

T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ

TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASININ
TÜRKİYE VE OECD MEVZUATI AÇISINDAN
KARŞILAŞTIRILMASI

Yüksek Lisans Tezi

NURULLAH YÜKSEL

İSTANBUL,2018

T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ULUSLARARASI İLİŞKİLER
KÜRESEL SİYASET VE ULUSLARARASI İLİŞKİLER YÜKSEK LİSANS
PROGRAMI

TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASININ
TÜRKİYE VE OECD MEVZUATI AÇISINDAN
KARŞILAŞTIRILMASI

Yüksek Lisans Tezi

NURULLAH YÜKSEL

Tez Danışmanı: Dr. Abdülkadir ŞAHİN

İSTANBUL,2018

T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KÜRESEL SİYASET VE ULUSLARARASI İLİŞKİLER PROGRAMI

Tezin Adı: Transfer Fiyatlandırması Uygulamasının Türkiye ve OECD Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması.

Öğrencinin Adı Soyadı: Nurullah Yüksel

Tez Savunma Tarihi: .../.../2018

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğu Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından onaylanmıştır.

.....
Enstitü Müdürü

İmza

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğunu onaylarım.

.....
Program Koordinatörü

İmza

Bu Tez tarafımızca okunmuş, nitelik ve içerik açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak yeterli görülmüş ve kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmzalar

Tez Danışmanı

.....

.....

Ek Danışman

.....

.....

Üye

.....

.....

Üye

.....

.....

TEŐEKKÖR

Çalışmam boyunca desteklerini esirgemeyen, deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Dr. Abdölkadir ŞAHİN 'e, yüksek lisans eğitimim süresince bilgi ve tecrübeleriyle bize farklı bir bakış açısı kazandıran hocam Doç. Dr. Burak KÖNTAY 'a, Bahçesehir Üniversitesi Bursa Kampüsünde bizlerden yardımını ve güler yüzünü esirgemeyen hocam Prof. Dr. İsmail TATLIOĞLU 'na, hayatımda ve tezimin her aşamasında destekçim biricik eşim Gizem YÖKSEL ' e teşekkürü borç bilirim.

Nurullah YÖKSEL

BURSA,2018

ÖZET

TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASININ TÜRKİYE VE OECD MEVZUATI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Nurullah Yüksel

Küresel Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Yüksek Lisans Programı
Tez Danışmanı: Dr. Abdülkadir Şahin

Haziran 2018, 94 sayfa.

Ticaretin sınırlarının uluslararası bir boyut aldığı ve çok uluslu şirketlerin dünya ticaretinde önemli paya sahip olduğu günümüzde ülkelerin ticarete ve mali olaylara duyduğu ilgi her geçen gün artmaktadır. Ülkelerin artan bu ilgisinin en önemli kaynağı da vergi gelirleridir. Ülkeler uluslararası alanda gerçekleşen mal ve hizmet alım-satımlarından paylarına düşen vergi hasılatını elde etmek için hem kendi iç düzenlerinde hem de uluslararası boyutlarda düzenlemeler yapmışlardır. Mevzuatımızda transfer fiyatlandırması konusunda Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanun 'unda uluslararası mevzuata paralel olarak ilgili düzenlemeler mevcuttur.

Bu çalışmada transfer fiyatlandırması uygulamasının Türk Vergi Mevzuatı ile uluslararası mevzuat arasındaki uyum ve farklılıkların tespiti için Türk vergi mevzuatı ile OECD transfer fiyatlandırması düzenlemeleri karşılaştırılarak sonuç elde etmek amaçlanmıştır.

Bu kapsamda transfer fiyatlandırması uygulamasının tanımı, çıkış nedenleri, şirketler tarafından hangi amaçlarla tercih edildiği, tarihi gelişim süreci üzerinde durulmuştur. Türk vergi mevzuatında ki transfer fiyatlandırması hakkında eski ve yeni yasal düzenlemeler ve farkları, transfer fiyatlandırması kapsamında mevzuatımızda yer alan temel ilkeler, transfer fiyatlandırmasının kapsamındaki mükellefler, bu mükelleflerin kapsam dahilinde uyulması gereken yükümlülükler, transfer fiyatlandırması yöntemleri genel hatlarıyla sayılmıştır.

Birçok ülkeye rehberlik eden OECD transfer fiyatlandırması mevzuatı, ülkemiz mevzuatı ile olan benzerlikleri ve farklılıkları konusunda ayrıma varmak için genel hatlarıyla açıklanmış. Büyük oranla OECD mevzuatı ışığında düzenlenen, transfer fiyatlandırması kapsamındaki vergi mevzuatımız bir uygulama örneği ile daha anlaşılır kılınmaya çalışılmış. Sonuç bölümünde transfer fiyatlandırması uygulaması kapsamında Türk vergi mevzuatı ile uluslararası mevzuatının uyumlu olup olmadığını göstermek için OECD mevzuatında ve Türk vergi mevzuatında yer alan ve transfer fiyatlandırmasının temelini oluşturan kavramlar ve yöntemlerin benzer ve farklı yönleri ortaya konmuştur.

Anahtar Kelime: Türkiye, OECD, Transfer fiyatlandırması, Vergi, Emsal fiyat

ABSTRACT

COMPARISON OF TRANSFER PRICING THE APPLICATION OF THE LEGISLATION IN TERMS OF TURKEY AND OECD

Nurullah Yüksel

Global Politics and International Relations Program
Thesis Supervisor: Dr. Abdülkadir Şahin

June 2018, 94 pages

Today, when trade borders have an international dimension and multinational companies have a significant share in world trade, the interest of countries in trade and financial events is increasing day by day. Tax revenues are the most important source of this increasing interest of the countries. Countries have regulated both internally and internationally in order to obtain tax revenue, which is the share of goods and services traded internationally. Regarding our transfer pricing, the Corporate Tax Law and the Income Tax Law also have related regulations in line with international legislation.

In this study, it was aimed to compare transfer pricing practices with OECD transfer pricing practices in order to determine the harmony and differences between Turkish Tax Legislation and international legislation.

Within this scope, the definition of transfer pricing application, the reasons for exit by companies, and the historical development process are emphasized. The old and new legal regulations and differences about transfer pricing in Turkish Tax Legislation are outlined in general terms in our legislation under transfer pricing, taxpayers within the scope of transfer pricing, liabilities to be obeyed within scope and transfer pricing methods.

The OECD transfer pricing legislation, which guides many countries, has been outlined in order to distinguish the similarities and differences with our country legislation. It has been tried to make it more clear with an application example of our tax legislation under transfer pricing, largely in the light of OECD legislation. In the conclusion section, similar and different aspects of concepts and methods in OECD legislation and Turkish Tax Legislation have been compared to show whether Turkish tax legislation and international legislation are compatible with transfer pricing practice.

Keywords: Turkey, OECD, Transfer pricing, Tax, Precedent price

İÇİNDEKİLER

TABLOLAR.....	X
ŞEKİLLER.....	XI
KISALTMALAR.....	XII
1.GİRİŞ.....	1
2. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN TEMEL HUSUSLAR.....	4
2.1 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ GENEL ESASLARI.....	4
2.2 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TANIMI.....	5
2.3 TRANSFER FİYATLANDIRMASI OLGUSUNUN GELİŞİM SÜRECİ.....	7
2.4 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TÜRKİYE ‘DEKİ GELİŞİM SÜRECİ.....	9
2.5 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI.....	10
2.5.1 Vergisel Amaçlar.....	10
2.5.2 İç Yönetimsel Amaçlar.....	12
2.5.3 Uluslararası Amaçlar.....	13
2.6 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÜLKE VERGİ TABANINA ETKİSİ.....	14
3. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER.....	15
3.1 YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN 5422 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER.....	15
3.2 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER.....	16
3.3 YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN 5422 SAYILI K.V.K. İLE 5520 SAYILI K.V.K. ‘NUN KARŞILAŞTIRILMASI.....	17
3.4 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KONUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER.....	19
3.5 TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HAKKINDA 1. SERİ NO’LU GENEL TEBLİĞİN ÖNEMİ.....	19
3.6 İLİŞKİLİLİKİ.....	20
3.6.1 Kurumlar Vergisi Mükellefiyetinde İlişkili Kişi.....	20

3.6.1.1 Kurumların kendi ortakları.....	23
3.6.1.2 Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar.....	24
3.6.1.3 Kurumun veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar.....	27
3.6.1.4 Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın Hısımları.....	30
3.6.1.5 Bakanlar kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler.....	30
3.6.2 Gelir Vergisi Mükellefiyetinde İlişkili Kişi.....	30
3.7. EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ.....	32
3.8. KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİ.....	34
3.9 EMSAL FİYATIN TESPİTİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER.....	36
3.9.1 Geleneksel İşlem Yöntemleri.....	37
3.9.1.1 Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi.....	37
3.9.1.2 Maliyet artı yöntemi.....	38
3.9.1.3 Yeniden satış fiyatı yöntemi.....	39
3.9.2 İşleme Dayalı Kar Yöntemleri.....	39
3.9.2.1 Kar bölüşüm yöntemi.....	39
3.9.2.2 İşleme dayalı net kar marjı yöntemi.....	41
3.10 MALİYE BAKANLIĞI İLE ANLAŞMA USULU; PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI.....	41
3.10.1 Ön Değerlendirme.....	43
3.10.2 Analiz.....	43
3.10.3 Anlaşmanın Kabulü veya reddi.....	43
3.10.4 Anlaşmanın Yenilenmesi.....	44
3.10.5 Anlaşmanın Revize Edilmesi.....	45
3.10.6 Anlaşmanın İptali.....	45
3.10.7 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Avantajları ve Dezavantajları.....	46
3.11 BELGELENDİRME.....	47

3.11.1 Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlamak Zorunda Olan Mükellefler.....	47
3.11.2 Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlamak Zorunda Olmayan Mükellefler.....	49
3.12 CEZALAR.....	49
3.13 HAZİNE ZARARI.....	51
3.14 DÜZELTME.....	52
3.14.1 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri.....	52
3.14.2 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri.....	53
3.14.3 Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması.....	54
3.14.4 Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması.....	54
3.15 GRUP İÇİ HİZMETLER.....	55
3.15.1 Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti.....	55
3.15.2 Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespiti.....	56
4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA OECD DÜZENLEMELERİ.....	57
4.1 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ OECD MEVZUATINDAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	57
4.2 EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ.....	59
4.2.1 İç Emsal.....	61
4.2.2 Dış Emsal.....	62
4.2.2.1 Veri tabanları.....	62
4.2.2.2 Gizli emsal.....	63
4.2.2.3 Yabancı kaynaklar.....	63
4.2.3 Emsallere Uygunluk İlkesine Alternatif Yaklaşım; Global Formüllere Dayalı Yaklaşım.....	64
4.3 KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİ.....	66
4.4 OECD TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNYÖNTEMLERİ	68
4.4.1 Geleneksel İşlem Yöntemleri.....	69
4.4.1.1 Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi.....	69

4.4.1.2 Yeniden satış fiyatı yöntemi.....	70
4.4.1.3 Maliyet artı yöntemi.....	71
4.4.2 İşleme Dayalı Kar Yöntemleri.....	72
4.4.2.1 İşleme dayalı net kar marjı yöntemi.....	72
4.4.2.2 Kar bölüşüm yöntemi.....	73
4.5 GRUP İÇİ HİZMETLER.....	74
4.5.1 Grup İçi Hizmetlerin Tanımı.....	74
4.5.2 Grup İçi Hizmetlerde Emsal Bedelin Tespiti.....	75
4.6 TRANSFER FİYATLANDIRIMASINDA UYUŞMAZLIKLARDAN KAÇINMA VE ÇÖZÜME YÖNELİK ÖNERİLER.....	75
4.6.1 Transfer Fiyatlandırması Uyum Uygulamaları.....	76
4.6.1.1 Vergi incelemesi uygulamaları.....	76
4.6.1.2 İspat külfeti.....	77
4.6.1.3 Cezalar.....	78
4.6.2 Karşılıklı Anlaşma Usulleri.....	79
4.6.2.1 Karşılıklı anlaşma usulü.....	79
4.6.2.2 Eşzamanlı vergi incelemeleri.....	79
4.6.2.3 Güvenli sığınak.....	81
4.6.2.4 Peşin fiyatlandırma anlaşmaları.....	82
4.6.2.5 Tahkim.....	83
4.7 BELGELENDİRME.....	84
5. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	87
5.1 GENEL BİLGİLER.....	87
5.2 İLİŞKİLİ KİŞİLER HAKKINDAKİ BİLGİLER.....	88
5.3 İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMİN AYRINTILARINA İLİŞKİN BİLGİLER.....	88
5.4 TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER.....	89
5.5 RAPOR SONUCU.....	90
6.SONUÇ.....	91
KAYNAKÇA.....	95

TABLÖLAR

Tablo 3.1: 5422 sayılı KVK ve 5520 sayılı KVK karşılaştırılması.....	18
Tablo 3.2: Emsal fiyatın tespitinde kullanılan yöntemler.....	37
Tablo 3.3: Peşin fiyatlandırma anlaşmasının avantajları ve dezavantajları.....	46
Tablo 3.4:Yıllık transfer fiyatlandırması raporu düzenlemek zorunda olan mükellefler.....	48
Tablo 3.5: Transfer fiyatlandırması için VUK ‘nda öngörülen cezalar.....	50
Tablo 4.1: Transfer fiyatlandırması hakkında OECD düzenlemeleri.....	58
Tablo 4.2: “Çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberi” ne yapılan eklemeler.....	59
Tablo 4.3: Karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken izlenebilecek genel işleyiş.....	67
Tablo 4.4: OECD transfer fiyatlandırması yöntemleri.....	69
Tablo 5.1 : İlişkili kişi kapsamındaki mükellefler.....	88
Tablo 5.2 : İlişkili kurum satışları (2017 Yılı).....	89
Tablo 5.3 : İlişkisiz kurum satışları (2017 Yılı).....	90

ŞEKİLLER

Sekil 3.1: Kurumların ve ortaklarının ilgili oldukları kişilere ilişkin örnek.....	21
Şekil 3.2: Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlara ilişkin örnek.....	25
Şekil 3.3: Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlara ilişkin örnek.....	26
Şekil 3.4: Kurumların veya ortaklarının idare, sermaye, denetim veya nüfuz altında bulundurma kriterlerine göre ilişkili olabilecek gerçek kişi veya kurumlara ilişkin örnek.....	29
Şekil 3.5: Gelir vergisi mükellefleri için ilişkili kişilere örnek.....	31
Şekil 3.6: İç Emsal.....	33
Şekil 3.7: Dış Emsal.....	34
Şekil 3.8: Hazine zararı aranan olaylarda taraflar.....	52
Şekil 4.1: Karşılaştırılabilirlik analizinde kullanılan emsal türleri.....	61

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
G.İ.B	: Gelir İdaresi Başkanlığı
G.V.K	: Gelir Vergisi Kanunu
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Uluslararası İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu



1.GİRİŞ

Günümüz dünyasının hızla küreselleşmesi sonucu artan emek ve sermaye hareketliliği ve uluslararası alanda doruğa çıkan rekabet ortamı şirketleri ayakta kalabilmek için bir takım yasal yahut gayri yasal uygulamalara itmiştir. Şirketlerin faaliyetleri nedeniyle katlandıkları maliyetler, direk olarak üretimi etkilediğinden ve tespiti zahmetli olduğundan şirketler ilk aşamada bu kalemlerde oynama yapma eğilimine girmezler. Bir diğer maliyet unsuru olan ve tespiti diğer maliyet kalemlerine nazaran daha kolay olan vergi nedeniyle katlandıkları maliyetleri en aza indirmeye çalışırlar. Bu da kanunun izin verdiği ölçüde vergiden kaçınmayla ya da gayri yasal bir uygulama olan vergi kaçırmakla mümkündür.

Uluslararası piyasalarda çok uluslu şirketlerin ticaret hacimlerinin son zamanlarda artması, şirketler arası ticari ve finansal ilişkilerinin eskiye nazaran daha karmaşık bir hal alması, ülkeler arasında vergi uygulamaları alanında birlik olmaması transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımı ve de bu yolla vergi kaçırma imkanını arttırmıştır.

Çok uluslu şirketler transfer fiyatlandırması yolu ile ülke içinde sağladıkları gelirleri diğer ülkelere aktararak, faaliyet gösterdikleri ülkelerin vergi gelirlerini azaltıp kendilerinin vergi sonrası karlarını arttırmırlar. Bahsedildiği gibi ülkeler arası vergi uygulamalarında birlik olmayışı da bu olguya zemin hazırlar. Sayılan nedenlerden ötürü gerek uluslararası gerekse ulusal çapta transfer fiyatlandırması şirketler ve ülkeler için popüler bir konu olma özelliği elde etmiştir.

Uluslararası ticarete paralel olarak hızla artan çok uluslu şirketler ve bu şirketlerin vergi maliyetlerini azaltmak için başvurdukları yollar transfer fiyatlandırması kapsamında yeni bir bakış açısı ihtiyacını doğurmuştur. Kastedilen çok uluslu şirketlerin ilişkili kişilerle kar transferi amacıyla yaptıkları işlemlerin ulus üstü bir standartta oturtulması gerektiği. Tamba bu gereksinime binaen OECD tarafından çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması ile vergi gelirlerini aşındırmasının önüne geçmek için çalışmalar

başlatılmıştır. Kırk yılı aşkın süren çalışmaların sonucunda çoğu ülkenin transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde yol gösterici olarak kabul ettiği, Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) yayınlanmış oldu.

Bu rehber uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketlerin ve ülkelerin vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması konusunda uyması gereken hususları belirtmekte ve ilişkili kişiler arasında gerçekleşen iş ve işlemlerin gerçek bedelinin tespitinde emsal bedel prensibi çerçevesinde uyacakları usul ve yöntemleri sıralar.

Transfer fiyatlandırması uygulaması kapsamında yapılan yasal düzenlemeler, ülkeleri bahsedilen vergi erozyonundan/aşındırılmasından koruyan vergi güvenlik mekanizmalarının başında gelir. Ülkemizde transfer fiyatlandırması ile alakalı ilk düzenleme şimdi yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı KVK ‘nun 17. Maddesinde yer alan örtülü kazanç ait hükümlerdir. Kanun metni transfer fiyatlandırması ile benzerlik gösterse de doğrudan transfer fiyatlandırmasına yönelik bir hükmü bulunmamaktadır. Daha sonra bu kanun gelişen ve değişen uluslararası ticaretten kaynaklanan sorunlar karşısında yetersiz kalmıştır.

Transfer fiyatlandırması mevzuatımızda, 13.06.2006 tarihinde yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesinde sayılan “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” adlı hükümle yer bulmuştur. OECD ‘deki mevzuata paralel olarak düzenlenen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’muzda transfer fiyatlandırması ile alakalı olarak, ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olamayan bedel ve fiyatlardan gerçekleşen alım satımlardan elde edilen kar, kısmen veya tamamen transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hususuna vurgu yapmıştır.

Bu tezin konusu transfer fiyatlandırması uygulamasını ülkemiz ve OECD mevzuatı açısından ortaya sermek, benzerlikleri ve farklılıkları ortaya çıkartmak ve ülkemiz vergi düzenlemelerinin OECD ile uyumsuzluk gösteren yanlarını tespit etmektir.

Çalışmanın ilk bölümünde transfer fiyatlandırması uygulamasının tarihçesi, kişi ve kurumların neden transfer fiyatlandırması uygulamasına başvurdukları, transfer fiyatlandırması ile neyi hedefledikleri, transfer fiyatlandırmasının ülke vergi tabanına etkisi gibi temel konulara değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde transfer fiyatlandırması uygulamasının ülkemiz vergi mevzuatındaki yasal dayanağı belirtilmiş, 5422 sayılı K.V.K. ile 5520 sayılı K.V.K. 'nın transfer fiyatlandırması olgusuna bakışı karşılaştırılmış. Ardından transfer fiyatlandırmasında doğru emsale ulaşmada kullanılan yöntemler sıralanış ve transfer fiyatlandırması ile alakalı vergi mevzuatı irdelenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise OECD tarafından yayımlanan“ Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi ”nde yer alan düzenlemeler kılavuzluğunda, OECD 'nin transfer fiyatlandırması olgusuna bakışı, vergi idareleri ve şirketlerin bu hususta uyması gereken esaslar açıklanmıştır. Uluslararası mevzuat ışığında hazırlanan transfer fiyatlandırmasını kapsayan hükümler rehberliğinde transfer fiyatlandırması uygulama örneği ile konu anlaşılır hale getirilmeye çalışılmış. Transfer fiyatlandırması konusun da bir çok ülkeye rehberlik eden OECD düzenlemeleri ile Ülkemiz Mevzuatındaki temel ve belirleyici kavramlar karşılaştırılarak benzerlikler ve farklılıklar göz önüne serilmiştir.

2. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN TEMEL HUSUSLAR

2.1 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ GENEL ESASLARI

Küreselleşmeyle beraber ülkelerin vergi sistemleri daha önce tanışık olmadıkları kavramlarla karşılaşmaktadır. Ulus üstü şirketler her zaman olduğundan fazla bir şekilde küreselleşmenin getirdiği olanaklardan yararlanarak ülkelerin elde etmeyi planladıkları vergi gelirlerini azaltmakta, kendi şirket gelirlerini maksimize etmekte veya zararlarını minimuma indirmektedirler. Ülkelerin vergi hasılatlarının aşındırılması yöntemlerinden biri transfer fiyatlandırması yoluyla karın, bu kar üzerinde nispeten yüksek oranlarda vergi uygulayan ülkelere düşük oranda vergi uygulayan ülkelere kaydırılmasıdır.

Ulus üstü şirketler birden çok ülkede faaliyet gösterdiklerinden yapmış oldukları mal ve hizmet transferlerinde uyguladıkları fiyatlar, yalnız faaliyetin gerçekleştiği ülkenin değil diğer ülkelerin de milli gelirini yakından ilgilendirmektedir. Uluslararası şirketler bakımından transfer fiyatlandırması, piyasada etkin karar alma olgusunu kolaylaştıran bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, uluslararası bir ticaret hacmine sahip şirket, yüksek vergi oranının olduğu bir ülkedeki ilişkili olduğu şirketine mal satarken yüksek fiyat uygulayarak ya da düşük fiyatla mal alarak bu firmanın vergilendirilebilir kârını önemli ölçüde aşağı çekebilir. Dünya ticaretinin büyük bir bölümünün uluslararası şirketler arasında gerçekleşmesi, transfer fiyatlandırmasının devletler için önemini giderek artırmaktadır (Terzi ve Köse 2016, s.72).

Örnekte de bahsedildiği gibi vergisel açıdan bir transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanımından söz edebilmek için ilişkili şirketler arasında uygulanan fiyatın emsallerden farklı olması gerekir. Diğer bir deyişle bir işletmeden ilişkili bir başka işletmeye emsallere uygunluk göstermeyen kâr veya zarar aktarımının olması gerekir ki transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanılmasından söz edilebilsin (Karabulut 2014, ss.98,99).

Günümüzde ülkeler vergi sistemleri küreselleşen dünyanın getirdiği yeniliklere her zamankinden daha fazla ayak uydurmak zorundadır. Küresel ekonomi, devletlerin bireysel davranışlarını kısıtlamakta, devletlerin sermayelerini vergilendirme

yeteneklerini ellerinden almakta, para ve maliye politikalarını özgürce belirleyebilme imkanları kalmamaktadır. Değişen dünya düzeni ile beraber, kamu mali alanında devletin rolü ve kamu maliyesinin işlevi kendine yeni bir şekil bulmak durumunda kalmıştır.

Transfer fiyatlandırması uygulaması, ilişkili kişiler arasında meydana gelen ticari işlemlerde tarafların karlılığını ve ülkelerin bu kar üzerinden tahsil edecekleri vergiyi belirleyen bir etkidir. Bu nedenle küreselleşen dünya düzeninde transfer fiyatlandırması konusu son yıllarda devletler açısından büyük bir önem arz etmektedir.

2.2 TRANSFER FİYATLANDIRMASI TANIMI

Uluslararası çerçevede transfer fiyatlaması, günümüz vergi hukukunun güncel ve önem arz eden konularından birisi durumunda olup, özellikle vergi idareleri ve çok uluslu şirketleri yakından alakadar etmektedir. Bir ülkede aynı grubun içinde yer alan şirketler arasında gerçekleşen iktisadi ve mali işlemler sadece o ülkenin vergi hasılatlarını ilgilendirirken, ülkeler arası yapılan işlemlerin fiyatlandırması birçok ülkenin vergi hasılatını etkilemektedir.

Küreselleşmenin sağladığı çeşitli imkanlar kullanılarak ülkelerin vergi hasılatlarını aşındırılmak eskiye nazaran çok uluslu şirketler için daha basit bir hal almıştır. Çoğu ülkede vergi oranlarının yüksek olması çok uluslu şirketler dışındaki ulusal şirketleri de çoğunlukla vergi hasılatlarının aşındırılması yöntemlerini uygulamaya yönelttiği herkes tarafından bilinen bir gerçektir. Bir takım yöntemler kullanılarak şirketler, elde ettikleri vergiye tabi olması gereken gelirleri, vergi tarifeleri uygulanmadan bazı şirket ortaklarına veya vergi oranlarının nispeten düşük olduğu ülkelere transfer edilebiliyor. Yürürlükteki Kurumlar Vergisi Kanunu ile kurumlara uygulanan vergi oranları düşürülüp, vergi matrahlarının korunmasına yönelik düzenlemeler yapıldı. Mükellefleri yakından ilgilendiren en önemlilerinden birisi de örtülü kazanç dağıtımını engellemek amacıyla getirilen transfer fiyatlamasına ilişkin yasal düzenlemeler. İlişkili kişiler arasında gerçekleşen mal ve hizmet alım-satımlarında uygulanacak fiyatın nasıl belirlenmesi gerektiğini açıklık getiren düzenleme, sözü edilen işlemlere uygulanacak olan fiyatın emsaline uygunluk ilkesinden yola çıkarak nasıl belirlenmesi gerektiğini gösteriyor. Bu

yeni düzenlemeler neticesinde uluslararası vergi sistemlerinde yer bulan, başta Avrupa ülkeleri ve ABD’de uzun zamandır uygulanan bir model bizim vergi sistemimizde de yer bulmuştur (Güçüyener 2014, s.69-70).

Çok uluslu şirketler, farklı ülkelerde yer alan ilişkili şirketler arası mal ve hizmet alım satımlarında kullanılacak transfer fiyatlandırması konusunda, göz ardı edilmemesi gereken husus, gruba dahil olan şirketlerin faaliyet gösterdiği ülkelerdeki vergi sistemleridir. Bununla beraber transfer fiyatlandırması uygulaması çoğu zaman firmaların toplamdaki vergi yükümlülüğünü minimuma indirmede bir araç olarak kullanılmaktadır. Bir başka deyişle transfer fiyatlaması uygulamasını kullanan firmalar grup içi transfer fiyatlarını belirlerken, bağlı firmaların bulunduğu ülkelerdeki vergi oranlarını veri almakta, bu çerçevede vergi oranı düşük veya vergilendirme olmayan ülkelere olan mal ve hizmet transferinde düşük fiyatlama politikası uygulamakta. Aksine vergi oranı nispeten yüksek ülkelere yapılan mal ve hizmet transferinde ise yüksek fiyatlama politikası uygulamaktadır. Bu sayede vergi oranı düşük veya vergisiz ülkedeki firmanın ürettiği mal ve hizmetlere ilişkin girdileri nispeten düşük olacağından karlılık oranı yüksek çıkmakta ve bu yüksek karından ödeyeceği vergi büyük ölçüde düşük ya da sıfıra yakın olarak gerçekleşmektedir. Böylelikle firma elde ettiği karın tamamını ya da büyük bir kısmını vergilendirmeden uzak tutmaktadır. Diğer taraftan vergi oranı nispeten yüksek olan ülkedeki firmanın da maliyetleri gerçeğine göre yüksek görüneceğinden, karlılık oranı da düşük görünecek ve sonuç olarak kazancın büyük bir kısmı vergilendirilmeden kaçırılmış olacaktır (Saraç 2005, ss.89,90).

