996 - 22863	30/12/1996	01/01/1997	
26)	Moğolistan	12/09/1995	30.12.1996 - 22863	30/12/1996	01/01/1997	
27)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 - 22863	30/12/1996	01.01.1994	
28)	Malezya	27/09/1994	30.12.1996 - 22863	31/12/1996	01.01.1997	
29)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863	31/12/1996	01.01.1997	
30)	Ç.H.C.	23/05/1995	30.12.1996 - 22863	20/01/1997	01/01/1998	
31)	Polonya	03/11/1993	30.12.1996 - 22863	01/04/1997	01/01/1998	
32)	Türkmenistan	17/08/1995	13.06.1997 - 23018	24/06/1997	01.01.1998	(6)
33)	Azerbaycan	09/02/1994	27.06.1997 - 23032	01/09/1997	01/01/1998	
34)	Bulgaristan	07/07/1994	15.09.1997 - 23111	17/09/1997	01/01/1998	
35)	Özbekistan	08/05/1996	07.09.1997 - 23103	30/09/1997	01/01/1997	
36)	A.B.D.	26/03/1996	31.12.1997 - 23217	19/12/1997	01/01/1998	
37)	Beyaz Rusya	24/07/1996	22.04.1998 - 23321	29/04/1998	01/01/1999	
38)	Ukrayna	27/11/1996	22.04.1998 - 23321	29/04/1998	01/01/1999	
39)	İsrail	14/03/1996	24.05.1998 - 23351	27/05/1998	01/01/1999	
40)	Slovakya	02/04/1997	03.10.1999 - 23835	02/12/1999	01/01/2000	
41)	Kuveyt	06/10/1997	28.11.1999 - 23890	13/12/1999	01/01/1997	
42)	Rusya	15/12/1997	17.12.1999 - 23909	31/12/1999	01/01/2000	
43)	Endonezya	25/02/1997	15.02.2000 - 23965	06/03/2000	01/01/2001	
44)	Litvanya	24/11/1998	10.05.2000 - 24045	17/05/2000	01/01/2001	
45)	Hırvatistan	22/09/1997	10.05.2000 - 24045	18/05/2000	01/01/2001	
46)	Moldova	25/06/1998	25.07.2000 - 24120	28/07/2000	01/01/2001	
47)	Singapur	09/07/1999	18.07.2001 - 24466	27/08/2001	01/01/2002	
48)	Kırgızistan	01/07/1999	12.12.2001 - 24611	20/12/2001	01/01/2002	
49)	Tacikistan	06/05/1996	24.12.2001 - 24620	26/12/2001	01/01/2002	
50)	Sudan	26/08/2001	17.09.2003 - 25232	31/01/2005	01/01/2006	
51)	Çek Cumh.	12/11/1999	15.12.2003 -	16/12/2003	01/01/2004	

			25317			
52)	İspanya	05/07/2002	18.12.2003 - 25320	18/12/2003	01/01/2004	
53)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 - 25317	23.12.2003	01.01.2004	
54)	Letonya	03/06/1999	22.12.2003 - 25324	23/12/2003	01/01/2004	
55)	Slovenya	19/04/2001	23.12.2003 - 25325	23/12/2003	01/01/2004	
56)	Yunanistan	02/12/2003	02.03.2004 - 25390	05/03/2004	01/01/2005	
57)	Suriye	06/01/2004	28.06.2004 - 25506	21/08/2004	01/01/2005	
58)	Tayland	11/04/2002	08.01.2005 - 25694	13/01/2005	01/01/2006	
59)	Lüksemburg	09/06/2003	08.01.2005 - 25694	18/01/2005	01/01/2006	
60)	Estonya	25/08/2003	04.07.2004 - 25512	21/02/2005	01/01/2006	
61)	İran	17/06/2002	09.10.2003 - 25254	27/02/2005	01/01/2006	
62)	Fas	07/04/2004	22.06.2005 - 25853	18/07/2006	01/01/2007	
63)	Lübnan	12/05/2004	17.08.2006 - 26262	21/08/2006	01/01/2007	
64)	Güney Afrika Cumhuriyeti	03/03/2005	20.11.2006 - 26352	06/12/2006	01/01/2007	
65)	Portekiz	11/05/2005	15.12.2006 - 26377	18/12/2006	01/01/2007	
66)	Sırbistan-Karadağ	12/10/2005	08/08/2007 – 26607	10/08/2007	01/01/2008	
67)	Etiyopya	02/03/2005	09/08/2007 – 26608	14/08/2007	01/01/2008	
68)	Bahreyn	14/11/2005	21/08/2007 – 26620	02/09/2007	01/01/2008	
69)	Katar	25/12/2001	05/02/2008 – 26778	11/02/2008	01/01/2009	
70)	Bosna Hersek	16/02/2005	08.04.2007 - 26487	18.09.2008	01.01.2009	
71)	S. Arabistan	09/11/2007	03.02.2009 - 27130(M)	01/04/2009	01/01/2010	

