

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERDE TRANSFER
FİYATLANDIRMASI VE BİR UYGULAMA

Deniz YÜKSEL

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Dr. Öğr.Üyesi Özgür ÖZDEMİR

İstanbul, Temmuz 2019

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERDE TRANSFER
FİYATLANDIRMASI VE BİR UYGULAMA

Deniz YÜKSEL
(142008151)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN:
Dr. Öğr.Üyesi Özgür ÖZDEMİR

İstanbul, Temmuz 2019

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERDE TRANSFER
FİYATLANDIRMASI VE BİR UYGULAMA

Deniz YÜKSEL
(142008151)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 25.07.2019

Tez Danışmanı : Dr. Öğr.Üyesi Özgür ÖZDEMİR

Diğer Jüri Üyeleri : Dr.Öğr.Üyesi Hüseyin MERT

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İstanbul, Temmuz 2019

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET.....	viii
ABSTRACT	ix
KISALTMALAR.....	x
ŞEKİL LİSTESİ	xii
TABLO LİSTESİ	xiii
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE MUHASEBE SİSTEMİ	3
2.1. MUHASEBE KAVRAMI.....	3
2.1.1. Türkiye’de Muhasebe Sistemi.....	3
2.1.2. Muhasebe Bilgi Sistemi	5
2.1.3. Genel (Finansal) Muhasebe.....	6
2.1.4. Maliyet Muhasebesi	6
2.1.5. Yönetim Muhasebesi.....	6
2.1.5.1. Merkezkaç Yönetim	7
2.1.5.2. Sorumluluk Muhasebesi.....	8
2.1.5.2.1. Maliyet Merkezi	9
2.1.5.2.2. Satış Gelirleri Merkezi	9
2.1.5.2.3. Yatırım Merkezi	9
2.1.5.2.4. Kâr Merkezi	10

2.2. YÖNETİM MUHASEBESİ AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI

.....	10
2.2.1. Bölümler Arası Transfer Fiyatlandırması	11
2.2.1.1. Transfer Fiyatı Tanımı ve Amacı	11
2.2.1.1.1. Amaç Uyumluluğunun Sağlanması.....	12
2.2.1.1.2. Bölümsel Başarının Ölçülmesi.....	12
2.2.1.1.3. Yöneticinin Motive Edilmesi	12
2.2.1.1.4. Bağımsızlığa Teşvik Etmek (Bölümsel Özerklik)	13
2.2.1.2. Transfer Fiyatlamasının Uygulanması İçin Oluşması Gereken Koşullar.....	13
2.2.1.3. Transfer Fiyatlaması Yöntemleri	14
2.2.1.3.1. Pazarlık Esasına Dayanan Fiyatlama Yöntemi (Bargain Price Method)	14
2.2.1.3.2. Piyasa Esasına Dayanan Fiyatlama Yöntemi (Market Price Method)	16
2.2.1.3.3. Maliyet Esasına Dayanan Fiyatlama Yöntemi (Cost Based Transfer Prices)...	17
2.2.1.3.4. İkili Transfer Fiyatlama Yöntemi (Dual Transfer Price Method).....	18
2.2.2. İlişkili Şirketler Arasında Transfer Fiyatlandırması	19
2.2.2.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı	20
2.2.2.2. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihi Gelişimi	21
2.2.2.3. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları	24
2.2.2.3.1. Vergisel Amaçlar	26
2.2.2.3.2. Uluslararası Amaçlar.....	27
2.2.2.3.3. Şirket Yönetimine Yönelik Amaçlar.....	28
2.2.2.4. Türk Vergi Mevzuatında Transfer Fiyatlandırması ve Uygulama Alanları.....	28
2.2.2.4.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Transfer Fiyatlandırması	29
2.2.2.4.2. 5422 (Mülga) ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Transfer Fiyatlandırması.....	30
2.2.2.5. İlişkili Kişi.....	31
2.2.2.5.1. İlişkili Kişi Kavramının OECD Açısından Değerlendirilmesi.....	32
2.2.2.5.2. Örtülü Sermaye	33
2.2.2.5.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	34
2.2.2.5.4. Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Arasındaki İlişki	36
2.2.2.6. Emsal Bedel Prensibi	37

2.2.2.6.1 .İç Emsal.....	38
2.2.2.6.2. Dış Emsal	39
2.2.2.6.3.Yabancı Emsal	39
2.2.2.6.4. Gizli Emsal.....	39
2.2.2.7. Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi	40
2.2.2.7.1. Karşılaştırılabilirliği Etkileyen Temel Faktörler	41
2.2.2.7.2. Mal ve Hizmetlerin Özellikleri	41
2.2.2.7.3 .İşlev Analizi (Fonksiyonel Analiz)	42
2.2.2.7.4. Ekonomik Koşullar	43
2.2.2.7.5 .Pazar Koşulları	44
2.2.2.7.6 .İş Stratejileri	44
2.2.2.7.7. Sözleşme şartları	45
2.2.2.8. Transfer fiyatlandırması ve Hazine Zararı	45
2.2.2.9. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları	46
2.2.2.9.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşma Türleri	47
2.2.2.9.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Süreç	47
2.2.2.9.3. PFA’nın Revize Edilmesi, Yenilenmesi Ve İptali	48
2.2.2.9.4 .Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Avantaj Ve Dezavantajları	50
2.2.2.10. Transfer fiyatlandırması ve Belgelendirme.....	53
2.2.2.10.1.TF Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form.....	53
2.2.2.10.2.Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu	53
2.2.2.10.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Yıllık Rapor	54

BÖLÜM 3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ, KÜRESELLEŞME VE ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER 55

3.1. KÜRESELLEŞME KAVRAMI.....	55
3.1.1. Kültürel Boyutu.....	56
3.1.2. Politik Boyutu	56
3.1.3. Ekonomik Boyutu	57
3.1.3.1. Küreselleşme İle Birlikte Vergi Kanunlarında Yer Alan Kavramlar	59
3.1.3.2. Küreselleşme Çok Uluslu Şirket İlişkisi	59

3.2. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER	59
3.2.1. Çok Uluslu Şirket Kavramı	59
3.2.2. Çok Uluslu Şirketlerin Özellikleri	61
3.2.3. Çok Uluslu Şirketlerle İlgili İstatistiksel Veriler	62
3.2.4. Çok Uluslu Şirketlerde Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları (DYSY)	65
3.2.5. Çok Uluslu Şirketlerin Transfer Fiyatlandırmasına Etkisi.....	69
 3.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINA GETİRİLEN OECD DÜZENLEMELERİ	 71
3.3.1. OECD ve Rehber Hakkında Genel Bilgi	71
3.3.2. OECD'nin Getirdiği Düzenleyici Reformlar	73
3.3.3. OECD Emsal Bedel (Arm's Length) Prensipleri	76
3.3.4. OECD Emsal Bedel Uygulama Esasları	77
3.3.4.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi	78
3.3.4.2. Karşılaştırılabilirliği Belirleyen Faktörler.....	78
3.3.4.3. İşlemlerin Vergi İdaresince Kabul Görmesi	79
3.3.4.4. Transfer Fiyatlandırması Düzenlemelerinde Emsal Fiyat Aralığı	79
3.3.4.5. Birden Fazla Yıla Ait Bilgilerin Kullanılması	80
3.3.4.6. Sürekli Zararların Değerlendirilmesi	80
3.3.4.7. Hükümet Politikaları	81
3.3.4.8. Karşılıklı Vazgeçilen Faydalar.....	81
3.3.5. OECD Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Metotlar.....	81
3.3.5.1. Geleneksel İşlem Metodu (Traditional transaction methods)	83
3.3.5.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	83
3.3.5.1.2. Maliyet Artı Yöntemi	83
3.3.5.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	84
3.3.5.2. İşlemsel Kâr Yöntemleri (Transactional Profit Methods).....	84
3.3.5.2.1. Kâr Bölüşüm Yöntemleri	84
3.3.5.2.2. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi.....	85
3.3.5.3. Global Bölüşüm Formülü.....	85

3.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARIN ÖNLENMESİ VE ÇÖZÜMÜ İLE İLGİLİ İDARİ YAKLAŞIMLAR	86
3.4.1. Transfer Fiyatlandırmasına Uyumluluk Uygulamaları (Transfer Pricing Compliance Practices).....	88
3.4.1.1. İncelemeler.....	88
3.4.1.2. İspat Yükümlülüğü.....	89
3.4.1.3. Cezalar.....	89
3.4.2. Karşılıklı Anlaşma Prosedürü (The Mutual Agreement Procedure).....	90
3.4.2.1. İlgili Düzeltmeler	92
3.4.2.2. Prosedürlerle İlgili Endişeler Ve Endişeleri Gidermek İçin Öneriler	92
3.4.2.2.1.Yöntem Sorunları	92
3.4.2.2.2. Sorunların Çözümüne Yönelik Öneriler	93
3.4.3. İstatistiksel Olarak Karşılıklı Anlaşma Prosedürü	96
3.4.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (Advance Pricing Agreements)	99
3.4.5. Uluslararası Çifte Vergilendirme	101
3.4.6. Tahkim	105
3.5. DÖKÜMANTASYON.....	106
3.6. BEPS PROJESİ KAPSAMINDA EYLEM PLANI	108
3.6.1. BEPS Transfer Fiyatlandırması.....	115
3.6.1.1. Eylem 8 - Gayri Maddi Varlıklar İçin Transfer Fiyatlandırması	115
3.6.1.2. Eylem 9 - Risk Ve Sermaye İşlemleri İçin Transfer Fiyatlandırması	115
3.6.1.3. Eylem 10 - Diğer Yüksek Riskli İşlemler İçin Transfer Fiyatlandırması	116
3.6.1.4. Eylem 13 Transfer Fiyatlandırması Dökümantasyonu’nun Yeniden İncelenmesi	116
BÖLÜM 4. XX TÜRKİYE’NİN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN UYGULAMASI.....	119
4.1. ŞİRKET HAKKINDA BİLGİ.....	119
4.2. İŞLEVSEL VE VARLIK ANALİZİ.....	120

4.2.1. Sektör Analizi.....	120
4.2.2. İşlev Analizi	120
4.2.3. Riskler	122
4.2.3.1. Pazar Riski	122
4.2.3.2. Stok Riski	122
4.2.3.3. Ürün Sorumluluğu Riski	123
4.2.3.4. Şüpheli Alacak Riski.....	123
4.2.3.5. Kur Riski	123
4.2.3.6. Yasal Riskler	123
4.2.3.7. Çevre Riski.....	124
4.2.4. Sahip Olunan Varlıklar	124
4.2.5. İşlevsel Ve Varlık Analizi Sonucu.....	124

4.3. İLİŞKİLİ KİŞİLER VE İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDA YAPILAN

İŞLEMLER.....	125
4.3.1. Ticari Mal Alımları	126
4.3.1.1. Transfer Fiyatı Yöntemi Seçimi.....	127
4.3.1.2. Emsal Karlılık Oranı Seçimi	127
4.3.1.3. Ticari Mal Alımlarına İlişkin Emsal Kârlılık Çalışması	128
4.3.1.4. Karşılaştırılabilir Şirket Analizi	129
4.3.1.5. Üretim Faaliyetine Emsal Karlılık Çalışması Sonuçları	130
4.3.2. Ticari Mal Satışı.....	130
4.3.3. Diğer Ticari Mal Alımlar	130
4.3.4. Vadeli İşlemler (Türev İşlemler).....	131
4.3.5. Yapılan Kiralamalar	132
4.3.6. Royalti Ödemeleri	132
4.3.7. Grup İçi Hizmet Alımları	133
4.3.7.1. Transfer Fiyatlandırması Yöntemi Seçimi	133
4.3.7.2. Karşılaştırılabilir Şirket Analizi	133
4.3.7.3. Hizmetlere İlişkin Emsal Kârlılık Çalışması Sonuçları	134
4.3.8. Grup İçi Hizmet Satışları	135
4.3.9. Masraf Yansıtmaları.....	136

BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	138
KAYNAKLAR.....	140
ÖZGEÇMİŞ.....	148



ÖZET

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE BİR UYGULAMA

Çok uluslu şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin uluslararası bir nitelik göstermesinden dolayı bu faaliyetler vergilendirmede yeni durumları beraberinde getirmiştir. Transfer fiyatlandırması bu noktada ortaya çıkmış ve önem kazanmıştır. Çok uluslu şirketlerin faaliyetlerine yönelik vergisel durumlardan bütün ülkeler etkilenmiş ve vergi rejimlerinde buna yönelik tedbir alma yönünde irade göstermişlerdir.

Bu çalışmada, Öncelikle Transfer fiyatlandırmasının şirket bölümlerine ne gibi etkisi var, şirket karlılığını etkiliyor mu bu konu incelenecek sonrasında Transfer fiyatlandırması, OECD düzenlemeleri, çok uluslu şirketler ve küreselleşme anlatılacaktır. Ayrıca ilişkili şirketler arasında yapılan işlemler emsallere uygun olarak fiyatlandırılıyor mu, emsallere uygun olarak fiyatlandırma yapılması için OECD ne gibi çalışmalar yaptı ve güncel olarak hangi aksiyonlar alındı bu konular ele alınacaktır. Ardından çok uluslu XX Türkiyenin transfer fiyatlandırmasına ilişkin bir uygulaması ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Transfer fiyatlandırması, Emsal bedel, BEPS (Matrah Aşınması Ve Kar Aktarımı), Küreselleşme, Çok uluslu şirket

ABSTRACT

TRANSFER PRICING IN MULTINATIONAL COMPANIES AND AN APPLICATION

Since the economic activities of multinational corporations show an international quality, these activities have brought new situations to taxation. Transfer pricing has emerged at this point and has become important. All countries have been influenced by tax statuses intended to the activities of multinational corporations and have shown will to take such precautions in their tax regimes.

In this study, initially it will be examined that what kind of effects does transfer pricing have on the company segments, and does it affect the profitability of the company? The transfer pricing, OECD regulations, multinational corporations and globalization will be explained afterwards. What the OECD has done to make the pricing and what actions have been taken up to date will be covered. Next, an application on multinational XX Türkiye's transfer pricing will be discussed.

Key Words: Transfer pricing, The comparative price, BEPS (Base Erosion And Profit Shifting), Globalization, Multinational company

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BEPS	Matrah Aşınması Ve Kar Aktarımı (Base Erosion And Profit Shifting)
BRICS	Brasil, Russia, India, China, South Africa (Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin, Güney Afrika)
CBCR	Ülke Bazlı Raporlama (Country By Country Reporting)
ÇUŞ	Çok Uluslu Şirket
ÇVÖA	Çifte Vergileme Önleme Anlaşmaları
DYSY	Yabancı Sermaye Yatırımları (Foreign Investment)
IAS	Türkiye Muhasebe Standardı (International Accounting Standards)
IFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standardı (International Financial Reporting Standards)
IMF	Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
IRS	ABD İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service)
KAU	Karşılıklı Anlaşma Usulu
KFY	Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MAY	Maliyet Artı Yöntemi
OECD	Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü (Organization For Economic Co Operation And Development)
PFA	Peşin Fiyatlandırma Anlaşması
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UNCTAD Birleşmiş Milletler Ticaret Ve Kalkınma Örgütü (United Nations Organization for Trade and Development)

VUK Vergi Usul Kanunu

WB Dünya Bankası (World Bank)

WTO Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organisation)

YASED Uluslararası Yatırımcılar Derneği

YSFY Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1	Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlamanın Temel Amaçları	25
Şekil 2	Örtülü Sermaye Ve TF Yoluyla Örtülü Kazanç	37
Şekil 3	İşlev Analizi Kapsamına Giren Unsurlar.....	43
Şekil 4	Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasında Anlaşma Süreci	48
Şekil 5	Çuş'ların Gelir Dağılımı.....	63
Şekil 6	2016 Fortune global 500; http://fortune.com/global500/	65
Şekil 7	2005-2015 Arası Ekonomilerin Küresel Yatırımdan Aldıkları Paylar	67
Şekil 8	OECD Transfer Fiyatlandırması Metotları.....	82
Şekil 9	Karşılıklı Anlaşma Usulu Başvuru Sayıları.....	98
Şekil 10	Beps Eylem Planı Ana Yapısı	111
Şekil 11	Beps Eylem Planı Çerçevesinde Belgelendirme Yükümlülükleri	118

TABLO LİSTESİ

Tablo 1	Dünyanın En Büyük 10 Çok Uluslu Şirketi.....	63
Tablo 2	2016 Fortune Global 500 Listesi	64
Tablo 3	2014 -2015 Yıllarında En Fazla DYY Girişleri Olan 20 Ana Ekonomi.....	68
Tablo 4	OECD Üye Olan Ülkeler	73
Tablo 5	OECD Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin TF Rehber İçeriği	75
Tablo 6	OECD Rehberinin IV Bölüm İçeriği	87
Tablo 7	KAU Ülke Bazında Başvuru Sayıları	97
Tablo 8	OECD Ülkelerinde KAU Başvuru Sayılarının Analizi	98
Tablo 9	IRS Raporuna Göre APA Başvuru Sayıları.....	100
Tablo 10	BEPS Eylem Planı	111

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Küreselleşme boyutunun hızla artması ekonomik faaliyetlerin gelişmesine neden olmuş ve söz konusu gelişmeler uluslararası vergi alanında yeni kavramların oluşmasına neden olmuştur. Bu kavramlardan bir tanesi de Transfer fiyatlandırmasıdır.

Transfer fiyatlandırması kazancın, yüksek vergi oranlarının olduğu ülkelere düşük vergi oranlı ülkelere transfer edilmesi amacıyla fiyatların manipüle edilmesi biçiminde ortaya çıkmaktadır. Ayrıca transfer fiyatlandırması global ticaretin önemli kısmını elinde tutan çok uluslu şirketlerin vergisel açığı vergi planlaması olarak kullanması bir çok vergi otoritelerini ve mükellefleri karşı karşıya getirmiş ve konunun tartışılmasına yol açmıştır. Sebebi ise uluslararası ticarete ilişkili şirketlerin aralarında yaptıkları işlemler birden fazla ülkeyi ilgilendirmesidir. Çuş vergi ödemelerini en düşük seviye de tutmak isterken ilişkili diğer ülkelerde vergi tabanlarının aşınmasını engellemeye çalışmaktadır.

Başta G20 olmak üzere OECD üyesi ülkeleri kârın diğer ülkelere aktarılması sonucu ÇUŞ' ların düşük vergi ödemelerini engellemek ve kendi paylarına düşen vergiyi adil olarak ödemelerini sağlamak amacıyla bir takım projeler geliştirmişlerdir. Bunlardan en bilineni “Matrahın aşındırılması ve kârın aktarılmasına (Base Erosion and Profit Shifting- BEPS)” ilişkin projesidir. Bu projeyle birlikte işlemlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi dengelemek, çifte vergilendirmeyi önlemek ve vergilendirmede şeffaflığı artırmayı amaçlamaktadır. Dolayısıyla vergi planlamasını içeren uluslararası vergi uygulamaları söz konusu projeden ciddi anlamda etkilenecektir. Yine transfer fiyatlandırmasında önemli bir yere sahip olan belgelendirme, BEPS projesi ile birlikte daha kapsamlı ve 3 kademeli bir belgelendirme yükümlülüğü getiriyor. Ana belge (master file), Ülkeye özgü belge (Local file), Ülke bazlı bildirim (Country-by-Country Reporting) dir.

Bu çalışma 5 bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde tezin amacı ikinci bölümünde muhasebe bilgi sistemi ve transfer fiyatlandırması, üçüncü bölümünde çok uluslu şirket, küreselleşme ve transfer fiyatlandırması düzenlemelerinden ayrıca transfer fiyatlandırmasında önemli yere sahip olan BEPS projesinden ve emsal bedelden söz edilecektir. Dördüncü bölümde ise çok uluslu şirkete ait transfer fiyatlandırması uygulaması yapılacak olup son bölümde sonuç kısmı ile sonlandırılacaktır.

Bu tez ile amaçlanan muhasebe kavramından başlayarak transfer fiyatlandırmasının ne olduğunu tüm yönleriyle ele alıp anlatmak ve çok uluslu firmada transfer fiyatlandırması nasıl yapılıyor uygulamalı olarak göstermektir.



BÖLÜM 2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE MUHASEBE SİSTEMİ

2.1. MUHASEBE KAVRAMI

İşletmelerin finansal hareketlerinin kaydedilmesi, özetlenmesi, raporlanması ve değerlendirilip bilgi kullanıcılarına sunulması olarak ifade edebiliriz. Öncelikle Muhasebenin para ile ifade edilebilen mali nitelikteki olayları, işlemleri ticari belgelere dayanarak kaydetmesi beklenir. Para ile ifade edilmeyen konular ise muhasebenin konusunu oluşturmaz. İşletmeler belirli bir dönem için veya sadece belirli bir amacı gerçekleştirmek için kurulmazlar. İşletme ömürlerinin sürekliliği baz alınır ve yönetim işletmenin sürekliliğini sağlamak için geleceğe dönük planlar yapar, sonuç olarak kâr elde etmek amacını güderler.

İşletmede temel döngü, mal ve para hareketleridir. Mal ve nakit hareketleri Bir işletmede malın alınıp satılmasına kadar geçen süreçte satıcı ve alıcılar ile olan ticari ilişkiler, çalışanların ücretleri, iş yerinin kira gideri; elektrik, doğalgaz, telefon faturalarının ödemeleri vb. işlemler gerçekleşmektedir. Muhasebe, bu süreçte gerçekleşen ve işletme ile ilgili olan tüm işlemleri izleyen bir sistemdir.

Diğer bir tanımlamaya göre Muhasebe, “işletmelerdeki ekonomik olaylara ait kayıtlama, rapor düzenleme ve düzenlen raporları yorumlayarak ilgililere mali açıdan yol göstermeye ilişkin usul ve kuralları öğreten bir bilim dalıdır.”¹

2.1.1. Türkiye’de Muhasebe Sistemi

Türkiye’deki muhasebe sistemine bakıldığında, “Türk Muhasebe Hukuku” un başta Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) olmak üzere, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları vb. düzenlemelerden oluştuğu görülmektedir. Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi ile ilgili gerçekleştirilen çalışmalar

¹Remzi Örtün; “Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri”, Gazi Kitabevi, Ankara, s.2

incelendiğinde çoklu bir muhasebe standardı sisteminin mevcut olduğu ortaya çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olur hale gelmiştir²

Ülkemizde muhasebe standartlarını oluşturma yönünde ilk etapta çeşitli kurum ve kuruluşlar birçok çalışmalar yapmıştır. Bu kuruluşlar; İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü, Türkiye Bankalar Birliği ve Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan çeşitli kuruluşlardır. 1989 yılında, 3568 sayılı yasa ile muhasebe mesleği özel bir statüye kavuşmuş ve mesleğin en üst kurumu olan, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Muhasebe kurallarının saptanması amacıyla Maliye Bakanlığı ile bir grup çalışma başlatmıştır. 1994 yılında TÜRMOB tarafından “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (TMUDESK) oluşturulmuştur. Kurulun amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmektir.³ Aynı zamanda 1994’de Maliye Bakanlığı’nın düzenlemesiyle muhasebe işlemleri için yasal yeknesaklık ilkeleri "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" uygulanmaya başladı.

TMUDESK’ in genel kurulu 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında 11 adet muhasebe standardına ilişkin taslağın “Türkiye Muhasebe Standardı” (TMS) olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiştir. Bu standartlar 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Bu standartların oluşturulması sürecinde saptanan standartların Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyumlu olmasına, Türk ekonomisine ve işletmelerin yapısı ile ilgili gereksinimlerinin göz önünde bulundurulmasına dikkat edilmiştir.

Dünya çapındaki ticari gelişmeler, değişimler ve karşılıklı ilişkiler, para hareketleri, farklı ülkelerde yatırım sahaları aranması, sınır aşırı ve deniz aşırı finansal faaliyetlerin artması uluslararası alanda ortak bir muhasebe ve finansal raporlama diline ihtiyaç

² Halil Kocaman; “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci”, <http://atif.sobiad.com/sobiadfiles/sobiadarsiv2/TBTKK/KSUIIBF/5000038150.pdf>; [Erişim tarihi:29.08.2016],S.110

³Baki Yılmaz “Muhasebe Standartlarının Oluşumu Ve Uygulanma Alanı." Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi 1.13 (2007): 139-153. S.142

duyulması sonucunu doğurmuş ve bu bağlamda ülkeler ortak bir muhasebe dili oluşturulması gerekliliğine yönelmişlerdir. Türkiye’de Türkiye muhasebe standartları kurulu’nun (TMSK) yoğun çalışmaları ile IAS’ la birebir uyumlu ve IAS/IFRS çevirileri niteliğinde olan Türkiye Muhasebe Standardı /Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TMS/TFRS) ile oluşturulmuştur. Bu standartlar IAS’ la ile tam uyum içerisinde olduklarından, yabancı yatırımcılara, güvenilir bir ortamda, şeffaf ve anlaşılır bilgiler sunarak yatırımlarını gerçekleştirme imkânı tanımaktadır.⁴

TMUDESK, 1994 yılında kurulmuş olup ve 2002 yılına kadar faaliyetlerini sürdürmüş, TMSK’nın kuruluşuyla birlikte tüm yetkilerini TMSK’ya devretmiştir. 2011 yılında TMSK kapatılarak yerine KGK kurulmuştur.

2.1.2. Muhasebe Bilgi Sistemi

Yukarıda bahsedildiği gibi Muhasebe, en önemli aktörlerden biri olan işletmelerin faaliyetlerini ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgileri, ilişkili kişilere tam ve doğru olarak sunması ekonominin ve bireylerin refahının korunması için büyük önem taşımaktadır. Bu anlamda ekonomideki bilgi akışı diğer araçların yanı sıra önemli ölçüde muhasebe bilgilerine dayanır. Muhasebe bilgileri de muhasebe bilgi sisteminde üretilip ilgili tarafların kullanımına sunulur. Muhasebe bilgi sisteminde genel olarak, işletmenin sahip olduğu ekonomik varlıkların nasıl kullanıldığı ve bunların nasıl finanse edildiğine ilişkin bilgiler üreterek⁵ yönetime planlama ve bütçeleme gibi geleceğe dönük bilgiler sağlayarak geleceğin planlanmasına da olanak sağlar.

Bu anlamda Muhasebe bilgi sistemi finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesiyle ilgili mali nitelikteki tarihi ve tahmini verileri bilgiye dönüştüren, raporlayan ve ilgili kişilere sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlayabiliriz.

⁴ Halil Kocaman; a. g. m, s.118

⁵Orhan Çelik “Muhasebe Kuramı Ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği.” Tartışma Metinleri Serisi 52 (2003).

2.1.3. Genel (Finansal) Muhasebe

Finansal muhasebe, işletmenin mali yapısını gösteren ve işletme dışındaki ilgililere bilgi vermeyi amaçlayan ve hesap dönemi içindeki faaliyet sonuçlarını, öz sermaye değişimlerini ve nakit akışlarını raporlayan muhasebe türüdür.

2.1.4. Maliyet Muhasebesi

İşletmede üretilen mal ve hizmetlerin üretim maliyetinin saptanmasını gider kontrolünün sağlanmasını amaçlayan, planlamaya ve karar almaya yardımcı olan muhasebe türüdür.

2.1.5. Yönetim Muhasebesi

Genel ve maliyet muhasebesi verilerini kullanarak işletme yöneticilerinin karar almada ihtiyaç duydukları bilgileri sağlayan muhasebe türüdür. Geleceğe dönük bilgi sağlama ve işletme kârının sürekli olarak elde edilme amacını taşıması bakımından diğer muhasebe dallarından farklılık gösterir.

Yönetim muhasebesi aynı zamanda finansal muhasebenin ürettiği bilgileri maliyet, bütçeleme, karar destek, raporlama ve performans ölçümleme gibi kendi alt sistemlerinde üretilen verileri kullanarak yönetimin karar almasına yardımcı olur. Yönetim muhasebesinin fonksiyonlarına bakıldığında aşağıdaki bilgiler karşımıza çıkar.

- Finansal muhasebede gelir ve giderler yıllık olup mamulün ve hizmetlerin tamamlanma maliyetini yansıtmaz. İşletme yönetiminde ise satış fiyatlarının belirlenmesinde mamulün tam maliyetinin belirlenmesi gerekir. Bu işlem ise yönetim muhasebesi bünyesinde gerçekleşir. Birim maliyetlerini hesaplayarak tüm maliyetin gider yerlerine ve gider hamillerine dağıtılmasını sağlar.
- Yönetim muhasebesi kontrol işleminin bir parçası olan performansın ölçülmesi ve analizine de yardımcı olur. Maliyet ve üretim rakamlarının, tespit edilen bütçe ve standartlardan sapmalar gösterip göstermediğini yansıtarak, yönetim kadrosuna yardımcı olur.
- İşletme faaliyetleri için önceden hazırlanan planlara gerekli bilgileri sağlayarak yönetim kadrosuna yardımcı olur. Belli bir faaliyet kararı verildiğinde, maliyet ve

giderlerin, başka bir maliyet kararı verilmiş olsaydı nasıl farklar göstereceklerinin ölçülmesi ya da tahmininin yapılmasında önderlik eder.⁶

Yöneticilere bu kararlara ulaşırken kendilerine düşen sorumlulukları en iyi şekilde nasıl yerine getirdiklerini açıklayan ve yönetim muhasebesine planlama, örgütleme ve kontrol aşamaları için önemli bilgileri sağlayan bir sistem geliştirilmiştir. Bu sistem sorumluluk muhasebesidir.

2.1.5.1. Merkezkaç Yönetim

Küreselleşme, artan rekabet, haberleşme ve bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmeler büyük firmaların organizasyonlarını ve yönetim anlayışlarını etkilemiştir. Kontrol alanının genişliği yönetsel yapıyı belirler. İki tür yapı vardır. Merkeziyetçi yapı, yetkinin sistemli ve bilinçli bir şekilde üst kademelerde toplanmasıdır. Karar verme yetkisi tek kişide toplanmıştır. Alt kademedeki yöneticiler tepe yöneticinin talimatlarını yerine getirir. Merkezi yönetimde üst yönetimin doğru ve zamanında kararlar alması, verimli bir şekilde yönetebilmesi için tüm bölümlerin verilerini ve çalışmalarını detaylı görmesi gerekir. Bu da büyük organizasyonlarda mümkün değildir. Bu durum büyük firmaları merkezkaç yönetime teşvik etmiştir.

Merkezkaç yönetim; görev, yetki ve sorumlulukların en üstten en alt kademeye kadar derece derece verilen yönetim şeklidir.

Merkezkaç yönetimi benimseyen organizasyonlarda bölüm yöneticisi diğer birimlerden gelen siparişleri kabul edip etmeme veya gerekli girdilerini organizasyon içerisinden satın alıp almama kararlarında tamamen özgürdürler. Bu bakış açısı bize sorumluluk merkezlerini, organizasyona kayıtsız şartsız bağlı birer birim olarak görmektense, bağımsız birer küçük organizasyon olarak görmenin daha doğru olduğunu göstermektedir.⁷ Bu yönetim anlayışında

- Her yönetici verdiği kararların sorumluluğunu üstlenir.
- Astların yetişmesine ve gelişmesine imkân tanır.

⁶ Oğuz Uras “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemleri”, İstanbul İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul 1976,

⁷ Burcu Utku Demirel “Çağdaş Sorumluluk Muhasebesi, ” Detay Yayıncılık, Mart 2009,S:122

- Karar verme sürecini hızlandırır.
- İletişimi kolaylaştırır.

Merkezkaç yönetim, Karar alma yetkisinin alt düzeylere bırakılması hususunda faydalı olduğundan, birçok üst düzey yöneticiye çekici gelmektedir ve her orta düzey yöneticiye ilgili aktiviteler grubuna ilişkin sorumluluk verilmektedir⁸

Bunun yanında merkezkaç yönetimin olumsuz yönleri de vardır. Her bölüm kendisine verilmiş hedefleri ulaşılmaya çalışırken diğer bölümlerle çakışma olabilir. Yetki devredilen kişiler sorumluluktan kaçınabilir.⁹

2.1.5.2. Sorumluluk Muhasebesi

Sorumluluk muhasebesi; her sorumluluk merkezinin planları, bütçeleri eylemleri ile fiili sonuçlarını ölçen bir sistemdir. Diğer bir tanıma göre sorumluluk muhasebesi, bir örgütteki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi ve belirli hasılat, maliyet yatırım veya giderlerin bunlardan sorumlu merkeze dağıtılması yoluyla her bir merkezin plan ve hedeflerini ortaya koyan bir muhasebe sistemidir.¹⁰ Her bir yönetici düzeyi ne olursa olsun bir sorumluluk merkezinden sorumludur. Sorumluluk muhasebesinin en önemli özelliği sorumluluk merkezlerine yönelik olmasıdır.¹¹

Bir sorumluluk muhasebesi sistemi,

- Üst yönetimi her sorumluluk merkezinin işlem ve sonuçları hakkında bilgilendirmelidir.
- İşlem ve sonuçların niçin olduğu konusunun araştırılmasında yardımcı olmalıdır.

İşletmeler merkezkaç yönetim anlayışını uygulayabilmek, daha kontrollü ve verimli bilgi akışını sağlayabilmek için organizasyonları sorumluluk merkezleri diye adlandırılan çeşitli Departmanlara bölünür. Her Departmanın başına yönetsel sorumluluğunu

⁸ Salim Karadeniz “ Bölümleme Ve Sorumluluk Muhasebesi” Vergi Dünyası; Eylül 2003;Sayı:265

⁹ Özlem Özkanlı ”Sorumluluk Merkezleri Ve Transfer Fiyatlaması” Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl:2003,Sayfa:107-124

¹⁰ Süleyman Yükçü, “Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi”, 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir 2000, S. 733

¹¹ Yıldırım Ercan Çalış Ve Nur Baran Altınsoy ”Yönetim Raporlama Sisteminde Sorumluluk Muhasebesi” AKÜ İİB Dergisi; Sayı:1,Yıl:2014,Sayfa:29-44

alacak bir yönetici atanır. Atanan bu yöneticiler belirlenen hedeflere ulaşmak için kendisine bağlı astlara sorumluluk yükleyerek kendi bölümünü de alt bölümlere ayırır.(Bölümleme muhasebesi) Böylelikle yöneticiler tüm faaliyetleri yönetmek yerine sadece alt birimleri denetleyerek daha çok dikkatlerini stratejik kararlara ve sorumluluk raporlamalara verirler. Sorumluluk merkezleri için düzenlenen sorumluluk raporları ise genellikle finansal başarının ölçülmesine yöneliktir.

İşletmelerde en sık rastlanan sorumluluk merkezleri aşağıdaki gibidir.

- Maliyet merkezi
- Kar merkezi
- Yatırım merkezi
- Gelir merkezi

2.1.5.2.1. Maliyet Merkezi

Harcamaların hangi Departmana ait olduğunu gösteren, kontrol eden ve sonucunda Departman performansını ölçen, bütçe planlarının yapıldığı birimdir. Maliyet merkezi yöneticisinin bölümlerde üretilen mal veya hizmetlerin maliyetlerini mümkün olduğunca en düşük seviyede planlamak ve denetlemektir. İmalat, hizmet ve destek Departmanları maliyet merkezlerine örnektir.

2.1.5.2.2. Satış Gelirleri Merkezi

Bir karar merkezlerinin yöneticileri bir ürünü pazarlamak ve satmaktan sorumludur. Burada yönetici satış hasılatını kontrol edebilir ve ondan sorumludur. Gelir merkezi yöneticileri fiili satış gelirleri ile önceden tespit edilen standart satış gelirinin karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan farka bağlı olarak değerlendirilir.

2.1.5.2.3. Yatırım Merkezi

Yatırım merkezleri yöneticileri işletmeyi derinden etkileyebilecek kararları almaya yetkili yöneticilerdir. İşletme için yapılan yatırımların gelire dönüşmesinin Maksimizasyonundan sorumlu birim yatırım merkezidir. Bu durum yatırım merkezi

yöneticisinin proje ve yatırımlara bağlı maliyet yönetimi, ürün geliştirme, pazarlama ve dağıtım gibi faaliyetlerin tümünden sorumlu olduğu anlamına gelir.

2.1.5.2.4. Kâr Merkezi

Kâr merkezleri, Sorumlu yöneticisi tarafından gerek gelirlerinin gerekse giderlerinin ve sonuç olarak ikisinin farkından ortaya çıkan karının kontrol edildiği ve ölçülebildiği bir sorumluluk merkezidir. Bir başka ifadeyle eğer bir sorumluluk merkezinin faaliyeti hem elde edilen gelirler hem de katlanılan giderler açısından değerlendirilirse, o merkez kâr merkezi olarak adlandırılır.¹²

2.2. YÖNETİM MUHASEBESİ AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler neticesinde küresel rekabetin artması, işletmelerdeki yönetim felsefesinin de değişimine yol açmıştır. Büyük işletmeleri merkezi bir yönetim anlayışı ile yönetme imkânı kalmadığı için merkezkaç yönetim anlayışına geçiş yapılmış ve karar alma özgülüğü olan çeşitli sorumluluk merkezleri oluşturulmuştur. Sorumluluk merkezlerindeki yönetsel başarının ölçümlemelerin yapılabilmesi, kâr ve yatırım merkezlerindeki mal ve hizmet alım satımının uygun fiyatlandırılabilmesi için transfer fiyatlama sisteminin oluşturulması bir gereklilik haline gelmiştir.

Transfer fiyatlaması aynı işletmede bulunan bölümler arası transferlerde kullanıldığı gibi, uluslararası düzeyde faaliyet gösteren holdingler, şirket grupları ve büyük işletmelerde kısacası Ç.U.Ş'da ve bölümlerinde uygulama alanı bulmaktadır. Bu durumda transfer fiyatlandırmasını iki başlık altında incelemek gerekir.

- Bölümler arası transfer fiyatlandırması
- İlişkili şirketler arasında transfer fiyatlandırması

¹² Demirel Utku, a. g. e, s:53

2.2.1. Bölümler Arası Transfer Fiyatlandırması

Bölümler arası uygulanan Transfer fiyatlandırması, işletme içi canlılığın yükseltilmesi, işletme karının artırılması ve Optimizasyonun sağlanması bakımından önemli bir araçtır.¹³

Bölümler arasındaki alış verişte oluşan transfer fiyatı, satıcı bölüm için bir gelir yaratırken alıcı için ise üretimini gerçekleştireceği ürün için maliyet kalemlerinden biridir. Bölümler arasında gerçekleştirilen bu alım satımdaki fiyatlar, işletmenin bölümlerinin faaliyet karlarını etkileyen bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü alım yapan bölüm ürünü mümkün olduğu kadar ucuza almak isteyecek buna karşılık satım yapan bölüm ise satış bedelini en üst noktada gerçekleştirmek isteyecektir.¹⁴

Burada işletmenin temel hedefini gerçekleştirmek için bölüm yöneticileri işletme amaçları ile aynı doğrultuda hedef belirlemeleri gerekir ve kısa dönemde bölüm karını artırmak yerine uzun dönemde işletme karlılığını artırmayı sağlayacak, işletme ve bölüm amaçlarıyla uyumlu transfer fiyatları geliştirmek durumundadır.

2.2.1.1. Transfer Fiyatı Tanımı ve Amacı

Yönetim muhasebesinde transfer fiyatı, bir kuruluşun çeşitli bölümlerinin birbirine bağımlı olduğu durumlarda bir bölümün diğer bölüme mal ve hizmet satması veya diğer bölümden mal ve hizmet satın alması durumunda kuruluş içi bu hizmet ve mal alışverişine fiyat tayin edilmesidir.¹⁵

Diğer tanımlamalar baktığımızda transfer fiyatı, herhangi bir kar merkezinin ürettiği mal veya hizmetlerin, bu mal veya hizmetleri kullanacak diğer sorumluluk merkezlerine transferi halinde, bunlara uygulanacak fiyattır. Diğer bir ifadeyle merkezkaç yönetim şeklinde yapılan bir işletmenin bölümleri arasındaki alış-verişin fiyatlandırılmasıdır.¹⁶

¹³ Özlem Özkanlı, "Sorumluluk Merkezleri Ve Transfer Fiyatlaması", Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl:2003,Sayı:3

¹⁴ Doç. Dr. Cemal Elitaş Arş. Gör. Bilge Leyli Elitaş, Ve Okutman Enver Samet Özkal, "Transfer Fiyatlaması Ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama", Mali Çözüm, Sayı:91,Yıl:2009,S:25

¹⁵ Serdar Pehlivan, Ali Rıza Gök bunar; "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı", Yönetim Ve Ekonomi Dergisi, Yıl:2010,Cilt:17,Sayı:1

¹⁶ Elitas ve Özkal, a. g. e, s:24

Transfer fiyatlandırması şirket işlemlerinde düşünülen daha fazla rol oynamaktadır. Vergiden kaçınma, vergi minimizasyonu vb. gibi klasik konular dışında yönetim değerlemesi, bölüm performansı ve karlılığı, motivasyon gibi iç konularla da ilgilidir. İşletme yöneticileri ise belirtilen tüm bu konuları amaç olarak belirler ve bu amaçları başarmak için çeşitli stratejiler geliştirir. Transfer fiyatı ise bu stratejinin uygulanması noktasında devreye girer.

Bölümler arası transfer fiyatlandırmasının bir takım önemli amaçları vardır. Bunlar;

2.2.1.1.1. Amaç Uyumluluğunun Sağlanması

Transfer fiyatlaması, bölümler arasındaki ve işletmenin genel olarak çıkarlarıyla çatışma yaratmayacak şekilde belirlenmesi gerekir. Böyle bir transfer fiyatının belirlenmesi kar odaklı çatışmaların doğmasını engeller. Üst yönetim tarafından belirlenmiş amaçlar, işletme bölümlerinin de amaçları olarak kabul ediliyorsa amaç uyumluluğu sağlanmış olur.¹⁷

Başka bir ifadeyle divizyon yöneticileri transfer fiyatını belirlerken kendi bölüm çıkarlarını gözetmek isteyecektir. Bu durum bir bütün olarak şirket çıkarlarıyla çatışabilir. İstenilen durum bu tür çatışmalara yol açılmamasıdır. Bölümler arası ve işletme bütünü arasında bir amaç uyumluluğunun sağlanabilmesidir.

2.2.1.1.2. Bölümsel Başarının Ölçülmesi

Bölümsel başarının ölçülebilmesi için mevcut bir bölümsel kar ölçümüne ulaşacak fiyatların oluşturulması gerekir. Bölümlerin başarısının ölçülmesinde kâr temel öğelerden biri olduğu için transfer fiyatları bölüm yönetiminin kararlarını etkiler. Bu yüzden kurulacak transfer fiyatlaması sistemi bölümsel kârları bir sonuç olarak raporlar.¹⁸ Yani bölümsel başarının belirlenmesinde transfer fiyatı etkili olmaktadır.

2.2.1.1.3. Yöneticinin Motive Edilmesi

Merkezkaç yönetim anlayışına göre idare edilen bir işletmede bölüm yöneticisi doğrudan bölüm karından sorumlu olmakta ve bu nedenle karını en üst seviyeye

¹⁷ Elitaş ve Özkal, a. g. m, s:27

¹⁸ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan “Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama”, Der Yayınları 103, İstanbul, 2000, S:474

çıkartabilecek transfer fiyatını belirlemek istemektedir. Uygun bir transfer fiyatının belirlenmesinde yöneticinin motive edilmesi bu açıdan önemlidir.¹⁹

2.2.1.1.4. Bağımsızlığa Teşvik Etmek (Bölümsel Özerklik)

Merkezkaç yönetimde bölümsel özerklik yöneticilerin önemli kararlar almasını sağlar. Ama aldıkları kararlarda %100 bağımsızda değildirler. Bu özerklik merkezkaç yönetimin en önemli niteliklerinden biridir.