Transfer fiyatlandırması, vergi muhasebesi açısından uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren firmaların elde ettikleri kârlarını, farklı ülkelerde yer alan merkez ve ilişkili şirketleri arasında transfer ederek, elde edilen kara vergi oranı uygulamayı engelleyen muhasebe tekniği şeklinde tanımlanabilir.

Transfer fiyatlandırması uygulamasının baş aktörlerinden çok uluslu işletmelerin yöneticileri, ilişkili şirketlerle yaptıkları mal ve hizmet alış verişlerinde kullanacakları transfer fiyatları belirlerken göz önünde bulundurması gereken faktörler şunlardır;

i. Ödenmesi gereken verginin en aza indirilmesi,

- ii. Bağlı firmalar arası nakit akışı imkanı,
- iii. Döviz kurlarındaki dalgalanmalar.

Çok uluslu şirketler tarafından başvurulanan transfer fiyatlandırma, işletmelerin stratejik planlamada, esas faaliyetlerini belirlemede, vergi minimizasyonunu sağlama gibi amaçlarını gerçekleştirebilmelerinde, ayrıca daha düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde faaliyet gösteren bağlı işletmelerinin kârlarını arttırmalarında önemli bir yöntem olarak kullanılmaktadır.

OECD transfer fiyatlandırmasına ait düzenlemelerde başı çekmektedir. ABD dışındaki çoğu gelişmiş ülke OECD'nin düzenlemeleri doğrultusunda kendi yasal düzenlemelerini yapmışlardır.. Türkiye'nin de üye olduğu OECD, çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için ilk olarak transfer fiyatlaması rehberi 1979 yılında, transfer fiyatlandırmasına yönelik uygulamalara rehberlik etmek için yayınlanmıştır. Daha sonra 1995 yılında yine aynı amaçla küreselleşmenin ve yeni modern dünyanın ihtiyaçlarına yönelik bir rehber daha yayımlamıştır (Karabulut 2014, ss.99,100).

Dünya ticaretinin büyük bir kısmı çok uluslu şirketler arasında cereyan etmesi transfer fiyatlaması uygulamasının önemini ülkeler ve firmalar açısından daha da artırmıştır (Kaplan 2013, s.63).

2.3 TRANSFER FİYATLANDIRMASI OLGUSUNUN GELİŞİM SÜRECİ

Transfer fiyatlandırması kavramı özellikle son yıllarda önem kazanan bir konu olmayı başarmıştır. Bunun en önemli sebebi ise yıllar itibariyle gerek ulusal gerekse uluslararası şirketlerin sayılarının artış göstermesidir. Lakin bu konuyla ilgili literatürün geçmişi 1900'lü yılların başına kadar uzanmaktadır.

1901 yılında İngiliz Harry Sid Gwick 'The Principles of Political Economi' ismini taşıyan eserinde şirketlerin kendi üretimleri esnasında kendi ürünlerini de kullandıklarını ve bu durumda söz konusu ürünler için piyasa fiyatının geçerli olması gerektiği hususunu savunmuştur. Yine Mart 1920 tarihinde Du Pont firmasında ve 1921 – 1925 yılları

kapsayan dönemde ticaret hacmi uluslararası hal alan Genaral Motors'da, ürettiği mal ve hizmetlerde sarf ettiği hammadde ve yarı mamulleri fiyatlandırırken maliyet bedelimi yoksa satış bedelinden yararlanacağı konusunun üzerine eğilmiştir (Kurşun 2008, s.11).

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1917'de, merkezkaç yönetim politikaları ve transfer fiyatlandırmasının vergi kaçırma önemli bir araç olarak kullanılabileceğini ihtimali üzerinde durulmuştur. Bu konuda benzer çevrelerde benzer çalışmalar yürütülmüştür.

Malî idareler tarafından, transfer fiyatlandırması uygulamasının idare aleyhine kötüye kullanımına ilişkin ilk yasal düzenlemeler Amerika Birleşik Devletleri'nde 1917 yılında "Savaş Gelirleri Yasası" ile yapılmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde şirketlerin gelirlerini aslından farklı göstermek amacıyla ülke dışındaki yavru şirketlerini kullanabilecekleri mülahazaları ile malî idareye, ilişkili şirketlerin işlemlerinde konsolide vergi beyannamesi vermelerini talep edebilme ve birbirleriyle olan işlemlerinde yer alan gelir, gider, kâr, hasılat, indirim ve sermaye gibi unsurları yeniden düzenleme dağıtım yetkisi verilmiştir. 1928 yılında yürürlüğe giren yasal düzenleme ile Amerika Birleşik Devletleri'nde söz konusu dağıtım yetkisinin hedeflenen amacı, tarafların vergi yükümlülüklerinin doğru bir şekilde belirlenmesi ve vergi kaçırmanın önlenmesi olarak belirtilerek sınırları genişletilmiş, fakat konsolide beyanname uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır (Kurşun 2008, s.10).

1990'lı yıllarda teknolojik ilerlemenin ve küreselleşmenin de etkisiyle uluslararası ticaret ve işletmecilikte büyük değişiklikler yaşanmıştır. Tam zamanında üretim, toplam kalite yönetimi, sıfır stok düzeyi, kıyaslama yaklaşımı gibi modeller ve taşıma, iletişim ve depolama maliyetlerindeki düşüşe bağlı olarak giderek yaygınlaşan elektronik ticaret, üretim ve işletmeler arası mal ve hizmette transfer yöntemlerini değiştirdiğinden yapay transfer fiyatlandırması olanakları genişlemiş, ülkeler ya da malî idareler arasında oluşturulan organizasyonlar, tespit ve raporlamaya ilişkin yeni yöntemler geliştirmiştir. Tüm bu gelişmelerle birlikte transfer fiyatlandırmasının kötüye kullanılmasının ticaret yaşamı ve buna bağlı olarak ekonomik ve hukukî düzendeki etkisi giderek artmıştır.

Transfer fiyatlandırması günümüzde sadece ulusal boyutta takip edilmemekte, konuyla ilgili OECD, transfer fiyatlandırması ilkelerini güncellemek üzere birçok konuda komiteler oluşturarak işyeri veya işyeri olarak nitelendirilen oluşumlara mali yardım yapmakta, e-ticaret ve hisse senedi opsiyonları hakkında güncellemeler yapmaktadır.

2.4 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TÜRKİYEDE’Kİ GELİŞİM SÜRECİ

Transfer fiyatlandırması veya örtülü kazanç dağıtımı ilk olarak 1949 yılında 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu İle Türk Vergi Mevzuatında “örtülü sermaye“ olarak yer bulmuştur. Bilindiği gibi transfer fiyatlandırması yalnız uluslararası boyutta faaliyet gösteren şirketlerin kâr transferlerini açıklamaya yönelik bir uygulama değil, bunun yanında ülke içinde birbiri ile ilişkili şirketler arasındaki kâr transferlerini önleme amacı da taşıyan bir düzenlemedir.

Bu çerçevede mevzuatımızda 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren, 5520 Sayılı KVK’nın 13. Maddesindeki hükümler örtülü kazanç müessesesinin kapsamını daraltmamış, aksine “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığı ile transfer fiyatlandırması kavramını mevzuatımıza eklenmiştir. Bahse konu bu madde 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Transfer fiyatlandırmasının tüm kurumları, OECD Mali İşler Komitesinin 1995 yılında hazırladığı “Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde” bulunan tavsiyeler dikkate alınarak hazırlanmıştır (Türk 2008, s.52).

Transfer fiyatlandırmasına yönelik yapılan yeni düzenlemelerin mevcut mevzuata göre farklılık gösteren yönü kapsamıdır. 5615 Sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenlemelerle, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda önemli değişikliğe gidilmiştir. Bu çerçevede KVK’da yer alan transfer fiyatlandırmasına yönelik uygulamalar gelir vergisi mevzuatına eklenmiştir. 5615 sayılı kanunla, Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. maddesinin 5. bendine ilave edilen hükümle transfer fiyatlandırması uygulaması, kurumlar vergisi mükelleflerine olduğu gibi, ticari ve zirai kazanç elde eden gerçek kişi mükellefler için de hüküm ifade etmeye başlamıştır. Yeni bu kanun kapsamında transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde yurt içi boyut önemli ölçüde genişletilmiştir (Küçük 2007, s.52).

Ardından 06.06.2008 tarih ve mükerrer 26898 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 5766 Sayılı Kanun'un 21. maddesiyle 5520 Sayılı KVK 'nın "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. maddesine 7. fıkra eklenmiş ve yapılan değişiklikle tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında yaptıkları iş ve işlemlerin transfer fiyatlandırmasına konu edilebilmesi için, bu iş ve işlemler sonucunda hazine zararının doğması şartı aranmıştır. Öngörülen bu şart transfer fiyatlandırması uygulamasının uygulanabilirliğini daraltmıştır (Delibalta 2016, s.92).

2.5 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI

2.5.1 Vergisel Amaçlar

Transfer fiyatlandırması kavramı vergi sorumluları ve vergi idareleri açısından büyük önem arz etmektedir. Bu kavramın önem arz etmesinin sebebi farklı vergilendirme rejimlerinde faaliyet yürüten ilişkili işletmelerin gelir ve giderlerini, dolayısıyla vergi matrahlarını belirlemesidir.

Birden çok ülkede faaliyet gösteren şirketler vergi mevzuatlarının ülkelere göre farklılık gösterdiğini bilincindedirler. Bu itibarladır ki farklı ülkelerde faaliyette bulunmanın avantajından her daim yararlanma eğilimdedirler. Transfer fiyatlandırması uygulaması, bağlı işletmeler arasında mal ve hizmet fiyatları ile oynamanın yanı sıra, karlı olmayan bağlı ortaklıkların değerinin çok çok üstünde satın alınması gibi şekillerde de karşımıza çıkmaktadır. Vergi teşviki, vergi avantajı ve indirimlerin faaliyet gösterilen diğer ülke mevzuatlarına nazaran yüksek olduğu ülkelerde işletme karının olduğundan yüksek görünmesi için, merkez giderlerinin bu ülkelerdeki bağlı şirketlere yansıtılmaması şeklinde de olabilmektedir. Buna benzer olarak know-how, patent, marka hakkı gibi hakların fiyatları ayarlanarak da vergiden kaçınarak vergi avantajı oluşturulabilmektedir (İnce 2010, s.10).

Transfer fiyatlandırmasının baş aktörlerinden çok uluslu şirketler, transfer fiyatlandırmasından yararlanarak vergi oranlarının diğer ülkelere oranla yüksek olan

şubelerdeki elde edilen karı daha düşük oranlı ülkede yer alan şubelerine aktarabilirler. Elde edilen şirket karlarının dağılımının transfer fiyatlandırması kullanılarak ülkeler arasında değiştirilmesi şirketin vergi sonrası karını artırırken, ülkenin vergi gelirlerini büyük oranda aşındırmaktadır (Işık 2005, s.30).

Her ülke uluslararası ticarete kendi payına düşen vergi gelirlerini tahsil etmek istemesine rağmen, çok uluslu şirketler de ülkeler arasında ki değişik düzenlemelerden, vergisel kolaylıklardan faydalanarak vergi giderlerini azaltma eğilimdedirler (Çakır 2016, s.154). Çok uluslu şirketler ile kendi payına düşen vergi gelirlerini almak isteyen ülkeler arasındaki bu mücadele de transfer fiyatlandırmasını uluslararası vergi hukukunun en güncel konularından biri haline getirmektedir.

Transfer fiyatlandırması ile ulaşılmak istenen vergi ile ilgili amaçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür(Karabulut 2014, s.103);

- i. Birden çok ülkede faaliyet gösteren şirket grubunca ödenen vergileri en aza indirmek için ülkeler arası vergi oranı farklılıkları ile ulusal vergileme alanlarında grup şirketlerin karlarını ayarlamak ve bağlı şirketler tarafından ödenebilir vergi tutarını minimuma indirmek,
- ii. Faaliyet gösterilen ülke dışına ödenen patent, know-how, kar payı ve marka hakkı karşılığında, firma aleyhine doğan stopaj vergisini ödememek için, patent, know-how, kar payı ve marka hakkı vb. bedellerinin satın alınan mallar içine gizleyerek vergiyi aşındırmak,
- iii. İhracat ve ithalat malları üzerine faaliyet gösterilen ülkelerin koymuş olduğu tarifelerin de transfer fiyatlandırması yoluyla işletmeler lehine yönetilmesi,
- iv. Vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki firma tarafından bağlı olduğu şirket grubundaki diğer şirketlere mal ve hizmet sunumları karşılığının yüksek gösterilerek vergi matrahının aşındırılması,
- v. Gümrük ve katma değer vergilerinin az ödenmesi için ithal edilen mal ve hizmetlerin bedellerinin olduğundan düşük gösterilmesi,
- vi. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren şirketlerin, merkezinde yürütülen hizmetler için katlanılan maliyetlerin bağlı grup şirketlerine paylaştırırken, vergi oranı yüksel olan

lkelerde yer alan Şirketlere çok maliyet yüklenerek karın düŐürülmesi böylece vergi matrahının aşındırılması sağlanır.

2.5.2 İ Yönetimsel Amaçlar

Transfer fiyatlandırması kavramı ile ilgili Şirketlerin yönetime ilişkin hedefleri, transfer fiyatlarını belirlerken kararlarını büyük ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle Şirketler transfer fiyatlamasını, Şirket yöneticileri ve Şirketin amaçları arasındaki ahengi arttırmak, bölümler arası performansını tespit edip diğer bölümlerle kıyaslamak ve bölüm yöneticilerinin, bölümlerin krlılığını artırmak için motive etmede bir araç olarak kullanmaktadır (Kaplan 2013, s.65).

Bölümlerin yöneticileri, firmanın tümüne değil sadece kendi birimlerine odaklanmaktadırlar. Şirket biriminin baŐarısı ya da baŐarısızlıęının, firma performansının üzerinde etkili olduğu söylenebilir. İŞte bu noktada transfer fiyatlama uygulamasına i yönetimde neden ihtiyaç duyulduğu sorusuna, amaç uyumu, performans değerleme ve Şirket birimlerinin bağımsızlığının korunması gibi transfer fiyatlama amaçları cevap vermektedir (IŞık 2005, s.35,36).

Transfer fiyatıyla Şirketin bölümleri, Şirketin bütünü ve yöneticiler arasında hedef bütünlüğü sağlanmak hedeflenir. Şirket içi transfer işleminde yer alan her iki tarafın yöneticisinin performansları verdikleri kararın Şirketin amacına ne kadar uyumlu olduğuna göre değerlendirilecektir. Performans, bir taraf iyi, diğer taraf kötü yaptı Đeklinde değerlendirilmesi yapıcı bir bakış acısı olmaktan uzaktır. Bölümler arası amaç uyumu, transferde yer alan yöneticilerin parçası oldukları firmanın kârını artıracak hareket tarzlarını benimsemesidir. Olaylara bu kapsam da bakılarak performans değerlemesi de bu kriterler göz önüne alınarak yapılmalıdır (Bykebeci 2012, s.62).

Hedef uyumluluğunun sağlanması bir Şirket için olmazsa olmazların başında gelmektedir. Bu sebeple de Şirket içi sorumluluk anlayıŐının Şirket yöneticilerince benimsenmesi elzemdir. Bu çerçevede transfer fiyatlaması uygulaması bir oluŐumdaki kr, maliyet, yatırım ve harcamaların sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla ana merkezin plan ve

hedeflerinin belirlendiği bir muhasebe sistemi olan sorumluluk muhasebesinin bir sonucudur.

Şirketler yayınlamış oldukları finansal tabloları aracılığıyla finansal durumları hakkında ortaklara ve dış çevreye bilgi verirler. Kredi kuruluşları da bu tablolara bakarak şirketlere finansal imkan sağlarlar. Şirketin yayınlamış olduğu finansal tablolarda kârlılık ne kadar yüksek görünürse, şirketin finans kuruluşlarından kredi alabilme imkanı o kadar artmış olacaktır. Bu bakımdan şirketler transfer fiyatlamasını finansal tablolarındaki rakamlar üzerinde oynayarak kredibilitelerini arttırmak amacıyla da kullanmaktadır.

2.5.3 Uluslararası Amaçlar

Uluslararası çapta faaliyet gösteren şirketlerin en önemli amaçlarının başında rekabetçi bir piyasada tutunabilmektir. Yabancı bir piyasaya girmede şirketlerin karşısına bir takım zorluklar çıkmaktadır. Bunların başında gümrük vergileri, ticari kotalar, ticari engeller, döviz kuru ile ilgili problemler, yeni firmalara gösterilen ön yargı gelmektedir.

Uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren şirket grupları belirlemiş olduğu düşük bir transfer fiyatlandırması ile belirledikleri bağlı şirketini veya şubelerini yeni bir piyasaya sokma şansı sağlayabilir (Işık 2005, s.37). Uluslararası çıkarları için yeni piyasalara girişi kolaylaştırabileceği gibi, herhangi bir mal grubunda durgun olan talebi fiyat değişiklikleriyle hareketlilik kazandırabilir.

Transfer Fiyatlandırması ile ülkeler arası kâr transferi yapılmakta ve ülke sınırları bu şekilde aşılmış olmaktadır. Çok uluslu şirketlerde bağlı şirketlerde elde edilen karın merkeze aktarılması ile alakalı o ülkede sınırlamalar veya ekstra vergiler getirilmişse bu uygulamaların aşılabilmesi için mal ve hizmet fiyatları olduğundan farklı gösterilecektir. Bu bağlamda mal ve hizmetlerin fiyatları şişirilecek, şişirilmiş fiyatın içine gizlenen kâr başka bir ülkeye transfer edilecektir. Uluslararası ölçüde faaliyet gösteren şirketler çoğu zaman kur dalgalanmalarından lehlerine yarar sağlamak için transfer fiyatlandırmasını bir araç olarak kullanmaktadırlar. Transfer fiyatlandırması ile kaynaklar, kur değerinin düşük

olduğu ülkeden çekilip, kur değerinin yüksek olduğu ülkeye kaydırabilir. Bu şekilde sabit kur uygulanan zamanlar büyük kazançlar sağlanabilir (Kaplan 2013, s.65).

2.6 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ÜLKE VERGİ TABANINA ETKİSİ

İşletmelerin transfer fiyatlamasına gitmesinin diğer nedenlerinin yanında faaliyet yürütülen iki ülke arasındaki kurumlar vergisi oranındaki farklılıklardır. Vergi sistemlerinde kurumlar vergisi şirketlerin belirlenen bir dönemde sağladıkları kar üzerinden alınır. Transfer fiyatlandırmasının baş aktörlerinden olan çok uluslu şirketlerde amaç küresel çapta kar maksimizasyonunun sağlanması ve bu yolla ortaklarına yüksek oranda kar dağıtmayı amaçlarlar. Bu bağlamda bu işletmeler için vergi giderler karı azaltan bir unsur olarak görülür ve en minimum düzeyde tutulmaya çalışılır.

Çok uluslu şirketler transfer fiyatlandırması yoluyla, bir vergi döneminde faaliyetlerinden sağladıkları karlarını çeşitli yöntemlerle kurumlar vergisinin nispeten düşük olduğu ülkelere aktararak grup şirketler toplamında olması gerekenden az vergi öderler.

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması ile vergi tabanına olumsuz etkileri sadece ilişkili şirketler eliyle olmaz. Şirketler doğrudan veya dolaylı olarak ortağı olduğu yabancı şirketlere olduğundan yüksek fiyatlarla mal ve hizmet sunumu yapması da o ülkenin vergi gelirlerinde azalmaya neden olur (Işık 2005, s.41). Yabancı ortaklı şirketlerde karın çoğunun bir ülkede kalması diğer ülke için büyük bir vergi kaybına neden olacaktır. Bazen bu durumda bir taraf vergi yükünü büyük ölçüde üstlenmek zorunda kalacaktır. Transfer fiyatlandırılması sonucu elde edilen kârın yabancı ortakta ya da yerli ortakta kalması durumunda, ortakların ülkelerindeki vergi idareleri tarafından konu incelenecek ve emsal fiyat ve transfer fiyatı arasındaki farka ilave tarhiyat yapılacak ve gerekli vergi cezaları uygulanarak, mükellef belgelendirme ve diğer yasal yükümlülükler ile karşı karşıya kalacaktır. Transfer fiyatlandırması uygulanan vaka birden çok ülkeyi ilgilendiriyorsa durum ülkeler arasında karşılıklı düzenleme ve ayarlama yapma zorunluluğunu da beraberinde getirir.

3. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

Transfer fiyatlandırması mevzuatımıza hayatımıza ilk olarak yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile girmiştir. 5422 sayılı kanunda her ne kadar transfer fiyatlandırması kavramına değinilmemiş, daha çok örtülü kazanç dağıtımı ile alakalı konulara açıklık getirilmiş olsa da içerine bakıldığında transfer fiyatlandırmasını kapsar nitelikte olduğu görülmektedir. Sonrasında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun da, transfer fiyatlandırması kavramını “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” başlığı altında irdelemesi örtülü olarak kazanç dağıtımı ile transfer fiyatlandırması kavramları arasındaki bağın ne kadar sıkı olduğunu göstermektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun transfer fiyatlandırması uygulamasına yönelik hükümleri OECD’nin bu konudaki düzenlemelerine uyumlu olarak düzenlenmiştir.

3.1 YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN 5422 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER

Yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı kanunda “Örtülü Kazanç” başlıklı 17. maddesinde yer alan hükümlerle kurumların kanunda sayılan ilişkili kişi kapsamındaki kurumlarla yaptığı mal ve hizmet alım satımlarında, kiralamalarda, ödünç para alış verişlerinde emsallerine göre yükseklik ya da düşüklük olması halinde ya da şirketin, ortaklarının, ortaklarının eşlerine yavda bunların 3. Dereceye kadar kan ve kayın hısımlarına şirkette çalışmalarından ötürü yapılan emsaline göre yüksek veya düşük ödemelerin örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu haliyle 5422 sayılı kanun sadece transfer fiyatlandırmasının özüne yakınlık teşkil etse de uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm getirememiştir. Çünkü kanun uluslararası mevzuata ve gereksinimlere cevap verememiş, ilişkili kişi, emsallere uygunluk, emsal fiyatın tespiti ve hangi yöntemlerin kullanılacağı gibi temel konu başlıklarına değinmemiştir.

3.2 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER

Mevzuatımızda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı kavramı ilk kez 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesinde yer alan hükümler ile kurumları kapsar bir şekilde girmiş olup ardından 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 12. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. Maddesindeki değişiklik ile 01.01.2007 tarihinden hüküm ifade etmek üzere gelir vergisi mükelleflerini de kapsar nitelikte Gelir Vergisi Kanunumuzda yerini almıştır.

5422 sayılı kanunun zamanın şartlarına ve gereksinimlerine ayak uyduramaması ve ortaya çıkan sorunlara çözüm üretmede bir hali yetersiz kalmasının yarattığı boşluk 5520 sayılı K.V.K. ‘nun 13. Maddesi ile doldurulmaya çalışılmıştır.

Bu kanun çerçevesinde daha önce 5422 sayılı kanunla değinilmeyen emsal bedel ilkesi, emsal bedel ilkesine uymamada kazancın transfer fiyatlandırması yolu ile dağıtılmış sayılacağına, hangi işlemlerin mal alım satımı olarak kabul edileceğine, ilişkili kişi kavramına, kimlerin hangi şartlar altında ilişkili kişi sayılacağına emsal fiyatı bulmaya, kullanılacak yöntemlere bu yöntemlerin seçilirken dikkat edilecek hususlara, Maliye Bakanlığı ile anlaşma usullerine, hangi işlemlerde hazine zararının aranacağına, belgelendirmeye ilişkin hususlara ve yasa ile bakanlar kuruluna verilen yetkilere kapsamlı bir şekilde değinilmiştir.

Yukarıda adı geçen kanunu açıklamak ve uygulanabilirliğini sağlamak amacıyla ilk olarak “ I Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”¹ yayınlanmıştır.

¹ 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı **Resmî Gazete**’de yayınlanmıştır.

Ardından ortaya çıkan yeni gereksinimler doğrultusunda sırasıyla 2007/12888 sayılı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar”², 2008/13490 sayılı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar”³, “2 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”⁴, “TF-1/2008-1 No’lu Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum, Örtülü Sermayeye İlişkin Formun Doldurulması Hakkındaki Sirküler”⁵ olmuştur. 7061 sayılı ‘Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik yapılması Dair Kanun’⁵ ile “XII- Transfer Fiyatlandırması ile ilgili yöntem belirleme harçları” adlı bölüm yürürlükten kaldırıldığından peşin fiyatlandırma anlaşmasındaki başvuru aşamasında ödenen harcın ödenmesine gerek kalmamıştır. Yine ağırlıklı olarak peşin fiyatlandırma anlaşması hükümlerinin uygulanmasını açıklamak üzere “3 seri no’lu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ”⁶ yayınlanmıştır.

3.3 YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN 5422 SAYILI K.V.K. İLE 5520 SAYILI K.V.K. ‘NUN KARŞILAŞTIRILMASI

Yürürlükten kaldırılan 5442 sayılı kanunda yer alan örtülü kazanç dağıtımı kavramı ile 5520 sayılı kanunda tanımlanan transfer fiyatlandırması kavramları arasındaki temel farklılıklar aşağıda yer alan tablo 3.1 ‘de ki gibidir;

² 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı **Resmi Gazete**’de yayımlanmıştır.

³ 13.04.2008 tarih ve 26846 sayılı **Resmi Gazete**’de yayımlanmıştır.

⁴ 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı **Resmi Gazete**’de yayımlanmıştır.

⁵ 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı **Resmi Gazete**’de yayımlanmıştır.

⁶ 07.12.2017 tarih ve 30263 sayılı **Resmi Gazete**’de yayımlanmıştır.

Tablo 3.1: 5422 sayılı K.V.K ve 5520 sayılı K.V.K karşılaştırılması

	Yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı kanun	5520 sayılı kanun
Kapsam	• Anonim Şirket, • Limited Şirket • Eshamlı Komandit Şirket	• Anonim Şirket, • Limited Şirket • Eshamlı Komandit Şirket • İktisadi kamu Müesseseleri, • Kooperatifler, • İş Ortaklıkları • Vakıf ve Derneklere ait İktisadi işletmeler
Emsal Bedel	• Emsal bedel tespitinde kullanılacak yöntemler sayılmamış	• Emsal bedel tespitinde kullanılacak yöntemler sayılmış
İlişkili Kişi	• İlişkili kişi kapsamı ve kimlerin ilişkili kişi sayılacağı belirtilmemiş	• İlişkili kişi kapsamı ve kimlerin ilişkili kişi sayılacağı tek tek belirtilmiş
Uygulanabilirlik	• Transfer fiyatlandırması varlığı halinde izlenecek yöntemler belirtilmemiş	• Transfer fiyatlandırması varlığı halinde izlenecek yöntemler belirtilmiş yoruma açık taraf bırakılmamıştır

3.4 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KONUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER

5615 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”⁷’nin 3. Maddesiyle yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanunu’nun “Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” başlıklı 41. maddesine 5. bent olarak eklenen transfer fiyatlandırmasına ilişkin hususlar 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 04.04.2007 tarihinde yürürlük kazanmıştır.

5615 sayılı kanunla eklenen madde hükmüne göre işletme sahibinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak gerçekleştirdiği mal ve hizmet alım satımlarında işletme aleyhinde oluşan farkların işletmeden çekilmiş kabul edileceği sayılmıştır.

5615 sayılı kanunla gelir vergisi mükellefi için kimlerin ilişkili kişi sayıldığının sınırları çizilmiş, işletmeden çekilmiş kabul edilen farklar için yapılacaklar sayılmış ve bu kanunda ilişkili kişiler ve bu kişilerle gerçekleştirilen işlemler için 5520 sayılı K.V.K. ‘nın 13. Maddesinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu ile transfer fiyatlandırması yolu ile kar dağıtımı sadece ticari kazanç sahiplerine yönelik bir uygulama olarak mevzuatında yerini almış, ilgili mevzuatta geçen diğer gelir unsurlarını kapsam dışı bırakmıştır.