(1) Anlaşma yalnızca Akit Devletlerin hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergilere uygulanacaktır.

(2) Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 nci maddesinin 3 üncü fıkrasının (c) bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.

(3) Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

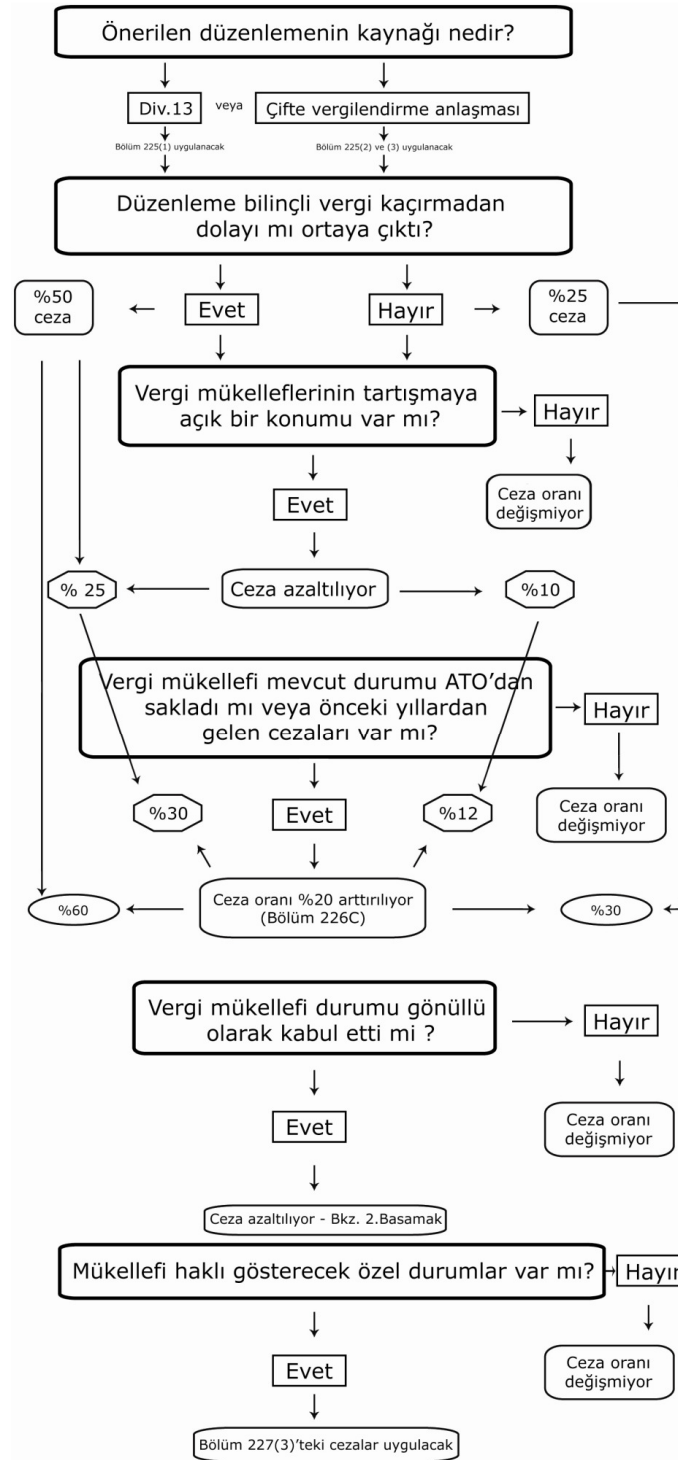
(4) Anlaşma uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden sağlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.