İşletmeler büyümesi ve bölümlenmesi her bölüm kendi özel faaliyetini yerine getirirken ve sorunların üstesinden gelirken işletme nasıl bir örgütlenme seçecektir? Bu bölümlerin faaliyetlerinin eş güdümü nasıl sağlanacak ve bölümlerin çabaları şirket genel amacına nasıl ulaşabilecektir? Bu sorulara verilen cevaplar işletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetlerin bölümlere ayrılmasına ve bunlara özerklik verilmesine neden olmuştur. Şirketlerde ortaya çıkan bu özerklik anlayışı mal ve hizmet transferlerinde uygulanacak fiyatlar açısından bölüm performansının belirlenmesini sağlayacaktır.²⁰

2.2.1.2. Transfer Fiyatlamasının Uygulanması İçin Oluşması Gereken Koşullar

Transfer fiyatlaması uygulamasının yapılabilmesi için bazı koşulların işletme içinde oluşması gerekir. Merkezkaç yönetim anlayışında var olan bölümlerin başında bulunan yöneticilerin kendi bölümlerinin başarısından sorumlu tutulması, bu yöneticilerin kendi bölümleriyle ilgili bazı özelliklere sahip olmalarını gerekli kılmıştır. Bunlar;²¹

- **Öncelikle Yetenekli Yöneticilerin Var Olması**

Bölüm yöneticilerinin bölümlerindeki faaliyetleri yönetebilecek gerekli beceri, yetenek, bilgi ve işletmeyi daha iyi noktalara taşıyabilecek Vizyona sahip olmaları ve aynı zamanda teknolojiyi çok iyi kullanmaları gerekmektedir.

- **Belirli Bir Pazar (Piyasa) Fiyatının Olması**

¹⁹ Tunç Köse Ve Emrah Ferhatoğlu; "Transfer Fiyatlandırması Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama" Maliye Ve Hukuk Yayınları, S:5

²⁰ Yasemin Taşkın; "Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi" Türkmen Kitapevi 2012,S.43

²¹ H. Erdin Gündüz, "Maliyet Muhasebesi", Anadolu Üniversitesi Yayını, No:1524,Eskişehir,2.Baskı, S:369-370

İşletmenin bölümleri arasında belirlenecek transfer fiyatına bir Kriter oluşturacak bir piyasa fiyatının mutlaka var olması gerekir.

- **Yöneticilerin Anlaşabilme ve Pazarlık Olanasına Sahip Olması**

Bölüm yöneticilerine kendi özgür iradeleri ile karşılıklı pazarlık ve anlaşma yapma olanağı tanınmalıdır. Bu durum bölüm başarısının objektif olarak değerlendirilmesine olanak sağlayacak ve yöneticilerin başarılarını dolayısıyla işletmenin karlılığını ve verimliliğini artıracaktır.

- **Yönetim Bilgi Sisteminin Yeterli Olması**

İyi bir yönetim bilgi sisteminin varlığı yöneticilere ve çalışanlara istedikleri bilgileri doğru, güvenilir ve istenilen zamanda sunar. Bu bakımdan yönetim bilgi sistemi işletmenin tüm bölümlerine bilgi sunan yegâne araçtır.

2.2.1.3. Transfer Fiyatlaması Yöntemleri

Mal ve hizmet transferlerinde uygulanabilecek transfer fiyatlandırması yöntemleri aşağıdaki gibidir. Bu yöntemlerden hangisinin seçileceği işletmenin amacına ve ürünün piyasa özelliğine göre değişkenlik gösterir. Bunu çalışmanın ilerleyen kısımlarında uygulamamızda seçilecek olan yöntem yön verecek düzenlemelerde transfer fiyatlandırması yöntemleri ayrıntılı bir şekilde yapılacaktır.

2.2.1.3.1. Pazarlık Esasına Dayanan Fiyatlama Yöntemi (Bargain Price Method)

Pazarlığa dayalı transfer fiyatlaması, alım-satım yapan birimler arasında uzlaşmaya dayanan fiyatlama yöntemidir. Eğer ara malın aktif piyasası yoksa veya aktif piyasası olmakla beraber piyasa fiyatının saptanması tartışma konusu oluyorsa, transfer fiyatı ya pazarlıkla ya da üst yönetimin saptadığı bir politikaya dayanarak belirlenecektir.²²

²² Serdar Kuzu "Transfer Fiyatlama Uygulamasının İşletme Performansına Etkisi Ve Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi" Uluslararası İşletme Ve Yönetim Dergisi, C:1, S:2, yıl:2013

Pazarlıkla saptanan fiyatlar bölüm yöneticilerine bölüm karlarının belirlenmesinde yetki ve kontrol sağlar. Ancak bu yönetimin sakıncaları şu şekildedir.²³

- Pazarlık fiyatının belirlenmesi uzun süreler gerektirebilir. Bu durumda işletmenin dış etkenlere karşı uyumu gecikebilir ve bunun sonucu olarak birçok önemli kazanç fırsatları kaçırabilir.
- Özellikle dış şartların değişmesi halinde pazarlık fiyatlarının sık sık değiştirilmesi gerekebilir. Bu durumda bölüm kararlarında belirsizliğe neden olur.
- Transfer fiyatı bölüm karını doğrudan etkilediği için bölüm yöneticileri İşletme hedeflerinden daha çok bölüm karına odaklanabilirler.
- Transfer fiyatı, pazarlıkla saptanırken bölüm yöneticileri arasında anlaşmazlıklara neden olabilir. Her yönetici kendi bölüm karını hedef aldığı için ortak bir transfer fiyatı bulunamayabilir.

Pazarlık fiyatı divizyonların etkinliğini ve verimliliğini artırma açısından önem kazanmaktadır. Bu konuda aşağıda belirtilen unsurlara dikkat edilmesi gerekir.²⁴

- Pazarlık eden divizyonların piyasa fiyatları, alternatif kaynaklar ve mamûllerin saptanabileceği kaynaklar konusunda tüm bilgileri elde etmeleri sağlanmalıdır. Pazarlık objektif şartlar içermelidir.
- Divizyonların hem işletme içinde hem de dışında pazarlık etme özgürlükleri olmalıdır. Tarafların dışarıya iş yapmakta serbest olmaları transfer fiyatının normal sınırlar içerisinde kalmasını sağlar.

²³ Özkanlı, a. g. e. s:118

²⁴ Moore Ve Jaedicke, Yönetim Muhasebesi, Çev. Alpaslan Peker, 4. Baskı, Fatih Yayınevi, 1980, S. 641

2.2.1.3.2. Piyasa Esasına Dayanan Fiyatlama Yöntemi (Market Price Method)

Piyasa fiyatı yaklaşımı, bölümler arasında transfer edilen mal veya hizmet için işletme dışında oluşan bir piyasanın veya pazarın bulunması durumunda kullanılan bir fiyatlama yöntemidir. Bu yöntemde kar merkezlerinin ürettikleri mal veya hizmetler aynı zamanda işletme dışına da satılabilmektedir.²⁵

Cari piyasa fiyatlarının transfer fiyatı olarak kullanılması için gerekli ve yeterli şartlar aşağıdaki gibidir;²⁶

- Bölümler arası ilişkilere konu olan mal ve hizmetler için dış piyasa fiyatları mevcut olmalıdır. Bu cari piyasa fiyatları bölümler arası alış verişin gerçek şartlarını yansıtabilecek gerekli düzeltmelere tabi tutulmalıdır.
- Söz konusu mal ve hizmetleri üreten satıcı bölümlerde atıl kapasite mevcut olmamalıdır.
- Cari piyasa fiyatları stabil olmalıdır. Cari piyasa fiyatı üzerinden bölüm istediği miktarda alım ve satımda bulunabilmelidir.

Transfer fiyatı olarak piyasa fiyatının esas alınmasını engelleyen önemli faktörler bulunmaktadır. Bunlar;²⁷

- Ürünün alınıp satıldığı tam rekabet piyasasının olmayışı ve bu nedenle kullanıla piyasa fiyatı transfer fiyatının saptanması için güvenilir değildir.
- Alış ve satış miktarları fiyatları büyük ölçüde etkiler.
- Piyasada oluşmuş fiyatlar bazı amaçlı değişikliklere uğratılmış olabilir, firmalar arasında anlaşıp yüksek fiyatlar uygulayabilir.
- Mamûlün bir bölümden öbür bölüme her transferinde kar veya zarar durumu ile maliyetler etkilenir. Bu nedenle mamûlün birim maliyetinin hesaplanmasını güçleştirir.

²⁵ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu” Bölümler Arası Transfer Fiyatlaması Ve Bir Uygulama” İSMMMO Mali çözüm dergisi; sayı:62

²⁶ Tamer Müftüoğlu, Bir Yönetim Aracı Olarak İşletme İçi Transfer Fiyatları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara 1982, s. 250

²⁷ Özkanlı, a. g. e, s.113-114

2.2.1.3.3. Maliyet Esasına Dayanan Fiyatlama Yöntemi (Cost Based Transfer Prices)

Transfer fiyatı belirlenirken maliyetlerin esas alınması temel felsefesine dayanmaktadır. Diğer ifadeyle işletme maliyetlerinin transfer edilen mal veya hizmetin transfer fiyatının tespit edilmesinde temel alındığı yöntemdir.²⁸

Maliyete dayanan transfer fiyatı şu durumlarda önem kazanır:

- Transfer fiyatının belirlenmesine konu olan mal ve hizmetler için bir dış piyasa fiyatının mevcut olmaması veya bölümler için teşebbüs içi alım ve satış zorunluluğu olması
- Bir dış piyasa fiyatının mevcut olmasına rağmen, satıcı bölümün geçerli piyasa fiyatı üzerinden tam kapasiteye ulaşamaması, atıl kapasite ile çalışmak zorunda kalması²⁹

Uygulamada Maliyete dayalı transfer fiyatının bölümlendirilmesi aşağıdaki gibidir.

- **Tam Maliyete Dayalı Transfer Fiyatı**

Transfer fiyatının belirlenmesinde birim değişken maliyete sabit maliyetlerin ilave edilmesidir. Tam maliyeti direk ilk madde malzeme gideri, direk işçilik gideri ve genel üretim gideri oluşturur.

Transfer fiyatlamasının tam maliyet düzeyinde oluşturulmasının sakıncası tam maliyet içinde yer alacak kontrol edilemeyen giderlerin var olmasıdır. Yönetici etkinliğini ölçümlemede kontrol edilebilir gider ve kar rakamlarının kullanma zorunluluğu bu sakıncayı açıkça yansıtmaktadır.³⁰

- **Değişken Maliyete Dayanan Transfer Fiyatı**

Değişken maliyet yöntemi mamul maliyetlerine salt üretim ve satış hacmi doğrultusunda değişir nitelikteki giderlerin yüklenmesi esasına dayalı bir maliyet

²⁸ Köse ve Ferhatoğlu, s.59

²⁹ Müftüoğlu, s.243

³⁰ A. Sait Sevgener, Rüstem.Hacırüstemoğlu,"Yönetim Muhasebesi",Alfa Yayınları,Yıl:1998,S:361

yöntemidir. Bu yöntemde sabit nitelikteki giderler, maliyetlerle ilişkilendirilmeden dönem gideri kabul edilir.³¹

- **Maliyet Artı Transfer Fiyatı**

Maliyet artı transfer fiyatı yöntemi, transferi olacak ara malın, Mal veya hizmet maliyetlerine makul brüt kar Marjı uygulanarak artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

Modele göre satış fiyatından değişken maliyetin çıkarılması ile elde edilen kar, ara malı alan ve satan bölümler arasında dağıtılır. Bu durumda satıcı bölümün maliyet temeline göre oluşturacağı transfer fiyatına bir kar Marjı ilave etmek suretiyle transfer fiyatı oluşturulur. Satıcı bölüm böylelikle kar sağlamış olur.³²

2.2.1.3.4. İkili Transfer Fiyatlamaya Yöntemi (Dual Transfer Price Method)

Bölümler arası transfer fiyatlamasında piyasa fiyatı uygulanamadığında ya da uygulandığında maliyete dayalı fiyatın bölümlerde zarara neden olması durumunda ikili transfer fiyatı uygulanır. Fiyat yüksek tutulduğunda alıcı bölümün maliyetinin artması, fiyat düşük tutulduğunda ise satıcı bölümün bir kısım maliyetlerini karşılayamaması sorununa çözüm olarak bu fiyat sistemi tercih edilir.³³

İkili transfer fiyatı uygulamasında, satıcı bölüm ara malını transfer ederken transfer fiyatı olarak değişken maliyetler artı belirli oranda karla devretmesi, alıcı bölümünde yüklenmemesi gerekli giderlerinden arındırılmış olur. Bu yöntem satıcı bölümün yapay Pazar fiyatı ile satış yapmasını, alıcı bölümün de mal transferinde gereksiz gider yükünden arındırılmasını sağlar³⁴

Uygulamada çok fazla tercih edilmeyen bir yöntemdir. Sakıncaları;

³¹ Serdar kuzu;” Transfer fiyatlamaya uygulamasının işletme performansına etkisi ve vergisel açıdan değerlendirilmesi” Uluslararası işletme ve yönetim dergisi, Yıl:2013,s.196

³² Elitaş ve Özkal, a. g. m, s:37

³³ Sinan Aslan; “İşletmelerde Stratejik Bölümler Arası Transfer Fiyatlaması”, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, 2004, Sayı:12, s.61

³⁴ Sevgener Ve Hacırüstemoğlu, S:362

- Maliyetlerin piyasa fiyatının yerine kullanılması satıcı bölümün karını etkileyebilir ve bu durumda yönetici piyasayı araştıramaz.
- İşletme genelinde mükerrer kar oluşmasına neden olabilir bu da kar düzeyinin gerekenden fazla görünmesine neden olur.

2.2.2. İlişkili Şirketler Arasında Transfer Fiyatlandırması

Mal ve hizmet satışlarının Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ) grubunun çeşitli ülkelerdeki kolları, iştirakleri arasında yapılması durumunda transfer, uluslararası düzeyde gerçekleşmekte ve fiyatlandırma uluslararası transfer fiyatlandırması olarak değerlendirilmektedir.

Şirketler maddi varlıklar, gayri maddi varlıklar, hizmetler veya finansman işlemleri için bu fiyatlara ihtiyaç duyarlar. Örneğin, Türkiye'deki Distribütörüne ilaç satan ABD'li bir ilaç üreticisinin bu işlemi fiyatlandırması gerekir. Aynı zamanda ABD'deki şirket markanın da sahibi konumunda olabilir ve Türkiye'deki bağlı şirketine bu markayı kullanma hakkını vermiş olabilir. Bu durumda da şirketin genellikle telif hakkı ücreti şeklinde olmak üzere, markanın kullanımı için bir fiyat belirlemesi gerekir. Türkiye'deki şirket ABD'deki şirket adına Ar-Ge faaliyetleri gerçekleştiriyor olabilir. Bu hizmet karşılığında Türkiye'deki kuruluş ödeme almaya hak kazanır. Türkiye'deki şirket ABD'deki şirketten kredi almayı da tercih edebilir. Bu durumda ise tarafların bir faiz oranı, yani aslında kredinin fiyatını belirlemeleri gerekir.³⁵

Tahminler farklılık gösterse de genel olarak dünya ticaretinin üçte ikisinin ilişkili şirketler arasında gerçekleştiği biliniyor ve bu şirketlerin tüm bu işlemler için transfer fiyatlandırmasına ihtiyaçları vardır.

³⁵ “Türk iş dünyası transfer fiyatlandırması konusunda gün geçtikçe daha da bilinçleniyor”, <http://www.gsg hukuk.com/bulten-yayinlar/detay/Turk-is-dunyasi-transfer-fiyatlandirmasi-konusunda-gun-gectikce-daha-da-bilincleniyor/83/189/0>, [Erişim tarihi:07.07.2016]

2.2.2.1. Transfer Fiyatlandırması Kavramı

Uluslararası Literatürde önemli olan ve İngilizcesi “Transfer Pricing” olarak adlandırılan kavram Türkçe’ye çevrildiğinde transfer fiyatlandırması olarak karşımıza çıkar. Transfer fiyatlandırmasının değişik şekillerde tanımı yapılmıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir.

Transfer fiyatlandırması, malların hizmetlerin ya da gayri maddi hakların ilişkili kişiler arasında el değiştirmesinde uygulanan fiyat olarak tanımlanabilir.³⁶

Transfer fiyatlandırması, uluslararası şirketin veya aynı gruba ait bağımlı şirketlerin yabancı ülkelerde bulunan ve kendilerine idari ve mali yönden bağlı bulunan şirketlerle gerçekleşen mal ve hizmet alım satımları ile finansal işlemlerinde, uyguladıkları fiyatın benzer işlemlerin benzer şart ve koşullarda bağımsız şirketlerle veya bağımsız şirketlerin kendi aralarında olan işlemlerinde uyguladıkları veya uygulayacakları fiyatlardan farklı olması sonucu kârın şirketlerden birinde toplanması olarak tanımlanabilir.³⁷

Uluslararası boyutta ise transfer fiyatlandırması, dünyanın farklı bölgelerine yerleşmiş şirket üyelerinin aralarında her türlü mal, hizmet, finansal ve maddi olmayan varlıkların akışını sağlamada uygulanan fiyat modelidir.³⁸

Transfer fiyatlandırmasını küçük bir şekilde üretim ve satış sürecini tek başına gerçekleştiren bir şirket yapısı üzerinde anlatalım. Şirkette katma değer yaratan aşamalar 4 ana fonksiyona bölünmüştür. Bu aşamaların tümünün tek bir şirket yapısı içinde tamamlanması zorunlu değildir.

Örneğin, Araştırma ve geliştirme ve etken madde üretimini bir şirketin yapması ve daha sonra bu etken maddenin bağımlı şirkete satılarak bağımlı şirketin paketleme ve bağımsız kişilere satışı aşamalarını tamamlaması mümkündür. Bu aşamaların bir ülke içindeki en az iki şirket arasında bölünerek satış işleminin tamamlanması ulusal transfer fiyatlandırmasını oluşturur. Buna karşılık aşamalardan herhangi birinin en az iki ülke

³⁶ Metin Duran ”Transfer Fiyatlandırması” <http://www.kpmgvergi.com/PDF/Yayinlar/Guncel-Yayinlar/Kriz-Ortaminda-Vergi-Yonetimi-Semineri-4.pdf>; Erişim tarihi :07.07.2016

³⁷ Namık Kemal Uyanık, ”Transfer Fiyatlandırması” TÜRMOB Yayınları,2.Baskı, s:11

³⁸ Güney Selami ,Bozkurt Ramazan, “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi” Muhasebe Finansman Dergisi, Nisan 2011,S:151

arasında gerçekleştirilmesi veya bu aşamalardaki işlemlerin grup üyesi şirketler arasında yapılması uluslararası transfer fiyatlandırma işlemlerini oluşturur. Örneğin diğer tüm aşamalar Fransa’da gerçekleştirilirken son aşama olan pazarlama ve satış işlemi bağımlı bir şirket aracılığı ile Türkiye’de tamamlanabilir.³⁹

Burada Fransa’nın Türkiye’ye uyguladığı satış fiyatı transfer fiyatlandırmasının konusunu oluşturacaktır.

Bu durumda Transfer fiyatlandırmasının konusunu oluşturacak işlemleri maddeler halinde şu şekildedir.

- Mal transferi
- Gayri maddi mal transferi
- Hizmet ifası
- Finansal işlemler

2.2.2.2. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihi Gelişimi

Transfer fiyatlandırması ekonomi ve işletme alanlarında 20.yüzyılda tartışılmaya başlanmış ve konu başlangıçta, bir işletmenin farklı bölümleri arasında mal ve hizmet teslimlerindeki fiyatlamayla sınırlı kalmıştır. Daha önceleri vergi idareleri ve birkaç uzmanın yöneldiği ve konu hakkında araştırma yaptığı bir konu olan transfer fiyatlandırması küreselleşme ve çok uluslu şirketlerin artması ile birlikte daha da ilgi çeken bir konu haline gelmiştir.⁴⁰

1901 yılında İngiliz Harry sidgwick “The Principles Of Political Economy”adlı kitabında firmaların üretim esnasında kendi ürettikleri ürünleri de kullanma durumu ile karşı karşıya kalabileceklerinden, böyle bir durumda bu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğinden bahsedilmektedir.1920 yılında Du Pont firmasında iç üretimde kullanılan hammaddelerde ve yarı mamuller de güncel piyasa

³⁹ Uyanık, s:13

⁴⁰ Yasemin Taşkın, ”Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi ”Türkmen Kitapevi, İstanbul 2012

fiyatı uygulandığı görülmüştür.⁴¹ Yine aynı şekilde 1921-1925 yılları arasında General Motors da aynı sorunla karşı karşıya kalmış ve transfer konusu olan mallara piyasa fiyatlarını uygulamaya karar vermiştir.⁴²

1925 yılında ulusal maliyet muhasebecileri derneğinin 6.uluslararası Maliyet Muhasebesi Konferans'ında "Transfer Fiyatlandırması" tartışma konusu olmuştur.1956 da Ulusal Muhasebeciler derneği bu konuyla ilgili ilk araştırmayı yayınlamışlardır.1965 ise Solomons'un transfer fiyatlandırması konusunda "karşılaştırmalı bölümler arası performans ölçümü" adlı çalışmayı yayımlamıştır.⁴³

Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili ilk çalışma Thomas Horst tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada vergi oranlarına karşı duyarlı olmalarından dolayı çok uluslu şirketlerin gelirlerini, düşük vergi oranlarına sahip ülkelerde fazla, yüksek vergi oranlarını uygulayan ülkelerde ise az gösterdikleri tespit edilmiştir.⁴⁴

Mükelleflerin vergi matrahlarını vergi oranlarının daha az olduğu ülkelere transfer etmek istemesi, konuyla ilgili vergi idari birimlerinin önlem almak istemesiyle sonuçlanmıştır. Konuyla ilgili ilk adım 1954 yılında ABD'de yapılan yasal düzenlemeyle atılmıştır.⁴⁵

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) yani ekonomik işbirliği ve kalkınma örgütü tarafından transfer fiyatlandırmasıyla ilgili düzenlemeler kronolojik sırayla şöyledir.⁴⁶

- 1977 yılında İlk hazırlanan OECD model vergi anlaşmasıdır.(OECD Model Tax Convention)

⁴¹ Mehmet Fatih Karabulut," Transfer Fiyatlandırmasının Anlamını Biliyor Muyuz ?" Vergi Dünyası, Sayı:392,Nisan 2014

⁴² Tuncay Kapusuzoğlu "Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması", Oluş Yayıncılık, istanbul 2003,S:4

⁴³ Ufuk Olcay Tokay Acar, "Transfer Fiyatlandırması" Seçkin Yayıncılık, 1.Baskı, Haziran 2013,Ankara

⁴⁴ M.F. Karabulut, a. g. e, s:99

⁴⁵ Serkan Acuner, "Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması Uygulaması: Avrupa Birliği Üye Ülkeler-I", Yaklaşım Dergisi, Mart 2013, Sayı: 243

⁴⁶ Serkan Acuner, a.g.m.,s:68

- 1979 yılında İlk uluslararası rehber OECD mali işler komitesi tarafından yayınlanmıştır.(Committee On Fiscal Affairs)
- 1984 yılında OECD mali işler komitesi “Three Taxation Issues” raporunu yayımlamıştır.
- 1987 yılında “Thin Capitalizaion Rules” raporunu yayımlamıştır.
- 1977 yılında yayımlanan OECD raporu, aynı zamanda BM (Birleşmiş Milletler) model vergi anlaşmasında da (United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries) yer almıştır.
- 1996 yılında gayri maddi haklar ve hizmetler hakkında bir rapor yayınlanmıştır.
- 1997 yılında maliyet paylaşım düzenlemeleri hakkında bir rapor yayınlanmıştır.
- 1999 yılında karşılıklı anlaşma yöntemlerinden peşin fiyatlandırma uygulamaları hakkında bir rapor yayınlanmıştır.
- 2009 yılında OECD, transfer fiyatlandırması yöntemleri arasındaki hiyerarşik uygulamaya yönelik önemli bir öneri getirmiştir. Bu öneri “durumun şartlarına en uygun yönteminin” benimsenmesidir.
- 2010 yılında OECD rehberi güncelleyerek, rehberin I-III. Bölümlerinde 2009 yılında önerilen ve kabul gören “ durumun şartlarına göre en uygun yöntem kuralını” dikkate alarak kullanılan yöntemlerin seçilmesiyle ilgili önerilerde bulunulmuştur.
- 2012 yılında rehberin “gayri maddi varlıklar” bölümünün gözden geçirilmesine ilişkin hazırlanan taslak tartışma metni OECD tarafından yayımlanmıştır.⁴⁷
- 2013 yılı temmuz ayında OECD mali işler komitesi “Matrahın aşındırılması ve kârın aktarılmasına ilişkin eylem planını” (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) ilan etmiş ve 5-6 Eylül tarihlerinde Rusya’nın Saint Petersburg şehrinde G20 liderlerinin katıldığı zirvede, anılan planı genel rapor halinde katılımcıların dikkatine sunulmuştur.⁴⁸(15 eylem planı)

⁴⁷ PWC, ”Transfer fiyatlandırması”,<http://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/transfer-fiyatlandirmasi/hizmetlerimiz/transfer-fiyatlandirmasi.html>; [Erişim tarihi:06.07.2016]

⁴⁸ PWC, OECD’nin yeni projesi: matrahın aşındırılması ve kârın aktarılması şirketler için neler getiriyor?”, vergi bülteni, sayı:2013/87

- 2014 Ocak ayında, matrahın aşındırılması ve karın aktarılması eylem planı kapsamında transfer fiyatlandırması belgelendirme konusuyla ilgili olarak taslak bir rapor yayımlandı. “Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme ve Ülke Bazında Raporlama” başlıklı OECD Taslak Raporu, Eylem Planındaki 13. Eylem kapsamında hazırlanmış ve Raporun Eylül 2014 itibarıyla tamamlanacağı kamuoyuna ilan edilmiştir.⁴⁹
- 16 Eylül 2014 tarihinde OECD, Temmuz 2013 yılında ilan ettiği eylem planı kapsamında nihai raporlarını yayınladı.⁵⁰
- Şubat 2015’ de G-20/OECD’nin Sürdürdüğü Eylem Planı’nın (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) uygulamasına ilişkin atılacak ilk adımlar OECD yetkilileri tarafından İstanbul’da düzenlenen G-20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanları toplantısında sunuldu.
- 5-16 Kasım 2015 tarihlerinde ise Antalya’da Türkiye Başkanlığında yapılan G20 Liderler Zirvesi Sonuç Bildirgesinde, “küresel olarak daha adil ve modern bir uluslararası vergi sistemine ulaşmak amacıyla, G20 /OECD Matrah Aşınması ve Kar Aktarımı (BEPS) projesi kapsamında geliştirilen tedbirler paketi” onaylanmıştır.⁵¹
- OECD, BEPS Aksiyon Planından biri olan finansal işlemlere ilişkin transfer fiyatlaması raporuna ilişkin ilk Taslağı (“Taslak”) 3 Temmuz 2018’de yayınladı.

2.2.2.3. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Transfer fiyatlandırması yukarıda bahsedildiği gibi aynı şirketin farklı birimleri arasında görüldüğü gibi aynı gruba ait şirketler arasında da görülebilir. Ama genellikle çok uluslu şirketlerin ana merkezleri ile bağlı şirketleri arasında vuku bulmaktadır.

Günümüze baktığımızda dünya ticaret hacminin %60’lık kısmı çokuluslu şirketlerin elinde olduğunu görmekteyiz ve bu ticaretin yarısından fazlasını ilişkili kuruluşları

⁴⁹ PWC, “Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme ve ülke bazında raporlama: OECD kamuoyu aydınlatma toplantısı”, vergi bülteni, sayı:2014/36

⁵⁰ PWC, “OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı: Transfer Fiyatlandırması 2014 Çıktıları”, Vergi bülteni, sayı:2014/61

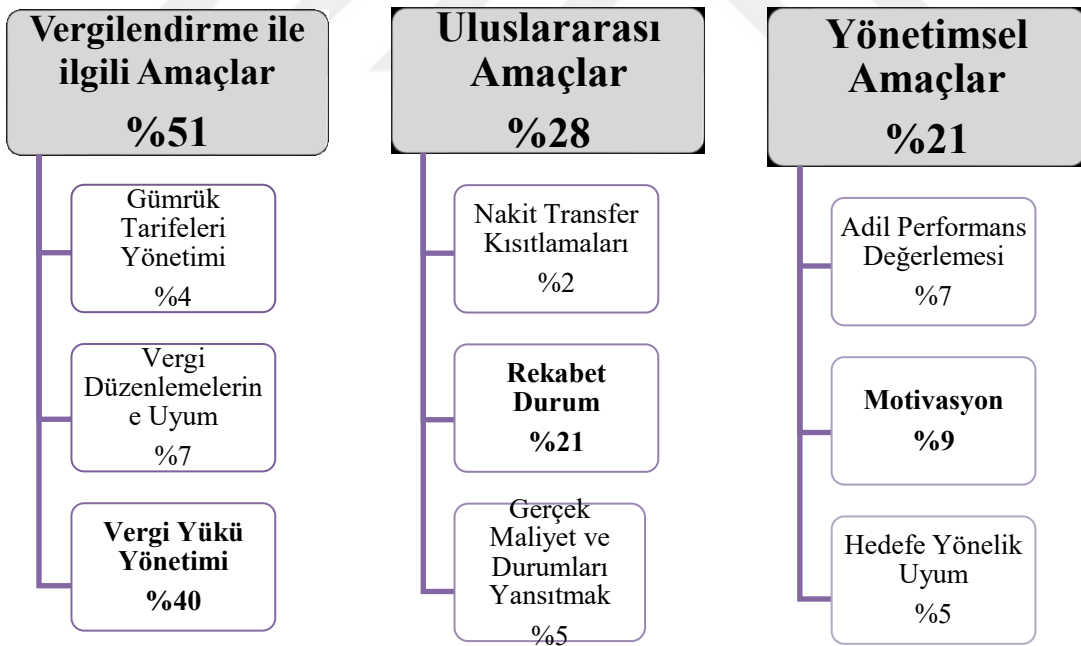
⁵¹ Güler hülya yılmaz, “uluslararası vergi adaleti için OECD BEPS eylem planı”, <http://www.dunya.com/ekonomi/vergi/uluslararası-vergi-adaleti-icin-oecd-beps-eylem-planı-281705h.htm>, [Erişim tarihi:06.07.2016]

arasında gerçekleştirmektedir. Ç.U.Ş' in yaptıkları bu ticareti avantaja dönüştürerek vergi yükünü minimize ve küresel düzeyde kârlarını ise maksimize etmeye çalışmaktadır. Bunu da transfer fiyatlandırması yoluyla yapmaktadır.

Dolayısıyla transfer fiyatlandırmasının en önemli amacı vergisel amaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer amaçları ise uluslararası amaç ve yönetsel amaç olarak sıralayabiliriz.

- Vergisel amaçlar
- Uluslararası amaçlar
- Yönetsel amaçlar

Cravens, transfer fiyatlandırmasının amaçlarını ortaya konulması için 500 en büyük çok uluslu firma içerisinde 179 firma seçmiş ve bir araştırma yapmıştır. Araştırmanın sonucunda Ç.U.Ş' in transfer fiyatlama kararlarında çoklu amaçlar taşıdığı görülmüş ve aşağıda belirtilen sonuçlar ortaya çıkmıştır.



Şekil 1 Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlamasının Temel Amaçları

Kaynak: Karen S. Cravens, Çev. : İhsan Günaydın, “Çok uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamasının Rolü”, Vergi Sorunları, Sayı:141, Haziran 2000, s. 139

Cravens'in şekil 1 görülen çalışmasında işletmelerin transfer fiyatlandırmasına gitmesindeki en önemli amaç vergi politikaları olup, sonra rekabet ve motivasyon geldiği görülmektedir.

2.2.2.3.1.Vergisel Amaçlar

Çok uluslu şirketler transfer fiyatlandırmadan yararlanarak kârlarını vergi oranı nispi olarak yüksek olan ülkelere düşük olan ülkelere doğru kaydırabilmektedir. Kârların bu şekilde ülkeler arasında dağılımın değiştirilmesi şirketin bir bütün olarak vergi sonrası karlarını artırırken söz konusu ülkenin vergi gelirlerini de etkiler.⁵²

Dolayısıyla Transfer fiyatlandırmasının vergilendirme açısından amaçlarını şu şekilde özetleyebiliriz.

- Vergi sonrası küresel kârın maksimize etmek
- Dış ticaret üzerinden alınan vergileri düşürmek (Gümrük vergileri – kotalar)
- İhracatta fazla vergi iadesi almak,
- Vergi Tevkifatı matrahını gizlemek ve azaltmak
- Genel merkez giderlerini vergi yükünü azaltacak tarzda dağıtmak,
- Dış ticaret ve kar transferi konusunda sınırlandırmaları aşarak dolaylı yoldan vergi yükünü azaltmaktır.
- **Vergi Sonrası Global Karın Maksimize Edilmesi**

Çok uluslu işletmeler, faaliyet gösterdikleri ülkelerde daha düşük tutarda vergi ödemek amacıyla transfer fiyatlamasını bir araç olarak kullanabilirler. Yüksek vergi oranlarına sahip bir ülkede vergilendirilebilir geliri minimize etmek ve düşük vergi oranına sahip bir ülkede geliri maksime etmek için transfer fiyatı ayarlamaları yapılabilir. Diğer bir ifadeyle, transfer fiyatlaması uygulamasıyla, karlar, yüksek vergi uygulamasının olduğu

⁵² İhsan Günaydın, “Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları”, Vergi Dünyası, Sayı:216,S.165

ülkeden düşük vergi oranlarının söz konusu olduğu ülkeye kaydırılarak vergi ödemeleri minimize edilebilir.⁵³

- **Gümrük Vergileri Ve Kotalar**

Örneğin, dış ticaretteki vergilerin değer üzerinden alınması ve yüksek olması durumunda çok uluslu şirket grubunun mal ithal eden ana merkezi, daha fazla gümrük vergisi ve katma değer vergisi ödeyecektir. Ana merkez tarafından bağlı şirket veya diğer şubelerden ithal edilen mal ve hizmetlerin fiyatları düşük tutularak ödenecek gümrük vergisi, KDV ve diğer vergi ve harç miktarları düşürülebilir. Böylece gümrük vergilerinden kaçmak için fiyatlandırma düşük tutulmak suretiyle dış ticarete alınan vergiler azaltılacaktır.⁵⁴

- **Döviz Kontrolleri**

Transfer fiyatlamasının diğer bir önemli kullanım nedeni, döviz kontrollerinden kaçınmaktır. Bazı ülkeler, nakit transferi veya ülkeden elde edilen karların ana ülkeye geri gönderilmesine sınırlamalar koyabilmektedir. Döviz kontrolleri ve bloke edilen fonlar gibi finansal sınırlamalardan, ülkeye gönderilen malların transfer fiyatı yükseltilerek kaçınılabılır.⁵⁵

2.2.2.3.2.Uluslararası Amaçlar

Küresel ekonomide rekabet edebilme hedefi içinde olan çokuluslu şirketlerde mal ve hizmet fiyatlandırmasının en önemli amacı rekabetçi bir piyasa konumunu oluşturmak veya oluşan bu konumu sürdürmektir.⁵⁶Örneğin, çok uluslu şirket grubu belirlediği düşük bir transfer fiyatı ile bir bağlı firmasının yeni bir piyasaya girme yolunu açabilir. Küresel çıkarı için piyasa girişi kolaylaştırabilir veya talebin düşük olması durumunda fiyat indirimleri yapmasına izin verebilir.⁵⁷

⁵³Adem Anbar “Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması” Vergi Dünyası, Sayı:324,Ağustos 2008

⁵⁴ Zeynep Hatunoğlu, Çok Uluslu Şirketler, Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu” Mali Çözüm, Sayı.78, Kasım-Aralık 2006,S.123

⁵⁵ Adem Anbar, a.g.m,sayı:324

⁵⁶ Hüseyin Işık, “Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye”, T.C Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/370, Ankara 2005, S. 64

⁵⁷ Adem Anbar, a.g.m , sayı.324

İşletmeler uluslararası piyasalarda karşılaştıkları gümrük vergileri, kotalar, döviz kuru, ambargolar gibi bazı engelleri aşmak amacıyla da transfer fiyatlandırmasından yararlanabilmektedir. Bu yönüyle transfer fiyatları kısıtlamalarını aşmak ve geliri ülkeler arasında kaydırmak ya da döviz kurlarında meydana gelecek dalgalanmalardan olumsuz şekilde etkilenmemek için kullanılabilir. ⁵⁸

2.2.2.3.3.Şirket Yönetimine Yönelik Amaçlar

İşletmenin Yönetimsel amaçları, transfer fiyatlarını belirlerken aldıkları kararları etkilemektedir. Şirket bu itibarla transfer fiyatlarından, yöneticilerle işletmenin hedefleri arasındaki uyumu artırmak, bölümlerin performansını adaletli bir şekilde değerleyerek diğer bölümlerle karşılaştırmak ve yöneticileri bölümlerin karlılığını artırmak için motive etmede yararlanmaktadır.

2.2.2.4.Türk Vergi Mevzuatında Transfer Fiyatlandırması ve Uygulama Alanları

Türkiye’ de transfer fiyatlandırması 1946 yılında 5422 kurumlar vergisi kanunu ile “örtülü kazanç” adı altında mevzuatta yerini almıştır. 2006 yılında 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13.maddesinde “ Transfer Fiyatlandırması İle Örtülü Kazanç” başlığı ile hem isim hem de içerik olarak genişletilmiş ve geliştirilmiştir ve 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Aynı zamanda gelir vergisi kanunu ile paralellik sağlamak ve aradaki kanuni boşlukları doldurmak amacıyla 5615 sayılı kanunla gelir vergisi Kanunu’nun “Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” başlıklı 41 inci maddesine (5) numaralı bent eklenmiştir. Türkiye’deki uygulama alanına bakıldığında tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı (tüm gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri) transfer fiyatlandırması kapsamı içinde olup, ilişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilmektedir. ⁵⁹ Dolayısıyla mevzuatımız

⁵⁸ Ufuk Olcay Tokay Acar, ”Transfer Fiyatlandırması” Seçkin Yayıncılık, 1.Baskı, Haziran 2013,Ankara, S:53

⁵⁹ Ramazan Biçer, “Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi”,TÜRMOB Yayınları 365,S:16

uygulama bakımından hiçbir ayrımda bulunmadan transfer fiyatlandırmasının konusunun kapsamını çok geniş tutmuştur.

2.2.2.4.1.193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Transfer Fiyatlandırması

- Transfer Fiyatlandırması Sayılmayacak Haller

Gelir Vergisi Kanunu'nda Uygulamada gelir vergisi mükellefleri açısından da herhangi bir sınırlandırma getirilmemiştir. Kanunun 41.maddesinin 5 numaralı bendine göre aşağıda belirtilen işlemler kanunen kabul edilemeyen gider olmakla birlikte transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç kapsamına dâhil edilmeyecektir.

GVK' un "Gider Kabul Edilemeyen Ödemeler" Madde 41, (1 ila 4) numaralı bendi⁶⁰

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler

- Transfer Fiyatlandırması Sayılacak Haller

G.V. K' un "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" Madde 41, (5)numaralı bendi⁶¹

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

⁶⁰ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,Madde 41 (1-4 bendi)

⁶¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,Madde 41 (5 bendi)

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

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

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

Dolayısıyla Gelir vergisi mevzuatına baktığımızda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazançtan söz edebilmemiz için aşağıdaki hususların oluşması gerekir.

- Teşebbüs sahibi tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması
- Mal veya hizmet alım satımının ilişkili kişilerle yapmış olması
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “Emsallere uygunluk İlkesi” ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması

2.2.2.4.2.5422 (Mülga) ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Transfer Fiyatlandırması

5520 sayılı Kanunu’nun getirdiği yeni düzenlemelerden birisi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıdır. 2006 yılı başında yürürlüğe giren 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu⁶² modern yaklaşımları dikkate alarak var olan hükümleri geliştirmiş ve mevzuatımıza yeni ölçütlerin girmesini sağlayarak yapılan düzenleme ile modern maliyecilik anlamında önemli bir adım atılmasını sağlamıştır.

⁶² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21/ 06/2006 Tarih Ve 26205 Sayılı Resmi Gazete ’de Yayımlanmıştır.

Yani transfer fiyatlandırması konusu mevzuatımız açısından yeni bir uygulama değildir. Mülga⁶³ kurumlar vergisi kanunu’ unda yer alan hükümler dünya çapında güncel düzenlemeleri kapsamaması, ihtiyaçları karşılayamaması ve kanun koruyucu tarafından gerekli değişiklikler zamanında yapılamaması nedeniyle yürürlükten kaldırılmıştır. Detaylı sebebine baktığımızda;

Küresel ticaretin yaygınlaşması sonucu Ç.U.Ş’ in ortaya çıkması ve sermaye sahibi şirketlerin birden farklı ülkelerde örgütlenmeye başlaması sermayenin uluslararası serbest hareketliliğine neden olmuştur. Bu gelişmelerin sonucunda;⁶⁴

- Yapılan yatırımlardan elde edilen kazanç üzerinden, farklı vergi rejimleri nedeniyle hem kaynak ülkede hem de ikamet edilen ülkede vergilendirilme riski ortaya çıkması (çifte vergilendirme)
- Ç.U.Ş’ in şirketlerin kazançlarını yatırım yaptığı ülkeden ana ülkeye aktarması sonucu kazancın hiç vergilendirilmemesi veya az vergilendirilmesi,
- Çeşitli ülkelerin yabancı yatırımları kendi ülkelerine çekmek amacıyla yürüttükleri zarar verici vergi rekabeti ciddi sorunları beraberinde getirmiştir.

Yukarıda sayılan tüm bu zararların önlenmesi için birtakım temel düzenlemelere ihtiyaç duyulmuş ve bu çalışmaların öncülüğünü ise OECD yapmıştır. OECD tarafından getirilen kistasların 5520 sayılı KVK’ ya neredeyse aynen monte edilen 13 üncü madde ile “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” müessesesi çağdaş ve modern bir uygulama olarak 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girerek Türk Vergi Sistemi’nde yerini almıştır.⁶⁵

2.2.2.5.İlişkili Kişi

İlişkili kişi kavramı, KVK madde 13/2 ile Tebliğ’de açık olarak tarif edilmiştir. Tebliğe göre; K.V.K Açısından İlişkili Kişi,

- Kurumların kendi ortaklarını,

⁶³ Yürürlükten kalkmış olan, yerini yeni bir kanun almış olan eski kanuna denir.

⁶⁴ Biçer, a. g. e,S:3

⁶⁵ Ufuk Olcay Tokay Acar, ”Transfer Fiyatlandırması” Seçkin Yayıncılık, 1.Baskı, Haziran 2013,Ankara, S:179

- 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 ifade etmektedir.⁶⁶
- Aynı zamanda Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilecek ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.⁶⁷

Kurumlar vergisi kanununun gerekçesinde belirtildiği gibi transfer fiyatlandırmasının düzenlenmesinde OECD rehberi dikkate alınmış ancak ilişkili kişi kavramını KVK daha geniş çerçevede değerlendirmiştir.

2.2.2.5.1.İlişkili Kişi Kavramının OECD Açısından Değerlendirilmesi

OECD rehberinde ilişkili kişi “iki kuruluş arasında kuruluşlardan birinin OECD model vergi anlaşmasının 9 uncu maddesinin 1a ya da 1b alt bendinde belirtilen koşulları karşılaması halinde, diğer kuruluş açısından ilişkili kuruluş konumunda sayılır.” OECD Model vergi anlaşmasının 9 uncu maddesi aşağıdaki gibidir.