3.5 TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HAKKINDA 1. SERİ NO’LU GENEL TEBLİĞİN ÖNEMİ

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, 18/11/2007 Tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanmış ve yürürlükte bulunan yasal mevzuatın tamamını bir araya toplamış, 5520 sayılı K.V.K.ve 193 sayılı G.V.K. ‘da yer alan hususlara açıklamalar getirmiştir.

⁷ 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı **Resmî Gazete** ’de yayımlanmıştır.

Adı geçen tebliğde transfer fiyatlandırması ile alakalı kanun maddeleri aynen alınmış ve örneklemeler ile konular kapsamlı şekilde açıklanmıştır. 5422 sayılı kanunda yer verilmeyen, 5520 sayılı kanunda yer bulan emsal bedel belirleme yöntemleri tek tek sayılarak yine örneklerle açıklanmıştır.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğın kusur sayılan yönü ise transfer fiyatlandırması ile alakalı kanunların diğerk kanunlar, yargı kararları, uluslararası anlaşmalar karşısında ki durumunun ne olduğudur. Örneğın konu ile ilgili iki devletli bir uluslararası uyuramazlıkta transfer fiyatlandırması ile alakalı kanunların rolünün ne olacağı konusu net değıldir.

3.6 İLİşKİLİ Kİşİ

3.6.1 Kurumlar Vergisi Mükellefiyetinde İlişkili Kİşİ

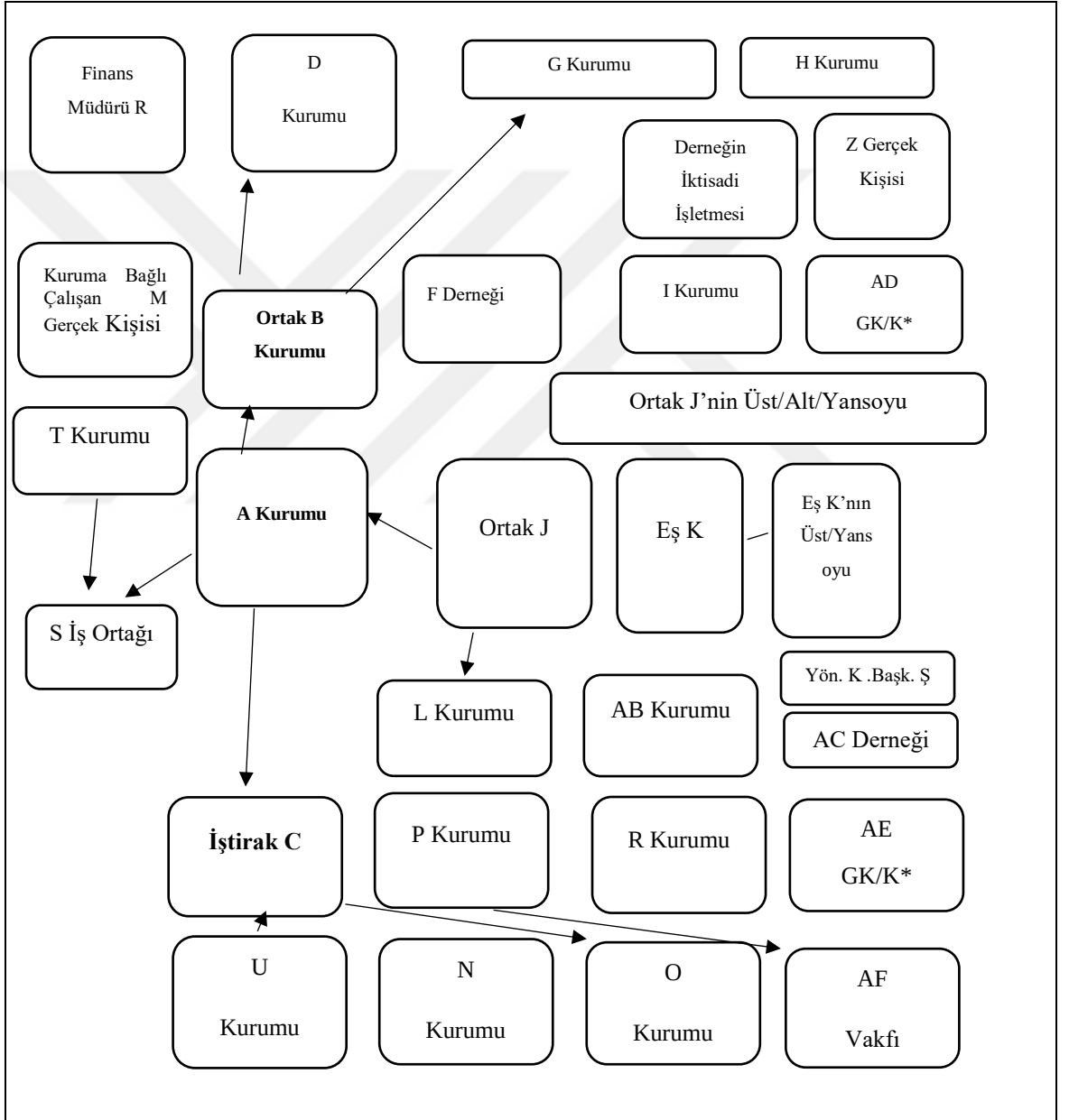
Bilindiğı zere Kurumlar Vergisi Kanunun 13. maddesinde ve akabinde yayınlanan I Seri No 'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde, ilişkili kişi tanımına girenler ayrıntılı olarak sayılmıştır. Bu çerçevede yasal mevzuata göre ilişkili kişi (Giyener 2014, s.69);

- i. Kurumun kendi ortaklarını,
- ii. Kurumun veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- iii. Kurumun veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- iv. Kurumun veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından etkisi altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- v. Kurum ortakların eşlerini,
- vi. Ortakların veya eşlerinin üstsoyu ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını ifade etmektedir.

Kurum kazancın elde edildiğı diğerk ülkelerdeki vergilendirme kapasitesi ile ülkemizde uygulanan vergi sisteminin vergilendirme kapasitesi uyuşup uyuşmadığı ve bilgi değişimi anlaşmalarının göz önünde bulundurulmasıyla Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde ya da bölgelerde yer alana kişiler ilişkili kişi sayılacaktır. Bu sayede vergi

cenneti sayılan ülkeler ile zararlı vergi rekabeti yapan ülkelere yer alan kişi ve kurumlarla yapılan işlemler düzenleme kapsamına alınmış ve vergi cennetleriyle mücadelede etkinlik kazanılmak istenmiştir. Mevzuatta sıralanana tanımlarda da görüldüğü üzere ilişkili kişi kavramı kurumlar vergisi mükellefleri açısından geniş tutulmuştur.

Şekil 3.1: Kurumların ve ortaklarının ilgili oldukları kişilere ilişkin örnek



Kaynak: 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ. Kasım 2007.

Şekil 3.1’de görüldüğü üzere;

(A) Kurumunun;

i. Ortak (B) Kurumu,

ii. Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (G) Kurumu,

iii. Ortak (B) Kurumunun dolaylı olarak ortağı olduğu (H) Kurumu,

iv. Ortak (B) Kurumunun kurucusu olduğu (F) Derneği ve bu derneğin iktisadi işletmesi,

v. (F) Derneğine ait iktisadi işletmede çalışan (Z) gerçek kişisi,

vi. Ortakla ilişkili (F) Derneğin kurucularından (I) Kurumu,

vii. Ortakla ilişkili (F) Derneğin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD) gerçek kişisi veya Kurumu,

viii. Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (D) Kurumu,

ix. Ortak (D) Kurumunda çalışan Finans Müdürü (R),

x. Ortak (B) Kurumunda çalışan (M) gerçek kişisi,

xi. Ortak (J) Gerçek Kişisi,

xii. Ortak (J) Gerçek Kişisinin altsoyu, üstsoyu ve yansoyu,

xiii. Ortak (J) Gerçek Kişisinin Esi (K),

xiv. Ortak (J) Gerçek Kişisinin Esi (K)'nın üstsoyu ve yansoyu,

xv. Ortak (J) Gerçek Kişisinin doğrudan ortağı olduğu (L) Kurumu,

xvi. Ortak (J) ile ilişkili (L) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) Kurumu,

xvii. (AB) Kurumunun Yönetim Kurulu Başkanı (S),

xviii. Yönetim Kurulu Başkanı olan (S)'nin üye olduğu (AC) Derneği,

xix. (S) İş Ortaklığı,

xx. (S) İş Ortaklığının diğer ortağı (T) Kurumu ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satımları, ilişkili kişi ve kurumlarla yapılan işlem sayılacaktır. Diğer taraftan, aynı derneğe üye olan gerçek kişi veya kurumların, sadece aynı derneğin üyeleri olmaları onları ilişkili kişi kapsamına sokmaz.

(A) Kurumunun;

i. İştirak (C),

ii. İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (P) Kurumu,

iii. İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun doğrudan bağlı bulunduğu (R) Kurumu,

- iv. İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AE) Gerçek Kişisi veya Kurumu,
- v. İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun kurucusu olduğu (AF) Vakfı,
- vi. İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (N) Kurumu,
- vii. İştirak (C)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (O) Kurumu,
- viii. İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (U) Kurumu, ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satımları ilişkili kişilerle yapılan işlem sayılacaktır.

3.6.1.1 Kurumların kendi ortakları

Yürürlükte bulunan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurumlar vergisi mükelleflerinin tüzel kişi ve gerçek kişi ortakları kanunun ilişkili kişi sayılacak ve bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal ve hizmet alım satımları transfer fiyatlandırması yoluyla, şirketin kar dağıtımı sayılacaktır.⁸ Bu nedenle, kurumların doğrudan ya da dolaylı olarak sermayesini elinde bulunduran gerçek kişi veya kurum ortakları 5520 sayılı konun çerçevesinde ilişkili kişi sayılacaktır. Aynı şekilde, ortakların direk ya da dolaylı ortağı bulunduğu kurumlarla ya da bu kurumların aralarındaki ilişki, ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Kurumlar vergisi kanunu kapsamında kişi ve kurumlar ilişkili kişi kapsamında değerlendirilirken sahip oldukları ortaklık payının düzenlememin ilk halinde önemi yokken, 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”⁹ adlı kanun ile ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumlarda transfer fiyatlandırması kapsamında herhangi bir değerlendirme yapılabilmesi için en az yüzde 10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının mevcut olması şartı getirilmiştir.

Yine ilgili kurumda herhangi bir ortaklık hakkı olmamasına rağmen yüzde 10 oranında kar payı veya oy hakkının mevcut olduğu durumlarda taraflar ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. 6728 sayılı kanun Bakanlar Kurulu’na bu oranı, kurumlar, gerçek

⁸ Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 s.k). **Resmi Gazete**, 26205; 21 Haziran 2006.

⁹ 09.09.2016 tarih ve 29796 sayılı **Resmi Gazete**’de yayımlanmıştır.

kişiler, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının elde ediliş şekline göre topluca ya da ayrı ayrı %1'e kadar düşürmeye, %25'e kadar çıkartmaya, oran şartını kaldırma yetkili kılınmıştır (Gündüz 2018, ss. 112-113).

Eski haliyle 5520 sayılı kanunda ortaklık ilişkisinin belli bir sermaye payına sahip olmaya bağlanmaması her ortakla yapılan alım satım ilişkisinde emsal tespitini ve buna uygun bedelin söz konusu işlemde uygulanmasını zorunlu hale getirirken son değişiklikle bu sorun büyük ölçüde çözüme kavuşturulmuştur.

Kurumun sermaye payına dolaylı yünden sahip gerçek kişi ve kurumlar ile kurumun ortaklarının direk ya da dolaylı ortak olduğu kurumlar ve bu kurumların kendi aralarındaki ilişki, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ilişkili kişi olarak değerlendirilmektedir. Sayılan bu kişilerin herhangi bir nedenle ortağı oldukları şirketle ilişkilerinin kalmaması ortak oldukları dönemdeki işlemlerinden sorumlu olmadıkları anlamına gelmez.

3.6.1.2 Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar

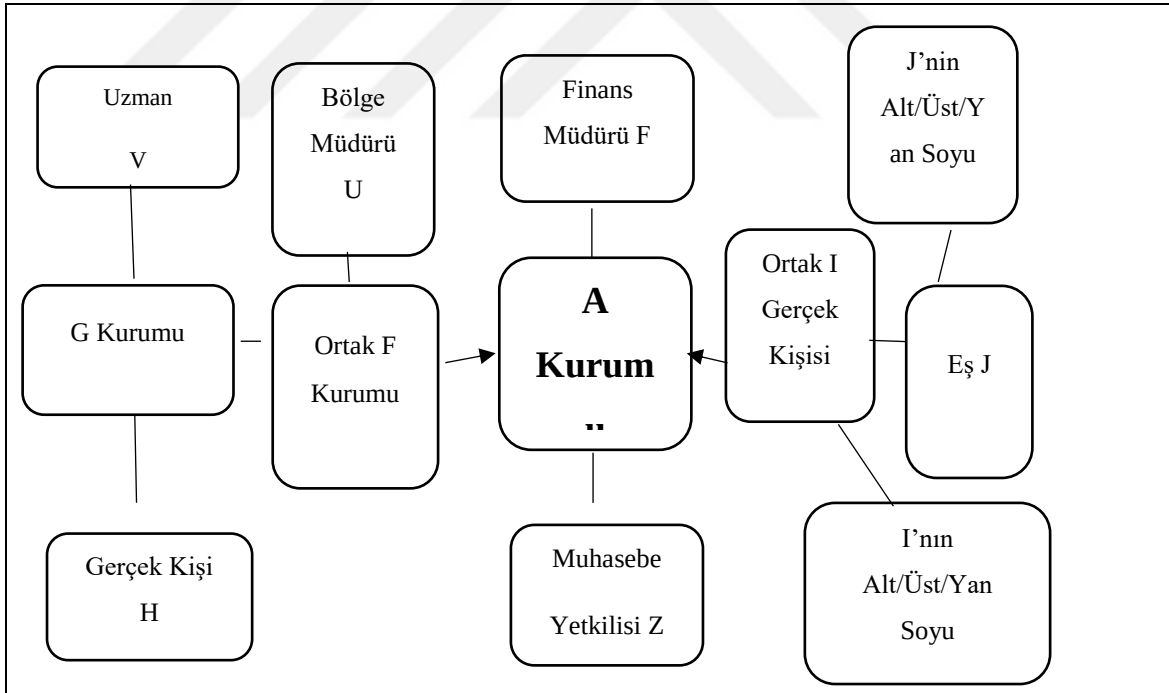
Mevzuatta bahsedildiği gibi kurumların ilgili bulunduğu gerçek kişi deyiminden, kurumun gerçek kişi ortaklarının dışında kalan, kurumların ortağı olduğu, şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ve kurumun kendi çalışanları anlaşılmaktadır. Bunların yanında kurum içerisinde sadece istihdam ilişkisi kapsamında yer alanların, kurum tarafından çalışmaları karşılığında ödenen ücretler ilişkili kişi ile yapılan işlemler çerçevesinde değerlendirilmeyecektir. Ayrıca kurum ile kurum çalışanı arasında çalışma sözleşmesi kapsamının dışında yapılan her türlü işlem ilişkili kişilerle yapılan işlemler kapsamında değerlendirilecektir.

Kurumun ilgili bulunduğu kurum ifadesinden, kurumun kendi doğrudan ortağı dışında kalan, kurumun kendisinin ortaklık payına sahip olduğu kurumu yani ticaret hukukundaki adı ile iştiraklerini ifade eder. Bir kurum başka bir kuruma ortaksa iki kurum bahsedilen kanun çerçevesinde ilişkili kabul edilecek, ortaklık payına sahip olduğu kurum üzerinden bir başka kuruma ortaksa dolaylı olarak ilişkili sayılacaktır. Yine kurumun, ortaklık

payına sahip olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları da ilişkili kişi kabul edilecektir.

Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, 5520 sayılı kanunun 13. maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir. Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. Öte yandan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir (Elele 2012, s. 69).

Şekil 3.2: Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlara ilişkin örnek

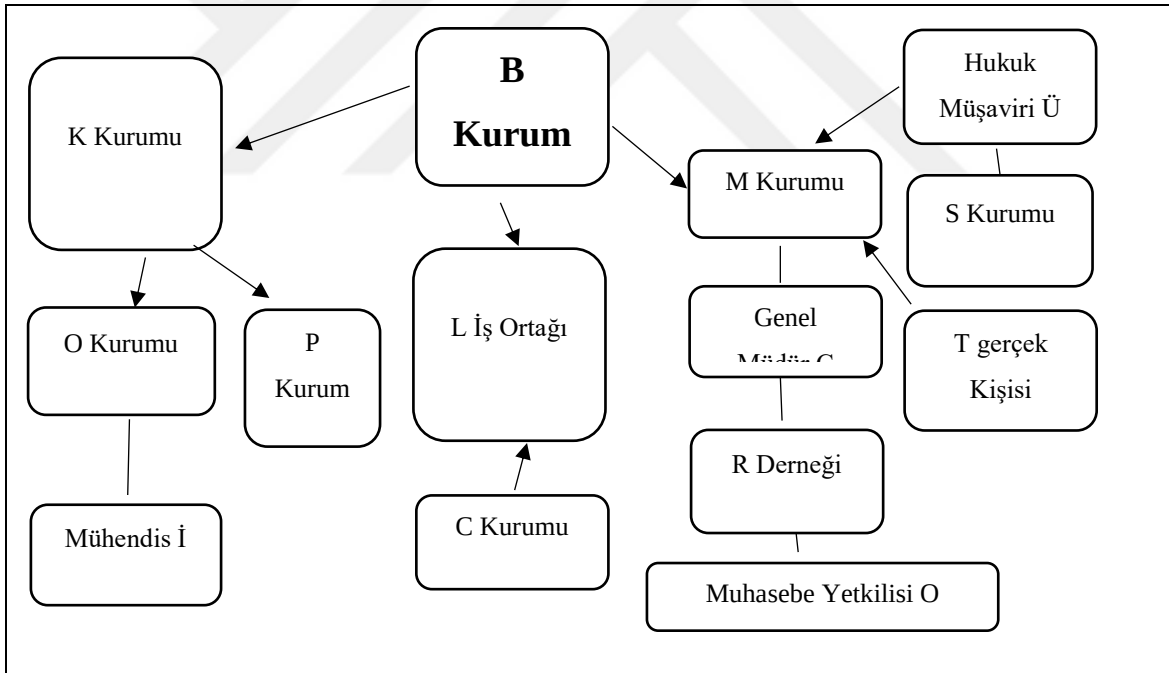


Kaynak: 1 Seri No' lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ. Kasım 2007.

Şekil 3.2'de (A) Kurumunun;
i. Ortak (F) Kurumu,

- ii. Ortak (F) Kurumunda çalışan Bölge Müdürü (U),
- iii. Ortak (F)'nin ortağı (G) Kurumu,
- iv. (G) Kurumunda çalışan Uzman (V),
- v. Ortak (F)'nin ortağı (H) Gerçek Kişisi,
- vi. Ortak (I) Gerçek Kişisi,
- vii. Ortak (I) Gerçek Kişisinin Esi (J),
- viii. Ortak (I) Gerçek Kişisinin Esi (J)'nin alt ve üstsoyu ile yansoyu,
- ix. Ortak (I)'nın alt ve üstsoyu ile yansoyu,
- x. Finans Müdürü (T),
- xi. Muhasebe Yetkilisi (Z) ile yaptığı mal veya hizmet alım-satımları ilişkili kişilerle yapılan işlemler kapsamında değerlendirilecektir.

Şekil 3.3: Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlara ilişkin örnek



Kaynak: 1 Seri No 'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ. Kasım 2007.

Şekil 3.3'de (B) Kurumunun;

- i. İştiraki (K) Kurumu,
- ii. (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (O) Kurumu,

- iii. (O) Kurumunda çalışan Mühendis (D),
- iv. (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (P) Kurumu,
- v. İştiraki (L) İş Ortaklığı,
- vi. (L) iş Ortaklığının diğer ortağı (C) Kurumu,
- vii. İştiraki (M) Kurumu,
- viii. İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (S) Kurumu,
- ix. (S) Kurumunda çalışan Hukuk Müşaviri (U),
- x. İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (T) Gerçek Kişisi,
- xi. (M) Kurumunun Genel Müdürü (C),
- xii. Genel Müdür (C) ‘nin üye olduğu (R) Derneği,
- xiii. (R) Derneğinde çalışan Muhasebe Yetkilisi (O), ile yaptığı mal veya hizmet alım-satımları ilişkili kişilerle yapılan işlemler kapsamında değerlendirilecektir.

Mevzuat gereği şahıs şirketlerinden adi komandit şirketler ile kolektif şirketlerin ortaklarının gerçek kişi olması gerekmektedir. Bu yüzden mevcut yasal düzende bir kurumun kolektif şirkete veya adi komandit şirkete ortak olması mümkün değildir.

3.6.1.3 Kurumun veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar

İlk olarak 5520 sayılı kanunda bahsi geçen doğrudan veya dolaylı olarak ortak olmak ifadelerinden kastedilene açıklamak gerekir. Bir kurumun doğrudan bağlı olması demek arada herhangi başka bir kurum veya kişi olmadan doğrudan bir ilişkiyi ifade eder. Örneğin şirketin genel müdürü doğrudan ilişkili kişidir. Dolaylı olarak bağlı olmak ise bir ilişkide bir aracından sonra kurulan ilişkiyi ifade etmektedir. Örneğin, şirketin, iştirakinde çalışan muhasebe müdürü ilişkili kişi kapsamındadır.

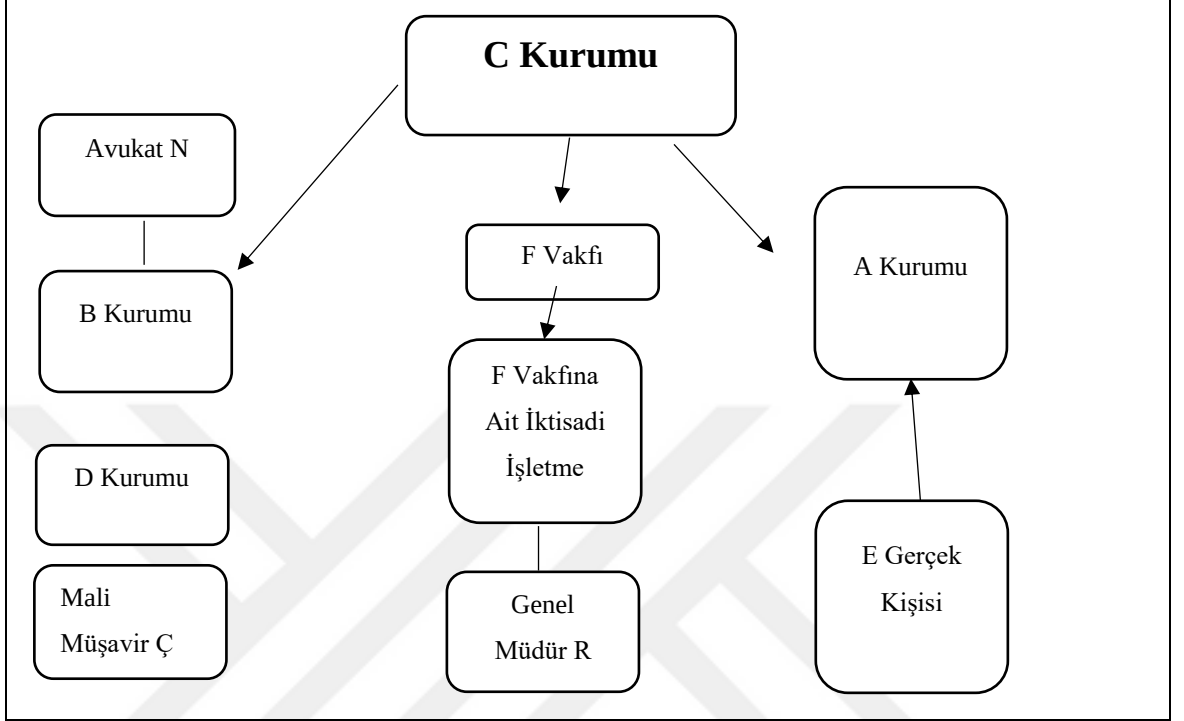
Mevzuatımızda sayılan kurumun veya ortaklarının, denetimi, idaresi veya nüfuzu altında olmak deyimlerinden kastedilmek istenenler aşağıda sayılmıştır;¹⁰

¹⁰ 1. Seri no’lu transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 26704;18 Kasım 2007. s.7-8.

- i. İdare bakımından ilişkili kişi kapsamına şirketin yönetim ve idare ile görevlendirilmiş olan kişiler girmektedir. Örneğin, şirketin finans müdürü, muhasebe müdürü ve bunların yardımcıları ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmektedir. Bunlara ilave olarak, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında etkiye sahip olan gerçek kişi ve kurumlarda ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.
- ii. Denetim bakımından ilişkili kişiler, ilgili kurumu denetleme görev ve yetkisine sahip olan kişi ve kurumlardır. Kurumda herhangi bir ortaklık payına sahip olmamasına karşın kurumun kararlarında etkiye sahip olabilecek kurum denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler denetim bakımından ilişkili kişileri ifade eder. Örneğin, kurumun yeminli mali müşaviri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilir.
- iii. Sermaye bakımından ilişkili kişilerse kurum ortakları, şirketin kurucu hisse senetlerine sahip olan gerçek kişi ve kurumlardır.
- iv. Nüfuzu altında bulundurma deyiminden, bahsi geçen kurumda alınan kararlara etkide edebilmek kastedilmektedir. Kurumun ekonomik kararlarını etkileyecek düzeyde sürekli borç para alma-verme ilişkisi veya ticari faaliyetlerde süreklilik içinde olduğu gerçek kişi veya kurumlar kastedilir.

Kurumlar arasında sadece bayilik ilişkisinin mevcut olması durumunda, bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler açısından ilişkili kişi kapsamında değerlendirmede bulunulmazken, diğer bayilik dışında kalan tüm işlemler için ilişkili kişi değerlendirmesi yapılabilecektir.

Şekil 3.4: Kurumların veya ortaklarının idare, sermaye, denetim veya nüfuz altında bulundurma kriterlerine göre ilişkili olabilecek gerçek kişi veya kurumlara ilişkin örnek



Kaynak: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ. Kasım 2007.

Şekil 3.4'de (C) Kurumunun;

- i. İştiraki (B) Kurumu,
 - ii. (B) Kurumunda çalışan Avukat (N),
 - iii. İştiraki (B) Kurumunun diğer ortağı (D) Kurumu,
 - iv. (D) Kurumunda çalışan Mali Müşavir (C),
 - v. iştiraki (A) Kurumu,
 - vi. iştiraki (A) Kurumunun ortağı (E) Gerçek Kişisi,
 - vii. Kurucusu olduğu (F) Vakfı,
 - viii. (F) Vakfına Ait İktisadi İşletme,
 - ix. (F) Vakfına Ait İktisadi İşletmede çalışan Genel Müdür (R)
- ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

3.6.1.4 Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları

Kurum ortaklarının eşleri deyiminden kurumun ortağı ile yasal evlilik bağı bulunan kişi anlaşılmalıdır. Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.¹¹ Unutulmamalıdır ki eşler arasında resmi evlilik bağının ortadan kalkması kayın hısımlığını sonlandırmaz. Dolayısıyla evlilik bağı ortadan kalksa dahi ortağın kayınbiraderi, kayınbabası vb. ortakla ilişkili kişi olarak değerlendirilmeye devam edilecektir. Aynı zamanda evlat edinilen çocuklar da Medeni Kanunun 314. maddesine göre çocuk olarak değerlendirileceği için evlat edinilen çocuklar da ortakla ilişkili kişi kapsamında kabul edilmelidir.