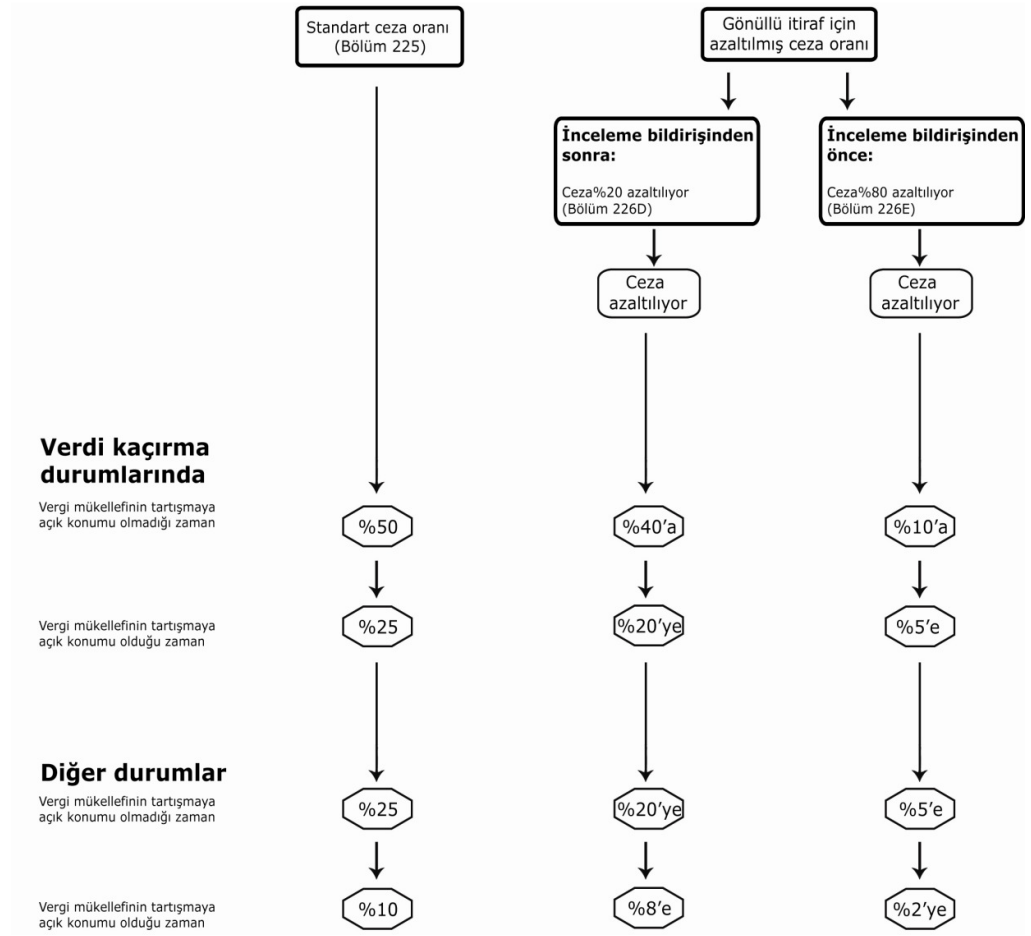
(5) Anlaşma hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

(6) Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

Kaynak: Gelirler İdaresi Başkanlığı, “Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları,” (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>, 20 Ocak 2010.

Ek 7: Avustralya'da transfer fiyatlandırması cezaları uygulaması





Kaynak: Australian Government, Australian Taxation Office, "Income Tax: international transfer pricing – penalty tax guidelines," *Taxation Ruling TR98/16*, <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?locid='TXR/TR9816/NAT/ATO'&PIT=20040623000001>, (16 Ekim 2008).

Ek 8: İrlanda'da Cezalar

Kusur tipi	Vergiye yönelik net ceza	Aşağıdakilerin bulunduğu durumlarda verginin azaltılması sonrasındaki net ceza		
		Sadece ortaklıklar	Bilgi paylaşımı sınırlı olan ortaklıklar	Bilgi paylaşımı sınırsız olan ortaklıklar
Kasıtlı hata	%100	%75	%50	%10
Ağır ihmal	%40	%30	%20	%5
Eksik bilgi	%20	%15	%10	%3

Kaynak: Pricewaterhousecoopers, *International Transfer Pricing 2006*, s.372.