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

1b) Aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir akit devlet teşebbüsünün ve diğer akit devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında ve her iki halde

⁶⁶ <http://www.gib.gov.tr/node/88173>; ” Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)”Resmi Gazete No:26704,Resmi Gazete Tarihi:18.11.2007

⁶⁷ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)”Resmi Gazete No:26704,Resmi Gazete Tarihi:18.11.2007

de, iki teşebbüsün ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya Empoze edilen koşullar bağımsız teşebbüsler arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, teşebbüslerden birinde tahakkuk etmesi gereken, fakat bu koşullar nedeniyle tahakkuk etmeyen herhangi bir kazanç o teşebbüsün kazancına eklenip vergilendirilebilir.

2) Bir akit devlet, diğer akit devletin bir teşebbüsünün bu diğer devlette vergilendirilmiş. Kazancını kendi teşebbüslerinden birinin kazancına ilave edip, vergilendirmiş ise ve bu ilave edilen kazançlar eğer bu iki şirket arasındaki koşullar bağımsız teşebbüsler arasında yapılan koşullarla aynı olsaydı; ilk bahsedilen ülkenin teşebbüsünde tahakkuk etmesi gereken kazançlar ise diğer devlet bu kazançlar üzerinden yaptığı vergileme miktarından uygun bir düzeltme yapmalıdır. Bu düzeltme yapılırken, bu anlaşmanın diğer hükümleri göz önünde tutulmalı ve akit devletlerin yetkili makamları gerektiğinde birbirleriyle müzakere etmelidir.”⁶⁸ Yukarıdaki açıklamalardan görüldüğü gibi OECD sadece çokuluslu şirketlerin işlemlerini esas almıştır. Oysaki ülke mevzuatları ilişkili kişi kavramını daha geniş bir kesitte ele alarak değerlendirme de bulunmaktadır.

2.2.2.5.2.Örtülü Sermaye

K.V.K’nın 12. Maddesine göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.⁶⁹ Örtülü sermayeye isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin KVK uygulamasında gider olarak kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Mevzuatımız, işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi
- İşletmede kullanılması

⁶⁸ Gelir _daresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkçe Metinleri”, Uluslararası Mevzuat, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/ABD.htm [Erişim Tarihi:08.07.2016]

⁶⁹ <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>; Yayımlandığı R. Gazete: Tarih: 21/6/2006 Sayı: 26205,[Erişim Tarihi:08.07.2016]

- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması

şartlarını aramaktadır.⁷⁰

2.2.2.5.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Türk vergi sisteminde transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerin temeli 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunun 13 üncü maddesinde yer almaktadır. Söz konusu düzenleme aşağıdaki gibidir.

“(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

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

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

⁷⁰ Bıçer, a. g. e. s:422

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

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

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

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

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

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

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

(7) (04/ 06/ 2008 gün ve 5766 sayılı kanunun 21. maddesiyle eklenen fıkra) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır.

Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.⁷¹

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

Türkiye’deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı 5520 sayılı KVK’ nın getirmiş olduğu yeni düzenlemenin kapsamı içinde olup, ilişkili kişilerle gerek yurtiçi gerek yurtdışı faaliyetleri ile ilgili olarak mal veya hizmet alım satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak değerlendirilecektir. Yine aynı şekilde emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak dağıtılmış sayılacaktır.⁷²

Kanun hükmüne göre kurumların mal veya hizmet alım ya da satımı işlemlerinin örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilebilmesi için 3 şart bulunmaktadır. Bunlar;⁷³

- Söz konusu alım ya da satım işlemlerinin “ilişkili kişi” sayılanlar arasında gerçekleştirilmesi
- Bu işleme ait fiyatlandırmanın “emsallere uygunluk ilkesine” ne aykırı olarak yapılması
- Yurt dışı hariç hazine zararının oluşmasıdır.

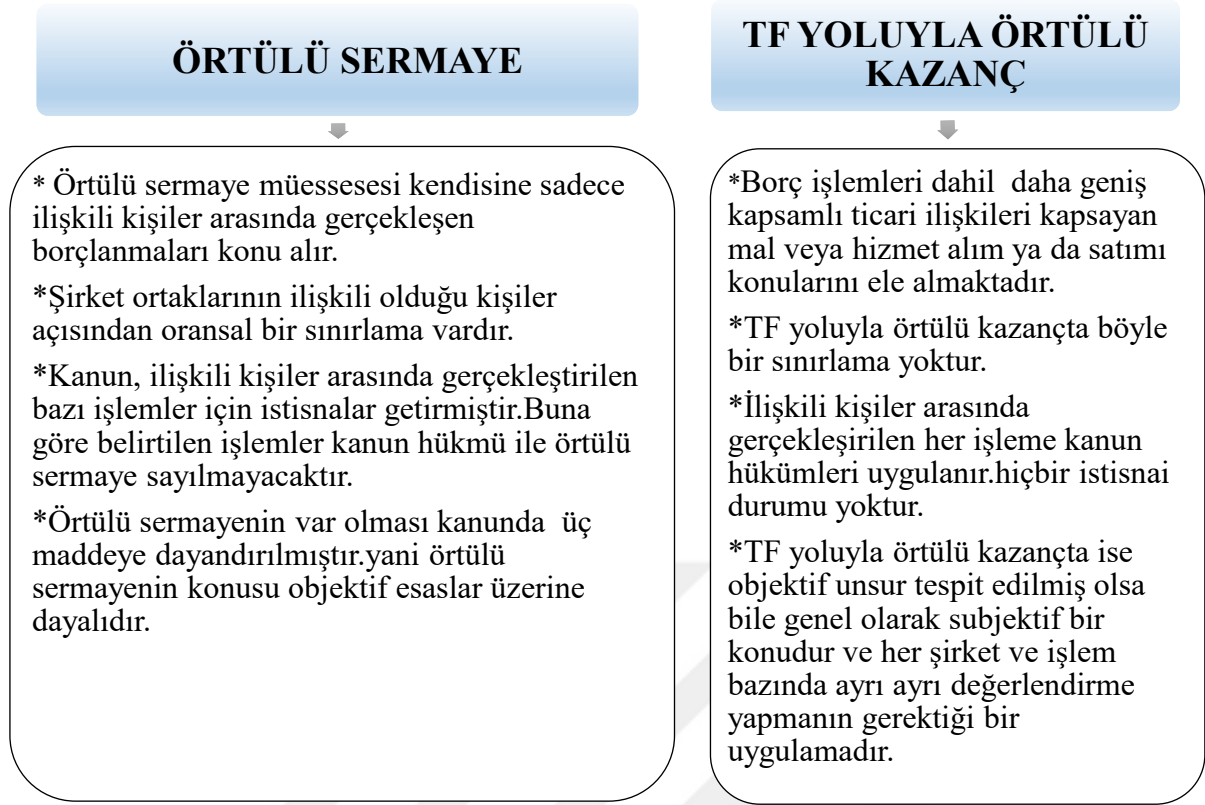
2.2.2.5.4.Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Arasındaki İlişki

İki müessese arasında karşılaştırma yapabilmek için ilk önce ilişkili kişilerin tespit edilmesi gerekmektedir. KVK da her iki müessese için kimlerin ilişkili kişiler olduğu belirtilmiştir. Kısmi olarak benzerlik göstergeleri de Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesinin örtülü sermaye müessesine göre ilişkili kişileri daha geniş bir şekilde kapsadığı görülmektedir.

⁷¹ Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 13/2

⁷² Ufuk Olcay Tokay Acar, “Transfer Fiyatlandırması”, Seçkin Yayıncılık, Haziran 2013,S:184

⁷³ Biçer; a. g. e, s:425



Şekil 2 Örtülü Sermaye Ve TF Yoluyla Örtülü Kazanç

Kaynak: Ramazan Biçer, Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi, TÜRMOB Yayınları, S.426-27

Bunların yanında benzer yönleri de mevcuttur. Her iki kavramda kurum ile kurum ortakları ve sahiplerinin mal varlıklarının ayrımı ilkesine dayanır. Ayrıca Dönem sonu işlemleri ve düzeltme hükümleri de benzer özellikleri arasında yer almaktadır.⁷⁴

2.2.2.6.Emsal Bedel Prensibi

“Emsallere uygunluk ilkesi” KVK’nın 13 üncü maddesinin 3 üncü bendinde, “ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması” ifadesiyle tanımlanmıştır. Kurumlar vergisi kanununun 13 üncü maddesindeki bu tanımlama, büyük ölçüde OECD Model Vergi Anlaşması ve OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde yapılan tanımlamalar ile de paraleldir.

⁷⁴ Ramazan Biçer, a. g. e. s.425-26

Başka bir ifade ile emsal bedel, ilişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanacak fiyat ya da bedelin tam rekabet koşulları altında yapılan ticarete oluşacak fiyatın normal koşullarda belirlenmesidir.⁷⁵ Eğer ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alımı ya da satımında uygulanan fiyat piyasa fiyatını yansıtmıyor ise ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde uygulanan fiyat ya da bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

26722⁷⁶ Sayılı Resmi Gazetede yer alan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Hakkındaki Karar'da emsallere uygunluk ilkesinin temel amacı, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyatın veya bedelin, söz konusu mal veya hizmet alımı ya da satımı için aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında belirlenen fiyat veya bedelin karşılaştırılabilir koşullar altında eşit olmasıdır.⁷⁷

Tüm tanımlamalara bakıldığında bu ilkenin uygulanabilmesi ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır yani karşılaştırılabilir analizin ayrıntılı bir biçimde yapılmasına bağlıdır. Veri toplama da bu ilkenin uygulanması için önem taşımaktadır.⁷⁸

2.2.2.6.1.İç Emsal

Mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedeli ifade eder. İşletme içi emsallerin bulunması halinde emsal aranmasına gerek bulunmamakta ve bu tür emsallerin kullanımı gerekli değildir.⁷⁹

⁷⁵ Gündoğan Durak, "Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma, Peşin Fiyatlandırma Anlaşması", Yaklaşım, Ekim 2007,Sayı:278,S:116

⁷⁶ Bakanlar Kurulu Kararı, Karar Sayısı:2007/12888, Ekli "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararın" yürürlüğe konulması; Maliye Bakanlığının 15/11/ 2007 tarihli ve 101556 sayılı yazısı üzerine, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre, Bakanlar Kurulu'na 27/11/2007 tarihinde kararlaştırılmıştır.

⁷⁷ Bakanlar Kurulu Kararı, "Emsallere Uygunluk İlkesi" Madde:4/1,Resmi Gazete:06.12.2007, Sayı: 26722

⁷⁸ Feyyaz Yazar, "Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi Önemi Ve Uygulaması Vergi Dünyası", Haziran 2009,Sayı:334,S:59

⁷⁹ H. Hüseyin Savaş, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Ve Danıştay'ın Konuya Yaklaşımı" vergi dünyası, Şubat 2001,sayı:234

2.2.2.6.2.Dış Emsal

İlişkisiz kişilerin kendi aralarında yaptıkları karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel olarak tanımlanabilmektedir.⁸⁰İç emsal bulunmadığı durumda kullanılan bedelin veya fiyatın bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus kontrol altındaki işlemle kontrol dışı işlemin karşılaştırılması sırasında, işletmeler arasındaki, kayıt ve finansal raporlama tekniklerinin farklı olabileceğinin dikkate alınmasıdır. Nitekim OECD rehberinde bu konu, “emsallere uygunluk ilkesinin uygulanışı genellikle kontrol edilen işlemler ile bağımsız kuruluşlar arasındaki işlemlerin karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Bu tür karşılaştırmaların yararlı olabilmesi için, karşılaştırma konusu durumların ekonomik yönden birbirleriyle yeterli düzeyde karşılaştırılabilir olmaları gerekmektedir”⁸¹

2.2.2.6.3.Yabancı Emsal

Türkiye’de öncelikli olan İç emsal bulunamadığı durumda ülke içerisinde dış emsal kullanılmasıdır. Ama özellikle Ç.U.Ş’ de ve halka açık şirketlerde emsal bedel tespit ihtiyacının olması durumunda yabancı ülkelerdeki emsallere başvurma ihtiyacı doğmaktadır. Ç.U.Ş’ in genellikle uluslararası bilgileri kullanmakta ve veri tabanlarını araştırarak emsal saptamakta, bütün faaliyet gösterdikleri Ülkelerde bunu kullanmaktadırlar.⁸²

2.2.2.6.4.Gizli Emsal

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti için yapı lan vergi incelemesinde şayet dış emsal kullanılmış ise bu çoğu kez 213 sayılı Kanunun 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti düzenlemesine dayandırılarak gizli tutulmakta ve incelenen mükellefe, incelemede emsal alınan fiyat ya da bedeller açık bir şekilde sunulmamaktadır.İşte transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının

⁸⁰ Yasemin Taşkın,” Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi” Türkmen Kitapevi,2012,S:198

⁸¹ Ufuk Olcay Tokay Acar, “Transfer Fiyatlandırması”, Seçkin Yayıncılık, Haziran 2013,S:202

⁸² Acar; a. g. e.; s:204

varlığının tespitinde kıstas olarak kabul edilen emsalin gizli tutulmasına gizli emsal uygulaması denilmektedir.⁸³

Yani, Mükellefin kullandığı emsal verileri yerine İdare'nin önerdiği fakat detaylarını açıklamadığı emsal verilerinin kullanılması gerektiği öne sürülerek emsallere uygun fiyat/bedel yeniden hesaplanmaktadır. Bu tür eleştirilerde gizli emsalin delil niteliğinin olmadığı çünkü hukuktaki “silahların eşitliği” ilkesine açıkça aykırı olduğunun altı çizilir. Ayrıca İdare tarafından Türk transfer fiyatlandırması mevzuatının gerekçesi olarak açıklanan OECD transfer fiyatlandırması prensiplerine de alenen aykırıdır. Bu durumda savunma için Mükellefin kullandığı emsallerin incelenen işlemle karşılaştırılabilirliğinin daha yüksek olduğu, dolayısıyla İdare'nin öne sürdüğü emsallerden daha makbul olduğunu ispatlamak gerekmektedir. Her iki emsal setinin de incelenen işlemle karşılaştırılabilirliğini tartmak için karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejilerini dikkate almak gerekmektedir. Bunun için de İdare'nin emsallerinin bu boyutları hakkında bilgi edinmek gerekmektedir. Oysa İdare'nin emsalleri gizli tutması buna müsaade etmemektedir.⁸⁴

2.2.2.7. Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi

İlişkili kişiler arasında gerçekleşen işlemlerde kullanılan transfer fiyatlarının belirlenmesinde piyasa fiyatlarına uygunluk aranmakta ve bu uygunluk karşılaştırılabilirlik analizi çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Karşılaştırılabilirlik analizinin yapılmasındaki temel amaç, emsallere uygun fiyatı bulmak ve oluşturulan bu fiyatın emsallere uygun olduğunu ispat etmek veya desteklemektir.⁸⁵ Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması ve bununla elde edilecek sonuçların gerçek durumu yansıtması için karşılaştırılabilirlik analizinin özellikle işlev analizinin detaylı ve titizlikle yapılması gerekmektedir.

⁸³ Osman Sarı aslan, “Transfer Fiyatlandırması Tespiti Sürecinde “Gizli Emsal” Uygulaması Ve Adil Yargılanma Hakkı” ,TAAD, Nisan 2016,sayı:26

⁸⁴ Deloitte, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/transfer-fiyatlandirmasi-alaninda-en-sik-karsilasilan-uyusmazlik-konular.pdf>; Erişim tarihi:18.07.2016

⁸⁵ Feyyaz Yazar, “Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik analizi Önemi Ve Uygulaması” Vergi Dünyası, Haziran 2009,Sayı:334

Bu kapsamda yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde; karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar ile kurumların iş stratejileri dikkate alınacaktır⁸⁶

Bu çerçevede, kontrol altındaki işlemler⁸⁷ ile kontrol dışı işlemler⁸⁸ karşılaştırılırken aşağıda açıklanan unsurların göz önüne alınması gerekmektedir.

2.2.2.7.1.Karşılaştırılabilirliği Etkileyen Temel Faktörler

Yukarıda açıklandığı gibi emsallere en uygun fiyatı belirlemede karşılaştırılabilirlik analizinin doğru ve detaylı yapılmasının yeri ve önemi büyüktür. Bu yüzden ki karşılaştırılabilirliği etkileyen faktörleri öncelikle olarak incelememiz gerekiyor. Bu faktörler şunlardır;

- Mal ve hizmetlerin özellikleri
- İşlev analizi
- Ekonomik koşullar
- İş stratejileri

2.2.2.7.2.Mal ve Hizmetlerin Özellikleri

Mal veya hizmetlerin fiyatlarını etkileyen en temel faktörlerden bir tanesi niteliklerindeki farklılıklardır. Kontrol altındaki işlemle kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde bu tür farklılıkların göz önünde bulundurulması gerekir.

Göz önünde bulundurulması gereken farklılıklar şunlardır:

- Mallarda; Fiziksel özellikler, kalite ve güvenilirlik, piyasada bulunabilirlik ve tedarik hacmi

⁸⁶ 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ(R.G.Tarih:18.11.2007,Sayı:26704)

⁸⁷ Birbirleriyle ilişkili olan kişiler arasındaki işlemleri ifade eder.

⁸⁸ Birbirleriyle herhangi bir şekilde ilişkisi bulunmayan kişiler arasındaki işlemleri ifade eder.

- Hizmetlerde; hizmetlerin niteliği ve kapsamı
- Gayri maddi varlıklarda; işlemin türü (lisans, satış gibi),gayri maddi hakkın türü(patent, marka, know- how gibi),garanti süresi ve kapsamı

2.2.2.7.3.İşlev Analizi (Fonksiyonel Analiz)

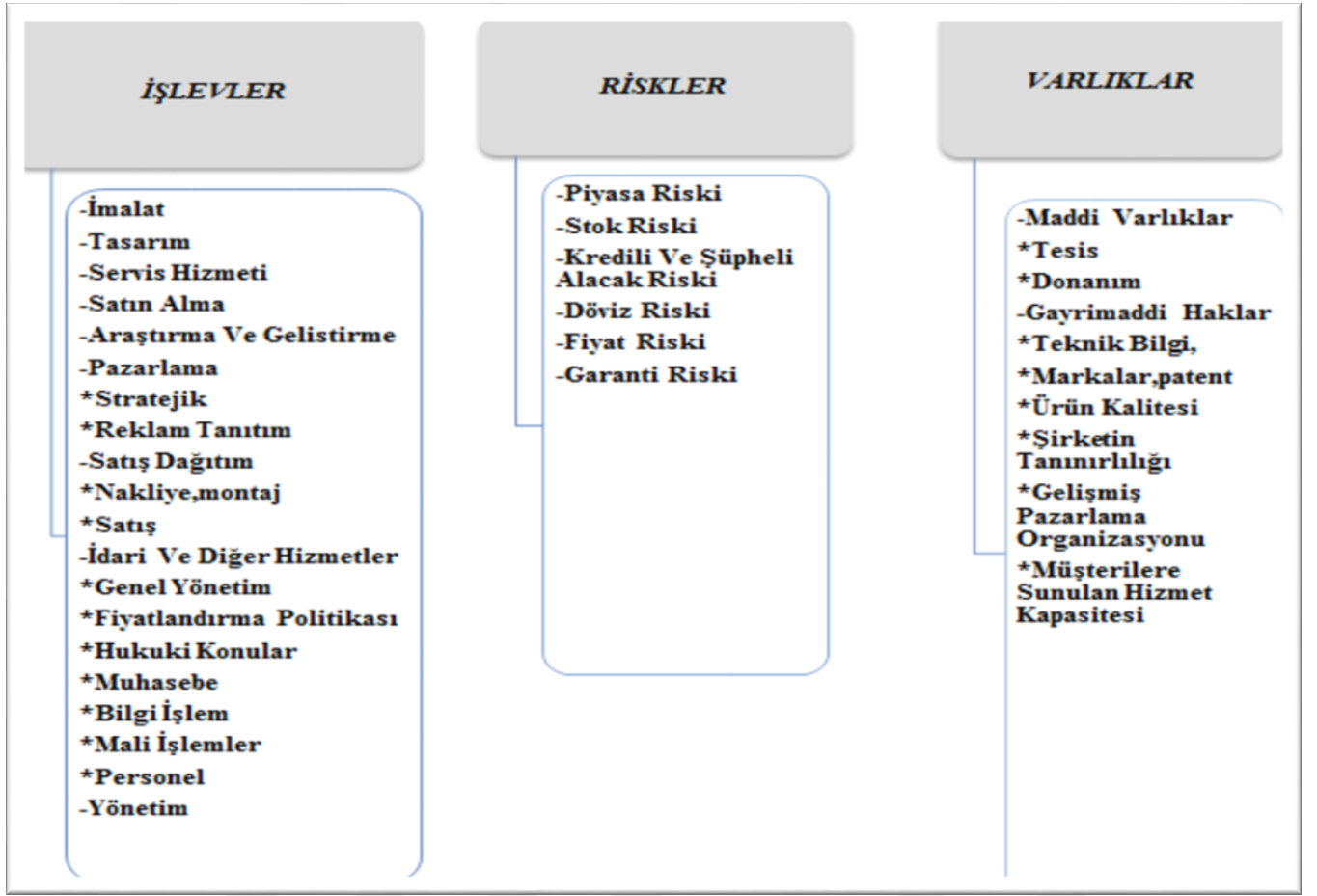
Kontrol dışı işlemler ile kontrol altındaki işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklara göre tarafların gerçekleştirdikleri işlevleri esas alarak yapılan analizleri ifade eder.Bu analiz, işlemlerdeki tarafların her biri açısından kullandığı, sahip olduğu varlıklar ile üstlendikleri, katlandıkları risklerin neler olduğunun kapsamlı bir analizinin yapılmasını şart koşturmaktadır.

Analiz esnasında karşılaştırılması gereken üç ana konu mevcuttur. Bunlar;

- İşlevler (fonksiyonlar)
- Riskler
- Varlıklar

İşlev analizi; esas olarak işletmenin bütün operasyonlarının içinde bulunduğu sektör, pazar ve işletmenin kendisi dikkate alınarak sermaye, emek ve risk faktörlerinin kârın oluşumuna olan etkileri açısından ortaya koyar. Bu analiz işletmenin organizasyon yapısını, yönetim yapısını, faaliyetlerini, ürünlerini, risklerini vb. diğer özellikleri açısından değerlendirilmeyi içerir.⁸⁹

⁸⁹ Feyyaz Yazar, “Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik analizi Önemi Ve Uygulaması” Vergi Dünyası, Haziran 2009,Sayı:334



Şekil 3 İşlev Analizi Kapsamına Giren Unsurlar

Kaynak: Ramazan Biçer, Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi, TÜRMOB Yayınları, S.188-200

2.2.2.7.4.Ekonomik Koşullar

Transfer fiyatını etkileyen diğer bir faktör ise ekonomik koşullardır.1 seri no.lu tebliğe göre işlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir.⁹⁰ Ekonomik koşullardan kasıt,

- Coğrafi konum

⁹⁰ Feyyaz Yazar; a. g. m. sayı:334

- Piyasanın büyüklüğü
- Piyasanın rekabet hacmi ve alıcıların ve satıcıların rekabet yönünden birbirine göre sahip oldukları konumlar
- İkame mal ve hizmetlerin bulunup bulunmadığı
- Piyasada arz ve talebin seviyesi
- Tüketicinin satın alma güçleri
- Nakliye giderleri
- Piyasanın niteliği
- İşlemlerin gerçekleşme tarihi

Ekonomik koşullar açısından dışsal bilgilerin kullanılması, karşılaştırma açısından gereklidir. Küreselleşen dünyada işletmelerin de karlarını artırma çabası fiyatların ülkeler arasında farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu durumda karşılaştırma yapabilmek için ülkelerin ekonomik koşullarının benzer olması gerekmektedir.⁹¹

2.2.2.7.5.Pazar Koşulları

İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın,pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir.bu nedenle, karşılaştırma yapılırken azar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıklarının düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir.

2.2.2.7.6.İş Stratejileri

Transfer fiyatlamasına yönelik karşılaştırılabilirliğin belirlenmesinde iş stratejilerinin de incelenmesi gerekmektedir. İş stratejilerinin belirlenmesinde, Örneğin yeniliklere ve yeni ürünlerin gelişimine açık olma, ürün çeşitliliği, risklerin önlenebilirliği, politik değişimlerin değerlendirilmesi, yürürlükteki ve taslak halindeki iş mevzuatı hükümlerinin kuruluş tarafından benimsenmesi ve ticari faaliyetlerin gündelik işleyişleri üzerinde etkili

⁹¹ Tunç Köse, Emrah Ferhatoğlu,” Transfer Fiyatlandırma Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama” Maliye Ve Hukuk Yayınları, Şubat 2008,S.42

olabilecek tüm diğer unsurlarda dâhil olmak üzere bir işletmeye ait bir çok değişkenin dikkate alınması gerekir.⁹²

2.2.2.7.7.Sözleşme şartları

Sözleşme şartları genellikle tarafların sahip olacakları sorumlulukları, riskleri ve menfaatleri açık ya da örtülü olarak göstermektedir. Yazılı sözleşme dışında taraflar arasında sürdürülen yazışmalarda o işlemin şartlarını oluşturabilir.

Eğer tarafların menfaatlerinde farklılıkların ortaya çıkması durumunda tarafların normal koşullarda sözleşme hükümlerine uygun bir biçimde sürdürecekleri ve sözleşme hükümlerinden herhangi bir biçimde sapmanın söz konusu olmayacağı fakat bu tür sapma ya da temerrüt eyleminin her iki tarafında menfaatine uygun olması durumunda söz konusu olabileceği gerçektir.

Belirtilen koşullarda yapılan işlemlerin sözleşmeye uygun olup olmadığı ya da işlemlerin muvazaalı olup olmadığı belirlenmesi gerekmektedir. Bu da karşılaştırılabilirlik analizinin güvenilirliğini artıracak ve analizi yapan kişinin emsallere uygun sonuçlara ulaşmasını sağlayacaktır.⁹³

2.2.2.8.Transfer fiyatlandırması ve Hazine Zararı

5766 sayılı Kanun'la 5520 sayılı KVK'nin 13. Maddesine, 2008 yılı kazancına uygulanmak üzere bir fıkra daha eklenmiş ve bir vergi güvenlik müessesesi olarak yasamıza girmiştir. Bu maddeye göre“ Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”

⁹² Ramazan biçer, a. g. e. s.86

⁹³ Ramazan biçer; a. g. e, s.184

Söz konusu hüküm 2008 yılı kazançlarının tamamına uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Hazine zararı emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken gelir, kurumlar, katma değer vergisi gibi her türlü vergi toplamının indirim, istisna, oran farklılığı, zarar mahsubu ve benzeri nedenlerle cari ya da izleyen dönemlerde eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi durumunda hazine zararının oluştuğu kabul edilmektedir.⁹⁴

Yasal düzenlemeden anlaşılabacağı üzere;

- Tam mükellef kurumların kendi aralarında,
- Tam mükellef kurumlar ve yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında,
- Yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin kendi aralarında,

İlişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için gerçekleşen bu işlemler sonucunda Hazine zararının doğması gerekmektedir. Ancak; tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin ilişkili kişi kapsamında gerçek kişiler, dernekler ve vakıflar arasında yaptıkları işlemlerde örtülü kazanç dağıtımının varlığı, Hazine zararının doğması koşuluna bağlı olmayacaktır. Buna karşın dernek veya vakfa ait iktisadi işletmelerde Hazine zararı koşulunun varlığı aranacaktır.⁹⁵

2.2.2.9. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Peşin fiyatlandırma anlaşması, ilişkili kişiler ile yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerine ilişkin transfer fiyatının tespit edilmesinde belli bir dönem için uygulanacak yöntemin mükellefin yazılı talebi üzerine, mükellef ile İdare arasında anlaşarak belirlenmesidir. Yani ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Belirlenen yöntem, üç yılı

⁹⁴ Ramazan biçer; a. g. e, s.150

⁹⁵ Veyssi Seviğ “Transfer fiyatlandırmasında hazine zararı”

www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/BasinDetay.aspx, [Erişim tarihi:27.08.2016]

aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre şartlar dâhilinde kesinlik taşıyacağı için idareyi ve mükellefi bağlayıcı özellik taşıyacaktır. Anlaşma yöntem konusunda yapılacaktır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. PFA kapsamına giren işlemler aşağıdaki gibidir.

- İlişkili kişilerle yapılan tüm yurt dışı işlemleri
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri

İle ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda idareye başvurmaları mümkün olacaktır.⁹⁶

2.2.2.9.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşma Türleri

Anlaşma başvurusunda bulunan mükellef

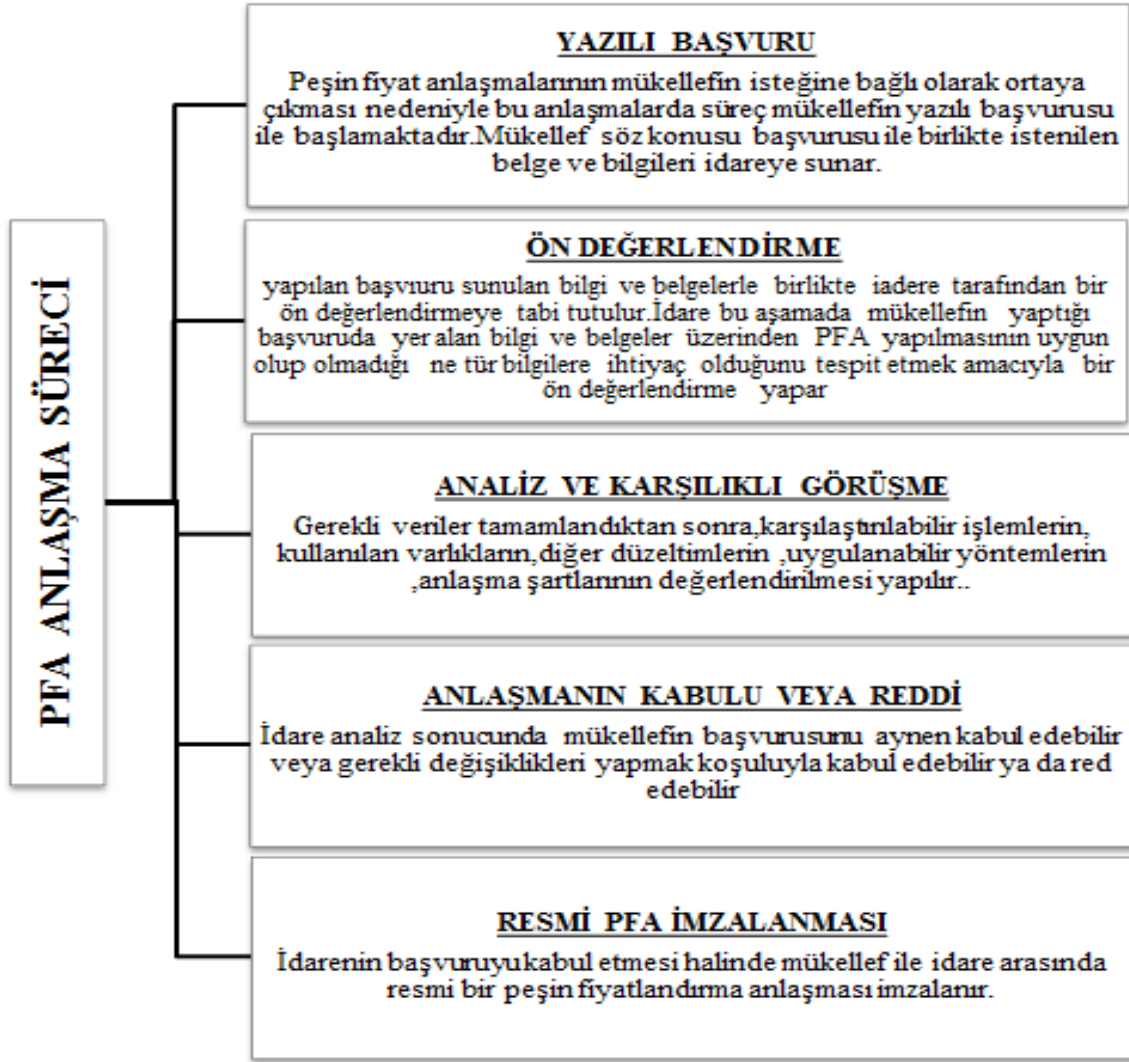
- Tek taraflı PFA, sadece mükellef ile İdare arasında
- İki taraflı PFA, mükellef İdare ve bir başka ülkenin vergi idaresi arasında
- Çok taraflı PFA, Mükellef, İdare ve birden fazla yabancı ülkenin Vergi İdareleri arasında imzalanan anlaşmayı ifade eder. İdare, iki ya da çok taraflı PFA talebini, ilgili ülke veya ülkelerle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması şartıyla bu anlaşmalar çerçevesinde değerlendirebilir.

2.2.2.9.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Süreç

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlamakta olup, mükellef söz konusu başvuru ile birlikte, istenen asgari bilgi ve

⁹⁶ Funda Başaran Yavaşlar, “Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı”, Marmara Üniversitesi, Yayın evi 2013, s.185

belgeleri İdare’ye sunmak zorundadır.Özet olarak PFA süreci aşağıdaki gibi işlemektedir.



Şekil 4 Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasında Anlaşma Süreci

Türk hukukunda PFA, en fazla 3 yıl geçerli olmak üzere yapılabilmektedir.(kvk md.13,f.5,c.2).süre daha kısa olabilir ama daha uzun olması mümkün değildir. PFA ‘nin ne kadar süreyle geçerli olduğu PFA da belirtilecek olup, belirlenen sürenin bitmesiyle birlikte PFA sona erecektir.

2.2.2.9.3.PFA’nın Revize Edilmesi, Yenilenmesi Ve İptali

PFA’nın revize edilmesi mevcut PFA’nın gözden geçirilerek içeriğinde bazı değişiklikler yapılmasıdır. Hangi durumlarda PFA revize edilir?

- Anlaşmada yer alan kritik varsayımın gerçekleşmemesi
- Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi
- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi
- İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında diğer ülke idaresinin /idarelerinin anlaşmayı revize etmesi yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması halinde PFA revize edilebilecektir.⁹⁷

Revize talebi hem mükelleften hem de idareden gelebilir. Mükellef başvurdu ise talebinin gerekçesi ile birlikte gerekli belge ve bilgi ile idareye başvuracaktır. İdare talebi kabul etmesi halinde PFA revize edilerek, mevcut PFA'nın süresinin bitimine kadar geçerli olacaktır.

PFA'nın yenilenmesi, mevcut PFA dan kaynaklanan yükümlülükler sonlandırılacak şekilde yerine yeni bir PFA yapılmasını ifade etmektedir.⁹⁸

Bir PFA'nın yenilenmesine ilişkin talep, mükellef(ler) ve vergi idaresi(leri)ne yenileme talebini inceleyip değerlendirmek ve uzlaşma sağlamak için yeterli ön hazırlık süresi ihtiyacı göz önünde tutularak, katılımcı vergi idarelerinin belirlediği tarihte yapılmalıdır. Yenileme sürecini halen devam etmekte olan PFA'nın yürürlük süresi dolmadan önce başlatılması yararlı olabilir. Yenileme başvurusunun formatı, yürütülmesi ve değerlendirilmesi, genellikle ilk PFA başvurusuyla benzer olmalıdır. Ancak, özellikle durumun gerekleri ve koşullarında büyük değişiklikler olmadıysa katılımcı vergi idarelerinin kabul etmesiyle gerekli ayrıntıların düzeyi azaltılabilir. Bir PFA'nın yenilenmesi otomatik bir süreç değildir ve ilgili tüm tarafların rızasına ve mükellefin istekliliğine, diğer şartların yanı sıra mevcut olan PFA'nın hüküm ve koşullarına uyum sağlanmasına bağlıdır. Yenilenen PFA'nın yöntemi ile hüküm ve koşulları elbette daha önceki PFA'dan farklı olabilir.⁹⁹

⁹⁷ Funda Başaran Yavaşlar "Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı", Marmara Üniversitesi, Yayın evi 2013, s.307

⁹⁸ Funda Başaran Yavaşlar,s.308

⁹⁹ Funda Başaran Yavaşlar,s.308

PFA'nın iptali (Feshi), PFA nin hukuki geçerliliğinin sonlandırılması anlamına gelir. Sadece idare tarafından gerçekleştirilebilecek tek taraflı işlem olup, mükellefin bazı ödevlerini yerine getirmemesinden kaynaklanmıştır. Bir vergi idaresi, aşağıdaki durumlarda KAU-PFA'nın feshine (tek taraflı veya karşılıklı anlaşma ile) karar verebilir.

a) KAU-PFA başvurusu yapılırken, yıllık raporların veya diğer destekleyici belgelerin hazırlanmasında ya da ilgili bilgilerin sunulmasında, mükellefin ihmal dikkatsizlik veya kasıtlı hatasından kaynaklanmayan gerçeğe aykırı beyanatın, hatanın veya noksanlığın olması,

b) Katılımcı mükellef(ler)in KAU-PFA'nın herhangi bir hüküm veya koşuluna uyum sağlamada önemli derecede başarısız olması,

c) Bir veya daha fazla kritik varsayıma yönelik önemli derecede ihlalinin olması ve

d) Vergi kanunlarında, KAU, PFA ile büyük ölçüde ilgili bir anlaşma hükmüne dair bir değişiklik olması ve anlaşmada değişen koşulları dikkate alarak revizyona gidilmesinin mümkün olmaması (bk. paragraf 80-82).

Bir KAU-PFA feshedildiğinde, fesih tarihi, buna neden olan olayın yapısına bağlı olarak belirlenir. Bu tarih, örneğin feshe neden olan olay vergi kanununda önemli bir değişiklik ise belirli bir gün olabilir (yine de KAU- PFA gereği kanundaki değişiklik ile fesih tarihi arasında bir geçiş süresi olabilir). Diğer durumlarda, örneğin kritik varsayımların birinde söz konusu mali yıl veya hesap döneminde belli bir güne atfedilemeyecek bir değişim olduğunda fesih, belirli bir mali yıl veya hesap dönemi için geçerlidir. Fesih tarihinden itibaren KAU-PFA'nın ilgili vergi mükellef(ler)i veya diğer vergi idaresi üzerinde herhangi bir gücü olmaz.¹⁰⁰

2.2.2.9.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Avantaj Ve Dezavantajları

Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise, konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı

¹⁰⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, s.362

sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.¹⁰¹

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının avantajlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Transfer fiyatlandırması nedeniyle karşılaşılan sorunları daha kısa yoldan çözümünü sağlamaktır. Mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmektir.
- Mükellefler bu anlaşmayla yerine getirmesi gereken yasal yükümlülüklerini kolaylıkla öngörebilecektir. Bu da mükellefe Vergi planlaması yapma imkânı vermekte olup mükellefin yapacağı yatırımları ve özellikle yabancı ülkelere yapılan yatırımlar üzerinde önemli etki yaratacaktır.
- Çift ya da çok taraflı anlaşma yapılması durumunda, anlaşmayı kapsayan transfer fiyatlandırmasına konu işlemler için gelecekte oluşabilecek çifte vergilendirme durumunun önlenmesini sağlamaktır.
- Mükellef ile karşılıklı işbirliği ortamı içinde, PFA programının İdarenin, fiyatlandırma yönetmelerinin analizi ve faydalı sektör verilerine ulaşma olanağı sağlamaktır.
- Tartışılacağı işbirliği ortamının yanı sıra, bir PFA programının açıklama ve bilgilendirme özellikleri de; vergi idarelerine, ÇUŞ'lerin yürütmekte olduğu karmaşık uluslararası işlemleri anlama konusunda yardımcı olmaktadır. Bir PFA programı, küresel ticaret ve vergilendirilmesi gibi alanlarda oldukça teknik ve fiili koşulların anlaşılmasını kolaylaştırabilir. Belli başlı sektörler veya işlem türleri üzerinde uzmanlık yeteneklerinin geliştirilmesi, vergi idarelerinin benzer durumdaki diğer mükelleflere daha iyi hizmet sunma olanağı sağlar. PFA programı

sayesinde vergi idareleri, faydalı sektör bilgilerine ve fiyatlama yöntem analizlerine işbirliği ortamı içerisinde ulaşabilmektedirler.

¹⁰¹Muhittin Doğruyol; “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”,Yüksek Lisans Tezi,Marmara Üniversitesi, 2008

Genel olarak yukarıda bahsettiğimiz avantajlar değerlendirildiğinde, anlaşmanın hem İdare hem de mükellef açısından karşılıklı bir güven ilişkisi oluşturduğu muhakkaktır.

Dezavantajları ise aşağıdaki gibidir.

- Tek yanlı PFA hem mükellef hem de idare açısından önemli sorunlar yaratabilmektedir. Çok uluslu şirketler açısından ekonomik ve hukuki yönüyle çifte vergilendirme sorununu giderememektedir.
- Tek yanlı PFA için diğer sorun ise emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda peşin fiyatlandırma anlaşması ile kabul edilen bir fiyatlandırmayı, diğer ülke kendi görüşü doğrultusunda tutarlı bulmayabilir. Bu durumda sorunlara yol açabilir.
- Bir diğer dezavantaj da, bir PFA'nın, yeterli düzeyde önemli varsayım olmadan, değişen piyasa koşulları üzerinde, güvenilirlikten yoksun tahminlere dayanması durumunda ortaya çıkmaktadır. Çifte vergilendirme riskini önlemek üzere, bir PFA'nın gerekli esnekliğe sahip olması gerekmektedir; zira statik bir PFA emsallere uygunluk koşullarını arzu edilen düzeyde yansıtamayabilir.
- Bir vergi idaresinin bir ÇUŞ grubu içerisinde sadece bazı bağlı şirketleri kapsayan ikili PFA'ları gerçekleştirmesi üzerine ortaya çıkar. Sonradan gerçekleşecek olan PFA'ların, diğer piyasalardaki mevcut koşullar üzerinde yeterince incelemelerde bulunmadan, geçmişte imzalanmış olanlarla temelde uyumlaştırılması yönünde bir eğilim ortaya çıkabilir. Bu nedenle, daha önce tamamlanan PFA'ların sonuçlarının, tüm piyasalar genelinde örnek teşkil ettiği şeklinde yorumlanmamasına azami dikkat sarf edilmelidir.
- Vergi idareleri, PFA süreci esnasında kendilerine iletilen ticaret sırları ve diğer hassas bilgi ve belgelerin gizliliğine özen göstermelidir; yani sırların ifşasına karşı iç mevzuatta yer alan kurallar uygulanmalıdır. İkili bir PFA'da, anlaşma taraflarına vergi mahremiyetinin gerekleri uygulanarak gizli bilgilerin kamuya ifşasının önüne geçirecektir.¹⁰²

¹⁰² OECD Transfer Pricing Guidelines,2010,s.175-176

2.2.2.10.Transfer fiyatlandırması ve Belgelendirme

Belgelendirme, Emsallere uygunluk ilkesinin transfer fiyatlandırmasının her aşamasında göz önünde bulundurulduğunu göstermek amacıyla mükellef tarafından tutulan kayıtlar ile sağlanan bilgileri ifade eder.

5520 sayılı K.V.K 'un 13/3 maddesine göre “emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.”¹⁰³

Bakanlar kurulu kararında (2007/12888) md.18’de belgelendirmede amacın, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesi olduğu bu nedenle mükellefler tarafından emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesidir. Ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda idareye ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulmasının zorunlu olduğu açıklanmıştır. Dolayısıyla mükellefler aşağıda belirtilen form ve raporları hazırlamak durumundadır.