3.6.1.5 Bakanlar kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler

Türk Vergi Sisteminin vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme kapasitesi olmayan ve bilgi değişimi hususunda mutabakata varılamayan ülkeler ile yapılan iş ve işlemler Bakanlar Kurulu'nca ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilmektedir.¹² Yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı K.V.K 'nda bulunan örtülü kazanç müessesesinde ilişkili sayılan kişiler arasında Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkeler veya bölgeler bulunmamaktaydı. İlişkili kişi kavramına 5520 sayılı K.V.K. ile getirilen ilave, Bakanlar Kurulu'nca belirlenen ülkelerde ya da bölgelerdeki kişi ve kurumların ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmesidir.

3.6.2 Gelir Vergisi Mükellefiyetinde İlişkili Kişi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde yapılan değişiklikle birlikte teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy, kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı olarak ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin doğrudan ortak olan kişi ve

¹¹ 1. Seri no'lu transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 26704;18 Kasım 2007. s.9.

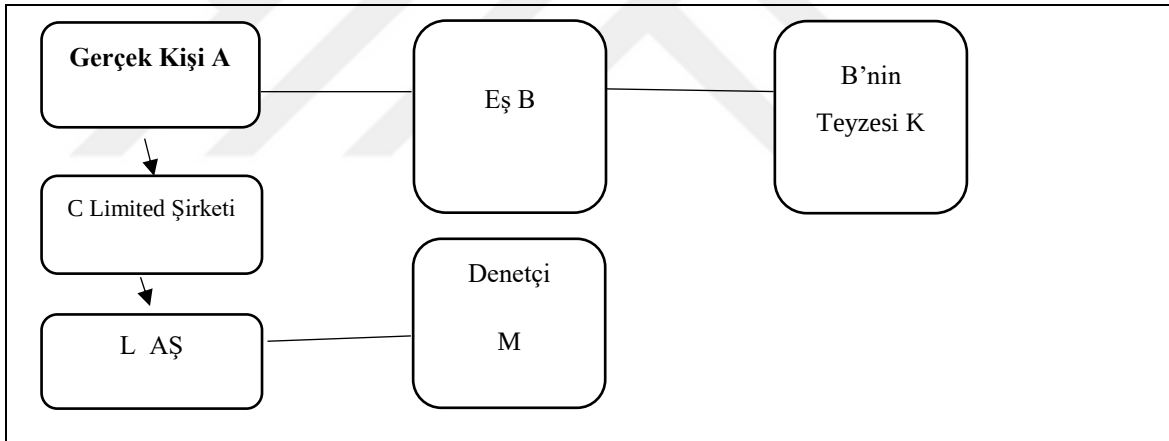
¹² Kurumlar Vergisi Kanunu(5520),**Resmi Gazete**,26205;21 Haziran 2006.

kurumlar, bahse konu şirketlerin denetimi, idaresi ve sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmektedir.

Yine işletme sahibinin ortak olduğu şirket ile gerçekleştirdiği iş ve işlemler ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Örneğin, gerçek kişi (A) ile (B) AŞ.'nin ortağı olan (C) gerçek kişisi ile aralarında gerçekleştirdikleri iş ve işlemler ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

İşletme sahibinin eşi, anne, babası ve çocukları, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları, ortağı bulunduğu şirketler ile bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan şirketlerin kendi aralarındaki ilişki, ilişkili kişi kapsamında yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.¹³

Şekil 3.5: Gelir vergisi mükellefleri için ilişkili kişilere örnek



Kaynak: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ. Kasım 2007.

Şekil 3.5'de Gerçek Kişi (A)'nın;

- Eşi (B),
- (B)'nin teyzesi (K),
- Ortaklık payına sahip olduğu (C) Ltd. Şti.
- (C) Ltd. Şti.'nin sermayesi bakımından nüfuzu altında olan (L) A.Ş.

¹³ 1. Seri no'lu transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 26704;18 Kasım 2007. s.9.

- (C) Ltd. Şti.'nin Denetçisi (M) ile yaptığı mal veya hizmet alım - satımları ilişkili kişilerle yapılan işlemler kapsamında değerlendirilecektir.

5520 sayılı kanunun yanı sıra, Gelir Vergisi Kanununda düzenlenen Gelir vergisi mükellefleri açısından aşağıdaki işlemlere ilişkin ödemeler transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmez. Bunları sıralayacak olursak:

- i. İşletme sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,
- ii. İşletme sahibine, işletme sahibinin eşine, on sekiz yaşından küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, tazminatlar, ikramiyeler, komisyonlar,
- iii. İşletmeye işletme, sahibince konan sermaye için yürütülen faizler,
- iv. İşletme tarafından işletme sahibine, eşine ve on sekiz yaşından küçük çocuklarına borçlar için ödenen faizler.

3.7 EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

Emsallere uygunluk, 5520 sayılı kanunda sayılan ilişkili kişilerle gerçekleştirilen mal alım-satım veya hizmet sunumlarında belirlenen fiyat veya bedelin, arasında herhangi bir ilişkinin bulunmaması halinde belirlenecek bedel ya da fiyata uygun olmasını ifade eden kavrama denir (Oruç 2016, s.77).

Transfer fiyatlandırması uygulamasının temelinde kurumların ilişkili kişilerle aralarında yaptıkları alım-satım ve hizmet sunumunda belirledikleri fiyatın emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde yeniden tespiti vardır.

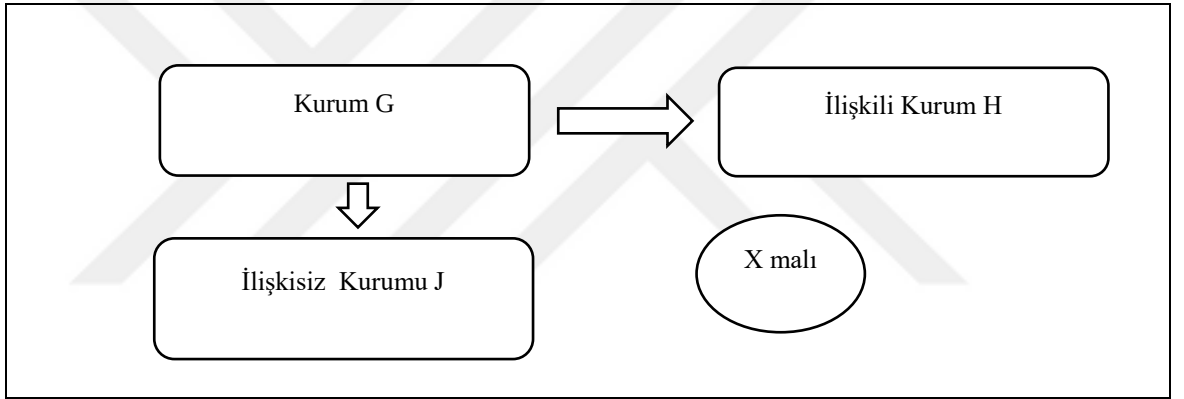
Emsallere uygunluk kavramı ilişkili kişi üzerine inşa edilmiş olup, bu kavram; ilişkili kişi veya kurumların arasındaki iş ve işlemler sonucu ortaya çıkan durum ile, ilişkisiz kişi veya kurumlar arasındaki durum farklı olması durumunda¹⁴, işletme adına tahakkuk etmesi gereken kârın bu şartlar sebebiyle tahakkuk etmediği hallerde, tahakkuk etmesi

¹⁴ 1. Seri no'lu transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 26704;18 Kasım 2007. s.10.

gereken asıl kârın işletme kârına dahil edilmesi ve işletmenin buna göre vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasının temel taşı olan emsallere uygun fiyata erişmek için ilk olarak iç emsal kullanılacak, iç emsal ile sağlıklı veya güvenilir fiyatın belirlenememesi ve ya imkanların elvermemesi durumunda dış emsal en uygun fiyata ulaşmada kullanılacaktır. Emsal bedelin bulunmasında başvuru iç emsal, mükellefin ilişkisiz kişilerle gerçekleştirdiği iş ve işlemlerde kullandığı bedel ya da fiyatı ifade etmektedir. Aşağıdaki şekil 3.6 ‘da gösterilen ilişki, ilişkisiz kişiler arasında gerçekleşen iş ve işlemlerde başvuru iç emsali tanımlamaktadır.

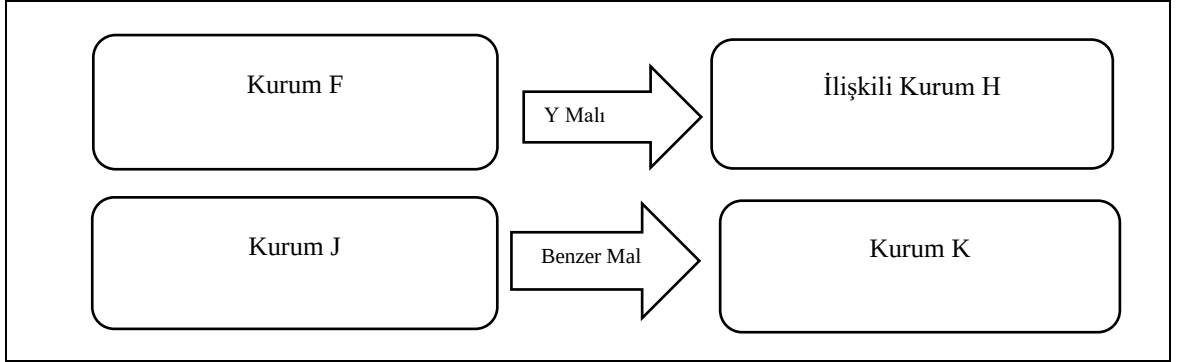
Şekil 3.6: İç emsal



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Kasım 2010.

Kurum (G), imal ettiği (X) malını, ilişkili kurum (H) ‘ye ve ilişkili olmayan kurum (J) ‘ye satmaktadır. Bu satışta, (G) Kurumunun ilişkili kişi kapsamı dışında kalan kurum (J)’ye yaptığı satışlarda (X) malı için belirlediği fiyat, ilişkili kişi kapsamında ki kurum (H) ‘ye yaptığı satışlarda iç emsal olarak kullanılabilir.

Şekil 3.7: Dış emsal



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Kasım 2010.

Şekil 3.7’de Kurumu(F), imal ettiği (Y) malını sadece ilişkili Kurum (H)’ ye satmaktadır. (F) Kurumu (Y) malını ilişkisiz bir gerçek kişi veya kuruma satmadığı için iç emsal belirleme imkanı yoktur. Bu aşamada benzer malı imal eden Kurum (J) ‘nin, ilişkili olmayan Kurum (K) ‘ya yaptığı satışlarda belirlediği fiyatı, Kurum (F) ilişkili Kurum (H) ile yaptığı (Y) malı satışlarında dış emsal olarak kullanabilecektir.

3.8 KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİ

Emsal fiyatın tespitinde kullanılan yöntemlerin gerçeğe en yakın sonuç vermesi için önemli hususların başında gelen karşılaştırılabilirlik, kurumların ilişkili kişilerle yaptıkları işlemler ile ilişkisiz kişiler arasında gerçekleşen işlemlerin kendi aralarında karşılaştırılabilir olması durumunu ifade etmektedir. Bu tanımda yer alan ilişkili kişiler arasındaki işlemler kontrol altındaki işlemler, ilişkisiz kişiler arasında gerçekleşen işlemler ise kontrol dışı işlemler olarak adlandırılır.

Emsallere uygun fiyatı ve bedeli bulmak için gerekli olan karşılaştırılabilirlik analizinin temel prensibi aynı türden işlemlerin farklı taraflarını analiz etmektir. Söz konusu karşılaştırmaların güvenilir sonuçlar vermesi için karşılaştırılan durumlar ve taraflar arasındaki farklılıklar, sonucu olumsuz yönde etkilememesi için gerekli düzeltmelerin yapılması gerekir.

Eldeki iş ve işlemlere uygulanan karşılaştırılabilirlik analizinde, kıyaslanan mal veya hizmetlerin nitelikleri, işlemlerin gerçekleştiği piyasanın yapısı, piyasadaki ekonomik koşullar, işlev analizi ile kurumların iş stratejileri gibi durumlar dikkate alınacaktır. İlişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerle kontrol dışı işlemler karşılaştırılırken dikkate alınması gereken hususları aşağıdaki gibi sıralamak mümkün olacaktır:¹⁵

- i. İşleme konu mal ve hizmetlerin özellikleri,
- ii. İşlev analizi,
- iii. İşleme konu piyasanın koşulları,
- iv. İşlemi gerçekleştiren kurumların belirledikleri iş stratejileri.

Karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınması gereken hususlar doğrultusunda örnek vermek gerekirse Türkiye’de faaliyet gösteren (A) kurumu, yurt içindeki ilişkili şirketi (B) kurumuna ve ilişkili olmayan (C) ve (D) kurumlarına demir satmaktadır. İlişkili şirkete yapılan satışlarda ürünün sigorta masrafları (A) kurumu katlanırken, ilişkili olmayan (C) ve (D) kurumları ürün için sigorta yaptırtmak zorunda bırakılıyor. Bu satış işleminde ilişkili kişilerle yapılan işlemlerle kontrol dışı işlemler arasında sigorta masrafları haricinde herhangi bir fark görülememiştir. (A) Kurumunun ilişkili (B) şirketine yaptığı satışlara uygulayacağı fiyat, ilişkili kişilerle yapılan işlemler ile kontrol dışı işlemler arasındaki farklılıkların giderilmesi sonucu tespit edilecektir.

Türkiye’de kereste sektöründe faaliyet gösteren (E) Kurumunun, ortaklık payına sahip olduğu (F) Kurumuna ait olan kereste imalathanesinden gerçekleştirdiği üç ton kereste alım bedelinin 1200.00TL olduğu tespit edilmiştir. Yine yapılan incelemeler sonucu, (F) Kurumunun ilişkisiz kişilere üç ton keresteyi 1240.00TL’ye satıldığı belirlenmiştir. Taraflar arasında karşılaştırılabilirlik analizinin yapılabilmesi için farklılıkların giderilmesi gerekmektedir.

¹⁵ 1. Seri no’lu transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 26704;18 Kasım 2007. s.10.

3.9 EMSAL FİYATIN BELİRLENMESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Mükellefler emsallere uygunluk çerçevesinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri iş ve işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, söz konusu işlemin özelliğine en uygun yöntemi kullanıp belirlemek zorundadır.

Mükellefler emsallere uygunluk ilkesi kapsamında ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacakları fiyatı tespit ederken geleneksel işlem yöntemleri ve işleme dayalı kar yöntemlerinden faydalanırlar. Geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan yöntemler karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemidir. İşleme dayalı kar yöntemleri ise kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Eğer mükellef bunlardan herhangi birisini kullanarak emsal bedele ulaşamazsa kendi belirleyeceği herhangi bir yöntemi de kullanabilir. Tüm bu yöntemlerin temelinde ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerden doğan kar vardır.¹⁶

Fakat sayılan tüm bu yöntemler emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ve bedel belirlemeye olanak tanımazsa mükellef kendi belirleyeceği bir yöntemle de gerekli tespitleri yapabilir. Mükellefler tarafından işleyiş tarzı belirlenecek olan bu yöntemin de pek tabidir ki emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda belirlenmesi zorunludur (Çakır 2017, s.160).

Tüm bu yöntemleri Tablo 3.2’de gösterecek olursak;

¹⁶ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında rehber, 2010, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf, [erişim tarihi 12 Aralık 2017],s.7. (Bundan sonra GİB rehberi olarak isimlendirilecektir.)

Tablo 3.2: Emsal fiyatın tespitinde kullanılan yöntemler

GELENEKSEL YÖNTEMLER	DİĞER YÖNTEMLER
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	Kar Bölüşüm Yöntemi
Maliyet Artı Yöntemi	İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, Kasım 2010.

3.9.1 Geleneksel İşlem Yöntemleri

3.9.1.1 Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi

Emsal fiyatın tespitinde geleneksel yöntemler başlığı altında sayılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, mükellefin kontrol altındaki iş ve işlemlere uygulayacağı emsallere uygun fiyat ya da bedelin, karşılaştırılabilir nitelikte mal veya hizmet alım-satımında bulunan ve aralarında kanunda sayılan şekilde herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek ya da tüzel kişilerin kendi aralarında yaptıkları alım-satım ve hizmet sunumu işlemlerinde uyguladığı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit eden etme yöntemidir.¹⁷ Benzer nitelikteki iş ve işlemlerde doğrudan karşılaştırma yapma imkanı veren yöntem, geleneksel yöntemler arasında en çok kullanılandır.

Fakat söz konusu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerin, ilişkisiz kişiler arasında gerçekleşen kontrol dışı işlemlerle karşılaştırılabilir düzeyde olmalıdır.

¹⁷ 1. Seri no'lu transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 26704;18 Kasım 2007. ss.13.

Karşılaştırılabilirlikle anlatılmak istenen, gerçekleşen mal ve hizmet alım satımlarında ki mevcut koşulların hem ilişkili kişiler arasında hem de ilişkisiz kişiler arasındaki mal alım satım ve hizmet koşullarıyla aynı olmasını ifade eder (Güzeldal 2008, s. yok).

Karşılaştırılmaya tabi tutulacak işlemlerde tespit edilebilir tarzda farklılıklar mevcut ise, farklılıklar giderilip yöntemi uygulamak mümkündür. Fakat karşılaştırılacak olan işlemler arasında farklılıkların giderilemeyecek düzeyde olması ya da şartların tespiti imkan vermemesi durumunda yöntemin uygulanabilmesi mümkün olmayacaktır.

3.9.1.2 Maliyet artı yöntemi

Geleneksel işlem yöntemlerinden bir diğeri olan maliyet artı yöntemi, işleme konu mal ve hizmet bedellerinin makul bir brüt kar kadar arttırılması ile emsallere uygun bedelin tespitine imkan veren yöntemdir. Burada maliyetin üzerine eklenecek makul brüt kâr oranı, mükellefin bahsedilen iş ve işlemleri ilişkisiz kişilerle gerçekleştirdiğinde uyguladığı brüt kar oranıdır.¹⁸

Bahse konu iş ve işlemim gerçekleşme anındaki piyasa şartları ve iş ve işlemlerin nitelikleri, ilgili mal ve hizmetlerin maliyetleri makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması yoluyla tespit edilen tutar, kontrol altındaki iş ve işlemlerde emsallere uygun fiyat olarak kabul edilecektir. Tanımda da bahsedildiği gibi maliyete ilave edilecek kâr marjı olarak, mükellefin ilişkisiz kişilerle gerçekleştirdiği iş ve işlemlerde uyguladığı brüt kar marjı kullanılacaktır. Fakat söz konusu koşullarda böyle bir karşılaştırmaya örnek teşkil edecek bir emsal yok ise koşulları sabit tutarak dış emsal de kullanılabilir.

¹⁸ 1. Seri no'lu transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 26704;18 Kasım 2007.ss.15.

3.9.1.3 Yeniden satış fiyatı yöntemi

Geleneksel yöntemlerden sonuncusu olan yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mal satış veya hizmetler sunumlarının aralarında kanunda sayılan tarzda bir ilişki olmayan kişilere yeniden satılması durumunda belirlenecek fiyattan uygun bir miktar brüt satış karı düşülerek emsal fiyatı hesaplama yöntemidir (Öcal 2012, ss.167,168).

Emsallere uygun fiyatın tespiti için ilk olarak mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat(iç emsal) karşılaştırmaya esas olarak anılacaktır. Mükellefin gerçekleştirdiği işlemlerde bu tarzda fiyat ya da bedelin bulunmaması durumunda, benzer durumdaki mükelleflerin benzer durumdaki iş ve işlemleri (dış emsal) esas alınacaktır.

Yeniden satış fiyatı yönteminde uygulanacak olan makul brüt satış kârı yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile piyasada üstlenilen riskler dikkatte alınarak hesaplanacaktır. Diğer bir deyişle, uygulanacak olan makul brüt satış kârı işleme konu mal veya hizmet için satışın gerçekleştiği anda, üstlenilen fonksiyon ve riskleri göz ardı etmeden objektif bir oran ile tespit edilen kârı anlatmaktadır. Bu makul kâr satış fiyatından düşüldükten sonra bulunan fiyat, mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında kullanılacak emsallere uygun fiyat olarak kabul edilecektir.

3.9.2 İşleme Dayalı Kar Yöntemleri

Emsallere uygun fiyata ulaşmada geleneksel yöntemler gibi işleme dayalı kar yöntemlerinden herhangi biride kullanılabilir. İşleme dayalı kar yöntemleri iki yöntemden oluşmaktadır. Bunların biri işleme dayalı net kar marjı yöntemi diğeri ise kar bölüşüm yöntemidir (Çakır 2016,s.156).

3.9.2.1 Kar bölüşüm yöntemi

İşleme dayalı kar yöntemlerinin ilki olan bölüşüm yöntemi, ilişkili kişiler tarafından gerçekleştirilen kontrol altındaki işlemlerdeki faaliyet kârı ya da zararının toplamının,

işleme konu ilişkili taraflar arasında üstlenilen rollere oranla dağıtılmasıdır (Öcal 2012, s.170).

Kar bölüşüm yönteminin asıl amacı, ilişkisiz şirketlerin kendi aralarında yaptıkları işlemleri ve bu işlemlerden elde ettikleri karı dikkate alarak ilişkili kişiler arasında gerçekleşen kontrol altındaki işlemdeki şartların, kar üzerindeki etkisini sıfıra indirmektir.

Bu yönetime başvurulurken aşağıdaki sıralanan faktörlere dikkat edilmesi gerekir;

- i. Bir malın satın alınması, imal edilmesi, satılması ya da hizmet sunumu için yapılan harcamaların bütünü,
- ii. Bir mala yapılan ar-ge harcamaları,
- iii. Alım, satım veya hizmet sunumu faaliyetlerinin aşamaları için atfedilen önem,
- iv. İşleme etki eden diğer faktörler.

Kar bölüşüm yönteminde ilişkili şirketlerin kendi aralarında gerçekleştirdiği işlemlerden elde edilen kar paylaştırılırken iki aşama izlenir. Önce, benzer kontrol dışı işlemlerden elde edilen kar, ilişkili şirketler arasında ilişkisiz şirketlerdeki gibi dağıtılır ve bu sayede asıl kar marjı bulunur. Ardından, dağıtılan toplam kardan geriye kalan tutar varsa, bu kâr ilişkili şirketler arasında pozisyonlarına göre tekrar dağıtılır. Bu suretle kontrol altındaki işlemler için kar tekrar dağıtılmış olur. Dolayısıyla, gerekli ayarlamaların yapılması neticesinde ilişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleşen mal ve hizmet satışlarında uygulayacağı emsal fiyat tespit edilmiş olur.¹⁹

İşleme dayalı kar yöntemleri başlığı altında sayılan bu yöntem geleneksel yöntemlerin kullanılmadığı, özellikle ilişkili şirketler arasındaki işlemlerin birbirinden ayrılmasının güç olduğu durumlarda kullanılır. Mükellefleri bu yönetime başvurmaya iten diğer önemli etken ise bahse konu işlem için karşılaştırılabilir herhangi bir örneğin olmamasıdır.

¹⁹ 1. Seri no'lu transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 26704;18 Kasım 2007. ss.19.

3.9.2.2 İşletme dayalı net kar marjı yöntemi

Bu yöntemde mükellefin ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği işlemlerden elde ettiği net kâr marjı, maliyet, satışlar, varlıklar gibi değerlere göre tekrar hesaplanır. Seçilen değerlere göre tekrar belirlenen net kar düzeyi, kontrol dışı işlemler ile karşılaştırılır. Bu yönü ile işleme dayalı net kar marjı yöntemi maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemini ile benzerlik gösterir.

İşleme dayalı net kar marjı yöntemi her ne kadar maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemine benzetilse de, diğer iki yöntem emsallere uygun fiyatın tespitinde bürüt satış karını esas alırken, işleme dayalı net kar marjı yöntemi net faaliyet karını esas alır(Çakır 2016, s.158).

Bu yöntemde, net faaliyet kar marjının tespitinde, ilk olarak mükellefin ilişkisiz kişilerle gerçekleştirdiği karşılaştırılabilir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır (Öcal 2012, s.169). Mükellefin karşılaştırmaya yarayacak kontrol dışı herhangi bir örneğinin bulunmaması durumunda, ilişkisiz bir başka kurumun kontrol dışı karşılaştırılabilir bir işlemde kullandığı net faaliyet kâr marjı uygulamaya esas olarak alınacaktır.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kurumlar nezdinde işlev analizinin yapılması şarttır. Aralarında herhangi ilişki bulunmayan işletmelerin işlemlerinde kullandığı net faaliyet kâr marjlarının esas alınacağı durumlarda, karşılaştırılan işlemlerin benzerlik gösterip göstermediği ve sağlıklı sonuç alabilmek için ne kadar düzeltme yapılması gerektiği hususları açıklıkla belirlenmelidir.

3.10 MALİYE BAKANLIĞI İLE ANLAŞMA USULÜ; PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI

Pesin fiyatlandırma anlaşmaları, mükelleflerle ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında ilişkili kişiler ile gerçekleştirilen iş ve işlemlerde uygulanan fiyatlandırma sorununa çözüm getirmek üzere tesis edilen yöntemdir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları mükellef için gelir

idaresi tarafından fiyat tespitinde kullanılacak kesin bir yöntemin belirtilmemesi durumlarında mükellefin fiyat belirlemede kendi yöntemini belirleme imkanı sunmak için geliştirilen bir müessesedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları mükellef ile gelir idaresi arasındaki mutlak sorunlara çözüm getirmekte ve olası yaptırımların önüne geçmektedir (Kaplan 2012, s.104).

Dolayısıyla, fiyatlandırma konusunda konusun da çekincesi bulunan mükellef, idare tarafından istenilen bilgi ve belgelerle birlikte başvurarak önceden belirlenen bir dönem kapsayacak şekilde en uygun yöntemin belirlenmesi için talepte bulunabilir.

Mevzuatımız peşin fiyatlandırma anlaşmasına yalnızca kurumlar vergisi mükelleflerinin başvurmasına imkanı tanımıştır. Bu kapsamda Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler 01/01/2008 tarihinden itibaren, diğer tüm kurumlar vergisi mükellefleri ise 01/01/2009 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri yurt dışı işlemlerinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgede faaliyet yürüten kurumlar vergisi mükellefleri ile serbest bölgede faaliyet yürüten mükelleflerin bu bölgelerde faaliyet yürütmeyen mükelleflerle ilişkili kişi kapsamında yaptığı işlemlerde kullanmak üzere yöntem tespiti için Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurmaları mümkündür (Yeliver 2015 s.61).

Peşin fiyatlandırma anlaşmasında süreç mükellefin idareye yazılı başvurusu ile başlar mükellef söz konusu başvuru ile birlikte, İdare tarafından istenilen bilgi ve belgeleri gelir idaresine sunmak zorundadır.

Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşması talep eden mükellef tek taraflı veya çok taraflı anlaşma talebinde bulunabilir. İdare, mükellefin bu konudaki talebini inceler ve yerinde görürse, ikili anlaşmaları da dikkate alarak değerlendirme yapması mümkündür (Kaplan 2012, s.104).

Mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemler kapsamında emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde en uygun fiyatın tespiti için belirleyeceği yöntem konusunda ki başvurusu neticesinde, gelir idaresi tarafından mevzuata göre yapılacak değerlendirmeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

3.10.1 Ön Değerlendirme

Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşması kapsamında İdare'ye yaptığı başvuru sunulan bilgi ve belgeler ışığında ön değerlendirmeye alınır.

İdare, mükellefin yaptığı başvuruya istinaden eldeki bilgi ve belgeler ışığında mükellefin durumunun peşin fiyatlandırma anlaşmasına uygun olup olmadığı konusunda bir ön değerlendirmeye tabi tutar. Bu değerlendirme neticesinde İdare ya anlaşmayı uygun görür ya da ek bir takım bilgi ve belgeler talep edebilir.

3.10.2 Analiz

Mükellef tarafından sağlanan bilgi ve belgelerden gerekli veriler sağlanmasının ardından, karşılaştırılabilir işlemlerin, uygulanabilecek yöntemlerin, kullanılan varlıkların, anlaşma şartlarının ve diğer asgari hususların peşin fiyatlandırma anlaşması kapsamında değerlendirmesi yapılır.