Ek 9: Fonksiyonel Analiz Örneği

(1) Üretim

(a) Mal alımı

1. Hangi mallar alınıyor?
2. Kimlerden alınıyor?
3. İlişkili şirketlerle satın alma işlemi yapıldı mı?
4. Ham maddeler nereden ve nasıl alındı?
5. Alım işlemlerini kim yapıyor?
6. Alımların zaman çizelgesi/tarifesini kim planlıyor?
7. Alımlarla ilgili anlaşmaların görüşmelerini kim yapıyor?
8. Satıcının kalitesini kim onaylıyor?
9. Alımlarla ilgili kararların ana ofis tarafından onaylanmaları gerekiyor mu?
10. Onaylanması gereken şeyler neler?
11. Konsinye mal alımı var mı?
12. Şirketin önemli riskleri neler?

(b) Mal Stoku

1. Mal stoklarının yeri neresi?
2. Stokların düzeyini kim kontrol ediyor?
3. Stok düzeyleri nasıl kontrol ediliyor? İlgili bilgisayar sistemi var mı?
4. Konsinye mal alımı var mı?
5. Elde kaç günlük stok var?
6. Şirketin fazla stok tutmak zorunda kaldığı bir durum oldu mu? Kullanılamaz hale gelmiş stoklarla kim ilgileniyor?
7. Şirketin önemli riskleri neler?

(c) Üretim Teçhizatı

1. Alım bütçesini kim belirliyor?
2. Alımla ilgili görüşmeleri kim yapıyor?
3. Fabrikadan kim sorumlu?
4. Ana teçhizat için kimin harcama otoritesi var?
5. Fabrikanın teknik özelliklerini kim belirliyor?
6. Üretim teçhizatı kimden alınıyor?
7. İlişkili şirketlerle yapılan satın alma işlemi var mı?
8. Kullanılan ekipman üzerinde ketumluk var mı? Ekipman üzerinde değişiklik yapılabilir mi?
9. Hangi türde kararlar ana ofisin onayını gerektiriyor?
10. Gereken onaylar neler?

(d) Üretim Tarifesi

1. Üretim tarifesi kararlarından kim sorumlu? Kararlar üzerinde hangi faktörlerin etkisi oluyor? Kararlar ne zaman veriliyor?
2. Kullanılan bir bilgisayar sistemi var mı?
3. Hangi kararlar için ana ofisin onayı gerekiyor?
4. Gereken onaylar neler?
5. Şirketin önemli riskleri neler?
6. Şirketin dağıtımıcısı ürettiği ürünleri daima alıyor mu?

(e) İmalat ve İşleme Mühendisliği

1. Üretilen ürünler neler?
2. Ürünlerin dizaynını yapan kim? Teknolojinin sahibi kim?
3. İmalat işlemi nasıl oluyor?
4. Orijinal işlemi oluşturan kim? Yapılan geliştirmeler var mı?
5. Grup içindeki ilişkili şirketler arasındaki verimliliği ölçmenin bir yolu var mı?
6. Hiç üretim için bağımsız bir tarafın kullanıldığı oldu mu?

(f) Paketleme ve Etiketleme

1. Ne tür paketleme ve etiketleme yapılıyor? Nerede yapılıyor?
2. Paketleme ve etiketleme ile ilgili kararları kim veriyor? Bu tür konularda şirketinizin kendi kendini yönetme (özerklik/otonomi) durumu var mı?

(g) Kalite Kontrol

1. Kalite kontrol nasıl şekilleniyor?
2. Bitmiş ürünlerin kalite kontrol standardını ve prosedürünü kim belirliyor?
3. Kalite kontrolü kim yapıyor? Masraflarını kim karşılıyor?
4. Kalite kontrol için gerekli ekipman ve teknikleri kim sağlıyor?
5. Kalite kontrolü geçemeyip de kaybedilen ürünün miktarı nedir?
6. Şirketin önemli riskleri nelerdir?
7. Hangi kararların ana ofis tarafından onaylanması gerekmektedir?
8. Gereken onaylar nelerdir?