2.2.2.10.1.TF Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

1 seri no.lu tebliğin 7.1 maddesine göre Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak (Ek 2) de yer alan “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form” u doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

2.2.2.10.2.Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlerine ilişkin “YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU ” Kurumlar

¹⁰³ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 13/3, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Kabul Tarihi: 13.06.2006

Vergisi Beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare’ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.¹⁰⁴

Ayrıca Kurumlar vergisi mükelleflerinin 01 /01/2008 tarihinden itibaren yurt dışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dâhil) yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dâhil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de söz konusu tarihten itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlayacaklardır. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca Rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.¹⁰⁵

2.2.2.10.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarına İlişkin Yıllık Rapor

Mükellef ile mali idarenin arasında çıkabilmesi muhtemel “doğru transfer fiyatlandırması yönteminin ne olduğu” sorununun önlenmesi amacıyla mevzuatımıza giren peşin fiyat anlaşmalarında, mükellefin idareye sunacağı asgari belge ve bilgiler 2007/12888 sayılı B.K.K ve transfer fiyatlandırması 1 seri no.lu genel tebliğ’ de sıralanmıştır. Mükellefin söz konusu koşullara uyum gösterip göstermediğini bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediği, yapılan transfer fiyatlandırması anlaşmasının geçerliliği boyunca mükellefin sunacağı “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor” üzerinden takip edilecektir.¹⁰⁶

Bu raporda anlaşma süresi boyunca, her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi için de mali idareye sunulacaktır.

¹⁰⁴ 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (R.G.Tarih:18.11.2007, Sayı:26704)

¹⁰⁵ 2 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ 4.md, (Resmi Gazete No: 26855,R.G Tarih:22/ 04/2008)

¹⁰⁶ Özgür Kaymaz, Önder Kaymaz, Ali Alp, “ Vergi Mevzuatında Transfer Fiyatlandırması”, Mali Çözüm, Sayı:86

BÖLÜM 3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİ, KÜRESELLEŞME VE ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER

3.1. KÜRESELLEŞME KAVRAMI

Küreselleşmenin tanımında önemli olan unsur; lokal düzeyde alınan kararların, izlenen politikaların sınırlar ötesine geçerek, diğer uluslara ulaşabilmesi ve onları etkileyebilecek güce sahip olmasıdır.

Küreselleşme üzerine tam ve net bir tanım vermek kolay olmasa da mal, hizmet ve sermayenin artan hareketliliği sonucunda sınır ötesi karşılıklı ekonomik bütünleşme ve ulusal ekonomilerin dünya piyasalarına dahil olma sürecinde dünyanın farklı bölgelerinde yaşayan toplum ve devletler arasındaki iletişimin ve etkileşimin artması ve karşılıklı bağımlı hale gelinmesi olarak ifade edilebilir.¹⁰⁷

Kimi iktisatçılara göre ise küreselleşme yeni bir olgu olmayıp, kapitalist bir dönüşüm, bir başka deyişle, kapitalizmin bir aşaması; devletin "piyasa" tarafından yönetilmesinin kabulüne yönelik bir araç, yaşanan tüm teknolojik değişimler sayesinde başlayan yepyeni bir süreçtir.

Küreselleşme, çok boyutlu bir karaktere sahip olmakla birlikte, genelde ekonomik boyutu ön plana çıkarılmaktadır. Fakat globalleşmeye ilişkin öncül çalışmalar, daha çok sosyolojik alanda yapılmıştır. Bununla birlikte, uluslararası ilişkiler bağlamında, küreselleşmenin en fazla etkilediği 3 boyuttan söz etmek mümkündür. Bunlar; Kültürel, politik ve ekonomik boyutlarıdır.

¹⁰⁷ Fulya Kıvılcım, “Küreselleşme Kavramı Ve Küreselleşme Sürecinin Gelişmekte Olan Ülke Türkiye Açısından Değerlendirilmesi” Sosyal Ve Beşeri Bilimler Dergisi; cilt. 5, 2013,sayı:1, s.221

3.1.1. Kültürel Boyutu

Küreselleşmenin kültürel yönü, toplumların karşılıklı iletişim ve etkileşiminin sürekli olarak artması ile açıklanabilir. Bunun yanında, yurttaşlık kimliği gibi genel kimlik yapılarının yerini farklı etnik, dinsel, sosyal ve siyasal kimlikler almaya başlamıştır.

Bunun yanında tüketim ve popüler kültür gibi etkenlerle de toplumların birbirine benzeme süreci söz konusudur. Dünyanın hemen her yerinde ABD bayrağı taşıyan T-shirtler, İngilizcenin küresel dil hale gelmesi, aynı müziklerin dinlenmesi gibi olgular, kültürel açıdan bir küreselleşmenin yaşandığını da göstermektedir.¹⁰⁸

Teknolojik gelişmeye bağlı olarak özellikle iletişim teknolojisindeki hızlı ilerlemelere toplumların sosyal ve kültürel yapılarının da, olumlu ya da olumsuz bir biçimde dönüşüme uğradıkları görülmektedir. Batı kültürü ile yerel kültürlerin etkileşimini sağlayan bir sürecin sonucunda hangi kültürlerin kazançlı çıkacağı şimdiden kestirilemezse de, başlangıç için iletişim olanaklarından sonuna kadar yararlanabilen Batı kültürünün diğer kültürler karşısındaki başat konumunu güçlendirdiği söylenebilir.

İşte bu ve benzeri koşullar küreselleşmenin toplumsal ve kültürel anlamda da kendisini göstermeye başladığının kanıtıdır.¹⁰⁹

3.1.2. Politik Boyutu

Siyasi küreselleşme, esas itibarıyla, günümüz dünyasında siyasi güç, otorite ve yönetim biçimlerindeki yapısal dönüşüm olarak tanımlanabilir. Günümüzde, nüfuz alanını tüm dünya olarak kabul eden “küresel siyaset” anlayışının giderek güçlendiği görülmektedir. Bu durum, geleneksel siyaset anlayışından farklı bir yapıyı yansıtmakta, küreselleşmenin çok aktörlü yapısına işaret etmektedir. Bir başka deyişle, “küresel siyaset”, söz konusu yapının dört temel aktörü olan ulus devlet, devletler-üstü kurumlar,

¹⁰⁸ Kıvılcım, a. g. m, s.227

¹⁰⁹ Ömer Köse, “Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal Ve İşlevsel Dönüşümü”, Sayıştay Dergisi, S:49,S.7

yerel yönetimler ve sivil toplum kuruluşlarının karşılıklı etkileşimi sonucunda şekillenmektedir.¹¹⁰

Dolayısıyla Ulus devlet küreselleşme ile birlikte yetki ve otoritesini uluslararası ve Uluslar üstü kuruluşlara devretmeye başlamıştır. "Devlet üstü" yetkilerle donatılmış yeni küresel ya da bölgesel örgütlenmelerle "klasik devlet" yapısı sarsılmaya başlarken, öte yandan "ulus" kavramı da giderek yerini (etnik, kültürel ya da çıkar birliğine dayalı) "alt topluluk" kavramına bırakmaktadır. Artık uluslararası ilişkiler devlet-devlet ilişkileri olmaktan çıkarak, devlet-uluslararası kuruluşlar, devlet-çok uluslu şirketler arasındaki ilişkiler halini almıştır.¹¹¹

3.1.3. Ekonomik Boyutu

Bugün küreselleşmenin en fazla hissedildiği alan ekonomik boyutudur. İnsanların ve toplumların yaşamlarını etkilemesi nedeniyle ekonomi küreselleşmenin belirleyici unsuru da olmuştur.

Küreselleşme, kendisini üretim ve finansal faaliyetlerin globalleşmesi olmak üzere iki farklı alanda göstermektedir. Üretimin globalleşmesi, ülke bazında faaliyet gösteren firmaların üretim faaliyetlerini diğer ülkelere ve kıtalara yaymalarını ifade ederken, finansal faaliyetlerin globalleşmesi ise, finansal faaliyetlerin globalleşmesiyle sermayenin herhangi bir coğrafi sınır içerisinde kalmayıp; daha düşük risk ve daha yüksek kazanç sağlamak düşüncesiyle herhangi bir kısıtlamaya maruz kalmadan sınır-ötesi alanlara kolayca yayılmasını ifade etmektedir.¹¹²

Ekonomik küreselleşmenin ulusal ekonomiler ve küresel ekonomide sayısız etkileri olmaktadır. Bu etkilere göre küreselleşme sürecinin kazananları olduğu gibi kaybedenleri de olmakta; küreselleşme, ekonomik büyüme için çok kuvvetli, olumlu bir güç olabilirken diğer taraftan kaybetmenin sebebi de olabilmektedir. 1980'lerden günümüze, giderek

¹¹⁰ Fırat bayar, "Küreselleşme kavramı ve küreselleşme sürecinde Türkiye." Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi 32 (2008): 25-34.

¹¹¹ Övül Çölgezen, "Ekonomik Ve Siyasal Boyutu İle Küreselleşme", Vergi Dünyası, Kasım 2006, s.303

¹¹² Mehmet Ali Göngen, "Küreselleşmenin Ekonomik Boyutu Küreselleşmeyi Yöneten Üç Ana Kurum: IMF, Dünya Bankası, Dünya Ticaret Örgütü", SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi SBF Dergisi, 2013 Ağustos, sayı: 29, s.123

daha hızlanan ve yoğunlaşan bu küreselleşme olgusu ve süreci, ülkeler için fırsatların yanı sıra tehditlerde taşımaktadır.

A. Giddens¹¹³'e göre; Ekonomik küreselleşme yapıcı olduğu kadar yıkıcı yönleri de olan /olabilen bir süreçtir. Bu nedenle az gelişmiş ülkeleri de zaman zaman olumsuz yönleriyle etkilenmekte ve etkileyebilecektir. Bir ekonomiyi tekelleşmeye sürükleyebileceği gibi, ranta bağımlı ya da savunmasız hale de getirilebilir. Ekonomik küreselleşme için basitçe iyi ya da kötü demek mümkün değildir. Küreselleşme basit bir tasvir için çok karmaşık bir olgudur. Yükselen küresel piyasa ekonomisinin dışında kalan hiçbir ekonomi şimdiye kadar başarılı olmamıştır. Küresel ekonominin dışında kalıp başarılı olabilen bir ülke olmamıştır. Böyle bir şey mümkün değildir. Ancak küresel ekonomiye katılma şartlarınızı sorgulayabilirsiniz.¹¹⁴

Ekonomik küreselleşmenin ekonomik büyüme ve gelişmeye yol açan olumlu etkileri şöyledir,

- Dış ticaretin geliştirilmesi
- Çok uluslu şirketlerin çoğalarak uluslararası rekabet koşullarının iyileştirilmesi,
- Uluslararası finansmanın serbestçe dolaşımını kısıtlayan engellerin kalkması
- Yabancı yatırımcı ve yatırımların artması,
- Olumsuz yönleri ise,
- Ulus devletlerin ekonomik bağımlılıklarının artmasına
- Dış ticaret dengelerinin bozulmasına, para ve sermaye hareketlerinin aksamasına, Ülke ekonomilerinde üretim yetersizliklerinin ortaya çıkmasına ve önemli ölçüde dar boğazların yaşanmasına yol açan negatif etkileri de mevcuttur.¹¹⁵

¹¹³ Anthony Giddens, İngiliz toplum bilimci Yapılandırma kuramı ve modern toplumlar üzerindeki bütünsel görüşleriyle tanınır. [Sosyoloji](#) alanındaki en önemli modern bilimcilerden biridir. 29 dilde yayımlanan 34'ten fazla kitabıyla, yılda birden fazla kitap yayınlamış bir yazardır. [John Maynard Keynes](#)'den sonra [İngiltere](#)'nin en tanınan sosyal bilimcisidir.

¹¹⁴ Muhittin Adıgüzel; “Ekonomik Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri”, Akademik Bakış Dergisi, 2013 Mart-Nisan, Sayı:35,S:4

¹¹⁵ Ersin Kaplan, “Çok Uluslu Şirketler Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması”, Vergi Dünyası, Sayı 386, Ekim 2013;s:54

3.1.3.1. Küreselleşme İle Birlikte Vergi Kanunlarında Yer Alan Kavramlar

Küreselleşme ile birlikte ortadan kalkan ekonomik sınırlar, serbest ticaretin yayılması, sermaye hareketlerinin olağanüstü serbestliği ülkelerin vergileme hak ve kapasiteleri üzerinde önemli etkilerde bulunmuştur. Bu değişim ve gelişmede en önemli etken küreselleşme (Globalization) hareketi olmuştur.

1980'li yılların başında başlayan hareket ile Globalleşmenin neden olduğu vergi sorunları ortaya çıkmış, kamusal mal ve hizmetlerde; vergi rekabeti, vergi cenneti, çifte vergileme, dijital ekonomi, transfer fiyatlandırması ve çok uluslu şirket gibi yeni deyim ve kavramlar doğmuş. Bu durum vergileme alanında klasik yöntemler dışında yeni arayışların yaşanmasına ve yeni kavramların Literatürümüze girmesine neden olmuştur.

3.1.3.2. Küreselleşme Çok Uluslu Şirket İlişkisi

Modern anlamda küreselleşmeyi doğuran etmenlerin başında çok uluslu şirketler gelmektedir. Çok uluslu şirketlerin ekonomik faaliyetleri Uluslar üstü bir nitelik göstermektedir. Ekonomik entegrasyonun artması ve sosyal ilişkilerdeki diğer yoğunlaşma ile birlikte yeni durumdan mümkün olan en fazla getiriye elde etmeye çalışan ülkeler ve ÇUŞ' lar uyum çabalarını artırmış diğer taraftan da dünya ekonomisinin egemen güçleri dünya ticaret örgütü çok taraflı yatırım anlaşmaları gibi kurumsal ve hukuki düzenlemeleri küresel ölçekte yaymaya ve etkin kılmaya çalışmışlardır.

3.2. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER

3.2.1. Çok Uluslu Şirket Kavramı

Globalleşen dünyada en önemli aktör haline gelen çok uluslu şirketler birden fazla ülkede kazanç sağlayıcı iktisadi faaliyetlerde bulunan ve uluslararası üretimde bulunan firmalar olarak tanımlanabilir. Oligopolcü bir yapıda olma eğiliminde olan çok uluslu şirketler birden fazla ülkede üretim ve satış faaliyetlerini ve şirketin mülkiyeti ve yönetimi birden fazla ülke vatandaşına ait olabilir. Çok uluslu şirket¹¹⁶ genel merkezi belli bir

¹¹⁶ Bu Tip Şirketlerin En Yaygın Adlandırılma Biçimi Çok Uluslu Şirket (Multinational Corporation) Olmasına Rağmen Uluslararası Şirket (International Corporation), Devletlerarası Şirket (Transnational Corporation) Ya Da Global Şirket (Global Corporation) Olarak Da Adlandırılmaktadır.

ülkede olduğu halde faaliyetlerini birden fazla ülkede genel merkez tarafından koordine edilen şubeler veya bağlı şirketler aracılığı ile yürüten büyük firmalardır.¹¹⁷Çeşitli ülkelerde ekonomik faaliyetlerde bulunan ve uluslararası alanlarda yatırımlar yapan çok uluslu şirketlerin farklı türleri de mevcuttur. Bunlar,¹¹⁸

- Tek merkezli şirket, ana şirket yavru şirketlerin yönetimine egemendir. Ana şirkette kullanılan yönetim biçim ve teknikleri, yavru şirketlerde kullanılmaya zorlanmaktadır. Tek merkezli şirketlerde, genelde ana şirketlerin yavru şirketlere iştirak oranı %50'nin üzerindedir.
- Çok merkezli şirket, iş ve sosyal ilişkiler coğrafi alanlara göre değişiklik göstermektedir. Bu tip çok uluslu şirketlerde yönetimin egemenliği tek bir merkezden ziyade, belirli yerel merkezlerde toplanmıştır.
- Dünya merkezli şirketlerde, bütün ulusal farklılıklar ortadan kalkar. Ana şirket hangi ülkede en iyi olanaklar ve pazar imkânları varsa o ülkelerde yatırım yapar. Yavru şirketler ve ana şirket yakın ve iş birliği çerçevesinde çalışır. Yönetimde ne ana ülke ne de bağlı ülkenin baskın olmadığı, evrensel bir yönetim şekli uygulanır.

Çok uluslu şirketler bir ülkeye yatırım yapmadan önce o ülkenin çok kaynaklılık ve çok değerlilik düzeylerine bakarlar. Bir ülkedeki fırsatları ve riskleri göz önünde bulundurarak o ülkeye girip girmeyeceklerine karar verirler.

Bu firmaların diğer ülkelerde yatırım yapmasının sebebi yatırımın kendi ülkelerine göre daha kârlı olmasıdır. Ancak bu yatırım kararında sadece kârlılık değil yatırımın riski de dikkate alınmaktadır. Bu riskler yatırımın yapılacağı ülkeye ve zamana bağlı olarak değişmekle beraber, ekonomik ve siyasî nitelikte olabilmektedir.

¹¹⁷ Coşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, “Globalleşme Sürecinde Çok Uluslu Şirketler, <http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktan-makale.pdf>, [Erişim tarihi:30.08.2016],s.5

¹¹⁸ Ersin Kaplan, “Çok Uluslu Şirketler Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması”, Vergi Dünyası, Sayı 386, Ekim 2013;s:60

3.2.2. Çok Uluslu Şirketlerin Özellikleri

Günümüzde Çok Uluslu Şirketler dünya genelinde sahip oldukları imkân ve kabiliyetleri ile uluslararası sistemin önemli bir aktörü haline gelmiştir. Devlet merkezli bakış açısını yansıtan Realist teoride uluslararası sistemin temel aktörü devlet olarak tanımlanmış olsa da, özellikle bilgi devrimi ve teknolojideki gelişmeler ÇUŞ'lann sayısının artmasına, önemli bir aktör olarak ön plana çıkmalanna, küreselleşme sürecinde sermayenin ana motoru haline gelerek, doğrudan yabancı yatırım yapmaları nedeniyle de etkili bir konuma gelmelerine olanak sağlamıştır.¹¹⁹

Çok uluslu şirketler yatırım yaptıkları ülkeye uzun dönemli somut finansal kaynak yanında bilgi, teknoloji, yönetim teknikleri ve becerisi, diğer ülke piyasalarına erişim gibi somut olmayan girdiler sağlamaktadır. Dolayısıyla sabit sermayeyi ve sermaye birikimini yükselterek işsizliğin azalmasına, yeni uygulamalarla verimliliğin artmasına katkıda bulunarak ev sahibi ülke ekonomisinin büyümesine veya yapısal değişimine olumlu etkide bulundukları gibi bu ülke firmalarının rekabetçi niteliğe bürünmelerini sağlamaktadır.¹²⁰

Çok uluslu şirketlerin belli başlı temel özellikleri vardır. Bunlar;¹²¹

- Birden fazla ülkede faaliyette bulunmaları sebebiyle üretim, dağıtım, pazarlama vb. açılarından önem arz eder.
- Birden fazla ülkede üretim yaparlar. Birden fazla ülkede üretim yapmak demek, mutlaka bir ürünün tamamının belli bir ülkede üretildiği anlamına gelmemelidir. Çok uluslu şirketlerin bazı ürünlerde üretim sürecini uluslararasılaştırdıkları da görülmektedir. Bu; yalnız, bir mal veya hizmetin yabancı ülkelere üretilmesi değil, aynı zamanda, söz konusu mal veya hizmetin üretiminin cesitli aşamalarının farklı coğrafi alanlarda gerçekleştirilmesi demektir.
- Çok uluslu şirketler, dış ülkelere yatırım yaparlarken, diğer yandan da bu ülkelere teknoloji, yönetim ve organizasyon transferinde bulunmuş olurlar. Modern ve üstün

¹¹⁹ Haydar Çakmak, “Uluslararası İlişkiler : Giriş, Kavramlar Ve Teoriler”, Platin Yayınları, Ankara,2007,S.101(Çok Uluslu Şirketler, Kenan Dağcı)

¹²⁰ Harun Kaya, “Küreselleşme Ve Çok Uluslu Şirketler Bir Değerlendirme”Vergi Dünyası,Sayı:274,Mart 2004,s.

¹²¹ Gülten Kutal;Çok Uluslu Şirket, <http://Docplayer.Biz.Tr/1411548-Prof-Dr-Gulten-Kutal.Html> ;

teknolojilere sahiptirler. Bundan dolayı; yaptıkları yatırımlar, genellikle sermaye yoğun yatırımlardır. Ev sahibi ülkelere, ileri düzeyde kabul edilebilecek bir teknoloji transferini içerir. Çok uluslu şirketler; doğal olarak transfer ettikleri teknolojiyi idare edecek, üretim, pazarlama ve dağıtım gibi firma fonksiyonlarını organize yönetecek yönetim kadrolarını ve bunun yanında yönetim felsefelerini de transfer ederler.

- Güçlü bir finans ve sermaye yapısı vardır. Çok uluslu şirketler; mevcut pazarlarını korumak ve geliştirmek amacıyla, araştırma-geliştirmeye büyük önem vermekte ve (güçlü bir finans ve sermaye yapısına sahip olmalarının verdiği imkanlarla) bu konuda büyük harcamalar yapmaktadırlar.
- Merkezi denetim mevcuttur. Çok uluslu şirketler, ev sahibi ülkelerdeki kendilerine bağlı tüm kuruluş ve uzantıların faaliyet ve yönetimlerini merkezi kararlarla etkiler ve kontrol ederler.

3.2.3. Çok Uluslu Şirketlerle İlgili İstatistiksel Veriler

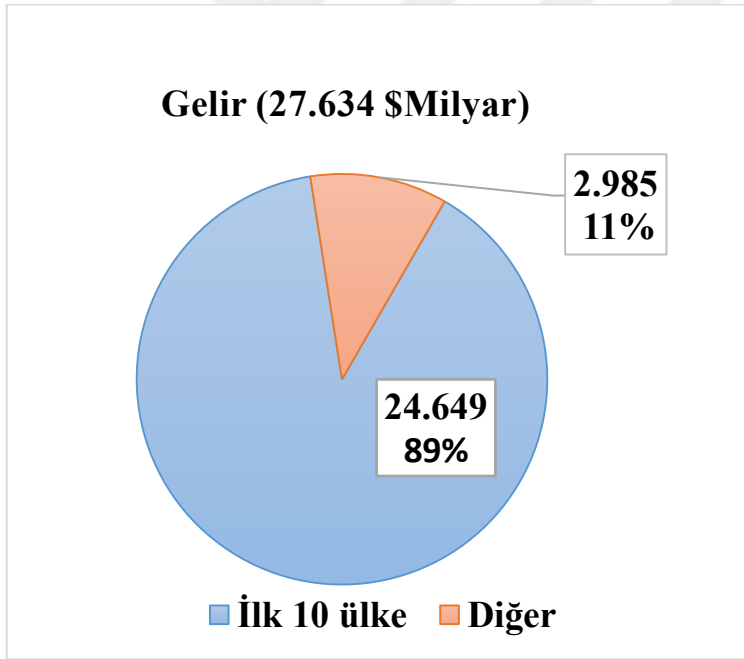
Dünya ticaretinin 2/3'ü dünya gelirinin ise 1/3'ü ÇUŞ' lara aittir. Çok uluslu girişimlerin %41 ABD; %7,4 Çin, %7 Japonya, %5.4 İngiltere, %4,8' ise Fransa kökenlidir. Reel sektördeki ve dünya ticaretindeki gelişmeler, çok uluslu şirketlerin doğrudan yatırımlarının bir sonucudur. Çok uluslu şirketler çağdaş kapitalizmin dinamiğini oluşturmakla birlikte ihracat artışında, teknoloji transferinde, istihdam artışında, iş verimliliği gibi gelişmiş yönetim tekniklerinin yayılmasında önemli Misyon üstlenmektedirler.¹²²

20 Temmuz 2016 da The fortune dergisi 2016 mart ve öncesinin verilerini içeren en büyük ÇUŞ' Listesi yayınlanmıştır. Listenin başında 482 milyar 130 milyon dolar ile en fazla gelir elde eden ABD li parakente devi walmart bulunurken arkasından Çin'in güçlü devi State Grid geçen sene yedinci sıradayken bu yıl iki numaraya yükseldiğini görmekteyiz. Bunu sırasıyla petrol devleri China, National Petroleum Corp ve Sinopec Group üçüncü ve dördüncü sırada izlemektedir. Çin'in 3 şirketinin sırasıyla listenin ilk beşinde yer alması ülkede çarpıcı bir başarının olduğunu göstermektedir.

¹²² Muhsin Kar ve Harun Arıkan, Avrupa Birliği Ortak Politika ve Türkiye, İstanbul: Beta Yayınları, Ekim 2003. s. 17

Tablo 1 Dünyanın En Büyük 10 Çok Uluslu Şirketi

SIR A	ÇUŞ'	MİLYAR \$M GELİR	ÜLKE	2015 SIRALAM A
1	WAL-MART STORES	482,130	Unites States	1
2	STATE GRID	329,601	China	7
3	CHINA NATIONAL PETROLEUM	299,271	China	4
4	SINOPEC GROUP	294,344	China	2
5	ROYAL DUTCH SHELL	272,156	Netherlands	3
6	EXXON MOBIL	246,204	Unites States	5
7	VOLKSWAGEN	236,600	Germany	8
8	TOYOTA MOTOR	236,592	Japan	9
9	APPLE	233,715	Unites States	15
10	BP	225,982	UK	6



Şekil 5 Çuş'ların Gelir Dağılımı

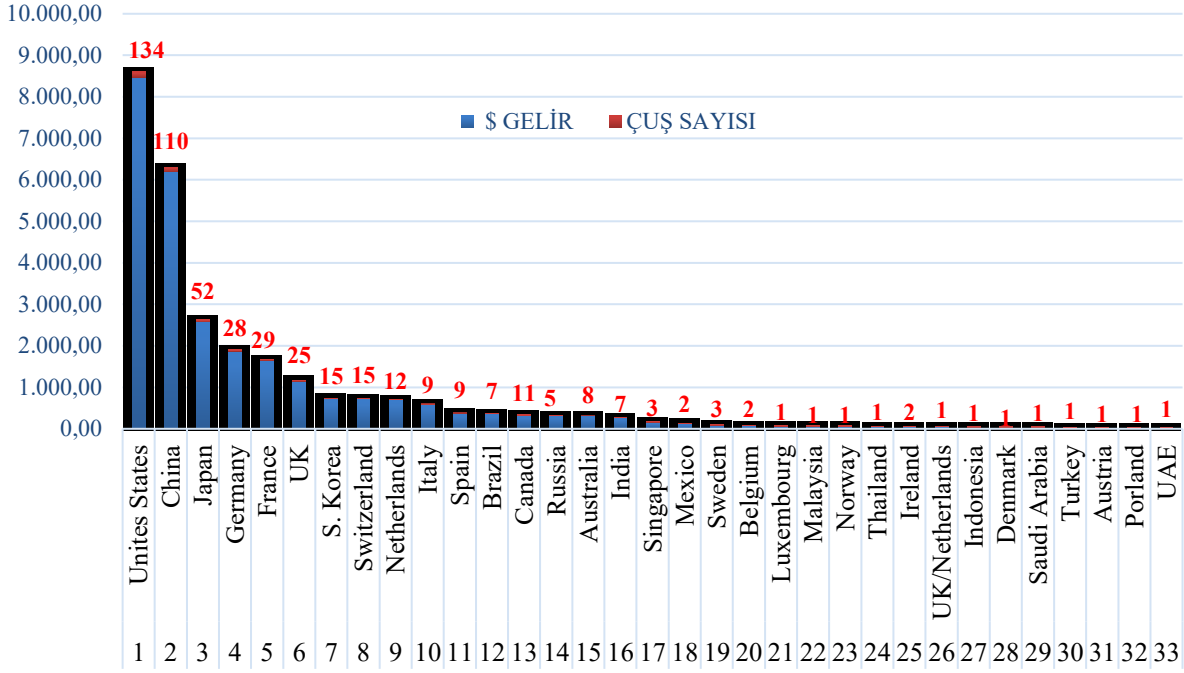
ine fortune dergisinin yayınladığı bilgilere göre 500 ÇUŞ' u temsil eden 33 ülke bulunmaktadır. Bu 33 ülkenin 429 şirketini sadece 10 ülke temsil etmektedir. Yani ilk 500 şirketin %89 aşağıda belirtilen 10 ülkeye aittir.¹²³

Tablo 2 2016 Fortune Global 500 Listesi

SIRA	ÜLKE	(\$M)GELİR	ÇUŞ SAYISI	SIRA	ÜLKE	\$M GELİR	ÇUŞ SAYISI
1	Unites States	8.467	134	17	Singapore	160	3
2	China	6.197	110	18	Mexico	130	2
3	Japan	2.578	52	19	Sweden	88	3
4	Germany	1.873	28	20	Belgium	71	2
5	France	1.650	29	21	Luxembourg	64	1
6	UK	1.146	25	22	Malaysia	63	1
7	S. Korea	725	15	23	Norway	60	1
8	Switzerland	719	15	24	Thailand	59	1
9	Netherlands	703	12	25	Ireland	59	2
10	Italy	591	9	26	UK/Netherlands	59	1
Ara toplam		24.649		27	Indonesia	42	1
11	Spain	378	9	28	Denmark	40	1
12	Brazil	360	7	29	Saudi Arabia	39	1
13	Canada	324	11	30	Turkey	26	1
14	Russia	317	5	31	Austria	25	1
15	Australia	309	8	32	Porland	23	1
16	India	265	7	33	UAE	23	1
						27.634	500

¹²³ https://en.wikipedia.org/wiki/Fortune_Global_500; [Erişim tarihi:12.05.2017]

2016 FORTUNE GLOBAL 500



Şekil 6 2016 Fortune global 500; <http://fortune.com/global500/>

ÇUŞ'ların Gelirlerine baktığımızda yine 10 ülkenin toplam geliri tüm gelirin %89 oluşturmaktadır. Yani %31 ile Amerika birleşik devletleri başı çekmektedir. Ardından ise %22 ile Çin takip etmektedir.¹²⁴

Türkiyeden ise sadece koç holding 25 milyar 515 milyon dolar ile 419.sırada listeye girebildi.

3.2.4. Çok Uluslu Şirketlerde Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları (DYSY)

Günümüzde ÇUŞ'ların ticari faaliyetleri ve dolayısıyla dünya ekonomisindeki belirleyici rolü giderek artmaktadır. Özellikle 1980 sonrası küreselleşme eğilimine paralel olarak, WTO (Dünya Ticaret Örgütü), IMF (Uluslararası Para Fonu) ve WB (Dünya Bankası) gibi kuruluşların serbestleşmeye yönelik politikalar uygulaması sonucunda ÇUŞ'lar uluslararası ticarete ve DYSY'nın gerçekleştirilmesindeki etkinliklerini hızla artırmaktadır.

¹²⁴ <http://fortune.com/global500/> ;Erişim tarihi:11.05.2017

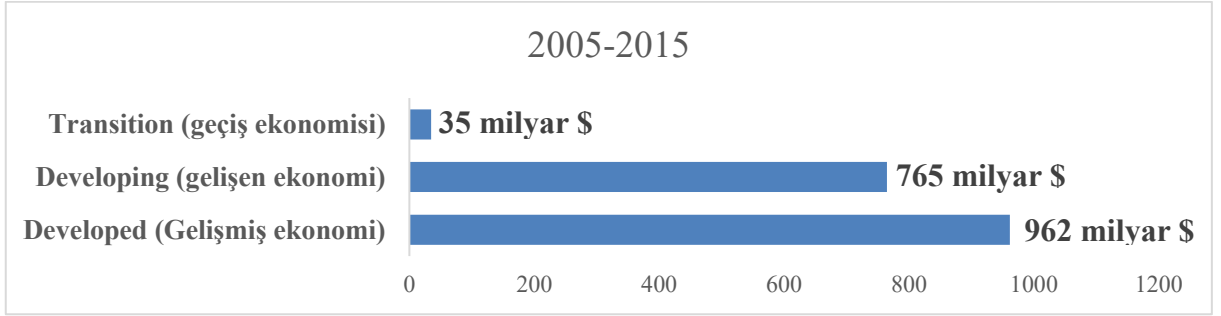
ÇUŞ' ların DYSY bulunma nedenlerine bakıldığında aşağıdaki nedenleri sıralayabiliriz.¹²⁵

- Diğer ülkelerde daha düşük iş gücü maliyetlerinden yararlanmak örneğin, Hindistan OECD'deki işgücü maliyetlerinden çok daha düşük olduğu doğrudan yabancı yatırımın en büyük alıcılarından biridir.
- Taşıma maliyetlerini azaltmak. Örneğin, İngiltere'de otomobil üreten Nissan, İngiltere pazarına satış yapmak için ulaşım maliyetlerini düşürüyor.
- İç pazarlara girmeye yardımcı olmak için yerel bilgiyi kullanma fırsatlarını yakalamak. Örneğin, yabancı bir ülkeye yatırım yaparak ve yerel işçilerle çalışarak, çok uluslu yerel pazarlar için neyin iyi yürüdüğüne dair daha iyi bir fikir kazanabilir. Yatırımın yapıldığı ülke açısından ele alındığında ise şu faydalarını görmekteyiz.¹²⁶
- Doğrudan yabancı yatırımlar iş hacmini genişleterek istihdama ve ücretlere olumlu katkıda bulunmaktadır.
- Özellikle komple yeni yatırımlar yeni teknoloji ve alt yapı hizmetlerini beraberinde getirmektedirler.
- Çok uluslu ya da ulus ötesi şirketlerin tecrübeleri ile oluşturdukları yeni üretim ve yönetim teknikleri sayesinde yerli firmalar da kendi bünyelerini geliştirmekte; bu sayede daha etkili ve verimli bir yapıya kavuşmaktadırlar.
- İç piyasaya yeni oyuncuların girmesi rekabeti artırarak gerek fiyatlar ve gerekse de kalite açısından tüketiciye olumlu katkıda bulunmaktadır.
- Doğrudan yabancı yatırım ile kurulan işletmelerin verimli ve etkin çalışmaları sayesinde vergi gelirlerinin artması; kamu maliyesine katkıda bulunmaktadır.(Örneğin Çin Halk Cumhuriyeti'nin 2000 yılı vergi gelirlerinin yaklaşık % 20'si yabancı sermayeli şirketlerden kaynaklanmıştır.)

¹²⁵ <http://www.economicshelp.org/blog/4987/economics/foreign-direct-investment/>; Erişim tarihi:13.05.2017

¹²⁶ Kahraman Çengeller, “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Kurumlar Vergisi Oranına Duyarlılığı”, Vergi Dünyası, Sayı:394, Haziran 2014, S.42

Bugün doğrudan yabancı sermaye yatırımları (DYSY) pek çok gelişmekte olan ülke için refahın ve kalkınmanın anahtarlarından biri olarak kabul edilmektedir. UNCTAD Yayınladığı 2016 dünya yatırım raporuna göre gelişmiş ekonomilerin küresel yatırımdan en büyük paylarını aldığını görmekteyiz.



Şekil 7 2005-2015 Arası Ekonomilerin Küresel Yatırımdan Aldıkları Paylar

Kaynak: UNCTAD, World Investment Report 2016

DYY'da toparlanma 2015'te güçlü oldu. 2008-2009 küresel ekonomik ve finansal krizinden bu yana en yüksek seviyesi olan küresel doğrudan yabancı yatırım (DYY) akışı yüzde 38 artarak 1,76 trilyon dolara yükseldi. Sınır ötesi birleşmeler ve satın almalar (Birleşme ve Satın Alma), 2014 yılında 432 milyar dolar olan 721 milyar dolara yükselerek küresel toparlanmanın ana faktörü oldu.¹²⁷

¹²⁷ UNCTAD, World Investment Report 2016

Tablo 3 2014 -2015 Yıllarında En Fazla DYY Girişleri Olan 20 Ana Ekonomi

2014 Ve 2015 Yıllarında En Fazla DYY girişleri Olan 20 Ana Ekonomi,(milyar Dolar)				
ÜLKE (2014 SIRALAMA)	GELİŞMİŞ EKONOMİ 2014	GELİŞMİŞ EKONOMİ 2015	GELİŞMEKTE VE GEÇİŞ EKONOMİSİ 2014	GELİŞMEKTE VE GEÇİŞ EKONOMİSİ 2015
ABD(3)	107	↑ 380		
Hong Kong, Çin (2)			114	↑ 175
Çin (1)			129	↑ 136
İrlanda (11)	31	↑ 101		
Hollanda (8)	52	↑ 73		
İsviçre (38)	7	↑ 69		
Singapur (5)			68	↓ 65
Brezilya (4)			73	↓ 65
Kanada (6)	59	↓ 49		
Hindistan (10)			35	↑ 44
Fransa (20)	15	↑ 43		
Birleşik Krallık (7)	52	↓ 40		
Almanya (98)	1	↑ 32		
Belçika (189)	-9	↑ 31		
Meksika (13)			26	↑ 30
Lüksemburg (23)	12	↑ 25		
Avustralya (9)	40	↓ 22		
İtalya (14)	23	↓ 20		
Şili (17)			21	↓ 20
Türkiye (22)			12	↑ 17

Kaynak: UNCTAD,World Investment Report 2016; (x) = 2014 sıralama

Gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde azalan girişlerin başlıca nedeni emtia fiyatlarında, özellikle ham petrol ve metaller ve mineraller için devam eden düşüş olmuştur. 2014 yılının ikinci yarısında gerçekleşen petrol fiyatlarındaki hızlı düşüş, Afrika, Güney Amerika ve geçiş ekonomilerinin petrol ihraç eden ülkelere yapılan doğrudan yabancı yatırım akışı üzerine ağırlık verdi. Petrol üreten ekonomilere yapılan doğrudan yatırımlar, düşen fiyatlara tepki olarak planlanan sermaye harcamalarındaki düşüşlerle değil, kar marjları düştükçe yeniden girilen kazançlarda da ciddi bir düşüşe neden oldu. Madenciliğin doğrudan yatırımlarda baskın bir rol oynadığı ekonomiler de düşüş kaydetti.¹²⁸

Bununla ilişkili bir faktör, gelişmekte olan ülkelerin bir bütün olarak yavaş büyümesiydi ve yatırım aktivitesini düşürdü. Brezilya ve Rusya Federasyonu, gelişmekte

¹²⁸ UNCTAD,World Investment Report 2016

olan ülkelere ve doğrudan geçiş ekonomilerine yönelik DYY akımlarının yaklaşık üçte birini temsil eden BRICS¹²⁹ ekonomileri de durgunluk içindeydi. Güney Afrika'da yavaş büyüme, Çin'de yavaşlama ve Hindistan'da nispeten istikrarlı büyüme görülmüştür.¹³⁰

Belçika, İrlanda ve İsviçre'nin sıralamadaki yükselişi ise sınır ötesi yapılan satın alımlardan kaynaklanmaktadır. Türkiye'yi değerlendirdiğimizde ise¹³¹

- Küresel çaptaki sıralamasını iki basamak yükselterek en çok UDY çeken 20. ekonomi olmuştur.
- Gelişmekte olan ekonomiler arasındaki sıralamasını dört basamak yükselterek en çok UDY çeken 8. gelişmekte olan ekonomi olmuştur.

3.2.5. Çok Uluslu Şirketlerin Transfer Fiyatlandırmasına Etkisi

Küresel ekonominin gittikçe bütünleşmesi, uluslararası yatırım ortamının hızla gelişmesi ve ülkelerarası mal, hizmet ve sermaye dolaşımının sürekli artış göstermesi sonucu, transfer fiyatlandırması gerek vergi mükellefleri gerekse vergi idareleri nezdinde büyük bir önem kazanmıştır. Bu durum özellikle, birden fazla ülkede üretim, dağıtım, pazarlama ve satış faaliyetleri yürütmeleri nedeniyle çok uluslu şirketler üzerinde önemli vergisel sonuçlar doğurmaktadır. Çok uluslu şirketlerin birden fazla ülkede faaliyet göstermesi, söz konusu şirketlerin ticari ve mali ilişkilerine yön veren yasal ve idari uygulamalara ilişkin farklı kurallar bütününe sahip olmak anlamına gelmektedir. Diğer

¹²⁹ Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin ve Güney Afrika Cumhuriyeti'nden oluşan beş önemli ülkenin İngilizce isimlerinin (Brasil, Russia, India, China, South Africa) baş harflerinden oluşan bir grubu ifade ediyor. BRICS, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra IMF ile Dünya Bankası ekseninde kurulan küresel finans düzenine karşı daha fazla söz hakkı kazanmak için kurulmuştur. BRICS ülkeleri dünya ekonomisinin yaklaşık beşte birini oluşturmaktadır. Adı geçen bu beş ülke, dünya nüfusunun önemli bir bölümünü temsil etmektedir. Bu uluslararası grubun üye devletleri dünyadaki maden rezervinin % 60'ına sahiptir. Aynı zamanda da dünyanın erzak deposu konumundadır. Dünyada ekilebilir toprakların yüzde otuz ikisine sahip olan BRICS ülkeleri, tahıl ürünlerinin yüzde kırkını üretiyor. BRICS ülkeleri dünya gayrisafi yurtiçi hasılasının % 21,1'ini (15,8 trilyon dolar) üretiyorlar. Son on yılda bu ülkelerin gayrisafi yurtiçi hasılası dört kattan fazla artarken, gelişmiş ülkelerde ise yalnız % 60 oranında artış oldu. BRICS grubu üyesi ülkelerde dünya nüfusunun yüzde kırkı yani 2,9 milyar kişi yaşıyor. BRICS ülkeleri dünya toplam üretiminin önemli bir bölümünü gerçekleştirdikleri gibi aynı zamanda dünyadaki en önemli pazarı da oluşturuyorlar. Üye ülkeler arasındaki ticaret, son beş yılda yaklaşık iki kat artarak 2013'te 300 milyar doları aştı.(www.sde.org.tr/tr/newsdetail/brics-kalkinma-bankasi-ne-anlama-geliyor/4052; Erişim tarihi:20.05.2017)

¹³⁰ UNCTAD, World Investment Report 2016

¹³¹ YASED, UNCTAD Dünya Yatırım Raporu Türkiye Lansmanı

tarafından, bu şirketlerin faaliyetleri bulundukları ülkeler açısından vergi gelirlerini etkilediği için toplam küresel kârın ülkeler arasında adil bir biçimde dağılması gündeme gelmektedir. Dolayısıyla, ülkeler vergi gelirlerinden feragat etmek istememekte ve kendi yetki alanları içerisinde çok uluslu şirketlerin elde ettikleri kârların transfer fiyatlandırması yoluyla ülke dışına çıkarılmasını önlemek üzere gerekli tedbirleri almaktadır. Bu tedbirlerin en başında transfer fiyatlandırması kuralları gelmektedir.¹³²

Ayrıca Çok uluslu şirketler vergi mevzuatının ülkelere göre farklı olduğunu bilmekte ve farklı ülkelerde faaliyette bulunmanın avantajından yararlanmak istemektedir. ÇUŞ' lar Transfer fiyatlandırması yoluyla mal ve hizmet fiyatları ile oynamanın yanında, zararlı bağlı ortaklıkların yüksek bedelle satın alınması (şirket konsolidasyonları) gibi şekillerde de kendini gösterebilmektedir. Vergi avantajı, teşvik ve indirimlerin yüksek olduğu ülkelerde kârın yüksek çıkması için, merkez giderlerinin bu ülkelerdeki bağlı şirketlere yansıtılmaması veya düşük tutarlı yansıtılması şeklinde de olabilmektedir. Benzer şekilde, patent, know-how, marka hakkı vb. hakların fiyatları ayarlanarak da vergi avantajı oluşturulabilmektedir. Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması uygulamasına gitmeleri elbette ki sadece vergi avantajı sağlaması değil bunun yanında, enflasyon riskinin minimize edilmesi, sermaye transferi, kur risklerinin nakli, pazar paylarının artırılması için bağlı işletmelere avantaj sağlanması vb. gibi birçok nedenle transfer fiyatlandırması uygulamasına gitmektedir.¹³³ Ve ÇUŞ' lar transfer fiyatlandırması yoluyla vergi yüklerini ayarlayabilmektedirler. Tabi tüm bunların sonucunda farklı sorunları da beraberinde getirmiştir.