Bu kapsamda değerlendirme ve analiz sürecinin İdare tarafından, tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşma başvurularında altı ay, çok taraflı anlaşma taleplerinde ise on iki ayda sonuçlandırılması gerekir.²⁰

3.10.3 Anlaşmanın Kabulü veya Reddi

Mükellefin başvurusu neticesinde İdare gerekli şartların sağlandığı kanısına varıp gerekli analizleri yaptıktan sonra anlaşmanın kabulüne, ya da bazı değişikliklerin yapılması halinde kabulüne ya da reddine karar verebilir. İdare, mükellefin başvurusunu kabul etmesi halinde iki taraf arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır. Bu süreç başvuru talebinin idare kayıtlarına girmesinden itibaren tek taraflı anlaşma taleplerinde dokuz ay iki yada çok taraflı anlaşma taleplerinde ön sekiz ay içinde sonuçlandırılır yada tarafların anlaşmaları halinde süre uzatılabilir.²¹

²⁰ 3 seri no'lu transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 30263;07.12.2017. S.2.

²¹ 3 seri no'lu transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 30263;07.12.2017. S.3.

Peşin fiyatlandırma anlaşması imzalandığı tarihten itibaren 3 yıl süre ile hüküm ifade etmektedir. Örneğin, mükellef tarafından 10/01/2018 tarihinde idare 'ye yapılan peşin fiyatlandırma başvurusu, 22/04/2018 tarihindeki anlaşma ile sonuçlanmış olsun. Bu durumda, peşin fiyatlandırma anlaşmasının hükümleri anlaşmanın taraflar arasında imzalandığı 22/04/2018 tarihinden itibaren hüküm ifade edecektir (Yeliver 2015, s.61). Yalnız bu 09.08.2016 tarihli 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Bakanlar Kurulu'na anlaşmanın ileriye yönelik üç yıllık geçerlilik süresini beş yıla kadar çıkarma yetkisi tanınmıştır. Ayrıca mükellefler isterse peşin fiyatlandırma anlaşmalarının geçmişe dönük olarak ta uygulanabileceği hükme bağlanmıştır.

İdare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasının imzalanması mükellefin anlaşma konusu ya da başka bir hususta vergi incelemesine tabi tutulamayacağını ifade etmez. Dolayısıyla anlaşma kapsamındaki işi ve işlemler yasal süreleri içinde her zaman inceleme konusu yapılabilir. İdare, mükellefin imzalanan anlaşma koşullarına uygun hareket edip etmediğini mükellef tarafından 25 Nisan tarihine kadar sunulacak olan yıllık rapor üzerinden takip edecektir.

3.10.4 Anlaşmanın Yenilenmesi

Mükellef geçerli bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesi için, İdare 'ye anlaşma süresinin bitiminden 9 ay önce başvurabilir.²² Mükellef İdare'ye sunduğu başvurusunda yürürlükteki anlaşmada belirtilen koşullarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini ve anlaşmada tespit edilen yöntemin kavranan işlemlerin mahiyetine uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını kanıtlar nitelikteki bilgi ve belgeleri sunmak zorundadır.

İdare mükellefin başvurunun incelenmesi neticesinde yürürlükteki anlaşmada belirtilen koşulların hale geçerli olduğuna, anlaşmanın emsallere uygunluk ilkesine uygun olduğuna karar verirse anlaşmanın bir dönem daha devam ettirilmesini kabul eder. Bunun yanında idare mükellef tarafından anlaşmanın yenilenmesine yönelik talebi ret de

²² GİB rehberi, s. 11.

edebilir. Bu durumda mükellef yeni bir anlaşma için tekrar idareye başvurması gerekmektedir.

3.10.5 Anlaşmanın Revize Edilmesi

Mükellef ile İdare arasında kabul edilmiş peşin fiyatlandırma anlaşması aşağıdaki hususlar gerçekleştiğinde taraflardan birinin başvurusu ile revize edilebilir (Kaplan 2012, s.105):

- i. Anlaşmada gerçekleşmesi öngörülen elzem bir hususun gerçekleşmemesi,
- ii. Anlaşma şartlarında esaslı bir veya birkaç unsorda büyük ölçüde değişikliklerin gerçekleşmesi,
- iii. Uluslararası mevzuatta meydana gelen değişikliklerin anlaşmayı olumsuz etkilemesi,
- iv. Uluslararası boyuttaki anlaşmalar da karşı ülkenin anlaşmayı yenilemesi, yürürlükten kaldırması veya fes etmesi.

Görüldüğü gibi mükellef, İdare'ye geçerliliği devam eden bir peşin fiyatlandırma anlaşması için revize talebinde bulunabilir. Başvuruda mükellef, anlaşmanın revize etme nedenleri belirtip İdare tarafından istenen bilgi ve belgeleri başvuru ile teslim etmek zorundadır. Başvuru neticesinde revize talebi idare tarafından kabul edilirse, mevcut anlaşma bitim tarihine kadar yeni koşullar dahilinde devam eder.

3.10.6 Anlaşmanın İptali

İdare aşağıda sıralanan durumların birini veya birkaçının varlığı durumunda, mükellef ile yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı, geriye dönük olarak iptal ederek, anlaşmayı hiç yapılmamış sayar ve mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir:²³

- i. Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşması ile belirlenen şartlara riayet etmemesi,
- ii. Mükellef tarafından idareye sunulan bilgi ve belgelerin eksik, yanıltıcı ve gerçeği yansıtmadığının anlaşılması,

²³ 1. Seri no'lu transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 26704;18 Kasım 2007 ss.25.

iii. Peşin fiyatlandırma anlaşması boyunca düzenli olarak her yıl 25 Nisan tarihine kadar İdare’ye verilmesi gereken anlaşmaya ilişkin yıllık raporun ibraz edilmemesi.

3.10.7 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Avantajları ve Dezavantajları

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının avantajları ve dezavantajları aşağıda tablo 3.3 ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Tablo 3.3: Peşin fiyatlandırma anlaşmasının avantajları ve dezavantajları

Avantajları	Dezavantajları
Uluslararası işlemler üzerindeki vergisel uygulamaların önceden tahmin edilebilirliğini artırarak belirsizliğin ortadan kaldırılmak,	Özellikle tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması ile bir ülkede kabul edilen yöntemin başka bir ülkede uygun görülmemesi,
Vergi idareleri ve mükelleflere uzlaşmaya dayalı ortamda istişare ve iş imkanı sağlamak,	Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları vergi idareleri ve mükellefler açısından sorunlara yol açması,
Mükellefler ve vergi idareleri arasında transfer fiyatlamasıyla ortaya çıkabilecek yüksek maliyet ve zaman gerektiren incelemeleri ve davaları önlemek,	Peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapılırken varsayımların gerekli özen gösterilmeden alınması ve akabinde değişen koşulların yarattığı olumsuzluklar,
Peşin fiyatlandırma anlaşması ile mükellef tarafından iletilen bilgi ve belgelerin İdare tarafından toplanması,	Pesin fiyat anlaşması kapsamında mükellef tarafından İdare’ye sunulan bilgilerin esas amaçları dışında kullanılması,
Peşin fiyatlandırma anlaşması ile mükellefin şeffaflaşan vergi maliyetleri, yatırım kararlarını olumlu yönde etkiler,	Vergi idarelerinin ticari sırların ve bir pesin fiyat anlaşması ile ilgili çalışmalar sürecinde kendisine sunulan vergi mahremiyeti taşıyan bilgi ve belgelerin gizliliğini sağlamalarının zorluğu,
Çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarına, birden çok ülke katıldığından çifte vergilendirme ve benzer uyuşmazlıkların önüne çok daha kolay geçilebilir,	

Kaynak: 3 no’lu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**,30263;07.12.2017

3.11 BELGELENDİRME

3.11.1 Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlamak Zorunda Olan Mükellefler

Transfer fiyatlandırması uygulamasında belgelendirme ile idarenin amaçladığı, transfer fiyatlandırmasına ilişkin süreçte tutulan kayıtların ve uygulanan yöntemlerin açık bir şekilde idare ve mükellefçe anlaşılır kılınmasıdır. Mükellefler tarafından, yürütülen ticari işlemlerin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde tesis edildiğini gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ve idare tarafından istenmesi durumunda ibraz edilmesi zorunludur.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nda kayıtlı mükelleflerin yıllık hesap dönemi içinde ilişkili kişi kapsamında yaptığı işlemleri, serbest bölgede faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde ilişkili kişiler kapsamında yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu” hazırlamaları ve bu süre bitikten sonra idare tarafından talep edilmesi durumunda İdare’ye ibraz etmeleri zorunludur (Yaman 2013, s.80).

Kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamı 01/01/2008 tarihinde yapılan düzenleme ile yurt dışı şubeleri, serbest bölgedeki şubeleri ve serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişiler ile yaptıkları işlemleri hazırlayacakları Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda göstermeleri zorunlu kılınmıştır.

Ayrıca serbest bölgelerde faaliyetini sürdüren kurumlar vergisi mükellefleri de 01/01/2008 tarihten itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları sadece yurt içi işlemlerini kapsayan Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlayıp, bu süre bitiminden sonra da istenilmesi halinde İdare'ye ibraz etmeleri zorunludur.

Ancak, 01/01/2008 tarihli düzenlemede kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında ve serbest bölgede faaliyet gösteren merkezin raporuna ilaveten herhangi bir rapor hazırlamasına gerek görülmemiştir.

Anlatılanlar çerçevesinde kurumlar vergisi mükelleflerin hangi tarihten itibaren ve hangi işlemler için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerektiği aşağıda tablo 3.4 'de özetlenmiştir.

Tablo 3.4:Yıllık transfer fiyatlandırması raporu düzenlemek zorunda olan mükellefler

Büyük Mükellefler Vergi Dairesinde Kayıtlı Mükellefler	Yurtiçi işlemleri Yurtdışı işlemleri	01/01/2007 tarihinden itibaren
	Serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerle olan yurtiçi işlemleri	01/01/2008 tarihinden itibaren
Diğer Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Yurtdışı işlemleri	01/01/2007 tarihinden itibaren
	Serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerle olan yurtiçi işlemleri	01/01/2008 tarihinden itibaren
Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Yurtiçi işlemleri	01/01/2008 tarihinden itibaren

Kaynak: Volkan Ataoğlu ,(2015) Transfer fiyatlandırması raporu kapsamında sorumluluk uygulanabilir mi ?, 2015.

3.11.2 Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Hazırlamak Zorunda Olmayan Mükellefler

İlişkili kişilerle yaptıkları işlemlere ilişkin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamasına gerek duyulmayan mükellefler aşağıda sıralanmıştır. Fakat, rapor hazırlama hususunda zorunlu tutulmayan bu mükellefler I seri nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde sıralanan bilgi ve belgelerin İdare tarafından istenmesi halinde ibraz etmeleri zorunludur (Dündar 2016, s.165).

Buna göre;

- i. Kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,
- ii. Serbest bölgelerde faaliyete gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- iii. Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları hem yurt içi hem yurt dışı işlemlerine, ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlanmasına gerek bulunmamaktadır.

3.12 CEZALAR

Transfer fiyatlandırması uygulaması kapsamında gerek iş ve işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine uymamak gerekse bilgi ve belgelerin tutulması, saklanması, gerektiğinde ibrazı konularında Vergi Usul Kanununda yer alan Cezalara ilişkin hükümlerin uygulanacağı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 No’lu Genel Tebliğ de belirtilmiştir.

Transfer fiyatlandırması kapsamında gerçekleşen iş ve işlemlere Vergi Usul Kanunu ‘nunda uygulanacak maddeler aşağıda tablo 3.5 ‘de sıralanmıştır;

Tablo 3.5: Transfer fiyatlandırması için VUK ‘nda öngörülen cezalar

	Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması.
V.U.K.’nun 352. maddesinde II. derece usulsüzlüklerden sayılan;	Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması.
	Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi
VUK’ nun 352. maddesinde I. derece usulsüzlüklerden sayılan	Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması.
VUK ’nun mükerrer 353/4. maddesi uyarınca özel usulsüzlük;	VUK ’nun 148 ve 256. maddelerine göre defter, kayıt ve belgelerini ya da vergi incelemesine yetkililerin isteyeceği bilgileri ibraz etmemek.

Kaynak: Vergi Usul Kanunu(213 s.k.). **Resmi Gazete**, 10703;10.01.1961.

Tüm bu yaptırımların yanında transfer fiyatlandırma uygulamasının en önemli yaptırımı, 5520 sayılı K.V.K ‘nun 13. maddesinde sayılan düzeltme işlemidir. Kanunda sayılan ihlallerle örtülü olarak kurumların ilişkili olduğu diğer kurum ve kişilere doğrudan veya dolaylı olarak aktardıkları kazancı, kurumun ya da şahsın kâr payı olarak nitelendirilip vergi tevkiyatına tabi tutulmasıdır.

3.13 HAZİNE ZARARI

Transfer fiyatlandırması kapsamında hazine zararı, Kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerinin iş ve işlemlerinde emsallere uygunluk ilkesine aykırı belirlenen bedeller nedeniyle yine bu mükellefler adına tahakkuk ettirilip tahsil edilmesi gereken vergi alacağı toplamalarının eksik veya süresinden sonra tahakkuk ve tahsil ettirilmesini ifade eden kavramdır (Gülhan 2014, s.61).

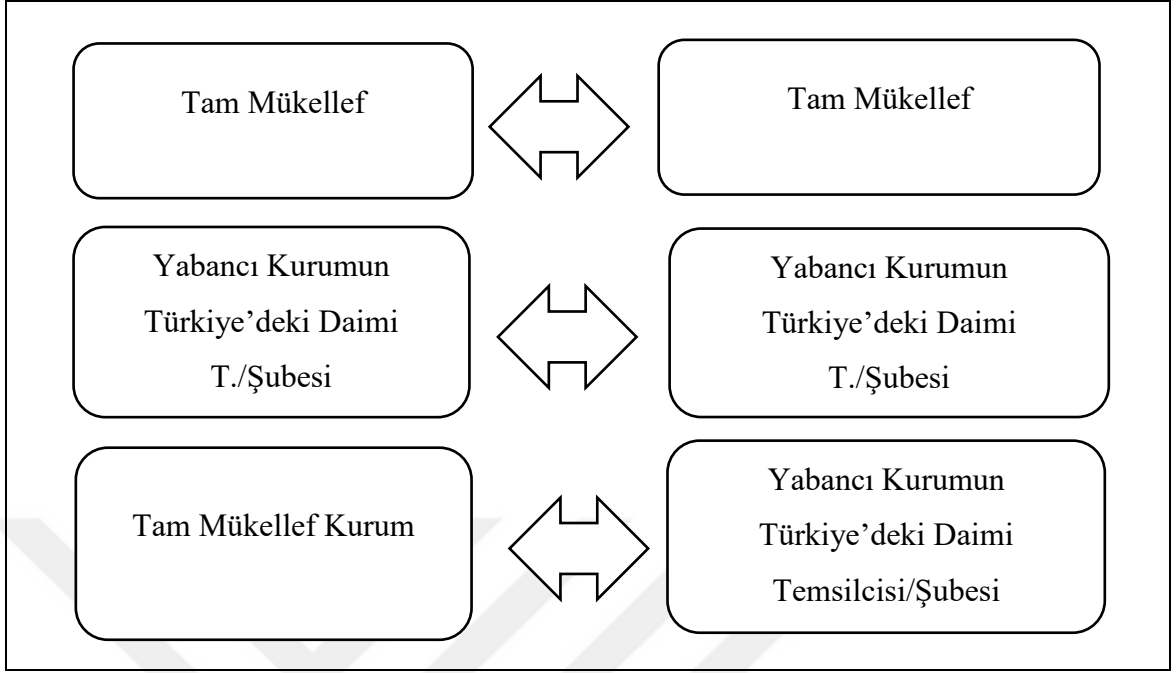
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 7. fıkrasında, yine bu kanunda sayılan tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye 'de bulunan iş yeri veya daimi temsilcilerinin kendi aralarında yurt içinde ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri iş ve işlemler neticesinde transfer edilen kazancın örtülü olarak dağıtıldığından söz edebilmek için bu iş ve işlemler sonucunda hazine zararının doğması şartı aranmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanununda sayılan hüküm neticesinde 01/01/2008 tarihinden itibaren kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerince ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen yurt içi işlemlerde hazine zararının oluşup oluşmadığı hususu göz önünde bulundurulacaktır.

Buna göre şekil 3.8 'da görüldüğü üzere (Kolotoğlu 2016, s.114);

- i. İki tam mükellef kurum arasında,
- ii. Bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin bir diğer yabancı kurumun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi arasında,
- iii. Tam mükellef kurum ile yabancı kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcileri arasında ilişkili kişi kapsamında yurt içinde gerçekleştirilen iş ve işlemlerinde hazine zararının bulunmaması durumunda, ilgili kanun kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemeyecektir.

Şekil 3.8: Hazine zararı aranan olaylarda taraflar



Kaynak: Olcay Kolatoğlu, (2016) Hazine zararı.2016

Dolayısıyla 5520 sayılı kanunun ilgili maddesi uyarınca kurumların iş ve işlemleri sonucu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için 01/01/2008 tarihinden itibaren aşağıdaki hususların bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir;

- Bahsedilen kurumlar arasında ilişkili kişi kapsamındaki gerçekleştirilen işlemin yurt içinde olması,
- Gerçekleştirilen iş ve işlemim fiyatının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmesi,
- Gerçekleştirilen bu işlemler sonucunda hazine zararının doğması.

3.14 DÜZELTME

3.14.1 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri

Transfer fiyatlandırması ile tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılan kazanç, Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunları açısından ve 13 üncü maddede belirtilen şartların

gerçekleşmesi akabinde ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla tam mükellefler için dağıtılan kâr payı, dar mükellefler için ise merkeze transfer edilen tutar olarak kabul edilecektir (Batum 2010, s.79).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı olarak kabul edilmesi ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden faydalanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Bu yüzden, kurumlar arasında dağıtılmış kâr payı tutarının net kâr payı olarak kabul edilmesi ve bu rakam üzerinden brüte tamamlanıp sonucunda ortaya çıkan tutar üzerinden tarafların statüleri kapsamında belirlenen oranlarda stopaj uygulanmalıdır (Bulut 2012, s.113).

Bununla birlikte bahsedilen işlemlere konu mükellefler adına daha önce yapılan vergilendirme işlemleri düzeltililecektir. Ancak bahsedilen bu düzeltmelerin yapılabilmesi, örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh eden vergilerin kesinleşip ödenmesi şartına bağlıdır (Bulut 2012,s.113).

3.14.2 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Mükellefler adına transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı şartlarının gerçekleştiğinin belirlenmesi durumunda, içinde bulunulan geçici vergi döneminde gerekli düzeltmeler mükellef tarafından hesaben yapılabilecektir. Yine içinde bulunulan geçici vergi hesap dönemi içinde örtülü olarak kazanç dağıtılan tarafından da düzeltme yapılabilmesi mümkündür (Uçar 2012, s.154).

Düzeltilme işleminin içinde bulunulan geçici vergi döneminden sonraya sarkması durumunda, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından İdare'ye verilen düzeltme beyannamesi ile gerekli düzeltme işlemi yapılabilir. Yine aynı durumda tahakkuk eden vergilerin kesinleşip, ödenmiş olması şartıyla örtülü kazanç dağıtılan kurum tarafından da tarafından da düzeltme işlemleri yapılabilir (Uçar 2012, s.154).

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yaptığı hesap dönemi kapandıktan sonra belirlenen kurumun düzeltme talebi, İdarece V.U.K. hükümlerine göre değerlendirilip sonuca bağlanacaktır. Düzeltme işlemi neticesinde örtülü olarak kar dağıtan tarafa tarh edilen vergilerin kesinleşip, ödenmiş olması şartıyla kar dağıtılan tarafından düzeltme işleminin yapılması mümkün olacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunabilir. Kazanç dağıtılan kurumun gerekli düzeltme işlemlerinden faydalanabilmesi için, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi gerekmektedir.

3.14.3 Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Tam Mükellef Kurum Olması

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın tutarı kâr payı geliri olarak değerlendirilecek, yine kanunda sayılan şartların gerçekleşmesi halinde taraflar iştirak kazançları istisnasından yararlanacak ve bu şekilde tüm yönleri ile düzeltme işlemi tamamlanmış olacaktır (Uçar 2012, s. 157).

Yine daha önceki bölümlerde açıklandığı gibi, düzeltme işlemlerinin yapılabilmesi için tarh edip kesinleşen tutarın transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödenmiş olması gerekmektedir. Tarh edip kesinleşen tutarın ödenmesinin ardından örtülü kazanç dağıtılan mükellef tarafından bu düzeltmelerin ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekir.

3.14.4 Örtülü Kazanç Dağıtılan Kişinin Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Olan Herhangi Bir Kişi Olması

Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü olarak kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, ilgili kurum tarafından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan tutar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak

değerlendirilir. Bu yolla dağıtılan tutar net kâr payı tutarı olarak kabul edilir ve kar dağıtan kurum nezdinde brüte tamamlanıp bulunan tutar üzerinden stopaja tabi tutulur (Bulut 2012, s.114).

3.15 GRUP İÇİ HİZMETLER

Grup içi hizmet kayramı kanunda sayılan ilişkili şirketler arasında meydana gelen ve çoğunlukla merkezde bulunan şirketin bağlı şirketlerine ya da aynı grup içerisinde yer alan şirketlerin birbirlerine sağladıkları hizmetleri kapsar.

Transfer fiyatlandırması çerçevesinde grup içi hizmetlerle ilgili olarak olarak değerlendirilmenin sağlıklı yapılabilmesi için aşağıdaki koşulların varlığının teyit edilmesi gerekir. Bunlar;

- i. Hizmetin ilgili kurum tarafından fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti,
- ii. Hizmeti alan tarafın söz konusu hizmete gerçekten ihtiyaç duyup duymadığının tespiti,
- iii. Hizmetin mevcut şartlar altında gerçekten alınmış olması durumunda belirlenen hizmet bedelinin emsallere uygun olup olmadığının kontrol edilmemesi.

3.15.1 Grup İçi Hizmetlerin Fiilen Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

Transfer fiyatlandırması uygulamasının temelini teşkil eden emsallere uygunluk kavramı gereği ilişkili kişiler arasında grup içi hizmetin sağlanıp sağlanmadığı tespitinde grup içerisinde hizmeti alan tarafa herhangi bir ticari ya da ekonomik bir değer katıp katmadığı üzerinde durulmalıdır.

İlişkili bir şirketin merkez pozisyonunda olan şirketten veya aynı grubun içerisinde bulunan başka bir şirketten ihtiyaç duymadığı bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olmasından ötürü verilmesi halinde, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiği kabul edilemez (Bilir 2014, s.15).

3.15.2 Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespiti

Grup içi hizmetlerde, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı kadar önem arz eden bir diğer konuda hizmet bedelidir. Grup içi hizmetlerde belirlenen bedelin hem hizmet veren hem de hizmet alan taraflar bakımından tek tek ele alınıp emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Aynı gruba dahil şirketlerden birine veya daha fazlasına verilen hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesi kanunda sayılan ilgili yöntemler kullanılarak sağlanacaktır.



4.TRANSFER FİYATLANDIRMASI OECD DÜZENLEMELERİ

4.1 TRANSFER FİYATLANDIRMASININ OECD MEVZUATINDAKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Küreselleşen dünya düzeni ve dünya ekonomisinde uluslararası şirketlerin rolünün artmasının bir sonucu olarak OECD’ de transfer fiyatlandırması olgusu ile ilgilenmeye başlamıştır. Bu kapsamda OECD, transfer fiyatlandırması ile alakalı olarak çeşitli tarihlerde çok sayıda rehber ve rapor yayımlamıştır.

Transfer fiyatlandırması konusunda OECD’nin yapmış olduğu çalışma, 1977 yılında gerçekleştirdiği “OECD Vergi Anlaşma Modeli” olarak kayıtlara geçmiştir. Bunu takiben, 1979 yılında OECD Mali İşler Komitesi ülkelerin çoğu tarafından kabul görebilecek rehberi yayınlamıştır. Komite daha sonra 1984 yılında transfer fiyatlandırması uygulamasının istisnai durumları için “Three Taxation Issues” ve 1987 yılında “Thin Capitalizaion Rules” adında iki rapor daha yayımlamıştır. 1979 yılında yayımlanan rehber “Çok Uluslu Şirketler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” adıyla 1995 yılında tekrar yayımlanmıştır. Yine bu rehber, 1999 yılında bir takım ilaveler ve güncellemeler tekrar basılmıştır (Karabulut 2014, ss.99,100).

Aynı zamanda 2008’ de birtakım ilaveler yapılmakla birlikte 2009 yılında ise önemli bir değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklik, tarihi 1995’ e giden işlemse kar yöntemlerinin önemli bir güncelleştirilmesini ifade etmektedir. Konuyla ilgili OECD tarafından yapılan düzenlemeler şekil 4.1 ‘de gösterilmiştir;

Tablo 4.1: Transfer fiyatlandırması hakkında OECD düzenlemeleri

1977	“OECD Verdi Anlaşma Modeli”
1979	“Transfer Fiyatlandırması Rehberi”
1984	“Three Taxation Issues”
1987	“Thin Capitalizaion Rules”
1995	“Çok Uluslu Şirketler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”

Kaynak: Mehmet Fatih karabulut (2014), Transfer Fiyatlandırmasının Anlamını Biliyor muyuz?. 2014.

Çok Uluslu Şirketler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi, OECD’nin “Transfer Fiyatlandırması ve Çok Uluslu İşletmeler” raporunun (1979) gözden geçirilmesi sonucunda ortaya çıkmıştır. OECD Mali İşler Komitesi tarafından 27 Haziran 1995 tarihinde onaylanan orijinal halinin basımı ise, 13 Temmuz 1995 tarihinde OECD konseyi tarafından uygun görülmüştür.

Çok Uluslu Şirketler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinin orijinal haline, sonradan aşağıdaki tablo 4.2 ‘de gösterildiği gibi raporlarla eklemeler yapılmıştır:

Tablo 4.2: “Çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberi” ne yapılan eklemeler

11 Nisan 1996	VI ve VII inci Bölümlerde ele alınan Gayri maddi Mal ve Hizmetlere ilişkin, Mali İşler Komitesi tarafından 23 Ocak 1996 tarihinde kabul edilen [DAFFE/CFA (96)2] ve Konsey tarafından 11 Nisan 1996 tarihinde rehber eklenmesi uygun görülen [C(96)46] rapor,
24 Temmuz 1997	VIII inci Bölümde ele alınan Maliyet Katılım Anlaşmalarına ilişkin, Mali İşler Komitesi tarafından 25 Haziran 1997 tarihinde kabul edilen [DAFFE/CFA(97)27] ve Konsey tarafından 24 Temmuz 1997 tarihinde rehber eklenmesi uygun görülen [C(97)144] rapor,
23 Ekim 1997	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin İzlenmesi Süreci ve İş Dünyasının Katılımına ilişkin olarak 24 Haziran 1997 tarihinde Mali İşler Komitesi tarafından kabul edilen [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1] ve 23 Ekim 1997 tarihinde Konsey tarafından rehber eklerine dâhil edilmesi uygun görülen [C(97)196] rapor;
28 Ekim 1999	Karşılıklı Anlaşma Usulü kapsamında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Yürütülmesine ilişkin olarak 30 Haziran 1999 tarihinde Mali İşler Komitesi tarafından kabul edilen [DAFFE/CFA(99)31] ve Konsey tarafından 28 Ekim 1999 tarihinde eklere dâhil edilmesi uygun görülen [C(99)138] rapor,
22 Temmuz 2010	IX uncu Bölümde ele alınan İşletme Yeniden Yapılandırılmalarının Transfer Fiyatlandırması boyutuna ilişkin, 22 Haziran 2010 tarihinde Mali İşler Komitesi tarafından kabul edilen [CTPA/CFA (2010)46] ve 22 Temmuz 2010 tarihinde Konsey tarafından rehber eklenmesi uygun görülen [Ek I-C(2010)99] rapor.