(h) Ürünlerin Nakliyatı

1. Gelen ve giden ürünlerin nakliye ücretlerini kim ödüyor?
2. Ürünlerin nakliyatını kim düzenliyor?
3. Ürünlerin nakliyatını kim yapıyor? Nereye yapıyor? Nasıl yapıyor?
4. Nakliyatçıların seçilmesinden kim sorumlu?
5. Nakliyatların son teslim tarihinden kim sorumlu?
6. Şirketin önemli riskleri neler?
7. Hangi kararların ana ofisin onayını alması gerekiyor?
8. Gereken onaylar neler?

(2) Araştırma ve Geliştirme

- (a) Ne tür araştırma ve geliştirme faaliyetleri yapılıyor?
- (b) İlişkili şirketler tarafından sizin adınıza yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetleri var mı?
- (c) Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinizi gerçekleştirmeleri için bağımsız taraflarla çalışıyor musunuz?
- (d) Ürünler nerede dizayn ediliyor?
- (e) Dağıtıcılar üretim, ürün dizaynı veya ürün değişiklikleriyle ilgili katkıda bulunuyorlar mı?
- (f) Endüstride patentlerin oluşturulması ne kadar önemli?
- (g) Rakiplerinizin taklit edemeyeceği, emsalsiz (benzersiz) ürün patentleriniz var mı?

- (h) Pazar payınızın artmasında size avantaj sağlayacak, masraflarınızı azaltacak veya ürünlerinizin rakiplerinizinkinden farklı olmasını sağlayacak patentlenmemiş know-how'ınız var mı? Varsa nedir?
- (i) Hangi kararlar ana ofisin onayını gerektiriyor?
- (j) Gereken onaylar neler?
- (k) Bütçeyi ne biçimlendiriyor?
- (l) İlişkili şirketler veya bağımsız taraflar ile aranızda lisans anlaşmaları var mı?
- (m) Maliyet paylaşma anlaşmanız var mı? Varsa ayrıntıları nelerdir?

(3) Pazarlama

(a) Stratejik

1. Pazarlamayı kendiniz mi yapıyorsunuz?
2. Pazar anketleri yapılıyor mu? Pazar taleplerini kontrol ediyor musunuz?
3. Hangi kararlar ana ofisin onayını gerektiriyor?
4. Gereken onaylar neler?
5. Rakipleriniz kimler?
6. Yabancı pazarlardaki talepleri kim değerlendiriyor?
7. Ürünlerinize olan taleplerle ilgili riskler neler?
8. Pazarlama bütçesini kim biçimlendiriyor?
9. Dağıtımınız daima üreticinizin ürettiği malları alıyor mu?
10. Üreticiniz hiçbir siparişinizi reddetti mi?
11. İlişkili taraflar sizin adınıza pazarlama işlemleri yapıyorlar mı?
12. Bağımsız dağıtıcılar kullanılıyor mu?
13. Bağımsız dağıtıcıları kim seçiyor, yetkilendiriyor ve kontrol ediyor?

(b) Reklam, fuarlar, vs.

1. Ne tür pazarlama yapıyorsunuz?
2. Ne tür reklamcılık yapıyorsunuz? Masrafları kim karşılıyor?
3. Fuarlara katılıyor musunuz? Katılıyorsanız organizasyonu kim yapıyor ve masrafları kim karşılıyor?
4. Dağıtıcılara numuneler veriliyor mu? Veriliyorsa masrafları kim karşılıyor?
5. Ürün broşürlerini, muhteviyatları, vs. kim üretiyor?
6. Pazarlama ile ilgili aldığınız yardımlar neler?
7. Hangi kararların ana ofis tarafından onaylanması gerekiyor?
8. Gereken onaylar neler?

(4) Satışlar ve Dağıtım

(a) Satışlar

1. Satışlar nasıl yapılıyor? İlgili kişiler ve taraflar kimler?
2. Müşterilere kim fatura kesiyor?
3. Size kim fatura kesiyor?
4. Projeleri tasarlayan ve hedefleri belirleyen kim?
5. Satış emirleri nerede alınıyor?
6. Satış hedeflerine ulaşılmasından kim sorumlu?
7. Satış kontratlarıyla ilgili görüşmeleri kim yapıyor?

8. Dağıtıcınız her zaman üreticinizin ürettiklerini alıyor mu?
9. İlişkili şirketlere ne kadar satış yapıyor?
10. Sadece bitmiş ürünler mi buradan naklediliyor?
11. Rakipleriniz kimler?
12. Ürünlerinize olan taleple ilgili riskler neler?
13. Hangi kararların ana ofis tarafından onaylanması gerekiyor?
14. Gereken onaylar neler?
15. Ürünler ihraç ediliyor mu? Ediliyorsa ihracattan kim sorumlu?
16. Yabancı ülkelere ürün satma konusundaki riskler neler?