¹³² <http://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/transfer-fiyatlandirmasi/hizmetlerimiz/transfer-fiyatlandirmasi.html>, Erişim tarihi:20.02.2017

¹³³ Günseli Kurt; İ. Levent Ünlü, “ABD, Oecd Ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması-I”, **Mali Pusula**, 2005, Sayı:12. S. 69

3.3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINA GETİRİLEN OECD DÜZENLEMELERİ

Bu bölümde OECD rehberi, OECD rehberinde transfer fiyatlandırmasına getirilen düzenlemeler, Avrupa birliğince getirilen düzenlemeler ve transfer fiyatlandırmasında uyumsuzluklara getirilen düzenlemeler hakkında bilgi verilecektir.

3.3.1. OECD ve Rehber Hakkında Genel Bilgi

OECD (İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı)14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris sözleşmesine dayanılarak 1961 yılında kurulmuştur. Avrupa'nın Marshall planı çerçevesinde yeniden yapılandırılması amacıyla 1948 yılında kurulan Avrupa ekonomik işbirliği örgütünün (OEEC) doğrudan mirasçısıdır. Ülkemizin de kurucu üye olduğu önemli bir uluslararası teşkilattır.

OECD'nin amacı, tüm dünyada insanların ekonomik ve sosyal refahını arttıracak politikalar geliştirip yaygınlaştırmaktır. OECD, hükümetlerin yaygın problemlere çözümler bulmak, deneyim alışverişinde bulunmak ve daha iyi bir hayat için daha iyi politikalar geliştirmenin yollarını bulmak için birlikte çalıştıkları bir platform sunmaktadır. OECD 50 yıldan uzun süredir yönetim ve yolsuzluk ile mücadele, toplumsal sorumluluk, gelişim, uluslararası yatırım, vergi ve çevre alanlarında küresel standartların, uluslararası kongrelerin, anlaşmaların ve önerilerin oluşturulmasına yardımcı olmaktadır. İş birliği, diyalog, görüş birliği ve uzman görüşleri, OECD'nin daha güçlü, daha temiz, daha adil bir dünya ekonomisi ve toplum hedefini hayata geçirmedeki ana Motivasyonlarıdır.¹³⁴

OECD'nin 20 kurucu üyesi bulunmaktadır. Bunlar; ABD, Avusturya, Kanada, Fransa, Hollanda, Lüksemburg, Almanya, İtalya, İngiltere, Belçika, Danimarka, İrlanda, Yunanistan, İsviçre, İsveç, İspanya, İzlanda, Norveç, Portekiz ve Türkiye'dir. Sonraki yıllarda ise Japonya, Finlandiya, Avustralya, Güney Kore, Meksika ve Yeni Zelanda "üye" olarak Teşkilata katılmışlardır. Sovyetler Birliği'nin dağılması sonrasında, 1990'lı yılların başında Batı ile Entegrasyon süreçlerine hız kazandırmak için Polonya,

¹³⁴<http://www.oecd360.org/turkey>, Erişim tarihi:11.12.2016

Macaristan, Çek Cumhuriyeti ile Slovakya da Teşkilata “üye” olarak kabul edilmişlerdir. Estonya, İsrail, Slovenya, Şili 2010 yılında son olarak da 2016 yılında Litvanya üye olarak Örgüte katılmıştır.

Kolombiya, Kosta Rika ve Letonya ile üyelik müzakereleri devam etmektedir. Rusya Federasyonu ile üyelik müzakereleri süreci 2014 Mart ayında askıya alınmıştır. Hali hazırda, Teşkilatın 35 üyesi bulunmaktadır. Avrupa Birliği Komisyonu ise oy hakkı olmadan toplantılara katılmaktadır. “Kilit Ortaklar” modeli çerçevesinde Brezilya, Çin, Endonezya, Güney Afrika ve Hindistan Örgüt çalışmalarına katılmaya, Örgütün koyduğu ilkeleri ve geliştirdiği uygulamaları kabul etmeye davet edilmişlerdir.¹³⁵

OECD esas itibarıyla, ekonomik konularda uzmanlaşmış hükümetler arası bir istişare kuruluşu görünümündedir. Üye ülkeler tarafından gündemine getirilen veya dünya ekonomisindeki gelişmeler nedeniyle güncel hale gelen konularda, ekonomik hayatın çeşitli boyutlarında, yaptığı analitik incelemelerin sonuçları doğrultusunda üye ülkelere tavsiyelerde bulunmaktadır. “Soft law” şeklinde nitelendirilebilecek bu tavsiye, öneri ve iyi davranış kuralları (best practices), Sekreteryaya ve üye ülkelerin resmi temsilcileri olan uzmanlar arasında görüşülerek sonuçlandırılmaktadır.¹³⁶

¹³⁵ http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa; Erişim tarihi:04.12.2016

¹³⁶ http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-oecd.tr.mfa; Erişim tarihi:04.12.2016

Tablo 4 OECD Üye Olan Ülkeler

Country	Date	YEARS	Country	Date	YEARS
ITALY	29 March 1962	1962	LATVIA	1 July 2016	2016
AUSTRIA	29 September 1961	1961	ESTONIA	9 December 2010	2010
BELGIUM	13 September 1961	1961	ISRAEL	7 September 2010	2010
CANADA	10 April 1961	1961	SLOVENIA	21 July 2010	2010
FRANCE	7 August 1961	1961	CHILE	07.05.2010	2010
GERMANY	27 September 1961	1961	SLOVAK REPUBLIC	14 December 2000	2000
GREECE	27 September 1961	1961	KOREA	12 December 1996	1996
ICELAND	5 June 1961	1961	POLAND	22 November 1996	1996
IRELAND	17 August 1961	1961	HUNGARY	07.05.1996	1996
LUXEMBOURG	7 December 1961	1961	CZECH REPUBLIC	21 December 1995	1995
NETHERLANDS	13 November 1961	1961	MEXICO	18.05.1994	1994
NORWAY	4 July 1961	1961	NEW ZEALAND	29.05.1973	1973
PORTUGAL	4 August 1961	1961	AUSTRALIA	7 June 1971	1971
SPAIN	3 August 1961	1961	FINLAND	28 January 1969	1969
SWEDEN	28 September 1961	1961	JAPAN	28 April 1964	1964
SWITZERLAND	28 September 1961	1961			
TURKEY	2 August 1961	1961			
UNITED STATES	12 April 1961	1961			
UNITED KINGDOM	02.05.1961	1961			
DENMARK	30.05.1961	1961			

Kaynak: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>

OECD Çok Uluslu Şirketler Rehberi ise (Rehber), hükümetler tarafından çok uluslu şirketlere yapılan tavsiyelerdir. Rehber, çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin hükümet politikalarıyla uyumlu olmasının sağlanması, içerisinde faaliyette bulundukları toplum ile şirketler arasındaki karşılıklı güvenin sağlanması, yabancı yatırımlar için uygun ortamın geliştirilerek çok uluslu şirketlerin sürdürülebilir kalkınmaya katkısının artırılması amaçlarını güder.

3.3.2. OECD'nin Getirdiği Düzenleyici Reformlar

Dünya ticaretinin her üç işleminden ikisi transfer fiyatlandırması kapsamına girdiği bir gerçektir. Gelişen konjonktürün meydana getirdiği çok uluslu şirketler birim maliyetlerini düşürmek amacıyla rekabetçi ekonominin gelişmesi ve piyasada kalma çabaları

firmaların şubeleriyle mal ve hizmet alım satımını doğurmuş ve Global ölçekte vergilendirme konularını beraberinde getirmiştir.

Şirketlerin küresel boyutta vergi planlaması yapabilmesi, ülkelerin vergi rekabetine girişmesi ve vergi cennetlerinin doğması, çifte vergilendirme gibi konularının doğması transfer fiyatlandırması alanında süratli ve etkili düzenlemelerin yapılması gereğini ortaya çıkarmıştır.¹³⁷Bu nedenle devletlerin ilk başta standardize ikili vergi anlaşmaları sistemi kurduğu sonrasında ise çok taraflı vergi anlaşmaları yolunda uyumlaştırma ve düzenlemeler yapıldığı görülmektedir.

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin en temel düzenlemeler OECD tarafından yapılmıştır. Aşağıda kronolojik sıraya göre gelişmeler belirtilmiştir.

- Transfer fiyatlandırması ile ilgili ilk yasal düzenleme ABD de yapılmış olup 1970’lerde OECD bünyesinde bu konuyla ilgili çalışmalar başlamıştır.
- 1979 yılında transfer fiyatlandırmasında uluslararası uyum sağlamaya ve bu alanda sorunları çözmeye yönelik OECD transfer fiyatlaması ve çok uluslu işletmeler raporu yayımlanmıştır.
- 1995 yılında ise OECD mali işler komitesi Uluslararası girişimciler ve vergi İdareleri için Transfer fiyatlaması rehberini (OECD rehber) yayımlamıştır.
- Ancak 2010 yılında konunun dinamik yapısı nedeniyle Rehber’in gözden geçirilmesi ihtiyacı doğmuş ve kamuoyunun görüşlerinin alındığı uzun bir süreç sonunda OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nin revize edilmiş yeni Versiyonu yayımlanmıştır.
- 2012 yılında ise Rehberin "Gayri Maddi Varlıklar" bölümünün gözden geçirilmesine ilişkin olarak hazırlanan taslak Tartışma Metni 6 Haziran 2012 tarihinde OECD tarafından yayımlanmıştır.¹³⁸

¹³⁷ Yasin Özyolcu; “Transfer Fiyatlandırmasında Uyum Çalışmaları: OECD Önerileri Ve Uygulaması” Yaklaşım / Şubat 2015,Sayı:266

¹³⁸ <http://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/transfer-fiyatlandirmasi/hizmetlerimiz/transfer-fiyatlandirmasi.html>, Erişim tarihi:13.12.2016

Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi amacıyla ele alınan ilkeler OECD üyesi ülkeler arasında, OECD üyesi ülkeler ile üye olmayan ülkeler arasında imzalanan gelir ve sermayeye ilişkin OECD model vergi anlaşması (Model tax convention on income and capital) kapsamına dâhil edilmiştir. Aynı zamanda bu ilkeler, birleşmiş milletler model çifte vergilendirme anlaşmasına dâhil edilerek bir bütünlük sağlanmıştır.

OECD Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehber İçeriği aşağıdaki gibidir.¹³⁹

Tablo 5 OECD Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin TF Rehber İçeriği

İçindekiler (Table of Contents)	
-	Önsöz (Preface)
-	Sözlük(Glossary)
Chapter I	Emsale Uygunluk İlkesi (The Arm's Length Principle)
Chapter II	Transfer fiyatlandırma yöntemleri (Transfer Pricing Methods)
Part I	Transfer fiyatlandırma yönteminin seçimi (Selection of the transfer pricing method)
Part II	Geleneksel işlem yöntemleri (Traditional transaction methods)
Part III	İşlemsel kar yöntemleri (Transactional profit methods)
Chapter III	Karşılaştırılabilirlik analizi (Transfer Pricing Methods)
Chapter IV	Transfer Fiyatlandırması ile İlgili Uyuşmazlıkların Önlenmesi ve Çözümü ile İlgili İdari Yaklaşımlar(Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes)
Chapter V	Dökümantasyon(Documentation)
Chapter VI	Maddi olmayan mülk için özel hususlar (Special Considerations for Intangible Property)
Chapter VII	Grup içi hizmetler için özel hususlar (Special Considerations for Intra-Group Services)
Chapter VIII	Maliyet katılım düzenlemeleri(Cost Contribution Arrangements)
Chapter IX	İşletme yeniden yapılandırılmasında transfer fiyatlandırması yönü (Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings)

¹³⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines,2010

3.3.3. OECD Emsal Bedel (Arm's Length) Prensipleri

OECD rehberinin temelini emsallere uygunluk ilkesi oluşturmaktadır. OECD transfer fiyatlandırması açısından bakıldığında çok uluslu şirketlerin en büyük problemi vergisel sorunu çözmek ve bu ilkeye uygun vergisel amaçları gerçekleştirmek amaçlanmıştır. Aynı zamanda transfer fiyatlandırması ilişkili şirketlerin kendi aralarında yaptıkları transferlerde uyguladığı fiyattan fazla ya da az faturalaşma, vergi oranlarındaki farklılıktan dolayı vergiden kaçınma gibi Manipülasyonları devletler engellemek istemektedir. Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin prensipler OECD model vergi anlaşmasında yer almaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesi OECD model vergi anlaşmasının 9.maddesinde şu şekilde açıklanmaktadır.

1.“Bir akit devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer akit devlet teşebbüsünün yönetim kontrol veya sermayesine katıldığında veya aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir akit devlet teşebbüsünün ve diğer akit devlet teşebbüsünün yönetim kontrol veya sermayesine katıldığında, ve her iki halde de iki teşebbüsün ticari ve mali ilişkilerinde oluşan veya Empoze edilen koşullar bağımsız teşebbüsler arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, teşebbüslerden birinde tahakkuk etmesi gereken, fakat bu koşullar nedeniyle tahakkuk etmeyen herhangi bir kazanç o teşebbüsün kazancına eklenip vergilendirilebilir.

2. Bir akit devlet, diğer akit devletin bir teşebbüsünün bu diğer akit devlette vergilendirilmiş kazancını kendi teşebbüslerinden birinin kazancına ilave edip vergilendirmişse ve bu ilave edilen kazançlar eğer bu iki şirket arasındaki koşullar bağımsız teşebbüsler arasında yapılan koşullarla aynı olsaydı ilk bahsedilen ülkenin teşebbüsünde tahakkuk etmesi (oluşması) gereken kazançlar ise diğer devlet bu kazançlar üzerinden yaptığı vergileme miktarında uygun bir düzeltme yapmalıdır. Bu düzeltme yapılırken bu anlaşmanın diğer hükümleri göz önünde tutulmalı ve akit devletlerin yetkili makamları gerektiğinde birbirleriyle müzakere etmelidir.”¹⁴⁰

¹⁴⁰ Namık Kemal Uyanık, a. g. e. ,S:51

Yani, birinci fıkranın açıklaması, ilişkili Şirketlerin aralarındaki işlemler sonucu elde ettiği karı kendi aralarındaki özel bağ sebebiyle olması gerekenden daha az olabilir. Böyle bir durumda karı az olan ilişkili firmanın vergi idaresi tekrar firmanın vergi yükümlülüklerini hesaplayarak firmanın kârına ilave ederek vergilendirebileceğini belirtir. Taraflar arasındaki ilişki hiçbir şekilde mal ve hizmet fiyatlandırmasına etki etmemesi gerekmektedir.

Diğer bir maddede ise bağımlı şirketlerin transfer fiyatlandırması işlemlerinin vergi incelemeleri sonucunda çifte vergilendirmeye konu olmalarını önlemeye yöneliktir. Çifte vergilemenin önlenmesi için, bir ülkenin vergi incelemesi sonucu bağımlı şirketin vergi matrahını artırması halinde, karşı ülkenin yapılan tarhiyatın uygun ve haklı olduğunu kabul ederek kendi vergi matrahını azaltarak önlenilecektir.¹⁴¹

3.3.4. OECD Emsal Bedel Uygulama Esasları

Emsallere uygunluk ilkesine göre, ÇUŞ' ların arasındaki işlemlerde uygulanacak fiyatların emsal olarak kabul edilecek bağımsız işlemlerdeki fiyatlarla aynı olması gerekmektedir. Bu emsal bedel prensibinin temel ilkelerinden biridir.

OECD rehberine göre emsal bedel prensibinin uygulanması temelde ilişkili kişiler arasındaki kontrollü işlemin, bağımsız kişiler arasında gerçekleşen kontrolsüz işlemlerle karşılaştırılmasına, kıyaslanmasına dayanır.¹⁴²

Rehbere göre emsal bedel uygulanırken dikkate edilecek hususlar şöyledir,

- Karşılaştırılabilirlik
- Gerçekleşen gerçek işlemlerin kabul edilmesi
- Emsal bedel aralığının kullanımı
- Birden fazla yıla ait bilgilerin kullanımı
- Sürekli zararlar
- Hükümet politikalarının etkisi

¹⁴¹ Namık Kemal Uyanık, a.g.e. ,S:52

¹⁴² Namık Kemal Uyanık, a.g.e. ,S:60

- Karşılıklı vazgeçilen faydalar
- Gümrük değerlerinin ve emsal bedel metotlarının kullanımı

3.3.4.1. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Karşılaştırıla-bilirlik analizi kontrol edilen bir işlem ile kontrol edilmeyen bir ya da birden fazla işlemin karşılaştırılması şeklinde ifade edilmiştir. Diğer bir ifade ile ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımına konu olan işlemlerdeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.¹⁴³

Analizin objektif olabilmesi için ekonomik olarak karşılaştırılan durumların benzer olması ve olayların karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.

3.3.4.2. Karşılaştırılabilirliği Belirleyen Faktörler

İlişkili firmalarla ilişkili olmayan firmalar arasında gerçekleşen işlemlerin karşılaştırılabilir kabul edilmesi için Karşılaştırmaya konu olan işlemlerin benzer olması veya farklılık var ise piyasa fiyatını etkilemeyecek derecede küçük olması gerekir. Sonrasında bu küçük tutarların düzeltimi söz konusu değil ise karşılaştırıla-bilirlikte güvenilir sonuç vermez.

Bu çerçevede bakıldığında karşılaştırılabilirlik analizinde aşağıdaki unsurlar dikkate alınmalıdır.

- Karşılaştırılan mal ve hizmetlerin nitelikleri
- Fonksiyonel analiz
- Sözleşme hükümleri
- Pazarın yapısı ve pazardaki ekonomik koşullar
- Firmaların iş stratejileri

Rehberde piyasada farklı fiyatların oluşmasına neden olan mal ve hizmetlerin özellikleri karşılaştırma analizinde en önemli yeri kapsamaktadır. Varlıkların fiziki

¹⁴³ Ufuk Olcay Tokay Acar, “Transfer Fiyatlandırması”, Seçkin Yayıncılık, Haziran 2013,S:64

özellikleri, kaliteleri, güvenilirlikleri, bulunabilirlik, arz seviyeleri ve hizmetin yapısı ve kapsamı, markalaşma, patent, know how gibi faktörler dikkate alınarak karşılaştırma yapılması gerekmektedir.

İşlev analizin de bağımsız ve ilişkili kuruluşlar arasında üstlenilen faaliyetler ve sorumluluklar ekonomik olarak belirlenmeli, organizasyon yapısı özellikle incelenip karşılaştırma yapılmalıdır.

Sözleşmeler taraflar arasında sorumlulukları, riskleri ve faydaları nasıl bölüştürüldüğünü gösterdiği için sözleşme şartları analiz edilmelidir. Aynı zamanda karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi ekonomik şartlarında aynı olmasına bağlıdır. Dönemin koşulları, coğrafi Pazar, ekonominin daralma ve genişleme dönemleri gibi faktörler analiz edilerek karşılaştırma yapılmalıdır.

3.3.4.3. İşlemlerin Vergi İdaresince Kabul Görmesi

Vergi idareleri, ilişkili kabul edilen kuruluşları incelemeye aldığı mükellef tarafından kabul edilen yöntemi dikkate alarak inceleme yapılmalıdır. Ancak vergi idaresi mükellefin yaptığı işlemler hukuki formattan farklı ise değiştirme yetkisine sahiptir veya mükellefin ticari bakımdan akılcı davranılmadığı tespit ettiği durumda yine değiştirme yetkisine sahiptir.

3.3.4.4. Transfer Fiyatlandırması Düzenlemelerinde Emsal Fiyat Aralığı

Emsal Aralık (Arm's Length Range) uygulamasına ilişkin açıklamalar OECD tarafından yayımlanmış olan Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdaresi için Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin (OECD Rehberi) 3.55-3.66 nolu paragraflarında yapılmıştır.¹⁴⁴

OECD Rehberi'nde transfer fiyatlamasının kesin bir bilim olmamasından dolayı, en uygun yöntem ya da yöntemlerin uygulanması sonucunda, göreceli olarak eşit ölçüde güvenilir değerlerden oluşan emsal aralığın ortaya çıkabildiği durumların da söz konusu olabildiği belirtilmiştir. Bu durumun, emsal değer aralığında yer alan farklı noktaların, emsal işlemleri uygulayan bağımsız işletmelerin aynı koşullar altında, aynı işlem için her

¹⁴⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines, s. 123-126

durumda aynı fiyatı uygulamayabileceği gerçeğini de temsil ettiği sonucuna varılmıştır.¹⁴⁵ Emsal değerler arasında büyük miktarda sapmaların olması durumunda karşılaştırıla-bilirliği etkileyen unsurların tekrar analiz edilmesi gerektiği ve gerekli düzeltmelerin yapılması Rehber’de açıkça belirtilmiştir.

3.3.4.5. Birden Fazla Yıla Ait Bilgilerin Kullanılması

Transfer fiyatının belirlenmesini ilgilendiren kalemlerin belirlenmesi için kontrol edilen işlemlerin birden fazla yıla ait verilerin kullanılması gerekmektedir. Ayrıca birden fazla yıla ait bilgilerin analiz edilmesi transfer fiyatlandırması üzerinden maddi etki yaratan ilgili faaliyetler ve ürünün ömrü hakkında da bilgi vermektedir. ürünün ömrü tanıtım, büyüme, olgunluk ve düşüş olmak üzere dört aşamadan oluşur. ürünün her bir aşaması farklı teknolojik ve çevresel faktörler tarafından etkilenir. Örneğin tanıtım döneminde tanıtım maliyeleri çok yüksek iken satış miktarı çok düşüktür.

Dolayısıyla ürün ömrünün fiyatlandırma üzerindeki etkisini objektif olarak değerlendirmek için birden fazla yıla ait bilgilerin analiz edilmesi gerçekten çok önemlidir.

3.3.4.6. Sürekli Zararların Değerlendirilmesi

Rehberde sürekli zarar eden bağımlı şirketlerin durumu da ele alınmıştır. Bağımlı şirketler zarar etse bile ana firmaya kar etmesini sağlıyorsa zarar etse bile uzun süre piyasadan silinmeyebilir. Ama bu durumda ana şirket bağımlı şirkete sağladığı faydalara rağmen eşit miktarda mali destek sağlamıyor demektir. Netice itibarıyla bağımlı şirketin faaliyetine devam etmesi ana şirketin bağımlı şirketiyle arasındaki işlemlerinde transfer fiyatı uyguladığını göstermektedir.¹⁴⁶

¹⁴⁵ Ramazan Oruç, Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Fiyat Aralığı Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı 414, Şubat 2016

¹⁴⁶ Namık Kemal Uyanık, Age,S:84

3.3.4.7. Hükümet Politikaları

Rehberde hükümet politikalarının transfer fiyatlandırmasına etkileri de değerlendirilmiştir. Mükellefler hükümet müdahalesinin olduğu durumlarda emsal bedel ilkesinin müdahaleleri düzeltecek şekilde olmasını isteyebilir. Hükümetin müdahale ettiği durumlar,

Fiyat kontrolleri, faiz oranı kontrolleri, Royalty, çeşitli sektörlerde sübvansiyonlar, döviz kontrolleri, anti-damping vergileri veya döviz kuru politikalarıdır.

3.3.4.8. Karşılıklı Vazgeçilen Faydalar

İki kişinin biri diğerinin çıkarına bir işlemi yapması halinde birbirinden ücret talep etmemelerini, bir mal veya hizmet takasının olmasını açıklamaktadır. Rehberde göre karşılıklı vazgeçilen faydalar, bağımsız firmalar arasında olabileceği gibi bağımlı şirketler arasında kontrollü işlemlerin yapılmasında da ortaya çıkabilmektedir. Örneğin ilişkili bir firma patentini kullanım karşılığında başka bir konuda know how verebilir. yani ilişkili firmalar fayda takası yapabilirler.¹⁴⁷

3.3.5. OECD Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Metotlar

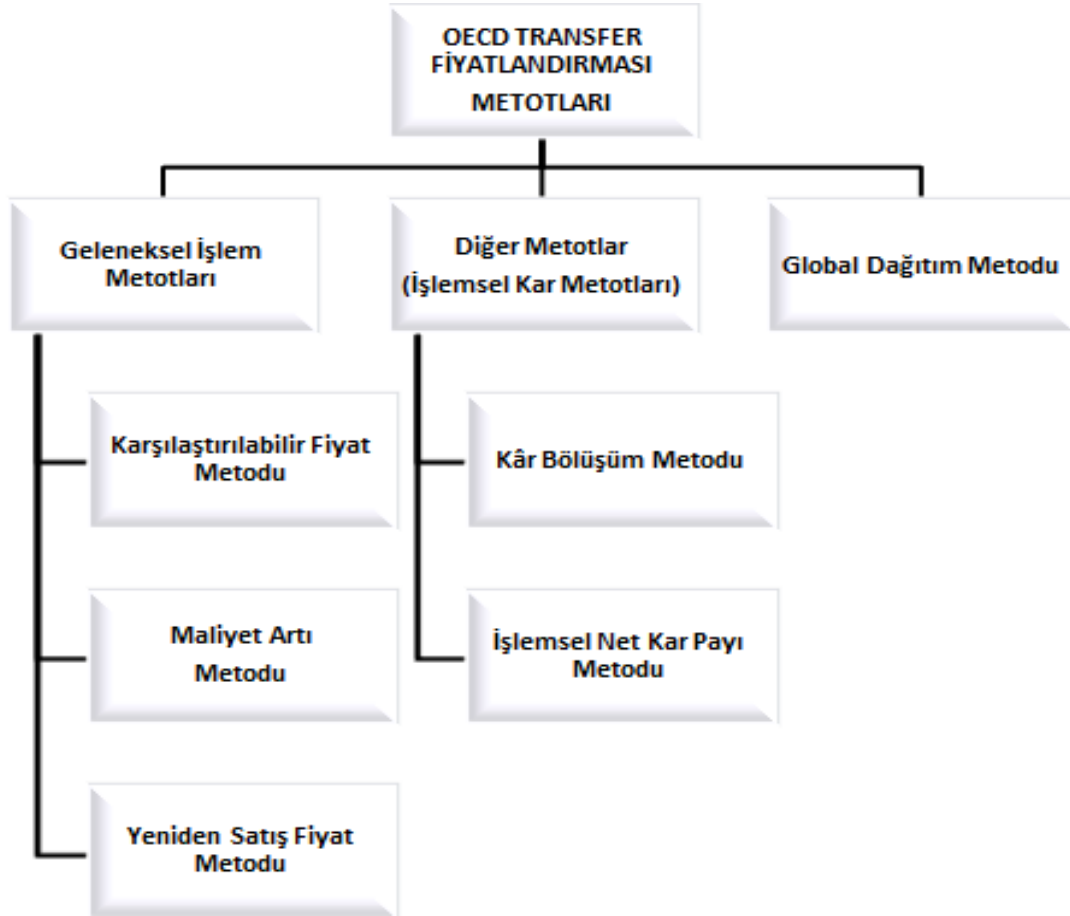
OECD mali işler komitesi uluslararası şirketler vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberinin I ve III bölümünü 9 Eylül 2009 tarihinde revize ederek, transfer fiyatlandırması yöntemi olan geleneksel işlem ve işlemsel kâr yöntemlerini tanımlamış, geleneksel yöntemin uygulanmadığı veya yeterli bilginin olmadığı durumlarda işlemsel kâr yönteminin uygulanabileceği ifade edilmiştir.

İşlemlerin özelliklerine göre transfer fiyatlandırmasının belirlenmesi için aşağıdaki yöntemden biri uygulanmaktadır. Aynı zamanda bu yöntemler birbirlerini destekler konumda bulunmaktadır. OECD rehberi bu yöntemlerin belirli bir hiyerarşi içerisinde uygulanmasının gerekliliğini önermekte ve özellikle geleneksel işlem yöntemlerinin öncelikle uygulanmasını kabul etmektedir.¹⁴⁸

¹⁴⁷ Namık Kemal Uyanık, Age, S:85

¹⁴⁸ Timur Çakmak, Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi İçin Kullanılan Yöntemler Ve Bu Yöntemlerin İşleyişi, Vergi Dünyası, Şubat, Sayı:306

Her bir transfer fiyatlandırma olayı kendine özgü şartlar taşır. Bu nedenle tüm olaylara uygulanabilecek ve her bir olayın özelliğini kavrayacak özel kural ve metodun bulunması mümkün değildir. Rehber dolayısıyla vergi idareleri ve mükellefleri metodların mükemmel olarak uygulanmayacağını karşılaştırılabilme derecesinin yüksek olanının tercihi ile işleme en yakın ve direkt metodu dikkate alacak şekilde en makul metodu seçmeye çalışmaları konusunda uyarmaktadır.¹⁴⁹



Şekil 8 OECD Transfer Fiyatlandırması Metotları

¹⁴⁹ Namık kemal uyanık, a. g. e, s:91

3.3.5.1. Geleneksel İşlem Metodu (Traditional transaction methods)

Geleneksel İşlem Yöntemleri üç alt başlıkta ele alınmaktadır. Bunlar; Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (KFY), Maliyet Artı (MAY) ve Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi (YSFY) şeklindedir. Bu yöntemler örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır.

3.3.5.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (KFY); bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.¹⁵⁰

3.3.5.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ya da hizmet maliyet bedelinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. OECD rehberine göre, bu yöntemin başlangıç noktasını, ilişkili bir işlemde ilişkili şirkete yapılan bir mal transferi ya da hizmet ifası nedeniyle, mal veya hizmeti sağlayan şirket tarafından gerçekleştirilen maliyetler oluşturmaktadır. Daha sonra gerçekleştirilen bir işlemin ışığında ve piyasa şartlarında elde edilen uygun bir kâr bu maliyete ilave edilir.¹⁵¹ Maliyete kar marjının eklenmesiyle bulunan bu rakam kontrollü işlemde uygulanan orijinal fiyat olarak kabul edilir.

Maliyet artı yöntemi özellikle

- Bağımlı işletmeler arasında yarı mâmüllerin alım satımı
- Bağımlı işletmelerin birlikte faaliyette bulundukları ortak işletmeler veya uzun dönemli alım satım anlaşmalarının yapıldığı durumlar ile
- Hizmet anlaşması sonucu kontrollü işlemin yapılması halinde

¹⁵⁰ Nalan Ece, Transfer Fiyatlandırmada Oecd Yaklaşımı Açısından Geleneksel İşlem Yöntemi Ve Uygulama Örnekleri; mali çözüm, Temmuz - Ağustos 2016

¹⁵¹ Timur Çakmak; Transfer fiyatlaması uygulamasında emsallere uygun fiyatın belirlenmesi için kullanılan yöntemler ve bu yöntemlerin işleyişi, vergi dünyası, 2007, sayı: 306

kullanılacak en iyi metottur.¹⁵²

3.3.5.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı, ilişkili bir kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda bu fiyattan brüt satış karı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

Yöntemin uygulanması için ilişkili ve ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olması gerektiği, farklılıklar bulunması halinde bu farklılıkların ortadan kaldırılabilecek farklılıklar olması gerektiği belirtilmektedir. Bu yöntem özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinde ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmetin ilişkisiz şirkete sattığı durumlarda güvenilir sonuçlar verdiği görülmüştür.¹⁵³

Burada Ürüne değer artırıcı özellik verilmemekte, fiziksel olarak ürünün yapısı değişmemekte ve söz konusu ürün alındığı gibi satılmaktadır. Ama paketleme, etiketleme, küçük çaplı montajlar değer artırıcı özellik ya da fiziksel değişim olarak değerlendirilmeyecektir. Eğer başka bir ürünle birleştirilmesi durumunda ürünün ilk özelliğini yitirmesi halinde emsal bedel bulunamayacağı için bu yöntem kullanılamayacaktır.¹⁵⁴

3.3.5.2. İşlemsel Kâr Yöntemleri (Transactional Profit Methods)

İşlemsel kar yöntemleri Rehberin III bölümünde işlemsel net kar marjı metodu ve işlem kar bölüşüm metodu olarak açıklanmıştır.

3.3.5.2.1. Kâr Bölüşüm Yöntemleri

Kar bölüşüm yöntemi, bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin birleştirilmiş faaliyet karı ya da zararındaki dağıtımın emsallere uygun olup olmadığını değerlendirir.¹⁵⁵ Bu yöntemde ilişkili şirketlerin yaptığı işlemde ortaya çıkan paylaşılacak toplam kar tespit edilir. Daha sonra bu kar üstlendikleri işlevler ve

¹⁵² Namık kemal Uyanık, a. g. e. , s.116

¹⁵³ Funda Başaran Yavaşlar, a. g. e, s,174

¹⁵⁴ Funda Başaran Yavaşlar, a. g. e, s,175

¹⁵⁵ Tuncay Kapusuzoğlu, "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak ABD'de Yapılan Yasal Düzenlemeler (II)", Vergi Dünyası, S. 215, Temmuz 1999, s. 103.

yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili şirketler arasında paylaşılır. kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda;

- Bir ürünün temini, üretimi veya satımı ya da hizmet sunumu için yapılan harcamalar,
 - Bir ürünün geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi,
 - İşlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi,
 - Ölçülebilir nitelikteki diğer faktörler
- dikkate alınmalıdır.

3.3.5.2.2. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kar marjı yöntemi, doğrudan ve dolaylı maliyetlerin indirilmesinden sonra elde edilen faaliyet karını, satışlara, maliyetlere, varlıklara ve benzeri mali büyüklüklere oranlayarak elde edilen kar düzey göstergelerini esas almaktadır.¹⁵⁶ Bu yöntemin maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemleri arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kar marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kar marjının hesaplanmasıdır. Karşılaştırılabilirlik analizi diğer iki yöntemde olduğu gibi bu yöntemde de yapılacaktır.

3.3.5.3. Global Bölüşüm Formülü

Emsal bedel prensibine karşıt bir yaklaşımdır. Ülkeler arasında henüz uygulanmayan bu yöntem, ulusal vergi idareleri tarafından, doğru bir kâr düzeyi belirlenmesinin bir aracı olarak, emsal fiyat prensibine alternatif olarak önerilmektedir.

Global formüller dağıtım yöntemi, çok uluslu bir işletme grubunun toplam kârının konsolide edilerek önceden belirlenmiş ve mekanik bir formül ile farklı faaliyette bulunan bağlı işletmelere dağıtılmasını öngörmektedir. Bu yöntemin üç ana unsuru vardır: vergilendirilecek birimin belirlenmesi (yani çok uluslu bir işletme grubunun hangi şube ve yavru şirketlerinin global vergi yükümlülüğü bünyesinde değerlendirileceği), global

¹⁵⁶ Ömer Güzeldal, “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler”, Vergi Dünyası, Sayı:317, Ocak 2008, s.170

kârların doğru bir şekilde hesaplanması ve global kârın dağıtımı için kullanılacak ölçütün geliştirilmesi. Dağıtım anahtarı olarak maliyetler, aktifler, ücretler ve satış hasılatları dikkate alınabilir.¹⁵⁷

3.4. TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARIN ÖNLENMESİ VE ÇÖZÜMÜ İLE İLGİLİ İDARİ YAKLAŞIMLAR

Belirtilen konu OECD transfer fiyatlandırması rehberinin IV bölümünde “Transfer Fiyatlandırması İle İlgili Uyuşmazlıkların Önlenmesi Ve Çözümü İle İlgili İdari Yaklaşımlar” Başlık altında anlatılmaktadır. OECD rehberinin IV bölümü aşağıdaki gibidir.

¹⁵⁷ Özgür Biyan, “Tüm Yönleriyle Transfer Fiyatlandırması”
<http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx>; [ErişimTrh:06.02.2017]

Tablo 6 OECD Rehberinin IV Bölüm İçeriği

CHAPTER IV	TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ UYUŞMAZLIKLARIN ÖNLENMESİ VE ÇÖZÜMÜ İLE İLGİLİ İDARİ YAKLAŞIMLAR (ADMINISTRATIVE APPROACHES TO AVOIDING AND RESOLVING TRANSFER PRICING DISPUTES)
A.	Giriş (Introduction)
B.	Transfer Fiyatlandırmasına Uyumluluk Uygulamaları (Transfer Pricing Compliance Practices)
B.1	Vergi İnceleme Uygulamaları (Examination Practices)
B.2	İspat Yüğü (Burden Of Proof)
B.3	Cezalar (Penalties)
C.	Uygun Ayarlamalar Ve Karşılıklı Anlaşma Prosedürü - OECD Model Vergi Sözleşmesinin 9. Ve 25. Maddeleri (Corresponding Adjustments And The Mutual Agreement Procedure Articles 9 And 25 Of The OECD Model Tax Convention)
C.1	Karşılıklı Anlaşma Prosedürü (The Mutual Agreement Procedure)
C.2	İlgili Düzeltmeler: Madde 9'un 2. Fıkrası (Corresponding Adjustments: Paragraph 2 Of Article 9)
C.3	Prosedürlerle İlgili Endişeler (Concerns With The Procedures)
C.4	Endişeleri Gidermek İçin Öneriler (Recommendations To Address Concerns)
C.5	İkincil Ayarlamalar (Secondary Adjustments)
D.	Eşzamanlı vergi incelemeleri (Simultaneous tax examinations)
E.	Güvenli limanlar (Safe harbours)
F.	Peşin fiyatlandırma Anlaşmaları (Advance pricing arrangements)
G.	Tahkim (Arbitration)
CHAPTER V	DÖKÜMANTASYON (DOCUMENTATION)

Kaynak: OECD Transfer Pricing Guidelines,2010

3.4.1. Transfer Fiyatlandırmasına Uyumluluk Uygulamaları (Transfer Pricing Compliance Practices)

Transfer fiyatlandırmasına uyumluluk uygulamaları OECD rehberinin IV bölümünün B bendinde açıklanmış transfer fiyatlandırması ile ilgili uyumsuzlukların önlenmesi ve çözümüne ilişkin yaklaşımlar anlatılmıştır. Vergi idarelerinin uygunluk düzenlemelerinin tesisinde 3 tane unsur bulunmaktadır. Bunlar; incelemeler, ispat yükümlülüğü ve cezalardır.

3.4.1.1. İncelemeler

İnceleme uygulamaları, vergi idaresinin yapısı ve sistemi, coğrafi büyüklük, ülkenin nüfusu iç ve dış ticaretin düzeyi, kültürel ve tarihsel bazı etkenler sebebiyle ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir.¹⁵⁸

Transfer fiyatlandırması vakalarının genelde sektör ve finansal bilgilerin karşılaştırılabilirlik açısından yorumlanması hem vergi idareleri hem de mükellefler açısından zorlukların olması nedeniyle uluslararası firmalar ve vergi idareleri kendi bünyelerinde uzmanlaşmış denetim elemanları bulundurmaktadır.

Transfer fiyatlandırması vakalarının karmaşık olmasından ötürü transfer fiyatlandırması uygulamalarına ilişkin düzenleme yapılırken iki husus üzerinde dikkatli olunmalıdır.¹⁵⁹

- Vergi inceleme elemanlarının yaklaşımlarında esneklik sağlanması, vergi mükelleflerinden mevcut veriler ve şartlar dâhilinde gerçekçi olmayan bir hassasiyet beklenilmemesi
- Emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde mükelleflerin ticari değerlendirmelerinin de dikkate alınması, işlemde oluşan fiyatın piyasa gerçekleriyle bağlantısını kurulması Bu nedenle inceleme elemanları transfer fiyatlandırması analizine başlamadan önce mükellefin fiyatları tespit ederken kullandığı yöntemin bakış açısını kavramalıdır.

¹⁵⁸OECD Transfer Pricing Guidelines, s.133(4.6)

¹⁵⁹ Adnan Ertürk, Muhittin Esen “Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı”, Marmara Üniversitesi, Yayın evi 2013, s.262

3.4.1.2. İspat Yükümlülüğü

İspat yükümlülüğü kuralları, vergi incelemesinde olduğu gibi OECD üyesi ülkeler arasında da farklılıklar göstermektedir ama çoğu ülkede gerek mükellef le vergi idare arasındaki işlemlerde (tarhiyat, temyiz) gerekse dava aşamalarında ispat yükümlülüğünü idare üstlenmektedir. Bazı durumlarda eğer mükellef belge sunma taleplerini yerine getiremediğinde veya yanlış ve yanıltıcı bilgi içeren beyanlarda bulunulması durumlarda ispat yükümlülüğü mükellefe geçmektedir.¹⁶⁰

Örneğin ana şirketin olduğu ülkede ispat yükümlülüğü vergi idaresine aitken, ana şirkete bağlı olan diğer şirketin faaliyet gösterdiği ülkede ispat yükümlülüğü mükelleflere ait olabilir. Bu durumda ana şirket ispat yükümlülüğü kendisinde olmayacağı için transfer fiyatlandırması hususunda emsallere uygun hareket ettiğini ispata kalkmayacaktır. Bağlı şirket de bu durumda ana şirketle simultane hareket edecektir. İspat yükümlülüğünün mükellefe ait olduğu ülkenin vergi idaresi bu durumda diğer ülkenin vergi idaresi ile iletişime geçmelidir. Aksi durum şirketin çifte vergilendirmesine neden olabilecektir. Aslında önemli olan hem vergi idarelerinin hem de mükelleflerin iyi niyetli olmasıdır. Ne mükellefler ne de vergi idareleri söz konusu ispat yükümlülüğü farklarını istismar etmelidir. İspat yükümlülüğü hangi tarafta olursa olsun emsallere uygun hareket edildiğini açıklamak ve anlamak konusunda taraflar iyi niyetle hareket etmelidirler.¹⁶¹

3.4.1.3. Cezalar

Cezalar genel olarak gerekli bilgi ve belgelerin sağlanması gibi usullerin veya vergi yükümlülüğü gibi maddi kuralların ihlalini engellemeyi amaçlamaktadır.

Ülkelerin farklı uyguladıkları ceza tipleri bulunmaktadır. Cezalar idare veya kriminal cezalar olabilir ve hürriyeti bağlayıcı cezalar genellikle kaçakçılık gibi önemli vergisel suçlara uygulanır ve genellikle cezayı uygulayacak tarafa, vergi idaresine, ağır ispat külfeti yükler. OECD üyesi ülkeler arasında hürriyeti bağlayıcı cezalar mükellefin

¹⁶⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines, s.134 (4.11)

¹⁶¹ Özyolcu, a. g. e, s.266

gönüllü uyumunu artıracak en önemli amaçlar olarak uygulanmazlar. İdari cezalar daha fazla uygulanır ve parasal olarak ödenir.¹⁶²

Eksik beyan edilen vergiler üzerinden kesilen cezalar belli bir oranın üzerinden hesaplanmaktadır. Bu oran %10 ile %200 arasında değişkenlik göstermektedir. Örneğin yüksek oran mükellefin kasıtlı olarak vergi kaçırma girişiminde bulunması gibi durumlarda uygulanmaktadır.¹⁶³

3.4.2. Karşılıklı Anlaşma Prosedürü (The Mutual Agreement Procedure)

Karşılıklı anlaşma usulü, uluslararası vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan ekonomik ve hukuki çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla kullanılmaktadır ve genellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında başvuru yoluyla çözümlenmektedir.

OECD Model vergi sözleşmesinin 25 inci maddesinde karşılıklı anlaşma usulü aşağıdaki gibi anlatılmıştır.¹⁶⁴

1. Bir kişi, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen müracaat usullerine bağlı kalmaksızın, durumu mukimi olduğu Devletin yetkili makamına veya durumu 24'üncü maddenin 1'inci fıkrasına uygun düşerse, vatandaşı olduğu Akit Devletin yetkili makamına arz edebilir. Söz konusu müracaat, Anlaşma Hükümlerine aykırı düşen vergilemenin tebliğini takip eden üç yıl içinde yapılmalıdır.

2. Söz konusu yetkili makam, itirazı haklı bulmakla beraber kendisi tatminkâr bir çözüme ulaşamadığı takdirde, Anlaşmaya ters düşen bir vergilemeyi önlemek amacıyla, diğer Akit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya gayret sarf edecektir. Varılan anlaşma, Akit Devletlerin iç mevzuatlarındaki zaman sınırlamalarına bağlı kalmaksızın uygulanacaktır.