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi,2010, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/OECD-Transfer-Fiyatlandirmasi-Rehberi> [erişim tarihi 10 Ocak 2018]

4.2 EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

OECD Rehberi, ilişkili kuruluşlar arasında gerçekleşen iş ve işlemlerde uygulanan fiyatın emsal bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Emsal bedel, ilişkili şirket veya şirket gruplarının arasındaki transfer fiyatını, aralarında ilişki bulunmayan şirket veya şirket grupları arasında gerçekleşen fiyata eşitleyen kavramdır.

Bu çerçevede OECD rehberinde, emsallere uygunluk ilkesi ile ilgili en temel açıklama, OECD üyesi ülkelerin ve OECD ye çeşitli vergi anlaşmaları ile taraf olan ülkelerin benimsediği OECD Model Vergi Anlaşmasının 9 uncu maddesinin birinci bendinde yer almaktadır. Bu maddeye göre;

[İlişkili] iki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar, bağımsız bir şekilde birbirleriyle iş yapan bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu işletmelerden birisinde oluşması gereken, fakat bu koşullardaki farklılaşma nedeniyle oluşmayan kazanç, söz konusu işletmenin kazancına eklenebilir ve buna göre vergilendirilebilir.

İlişkili şirketlerin aralarında gerçekleştirdiği karşılaştırılabilir işlemleri, ilişkisiz şirketlerin aralarındaki koşullar çerçevesinde tekrar düzenleyerek gerçek karların ortaya çıkarılmasını amaçlayan emsallere uygunluk ilkesi, rehberde de üzerinde durulduğu gibi çok uluslu işletmeleri tek ve birbirinden bağımsız olarak görerek hareket eder.²⁴

Bu yaklaşım, çok uluslu işletmeleri birbirinden bağımsız birimler olarak ele alıp, ilişkili şirket grupları arasında gerçekleşen iş ve işlemlerin, aralarında herhangi bir ilişki olmayan şirketler arasında gerçekleşen kontrol dışı ilişkiler kapsamında ortaya çıkıp çıkmayacağı konusuna eğilmiştir. Bu rehber ilişkili ve ilişkisiz kişiler arasında gerçekleşen işlemleri karşılaştırılabilirlik analizi kapsamında incelenmesi hususunu emsal fiyatın tespitinde elzem konuların başında görür.²⁵

OECD üyesi olan ülkelerin ve diğer ülkelerin emsallere uygunluk ilkesini benimsemelerinin en önemli nedeni, emsallere uygunluk ilkesinin çok uluslu şirket gruplarının üyeleri ve bu işletmeler ile ticari anlamda iş yapan bağımsız işletmeler için vergisel boyutta geniş bir eşitlik getiriyor olmasıdır.

OECD rehberinde, emsallere uygunluk ilkesinin üzerinde durulan bir başka etkisi ise, ilişkili ve ilişkisiz işletmeleri vergisel açıdan eşit bir platforma oturttuğundan, bahsedilen

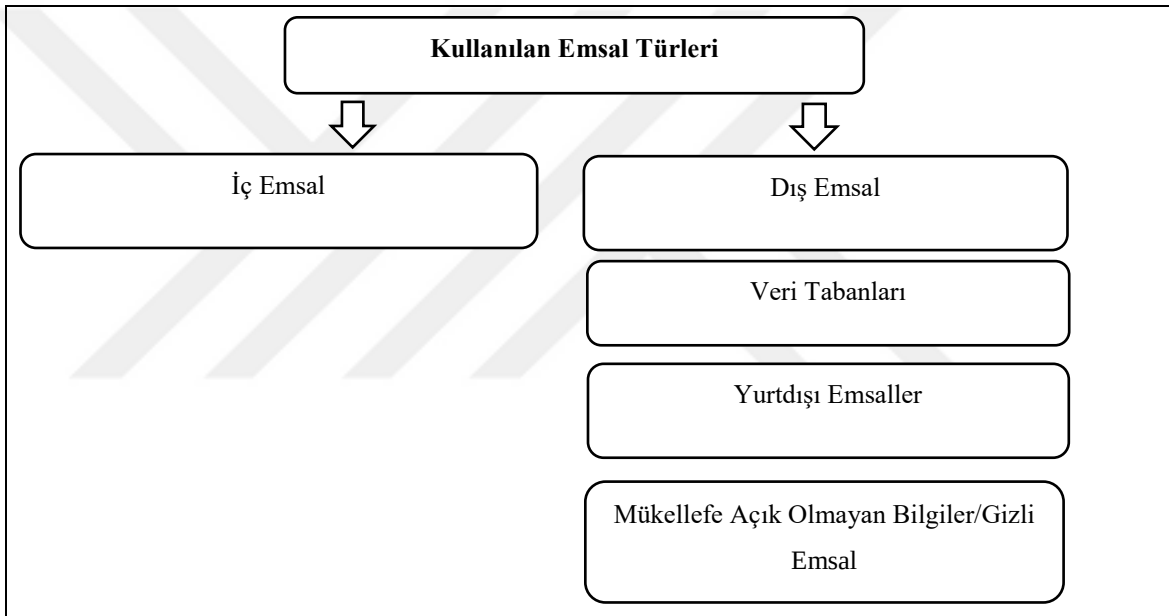
²⁴ T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi,2010, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/OECD-Transfer-Fiyatlandirmasi-Rehberi> [erişim tarihi 10 Ocak 2018],ss.33. (Bundan sonra OECD Rehberi olarak isimlendirilecektir)

²⁵ OECD Rehberi, ss.33.

şirketler arasında vergisel koşulların yaratabileceği rekabet bozucu etkiyi ortadan kaldırmasıdır. İşletmelere vergisel yönden bir şeffaflık ve rahatlama sağlayan emsallere uygunluk ilkesi, yatırımcılar açısından özellikle uluslararası platformda alacakları yatırım kararlarını olumlu yönde etkilemektedir.²⁶

Transfer fiyatlandırması uygulamasında emsallere uygun fiyatı tespit etmek için karşılaştırılabilirlik analizinde kullanılan emsal çeşitleri aşağıdaki şekil 4.1 'de gösterildiği gibidir;

Şekil 4.1: Karşılaştırılabilirlik analizinde kullanılan emsal türleri



Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi,2010, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/OECD-Transfer-Fiyatlandirmasi-Rehberi> [erişim tarihi 10 Ocak 2018]

4.2.1 İç Emsal

Emsallere uygun fiyatı bulmada başvurulanan emsal bedellerin başında gelen iç emsal, bir şirketin ilişki kişilerle gerçekleştirdiği iş ve işlemlerdeki fiyat veya bedelin tespitinde, aynı şirketin ilişkisiz kişilerle gerçekleştirilen iş ve işlemlerde kullandığı bedelle karşılaştırılmasıdır (Kolotoğlu 2014, s.10). İç emsaller, dış emsallere nazaran

²⁶ OECD Rehberi, ss.34.

incelenmekte olan işleme daha yakın olabilirler. İç emsal ve kontrol edilen işlem için benzer muhasebe standartları ve uygulamaları geçerli olduğundan, bu işlemler için mali analiz, kolay ve daha sağlıklı olacaktır. Ayrıca, iç emsallere ulaşmak; dış emsallere oranla daha az maliyetli ve güvenilir olacaktır.

İç emsallerin her zaman daha güvenilir olduğundan söz edemeyiz. Örneğin, bir mükellef ile ilişkisiz bir taraf arasında gerçekleşen herhangi bir işlemin, aynı mükellef tarafından yürütülen kontrol edilen işlemler açısından güvenilir bir emsal olduğunu söylemek güçtür.

4.2.2 Dış Emsal

Emsal fiyatın tespitinde, dış emsallerin belirlenmesi için kullanılabilecek birçok yöntem vardır. Bunlar; veri tabanları, yabancı emsaller ve mükelleflerin erişimine açık olmayan bilgilerdir.²⁷

4.2.2.1 Veri tabanları

Kurumsal yapıda idareye sahip olan işletmelerin mali tablolarını, muhasebe kayıtlarını arama ve istatistiksel analize uygun biçimde elektronik ortamda servis eden düzenleyicilerin geliştirdiği ticari mahiyette veri tabanlarıdır.²⁸ Bahsedilen veri tabanları, çoğu zaman dış emsallere ulaşmada pratik, az maliyetli ve güvenilir veri kaynağı olma özelliğine sahiptirler.

Ancak birçok ülkede ticari veri tabanlarının kullanımı belli başlı sınırlamalara tabi tutulmuştur. Bu ticari veri tabanlarının dayandığı bilgiler, genel kullanıma açık ve şirketler hakkındaki bilgilerin halka açıklık oranı her ülkede aynı olmadığından dolayı, bu bilgilere erişim her ülkede mümkün değildir. Öte yandan, erişim mümkün olduğunda da, bunlar tüm şirketler açısından aynı tür bilgileri içermeyebilir; nitekim belgeleme ve

²⁷ OECD Rehberi, ss.116.

²⁸ OECD Rehberi, ss.116.

raporlama gereklilikleri şirketin yasal yapısına ve borsada kayıtlı olup olmamasına göre değişiklik gösterebilir.

Bir diğer önemli hususta bu veri tabanları transfer fiyatlandırması amaçlı düzenlenmediğinden, bu veri tabanlarının kullanılıp kullanılmayacağına karar verilirken dikkatli olunmalıdır. Çünkü ticari veri tabanları, şirketler tarafından seçilen transfer fiyatlandırması yönteminin sağlıklı sonuçlar vermesini sağlayacak bilgiye sahip olmayabilir. Çoğu ülkede ticari veri tabanları, işlemlerden çok şirketlerin mali sonuçlarını karşılaştırma için kullanılır.

4.2.2.2 Gizli emsal

Vergi idareleri gerçekleştirdikleri denetim sonuçlarında, üçüncü kişilerden sağlanan fakat incelemeye giren mükellefe açıklanmayan gizli bir takım emsalleri kullanma yoluna gidilebilir. Bu yüzden, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında düzeltme sonucu ek vergi tarhiyatı gizli emsallere dayanabilir (Kolotoğlu 2014, s.10). Özet olarak gizli emsal, vergi idaresinin uygulamaya konu mükellef hakkında elinde olan ve ilişkisiz mükellef hakkında transfer fiyatlandırması neticesinde yapacağı tarhiyata dayanak teşkil eden bilgidir.

Ancak, mükelleflere kendi pozisyonlarını savunmalarının önüne geçecek ve mahkemelerin etkin bir yargısal denetim yapmasına imkan vermeyecek derecede gizli emsal kullanılması mükellefler açısından adil olmayacaktır.²⁹

4.2.2.3 Yabancı kaynaklar

Mükelleflere, emsallere uygun fiyatın tespitinde bazen ülke içi kaynaklar yeterli olmayabilir. Bu zamanlarda mükellefler yabancı emsallere başvurabilirler. Fakat bazı çevreler tarafından kabul görmeyen yabancı kaynaklar, sadece yerli olmamaları nedeniyle hemen reddedilmemelidir. Yabancı emsallerin güvenilir olup olmadığının tespiti, tıpkı

²⁹ OECD Rehberi, ss.118.

diğer emsallerde olduğu gibi beş karşılaştırılabilirlik faktörüne göre değerlendirilip karar verilmelidir (Özgenç 2016, s.85).

Çok uluslu şirketlerin konu olduğu transfer fiyatlandırması çalışmalarında uluslararası veri tabanlarında emsal bedel saptanmasında bulunmak, hem daha gerçekçi hem de daha güvenilir sonuçlar doğuracaktır. Fakat bahsedilen emsale ulaşmak iç emsale göre daha maliyetli hem de ülkeler arası muhasebe ve raporlama standartları farklılık göstereceğinden verilerin temini zor olacaktır.

4.2.3 Emsallere Uygunluk İlkesine Alternatif Yaklaşım; Global Formüllere Dayalı Yaklaşım

Ulusal alanda ilgili firmaların kar seviyelerini tespit etmek için, emsallere uygunluk ilkesine alternatif olarak düşünülen global formüle dayalı yaklaşım, bazı ülkelerde yerel bazda uygulansa da ülkeler arasında henüz uygulama alanı bulamamıştır.

Global formüllere dayalı yaklaşım, özellikle uluslararası boyutta faaliyet gösteren şirket gruplarının elde ettiği birleşik karı, önceden belirlenmiş bir formül ışığında tekrar dağıtmayı amaçlar.³⁰ Bu çerçevede karın yeniden dağıtımını için global formüle dayalı yöntemin üç unsurunun sağlanması gerekir. Bunlar;

- i. Aralarında ilişki bulunan grup şirketlerinin hangilerinin işleme konu olacağının tespiti,
- ii. İlişkili grup şirketlerinin dağıtımına konu yapılacak birleşik karın tespiti,
- iii. Birleşik karın dağıtılmasında kullanılacak karın tespiti.

Global formüle dayalı yaklaşım emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde uygulama alanı bulan işleme dayalı kar bölüşüm yöntemleri ile karıştırılmamalıdır. Global formüle dayalı yaklaşım, uygulama alanı bulduğu tüm mükellefler için önceden belirlenen sabit bir formül kullanırken, karşılaştırılabilirlik esasına dayanan işleme dayalı kar bölüşüm yöntemleri, ilişkili şirketlerin kontrol altındaki işlemlerini bağımsız işletmelerin kontrol dışı işlemleri ile karşılaştırıp muhtemel karı tespit ederler.

³⁰ OECD Rehberi, ss.37

Global formüle dayalı yaklaşımı savunan kesim, bu yöntemin ilişkili grup şirketler arasındaki ilişkiyi bir bütün olarak ele aldığını bunun da ekonomik gerçekliği arttırdığını savunurlar. Bir diğer iddia da herkes için tek tip muhasebe sistemi öngördüğünden mevzuata uyum giderlerini diğer yöntemlere göre azaltacağı kanısındır.

Emsallere uygunluk yaklaşımına alternatif olarak getirilen global formüle dayalı kar dağıtım yöntemi, OECD ülkeleri arasında yeteri kadar kabul görmemiştir. Bunun nedenlerinden bazıları aşağıda sayılmıştır,³¹

- i. Çifte vergilendirmeyi önleyecek tek tip bir uluslararası formülün tespitinin zorluğu,
- ii. Ülkeler veya bölgeler arasında var olan ekonomik ve fonksiyonel farklılıkların, yönetimler tarafından, global yaklaşımca tespit edilen formüle eklenmek yada çıkarılmak istenmesinin yaratacağı karışıklık,
- iii. Global formüle dayalı yaklaşımın uygulama alanı bulabilmesi için, ülkelerin tamamının geçmesinin gerekliliği ayrıca bu boyutta bir katılım olmadığı takdirde bazı çok uluslu şirketlerin iki sistemi de kullanmak zorunda kalacak olması,
- iv. Belirlenecek olan global formülün, piyasa şartları ile uyum göstermemesi ve kar dağıtımda gerçeklikten uzaklaşması,
- v. Kur hareketlerine karşı, emsallere uygunluk ilkesine nazaran daha savunmasız kalması,
- vi. Global formüle dayalı yaklaşımda belirtilen ortak formüle ulaşmanın, kullanmanın vs. bahsedilenin aksine emsallere uygunluk ilkesine nazaran daha maliyetli olması,
- vii. Uluslararası vergi anlaşmaları ile uyum konusunda sıkıntıların çıkacak olması.

Sonuç olarak emsallere uygunluk ilkesine alternatif olarak getirilen, karın bölüşümünde global bir formülün belirlenmesi ve kullanılması konusunda ki yaklaşım, OECD 'ye üye olmayan ve OECD 'ye üye olan ülkeler arasında yer bulamamıştır

³¹ OECD Rehber, ss.38-40.

4.3 KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİ

Önceki bölümlerde bahsedildiği gibi emsallere uygunluk ilkesinin temelinde; kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemlerdeki mevcut durumların karşılaştırılması yatmaktadır. Bahsedilen tarzda karşılaştırmaların emsal bedeli bulmada sağlıklı sonuçlar verebilmesi için karşılaştırılacak iş ve işlemlerin karakteristiklerinin önemli ölçüde benzer olması gerekmektedir. Karşılaştırılabilirlik; karşılaştırma konusu olaylar arasında hiçbir farklılık olmaması ya da farklılık varsa da bu farklılıkların, incelenen durumları etkilememesi durumudur. İncelenen durumlar arasında farklılıklar bulunması olayların hiç karşılaştırılamayacağı anlamına gelmez. Gerekli düzeltmeler yapılarak karşılaştırma sonucunda sağlıklı sonuçlar elde edilebilir.

Emsallere uygunluk çerçevesinde karşılaştırma yapılırken karşılaştırmaya konu işlemler ve işletmeler arasındaki farklılıkların dikkate alınması şarttır. Söz konusu iş ve işlemler arasında fiili karşılaştırmayı yapabilmek için, söz konusu iş ve işlemlere gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir. Karşılaştırılabilirlik belirlenirken, karşılaştırılabilirliği etkileyen bazı unsurlar vardır. Bunlar transfere konu mal ya da hizmetlerin nitelikleri, sözleşme koşulları, tarafların içinde bulundukları ekonomik koşulları ve belirlenen iş stratejileri, sözleşme şartlarıdır.³²

Aşağıdaki tablo 4.3 ‘de, karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken izlenebilecek genel işleyiş süreci tanımlanmaktadır. Bu süreç OECD rehberince, tavsiye edilen iyi bir uygulama olmakla birlikte, zorunlu bir uygulama değildir. İşletmelerin ve uygulamaların temel amacının emsallere uygun fiyata ulaşmak olduğundan, bu amaca ulaşmada işletmeler herhangi bir süreci belirlemede özgürdürler.

³² OECD Rehber, ss.43.

Tablo 4.3: Karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken izlenebilecek genel işleyiş

1. Adım	Sürecin kapsayacağı tarih aralığının belirlenmesi
2. Adım	Vergi mükellefinin pozisyonunun kapsamlı analizi,
3. Adım	Teste tabi tutulan tarafın, duruma en uygun transfer fiyatlandırması yönteminin ve kontrol edilecek mali göstergenin seçimi, kontrol altındaki işlemlerin işlev analizi
4. Adım	İç emsal uygulanması
5.Adım	Dış emsal kullanılacaksa kaynak belirlenmesi
6.Adım	Duruma uygun transfer fiyatlandırması yönteminin seçimi ve bu yöntemle ilgili olarak, uygun mali göstergenin tespiti.
7. Adım	Potansiyel emsallerin tanımlanması,
8.Adım	Karşılaştırılabilir durumlar arasında herhangi bir düzeltmeye ihtiyaç duyulup duyulmadığının tespiti,
9.Adım	Elde edilen verilen olay çerçevesinde yorumlanıp, emsal bedelin tespiti.

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi,2010, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/OECD-Transfer-Fiyatlandirmasi-Rehberi> [erişim tarihi 10 Ocak 2018]

OECD rehberi her ne kadar genel süreç olarak bahsedilse de uygulamada, bu süreç doğrusal bir süreç olarak karşımıza çıkmaz. Özellikle tabloda belirtilen 5 ve 7 inci adımlar aynı olay içinde sağlıklı sonuçlar alınan kadar tekrar edilebilir. Bu yüzden de olaya uygun bilgi kaynaklarının temin edilmesi uygulanacak transfer fiyatlandırması yöntemini etkileyebilir. Çünkü uygun bilgi kaynaklarının incelenmesi, bazı durumlarda transfer fiyatlandırması yöntemini etkileyebilmektedir.

4.4 OECD TRANSFER FİYATLANDIRMASI YÖNTEMLERİ

OECD rehberinde, ilişkili işletmeler arasında gerçekleşen iş ve işlemlerdeki koşulların emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olup olmadığı belirlenmesi için “geleneksel işlem yöntemleri” ve “işleme dayalı kâr yöntemlerini” nin kullanımından bahsedilmiştir. (Bu yöntemler tablo 4.4 ‘de gösterilmiştir.) Geleneksel işlem yöntemlerinin alt başlıklarında, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış yöntemidir. Yine aynı rehberde bahsedilen İşleme dayalı kâr yöntemlerini ise işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemi olarak sayılır.³³

Mükellefler transfer fiyatlandırması yöntemlerini seçerken, her zaman incelenen duruma en uygun yöntemi seçmeyi amaçlarlar. Bu yüzden, mükellefler en iyi yöntem olduğuna inandıkları transfer fiyatlandırması yöntemini önce diğer yöntemlerle karşılaştırarak olumlu ve olumsuz yanlarını bir çerçeve halinde çizmelidir.

Geleneksel işlem yöntemleri, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen iş ve işlemlerde emsal fiyatın bulunmasında başvurulan direkt yöntemler olarak bilinir. Çünkü geleneksel işlem yöntemleri, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen işlemle ile kontrol dışı işlemlerin sonucu oluşan fiyat veya bedellerin arasındaki farkı, şirketler arasında ki mevcut bağlılığa yorup, fiyat ve bedelleri karşılaştırma imkanı tanır.

Fakat iş ve işlemlerin birbirinin tamamlayıcısı olduğu karmaşık grup içi işlemlerde ve iç emsale ulaşmanın zor olduğu durumlarda geleneksel işlem yöntemleri her zaman istenilen sonuçları vermeyebilir. Böyle durumlarda kar bölüşüm yöntemlerinin kullanılması emsal fiyata ulaşmada mükellefe kolaylık sağlayacaktır.

OECD rehberi mükellefleri emsal bedelin tespitinde birden fazla yöntem kullanmaya itmemiştir. Aksine mükellefler ve vergi inceleme elemanlarınca seçilen birden fazla transfer fiyatlandırması yönteminin hem maliyetli hem de zahmetli olacağı hususu üzerinde durmuştur. Bazı durumlarda başlangıçta birden fazla yöntem benimsense de akabinde emsal bedele ulaşmada en uygun yöntemin tercih edilmesi gerekmektedir.

³³ OECD Rehberi, ss.59

Tablo 4.4: OECD transfer fiyatlandırması yöntemleri

Geleneksel İşlem Yöntemleri	İşleme Dayalı Kar Yöntemleri
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi
Yeniden Satış Fiyatı	Kar Bölüşüm Yöntemi
Maliyet Artı Yöntemi	

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi,2010, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/OECD-Transfer-Fiyatlandirmasi-Rehberi> [erişim tarihi 10 Ocak 2018]

4.4.1 Geleneksel İşlem Yöntemleri

4.4.1.1 Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, ilişkili şirketler arasında meydana gelen iş ve işlemlerde ortaya çıkan fiyatı, ilişkisiz şirketler arasında meydana gelen iş ve işlemlerle karşılaştıran, sonucunda fiyatlar arasında ilişkili şirketler lehine bir durum varsa bunu düzeltmeye yarayan yöntemdir.³⁴ Burada en önemli husus kontrol dışı işlemlerde ortaya çıkan fiyatın ilişkili şirketler arasında ortaya çıkan fiyatın yerini almasıdır.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabilmesi için şu iki unsurdan birinin mutlaka gerçekleşmesi şarttır;

i. Karşılaştırılan iş ve işlemlere konu şirketlerin arasında fiyata etki edebilecek herhangi bir farklılığın olmaması,

³⁴ OECD Rehber, ss.63.

ii. Bahsedilen tarzda herhangi bir farklılık var ise bunların giderilebilir durumda olması, giderilmesi.

Bu şartlar gerçekleştiğinde kontrol dışı işlemlerin tespiti ve karşılaştırılması daha kolay hale gelmekle birlikte, yöntemden alınacak sonuçta bir o kadar güvenilir olacaktır.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminde, ilişkili kişiler arasında gerçekleşen işlem ile kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılması işletmeler arasındaki farklılıkların giderilmesi kadar (Öcal 2012, s.167), uygulamaya konu mal ve hizmetlerin niteliklerinin benzer olmasına ya da varsa farklılıkların giderilebilir olmasına bağlıdır. Söz konusu farklılıklar giderildi ve sağlıklı karşılaştırma koşulları elde edildiği sürece yöntemden sağlıklı sonuçlar almak mümkün olacaktır.

4.4.1.2 Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen iş ve işlemlerde belirlenen fiyat ya da bedelin, aynı ürünün aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan kişilere tekrar satılması durumunda ortaya çıkacak olan fiyattan uygun bir brüt satış karı düşülerek, emsal bedele ulaşmayı sağlayan yöntemdir.³⁵ Bu yöntemin özünde bir malın ilişkisiz kişilere satılmak üzere ilişkili şirketten alınması durumunda, ilk ilişkili şirketten alındığı fiyatı tespit etmek vardır. Bu yöntem genelde pazarlama faaliyetlerinde güvenilir sonuçlar verecektir.

Bu yöntemin temelinde, üçüncü kişiye uygulanan yeniden satış fiyatından uygun bir satış marjı düşülerek ilişkili şirketten alış fiyatı bulunmaktadır. Bu hususta uygun kar marjının tespiti önem kazanır. Uygun kar marjı belirlenirken, satıcının kontrol dışı işlemlerde uyguladığı satış marjı referans alınabilir. Böyle bir emsalin olmaması durumunda, diğer işletmelerin uyguladığı yeniden satış fiyatı marjları da referans olarak kullanılabilir.

³⁵ OECD Rehber, ss.65.

Yeniden satış fiyatı yönteminde brüt satış marjı hesaplanırken atlanmaması gereken hususları şirketin satış için katlandığı giderler ve üstlenilen işlevler olarak sıralamak mümkündür.

4.4.1.3 Maliyet Artı Yöntemi

Geleneksel işlem yöntemlerinin sonuncusu olan maliyet artı yöntemi, birbirleriyle sürekli olarak alım-satım ilişkisi içinde olan ilişkili şirketler arasında satışı gerçekleşen yarı mamul malların satış fiyatının belirlenmesinde kullanılır. Bu yöntemde ilişkili kişiler arasında satışa konu malın maliyetine piyasa koşulları ve üstlenilen fonksiyonlar ışığında makul bir kar marjı eklenir. Bu kar marjının malın maliyetine eklenmesi ile bulunan fiyat emsal fiyat olarak alınır.³⁶

İlişkili şirketler arasında mal transfer edilmesi veya hizmet sağlanması için katlanılan kontrol edilebilir işlemdeki, mal veya hizmeti satan tarafın katlandığı maliyetler bu yöntemin temelini oluşturur.

Bahsedilen bu maliyetlere sonraki safhada, satıcı firmanın satış için katlandığı maliyetler ve içinde bulunulan ekonomik konjonktür de dikkate alınarak, uygun bir kar marjı eklenerek bu işleme konu ürün veya hizmetin emsal satış fiyatına ulaşılabilir. Maliyet artı yöntemi, ilişkili şirketler arasında yarı mamul malların satışında, ilişkili tarafların müşterek kullanım ya da uzun vadeli alım-satım anlaşması yaptığı durumlarda sağlıklı sonuçlar verir.³⁷

Maliyet artı yöntemi uygulanırken bazen maliyetlerin belirlenmesi konusunda itilaflara düşülebilir. Bununda en önemli nedeni karın her zaman maliyetin belirleyicisi olmamasıdır. Firmalar gerek piyasa koşulları gerekse işletme politikaları gereği fiyatlarını aşağıya doğru çekmek durumunda kalabilirler. Böyle durumlarda maliyetlerle, ürünün satış fiyatı arasındaki bağın azaldığı gözlemlenebilir.

³⁶ OECD Rehber, ss.70-71.

³⁷ OECD Rehber, ss.71.

4.4.2 İşleme Dayalı Kar Yöntemleri

İşleme dayalı kar yöntemlerine, geleneksel işlem yöntemleri ile emsal bedele ulaşmanın mümkün olmadığı hallerde başvurulur. İşleme dayalı kâr yönteminde, ilişkili taraflar arasında gerçekleşen iş ve işlemlerde ortaya çıkan karların durumu araştırılır. Fakat uygulamada bu yöntem, geleneksel işlem yöntemleri kadar yaygın kullanılmamaktadır.