(b) Kalite Kontrol

1. Kalite kontrol nasıl şekilleniyor?
2. Bitmiş ürünlerin kalite kontrol standardını ve prosedürünü kim belirliyor?
3. Kalite kontrolü kim yapıyor? Masraflarını kim karşılıyor?
4. Kalite kontrol için gerekli ekipman ve teknikleri kim sağlıyor?
5. Kalite kontrolü geçemeyip de kaybedilen ürünün miktarı nedir?
6. Şirketin önemli riskleri nelerdir?
7. Hangi kararların ana ofis tarafından onaylanması gerekmektedir?
8. Gereken onaylar nelerdir?

(c) Nakliye

1. Gelen ve giden ürünlerin nakliye ücretlerini kim ödüyor?
2. Ürünlerin nakliyatını kim düzenliyor?
3. Ürünlerin nakliyatını kim yapıyor? Nereye yapıyor? Nasıl yapıyor?
4. Nakliyatçıların seçilmesinden kim sorumlu?
5. Nakliyatların son teslim tarihinden kim sorumlu?
6. Şirketin önemli riskleri neler?
7. Hangi kararların ana ofisin onayını alması gerekiyor?
8. Gereken onaylar neler?

(d) Stok

1. Ürünleri teslim alıp stok tutuyor musunuz?
2. Mal stoklarının yeri neresi?
3. Stokların düzeyini kim kontrol ediyor?
4. Stok düzeyleri nasıl kontrol ediliyor? İlgili bilgisayar sistemi var mı?
5. Konsinye mal alımı var mı?
6. Elde kaç günlük stok var?
7. Şirketin fazla stok tutmak zorunda kaldığı bir durum oldu mu? Kullanılamaz hale gelmiş stoklarla kim ilgileniyor?
8. Şirketin önemli riskleri neler?

(e) Kurulum ve Satış Sonrası Hizmetler

1. Ürünlerinizin kurulumunu siz mi yapıyorsunuz?
2. Satış sonrası hizmet sunuyor musunuz? Evetse hizmeti tarif ediniz.
3. Ürün tamirleri bir şirket tarafından yapılıyor mu? Masrafları kim karşılıyor?
4. Kurulum ve satış sonrası hizmetlerin masraflarını kim karşılıyor?
5. Ürünler için garanti sunuyor musunuz?

6. Garanti masraflarını kim karşılıyor?

(5) İdare/Yönetim ve Diğer Hizmetler

(a) Genel İdare (general administration)

1. Tam bir idare fonksiyonu var mı?
2. Sizin veya ilişkili şirketlerinizin sürdürdüğü idari faaliyetler var mı?
3. Hangi kararlar ana ofisin onayını gerektiriyor?
4. Gereken onaylar neler?
5. İşletme politikanızdan kim sorumlu?

(b) Fiyat Politikası

1. Ürünlerin nasıl fiyatlandırılacağını kim belirliyor?
2. Farklı ürün ve hizmetler için olan fiyat politikası nedir?
3. Şirketin önemli riskleri nelerdir?
4. Hangi kararlar ana ofisin onayını gerektiriyor?
5. Gereken onaylar neler?

(c) Muhasebe

1. Ne tür muhasebe fonksiyonları yapılıyor? Kim tarafından?
2. Finansal raporlar nerede hazırlanıyor?
3. Hangi kararlar ana ofisin onayını gerektiriyor?
4. Gereken onaylar neler?
5. Sabit bir banka hesabı var mı? Hangi amaç için?
6. Çek imzalamaya yetkisi olanlar kimlerdir? Bu otoritenin limitleri neler?
7. Müşterilere yapılan satışlar konusunda kredi riskiniz var mı?
8. Ürünlerinizle ilgili mali sorumluluk sigortasının ödemelerini kim yapıyor?
9. Diğer sigortaları kim düzenliyor ve ödemelerini kim yapıyor?

(d) Yasal

1. Yasal konulardan kim sorumlu?
2. Hangi kararların ana ofis tarafından onaylanması gerekiyor?
3. Gereken onaylar neler?