¹⁶² Uyanık, a. g. e, s.446

¹⁶³ OECD Transfer Pricing Guidelines, s.138(4.24)

¹⁶⁴ OECD, Model Tax Convention, 2014, s.22

3. Akit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü ve Tereddütü karşılıklı anlaşmayla çözmek için gayret göstereceklerdir. Yetkili makamlar aynı zamanda, Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabilirler.

4. Akit Devletlerin yetkili makamları, bundan önceki fıkralarda belirtilen hususlarda anlaşmaya varabilmek için birbirleriyle doğrudan doğruya haberleşebilirler. “Çok Uluslu işletmeler ve Vergi idareleri için Transfer Fiyatlandırması Anlaşmaya varabilmek için sözlü görüş alış-verisi gerekli görüldüğünde, bu görüşme, Akit Devletlerin yetkili makamlarının temsilcilerinden oluşan bir komisyon kanalıyla yürütülebilir.”

Mükellefler, “çifte vergilendirme” içeren birçok durumda “Karşılıklı Anlaşma Usulü” prosedüründen yararlanmayı isteyebilmektedirler. Tarihsel sürece bakıldığında, vergi anlaşmazlıklarının birçoğu transfer fiyatlandırması ile ilgili konulardan kaynaklanmaktadır. (Bu vergi anlaşmazlıklarında genellikle çok uluslu bir şirket, faaliyette bulunduğu ülkeler arasındaki grup içi işlemlerindeki gelirleri ile ilgili olarak ekonomik çifte vergilendirmeye maruz kalmaktadır.) Burada mükellef, “anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme” yaratılmış olduğu gerekçesiyle 25. madde hükmünden yararlanmak isteyebilmektedir. Bazı durumlarda ise maddelerin yorumlanması uygulanması konularında ülkelerin görüşleri farklı olabilmektedir veya anlaşmada belirtilmeyen öngörülme durumlar ortaya çıktığında taraflar anlaşmazlığa düşmektedirler. Bu tür durumlarda OECD model vergi anlaşmasının 25. Maddesine başvurabilmektedirler.¹⁶⁵

Ayrıca KAU diplomatik bir çözüm yolu olması, devletlerin egemenliklerini belirli ölçüde korumalarına imkân vermesi, yargılama yolları veya tahkime oranla çok az masrafa yol açması, bilgi paylaşımını teşvik etmesi gibi faydaları nedeniyle uluslararası

¹⁶⁵ Özge Günay, Uluslararası Vergi Anlaşmazlıklarının Çözümlemesinde "Karşılıklı Anlaşma Usulü" Ve OECD Bünyesinde Geliştirilen Yeni Yöntemler, 2007 Nisan

vergi uyuşmazlıklarında başvuru bir hukuki mekanizma olarak da yerini korumaktadır.¹⁶⁶

KAU sürecin başlaması bir kimsenin taraf devletlerden birinin anlaşmaya aykırı uygulama yaptığını diğer devlet yetkili makamlarına bildirmesi gerekir. Bu devlet yetkili makamlarının sorunu ciddi ve karşı tarafla müzakereye değer bulması durumunda süreç başlar. Bu süreç sonunda (en fazla 2 yıl) iki devlet mutabakata varırlarsa bunu mükellefe bildirirler. Eğer mükellef anlaşmayı uygun bulması halinde sorun çözülmüş olur.¹⁶⁷

3.4.2.1. İlgili Düzeltmeler

OECD model vergi anlaşmasının 9/1 bendinde, Bir Akit Devletin vergilendirme makamlarının, bağımlı teşebbüslerin vergi yükümlülüklerini hesaplamak amacıyla, teşebbüsler arasındaki özel ilişkiler sonucunda hesapların o Devlette elde edilen gerçek vergilendirilebilir kazançları yansıtmadığı durumlarda teşebbüslerin hesaplarını düzeltebileceklerini belirtmektedir.¹⁶⁸ Oecd model vergi anlaşmasının 9.maddesinin 2'inci fıkrası ise kazançları yukarı doğru revize edilen A Devletinin bir teşebbüsü, B Devletindeki bağımlı teşebbüsünün elinde zaten vergilendirilmiş olan kazanç miktarı üzerinden tekrar vergiye tabi olacaktır. 2'nci fıkra, bu durumlarda B Devletinin çifte vergilendirmeyi önlemek için uygun bir düzeltme yapabileceğini hükme bağlamıştır.¹⁶⁹

3.4.2.2. Prosedürlerle İlgili Endişeler Ve Endişeleri Gidermek İçin Öneriler

3.4.2.2.1.Yöntem Sorunları

Karşı düzeltmeler ve karşılıklı anlaşmaların transfer fiyatlandırmasına ilişkin anlaşmazlıkların önemli bir bölümüne çözüm önerebilmesine karşın, mükellefler bu konuya ilişkin ciddi birtakım kaygılarını dile getirmişlerdir. Örneğin, transfer

¹⁶⁶ Okan Netek, Mehmet Dağ, “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması”, Vergi Dünyası, Sayı:387,Kasım 2013

¹⁶⁷ Nurettin Bilici, “Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı”, Marmara Üniversitesi, Yayın evi 2013, s.252

¹⁶⁸ OECD, Model Tax Convention, 2014, s.165

¹⁶⁹ OECD, Model Tax Convention, 2014, s.166

fiyatlandırmasına ilişkin sorunların karmaşık yapısından dolayı mükellefler, çifte vergilendirmeye ilişkin usullerin yeterli güvence sağlamayacağından endişe etmektedirler. Bu endişeler, OECD Model Vergi Anlaşmasının 2008 güncellemesi ile büyük ölçüde giderilmektedir; 25 inci maddenin yenilenen 5 inci paragrafı ile mükelleflere yetkili makamların iki yıl içinde anlaşmaya varamadıkları çözümlenememiş sorunlar için tahkime başvurabilmelerine olanak sağlayan bir mekanizma getirilmektedir. 25 inci maddenin yorumunda da tahkime ek olarak arabuluculuk ve anlaşmazlıkların çözümü için üçüncü taraf uzmanlara başvurulması gibi ek çözüm mekanizmalarının kullanımına yönelik bir tartışma yer almaktadır.¹⁷⁰

KAU ile ilgili olarak dile getirilen belki de en önemli endişe, bu usulün karşı düzeltmeleri etkilemesi nedeniyle aşağıda belirtilen sıkıntılara yol açmasıdır.

- Dâhili mevzuattaki zamanaşımı süreleri, ilgili vergi anlaşması ile ortadan kaldırılmamış ise karşı düzeltmeleri olanaksız kılabilir.
- Karşılıklı anlaşma usullerinin tamamlanması çok fazla zaman alabilir.
- Mükellef katılımı sınırlı olabilir.
- Yayınlanan usuller, bunların nasıl kullanılacağına ilişkin mükelleflerin bilgilendirilmesi bakımından kolaylıkla ulaşılabilir olmayabilir.
- Eksik ödenen vergilerin tahsil sürecinin geçici olarak durdurulmasına ya da KAU'nün çözümlenmesinden önce faiz tahakkuk ettirilmesinin ertelenmesine ilişkin usuller bulunmayabilir.

3.4.2.2.2. Sorunların Çözümüne Yönelik Öneriler

OECD rehberinde Vergi idareleri ve mükellefler için karşılıklı ayarlamalar ve KAU ilişkin öneriler yapılmıştır. Rehber aynı zamanda vergi idarelerinin mevzuatları çerçevesinde KAU uygulanmasına ilişkin kuralları ve prosedürleri mükellefin anlayacağı şekilde geliştirmesi ve yayımlamasını önermektedir.

¹⁷⁰ Vergi Denetleme Kurumu, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi" Türkçe BasımVdk 2017

- **Zamanaşımı Süresine İlişkin Öneri**

Bir mükellefin vergi yükümlülüğünün sonuçlandırılması için zamanaşımı süreleri getirilmesi; hem mükellef, hem de vergi idaresi açısından kesinlik sağlanması için zorunludur. Transfer fiyatlandırması söz konusu olduğunda; bir ülkenin, ilgili bağlı şirketin vergi yükümlülüğünün sonuçlandırılması için belirlenen zamanaşımı sürelerinin dolması durumunda karşı düzeltme yapması yasal olarak mümkün olmayabilir. Bu nedenle, çifte vergilendirme riskinin en aza indirilebilmesi için bu tür zamanaşımı sürelerinin mevcudiyeti ve bunların ülkeden ülkeye değişkenlik gösteriyor olması gerçeği göz önünde bulundurulmalıdır.¹⁷¹

OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 inci maddesinin 2 nci paragrafı, KAU gereğince varılan bir anlaşmanın, imzalayan ülkelerin dâhili mevzuatlarındaki hiçbir zamanaşımı süreleri dikkate almaksızın uygulamaya konması şartını getirerek zamanaşımı sorununa çözüm aramaktadır. Böylelikle ikili anlaşmanın karşı düzeltmeleri içerdiği durumlarda, zamanaşımı süreleri bu düzeltmelerin yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Bununla birlikte; bazı ülkeler, bu yolla dâhili mevzuattaki zamanaşımı sürelerini ortadan kaldırmaya gönüllü olmayabilir ve bu konudaki çekincelerini açıkça belirtebilirler. Dolayısıyla, KAU söz konusu olduğunda; OECD ülkeleri, karşı düzeltmelerin yapılması için dâhili mevzuatlarına konulan zamanaşımı sürelerini mümkün olduğu kadar esnetmeye teşvik edilmektedirler.¹⁷²

- **Karşılıklı Anlaşma Prosedürünün Çözüm Süresi**

Karşılıklı anlaşma müzakereleri başladıktan sonra çözüm süreci uzayabilmektedir. Transfer fiyatlama işlemlerinin karmaşık olması, mükelleflerin istenilen bilgi ve belgeleri geç vermesi, dillerin, prosedürlerin, hukuk ve muhasebe sistemlerinin farklı olması gibi nedenler prosedürün uzamasına neden olabilir.

İşlemlerin gerçekleştirilmesi için gereken formalitelerin azaltılması, süreci hızlandırabilir. Bu bağlamda, bireysel iletişim veya telefon konferansları; bir ülke tarafından yapılan bir düzeltmenin, diğer ülkede zorluk yaratıp yaratmayacağına ilişkin fikir oluşturmalarını hızlandırabilir. Bu şekilde iletişime geçilmesi maliyetli olmakla

¹⁷¹ Namık Kemal Uyanık, a. g. e. ,s.457

¹⁷² Vergi Denetleme Kurumu, “OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi” Türkçe BasımVdk, 2017

birlikte, zaman alan resmi yazılı iletişim sürecinden uzun vadede daha uygun maliyetli olacaktır. OECD tarafından, ülkelerin karşılıklı anlaşma usullerinin etkinliğini geliştirmek üzere kullanabilecekleri, en iyi uygulama örneklerini içeren bir rehber olarak “Etkin Karşılıklı Anlaşma Usulleri” internetten erişime açılmıştır. Esasen radikal bir çözüm önerisi olarak; 25 inci maddenin 5 inci paragrafındakine benzer şekilde 2 yıllık bir süre sonunda tahkim müessesinin devreye sokulmasına yönelik bir hükmün getirilmesi, karşılıklı anlaşma sürecinin uzama riskini önemli ölçüde azaltacaktır.¹⁷³

- **Mükellef Katılımı**

OECD Model Vergi Anlaşmasının 25 inci maddesinin 1 inci paragrafı, mükellefe KAU’nü başlatma talebinde bulunma hakkı tanımaktadır. 25 inci maddeye ilişkin Yorumun 34 üncü paragrafı, bu taleplerin iyi bir gerekçe olmaksızın reddedilemeyeceğini kaydetmektedir. Ancak, her ne kadar mükellefin usulü başlatma hakkı bulunmakta ise de sürece dâhil olmaya yönelik belirli bir hakkı yoktur. Mükellefin sürece dâhil olma, en azından her iki yetkili makama durumunu açıklama ve müzakerelerin gidişatından haberdar edilme haklarının olması gerektiği tartışılmaktadır. Bu bağlamda; bir KAU’nün gerçekleştirilmesinin, aslında mükellefin kabulüne bağlı olduğuna dikkat edilmelidir.¹⁷⁴

- **Uygulanabilir Usullerin Yayınlanması**

Yetkili makamların, mükelleflerin süreci anlamaları amacıyla karşılıklı anlaşma usullerine ilişkin kendi dâhili kural ve usullerini önceden yayınlamaları, mükellef açısından faydalı bir uygulamadır. OECD üyesi ülkeler ve OECD üyesi olmayan çok sayıda ülke, OECD internet sayfasında yer alan ve düzenli olarak güncellenen Anlaşmazlıkların Çözümüne İlişkin Ülke Örnekleri sayfasında kendi dâhili kural ve süreçlerine referans yapılmasını kabul etmişlerdir. Bu tür kuralların geliştirilmesi ve yayınlanması, özellikle diğer vergi idareleri ile karşılıklı anlaşmanın gerekli veya uygun olduğu durumlarda bir artışla karşı karşıya kalınması durumunda vergi idareleri açısından da fayda sağlamaktadır. Böylelikle vergi idareleri her bir olayda yeni bir süreç geliştirmek

¹⁷³ OECD Transfer Pricing Guidelines,s.147 (C.4.2)

¹⁷⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines,s.148 (C.4.3)

veya çok sayıda soruya cevap vermek suretiyle zaman kaybetmek durumunda kalmayacaklardır.¹⁷⁵

- Ödenmemiş Vergiler Ve Birikmiş Faizlerin Toplanmasına İlişkin Sorunlar

Bir karşı düzeltme yoluyla çifte vergilendirme sorununun çözümü; ödenmemiş vergilerin toplanması ve eksik veya fazla ödemelere yönelik faiz hesaplanması gibi konular nedeniyle karmaşık bir süreç olabilir. Karşılaşılabilecek ilk problem, tahsilatın ertelenmesini sağlayacak iç mevzuatın eksikliği nedeniyle düzeltme işlemleri tamamlanmadan önce hesaplanan vergi açığının tahsil edilmesi olabilir. Bu durum, ÇUI grubunun sorun çözümleninceye kadar aynı vergiyi iki kez ödemesine neden olabilir. Bu sorun, sadece KAU bağlamında değil, dâhili mevzuat kapsamındaki ihtilaflar bağlamında da ortaya çıkabilir. KAU sürecinde tahsilatı erteleyecek bir düzenlemesi olmayan ülkeler, tahsilat riskine karşı kendilerini güvenceye alma hakları saklı kalmak kaydıyla ve iç mevzuatları elverdiği ölçüde bu tür düzenleme örneklerini uygulamaya koymaları konusunda teşvik edilmektedirler.¹⁷⁶

3.4.3. İstatistiksel Olarak Karşılıklı Anlaşma Prosedürü

OECD, 05 Aralık 2016 tarihinde 2015 yılı hesap dönemine ait karşılıklı anlaşma usulü istatistiklerine ilişkin raporunu yayınlamıştır. Söz konusu raporda, karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin 2006-2016 döneminde yapılan ve tamamlanan başvurular, geri çekilmiş olan başvurular ve başvurunun tamamlanması veya geri çekilmesi sürecinde harcanan ortalama zaman gibi istatistiki bilgilere yer verilmiştir. Aşağıdaki tabloda ise 2015 yılında karşılıklı anlaşma usulüne göre yapılan yeni başvurular ve 2015 yılı sonu itibarıyla devam eden karşılıklı anlaşma usulü başvuru süreçlerinin sayısını ülke bazında yer verilmiştir.¹⁷⁷

¹⁷⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines,s.149 (C.4.4)

¹⁷⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines,s.150 (C.4.5)

¹⁷⁷ <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-mutual-agreement-procedure-map-statistics-for-2015.htm>

Tablo 7 KAU Ülke Bazında Başvuru Sayıları

Ülke	2015 Yeni Başvuru Sayısı	2015 Devam Eden Başvuru Sayısı
Belçika	428	632
Almanya	363	1.147
ABD	289	998
Lüksemburg	212	137
Fransa	173	566
İsviçre	148	328
Kanada	130	272
Hollanda	128	259
İngiltere	115	229
İsveç	92	192
İtalya	80	319
Danimarka	52	148
Avusturya	43	185
Kore	42	139
Türkiye	2	5

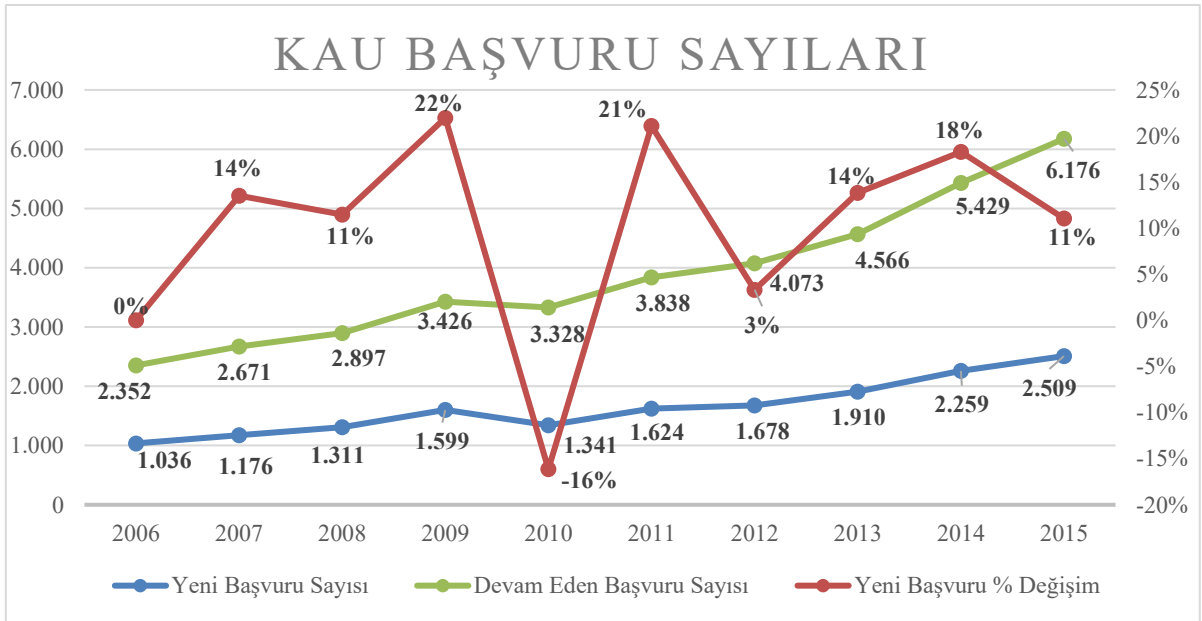
Söz konusu istatistikler ülke bazında incelendiğinde belçikanın, 2014 yılında 205 olan başvuru sayısının 2015 yılında 428'e çıktığı en yüksek yeni başvuru sayısına sahip olan OECD üyesi ülke olduğu görülmektedir. Türkiye'de ise 2015 yılsonu itibarıyla toplamda 5 başvuru bulunmakta olup 2015 yılında 2 yeni başvuru yapılmıştır.

Bu istatistiklere göre 2015 yılı sonu itibarıyla OECD ülkelerinde toplam 6.179 adet devam eden karşılıklı anlaşma usulü başvurusu bulunmaktadır. Bu sayı 2014 yılında 5.429 olarak gerçekleşmiş olup toplam devam eden karşılıklı anlaşma usulü başvurularının 2015 yılında 2014 yılına kıyasla % 14 oranında arttığı görülmektedir.

Tablo 8 OECD Ülkelerinde KAU Başvuru Sayılarının Analizi

Yıllar	Yeni Başvuru Sayısı	Yeni Başvuru % Değişim	Devam Eden Başvuru Sayısı	% Değişim
2006	1.036	0%	2.352	0%
2007	1.176	14%	2.671	14%
2008	1.311	11%	2.897	8%
2009	1.599	22%	3.426	18%
2010	1.341	-16%	3.328	-3%
2011	1.624	21%	3.838	15%
2012	1.678	3%	4.073	6%
2013	1.910	14%	4.566	12%
2014	2.259	18%	5.429	19%
2015	2.509	11%	6.176	14%

Diğer yandan yıllar itibariyle karşılıklı anlaşma usulüne başvuruları incelediğimizde 2010 yılından itibaren her yıl başvurularda artış olduğu gözlemlenmektedir. Grafikte başvuru sayılarının bir önceki yıla göre %'lerini de görebilmekteyiz.



Şekil 9 Karşılıklı Anlaşma Usulu Başvuru Sayıları

Karşılıklı anlaşma usulünün işleyişine yönelik önemli bir gösterge olan başvuruların sonuçlanmasına ilişkin süreç OECD ülkelerinde 2013 yılında ortalama 23,57 ayda tamamlanırken, 2014 yılında ortalama 23,79 ayda tamamlanmıştır. Ayrıca 2015 yılındaki G7 zirvesinde karşılıklı anlaşma sürecinin belirli bir sürede tamamlanmasına yönelik olarak bağlayıcı tahkim mekanizmasına mevzuatlarında yer vereceklerine yönelik yükümlülüklerini beyan eden ülkeler; Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Avusturya, Belçika, Birleşik Krallık, Fransa, Hollanda, İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya, Japonya, Kanada, Lüksemburg, Norveç, Polonya, Slovenya ve Yeni Zelanda'dır. Bu ülkelerin, OECD'nin istatistik raporlarında yer aldığı üzere karşılıklı anlaşma başvurularının % 90'ının gerçekleştirildiği ülkeler olması sebebi ile bu gelişme uluslararası vergilendirmeye ilişkin ihtilafların çözümünde geleceğe doğru atılan büyük bir adım olarak yorumlanmaktadır.¹⁷⁸

3.4.4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (Advance Pricing Agreements)

Transfer fiyatlandırması, vergi uyumsuzlukları ve çifte vergilendirme risklerinin çözümünde bir araç olan peşin fiyatlandırma anlaşması, kazan-kazan prensibi ile mükellef ile İdare arasında karşılıklı çıkarların dengelenmesini sağlamaktadır.

Türkiye'de olduğu gibi dünyanın birçok ülkesinde uygulama alanı olan PFA programının amacı ilkeli, pratik ve işbirliği içinde görüşmeler sağlamak, transfer fiyatlandırması ilgili sorunların hızlı ve geleceğe dönük şekilde çözüme ulaştırmak, idare ve mükelleflerin kaynaklarını daha etkin şekilde kullanmak ve mükellefin öngörülebilir tedbirler almasına yardımcı olmaktır.¹⁷⁹

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarıyla (APA) ilgili bilgiler birinci bölümde verildiği için tekrar aynı bilgilere yer verilmeyip sadece bazı istatistiklere yer verilecektir.

¹⁷⁸ Duygu Arsoy Alptekin; "Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Önerisi: Karşılıklı Anlaşma Usulü", Kuzey YMM Ve Bağımsız Denetim A.Ş

¹⁷⁹ Ayben Ünel; Peşin Fiyatlandırma Anlaşması: Avantajı Kullanmak; www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2011/10/Ayben-Ünel-Peşin-Fiyatlandırma-Anlaşması.pdf; [Erişim Tarihi:07.03.2017]

IRS (Internal Revenue Service) ¹⁸⁰APA verilerini derleyip istatistiksel olarak raporlayan APMA¹⁸¹ programının verileri aşağıdaki gibidir.

Tablo 9 IRS Raporuna Göre APA Başvuru Sayıları

APMA Program Statistical Data				
APA BAŞVURULARI				
YIL	Tek Taraflı Apa	İkili Apa	Çok Taraflı Apa	Toplam
1991-1999				401
2000-2015	542	1194	10	1.746
2016	14	84	0	98
Toplam 1991-2016	556	1278	10	2.245

Kaynak: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/2016_apma_statutory_report.pdf

IRS'in 27 mart 2017 yayınladığı peşin fiyatlandırma raporuna göre 1991-1999 arası APA başvuru sayısı 401 iken 2000-2015 sonu itibariyle 1746 adete ulaşmıştır. Vergi mükellefleri, daha çok ikili veya çok taraflı anlaşmalardan faydalanmaktadır. Çünkü IRS karmaşık işlemlerle ilgili gelirin, yabancı vergi makamları tarafından çifte vergilendirmeye tabi tutulmadığından emin olmaları için Vergi mükelleflerini yetkili otorite hükümlerinin bulunduğu ikili veya çok taraflı APA'lara teşvik etmektedir.¹⁸²It is

¹⁸⁰ Internal Revenue Service, Amerika Birleşik Devletleri'nde gelir idaresi alanında faaliyet gösteren devlet dairesidir. IRS, Hazine Departmanı'nın bir bürosudur ve dünyanın en verimli vergi yöneticilerinden biridir.1998 de IRS Yapılandırma ve Reform Yasası, yaklaşık yarım yüzyılda IRS'nin kapsamlı yeniden yapılandırılması ve modernleştirilmesine yol açtı. 2015 mali yılında, IRS yaklaşık 3.3 trilyon dolar gelir tahsil etti ve yaklaşık 240 milyon vergi iadesi işledi. IRS, 2015 Yılında toplanan her 100 ABD doları için sadece 35 sent harcadı.(Kaynak: <https://www.irs.gov/uac/the-agency-its-mission-and-statutory-authority>; [Erişim tarihi:06.06.2017])

¹⁸¹ 2012 yılının Şubat ayında, eski APA Programı Baş Danışman Ofisi'nden, IRS'nin Büyük İşletme ve Uluslararası Bölümündeki Transfer Fiyatlandırma Operasyonları Bürosu'na taşındı ve transfer fiyatlandırma vakalarından sorumlu ABD Yetkili Makam personeli ile birleşti ve böylece, APMA Programı oluşturuldu. 30 Aralık 2016 itibariyle, APMA Programı, 62 ekip lideri, 20 ekonomist ve 10 grup halinde örgütlenmiş 10 üst düzey yöneticiden (7 takım lideri grup ve 3 ekonomist gruptan) oluşuyordu. Her bir takım lideri grubu, ekonomist gruplardan birinin aynı zamanda bir ülkenin sorumluluğunu üstlenmesiyle belirli ülkeleri ilgilendiren davalar için sorumludur. Bazı antlaşma ortaklarıyla olan davaların hacmi nedeniyle, bazı ülkeler birden fazla grubun sorumluluğundadır. APMA Programının ana ofisi Washington, DC'de bulunuyor ve aynı zamanda San Francisco ve Los Angeles bölgesinde önemli bir yere sahiptir.(kaynak: https://www.irs.gov/irb/2017-15_IRB/ar07.html; [Erişim tarihi:06.05.2017])

¹⁸² https://en.wikipedia.org/wiki/Advance_pricing_agreement; [Erişim tarihi:06.09.2017]

IRS policy to "encourage" taxpayers to seek bilateral or multilateral APAs where competent-authority provisions exist. Dolayısıyla 2000 yılından sonra ikili apa larda ciddi bir artış olduğunu görmekteyiz.

Tablo 10 Ükelere göre ikili APA’lar

Bilateral APAs Filed by Country 2016 (Ükelere göre ikili Apa’lar)	
India	34%
Japan	31%
All Other Countries	12%
canada	8%
Germany	7%
Italy	4%
UK	4%

Kaynak: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/2016_apma_statutory_report.pdf

Ükelere göre kayıtlı ikili APA’lara bakıldığında ise ABD’nin hindistan ile %34 oranında ikili APA’ya başvurduğu görülmektedir. Bu da hindistan ile abd nin ekonomik faaliyetlerini artırdığını, çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde bağlarının güçlendirildiğini ve vergide öngörülebilirliği sağlamada önemli bir adımın atıldığını göstermektedir.

3.4.5. Uluslararası Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirme, küreselleşen dünyada giderek önemi artan ve çözüm süreci karmaşılaşan bir vergi sorunudur. Çifte vergileme, bir gelir veya servet unsuru ya da muamele üzerinden birden fazla kez vergi alınması suretiyle vergi sisteminin kurgusunda öngörülenden fazla vergi yükü oluşması durumunu ifade eder. Uluslararası çifte vergileme ise iki veya daha fazla devletin aynı vergi yükümlüsünü, aynı vergi konusu ile bağlantılı olarak ve aynı vergilendirme dönemi için benzer vergilerle vergilendirmesidir.¹⁸³ OECD transfer fiyatlandırması rehberinde ise şöyle ifade edilmiştir.

¹⁸³ Billur Yaltı Soydan, “Uluslar Arası Vergi Anlaşmaları” Beta Yayın 1995,S:4

Çifte vergilendirme, kazancın farklı mükelleflerin elinde bulunduğu (ilişkili kuruluşlarda ekonomik çifte vergilendirme) ya da aynı tüzel kişiliğin elinde bulundurulduğu durumda (sabit iş yerlerinde hukuki çifte vergilendirme), aynı kazancın birden fazla vergi idaresi tarafından vergi matrahına dâhil edilmesi anlamına gelmektedir. Uluslararası ticaret ve yatırım akışları üzerinde potansiyel bir engel oluşturması nedeniyle, arzu edilmeyen bir durum olup mümkün olduğu her durumda önlenmesi gerekmektedir.¹⁸⁴ İki tür çifte vergilendirme vardır.

- Kanuni Çifte Vergileme
- Ekonomik çifte vergileme

Ekonomik çifte vergileme, iki ayrı ülkede ulunan iki şirketin aynı gelir üzerinden ayrı ayrı vergilendirilmesidir. Bu tip çifte vergileme emsal fiyatlandırmasının yapılmadığı durumlarda ortaya çıkar.

Kanuni çifte vergileme ise bir şirketin aynı gelir üzerinden iki ayrı ülkede vergiye tabi tutulmasıdır. Bu durumda da ülkelerden hiçbiri diğer ülke tarafından yapılan vergileme için herhangi bir kolaylık sağlamamaktadır.¹⁸⁵

Kanuni boyuttaki çifte vergilendirme sorunu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözülebilmekte iken ekonomik boyuttaki çifte vergilendirme sorunu sadece çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözümlenememektedir.

- **Vergilendirmeme sorunu**

Çifte vergileme sorunu yanında bazı durumlarda hiç vergilendirmeme, gelirin her iki ülkede de vergilendirilmemesi sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu sorun İki türde ortaya çıkmaktadır.

Birinci durum; kaynak ülkede elde edilen gelir yasalar gereği vergiye tabi tutulmaz ve gelirin transfer edildiği ülkede veya kaynak ülkede elde edilen gelire istisna tanıyabilir. Böylece gelir her iki ülkede de vergilendirilmez.

¹⁸⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines,s.131

¹⁸⁵ Namık Kemal Uyanık, a. g. e. ,S:57

İkinci durumda ise kaynak ülkede hiçbir istisna olmamasına rağmen transfer fiyatlandırması yoluyla gelir, fiyatlar yüksek tutularak başka bir ülkeye transfer edilir. Kaynak ülkede hiç kar ortaya çıkmaz ve dolayısıyla bağımlı şirket kaynak ülkede hiç vergi ödenmez.¹⁸⁶

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları OECD model ve birleşmiş milletler modeli olmak üzere iki türdür. OECD modeli yaygın olarak gelişmiş ülkeler arasında kullanılmakta iken, BM modeli gelişmekte olan ülkeler arasında kullanılmaktadır. OECD model vergi anlaşmaları, tip anlaşma olarak düzenlenmekte ve hemen hemen aynı metne sahip olmaktadır. Ancak her ülke ihtiyacına göre ekleme ve çıkarmalarda bulunarak tip anlaşmalar üzerinde değişiklikler yapılabilmektedir. Bu sebeple tüm ÇVÖA'lar çok küçük farklılıkları içermekle beraber hemen hemen aynı sistematığe sahip olmaktadır¹⁸⁷

Çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda çeşitli çalışmalar yapan OECD “Gelir ve Servet Üzerinde Çifte Vergileme Anlaşma Taslağı” konulu Raporunda çifte vergilendirmeyi şu şekilde tanımlamıştır; “Milletlerarası çifte vergileme olayı, genellikle, iki (veya daha fazla) devletin aynı mükellefi aynı konuda ve belirli dönemler içinde benzer vergilerle teklif etmesi şeklinde tarif edilebilir”¹⁸⁸ Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları OECD model ve UN modeli¹⁸⁹ olmak üzere iki türdür. Ülkemizin de esas aldığı OECD model anlaşmayı gelişmiş ülkeler kullanmakta iken, UN (Birleşmiş Milletler) modeli gelişmekte olan ülkeler arasında kullanılmaktadır. OECD model vergi anlaşmaları, tip anlaşma olarak düzenlenmekte ve hemen hemen aynı metne sahip olmaktadır. Ancak her ülke ihtiyacına göre ekleme ve çıkarmalarda bulunarak tip anlaşmalar üzerinde değişiklikler yapılabilmektedir. Bu sebeple tüm ÇVÖA'lar çok küçük farklılıkları içermekle beraber hemen hemen aynı sistematığe sahip olmaktadır¹⁹⁰

¹⁸⁶ Namık Kemal Uyanık, a. g. e. ,S:58

¹⁸⁷ Ufuk Olcay Tokay, “Çok Uluslu Şirketler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulaması” Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010

¹⁸⁸ Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi” Vizyoner Dergisi, 2011, sayı.5. s.88-106

¹⁸⁹ United Nations Economic and Social Council, [Birleşmiş Milletler](#)'in ana organlarından biridir. 14 BM ajansı, işlevsel komisyon ve beş bölgesel komisyonun, ekonomik, sosyal ve ilgili çalışmaların koordinesinden sorumlu konseydir. 54 üyesi bulunmaktadır. 1998 yılından bu yana, aynı zamanda [Dünya Bankası](#) ve [Uluslararası Para Fonu](#) (IMF) kilit komiteleri, maliye bakanları ile bir toplantı yapar.

¹⁹⁰ Ufuk Olcay Tokay, “Çok Uluslu Şirketler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulaması” Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010

Ülkemizde de OECD model Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla gelirin ikamet veya kaynak ülkelerden birinde vergilendirilmesi veya iki ülke arasında bölüştürülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki ülkede birden vergilendirilmesi engellenmektedir. Ülkemizin diğer ülkelerle imzalamış olduğu çifte vergilendirme anlaşma sayısı 82'dir.

OECD model anlaşma, hukuki anlamda çifte vergilendirmenin önlenmesi ile ilgili çeşitli metotlar göstermektedir¹⁹¹;

- Yarışan tam mükellefiyet durumunda yani bir kişinin her iki devlet tarafından ülke içi ve dışı gelir ve servetinin vergilendirilmek istenmesi halinde ortaya çıkan çifte vergilendirme durumunda sorunun çözümü OECD model anlaşmasının 4. maddesinde yer alan ikametgah kurumu ile sağlanmaktadır. Söz konusu madde, bir kişinin her iki akit devlette mukim olması durumunda, bu kişilerin hangi akit devlette mukim sayılacağına yönelik düzenlemeler içermektedir.
- Bir kişinin ikametgahının bulunduğu ülke dışında bir ülkede gelir elde etmesi veya servetinin bulunması durumunda, her iki devlet de bu gelir ve serveti vergilendirmekte ise çifte vergilendirme durumu ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunu, ikamet veya kaynak ilkesini uygulayan devletlerden birisinin vergilendirme hakkından vazgeçmesi ile çözümlenebilmektedir. Egemenlik yetkisinden hangi devletin taviz vereceği karşılıklı anlaşmayla belirlenmektedir. Sorun, gelir veya kazanç üzerinden alınacak verginin ikamet edilen devlet ile kaynak devlet arasında bölüşülmesi ile çözülebilmektedir. OECD model anlaşmasının 23/A ve 23/B maddelerinde düzenlenen istisna veya mahsup yöntemi sorunu önlemek için kullanılmaktadır. Nitekim OECD modelini baz alarak yapılan çoğu anlaşmada ikamet edilen devletin çifte vergilendirmeden kaçınma için her iki metodu da uyguladığı görülmektedir.
- Her iki devlette yarışan dar mükellefiyet durumunda yani bir ülkede sabit işyeri bulunan kişinin, diğer bir ülkede gelir elde etmesi veya servetinin bulunması

¹⁹¹ Ferhan Berkay,Ramazan Armağan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”Vizyoner Dergisi, 2011,sayı.5. s.93-94

durumunda her iki devletin de aynı gelir ve serveti vergilemesi çifte vergilendirmeyi doğurmaktadır. OECD model anlaşmasında bu durum çözüme kavuşturulmamıştır.

3.4.6. Tahkim

2008 yılında OECD Model Vergi Anlaşmasına girmiştir. Ancak bazı ÇVÖA lar da zorunlu tahkim bulunmaktaydı. Zorunlu tahkim KAU nün bir parçasıdır ve onun devamı niteliğinde olup KAU nün alternatifi değildir. Nitekim OECD model vergi anlaşmasında (md.25/5)alternatif veya tamamlayıcı değil, KAU nün bir uzantısı olarak kabul edilmiştir.

Rehberde tahkim şöyle anlatılmıştır. Yetkili makamların iki yıl içinde bir anlaşmaya varamadıkları durumlarda, çözülmemiş konuları davayı açan kişi tahkim süreci ile çözmektedir.

Karşılıklı anlaşma Prosedürünün bu şekilde uzatılması, yetkili makamların bir davanın çözümünü engelleyen bir veya daha fazla konuda bir anlaşmaya varamadıklarında, söz konusu sorunları hakemlik görevlilerine sunarak mümkün olabilecektir. 25 inci maddenin 5 inci fıkrası uyarınca yapılan tahkim, karşılıklı mutabakat Prosedürünün ayrılmaz bir parçasıdır ve Devletlerarasında vergi anlaşması uyuşmazlıklarının çözümüne alternatif bir yol teşkil etmez.¹⁹² Bu bağlamda bakıldığında uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde tahkim büyük önem kazanmaya başlamıştır. Tahkim yoluna iki durumda gidilmektedir.

- Uyuşmazlık 2 yıl içinde KAU yoluyla giderilemediği durumlar → Zorunlu tahkim
- Tarafların istemesi halinde gidilmesi durumunda → İsteğe bağlı tahkim

Tahkime gidilmesi için ilgili vergi otoritelerinin ön onayının alınma zorunluluğu bulunmamaktadır. Başvuruda bulunan mükellefin talep etmesi yeterlidir. Zorunlu tahkime gidilmesi için tahkime gitmeye ilişkin koşulların sağlanması yeterlidir. KAU kapsamında iki vergi idaresi arasında yürütülen müzakereler 2 yılın sonunda anlaşma ile sonuçlanmamış ise KAU başvurusunda bulunan tarafın talebi ile zorunlu tahkime gidilebilir. Zorunlu tahkim süreci 18 ay ile sınırlıdır ve bu sürecin sonucunda taraflar konuyla ilgili bir karara varırlar.

¹⁹² OECD Transfer Pricing Guidelines 2010

Tahkimin niçin uygulanması gerektiği ile ilgili görüşler vergi mükellefi ve vergi idareleri olmak üzere iki şekilde değerlendirilmektedir. Birçok devlet problemlerin KAU den kaynaklandığını ve vergi anlaşmazlıkların çözümü için başka hukuki yollara başvurulması gerektiğinin farkına varmıştır. Bu durum Avrupa birliği tahkim sözleşmesinin doğmasına neden olmuştur.¹⁹³

Bağlı İşletmelerin Kârlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Birliği Tahkim Sözleşmesi Avrupa Komisyonu'nun 1976 yılındaki direktif önerisine dayanmakta olup Komisyon, farklı üye ülkelerde bulunun bağlı şirketler arası kâr transferlerindeki çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırılmasını amaçlamıştır. Avrupa Konseyi'ndeki uzun görüşmeler sonucunda Komisyon'un direktif önerisi uluslararası bir anlaşmaya dönüşmüş ve 23 Temmuz 1990 tarihinde Brüksel'de 12 üye devlet tarafından imzalanıp 1 Ocak 1995'de yürürlüğe girmiştir.¹⁹⁴

2008 yılında ise OECD model vergi anlaşmasına dahil edilen tahkim,matrah aşındırılması ve kar aktarımı (BEPS) projesinin 14. Eylem planı ile uluslararası vergi uyuşmazlıklarında tahkim yolunun yaygınlaştırılması ve daha etkin hale getirilmesi hedeflenmiştir.

3.5. DÖKÜMANTASYON

Rehberin V bölümü, vergi idarelerinin mükelleflerden rutin olarak ve transfer fiyatlandırması ile ilgili incelemelerinde mükelleflerden isteyecekleri belge, bilgi ve Dökümanlara ilişkindir. Transfer fiyatlandırmasında Dökümantasyon yükümlülükleri OECD rehberinde mükellefin sorumluluğu ve idarenin sorumluluğu olarak iki şekilde açıklanmış ve ispat yükü üzerinde durmuştur. İspat yükü birçok ülkede vergi idaresi üzerindedir. Ama bu yükümlülük vergi idaresinde olsa bile mükelleften her zaman transfer fiyatlandırması ile ilgili belge isteyebilir. Dolayısıyla mükellefin her zaman bilgi ve belge

¹⁹³ Okan Netek, Mehmet Dağ, “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması”, Vergi Dünyası, Sayı:387,Kasım 2013

¹⁹⁴ Emrah Ferhatoglu, “ Uluslar Arası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması”,Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2008, Cilt: 57 Sayı:4, S.207-209

verme yükümlülüğü bulunmaktadır.¹⁹⁵ Rehberde Dokümantasyon kuralları ve usulleri hakkında aşağıdaki bilgilere yer verilmiştir.¹⁹⁶

Vergi Mükellefi, transfer fiyatlandırmasının vergi amaçları için uygun olup olmadığı hususunu değerlendirmelidir ve emsallere uygunluk ilkesine göre hareket etmelidir. Gerekli belgelerin, inceleme sırasında vergi idaresi tarafından talep edildiğinde zamanında sunulması durumunda, belge saklama süreci mükellefin takdirine bağlı olmalıdır. Örneğin, vergi mükellefi, ilgili dokümanları, işlenmemiş orijinaller halinde ya da iyi derlenmiş bir kitapta ve tercih ettiği dilde belgelerin vergi idaresine verilmesi gerekmeden önce saklamayı seçebilir.

Bununla birlikte, vergi mükellefi, vergi idaresine sunulan belgelerin tercüme edilmesine ilişkin makul taleplere uymalıdır. Vergi idareleri mükelleften sağlayacakları belgelerin maliyetinin mükellefin mali gücüne orantısız bir şekilde yük getirip getirmediği konusuna özen göstermelidir.

Vergi idaresi, Mükellefin sahip olmadığı yasalara göre ulaşamayacağı, kontrol edemediği veya vergi mükellefinin rakibi için gizli olduğu ve mükellefçe kullanılmayan belgeleri istememelidir.

Vergi idareleri mükelleflerin belgelerin saklanması konusunda mevzuatta belirtilen makûl saklama süresinden daha uzun muhafaza etmek zorunda bırakmamalıdır.

Vergi idareleri beyanname hazırlama aşamasında talep edilen bilgi miktarını sınırlamalıdır. Çünkü transfer fiyatlaması incelemesi için herhangi bir işlem belirlenmemiştir. İlişkili kuruluşlar arasındaki bütün sınır ötesi işlemlerde ve bu tür işlemlerde bulunan işletmeler için detaylı dokümantasyonun gerekliliği oldukça zahmetlidir. Bu nedenle, mükelleflerden vergi beyannameleri ile birlikte bütün transfer fiyatı belirlemelerinin doğruluğunu gösteren belgeler vermelerini beklemek uygun olmayacaktır. Bunun sonucunda uluslararası ticaret ve yabancı yatırım sektöre uğrayabilir.