4.4.2.1 İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

Mükellefin, ilişkili kilerle gerçekleştirdiği iş ve işlemlerinin net kârlılık payını inceleme konusu alan net kar marjı yöntemi genel olarak, geleneksel yöntemler arasında sayılan yeniden satış fiyatı ve maliyet artı yöntemi ile benzer biçimde çalışmaktadır. İşleme dayalı net kar marjı yönteminde mükellefin ilişkili kişiler ile gerçekleştirdiği iş ve işlem neticesinde elde ettiği net kârı, aynı mükellefin kontrol dışı işlemleri sonucu elde edebileceği net kâra göre oranlayan yöntemdir (Gülhan 2016,s.131). Yine her yöntemde olduğu gibi, iç emsaller kıyas yapmaya imkan vermezse, aralarında herhangi bir ilişki olmayan şirketlerin karşılaştırılabilir işlemleri neticesinde elde edilen net kâr tutarları, emsal olarak kullanılabilir. Yine tüm bunların ardından eldeki mevcut emsaller hala sağlıklı sonuçlar vermeme şüphesi taşıyorsa gerekli düzeltme işlemleri yapılarak sağlıklı bir karşılaştırma gerçekleştirilmelidir

Uygulamada işleme dayalı net kar marjı yöntemi, geleneksel işlem yöntemlerinden olan karşılaştırılabilir fiyat yöntemine nazaran, farklılıklar karşısında daha az kırılgan olmasıdır.³⁸

İşleme dayalı net kar marjı yöntemini kullanılırken, diğer tek taraflı yöntemlerde olduğu gibi sadece teste tabi tutulan tarafın mali kayıtlarının incelenmesi gerekir. İşleme dayalı net kar marjı yönteminde, kar bölüşüm yönteminin aksine tarafların muhasebe kayıt sistemlerinin ortak olması veya masrafların karşılıklı paylaşılması söz konusu değildir.

³⁸ OECD Rehber, ss.78.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin, karşılaştırmaya konu işleme uygulanmasında çekince yaratan bir takım hususlar vardır. Karşılaştırmaya konu şirketlerin faaliyet giderleri ve gider çeşitlerinin farklılığı, bu şirketlerin net kâr marjlarını etkilerken, brüt kâr marjlarını etkilemez. Sonuç olarak, fiyatlar ürün çeşitliliğinden etkilenebilirler ama şirketlerin faaliyet kârları bu tür farklılıklardan etkilenmezler. Bu yöntem ile sağlıklı bir sonuç elde etmek için ilişkili şirketler arasındaki fonksiyonların benzer olması gerekir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, işletmeler ve işlemler arasındaki farklılıklar giderilip kullanıldığı sürece diğer yöntemlere nazaran daha kullanışlı olacağı görülecektir.

4.4.2.2 Kar Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili şirketler arasında meydana gelen işlemlerde ortaya çıkan kârların ve bu karın dağılımının, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen iş ve işlemlerden doğan karı, kontrol dışı işlemlerle karşılaştırıp sonuç elde etmeyi amaçlar. Kâr bölüşüm yöntemi, ilk olarak ilişkili grup şirketler arasındaki iş ve işlemlerden doğan birleşik karı ya da mevcutsa zararı belirler. Daha sonrasında bulunan bu birleşik kârlar emsaline uygun olarak ilişkili grup şirketler arasında dağıtılır.³⁹

Kar bölüşüm yöntemi, bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin birleştirilmiş faaliyet karı ya da zararındaki dağıtımın emsallere uygun olup olmadığını araştırmaya yönelik bir yöntemdir (Öcal 2012, s.170).

Kar bölüşüm yöntemi çoğunlukla, karşılaştırılabilir işlemleri tespitin zor olduğu durumlarda kullanılır. Kar bölüşüm yöntemini kullanarak emsallere uygun fiyatı bulmak için ilişkili kişiler arasındaki karların, ilişkisiz taraflar arasında nasıl dağıtılacağına iyi bilinmesi gerekmektedir.

Kar bölüşüm yönteminin tercih edilmesini sağlayan en önemli etken, çoğu zaman karşılaştırılabilir işlemlere gerek duymamasıdır. Bu sayede emsali olmayan bazı iş ve işlemlerde sonuca ulaşmamızı sağlar.

³⁹ OECD Rehber, ss.93.

Kar bölüşüm yönteminde birleşik kârlar, ilişkili grup şirketler arasında emsallere uygunluk ilkesine uygun bir biçimde dağıtılır. Yaygın olarak dağıtılacak birleşik karların belirlenmesi;⁴⁰

- i. İncelenmekte olan grup içi işlemin, işlev analiziyle paralellik göstermeli ve özellikle mevcut durumdan kaynaklanan riskin taraflar arasında eşit dağılımını yansıtmalıdır,
- ii. Seçilen emsal hususlar ile dağıtım yapılacak birleşik kârlar tutarlı olmalıdır,
- iii. Seçilen kar dağıtım türüyle paralellik göstermeli,
- iv. Ölçülebilir olmalıdır.

4.5 GRUP İÇİ HİZMETLER

4.5.1 Grup içi Hizmetlerin Tanımı

Aynı gruba bağlı ilişkili şirketler arasında gerçekleşen hizmetler grup içi hizmetler olarak adlandırılır. Çok uluslu şirketlerin ilişkili kişiler olarak adlandırılan grup içi şirketlerine birçok hizmet sunmaları gerekebilir. Yalnız hizmet soyut bir kavram olduğundan, hizmetin gerçekten verilip verilmediğinin tespiti önemlidir. Zira grup içi hizmetler şirketlerin kar ve zararını bilançoda değiştirmek için önemli bir araçtır.

Grup içi hizmetlerde transfer fiyatlandırmasını; bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi tarafından üstlenilen hizmetlerin maliyetlerinin paylaşılması yani gerçek hizmet bedelinin belirlenmesi olarak tanımlayabiliriz.

Grup içi hizmetler için transfer fiyatlamasının analizi ile ilgili de üç önemli husus bulunmaktadır. Bunlar(Demirci 2014,s.27);

- i. Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığı
- ii. Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,
- iii. Bahsi geçen hizmet ile ilgili olarak grup içi ücretlendirmenin emsallere uygun olup olmadığıdır.

⁴⁰ OECD Rehber, ss.95.

4.5.2 Grup İçi Hizmetlerde Emsal Bedelin Tespiti

Başta tanımı yapılan grup içi hizmetlerde, hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi için ilk olarak hizmeti veren şirketin grup içi hizmetleri verebilecek ekonomik kaynakları bünyesinde barındırıp barındırmadığı ve hizmeti alan şirketin verilen hizmete gerçekten ihtiyacı olup olmadığının tespiti gerekir (Kavan 2015, s.109).

Aralarında hizmet ilişkisi mevcut taraflarının amaçlarının ortaya konulması ve verilen hizmetin gerekliliğinin net bir biçimde ortaya konmaya çalışılmalıdır. Hizmeti veren açısından maliyetlerine uygun hareket edilmesi hizmeti alan açısından da yansıtılacak maliyet ile elde edilecek değer arasında bir denge kurulmalıdır. Hizmeti alan açısından alınan hizmetin işletmeye getirilerinin belirlenmesi faydalı olacaktır.

Uluslararası alanda faaliyet gösteren şirket grupları, diğer grup üyelerine teknik, ticari, finansal alanlarda birçok hizmet verir (Kavan 2015, s.108). Tüm bu hizmetler işletmeler için maliyet unsuru oluşturur. Bu unsur şirketleri bahsedilen hizmetleri kendi bünyelerinde üretme ya da bağımsız şirketlerden temin etme gibi seçenekler arasında seçim yapmaya iter.

Hizmeti kendi içerisinde üretmek ya da grup içerisinde temin etmek arasında seçim yapan işletme için sorulması gereken soru; hizmetin grup üyesi içinden alınması halinde herhangi bir ekonomik değer sağlanıp sağlanmadığıdır. Bu husus ilişkili kuruluşun, karşılaştırılabilir durumlarda aynı nitelikte hizmetlerin bağımsız bir kuruluş tarafından sağlanması halinde aynı tutarı ödemeye hazır olup olmadığı ya da aynı hizmeti kendi içinde üretilip üretilmeyeceği konusunda önem arz eder.

4.6 TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYUŞMAZLIKLARINDAN KAÇINMA VE ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK İDARİ YAKLAŞIMLAR

Bu bölümde transfer fiyatlandırması uygulamalarında, mükellef-vergi idareleri veya vergi idareleri- vergi idarelerinin taraf olduğu anlaşmazlıkların önüne geçmek ve ortaya çıkan sorunları çözüme kavuşturmak için başvurulacak yöntemler ele alınacaktır.

Bilindiği gibi vergi idarelerinin emsallere uygunluk ilkesi kapsamında emsal fiyatı belirlemek için farklı yöntemler belirlemesi uluslararası bir sorun oluşturan çifte vergilendirme konusunu gündeme getirecektir. Çifte vergilendirme birlikte ya da farklı şirketlerdeki karın farklı vergi idarelerince vergi matrahlarına dahil edilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple çifte vergilendirme şirketlerin karlılıklarını ve dolayısıyla yatırım kararlarını direkt olarak etkileyen faktörlerin başında gelir.

4.6.1 Transfer Fiyatlandırması Uyum Uygulamaları

OECD üye ülkeler uluslararası alanda ki vergi mevzuatlarıyla bütünleşebilmek ve uyum sağlamak adına kendi iç mevzuatlarında bir takım düzenlemelere başvururlar. Bunlar;

- i. Mükellefleri kaynakta vergi kesintisi gibi uygulamalarla işe ve işlemlerin vergiye mevzuatına entegresini sağlamak,
- ii. Mükellefleri vergiye gönüllü uyumunu kolaylaştıracak uygulamalara gitmek(eğitim, teşvik, broşür basımı vb),
- iii. Mevzuata uyulmaması halinde yaptırımların uygulanması.

Bilindiği üzere vergi uyum uygulamaları ülkeler açısından iç mevzuatları çerçevesinde ele alınan bir konudur. Ancak mükellefler emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda bir takım uygulamalar tabi tutulurken adillikten ve eşitlikten uzaklaşılmalı, mükelleflerin vergi uygulamaları nedeniyle ülkeden kaçmalarına yol açılmamalıdır. İşte bu sayılanlar neticesinde uyum sürecinin bir takım ilkelere dayandırmak gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bunları sıralayacak olursak: vergi incelemeleri, ispat külfeti ve son olarak cezalardır.⁴¹

4.6.1.1 Vergi incelemesi uygulamaları

Vergi incelemesi konusu, dünyada farklılık gösterdiği gibi OECD üyesi ülkeler arasında da farklılık arz etmektedir. Bu farklılığın en bilirliliğin nedenlerini sıralamak gerekirse; yönetsel farklılıklar, ülkelerin ticari potansiyeli, sosyal- kültürel yapı, ülkenin nüfusu ve yüzölçümüdür.

⁴¹ OECD Rehber, ss.133.

Mükellefler ve vergi idareleri açısından, normal vergi incelemelerine kıyasla daha meşakkatli ve uzun süren transfer fiyatlandırması incelemeleri, karşılaştırılabilirlik, piyasaların yapısı ve sektöre ilişkin temini ve değerlendirmesi güç unsurları içerebilir. Bu nedenle transfer fiyatlandırması incelemeleri için ülkeler genellikle uzmanlaşmış bir ekip veya bölüm oluşturlar.⁴²

Transfer fiyatlandırmasının en önemli ayağı sayılan emsal fiyatın tespiti her zaman ve her koşulda yüzde yüz kesinlik içermeyebilir. Pek tabi emsal fiyatın tespiti için seçilen yöntemde en uygun yöntem olmayabilir. Bu nedenle transfer fiyatlandırması vakalarının çözüme kavuşturulması için, mükellef ve vergi idareleri karşılıklı anlayış temelinde bir değerlendirme süreci benimsemelidirler (Demirci 2012, s.106).

Çünkü karmaşık ve bazı zamanlar kesinlikten uzaklaşan transfer fiyatlandırması olgusu, iyi niyetli mükellefin hataya düşmelerine sebep olabilir. Aynı şekilde idarede uyguladığı yöntem ve çıkarımlarda yanılabilir. Vergi idareleri, mükellefi bu kapsamda zorlayıcı ve ticari teamülleri göz ardı eden bir tutum ve davranışa girmemelidir.

4.6.1.2 İspat külfeti

OECD ülkelerinde ispat külfeti, vergi incelemesi uygulamalarında olduğu gibi farklılık gösterse de büyük oranla idarenin üstlendiği bir kavramdır. Fakat mükellefin iyi niyetle bağdaşmayan tutum ve davranışları sonucunda bu külfet yasanın izin verdiği ölçüde mükellefin üzerine de bırakılabilir.

OECD rehberine göre, ispat külfetinin idarede olduğu durumlarda mükellefler tarafından ortaya konan olgunun, idare tarafından onaylanması gerekli değildir. Bu durumda vergi idaresi mükelleften incelemeye konu iş ve işlemler için kayıt tutmasını ve işbirliği içinde olmasını zorunlu kılabilir.⁴³

⁴² OECD Rehber, ss.133.

⁴³ OECD Rehber, ss.134.

Tam tersi bir durumda yani ispat külfetinin mükellefin üzerinde olduğu ülkelerde, idarenin yapacağı idari işlemler sağlam yasal dayanaklara dayanmalıdır. Yapılan uygulamalar OECD ve ilgili uluslararası mevzuata uygun olmak zorundadır. İspat külfetinin mükellefin üzerinde olduğu ülkelerde, transfer fiyatlandırmasına konu iş veya işlem dava konusu yapılırsa, ispat külfeti doğal olarak vergi idaresine geçecektir.

Sonuç olarak mükellefler ve vergi idareleri ispat külfetini karşı tarafı zor duruma sokacak şekilde kötüye kullanmamalıdır. İdare ispat külfetinin mükellefte olduğu durumlarda belirlediği tarhiyata konu fiyatın emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlendiğini iyi niyet göstergesi olarak belirtmeli. Aynı şekilde mükellefte ispat külfetinin idarede olduğu zamanlar aynı iyi niyeti sergilemelidir.

4.6.1.3 Cezalar

Cezalar genelde idare tarafından sınırları çizilen mükellefiyete özgü kanunların ihlal edilmesi neticesinde caydırıcı amaçla verilir. Cezalar OECD mevzuatınca mükellefin vergiye uyumundan daha pahalıya gelmesi amaçlanıp belirlenir. Ama cezalarla hedeflenen asıl amaç mükellefin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaktır.

Ülkelerin mevcut ceza uygulamaları karşılaştırılırken dikkatli davranılmalıdır. Aynı amaçlar doğrultusunda farklı cezalar uygulanabileceği gerçeği göz ardı edilmemelidir. Kusura dayanmayan veya o ülkenin yasalarınca suç sayılmayan unsurlar hakkında ceza uygulamak mümkün değildir. Bu yüzden vergi cezalarının uygulanabilirliği o ülkenin adli yapısı ile yakından ilgilidir.

Ülkeler bu kapsamda farklı ceza türleri benimsemişlerdir. Cezalar genelde, parasal cezalar ve cezai yaptırımlar şeklinde iki alternatif olarak belirlenir. Bu sayılanlardan parasal cezalar OECD ülkeleri arasında daha yaygın olarak kullanılmakta olup parasal müeyyideler içermektedir. Bilindiği üzere parasal cezalar uyum amaçlı olurken, cezai yaptırımlar, OECD ülkelerinin hiçbirinde uyum amaçlı bir araç olarak kullanılmamaktadır.⁴⁴

⁴⁴ OECD Rehber, ss.137.

4.6.2 Karşılıklı Anlaşma Usulleri

4.6.2.1 Karşılıklı anlaşma usulü

Karşılıklı anlaşma usulü OECD Model Vergi Anlaşmasında bahsedilen, çifte vergilendirmenin önüne geçmek için var olan anlaşmaların uygulanması konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıkları giderme hususunda, vergi idareleri tarafından başvurulmuş bir yöntemdir.

Karşılıklı Anlaşma usulü anlaşmaya taraf devletlerin vergi idareleri arasında ve karşılıklı olarak sürdürülen bir anlaşma türüdür. Anlaşma kapsamında anlaşmaya taraf olan devletler yetkili makamları her anlaşmada özel olarak tespit ederler. Bu kapsamda belirlenen yetkili kişi ve kurumlar karşılıklı anlaşma prosedürlerinin yürütülmesinden sorumlu olacaklardır. Karşılıklı Anlaşma usulü, uyuşmazlıklar karşısında yerel kuralların dışında kalan vergi mükelleflerine sunulan bir yöntemdir.⁴⁵

4.6.2.2 Eşzamanlı vergi incelemeleri

Eşzamanlı vergi incelemeleri, uluslararası alanda geniş uygulama alanı bulan, iki veya daha çok ülke arasında vergi incelemesi konusunda işbirliğine yardımcı olan bir uygulamadır. Eşzamanlı vergi incelemesi şu nedenlerden ötürü devletler arasında geniş bir uygulama alanı bulmuştur;⁴⁶

- i. Ülkeler arasında incelenen konu veya mükellef hakkında zamanında ve etkin bilgi değişimine imkan vermesi,
- ii. Transfer fiyatlandırmasında vergi cennetlerini ortaya çıkardığı karışıklığı gidermesi,
- iii. Transfer fiyatlandırmasında karşılıklı incelemelerde çifte vergilendirmenin önüne geçmesi,
- iv. İncelemelerin daha sağlıklı ve kısa sürmesini sağlayarak mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini azaltması,

⁴⁵ OECD Rehber, ss.139.

⁴⁶ OECD Rehber, ss.156.

v. İncelemelerde kısalan sürenin ve şeffaflığın yarattığı etki ile yatırım kararlarının daha sağlıklı alınması.

Eşzamanlı vergi incelemeleri yasal dayanağını OECD Model Vergi Anlaşmasının 26 ncı maddesindeki bilgi değişimi hükmü oluşturur. Bu hüküm, anlaşma taraflarının yetkili kıldıkları makamlar arasında, anlaşmanın şartlarının yerine getirilmesi için iç mevzuatlarındaki uyum düzenlemeleri ve bilgi değişimlerini konusunda işbirliğini tanımlamaktadır. İlgili madde de belirtilen bilgi değişim türleri olarak sayılan, talep üzerine değişim, anlık değişim, otomatik değişim türleri üzerinde herhangi bir kısıtlamaya gidilmemelidir.⁴⁷

Transfer fiyatlandırması konusunda eş zamanlı vergi incelemelerine başvurulduğunda, incelenen olayların yasal zamanaşımı sürelerinin ve vergi dönemlerinin ülkeler arasında farklılık göstermesi sıkıntılara yol açabilir. Bu sıkıntıların giderilmesi için ülkelerin bu iş ile yetkili kıldıkları makamların vergi dönenlerine ve zamanaşımı sürelerine yönelik uyarıyı inceleme başlamadan karşı tarafa bildirmeleri gerekir.

Transfer fiyatlandırması konusunda eşzamanlı vergi incelemesinin uygulanacağı olay belirlendikten sonra vergi idaresinin yetkili elemanları tarafından mükellefinde karmaşık olaylarda görüşü alınarak, eşzamanlı vergi inceleme süreci planlanmalıdır.

Eşzamanlı vergi incelemelerinin transfer fiyatlandırmasında ilişkili şirketlerin vergisel yükümlülüklerini belirlemesinde etkili bir yöntemdir. Eş zamanlı vergi incelemeleri; uluslararası ticarete, birbiri ile karmaşık bir biçimde sıkı ilişki kuran ilişkili şirketler arasındaki iş ve işlemlerde ve maliyet katılım anlaşmaları gibi özellikli durumlarda karın tespiti için önem arz eder. Eş zamanlı vergi incelemeleri vergi idarelerine sağladıkları bilgi ile çok uluslu şirketlerin faaliyetleri üzerinde daha çok kontrol olanağı sağlarken, uluslararası alanda iş ve işlemlerin karşılaştırma olanağı sağlar.

⁴⁷ OECD Rehber, ss.157.

4.6.2.3 Güvenli sığınak

Emsallere uygunluk ilkesi belirli değer yargıları ve istatistiki bilgilere dayalı bir çalışma prensibi benimsediği için, kimi zaman uygulanan vakalarda hem mükelleflere hem de vergi idarelerini ağır yükler altına sokabilir. Birde ülkelerin iç mevzuatında ki karmaşıklık olaya dahil olunca iş çıkılmaz bir hal alır ve mükellefleri ve idareyi çözüm arayışlarına iter.

Bu safhada mükelleflerin ve idarenin imdadına “güvenli sığınak” olarak adlandırılan kavram yetişir. Vergisel olarak güvenli sığınak; belirli mükellef gruplarına, yasalarda sayılan vergisel yükümlülüklerin yerine daha basit kuralların uygulanmasını öngören bir oluşumdur (Çenkeri 2011, s.23).

Güvenli sığınak müessesesi, temelinde mükellefi herkesin tabi olduğu bir takım vergisel yükümlülüklerden istisna tutmaktır. Transfer fiyatlandırması konusunda muafiyet toptan bir muafiyet olacağı gibi, minimum düzeyde de kalabilir. Tanınan istisna ile olağan kural ve usuller dışına çıkarılan mükellefin, istisna kapsamında üzerine düşen sorumlulukları yerine getirip getirmediği idare tarafından takip edilmelidir.

Güvenli limanlar mükellefin ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği işlemler koşulları için mükellefe, belirli sınırlamalar getirilmesi ya da işlemlere uygulanan kuralların sadeleştirilmesi gibi iki alternatif uygulama sunar.⁴⁸

Mükelleflere ve vergi idarelerine uygulamada ve sorunların çözümünde kolaylık sağlaması beklenen güvenli sığınakların amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür;

- i. İlişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırması koşullarının tespitinde, kapsama giren mükellefler açısından uyumun kolaylaştırılması,
- ii. Bir grup mükellefe kontrol edilen işlemlerde, ödenen veya tahsil edilen fiyatın vergi idaresi tarafından inceleme yapılmadan kabul edileceğinin temin edilmesi,
- iii. Transfer fiyatlandırmasıyla alakalı konularda vergi idarelerinin inceleme ve denetim yükünü azaltmak.

⁴⁸ OECD Rehber, ss.160.

4.6.2.4 Peşin fiyatlandırma anlaşmaları

Peşin fiyatlandırma anlaşması, mükellef tarafından başlatılan, kontrol altındaki işlemler için transfer fiyatı belirleme yöntemlerinin tespit edildiği bir anlaşma türüdür. Anlaşma kapsamında bir ya da daha çok ilişkili kişi ile bir ya da daha fazla vergi idaresi arasında müzakere yapılmasını gerektirebilir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, geleneksel yöntemlerin sorunların çözümünde başarısızlığa uğradığı durumlarda kullanılır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında atlanmaması gereken husus, mükellefin gelecek yılları ilgilendiren transfer fiyatlandırmasına yönelik öngörülerinde bu anlaşmaların ne kadar belirleyici olduğudur. Peşin fiyatlandırma anlaşmasının yöntemle sınırlı tutulmadığı durumlarda esas alınan hususlara ve anlaşmanın uygulanma şekline dikkat edilmelidir.⁴⁹

Vergi daireleri, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının olay karşısında ne kadar kesinlik ifade edebileceğine karar verirken, tahmin edilen değerlerin gerçekleşmeme olasılıklarının yüksek olduğunu unutmamalıdır. Tahminler sırasında ilişkisiz şirketlerin verilerinde yararlanılabilir fakat bu verilerde zamana göre değişkenlik gösterir. Bu aşamada tahminde bulunurken kesin rakamlardan uzak durulmalı, tahmin aralıklarından faydalanılmalıdır. Sonuç olarak bir tahminin güvenilirliği kullanılacağı vakanın özel durumuna bağlıdır. Bir tahmin bir vaka üzerinde kullanılacaksa güvenilirliğinden emin olunması gerekir. Güvenilir olmayan tahminler peşin fiyatlandırma sürecine dahil edilmemelidir.

Vergi idaresi ve mükelleflerin, başka ülkelerde ki vergi idarelerini dahil etmeksizin tek taraflı olarak anlaşma tesis etmeleri bir çok ülkede müsaade edilen bir uygulamadır. Fakat bu durum başka bir ülke yetki alanında yer alan ilişkili şirketin durumunu etkileyebilir. Bu yüzden de bazı ülkelerde özellikle çifte vergilendirmenin önüne geçmek için çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarını tercih etmekte, tek taraflı anlaşmalara müsaade etmemektedir. Çünkü çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları taraflar için adildir ve kesinlik taşır.

⁴⁹ OECD Rehberi, ss.168.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, bir takım yönleri ile özelgelerden ayrılır. Bunları sayacak olursak,⁵⁰

- i. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları maddi hususları içerirken, özelgenin kapsamı mükellef tarafından sorulan yasal mahiyetteki sorularla sınırlıdır,
- ii. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında konular kapsamlı biçimde araştırılıp analiz edilirken, özelge talebinin gerekçeleri vergi idaresi tarafından araştırılmaz,
- iii. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları çok sayıda işlemi belirli bir zaman diliminde kapsamına alırken, özelge sadece belirli bir işlem için bağlayıcıdır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları mükelleflerin tüm transfer fiyatlandırması ile ilgili işlemlerini kapsayacağı gibi kişi/kurum veya olay bazında sınırlama getirme imkanı tanımalıdır. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları genellikle gelecekteki iş ve işlemlere uygulanır. Fakat vergi idarelerinin ve mükelleflerin onayı ile belirlenen anlaşma koşulları geçmiş yıllar transfer fiyatlandırması sorunlarının da çözümünde kullanılabilir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının sağlıklı bir şekilde tamamlanması hususunda, vergi idareleri mükelleflere var olan anlaşmanın şartları yerine getirildiği sürece hiçbir transfer fiyatlandırması düzeltmesine maruz kalmayacaklarını temin etmek durumundadırlar. Ayrıca anlaşmanın değişen şartlar ve öngörülemeyen durumlar karşısında revize edilebilmesi ya da iptalinin her zaman mümkün olması gerekir.

Peşin fiyatlandırma anlaşması kapsamında, ister geçmişi dönük olsun ister mevcut yıl içinde, anlaşma çerçevesinde sunulan bilgi ve belgelerin gerçeği yansıtmadığı, ya da mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasının koşullarına uygun hareket etmemesi durumunda idare tarafından feshedilebilir.

4.6.2.5 Tahkim

Günümüzde ticaretin uluslararası bir hal alması neticesinde taraflar arasında ortaya çıkan vergisel sorunlarda uluslararası bir hal almaya başlamıştır. Vergi idareleri ülke sınırlarını

⁵⁰ OECD Rehberi, ss.170.

aşan vakalarda sorunun çözümü için karşılıklı anlaşma usulüne başvururlar fakat her zaman karşılıklı müzakere ile sonuç alınamayabilir.

2008 yılında güncellenen OECD Model Vergi Anlaşmasının göre vergi idareleri veya mükellefler belirli konuda iki yıl içinde uzlaşmamaları durumunda taraflardan birinin başvurusu ile tahkim sürecinde uzlaşma aranacağı hükme bağlanmıştır. Tahkim uygulaması ile vergi mükellefleri ve vergi idarelerine uzmanlardan oluşan bir kurul önünde savunma yapma imkanı tanınır. Savunma sonucunda anlaşmazlık konusu tarafların uymakla yükümlü olduğu kesin bir karara bağlanır.

4.7 BELGELEME

Transfer fiyatlandırması hakkında OECD ‘nin yayınladığı rehberde(Çok uluslu şirketlerde transfer fiyatlandırması hakkında rehber) belgelendirme konusunda ülkelere kılavuzluk edecek tavsiye ve görüşler mevcuttur. Bu rehber vergi idarelerine mükelleften transfer fiyatlandırması kapsamında istenilecek bilgi ve belgeler konusunda, mükelleflere ise kontrol altındaki işlemlerde emsallere uygunluk kriterinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin ispatı konusunda tavsiyelerde bulunmaktadır.