(e) Bilgisayar İşlemleri

1. Bilgisayar işlemleri burada mı yapılıyor? Hayırsa, kim tarafından yapılıyor?
2. Software'i kim oluşturdu ve karşılığında bir ücret alındı mı?
3. Donanımlar için harcama otoritesi kim?
4. Hangi kararların ana ofis tarafından onaylanması gerekiyor?
5. Gereken onaylar neler?

(f) Finans/Borçlar/Krediler

1. Şirket içi borçlar veya uzun dönemli alacaklar var mı? Varsa bunlara faiz işleniyor mu?
2. Ticari kredi koşulları var mı?
3. Kredi süreleri geçerse faiz ödeniyor veya alınıyor mu?
4. Borç alma gerekliliklerinden kim sorumlu?
5. Ana riskler neler?
6. Hangi kararlar ana ofisin onayını gerektiriyor?

7. Gereken onaylar neler?

(g) Personel

1. Yurtdışındaki ilişkili şirketlerinizden kurumunuzda görevlendirmiş olduğunuz personel var mı? Şirketinizdeki pozisyonları neler?
2. Çalışanlarınız için ne tür eğitim programlarınız var?
3. Eğitim ne kadar sürüyor?
4. İşbaşı eğitiminiz var mı?
5. İdareyle ilgili eğitim nerede yapılıyor?
6. Personelin dönüş hızı nedir?
7. Bütün çalışanlar sizin maaş bordronuzda mı?
8. Personel alımından kim sorumlu?
9. Hangi kararlar için ana ofisin onayının alınması gerekiyor?
10. Gereken onaylar neler?

(h) Mülk kullanımı/Leasing (kiralama)

1. Mülk ilişkili şirketlerin mi veya onlardan kiralanıyor mu?
2. İlişkili şirketlerinize mülk kiraya veriyor musunuz?
3. Bu işlemlerden kim sorumlu?

(6) İdari/Yönetimsel

- (a) Genel müdür dışında ana şirkete rapor veren var mı?
- (b) Devlet daireleriyle ilgilenmekten kim sorumlu?
- (c) Şirketinizin idari prosedürleri nelerdir?
- (d) Ana şirket daha farklı prosedürler kullanmanızı talep etti mi?
- (e) Üretim alanının seçimi nasıl yapılıyor?
- (f) Şirketler grubunuz ile ilgili kararlarda kimin sözü geçiyor?
- (g) Ana ofisin onayını gerektiren kararlar neler?
- (h) Gereken onaylar neler?

RİSK ANALİZİ

(1) Pazar riski

1. Pazar riskleri nelerdir?
2. Riskler sizin sorumluluğunuzda mı?
3. Pazar riskleri ne kadar anlamlı/önemli?

(2) Pazar riski

1. Değerini kaybetmiş stoklarınız var mı?
2. Değerini düşen stokların zararının sorumluluğu kimde?
3. Tamamlanmış ürünlere dair garanti sunuyor musunuz?
4. Garanti kapsamındaki tamir/geri verme masraflarını kim karşılıyor?

(3) Kredi ve Şüpheli Alacak

1. Aldığınız ve verdiğiniz krediler neler?
2. Şüpheli alacakların karşılanması sizin sorumluluğunuzda mı?
3. Bu anlamlı/önemli bir risk mi?

(4) Döviz Riski

1. Döviz riskine girebilecek bir konumda mısınız?
2. Bu riskin anlam/önem derecesi nedir?

ÖZGEÇMİŞ

İstanbul'da 1955 yılında doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini İstanbul'da tamamladı. 1978 senesinde İ.İ.T.İ. Akademisi İşletme Bölümünü bitirdi. 1979 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'nde yüksek lisansa başladı, 1981 yılında iyi derece ile mezun oldu. Prof.Dr.Orhan Aldıkaçtı'nın bir şirketinde başlayan muhasebecilik görevini daha sonra serbest olarak sürdürdü. 1993 yılında sınavla Yeminli Mali Müşavir unvanını aldı. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu ve Kadir Has Üniversitesi'nde Öğretim Görevlisi olarak çalıştı. Halen TESMER ve İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın eğitim kadrosunda görev yapan Leyla Kıyat, meslektaşı ile evli olup, bir çocuk annesidir.