¹⁹⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines 2010,V

¹⁹⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines 2010,V

İdare mükelleften kontrollü işlemlere ilişkin bilgi isteyebilir ve bu bilgi, işlemlerin niteliğini ve şartlarını, işlemlere katılan ekonomik koşulları ve mülkiyeti, söz konusu kontrol edilen işlemin konusu olan ürünün veya hizmetin arasındaki akışı içerebilir. Ayrıca kontrol edilen işlemlere benzer işlemlere sahip bilinen benzer şirketlerin bir listesini de içerebilir.¹⁹⁷

OECD Rehberinde mükelleflerden istenecek asgari belgeler aşağıdaki gibidir. Yani Rehberin zorunlu kıldığı mükellefin idareye sunacağı belgelerdir.¹⁹⁸

- İşin ana hatları – faaliyet bilgileri
- Şirketin tapısı
- Uluslararası şirketin sahiplik bağları
- Son birkaç yıldaki satış ve işletme sonuçları miktarı
- Mükellefin ana ve yavru şirketleriyle ilgili işlem miktarları,
- İlişkili kişilerle yaptıkları işlem miktarı
- Seçilen transfer fiyatlandırması yöntemi ve bu yöntemin seçilme nedeni
- Seçilen transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanma esasları

Rehberin V bölümü olan dökümantasyon 2012 yılında süreci başlatan BEPS projesi ile büyük ölçüde değişmiştir. Konu Detaylı olarak BEPS projesi bölümünde anlatılmıştır.

3.6. BEPS PROJESİ KAPSAMINDA EYLEM PLANI

Geçtiğimiz yüz yılda dünyaya yön veren küreselleşmenin ekonomik yaşamdaki en önemli sonuçlarından biri çok uluslu işletmelerin etkinliğinin artması ve yatırımın ülkeler arasında dolaşımının kolaylaşması olmuştur. Küresel ekonomik sistem içerisinde en önemli aktörler haline gelen çok uluslu işletmeler bünyelerinde bulunan şirketleri ile üretim, distribütörlük, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge), finansman, vb. gibi birçok farklı işlevi uluslararası ölçekte yerine getirmeye başlamıştır. Ticari hayattaki bu uluslararası dönüşüm işletmelerin aynı dili konuşmasını sağlamış olsa da, küreselleşmenin vergisel boyutu çok daha sınırlı kalmıştır. Ülkelerin yerel düzenlemelerindeki farklılıklar ve vergi uygulamalarında birliğin olmaması, hem vergi otoritelerinin uluslararası şirketler

¹⁹⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines 2010,V

¹⁹⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines 2010,V

üzerindeki denetim mekanizmasının azalmasına hem de uluslararası şirketlerin Operasyonlarında sürekli yerel vergi uygulamalarındaki farklılıklara maruz kalmasına neden olabilmektedir. Ülkelerin vergi, şirketlerin de verimlilik kaybının en aza indirilmesi ve ortak bir “vergi dili” oluşturulması için 2013 yılı itibarıyla G-20¹⁹⁹ ve OECD üyesi ülkeler BEPS Eylem Planları üzerinde çalışmaya başlamışlardır.²⁰⁰

OECD tarafından yapılan araştırmalara göre BEPS’in yarattığı vergi kaybının 2013 yılına kadar yıllık 100 ile 240 milyar dolar civarında bir büyüklüğe, oransal olarak ise dünyadaki toplam kurumlar vergisi gelirlerinin yaklaşık %4’ü ile %10’una ulaştığı tahmin edilmektedir²⁰¹. Bu araştırma BEPS ile mücadelenin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

BEPS eylem planının gelişim süreci aşağıdaki gibidir.

- 2012 Los Cabos G20 Zirvesinde BEPS’e ilişkin OECD den çalışma talep edilmiştir.
- 2012 G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanları Toplantısı:
OECD tarafından BEPS konusunda bir rapor sunulması istendi.
- 2013 Şubat OECD BEPS Teknik Raporu yayımladı.
- 2013 Temmuz OECD BEPS Eylem Planı G20 maliye bakanları toplantısında sunuldu. (15 Eylem)
- 2013 Rusya’nın Sen Petersburg şehrinde G20 Liderler Zirvesinde Eylem planı kabul edildi.
- 5 Ekim 2015 OECD Transfer fiyatlandırması rehberinde bir takip değişiklikleri öngören final raporlarını yayımlandı.

¹⁹⁹ İngilizce Group of 20 (20 Grubu) kavramının kısaltması olan G20 adıyla bilinir. G20 ülkelerini Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Arjantin, Avustralya, Brezilya, Çin, Endonezya, Fransa, Güney Afrika, Güney Kore, Hindistan, İngiltere, İtalya, Japonya, Kanada, Meksika, Rusya, Suudi Arabistan, Türkiye ve Avrupa Birliği Komisyonu oluşturuyor.

²⁰⁰ Begüm Kömürcü, “BEPS 13. Eylem Planı Kapsamında Dokümantasyon Yükümlülüklerine Genel Bir Bakış” Vergide Gündem, Eylül 2016,s.4

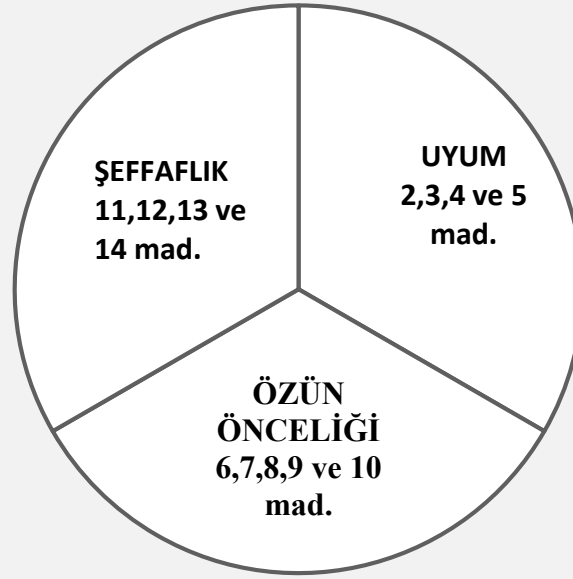
²⁰¹ Başak Diclehan “Matrah Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı Ve Türkiye Uygulamaları” KPMG, <https://Home.Kpmg.Com/Tr/Tr/Home/İnsights/2016/06/Sorumlu-Vergicilik.Html>, erişim tarihi:15.04.2017

- 15-16 Kasım 2015 tarihlerinde Antalya da Türkiye başkanlığında yapılan G-20 zirvesi sonuç bildirgesinde, “küresel olarak daha adil ve modern bir uluslararası vergi sistemine ulaşmak amacıyla, G-20/OECD Matrah Aşındırma ve Karın Aktarımı (BEPS) projesi kapsamında geliştirilen tedbirler paketi” onaylanmıştır.
- 23 Mayıs 2016 tarihinde OECD Konseyi tarafından BEPS Aksiyon Planları 8-10 ve 13 Ekim 2015 itibarıyla yayınlanan raporlarda yer alan uygulamaların OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi’ne dahil edilmesi konusunda resmi bir adım atıldı.

OECD BEPS’i şu şekilde tanımlamıştır. “Vergi matrahı aşındırması yoluyla kâr aktarımı, kanunlardaki boşluklar ve uyumsuzlukların kullanılarak kazancın ekonomik faaliyeti ya çok az olan ya da olmayan ancak düşük vergili ya da vergisiz yerlere sanal bir şekilde kaydırılması sonucunda, ödenecek toplam kurum vergisinin azaltması ya da yok edilmesine yönelik olarak geliştirilen vergi planlama stratejisidir.” Söz konusu Eylem Planı, matrahın aşındırılması ve karın aktarılması konusunda atılması gereken adımları belirlemekte, bu adımların uygulanması için belirli tarihler ortaya koymakta ve bahsi geçen adımların uygulamasında gerekli olan kaynakları ve yöntemleri sıralamaktadır. OECD Beps eylem planı 3 ana prensipten oluşmaktadır. Bunlar; uyum, özüm önceliği ve şeffaflıktır. Bu doğrultuda 15 maddeden oluşan Beps eylem planı özetle aşağıdaki gibidir.²⁰²

²⁰²Sencer Turunç, “Matrah Aşındırma Ve Kar Aktarımı BEPS” Özel Gündem, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Kasım 2013

BEPS EYLEM PLANININ ANA YAPISI



Şekil 10 Beps Eylem Planı Ana Yapısı

Tablo 10- BEPS Eylem Planı

EYLEM	BEKLENEN SONUÇ	TAMAMLANMA SÜRESİ
1-Dijital ekonominin vergilendirilmesi	Dijital ekonominin neden olduğu sorunların tespiti ve bu sorunlara yönelik eylemlerin belirlenmesi	Eylül 2014
2-“Karma Uyumsuzluk Düzenlemeleri” nin Etkisiz hale getirilmesi • UYUM	Model vergi sözleşmesinde değişikliğe gidilmesi ----- Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2014
3-Kontrol edilen yabancı şirket kurallarının Güçlendirilmesi	Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2015

• UYUM		
4-Faiz harcamaları ve diğer Finansal ödemeler kanalıyla Matrah aşındırılmasının Sınırlanması	Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi ----- Transfer fiyatlandırması rehberinde değişiklik yapılması	Eylül 2015 Aralık 2015
5- Şeffaflık ve esaslılık temelinde zararlı vergi uygulamalarına karşı Önlemler alınması	Üye ülke rejimlerinin incelenmesinin tamamlanması ----- Katılımın genişletilmesi (OECD üyesi olmayan ülkelerin de stratejiye dahil edilmesi) Mevcut kriterlerin revizyonu	Eylül 2014 Eylül 2015 Aralık 2015
6- Anlaşmaların Suistimalinin önlenmesi	Model vergi sözleşmesinde değişikliğe gidilmesi ----- Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2014
7- Daimi müessese statüsünden kaçınmanın Önlenmesi	Model vergi sözleşmesinde değişikliğe gidilmesi	Eylül 2014
8- Transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer yaratma nosyonu ile aynı çizgide	Transfer fiyatlandırması rehberinde & Model vergi	Eylül 2014

olmasının sağlanması: Maddi olmayan varlıklar • ÖZÜN ÖNCELİĞİ • TRNASFER FİYATLANDIRMASI	sözleşmesinde değişiklik yapılması Transfer fiyatlandırması rehberinde & Model vergi sözleşmesinde değişiklik yapılması	Eylül 2015
9- Transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer yaratma nosyonu ile aynı çizgide olmasının sağlanması: Risk ve Sermaye • ÖZÜN ÖNCELİĞİ • TRANSFER FİYATLANDIRMASI	Transfer fiyatlandırması rehberinde & Model vergisözleşmesinde değişiklik yapılması	Eylül 2015
10- Transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer yaratma nosyonu ile aynı çizgide olmasının sağlanması: Diğer yüksek riskli işlemler • ÖZÜN ÖNCELİĞİ • TRANSFER FİYATLANDIRMASI	Transfer fiyatlandırması rehberinde & Model vergi sözleşmesinde değişiklik yapılması	Eylül 2015
11- BEPS'e ilişkin bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi ve bu yöndeki eylemlerin tespit edilmesi için metodolojiler Geliştirilmesi • ŞEFFAFLIK	Elde edilecek bilgi ve analiz yöntemlerine ilişkin tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2015
12- Vergi mükelleflerinin agresif vergi yapıları ile ilgili plan ve bilgilerin kamuya	Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2015

Açıklanması		
• ŞEFFAFLIK		
13- Transfer fiyatlandırması dökümantasyonunun Yeniden incelenmesi	Transfer fiyatlandırması rehberinde değişiklik yapılması & Ülkesel kuralların tasarımı hususunda tavsiyeler üretilmesi	Eylül 2014
• ŞEFFAFLIK • TRANSFER FİYATLANDIRMASI		
14- Vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmaların daha etkin Hale getirilmesi(KAU,Tahkim gibi)	Model vergi sözleşmesinde değişikliğe gidilmesi	Eylül 2015
• ŞEFFAFLIK		
15- Çok taraflı araçların geliştirilmesi	İlgili uluslararası kamu hukuku ve vergi konularının saptanması Çok taraflı araçların geliştirilmesi	Eylül 2014 Aralık 2015

Kaynak: Sencer Turunç, “Matrah Aşındırma Ve Kar Aktarımı Beps” Özel Gündem, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Kasım 2013

OECD genel sektereri Angel Gurria, BEPS eylem planının önemini aşağıdaki gibi ifade etmiştir.

“Üç yıl süren çalışmalar sonunda tamamlanan BEPS Eylem Planı, uluslararası vergilendirme sistemindeki en büyük reform niteliğini taşıyor. Birçok ülke, bu plan sayesinde şimdiye kadar toplayamadığı vergileri toplayabilecek. Bunun hem ülkelere hem de dünya ekonomisine kayda değer fayda sağlayacağına inanıyoruz” Aynı zamanda 15 eylemden oluşan "BEPS Eylem Planı"nın birçok zarara yol açan vergi usulsüzlüklerini minimuma indirmeyi hedeflediğini dile getirirken, Türkiye için de "BEPS Eylem Planı,

Türkiye'nin G20 dönem başkanlığındaki en büyük icraatlarından ve miraslarından biri olacak" demiştir.²⁰³

3.6.1. BEPS Transfer Fiyatlandırması

15 maddeden oluşan BEPS Eylem Planının, 8, 9, 10 ve 13 numaralı eylem planları doğrudan transfer fiyatlandırması konusunu ele alınmaktadır. OECD tarafından final hale gelen Eylem Planları neticesinde OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin I, II, V, VI, VII VE VIII bölümleri eylem planının 8, 9, 10 ve 13 maddelerine istinaden güncellenmiştir.

3.6.1.1. Eylem 8 - Gayri Maddi Varlıklar İçin Transfer Fiyatlandırması

Bu eylemdeki amaç, gayri maddi varlıkların grup şirketleri arasında yer değiştirmesi yoluyla matrah aşındırılmasını ve karın kaydırılmasına yönelik stratejilerin önüne geçilmesini sağlayacak öneri ve kurallar geliştirmektir. Buna göre

- Gayri maddi varlık tanımının daha geniş yapılması ve anlaşılır olması,
- Gayri maddi varlıkların grup içindeki transferi ve kullanılması nedeniyle oluşan karın bu değeri oluşturan taraf dikkate alınmak suretiyle doğru bir şekilde dağıtılması,
- Değerlemede güçlük yaşandığı durumlarda gayri maddi varlıkların ilişkili kişilere olan hareketlerinde transfer fiyatlandırması kurallarının veya özel tedbirlerin geliştirilmesi yoluyla yapılabilmesinin sağlanması
- Maliyet getirici düzenlemelerin güncellenmesi

Gibi tüm çalışmaların yapılması iki aşamalı olarak Eylül 2014 ve Eylül 2015 olarak takvime bağlanmıştır.²⁰⁴

3.6.1.2. Eylem 9 - Risk Ve Sermaye İşlemleri İçin Transfer Fiyatlandırması

Belirtilen eylem planı ile matrah aşındırılmasının önüne geçilmesi amacıyla risklerin grup üyeleri arasında transfer edilmesi veya fazla sermayenin grup üyelerine dağıtımı

²⁰³ <http://www.trthaber.com/haber/ekonomi/bu-plan-turkiyenin-en-buyuk-miraslarindan-olacak-211421.html>; Erişim tarihi:12.05.2017

²⁰⁴ Ersan Öz, M. Cemil Kara, "Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: Beps" Vergi Dünyası, Sayı:414, Şubat 2016.s.176

yoluyla oluşan BEPS engellemek amacıyla kurallar geliştirilecektir. Grup üyesi şirketlerin aralarında yapmış oldukları sözleşmeler kapsamında transfer edilen riskler ve dağıtılan karların daha düşük vergileme imkanı bulunan ülkelerdeki grup şirketlerinde toplanması fırsatını ortadan kaldıracak kurallar söz konusu olacaktır.²⁰⁵

3.6.1.3. Eylem 10 - Diğer Yüksek Riskli İşlemler İçin Transfer Fiyatlandırması

Bu eylem kapsamında BEPS i önlemek amacıyla üçüncü kişiler tarafından gerçekleştirilmeyen ya da çok nadir olarak gerçekleşen işlemleri konu alan kuralları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bunlar,

- İşlemlerin yeniden nitelendirilebildiği durumların anlaşılır hale getirilmesi,
- Küresel değer zinciri içerisinde özellikle kar ayırma hususunda transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasının sağlanması,
- Matrah aşındırıcı ödemelere (işletme giderleri, yönetim ücretleri, genel merkez harcamaları gibi) örnek teşkil eden durumlara karşı önlem alınması.

3.6.1.4. Eylem 13 Transfer Fiyatlandırması Dökümantasyonu'nun Yeniden İncelenmesi

13 no.lu Beps eylem maddesinin amacı vergi idarelerinin; Şirketlerin uyum maliyetlerinin de göz önüne alarak, daha kaliteli bilgiler edinebilmesini ve transfer fiyatlandırmasına ilişkin kapsamlı belgelendirme kurallarının getirilmesini amaçlamaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda kademeli bir belgelendirme yapısı ortaya çıkmaktadır.

- Ana belge (Master file)
- Ülke Bazlı belge (Local file)
- Ülke Bazlı Rapor (Country by Country Reporting)

Yani, şirketlerin küresel operasyonlarını, transfer politikası politikalarını ortaya koyan ve ÇUŞ' merkez ofislerinin hazırlaması gereken bir ana dosya; belirli bir ülkede konuşlu bulunan yani faaliyette bulunduğu ülkedeki şirketlerince detaylı transfer fiyatlandırması

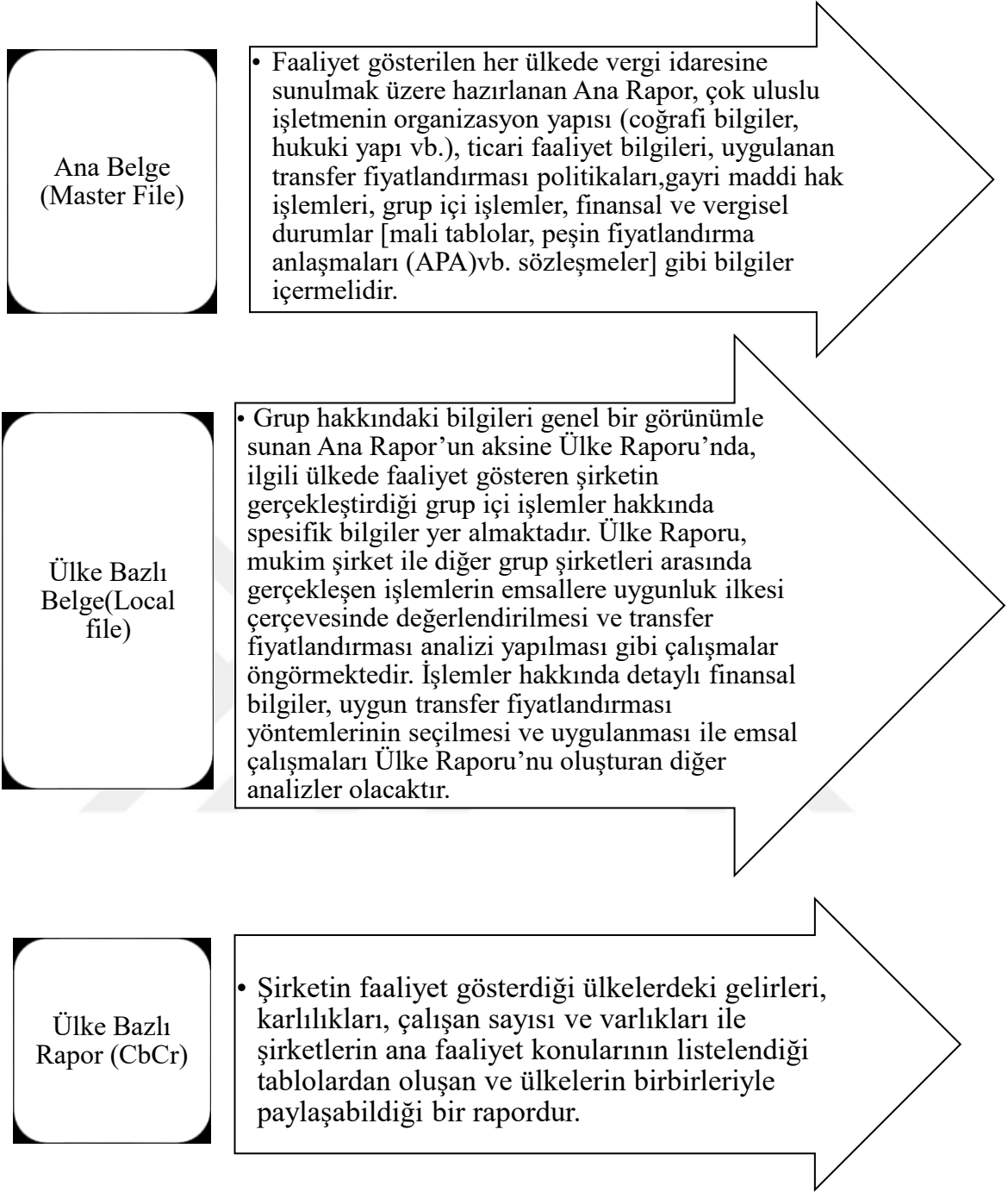
²⁰⁵ Ersan Öz, s.177

Dökümantasyonunu ortaya koyan ülke dosyası ve ÇUŞ' tarafından tablolar halinde hazırlanacak olan ülke bazlı rapor vergi idarelerine sunulacaktır.²⁰⁶ Bu durum üye ülkelerin iç mevzuatlarında belgelendirme yükümlülüklerine ilişkin gerekli değişikliklerin yapılmasını beraberinde getirecektir.

Türk vergi otoritesi bu kapsamda 16 Mart 2016 tarihinde 3 seri numaralı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı” nı yayımlamıştır. Tebliğ taslağında BEPS 13. Eylem Planı’na uyumlu olarak Master file, Local file ve CBCR yapılacağı belirtilmiştir. Halihazırda uygulanan raporlamalar ülke raporlaması kategorisinde yer alan Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu ve EK-2 Formu’dur. Tebliğ’in yürürlüğe girmesiyle birlikte mükelleflere, belirtilen koşulları sağlamaları durumunda, Ana rapor, EK-4 Formu ve Ülke Bazlı Raporlama yükümlülükleri getirilecektir.²⁰⁷

²⁰⁶ Sencer Turunç, Ayben Ünel, “BEPS Sonrası Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirmeye İlişkin Yeni Kurallar” Vergi Dünyası, Sayı:425,Ocak 2017,S.28

²⁰⁷ Nazal, “Beps 13. Eylem Planı Ve 3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı Kapsamında Çok Uluslu Şirketlere Getirilen Ek Raporlama Yükümlülükleri” Vergi Ajandası, S:264,Haziran 2016



Şekil 11 Beps Eylem Planı Çerçevesinde Belgelendirme Yükümlülükleri

BÖLÜM 4. XX TÜRKİYE’NİN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN UYGULAMASI

Kozmetik sektöründe faaliyet gösteren merkezi Fransada bulunanan XX Türkiye’nin ilişkili kişilerle olan işlemlerinde kullanılan transfer fiyatlandırmasının emsalere uygun olduğunu ispatlayacağımız bir örnek verilmiştir.Bu uygulamada anlatacağımız Öncelikle XX Türkiye’nin, ilişkili firmalarla ilişkisiz firmalar arasında karşılaştırılabilirliği yapabilmesi için bu karşılaştırmayı etkileyen faktörler (şirket hakkında bilgi,faaliyet alanı,gerçekleştirmiş olduğu işlevler,üstlendiği riskler,sahip olduğu varlıklar,ekonomik koşullar,Pazar koşulları ve iş stratejileri) incelenip , XX Türkiye ile ilişkili şirket arasındaki tüm işlemlere ait bilgi verilecektir.

Çalışmada ilişkili ve ilişkisiz kişiler arasında yapılan işlemlerde emsaline uygunluğunun ölçülmesinde en güvenilir yöntem hangisi,neden bu yöntem seçilmiş,tüm bunlarla ilgili de bilgi verilecektir.

4.1. ŞİRKET HAKKINDA BİLGİ

XX Türkiye, ürünlerinin Türkiye pazarında pazarlama,satış,reklam,tanıtım ve anlaşmalı mağaza ve toptancılara dağıtım aktivitelerini üstlenen yerel satış ve pazarlama şirkettir. XX Türkiye girişimci şirket rolünü yürütemek amacıyla, 862 çalışanını; satış, pazarlama, halkla ilişkiler, üretim (fason olarak) ve lojistik gibi işlevlerde istihdam etmektedir.Ayrıca, XX Türkiye hem kendisi hem de Türkiye’deki diğer ilişkili şirketleri için yönetim faaliyetleri, insan kaynakları, IT, finans, lojistik ve pazarlamayla ilgili faaliyetleri yürütmektedir.

XX Türkiye bünyesinde dört bölüme ayrılmıştır. Bu ayrımında ürünlerin kullanım alanları ve satıldığı noktalar göz önüne alınmıştır. A,B,C ve D bölümüdür.Bölüm bazında 2010 satışları aşağıdaki gibidir.

Üretim bölümü	Satışlar	Satışların yüzdesi
A	150.000	%53
B	60.000	%21
C	40.000	%14
D	30.000	%10
Toplam	280.000	100,00%

4.2. İŞLEVSEL VE VARLIK ANALİZİ

4.2.1. Sektör Analizi

Kozmetik sektöründe faaliyet gösteren çok uluslu firmaların çoğu Türkiye’de üretim ve pazarlama faaliyetleri yürütmektedir. Sektördeki birçok yatırımcı lisans anlaşmaları ve ortak girişimler aracılığı ile üretim yapmaktadır. Kozmetik ürünleri kategorisinde 46.000’i yerli 170.000 civarında ürünün iç pazarda dağıtımı yapılmaktadır. Sağlık Bakanlığının elektronik bildirim sistemine kayıtlı firma sayısı 3.250 olup 14.000 kişi istihdam edilmektedir. Pazarda bu büyük firmaların yanı sıra doğal, organik ve doğal katkılı ürünleri üreten birçok küçük ve orta boy firma da faaliyet göstermektedir. Söz konusu üreticilerin yanı sıra kayıt dışı üretim yapan birçok firma da bulunmaktadır. Sektörün bu dalında firmalar organize değildir. Türkiye’de kozmetik ürün piyasaya arz eden firmaların Sağlık Bakanlığına kayıt yaptırıp, her ürün için bildirimde bulunmaları gerekmektedir. Piyasadaki doğal kozmetik ürünleri, diğer kozmetik ürünlerine göre %30 daha yüksek fiyat ile satılmaktadır. Doğal kozmetik ve kişisel bakım ürünlerinin %50’si aktarlarda, %40’ı parfümeri ve kozmetik mağazalarında ve %10’u eczanelerde satılmaktadır.

4.2.2. İşlev Analizi

Genel yönetim satış hedeflerini, ürün karışımını ve yerel pazar için ürün sürümünü detaylı olarak belirten iş planını/finansal bütçeyi her yıl hazırlamaktan sorumludur. Her bir ürün bölümündeki pazarlama ve satış personeli düzenli olarak her üç ayda bir veya gerektiğinde bütçenin güncel sonuçlarını takip etmek maksadıyla planı gözden geçirir. Ortaya konulan hedefler, faaliyetler ve lojistik işlevi ile ortaya konulan siparişleri etkiler ve beklenen müşteri siparişlerini karşılamak için XX Türkiye’nin belirlediği gerekli olan envanter ile ilgili stok dengesinin ve müşteri siparişlerinin gözden geçirilmesiyle

güncellenir.Kurumsal iletişim, finans, IT ve idare ile insan kaynakları departmanları ilgili ürün bölümlerine destek sağlar. Dört ürün bölümünün her biri kendi faaliyetlerinin yönetiminde bağımsızdır; bunun sebebi her ürün bölümünün farklı ürün karışımı, markaları, dağıtım kanalları ve hedef müşteri pazarına sahip olmasıdır.Aynı şekilde satış ve pazarlama stratejileri her bir bölüm için ayrı ayrı belirlenmelidir.Her ürün bölümünün kendine ait;yönetim personeli, marka müdürleri ve satış müdürleri bulunmaktadır.

Departman	Çalışan
Satış Ve Pazarlama	166
Gelişim	571
Operasyon	35
İş İlişkileri	2
Finans,It Ve Yönetim	24
Satın Alma	2
Pepiniere /Kreş	7
Engelli Çalışanlar	26
Bakım Ve Genel Hizmetler	4
İnsan Kaynakları	8
Bilimsel Bölüm	4
Genel Yönetim	13

Bir Affaire Marché (Yerel Satış Ve Pazarlama) niteliğindeki XX Türkiye prensip olarak Türkiye pazarında aşağıdaki faaliyetleri yürütür ve/veya finanse eder;

- Satış ve Pazarlama
- Üretim
- Lojistik
- İş desteği
- Kalite Güvencesi

XX Türkiye Tarafından Üstlenilen İşlevlerin Özeti

İşlevler	
Satış Ve Pazarlama	Evet,Lisans Sahibi Olarak
Üretim	Evet,İşveren Ve Lisans Sahibi Olarak
Lojistik	Evet
İş Desteği	Evet
Kalite Güvence	Evet
İşlevler - Hizmet Temini	
A&İ/Test Ve Değerlendirme Hizmetlerinin Temini	Hayır
Çeşitli Hizmetlerin Temini	Evet

4.2.3. Riskler

Aldığı riskler Pazar riski, stok riski, ürün sorumluluğu riski,şüpheli alacak riski, kur riski,yasal riskler ve çevre riski'dir.

4.2.3.1. Pazar Riski

Bir şirketin ürünün talebini fazla tahmin etmiş olduğu olasılığı, potansiyel müşterilerin sayısı ve müşterilerin ödemek istedikleri fiyat veya makro ekonomik çevre, politik ve yasal değişikliklere bağlı talepteki dalgalanmalarla ilgili bir risktir.

XX Türkiye genelde ürün karışımı ve satış talebinin belirlenmesi ve satılacak ürünlerin hacminden sorumlu olduğu için pazar riskini taşımaktadır. XX Türkiye satış tahminlerine dayanarak bu siparişler verildiği zaman fason üreticilerine bu malları satın almayı vaat etmektedir.

4.2.3.2. Stok Riski

Stok riski mal stoku bulundurulmasıyla bağlantılı kayıplarla ilgilidir. Kayıplar demode olmayı,daralmayı, bozulmayı ve ürünlerin yalnızca XX Türkiye'nin ürün maliyetlerini karşılamaya yetmeyecek fiyatlarla satıldığı çökmüş bir pazarı da içerir.

Üreticiler tarafından üretilen ürünlerin mülkiyeti üreticinin ihraç limanında XX Türkiye'ye geçer.

Genel olarak, XX Türkiye 58 günlük stoku elinde bulundurur. Bu süre, söz konusu zamanı olduğu kadar düzenli/günlük siparişleri karşılamak için gerekli olan emniyetli stoku da yansıtmaktadır.XX Türkiye aynı zamanda belirli durumlarda demode olma riskini de taşımaktadır. Yeni ürünler pazara sürüldükçe ürün sunumları sürekli olarak yenilenmektedir. Bu durumda yaklaşık % 6'lık bir bölümü oluşturan ürünler, belirli bir

sürede listeden çıkarılır ve her yıl raflardan indirilir.Ürünlerin listeden çıkarıldığı durumlarda, XX Türkiye stokun demode olma riskini taşımaktadır. XX Türkiye stok yönetiminden ve her türlü hasarı karşılamak için uygun taşıma sigortasını yaptırmaktan sorumludur.XX Türkiye grup politikası kapsamında sağlanan sigorta ortaklığı sayesinde envanter riskini bertaraf etmektedir. Başka bir deyişle Şirket orta derecede stok riski taşımaktadır.

4.2.3.3. Ürün Sorumluluğu Riski

Ürün sorumluluğu riski hasarlı ürünlerle ilgili olabilecek potansiyel kayıplarla ilgilidir. Kusurlu ürünler satılan ürünlerin cinsi, kalitesi, dayanıklılığı, güvenilirliği, emniyeti, etkinliği veya performansı ile ilgili noksanlıkları içerir.XX Türkiye modası geçmiş veya kötü şekilde hasar görmüş ürünlerin olması durumunda, iadelere izin veren bir politika ile faaliyet göstermektedir.XX Türkiye yüksek oranda ürün sorumluluğu riski taşımaktadır.

4.2.3.4. Şüpheli Alacak Riski

Kredi riski, kredi ödemelerini yerine getirmeyen müşterilerden kaynaklanabilen potansiyel kayıpları ifade etmektedir.XX Türkiye, Grubun Türkiye pazarında Affaire Marché olarak doğrudan faaliyet gösteren tek kuruluşudur.XX Türkiye müşterilerinin yönetiminden ve XX Türkiye'nin yapılan satışlardan ödemeleri almasını sağlamaktan sorumludur.XX Türkiye orta derecede şüpheli alacak riski taşımaktadır. Pratikte bu şüpheli alacak riskini yönetmek için kredi sigortası vardır. Kredi sigortası Z adındaki sigorta şirketi tarafından riskin %94'ünü karşılayacak şekilde gerçekleştirilmektedir.

4.2.3.5. Kur Riski

Kur riski dalgalı kurda faaliyet göstermeye bağlantılı olabilecek potansiyel kayıplarla ilgilidir.XX Türkiye kur riskini çeşitli dövizlerle (örn: USD ve Euro cinsinde) satın alma ve satış yoluyla taşımaktadır; bu risk finansal riskten korunma araçları kullanılarak XX Türkiye tarafından yönetilmektedir.XX Türkiye yüksek oranda döviz kuru riski taşımaktadır.

4.2.3.6. Yasal Riskler

Yasal riskler, bir şirketin mevcut kanunlara uymadığı veya kanun ve yönetmeliklerdeki değişikliklerin maddi olarak işi etkileyeceği ve faaliyet masraflarını artıracığı, yatırımın çekiciliğini azaltacağı ve/veya rekabet ortamını değiştireceği ve bu masrafların XX Türkiye tarafından taşınacağı riski ifade etmektedir.

XX Türkiye düşük oranda yasal risk taşımaktadır çünkü ürünlerin bazılarının satışı Türkiye’de tescil gerektirmektedir.XX Türkiye bu lisansların elde edilmesinin sağlanmasından sorumludur.

4.2.3.7. Çevre Riski

Çevre riski XX Türkiye’nin faaliyetlerinden kaynaklanan, çevreye olan olumsuz etkilerin gerçek veya potansiyel tehdidin yönetilmesini sağlamak zorunda olmayla bağlantılı potansiyel kayıpları ifade etmektedir.XX Türkiye sınırlı çevre riski üstlenmektedir

4.2.4. Sahip Olunan Varlıklar

XX Türkiye'nin Maddi Varlıkları

Varlıklar	Miktar (TL)
Arazi	30.000,00
Demirbaşlar	6.000.000
Diğer varlıklar	400.000
Toplam	6.430.000

XX Türkiye'nin Gayri Maddi Varlıkları

Varlıklar	Miktar (TL)
Haklar	8.000.000,00
Özel Maliyetler	3.500.000
Diğer	10.000.000
Toplam	21.500.000

4.2.5. İşlevsel Ve Varlık Analizi Sonucu

Yukarıda açıklanan işlev-risk-varlık dağılımına bakıldığında XX Türkiye’nin kendi yerel pazarında girişimci şirket olarak faaliyet gösterdiği sonucuna varılmaktadır. Şirket, Türkiye pazarında ürün ve markaların işletilmesinden ve aynı zamanda stratejisini tanımlamak ve yürütmekten sorumludur ve böylece işlevleri elinde bulundurmakta, kendi faaliyetleri ve gelişimi ile bağlantılı önemli riskleri üstlenmekte ve yönetmektedir.

Yan bir faaliyet olarak, XX Türkiye lojistik, pazarlama ve idari hizmetlerle ilgili rutin işlevleri de yerine getirmektedir. Hizmet temini bağlamında, XX Türkiye düşük risk taşımaktadır.

Yukarıda ifade edildiği üzere özetle, karşılaştırmanın mümkün olması için ilişkili işlem ile ilişkisiz işlemler yeterince benzer olmak zorundadır ya da fiyat veya karşılaştırılan şartların finansal sonuçları üzerinde önemli bir etkiye sahip bulunan farklılıkları hesaba katmak üzere makul ve doğru düzeltmeler yapılabilmelidir.

4.3. İLİŞKİLİ KİŞİLER VE İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDA YAPILAN İŞLEMLER

Yukarıda XX Türkiye'nin ilişkili kişiler listesi aşağıdaki gibidir.

no	İlişkili firma	Ülke	Açıklama	no	İlişkili firma	Ülke	Açıklama
1	XX USA	ABD	Üretim	20	XX Korea	Güney kore	Satış ve Pazarlama
2	XX Deutschland GmbH	Almanya	Satış ve Pazarlama	21	XX India	hindistan	Satış ve Pazarlama
3	XX Produktion Deutschland	Almanya	Üretim	22	XX Nederland B.V.	Hollanda	Satış ve Pazarlama
4	XX Australia	Avusturalya	Satış ve Pazarlama	23	XX Golden Limited	İngiltere	Üretim
5	XX Belgilux S.A.	Belçika	Satış ve Pazarlama	24	Productos Capilares	İspanya	Üretim
6	XX Libramont SA	Belçika	Üretim	25	IB Interbeauty Cosmetics Ltd	İsrail	Üretim
7	XX Ceska Republika S.R.O	Çek cumhuriyeti	Satış ve Pazarlama	26	XX İsrail	İsrail	Üretim
8	C. Active International	Fransa	Hizmet Sağlayıcı	27	XX Suisse	İsviçre	Satış ve Pazarlama
9	Gemey P.New York	Fransa	Üretim	28	XX Italy SPA	İtalya	Satış ve Pazarlama
10	XX Produits De Luxe INT	Fransa	Hizmet Sağlayıcı	29	XX Saipo Industriale Spa	İtalya	Üretim
11	XX SA	Fransa	Hizmet Sağlayıcı	30	XX Magyarorszag Kosmetikai	Macaristan	Satış ve Pazarlama
12	L.Parfüm - Beaute Cie	Fransa	Hizmet Sağlayıcı	31	XX Norge AS	Norveç	Satış ve Pazarlama
13	XX Produits de Luxe Int.	Fransa	Hizmet Sağlayıcı	32	XX Kosmepol	Polonya	Üretim
14	Prestige ve Collections Int	Fransa	Hizmet Sağlayıcı	33	XX Romania S.R.L.	Romanya	Satış ve Pazarlama
15	R.Banque	Fransa	Hizmet Sağlayıcı	34	C. Kozmetik	Türkiye	Üretim
16	Soprocoss	Fransa	Üretim	35	IN. Kozmetik	Türkiye	Satış ve Pazarlama
17	Soproreal	Fransa	Üretim	36	XX Singapore PTE. LTD.	Singapur	Satış ve Pazarlama
18	Y. Beaute	Fransa	Hizmet Sağlayıcı	37	XX Ukraine	Ukrayna	Satış ve Pazarlama
19	XX SA - Professionnel	Fransa	Marka Şirketi	38	XX Panama	Panama	Satış ve Pazarlama

Üretim (fabrikalar): XX Türkiye üretim merkezleri hem yerel pazarlara üretim yaparken diğer taraftan aynı bölgedeki diğer iştirakler içinde üretim yaparlar.

Hizmet sağlayıcılar: Pazarlama satış firmalarının talebi üzerine faaliyet gösterirler.ürünlerin pazarlanmasının uluslararası koordinasyonunu ve uyumunu tek merkezde toplamakta ve ve piyadaki çeşitli sektörlerin ihtiyaçlarına cevap verir.

Pazarlama ve satış firmaları: Bu şirketler kendi piyasalarında ürün ve marka işlerinde stratejiyi belirlemek ve yürütmek için tam bağımsızlığa sahiptirler ve kendi pazarlarında bir girişimci konumundadırlar.O yüzden de tüm riskleri de üstlenmektedir. XX Türkiye'nin ilişkili işlemleri aşağıdaki gibi olup, alımların emsallere uygunluğunu değerlendirmek üzere, test edilen tarafın fiyatlarını OECD Rehberi'ne uygun olarak hesaplayıp hesaplamadığı kontrol edilecektir.

İLİŞKİLİ İŞLEMLER	
Ticari mal alımı	70.000
Ticari mal satışı	95.000
Diğer ticari mal alımları	800.000
Vadeli işlemler (Türev ürünler)	100.000 Euro (Ana para)
* Alım	80.000
* Satım	20.000
Yapılan kiralamalar	40.000
Royalty Ödemeleri	
Grup içi hizmet alımı	4.000.000
Uluslararası Paz.Hizm. (%1-%5 kar marjı)	2000.000
Expat Ücretleri	1.000.000
İmha İşlemleri (%1 Kar marjı)	100.000
Bilgi İşlem Hizmetleri (%1-%5 kar marjı)	500.000
Eğitim Hizmetleri (%0-%5 kar marjı)	200.000
Diğer Hizmetler	200.000
Grup içi hizmet satışı	4.000.000
Masraf Yansıtmaları	55.000

4.3.1. Ticari Mal Alımları

XX Türkiye, satış ve pazarlamasını yaptığı ürünleri, yukarıda verilmiş olan yurt içindeki ve yurt dışındaki ilişkili şirketlerden satın almıştır. XX grup firması politikası gereğince ürünlerin üretiminden sorumlu olan fabrikalar kâr amaçlı satış gerçekleştirmemektedir. Kârın veya zararın üzerinde kalması istenen şirket önemli fonksiyonlara sahip olan satış ve pazarlama şirketleridir. Satış ve pazarlama fonksiyonları önemli derecede maliyetleri ve ticari riskleri beraberinde getirmektedir. Bu nedenle,

üretimi yapan grup şirketleri üretim maliyetleri üzerine fabrikaların zarar etmemesini sağlayacak belli bir kâr oranı ekleyerek ürünlerini satmalı ancak satış fiyatları da satış-pazarlama şirketlerinin yerel pazarda rekabet etmesine ve pazarlama aktiviteleri yapmasına imkân vermelidir.

4.3.1.1. Transfer Fiyatı Yöntemi Seçimi

Maliyet artı yöntemi genel olarak, herhangi bir üreticiden herhangi bir ilişkili kişiye, kayda değer bir katma değer söz konusu olmaksızın gerçekleştirilen grup içi ürün alımlarını veya varlık transferlerini analiz etmek üzere kullanılmaktadır. Ancak, dış emsallerin maliyet yapılarındaki ve muhasebe standartlarındaki farklılıklardan dolayı, dış emsaller ile brüt marj seviyesinde yapılan herhangi bir karşılaştırma maliyet artı yönteminin güvenilirliğini etkilemektedir ve dolayısıyla, maliyet artı yöntemi ilişkili işlemlerin emsallere uygunluk niteliğini test etmek üzere en uygun yöntem olarak seçilmemiştir.

Mevcut olgu ve koşullara dayanılarak, işleme dayalı net kar marjı yöntemi (İDNKMY) ilişkili işlemlerin emsallere uygunluk niteliğini test etmek üzere en uygun yöntem olarak seçilmiştir. İDNKMY ilişkili mükellefin, incelenen ilişkili işlem ile ilgili güvenilir verilerin mevcut bulunduğu en dar şekliyle tanımlanmış iş faaliyetinden elde edilmiş bulunan toplam getiriye ölçmektedir ve dolayısıyla, İDNKMY kapsamında karşılaştırılabilirlik, temel olarak ilişkili ve ilişkisiz tarafların söz konusu faaliyetler ile ilgili olarak gerçekleştirdikleri sermaye yatırımının ve üstlendikleri risklerin benzerliğine bağlı bulunmaktadır. İDNKMY kapsamında, emsallerin genel anlamda benzer olmaları gerekli olup, ilişkili ve ilişkisiz taraflar arasında kayda değer ürün farklılığı ile bazı işlevsel farklılıklar kabul edilebilir durumdadır. Bu nedenler İDNKMY seçilmiştir.

Üretim firmaları için MALİYET ARTI veya İDNKMY kullanıldığı için sadece ikisi arasında neden İDNKMY seçildiği anlatılmıştır.