Ancak OECD rehberinde önerilen belgelendirme yükümlülüğü esasları ülkelerin kendi mevzuatlarında ki belgelendirme ve ispat yükümlülükleri ile uyumlayabilmektedir. Yürürlükte olan birçok ülke vergi mevzuatında ispat yükümlülüğü vergi idarelerindedir. Fakat idare iddiasını ispat için mükelleflere bazı belgelerin saklanması, basılması, ibrazı vs. gibi yasal yükümlülükler yükleyebilir. Fakat idare bu yükümlülükleri mükellefin üzerine yüklerken, olağana aykırı veya maliyet arttırıcı unsurlardan kaçınmak zorundadır.⁵¹

Belgeleme kapsamında mükellefler her zaman için transfer fiyatlandırması kapsamında emsallere uygun fiyatın tespitine yardımcı bilgileri bulundurma ve muhafaza etme çapasında olmalıdırlar. Örneğim; bu kapsamda cari yıl için transfer fiyatlandırması kapsamında emsal fiyat tespiti için kullanılan geçmiş dönem bilgileri güncellenmelidir.

⁵¹ OECD Rehber, ss.181.

Vergi idarelerinin, mükellef herhangi bir konuda transfer fiyatlandırması uygulaması ile alakalı konularda emsal fiyatın tespiti sırasında oluşturulan bilgi ve belgeleri istemesi olağan bir olgudur. Sayılan belgelerin istenmesi üzerine mükellef bu belgeleri ibraz eder ve ilk sorumluluk adımını yerine getirmiş olur. Fakat şunun da atlanmaması gerekir ki, mükellef bu bilgi ve belgelerin muhafazası mükellefin iradesine bırakılmalıdır. Yalnız bu safhada, vergi idaresi tarafından istenilen makul talepler (örneğin; sunulan belgelerin tercümesi) yerine getirilmelidir.⁵²

Mükelleflerden ülkelerin kedi mevzuatlarına göre belirledikleri zaman aşımı süresinden sonra saklaması beklenmemelidir. Mükellef bu belgeleri kendi isteği ile saklamış olsa bile talep edilmemelidir. Fakat mükellefler içinde cari yılı ilgilendiren zamanaşımına uğramış belgeleri incelenen durumun açıklığa kavuşması için kendileri ibraz edebilirler.

Vergi idareleri transfer fiyatlandırması kapsamında mükelleflerden ulaşılması ve temini güç belgeleri talep etmemeleri gerekir. Örneğin mükellefin iradesi ve yönetimi altında olmayan bir işletme ile ilgili bilgiler mükelleften talep edilmemelidir.

Aynı şekilde vergi idareleri transfer fiyatlandırması kapsamında incelenen olayla alakalı kişi ve kurumlardan belge talep ederken sınırlı olmalı keyfi davranmamalıdır. Örneğin uygulama incelenen kurumun yalnızca (X) şube işyeri ile olan ticari ilişkilerini kapsıyorsa tüm şube ve iştiraklerle gerçekleşmiş iş ve işlemlere ait belgeler istememelidir. Diğer bir konu ülkelerin mevzuatlarında da olan veri mahremiyeti konusudur. Vergi idareleri mükelleflerden temin ettikleri bilgilerin içerisinde olan meslek sırları, bilimsel formüller ya da o işlem veya mala dair özel bilgiler kamuoyu ile paylaşılmamalı saklama imkânı olmayan bilgiler gerekmedikçe istenmemelidir.

Vergi idaresi kendisine mükelleflerden bilgi talebinde bulunulurken bazı sınırlamalar koymalıdır. Bu safhada idare istenilecek belgeleri iyi tespit etmelidir. İlişkili kişiler arasında incelenen konuyu kapsamı dikkate alınmadan gerçekleşen tüm işlemlere ve tüm taraflara ilişkin bilgi ve belge talep etmek oldukça külfetli ve maliyetli olacaktır. Bu tarz

⁵² OECD Rehber, ss.182.

bir uygulamayı zorunlu kılmak işletmelerin yatırım konusunda kararlarını olumsuz etkilediği gibi uluslararası ticarete de zarar verebilir.



5.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖTRÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMA ÖRNEĞİ

5.1 GENEL BİLGİLER

Ensar Sünger A.Ş. yurt içinde toptan sünger satışı alanında faaliyet gösteren tam mükellef kurumdur. Kurum satışını yaptığı ürünleri yurt içindeki firmalardan temin etmektedir. Stoklu satışı bulunmamaktadır. Finansman ihtiyacını büyük ölçüde öz kaynakları ile sağlamasına karşın nakit akışlarının dengesizleştiği dönemlerde banka kredilerine başvurmaktadır.

Kurum herhangi bir üretim faaliyeti olmadığı için hammadde temini konusunda üstlendiği risk bulunmamaktadır. Kurum ürünleri hiç değiştirmeden satışını yaptığı için ar-ge harcaması bulunmamaktadır. Riskinin tamamı piyasalardaki belirsizliğin arz ve talebi etkilemesiyle ortaya çıkan pazarlama-satış konusundan kaynaklanmaktadır. Kurumun mağaza, kısa süreli depolama için kullandığı deposu ve sevkiyatta kullandığı araçlar kurum mülkiyetindedir.

Kurumun faaliyeti alıp satmaktan ibaret olduğundan ürün alış maliyetlerini düşürüp piyasada ki pazar payını arttırmayı amaçlamaktadır.

Kurum her ne kadar köklü bir firma olsa da piyasa payını arttırmak, geçerli olan ekonomik koşullarda pek mümkün görülmemektedir. Çünkü uluslararası siyasi gerginliğin uluslararası ve yerel piyasalar üzerindeki olumsuz etkisi talebi olumsuz etkilemektedir. Belirsizlik ortamında bireyler tasarrufa yönelip ekonomik daralmaya yol açmaktadır.

5.2 İLİŞKİLİ KİŞİLER HAKKINDAKİ BİLGİLER

Tablo 5.1: İlişkili kişi kapsamındaki mükellefler

TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİSKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER	
Yurt içinde bulunan ilişkili kişi Adı/Unvanı	Vergi Kimlik No
Fatih Mobilya İmalat Satış Ticaret Ltd. Şti	3524444436

Şekilde 5.1 ‘de Ad/Unvan, Vergi No bilgileri verilen Fatih Mobilya İmalat Satış Ticaret Ltd. Şti uzun yıllardır yatak üretimi faaliyeti gösteren bir firmadır. Firmanın tüm faaliyeti imalattan ibarettir. Alım satım faaliyetiyle uğraşmamaktadır. Üretim esnasında sermaye yoğun bir maliyet şeması vardır. Fakat nitelikli iş gücüne önemli ölçüde ihtiyaç duyar. Nitelikli iş gücünün temini veya yetişmiş iş gücünü kaybı firma için risk oluşturur.

Firmanın pazar payı sektörde eski olmasının verdiği tecrübe ve bilgi birikimi nedeniyle oldukça iyidir. Fakat ülke içindeki belirsizlik ortamının piyasalarda yarattığı talep daralmasından her sektör olduğu gibi bu sektörde olumsuz etkilenmiştir. Fakat yatak kullanımının, değiştirilmesinin ya da tamirinin ertelenemeyecek gereksinimlerde çok aşağılarda olmayışı sabit bir oranda talebi korumaktadır. Bu nedenle sektör ekonomik dalgalanmalardan orta ölçüde etkilenmektedir.

5.3 İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMİN AYRINTILARINA İLİŞKİN BİLGİLER

Ensar Sünger A.Ş. ‘nin ilişkili kurum Fatih Mobilya İmalat Satış Ticaret Ltd. Şti. ile 2017 yılında gerçekleşen toplam satış miktarları ve tutarları tablo 5.2’deki gibidir:

Tablo 5.2: İlişkili kurum satışları (2017 yılı)

Ürün kodu	Birim Fiyatı (TL)	Adet	Satış Tutarı (TL)
15 DNS	500	200	100000.00
19 DNS	400	400	160000.00
22 DNS	100	300	30000.00
26 DNS	50	1200	60000.00

5.4 TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

Kurum emsal bedelin tespitinde geleneksel işlem yöntemlerinden olan Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemini en uygun yöntem olarak seçmiştir. Çünkü kurum tek tip ürünü herhangi bir değişikliğe uğratmadan birden çok firmaya sattığı için hem ürün takip imkanı oldukça yüksek hem de satışlarından ötürü karşılaştırma için elinde bol miktarda iç emsal mevcut. Emsal bedelin tespiti için geleneksel yöntemlerden yeniden satış fiyatı yöntemi pazarlama ve dağıtım yoğunluklu faaliyetlerde tercih edilmesinden, maliyet artı yönteminin mamül veya yarı mamül alım satımında kullanılıyor olsa da firmanın karşılaştırma için elinde iç emsalin mevcut olması bu durumda brüt kar hesaplamasının uzun ve maliyetli olacağı gerekçesi ile tercih edilmemiştir.

İşlemsel kar yöntemlerinden olan kar bölüşüm yöntemi ilişkili şirket gruplarının aralarında birbirinin tamamlayıcısı nitelikteki iş ve işlemlerden doğan karın grup içerisinde dağıtımda kullanıldığından ve olayımızda buna benzer karmaşık bir durum olmadığından tercih edilmemiştir. İşlevsel net kar marjı yöntemi de tekrar çeşitli hesaplamalara girilmemesi ve maliyet unsuru oluşturmaması için başvurulmamıştır. Bu şartlar altında Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi işlemimiz için emsal bedeli belirlemede en uygun yöntem olarak belirlenmiştir.

Ensar Sünger A.Ş., Fatih Mobilya İmalat Satış Ticaret Ltd. Şti 'ye satışını yaptığı ürünlerin aynılarını 2017 yılı içerisinde Eskişehir Yatak A.Ş., G.Z.M. Mobilya Ltd. Şti. ve Atak Ltd. Şti adlı firmalara aynı şartlar altında satışını yapmıştır.

Tablo 5.3: İlişkısız kurum satışları (2017 yılı)

Ürün Kodu	Eskişehir Yatak A.ř.(TL)	G.Z.M. Mobilya Ltd. şti.(TL)	Atak Ltd.şti. (TL)	Ortalama Birim Fiyat (TL)
15 DNS	400	650	450	500
19 DNS	350	375	525	400
22 DNS	85	100	115	100
26 DNS	25	50	75	50

Yukarıdaki tablo 5.3’de 15 DNS, 19DNS, 22 DNS, 26 DNS niteliğindeki sünger satışlarında ortalama satış fiyatlarını vermiştir.

5.5 RAPOR SONUCU

Emsal fiyatın tespitinde en uygun yöntem olarak seçilen karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ile ilişkili Fatih Mobilya İmalat Satış Ticaret Ltd. şti. ‘ye yapılan satışlarda uygulanan fiyatın emsallere uygun olup olmadığını, benzer mallar için ilişkısız kişiler arasındaki satış fiyatları karşılaştırılmıştır. Emsal olarak alınan fiyatlara konu iş ve işlemler de herhangi bir düzeltmeye gerek olmadığı kanaatine varılmış olup herhangi bir düzeltme yapılmamıştır. Esas alınan iş ve işlemlere uygulanan fiyat ve bedellerin ortalaması alındığında bulunan tutarın ilişkili kişilere uygulanan tutar ile uyuştuğı bu nedenle ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerdeki fiyatın emsallere uygun olduğı kanaatine varılmıştır.

6.SONUÇ

Vergi gelirleri ülkelerin gelir kaynaklarında önemli bir yere sahiptir. Hal böyle olunca çoğu ülke vergi gelirlerini garantiye almak ve vergi gelirlerinde erozyonu önlemek için bir takım vergi güvenlik müesseseleri oluşturmuştur. Vergi incelemeleri, stopaj, bilgi ve belgelerin saklanması vb. uygulama ve yükümlükler bu tedbirlerden bazılarıdır.

Ülkeler için önemli bir gelir kaynağı olan vergi gelirleri, aynı zamanda mükellefler için önemli bir maliyet unsurudur. Özellikle ticari faaliyetleri uluslararası piyasalara taşımış şirketler, bu maliyet unsurunu küreselleşen dünya düzeninin ve yeni finansal araçlarında yardımıyla minimize etme eğilimindedirler. İşte bu süreç vergi kayıp kaçağına karşı ülkeleri gerek yerel gerekse uluslararası tedbirler almaya itmektir.

Çalışmada konu edilen transfer fiyatlandırması kullanılarak çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkedeki karlarını daha düşük vergi oranlarına sahip ülkelere kaçırıp, ülkelerin vergi gelirlerini aşındırmalarının önüne geçebilmek için ilk çalışma ABD 'de yapılmıştır. Ardından ihtiyaca binaen OECD transfer fiyatlandırması konusunda kapsamlı çalışmalara imza atmıştır. Bu çerçevede 1979 yılında rehber hazırlamış, gelişmeler ışığında bu rehber 1995 yılında Çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberi ismiyle güncellenip son halini almıştır.

Türkiye transfer fiyatlandırması anlamında mevzuatla 1949 yılında çıkarılan 5422 sayılı kanunla tanışmıştır. Fakat bu kanun küreselleşen ekonomik hayat ve ticarete ülkeler arası sınırların kalmadığı dönemde ihtiyaçlara cevap verememiş, mükellefler ve idare arasında daha çok sorun üretmeye başlamıştır.

Ticaretin ülkeler üstü bir hal alması ve çok uluslu şirketlerin önemli bir maliyet unsuru olarak gördükleri vergi giderlerini düşürmek için karlarını vergi oranlarını düşük olduğu vergi cenneti olarak adlandırılan ülkelere kaydırma arzuları ve mevcut 5422 sayılı kanunun ihtiyaca cevap verememesi neticesinde, 2006 yılında OECD düzenlemeleri esas alınarak 5520 sayılı kanunun 13. maddesi ile transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımı müessesesi mevzuatımızdaki yerini almıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu transfer fiyatlandırması konusundaki hükümleri ile vergi güvenlik müessesesi kapsamında önemli bir boşluğu doldurmuştur. Transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç dağıtımı müessesesi, örtülü kazanç müessesine kıyasla daha anlaşılabilir ve daha nesnel olması nedeniyle hem idare'ye hem de mükelleflere transfer fiyatlandırması kapsamındaki iş ve işlemleri daha kolay takip imkanı getirmiştir. Gerek 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanunu gerekse 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'ndaki transfer fiyatlandırması ile alakalı hükümler büyük ölçüde OECD mevzuatı rehber alınarak yapılsa da kişi ve olayların tanımlanması, uygulamada bir takım aksaklıklar ve farklılıklar ortaya çıkarmıştır.

Bu farklılıkların başında ilişkili kişi tanımı yer almaktadır. Gerek 5520 sayılı kanunda gerekse ilgili kanunu açıklamaya yönelik tebliğlerde ilişkili kişi kavramı oldukça geniş tutulmuştur. Örneğin KVK 'nda ilişkili kişi kavramı tanımlanırken, kurumların kendi ortaklarını, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları, ortakların eşlerini, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını olarak sayılmakta, neredeyse herkes ilişkili kişi sayılmaktadır. Uzun yıllar kurum ortakların da ilişkili kişi sayılmak için ortaklık payı aranmazken son düzenleme ile belli bir ortaklık payı şartı getirilmiş en azından ortak bazında kapsam bir nebze daraltılmıştır. Fakat mevcut hali ile kavram hala çok geniştir.

Emsallere uygunluk ilkesi mevzuatımız da, OECD mevzuatındaki tanıma paralel bir tarzda yerini almış ancak yeteri kadar kapsamlı açıklanmıştır. Tanımlamada ki bu benzerlik önemli olsa da uygulamada önemini maalesef yitirir. Çünkü doğru emsale ulaşmada ülkemiz deki kurumlar zorluk çekmektedir. Bunun başlıca nedeni doğru emsalin elde edilebileceği veri kaynaklarının olmayışıdır. Bir diğer eksiklikse emsal bedel tespitinde mevzuatımızda yabancı kaynaklara başvurulup vurulamayacağının açıklanmamasıdır.

OECD mevzuatında, emsallere uygunluk ilkesine ek olarak uluslararası boyutta faaliyet yürüten şirket gruplarının elde ettiği birleşik karı, önceden belirlenmiş bir formül ışığında tekrar dağıtmayı amaçlayan yöntem olan Global Formüllere Dayalı Bölüşüm Yöntemine yer verilmiştir. Bu yöntem OECD'ye üye olan ya da olmayan ülkeler arasında pek popülerlik kazanamamıştır. Bu kapsamda ülkemiz mevzuatında henüz bir düzenleme bulunmamaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesi ile yakından ilgili olan emsal bedelin tespitinde kullanılacak yöntemlerin seçimi hususunda ülkemiz mevzuatı uzun yıllar, emsallere uygun bedele geleneksel işlem yöntemleri olan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yönteminden herhangi birisiyle ulaşmazsa diğer yöntemlere başvurabileceği hususuna yer vermiştir. (Diğer yöntemlerden kasıt işleme dayalı kar yöntemleri olarak adlandırılan işleme dayalı net kar marjı yöntemi ve kar bölüşüm yöntemidir.) Bu yöntemlerde emsale uygun bedelin tespitine olanak vermezse mükellef kendi belirleyebileceği bir yöntemi de kullanabileceğine hükmetmiştir.

09.08.2016 tarihine kadar bu belirtilen yöntemlerden sadece geleneksel işlem yöntemleri 5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanunu'muzda sayılmaktayken diğer yöntemler (İşleme Dayalı Kar yöntemleri) ve mükellefin kendi yöntemini belirleme hususu "1. Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ" 'de yer almaktaydı. Bu da işleme dayalı kar yöntemlerini yasal dayanaktan mahrum bırakıyor aynı zamanda da geleneksel yöntemler ve işleme dayalı yöntemler arasında hiyerarşi neden oluyordu. Fakat, OECD mevzuatında da 2009 yılında yerine alan "Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem" ilkesine paralel olarak 09.08.2016 tarih ve 6728 sayılı kanun ile 5520 sayılı kanuna işleme dayalı kar yöntemleri ve mükellefe yöntemini özgürce belirleme hakkı eklenmiş, bu konudaki yasal boşluk doldurulmuş ve OECD ile uyumlu bir şekilde yöntemler arası hiyerarşi kaldırılmıştır.

Transfer fiyatlandırması hususunda mevzuatımızdaki eksik yanlardan bir diğeri de transfer fiyatlandırmasına özgü cezalardır. Mevzuatımızda transfer fiyatlandırmasına özgü cezalar bulunmayıp, V.U.K. 'nun ilgili hükümleri, transfer fiyatlandırması vakasındaki olaylara tek tek uygulanmaktadır. OECD cezalar konusunda transfer

fiyatlandırmasına özgü caydırıcı hükümler olması gerektiğini belirtmekle birlikte, cezalarla amacın mükellefin gönüllü uyum kapsamında vergi mevzuatına uymaya yöneltmek olduğunu da savunur.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile alakalı ülkemiz mevzuatındaki hükümler ile OECD mevzuatındaki hükümler büyük ölçüde benzerlik gösterir. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında harç bedellerinin yüksekliği uzun süre mükelleflerden tepki almakla birlikte uygulamanın önünü tıkayan bir unsur olarak yıllarca hüküm ifade etti. Gerek OECD gerekse gelişmiş birçok ülkede peşin fiyatlandırma anlaşmalarında harç uygulaması öteden beri bulunmamaktadır. Tüm bu etkenler doğrultusunda mevzuatımızda uzun yıllar bir engel olarak duran peşin fiyatlandırma harcı 05.12.2017 tarihinde yayımlanan 7061 sayılı “Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Dair Kanun” ile kaldırılmış ve peşin fiyatlandırma anlaşmalarının önündeki büyük bir engel yıkılmıştır.

Belgelendirme konusu mevzuatımızda ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Kimlerin transfer fiyatlandırması raporu düzenleyeceği kimlerin düzenlemeyeceği hususları tek tek sayılmıştır. Aynı zamanda transfer fiyatlandırması raporu düzenlemek zorunda olmayan mükelleflerin istenmesi halinde getirmek zorunda oldukları bilgi ve belgeler de sayılmıştır. Mevzuatın bu husustaki düzenlemeleri yapılırken OECD uygulamaları esas alınmıştır.

Son olarak uluslararası artan ticaret, çok uluslu şirketlerin varlığının giderek artması ve transfer fiyatlandırması alanında vergi güvenlik müessesesinin olmayışı OECD üyelerinden biri olan Türkiye’yi bu kapsamda düzenleme yapmaya itmiştir. Mevcut gereksinimler doğrultusunda OECD mevzuatı esas alınarak çıkarılan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun transfer fiyatlandırması hükümleri bu alanda büyük bir boşluğu doldurmuştur. Transfer fiyatlandırması konusunda mevzuatımız her ne kadar OECD mevzuatı esas alınarak çıkartıldıysa da gerek tanımların karşılığı gerekse ülkelere özgü nedenlerden ötürü farklılıklar ortaya çıkmıştır. Ancak geçmiş uygulamalardan hareketle yine OECD mevzuatı ışığında sorunların çözümüne yönelik yasal düzenlemelerle bu farklılıklar giderilmelidir.

KAYNAKÇA

Sürelî Yayınlar

- Batun, M., 2010. Transfer fiyatlandırmasında düzeltme müessesesi ve bazı sorular. *Vergi Dünyası Dergisi*.(347), ss.78-86.
- Bilir, A., 2014. Vergi mevzuatımıza göre grup içi hizmetlerin transfer fiyatlandırmasında hizmetin yapıp yapılmadığının tespiti. *Vergi Sorunları Dergisi*.(305), ss.13-20.
- Bulut, N., 2012. Örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesinde düzeltme işlemleri ve değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*.(367), ss.109-118.
- Cenkeri, E., 2011. Uluslararası mali ihtilafların çözümünde idari yaklaşımlar. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,[çevrimiçi],(1), <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/100740> 23-32 [erişim tarihi: 12 Mart 2018].
- Çakır, M., 2016. Agresif vergi planlama yöntemi olarak transfer fiyatlandırması ve Türkiye düzenlemelerinin Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*.(328), ss.151-163.
- Delibalta, M., 2016. Hazine zararı ve özellik arz eden durumlar. *Vergi Sorunları Dergisi*.(332),ss.91-96.
- Demirci, A., 2012. Transfer fiyatlandırması açısından incelemeye tabi tutulma(Ma)Sı gereken işlem ve mükellefler. *Vergi Dünyası Dergisi*.(374),ss.105-118.
- Demirci, A., 2014. Grup içi hizmetlerin belirlenmesi ve fiyatlandırması etrafındaki sorunlar. *Vergi Dünyası Dergisi*.(392), ss.25-32.
- Dündar, H., 2016. Transfer fiyatlandırması raporları ve ibraz yükümlülüğü. *Vergi Dünyası Dergisi*.(419),ss.164-168.
- Elele, O., 2008. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi kavramı ve değerlendirmeler. *Vergi Dünyası Dergisi*.(318), ss.83-87.
- Gündüz, N., 2018. Transfer fiyatlandırmasında ilişkili kişi Kavramının 6728 sayılı kanun kapsamında değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*.(440), ss.111-116.
- Güçüyener, G., 2014. Transfer fiyatlandırması mevzuatında ilişkili kişi kavramı. *Vergi Sorunları Dergisi*.(309),ss.68-73.

- Güzeldal, Ö., 2008. Transfer fiyatlandırmasında uygulanacak yöntemler. *Vergi Dünyası Dergisi*.(çevirim içi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4603> [14 Şubat 2018].
- Gülhan, N., 2014. “Hazine Zararı” tespitinde karşılaşılan sorunlar. *Vergi dünyası Dergisi*.(390), ss.60-67.
- Gülhan, N., 2016. İşleme dayalı net kar marjı (İDNKM) yönteminde kullanılacak kar göstergesinin seçimi. *Vergi Dünyası Dergisi*.(421), ss.131-138.
- Kaplan, R., 2012. Peşin fiyatlandırma anlaşmasının hukuki niteliği. *Vergi Sorunları Dergisi*.(284), ss.102-111.
- Kaplan, E., 2013. Çok uluslu şirketler çerçevesinde transfer fiyatlandırması. *Vergi Dünyası Dergisi*.(386),ss.57-68.
- Karabulut M.F., 2014. Transfer Fiyatlandırmasının anlamını biliyor muyuz?, *Vergi Dünyası*.(392), ss.98-109.
- Kavan, A., 2015. Grup içi hizmetlerde sözleşme düzenlenmesi ve transfer fiyatlandırması açısından değerlendirme. *Vergi Sorunları Dergisi*.(316), ss.107-112.
- Kolotoğlu, O., 2014. Transfer fiyatlandırmasında gizli emsal. *Vergi Dünyası Dergisi*.(309), ss.9-14.
- Kolotoğlu, O.,2016. Hazine zararı. *Vergi Sorunları Dergisi*.(329), ss.112-124.
- Küçük, S. 2007. Örtülü kazanç dağıtımında yeni dönem. *Yaklaşım Dergisi*. (171),ss.49-56.
- Oruç, R.,2016. Transfer fiyatlandırmasında emsal fiyat aralığı uygulaması. *Vergi Dünyası Dergisi*.(414),ss.77-88.
- Öcal, E.,2012. Transfer Fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasında fiyat, brüt ya da net kar marjı ve kar kavramları. *Vergi Sorunları Dergisi*.(289), ss.165-172.
- Özgenç, A.S., 2016. Transfer fiyatlandırmasında yabancı emsal, *Vergi Sorunları Dergisi*. (335), ss.81-101.
- Saraç, M., 2005. Çok uluslu şirketlerde transfer fiyatlandırması ve Amerikan vergi sisteminde bu konudaki yasal düzenlemeler. *Vergi Dünyası Dergisi*.(284),ss.82-93.
- Terzi A. ve Köse N., 2016. Bir vergi planlama aracı olarak transfer fiyatlandırması, *Vergi Dünyası*.(418), ss.61-85.

- Türk, Y., 2008. Geçmişten günümüze transfer fiyatlandırması. *Vergi Dünyası Dergisi*.(çevirim içi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4617> [18 Şubat 2018].
- Uçar, H., 2012. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında düzeltme işlemleri. *Vergi Sorunları Dergisi*.(291), ss.152-161.
- Yaman, D. 2013.Transfer fiyatlandırması raporlarında dikkat edilmesi gereken hususlar. *Vergi Dünyası Dergisi*.(383), ss. 79-84.
- Yeliven, L., 2015. Emsali olmayan varlıkların emsal bedeli nasıl belirlenir?. *Vergi Sorunları Dergisi*.(320),ss.58-62.



Diğer Kaynaklar

- Büyükçebeci, M., 2012. Aile şirketlerinde transfer fiyatlandırması uygulaması ve Konya ilinde faaliyet gösteren şirketler üzerinde bir araştırma. *Yüksek Lisans Tezi*. Konya: Selçuk Üniversitesi SBE.
- Işık, H., 2005. Çok uluslu şirketlerde örtülü kazanç ve örtülü sermaye. <https://www.sgb.gov.tr/Kitaplar/%C3%87ok%20Uluslu%20%C5%9Eirketlerde%20%C3%96rt%C3%BCI%C3%BC%20Kazan%C3%A7%20ve%20%C3%96rt%C3%BCI%C3%BC%20Sermaye.pdf> [08 Ocak 2018].
- İnce, E., 2010. Türkiye’de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının vergisel boyutu, AB uyumlaştırması ve seçilmiş ülkeler karşılaştırması. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.
- Kurşun, A., (2008). Transfer fiyatlandırması, OECD, AB, ABD düzenlemeleri ve Türkiye’de transfer fiyatlandırması rejimi. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi SBE.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında rehber, 2010, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf, [erişim tarihi 12 Aralık 2017]
- T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, 2010, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Duyurular/OECD-Transfer-Fiyatlandirmasi-Rehberi> [erişim tarihi 10 Ocak 2018]
- 1 Seri no’lu transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 26704;18 Kasım 2007.
- 3 seri no’lu transfer fiyatlandırma yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel tebliğ. **Resmi Gazete**, 30263;07.12.2017
- Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 s.k.). Resmi Gazete, 26205;21 Haziran 2006.
- Vergi Usul Kanunu (213 s.k.). **Resmi Gazete**, 10703;10.01.1961.
- Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (6728 s.k.) **Resmi Gazete**, 29796;15.07.2016.