4.3.1.2. Emsal Karlılık Oranı Seçimi

Net maliyet artı marjı satışların maliyeti ile faaliyet giderlerine karşılık firmanın ne oranda faaliyet kârı elde ettiğini göstermektedir. Üretim faaliyetlerinde bulunan şirketlerde ve hizmet üreten şirketlerde işlevsel faaliyetlerin genel olarak toplam maliyetlere yansıtacağı varsayıldığından net maliyet artı marjı kullanılması daha

uygundur.ayrıca net maliyet artı marjı net kârlılık oranlarının karşılaştırılmasında kullanılan iyi bir göstergedir.

Net maliyet artı marjı = faaliyet kârı/satışların maliyeti +faaliyet giderleri

4.3.1.3. Ticari Mal Alımlarına İlişkin Emsal Kârlılık Çalışması

Transfer fiyatlandırması uygulamaları uyarında kontrol edilen bir ilişkili işlemde test edilen tarafın elde ettiği kâr oranı belirli bir transfer fiyatlandırması yöntemi ile açıklanabilmeli ve işlemleri en az düzeltme gerektiren taraf olmalıdır.Burada test edeceğimiz taraf XX A.ş nin grup fabrikalarıdır.Fabrikaların belirlediği transfer fiyatlarının emsallere uygunluğu şu şekilde tespit edilir.

XX Türkiye'nin tedarikçileri yani her bir fabrikası için 2008-2009 ve 2010 yıllarına ait Net maliyet artı marjı = Faaliyet kârı / Toplam maliyetler (satış.maliyeti+faaliyet gid.) formülü ile faaliyet kâr marjı bulunur.

Örnek; C. Kozmetik 2008 veri

Faaliyet karı : 500 TL

Net maliyet artı marjı = 500/88,65 = 5,640

Toplam maliyet :88,65 TL

Bu hesaplama tüm XX Türkiye'nin tüm fabrikaları için her yılı için yapılır.

XX Aş nin fabrikaları	2008	2009	2010	Ortalama net
	%	%	%	maliyet Artı Kâr Marjı
Y. Beaute	-2,980	-0,650	2,190	-0,480
Productos Capilares xx	2,920	0,120	3,620	2,220
Soporeal	2,140	3,940	4,090	3,390
xx Libramont	2,730	3,770	3,750	3,417
xx Belgilux S.A.	2,730	3,770	3,750	3,417
Gemey Paris M.	5,090	4,770	2,900	4,253
Soprocoss	2,770	5,020	5,070	4,287
XX Saipo Industriale Spa	5,810	4,510	4,610	4,977
Prestige ve Collections Int	4,770	5,390	5,100	5,087
L. Parf ve Beaute Cie	1,980	8,110	7,020	5,703
C. Kozmetik	5,640	5,950	6,030	5,873
C. Active International	5,300	6,300	6,500	6,033
xx Kosmepol	2,300	17,500	0,920	6,907

Faaliye kârı / Toplam Maliyetler (2007-2009)	
Şirket sayısı	61
Üst Çeyrek	10,27%
Medyan	4,10%
Alt Çeyrek	1,92%

4.3.1.5. Üretim Faaliyetine Emsal Karlılık Çalışması Sonuçları

Yukarıdaki tabloları yorumladığımızda avrupa genelinde yapılmış emsal bedel çalışmasında üretim şirketlerinin maliyetlerine oranla faaliyet kârı aralıkları %10,27 ve %1,92 arasında üst çeyrek ve alt çeyrek, medyanı ise %4.10 oranındadır.

XX AŞ'nin ise grup fabrikalarının maliyetlerine oranla faaliyet kârı aralıkları 2010 yılı içinde üst çeyrek %5,70, alt çeyrek %3,41 ve medyan ise %4,28 olarak gerçekleşmiştir.

Dış emsal çalışmasında emsal şirketlerin elde ettiği üretim faaliyetlerinin kâr aralığına bakıldığında grup fabrikalarının faaliyetlerinden elde etmiş olduğu kâr marjının emsallere uygun olduğu görülmektedir.

4.3.2. Ticari Mal Satışı

XX Türkiye ticari mal stok fazlası olduğu durumlarda ilişkili şirketlerinin acil ihtiyaçlarını karşılamak için stokunda bulunan çok küçük miktarda ilgili ürünlerin satış işlemini gerçekleştirmektedir.

XX Türkiye, küçük hacimlerdeki çeşitli ürünlerin satışını gerçekleştirmektedir. Söz konusu satışlar genellikle ilişkili kişilere yapılan iadelerden oluşmaktadır. Ayrıca acil durum ve stok seviyesinin yüksek olduğu durumlarda da ilişkili şirketlere satış yapılabilmektedir. XX Türkiye satışını yaptığı ürünleri alım fiyatları üzerine herhangi bir kâr marjı eklemeden yapmaktadır. Bu işlem için en uygun yöntem MAY olarak belirlenmiştir.

4.3.3. Diğer Ticari Mal Alımlar

XX Türkiye'nin ilişkili kişilerinden alımını gerçekleştirmiş olduğu diğer varlıklara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Söz konusu alımlar, Türkiye’de satışların arttırılması amacıyla grup şirketlerinden alınan promosyon ürünlerini, afişleri ve diğer görsel malzemeleri, stantları ve ürünün sunulması için gerekli diğer malzemeleri kapsamaktadır. Promosyon ürünleri Türkiye’de pazarlama aktivitelerinde kullanılmaktadır. Bu pazarlama materyallerinin fiyatlandırması yapılırken materyallerin yapımı ve alımı için katlanılan maliyetler dikkate alınmaktadır. Bu nedenle en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi MAY’dır.

XX grup politikası gereği ilişkisiz şirketlerden gelen faturalarda endirekt maliyetler (örn; navlun) üzerine %1, direkt maliyetler üzerine ise %5 oranında kâr marjı uygulanmaktadır. Diğer ticari mal alımlarında maliyetler üzerine %1 veya %5 oranında kâr marjı eklenmektedir.

4.3.4. Vadeli İşlemler (Türev İşlemler)

Vadeli işlemler (Türev ürünler)	100.000 Euro (Ana para)
* Alım	50.000
* Satım	50.000

XX grup ile ilişkili olan Fransa’da kurulu R. Bankası, XX Türkiye için uluslararası bankalar ile kur pazarlığı yapmaktadır. XX Türkiye de aynı zamanda Türkiye’deki HSBC, TEB gibi uluslararası bankalarla kur pazarlığı yapmaktadır. XX Türkiye’nin ilişkisiz bankalardan aldığı kurun, uluslararası bankaların önerdiği kurdan daha düşük olması durumunda durum R.Bankasına bildirilmekte ve uluslararası bankaların kuru düşürmesi sağlanmaktadır. Bu şekilde para alımları uluslararası bankalardan yapılmaktadır.

Forward işlemleri, bankaların birbirine emsal olabilecekleri işlemlerdir. Forward kurları belirlenirken piyasa oranları dikkate alındığından, forward işlemlerine ilişkin olarak Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (KFY) en uygun yöntemdir.

Forward işlemlerinde ilişkisiz bankalardan alınan kurlar, ilişkili şirket aracılığı ile bulunan kurlara emsal olabildiğinden, bu işlemler için en uygun yöntem olarak Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi (KFY) seçilmiştir.

4.3.5. Yapılan Kiralamalar

XX Türkiye'nin ilişkili kişilerinden ile yapmış olduğu kiralamalara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

İlişkili Kişi	Açıklama	ülke	Alınan Tutar
C. Kozmetik	Bilgisayar Kiralama Bedeli	Türkiye	41.455

C. Kozmetik bünyesinde çalışan satış ekibi 2009 yılında XX Türkiye'nin satış ekibine katılmıştır. Bu personellere ait bilgisayarlar 2010 yılında XX Türkiye tarafından kiralanmıştır. Kiralama işlemi piyasa fiyatlarına uygun şekilde gerçekleştirildiğinden en uygun yöntem olarak KFY seçilmiştir.

4.3.6. Royalti Ödemeleri

Royalty ödemeleri bakımından, test edilen taraf ödenen isim ücretinin yüzdesini belirleyen gayri maddi varlık sahibidir. İlişkili kişiler arasında, karşılaştırma amacıyla emsal lisans sözleşmeleri bulunmasından dolayı royalty ödemelerine, KFY uygulanması gerekmektedir.

Bu yöntem ya ayrı bir biçimde uygulanmakta ya da tam fiyat olarak bilinen ürün fiyatlarına dâhil edilmektedir. Bedelin ayrıca ödendiği durumda bedel net satışların %6,75'i olarak belirlemiştir.

Emsal Şirketlerin Belirlenmesi

Royalty oranı, bağımsız bir şirket olan NERA tarafından Üretim ve Pazarlama gayri maddi varlıkları için gerçekleştirilmiş bir karşılaştırmalı değerlendirme çalışmasına dayanmaktadır. NERA emsal araştırması için ktMine veri tabanından istifade etmiştir. Bu veritabanı temel olarak SEC - 10Ks, 10Qs, 8Ks, tesciller, v.s.'den elde edilmiş başvurulara dayanmaktadır. Bu, sözleşmelerin global ve bölgesel olmalarına rağmen, işlemde yer alan şirketlerden en az birinin ABD'de kote olan halka açık bir şirket olarak başvuruda bulunduğu anlamına gelmektedir.

Emsal araştırmasına esas alındığında, üçüncü taraf lisans sözleşmeleri için isim ücreti oranları %3 ila %9 arasında değişen bir kartil değerler genişliği söz konusu olmak üzere %2 ila %12 arasında yayılmaktadır.

Dolayısıyla gayri maddi varlıkların sahibi tarafından XX Grup tarafından fatura edilen Royalty oranı emsallerine uygundur.

4.3.7. Grup İçi Hizmet Alımları

Grup içi hizmet alımı	
✓ Uluslararası Paz.Hizm.	(%1-%5 kar marjı)
✓ Bilgi İşlem Hizmetleri	(%1-%5 kar marjı)
✓ Muhasebe ,Genel idare ve insan kaynakları hizm.	(%1-%5 kar marjı)
✓ İmha İşlemleri	(%1 Kar marjı)
✓ Eğitim Hizmetleri	(%0 -%5 kar marjı)

4.3.7.1. Transfer Fiyatlandırması Yöntemi Seçimi

Öncelikle test edilecek taraf Hizmet alımları bakımından, XX Türkiye'nin hizmet sağlayıcılarıdır.

- Hizmet sağlayıcılarının ilişkisiz taraflara aynı hizmetleri satmamalarından dolayı KFY uygulanamaz.
- Brüt Kâr seviyesinde gerçekleştirilen testlerin sebebiyet verdikleri saptırmalardan dolayı Maliyet Artı Yöntemi ve YSFY uygulanamaz.
- Hizmet sağlayıcıları herhangi bir kayda değer rutin dışı değerli gayri maddi varlığa sahip bulunmamaktadır ve bu nedenden dolayı kar bölüşüm yöntemi (KBY) seçilmemiştir.
- En uygun yöntem İDNKMY'dir. Analizde KDG olarak Net Maliyet Artı Kâr Marjı (Faaliyet Karı/Toplam Maliyetler) kullanılmış olup, hizmet üreten şirketlerde işlevsel faaliyetlerin genel olarak toplam maliyetlere yansıtacağı için bu yöntemin kullanılması en uygundur.

4.3.7.2. Karşılaştırılabilir Şirket Analizi

Şirketlerin kârlılık düzeylerinin benzer risk ve fonksiyonlara sahip diğer şirketlerde nasıl gerçekleştiği “Benchmark” olarak adlandırılan karşılaştırma çalışmaları ile analiz edilmektedir. Bu çalışmalarda kârlılık düzeylerinin karşılaştırılabilmesi için veri

tabanlarından yararlanılarak dış emsal tespiti yapılmaktadır. Bu çalışmalara dayanarak istatistikî olarak dizin aralığı olacak ya da ortalama olarak (mod, medyan) tek bir Faaliyet kârı ya da yüzdesi belirlenmekte ve bu belirlenen dizin işlem tipini gerçekleştiren tüm birimlerce emsal olarak kullanılmaktadır.

4.3.7.3. Hizmetlere İlişkin Emsal Kârlılık Çalışması Sonuçları

Yapılan çalışmada XX Grubu hizmet şirketleri tarafından sağlanan hizmetlere emsal olarak gösterilebilecek bu türde hizmetler veren şirketler bulunmuştur. Bu çalışmalara dayanarak istatistikî olarak dizin aralığı olacak ya da ortalama olarak (mod, medyan) bir faaliyet kârı ya da yüzdesi belirlenmiş ve kâr göstergesi olarak kullanılmıştır. Avrupa’da faaliyet gösteren emsal hizmet şirketlerinin kâr marjı sonuçları aşağıdaki gibidir.

Emsal Kârlılık Tablosu -Pazarlama ve Reklam Hizmetleri

Faaliyet kârı / Toplam Maliyetler (2007-2009)	
Şirket sayısı	48
Üst Çeyrek	7,78%
Medyan	3,96%
Alt Çeyrek	1,80%

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi XX Grubu hizmet şirketleri tarafından sağlanan pazarlama ve reklam hizmetleri için Avrupa genelinde yapılmış emsal bedel çalışmasında hizmet sağlayıcı şirketlerin elde ettikleri maliyetlere oranla faaliyet kârı aralıkları %1,80 ve %7,78 olup medyanı %3,96 oranındadır.

Sonuç olarak emsal hizmet şirketlerinin elde ettiği kâr aralığına bakıldığında XX Türkiye’ye uygulanan %1-%5’lik kâr marjının emsallerine uygun olduğu görülmektedir.

Emsal Kârlılık Tablosu – Muhasebe, Genel İdari ve İnsan Kaynakları Hizmetleri

Faaliyet kârı / Toplam Maliyetler (2007-2009)	
Şirket sayısı	33
Üst Çeyrek	7,34%
Medyan	4,83%
Alt Çeyrek	1,35%

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi XX Türkiye’ye sağlanan muhasebe, genel idari ve insan kaynakları hizmetleri için Avrupa genelinde yapılmış emsal bedel çalışmasında hizmet sağlayıcı şirketlerin elde ettikleri maliyetlere oranla faaliyet kârı aralıkları %1,35 ve %9,49 olup medyanı %4,83 oranındadır. Sonuç olarak gözden geçirilen emsal şirketlerin elde ettiği kâr aralığına bakıldığında XX Türkiye’ye uygulanan %1-%5’lik kâr marjının emsallerine uygun olduğu görülmektedir.

Emsal Kârlılık Tablosu – IT Hizmetleri

Faaliyet kârı / Toplam Maliyetler (2007-2009)	
Şirket sayısı	29
Üst Çeyrek	7,34%
Medyan	5,53%
Alt Çeyrek	2,17%

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi XX Türkiye’ye sağlanan IT hizmetleri için Avrupa genelinde yapılmış emsal bedel çalışmasında hizmet sağlayıcı şirketlerin elde ettikleri maliyetlere oranla faaliyet kârı aralıkları %2,17 ve %7,34 medyanı %5,53 oranındadır. Sonuç olarak çalışmada gözden geçirilen emsal şirketlerin elde ettiği kâr aralığına bakıldığında XX Türkiye’ye uygulanan %1-%5’lik kâr marjının emsallerine uygun olduğu görülmektedir.

4.3.8. Grup İçi Hizmet Satışları

XX Türkiye’nin ilişkili kişilerine vermiş olduğu grup içi hizmetlere ilişkin bilgiler şöyledir.

Grup İçi Hizmet Satışları				
İlişkili firma	Açıklama	Ülke	Tutar	
C. Kozmetik	Üretim	Türkiye	2000.000	grup içi hizmet
In. Kozmetik	Satış ve Pazarlama	Türkiye	500.000	grup içi hizmet
XX SA-Moyens Communs	Hizmet Sağlayıcı	Fransa	200.000	personel masrafları
XX Produits de Luxe Int.	Hizmet Sağlayıcı	Fransa	300.000	personel masrafları
XX Ceska Republika S.R.O	Satış ve Pazarlama	Çek Cum.	50.000	kongre masrafları
Y. Beaute	Hizmet Sağlayıcı	Fransa	35.000	personel masrafları

XX Türkiye bordrosunda bulunan genel müdür ve finans direktörü C. Kozmetik ve In. Kozmetik için muhasebe hizmetleri vermektedir. Muhasebe hizmetlerinin yanı sıra IT,

genel idari ve insan kaynakları hizmetleri de XX Türkiye tarafından ilgili şirketlere sağlanmaktadır. Söz konusu hizmetler için XX Türkiye tarafından katlanılan maaş, seyahat, avans vb. masraf kalemlerinden C. Kozmetik ve IN. Kozmetik'e pay verilmektedir. XX SA-Moyens Communs'e yansıtılan tutar, eski şirket Genel Müdürü'nün ilişkili şirket adına çalıştığı 2013 yılına ilişkin ilk altı aylık maaş ve masraflarının yansıtılmasına ilişkindir. XX Produits'e yansıtılan tutar, XX Türkiye bordrosunda olup, XX Produits adına İstanbul Atatürk Havaalanı'nda çalışan üç personele ilişkin maaş, prim, sigorta ve iş masraflarının yansıtılmasına ilişkindir. XX Ceska'ya kesilen fatura, XX Türkiye tarafından M ürünü ile ilgili Antalya'da düzenlenen kongreye ilişkin olarak Şirket payına düşen masrafların yansıtılmasına ilişkindir. Y. Beaute firmasına yansıtılan tutar bir personelin maaş, prim, sigorta ve iş masraflarına ilişkindir. Grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında bu hizmetlerin verilmesine ilişkin katlanılan maliyetler dikkate alınmaktadır. Bu nedenle en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi MAY'dır.

XX Türkiye'de çalışan personelin diğer XX şirketleri için harcadığı zamana ilişkin masraflar personelin ülke bazında çalışma süresi dikkate alınarak herhangi bir kar marjı eklenmeden yansıtılmaktadır. M. ürününe ilişkin düzenlenen kongrenin masrafları da uygun dağıtım anahtarıyla ilgili XX şirketine kâr marjı eklenmeden faturalanmıştır. C. Kozmetik ve IN.kozmetik için çalışan departmanların masrafları ise belirli dağıtım anahtarları vasıtasıyla maliyetler üzerine %2 kâr marjı eklenerek faturalanmaktadır.

Emsal çalışma sonuçları doğrultusunda tespit edilen emsal hizmet şirketlerinin elde ettiği kâr aralığına bakıldığında XX Türkiye'nin uyguladığı %2'lik kâr marjının emsallerine uygun olduğu görülmektedir.

4.3.9. Masraf Yansıtmaları

XX Türkiye'nin ilişkili kişilerinden almış olduğu masraf yansıtmalarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Masraf Yansıtımları

İlişkili firma	Açıklama	Ülke	Tutar	
XX SA- Moyens Cosmetique	Hizmet Sağlayıcı	Fransa	150	Organizasyon, noter vb.
C.International	Hizmet Sağlayıcı	Fransa	100	Konferans Masrafları
L. Parf ve Beaute CIE	Hizmet Sağlayıcı	Fransa	50	Seminer masrafları
XX Produits De L.	Hizmet Sağlayıcı	Fransa	20	Seminer masrafları

XX SA-Moyens Communs tarafından yansıtılan tutar XX Türkiye adına yapılan organizasyon masrafları, noter masrafları ve diğer masrafları içermektedir. Diğer ilişkili kişileri tarafından yansıtılan tutarlar çeşitli seminer ve konferans masraflarından oluşmaktadır. Söz konusu tutarlar XX grup şirketlerinin XX Türkiye adına katlandıkları çeşitli seminer,kongre vb. masrafların doğrudan yansıtılmasıdır. Bu işler için en uygun yöntem MAY dır.

BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Küresel ticaretin yaygınlaşması, uluslararası yatırım ortamının hızla gelişmesi ve sermaye dolaşımının sürekli artış göstermesi sonucu grup şirketlerin ve çok uluslu şirketlerin işlemleri her geçen gün daha karmaşık hale gelmiştir. ÇUŞ olarak adlandırdığımız şirketler birden fazla ülkede üretim, dağıtım, pazarlama ve satış faaliyetleri yürütmeleri nedeniyle aralarında yapmış olduğu işlemlerinde Transfer fiyatlandırması; önemli vergisel sonuçların analizini, kontrolünü daha da gerekli kılmış ve ülkelerin ortak vergi düzenlemelerine gitmelerine neden olmuştur.

Ayrıca ÇUŞ' lar grup firmalarıyla yaptığı mal alım satımlarında kendi ülke çıkarlarını düşünerek hareket etmesi Çifte vergilendirme ve matrah aşındırma ve kar aktarımı gibi vergisel sorunların odağı haline gelmiştir. ÇUŞ ların bu şekilde ülke kaynaklarını diğer ülkelere kaydırılmasını engelleyici Özelliğe sahip olmayan hem Türk vergi sistemindeki örtülü sermaye ve örtülü kazanç müesseseleri hem de OECD'nin hazırladığı “çok uluslu şirketler ve vergi idareleri için transfer fiyatlandırması rehberi” bu şirketlerin manipülasyonlarını %100 önlemede yetersiz kalmıştır.

2013 yılında bu sorunların çözümüne yönelik OECD, vergi birliğinin ve sağlam yasal yapının oluşması için BEPS ile mücadele paketi (Eylem planları) sunmuş ve birçok ülke bu eylem planlarını kabul etmiştir. Özellikle gelişmekte olan ülkeleri olumsuz etkileyen BEPS in bu ülkelerde etkin bir şekilde işler hale getirilmesi vergi kaybını azaltacak ve ekonomik refahın artmasını sağlayacaktır. Diğer taraftan sadece vergi avantajından dolayı yatırım çeken bölgeler (vergi cennetleri) BEPS ile mücadeleyle birlikte bu avantajını kaybedecek ve gelirin adil olarak vergilendirilmesi sağlanacaktır.

Diğer önemli bir konu ise transfer fiyatının belirlenmesinde baz alınan emsal bedeldir. Türk Transfer Fiyatlandırması Mevzuatı ve OECD Rehberi, ilişkili şirketler arasındaki işlemlerin emsal bedel standardına uygun olması gerektiğini belirtmektedir. XX Türkiye’de farklı fonksiyonlar ve riskler üstlenilerek gerçekleştirilen grup içi işlemler, Türk Transfer Fiyatlandırması Mevzuatının belirlediği transfer fiyatlandırması yöntemleri ile test edilmiştir. Örneğimizden ilerleyecek olursak alımlarda, Test edilen taraf olarak XX Türkiyenin fabrikalarının faaliyet kâr marjını, dış emsal olarak belirlenen fabrikaların faaliyet kâr marjı emsal aralığı ile karşılaştırdık ve XX Türkiye’nin fabrikalardan aldığı malların transfer fiyatının emsallere uygun olduğunu gördük.

Özetle XX Türkiye'nin ilişkili işlemleri için uyguladığı transfer fiyatları aşağı belirtilen yöntemlerle tespit edilmiş ve uyguladığı kâr oranları emsal şirketlerin elde ettiği kâr oranları ile karşılaştırıldığında emsal aralığında olduğu görülmektedir.

İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemin Cinsi	İlişkili İşlemlerde Uygulanan Transfer Fiyatlandırması Yöntemi	İlişkili İşlemlerde Uygulanan Kâr Marjı
Ticari Mal Alımı	İDNKMY	%3,41-%5,70
Ticari Mal Satışı	MAY	0%
Diğer Ticari Mal Alımları	MAY	%1-%5
Vadeli İşlemler (Türev Ürünler)	KFY	Piyasaya uygun fiyatlar
Yapılan Kiralamalar	KFY	Piyasaya uygun fiyatlar
Royalti Ödemeleri	KFY	Piyasaya uygun fiyatlar
Grup İçi Hizmet Alımı	İDNKMY	%1-%5
Grup İçi Hizmet Satışı	MAY	%0-%2
Masraf Yansıtmaları	MAY	%0-%5

Bölümlerarası transfer fiyatlandırmalarında ise bölümlerin kârlılığı, performansı yine transfer fiyattının belirlenmesine bağlıdır. Totalde şirketin kârlılığı önemliyken bölümler arası başarının ölçülmesi, kârlılığın daha da artması herbir sorumluluk merkezlerinin raporlamalarının değerlendirilmesi ve sonucuna göre doğru transfer fiyattının belirlenmesi önemlidir.

KAYNAKLAR

1. Acar, U. O. (2013). "Transfer Fiyatlandırması"1.Baskı, Haziran. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
2. Acuner, S. (2013, Mart). "Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması Uygulaması: Avrupa Birliği Üye Ülkeler-I". Yaklaşım Dergisi, Sayı:243.
3. Adıgüzel, M. (2013,Mart-Nisan). "Ekonomik Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri". Akademik Bakış Dergisi, Sayı : 35.
4. ADVANCE PRİCİNG AGREEMENT. (2017). 09 06, 2017 Tarihinde [https://En.Wikipedia.Org/Wiki/Advance Pricing Agreement](https://En.Wikipedia.Org/Wiki/Advance_Pricing_Agreement);. Adresinden Alındı.
5. Aktan, C. C., & Vural, İ. Y. (2005). "Globalleşme Sürecinde Çok Uluslu Şirketler". 08 30, 2016 Tarihinde <http://www.Canaktan.Org/Ekonomi/Cok-Uluslu/Aktan-Makale.Pdf>. Adresinden Alındı.
6. Alptekin, D. A. (2016). "Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Önerisi: Karşılıklı Anlaşma Usulü". (Kuzey Ymm Ve Bağımsız Denetim A.Ş) Vergide Gündem: <http://www.vergidegundem.com.tr> Adresinden Alındı.
7. Anbar, A. (2008, Ağustos). "Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması". Vergi Dünyası, Sayı:324.
8. Aslan, O. S. (2016 Nisan). "Transfer Fiyatlandırması Tespiti Sürecinde "Gizli Emsal" Uygulaması Ve Adil Yargılanma Hakkı". Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı :26.
9. Aslan, S. (2004, Nisan). "İşletmelerde Stratejik Bölümler Arası Transfer Fiyatlaması". Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:12,S.61.
10. Ayben, Ü. (2017). "Peşin Fiyatlandırma Anlaşması: Avantajı Kullanmak". 03 07, 2017 Tarihinde <http://Www.Vmhk.Org.Tr/Wp-Content/Uploads/2011/10/Ayben-%C3%9cnel-Pe%C5%9fin-Fiyatland%C4%B1rma-Anla%C5%9fmas%C4%B1.Pdf> Adresinden Alındı.
11. Bakanlar Kurulu Kararı "Emsallere Uygunluk İlkesi" Madde:4/1. (Resmi Gazete: 06.12.2007,Sayı: 26722).
12. Bayar, F. (2008). "Küreselleşme Kavramı Ve Küreselleşme Sürecinde Türkiye". Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, Sayı:32.

13. Berkay, F., & Armağan, R. (2011). "Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi". Vizyoner Dergisi, Sayı:5.
14. Biçer, R. (2009). "Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi". Ankara: Türmob Yayınları 365,S.16.
15. Bıyık, R. (2013). "OECD'nin Yeni Projesi: Matrahın Aşındırılması Ve Karın Aktarılması Şirketler İçin Neler Getiriyor ?". Vergi Bülteni ,Sayı: 87.
16. Bıyık, R. (2014). "OECD Matrahın Aşındırılması Ve Karın Aktarılmasına İlişkin Eylem Planı: Transfer Fiyatlandırması 2014 Çıktıları". Vergi Bülteni, Sayı:61.
17. Bıyık, R. (2014). "Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme Ve Ülke Bazında Raporlama: Oecd Kamuoyu Aydınlatma Toplantısı". Vergi Bülteni,Sayı:36.
18. Biyan; Ö. (Erişim Tarihi: 06.02.2017). "Tüm Yönleriyle Transfer Fiyatlandırması". <http://www.Vergidanismani.Com/Sayfa.Asp?AdresindenAlindi>
19. Çakmak, H. (2007). "Uluslararası İlişkiler : Giriş, Kavramlar Ve Teoriler"(Çok Uluslu Şirketler, Kenan Dağcı). Ankara: Platin Yayınları,S.101.
20. Çakmak, T. (Şubat). "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi İçin Kullanılan Yöntemler Ve Bu Yöntemlerin İşleyişi". Vergi Dünyası, Sayı:306.
21. Çalış, E. Y., & Nur, B. A. (2014). "Yönetim Raporlama Sisteminde Sorumluluk Muhasebesi". Akü İib Dergisi, Sayı: 1.
22. Çelik, O. (2003). "Muhasebe Kuramı Ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği". Tartışma Metinleri Serisi 52.
23. Çengeller, K. (2014 Haziran). "Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Kurumlar Vergisi Oranına Duyarlılığı". Vergi Dünyası, Sayı:394.
24. Çölgezen, Ö. (2006 Kasım). "Ekonomik Ve Siyasal Boyutu İle Küreselleşme". Vergi Dünyası, Sayı:303.
25. Diclehan, B. (2016). "Matrah Aşındırma Yoluyla Kar Aktarımı Ve Türkiye Uygulamaları". 04 15, 2017 Tarihinde <https://Home.Kpmg.Com/Content/Dam/Kpmg/Pdf/2016/06/Tr-Sorumlu-Vergicilik-Basak-Diclehan.Pdf> Adresinden Alındı.
26. Doğruyol, M. (2008). "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması",Yüksek Lisans Tezi,Marmara Üniversitesi.
27. Duran, M. (2009, 01 27). "Transfer Fiyatlandırması" 07 07, 2016 Tarihinde <http://www.Kpmgvergi.Com/Pdf/Yayinlar/Guncel-Yayinlar/Kriz-Ortaminda-Vergi-Yonetimi-Semineri-4.Pdf> Adresinden Alındı.

28. Elitaş, C., Elitaş, B. L., & Özkal, E. S. (2009). "Transfer Fiyatlaması Ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama" Mali Çözüm, Sayı: 91.
29. Ertürk, A., & Esen, M. (2013). "Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı". Marmara Üniversitesi Yayınevi.
30. Ece,Nalan. (2016 Temmuz - Ağustos). "Transfer Fiyatlandırmada Oecd Yaklaşımı Açısından Geleneksel İşlem Yöntemi Ve Uygulama Örnekleri". Mali Çözüm.
31. Ferhatoğlu,E. (2008). " Uluslar Arası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 57, Sayı:4.
32. Foreign Direct Investment .
(<http://Www.Economicshelp.Org/Blog/4987/Economics/Foreign-Direct-Investment/>;
Erişim Tarihi:13.05.2017).
33. Fortune Global 500 . (2016). 05 12, 2017 Tarihinde
https://En.Wikipedia.Org/Wiki/Fortune_Global_500. Adresinden Alındı.
34. Göngen, M. A. (2013 Ağustos). "Küreselleşmenin Ekonomik Boyutu Küreselleşmeyi Yöneten Üç Ana Kurum: Imf, Dünya Bankası, Dünya Ticaret Örgütü". Süleyman Demirel Ün. Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı : 29.
35. Günay, Ö. (Sayı : 2007 Nisan). " Uluslararası Vergi Anlaşmazlıklarının Çözümlemesinde "Karşılıklı Anlaşma Usulü" Ve Oecd Bünyesinde Geliştirilen Yeni Yöntemler. Vergi Dünyası.
36. Günaydın, İ. (1999). "Uluslararası Transfer Fiyatlamasının Vergisel Amaçları". Vergi Dünyası, Sayı:216.
37. Gündoğan, D. (2007 Ekim). "Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma, Peşin Fiyatlandırma Anlaşması". Yaklaşım, Sayı:278.
38. Gündüz, E. (No: 1524). "Maliyet Muhasebesi". Eskişehir, 2.Baskı: Anadolu Üniversitesi Yayını; S.369-370.
39. Gündüz, Z. (2016). "Türk İş Dünyası Transfer Fiyatlandırması Konusunda Gün Geçtikçe Daha Da Bilinçleniyor". 07 07, 2016 Tarihinde <http://www.Gsghukuk.Com/Bulten-Yayinlar/Detay/Turk-Is-Dunyasi-Transfer-Fiyatlandirmasi-Konusunda-Gun-Gectikce-Daha-Da-Bilincleniyor/83/189/0>. Adresinden Alındı.
40. Güney, S., & Bozkurt, R. (2011 Nisan). "Türkiye'deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi". Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:151.

41. Güzeldal, Ö. (2008 Ocak). "Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler". Vergi Dünyası, Sayı: 317.
42. Hatunoğlu, Z. (2006, Kasım-Aralık). "Çok Uluslu Şirketler, Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu". Mali Çözüm, Sayı : 78.
43. <http://www.Oecd.Org/Tax/Oecd-Releases-Mutual-Agreement-Procedure-Map-Statistics-For-2015.Htm>. (2015).
44. Işık, H. (2005). "Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye", T.C Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/370. Ankara,S.64.
45. Jaedicke, M. V. (1980). "Yönetim Muhasebesi" Çeviren. Alpaslan Peker. Fatih Yayınevi, 4.Baskı, S.641.
46. Kaplan, E. (2013 Ekim). "Çok Uluslu Şirketler Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması". Vergi Dünyası, Sayı : 386.
47. Kapusuzoğlu, T. (1999 Temmuz). "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak Abd'de Yapılan Yasal Düzenlemeler (I)". Vergi Dünyası, Sayı :215.
48. Kapusuzoğlu, T. (2003). "Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması". İstanbul: Oluş Yayıncılık;S.4.
49. Kar, M., & Arıkan, H. (2003 Ekim). Avrupa Birliği Ortak Politika Ve Türkiye. İstanbul: Beta Yayınları,S.17.
50. Karabulut, M. F. (2014, Nisan). " Transfer Fiyatlandırmasının Anlamını Biliyor Muyuz ?". Vergi Dünyası, Sayı:392.
51. Karadeniz, S. (2003, Eylül). "Bölümleme Ve Sorumluluk Muhasebesi". Vergi Dünyası, Sayı:265.
52. Kaya, H. (2004 Mart). "Küreselleşme Ve Çok Uluslu Şirketler Bir Değerlendirme". Vergi Dünyası, Sayı :274.
53. Kaymaz, Ö., Kaymaz, Ö., & Alp, A. (Tarih Yok). " Vergi Mevzuatında Transfer Fiyatlandırması". Mali Çözüm, Sayı:86.
54. Kıvılcım, F. (2013). "Küreselleşme Kavramı Ve Küreselleşme Sürecinin Gelişmekte Olan Ülke Türkiye Açısından Değerlendirilmesi". Sosyal Ve Beşeri Bilimler Dergisi, Sayı:1.
55. Kocaman, H. (2012). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci". 08 29, 2016 Tarihinde <http://Atif.Sobiad.Com/Sobiadfiles/Sobiadarsiv2/Tbtck/Ksuubf/5000038150.Pdf>. Adresinden Alındı.

56. Kömürcü, B. (2016 Eylül). “Beps 13. Eylem Planı Kapsamında Dokümantasyon Yükümlülüklerine Genel Bir Bakış”. Vergide Gündem, Sayı :4.
57. Köse, Ö. (2003). “Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal Ve İşlevsel Dönüşümü”. Sayıştay Dergisi,, Sayı:49.
58. Köse, T., & Ferhatoğlu, E. (2008). "Transfer Fiyatlandırması Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama". Maliye Ve Hukuk Yayınları; S.5.
59. Kurt, G., & Ünlü, İ. L. (2005). “Abd, Oecd Ve Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması-I”. Mali Pusula, Sayı:12.
60. Kutsal, G. (2017). "Çok Uluslu Şirket". 04 2017, 25 Tarihinde [Http://Docplayer.Biz.Tr/1411548-Prof-Dr-Gulten-Kutsal.Html](http://Docplayer.Biz.Tr/1411548-Prof-Dr-Gulten-Kutsal.Html) Adresinden Alındı.
61. Kuzu, S. (2013). "Transfer Fiyatlama Uygulamasının İşletme Performansına Etkisi Ve Vergisel Açidan Değerlendirilmesi". Uluslararası İşletme Ve Yönetim Dergisi, Cilt: 1 Sayı:2.
62. Mısırlıoğlu, U. İ. (Tarih Yok). "Bölümler Arası Transfer Fiyatlaması Ve Bir Uygulama". İsmmmo Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 62.
63. Müftüoğlu, T. (1982). "Bir Yönetim Aracı Olarak İşletme İçi Transfer Fiyatları". Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları; S.250.
64. Nazalı, E. (2016 Haziran). “Beps 13. Eylem Planı Ve 3 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı Kapsamında Çok Uluslu Şirketlere Getirilen Ek Raporlama Yükümlülükleri”. Vergi Ajandası. [Http://Vergiajandasi.Com/?S=Beps](http://Vergiajandasi.Com/?S=Beps) Adresinden Alındı.
65. Netek, O., & Dağ, M. (2013 Kasım). Okan Netek, Mehmet Dağ, “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması”. Vergi Dünyası, Sayı:387.
66. No:26855, (Seri No :2). (Resmi Gazete Tarih:22/ 04/2008). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ 4.Md.
67. OECD- İktisadi İşbirliği Ve Gelişme Teşkilatı. (1961). 12 04, 2016 Tarihinde [Http://Www.Mfa.Gov.Tr/İktisadi-İşbirliği_Ve-Gelişme-Teskilati- Oecd .Tr.Mfa](http://Www.Mfa.Gov.Tr/İktisadi-İşbirliği_Ve-Gelişme-Teskilati- Oecd .Tr.Mfa). Adresinden Alındı.
68. OECD Transfer Pricing Guidelines. (2010). S.362.
69. OECD Transfer Pricing Guidelines. (2010). S.175-176.
70. OECD Transfer Pricing Guidelines, V. (2010).

71. OECD, Model Tax Convention. (2014).
72. OECD360 Türkiye . (2015). <http://www.Oecd360.Org/Turkey>, Erişim Tarihi: 11.12.2016. Adresinden Alındı.
73. Oruç, R. (2016 Şubat). "Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Fiyat Aralığı Uygulaması". Vergi Dünyası, Sayı 414.
74. Örtten, R. (2000). "Genel Muhasebe Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri". Ankara: Gazi Kitabevi,S.2.
75. Öz, E., & Kara, M. C. (2016 Şubat). "Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: Beps". Vergi Dünyası, Sayı:414.
76. Özkanlı, Ö. (2003). "Sorumluluk Merkezleri Ve Transfer Fiyatlaması". Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, S. 107-124.
77. Özyolcu, Y. (2015 Şubat). "Transfer Fiyatlandırmasında Uyum Çalışmaları: OECD Önerileri Ve Uygulaması". Yaklaşım, Sayı:266.
78. Pehlivan, S., & Gökbunar, A. R. (2010,Cilt: 17, Sayı : 1). "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı". Yönetim Ve Ekonomi Dergisi.
79. Pwc. (Transfer Fiyatlandırması). 07 06, 2016 Tarihinde <http://www.Pwc.Com.Tr/Tr/Hizmetlerimiz/Vergi/Transfer-Fiyatlandirmasi/Hizmetlerimiz/Transfer-Fiyatlandirmasi.Html>. Adresinden Alındı.
80. Savaş, H. H. (2001 Şubat). "Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Ve Danıştay'ın Konuya Yaklaşımı". Vergi Dünyası, Sayı:234.
81. Sencer, T. (2013 Kasım). "Matrah Aşındırma Ve Kar Aktarımı Beps",T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı. Özel Gündem.
82. Sevgener, A. S., & Hacırüstemoglu, R. (1998). "Yönetim Muhasebesi". Alfa Yayınları,S.361.
83. Sevgener, A., & Hacırüstemoglu, R. (2000). "Yönetim Muhasebesi". 7.Baskı,İstanbul: Alfa Basım.
84. Taşkın, Y. (2012). "Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi". İstanbul: Türkmen Kitabevi,S.43.
85. Tokay, U. O. (2010). "Çok Uluslu Şirketler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulaması" Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
86. Turunç, S., & Ünel, A. (2017 Ocak). "Beps Sonrası Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirmeye İlişkin Yeni Kurallar". Vergi Dünyası, Sayı:425.

87. Uluslararası Vergi Adaleti İçin Oecd Beps Eylem Planı. (2015). 05 12, 2017 Tarihinde [Www.Trthaber.Com/Haber/Ekonomi/Bu-Plan-Turkiyenin-En-Buyuk-Miraslarindan-Olacak-211421.Html](http://www.Trthaber.Com/Haber/Ekonomi/Bu-Plan-Turkiyenin-En-Buyuk-Miraslarindan-Olacak-211421.Html). Adresinden Alındı.
88. Unctad, World Investment Report . (2016).
89. Demirel, B.U. (2009 Mart). "Çağdaş Sorumluluk Muhasebesi". Detay Yayıncılık;S.122.
90. Uyanık, N. K. (2008). "Transfer Fiyatlandırması". Ankara: Türmob Yayınları, 2.Baskı, S:11.
91. Uras; O (1976). "İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemleri". İstanbul: İstanbul İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, S.545
92. Vergi Denetleme Kurumu. (2017). "Oecd Transfer Fiyatlandırması Rehberi" Türkçe Basım Vergi Denetleme Kurumu.
93. Sevig,V.(2010) "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı" 08 27, 2016 Tarihinde www.Turmob.Org.Tr/Turmobweb/Kurumsal/Turmob/Basinodasi/Basindetay.AspX. Adresinden Alındı.
94. Yased, Unctad Dünya Yatırım Raporu Türkiye Lansmanı. (2016).
95. Yavaşlar, F. B. (2013). "Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı". N. Bilici İçinde, Transfer Fiyatlandırması Düzeltme İşlemlerine Karşı Yargısal Korunma İmkanları Ve İspat Sorunu (S. S.252). Marmara Üniversitesi Yayın evi,S.252.
96. Yavaşlar, F. B. (2013). "Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı". N. K. Uyanık İçinde, Türk Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri. Marmara Üniversitesi, Yayınevi,S.185.
97. Yazar, F. (2009 Haziran). "Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi Önemi Ve Uygulaması ". Vergi Dünyası, Sayı:334.
98. Yılmaz, G. H. (2015, Kasım). "Uluslararası Vergi Adaleti İçin Oecd Beps Eylem Planı". 07 06, 2016 Tarihinde <https://www.Dunya.Com/Ekonomi/Uluslararası-Vergi-Adaleti-İcin-Oecd-Beps-Eylem-Plani-Haberi-298894>. Adresinden Alındı
99. Yükçü, S. (2000). "Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi". İzmir: Altın Nokta Yayınevi, 4.Baskı, S.733.
100. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (R. Gazete: Tarih: 21/6/2006, Yayımlandığı Sayı: 26205). [Http://Www.Mevzuat.Gov.Tr/Mevzuatmetin/1.5.5520.Pdf](http://www.Mevzuat.Gov.Tr/Mevzuatmetin/1.5.5520.Pdf); [Erişim Tarihi:08.07.2016]. Adresinden Alındı.
101. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 13/3, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı. (Kabul Tarihi: 13.06.2006).

102. (Seri No: 1) Resmi Gazete No:26704. (Resmi Gazete Tarihi: 18.11.2007). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.
103. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1961). Madde 41 (5 Bendi)
104. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1961). Madde 41 (1-4 Bendi)



ÖZGEÇMİŞ

1980 yılında Gülyalı (ORDU)'da doğan Deniz YÜKSEL, orta öğretimini Ayhan Şahenk ilköğretim okulu'nda, liseyi Zeytinburnu 100.Yıl Ticaret Meslek Lisesi'sinde tamamlamıştır. 2003 Yılında Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Muhasebe bölümü'nden mezun olup 2005 Yılında Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi İşletme bölümü'nden mezun olmuştur. 2012 yılında ise TÜRMOB tarafından açılan mesleki yeterlilik sınavlarını vererek Serbest Muhasebeci Mali Müşavir meslek ruhsatını almıştır. 2019 yılında ise Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe ve Denetim yüksek lisans programını çok uluslu şirketlerde Transfer Fiyatlandırması ve bir uygulama teziyle tamamlamıştır.