

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRKİYEDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI
UYGULAMASININ İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ
ETKİLERİNİN ANALİZİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Mustafa PERVAN

BURSA - 2010

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRKİYEDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI
UYGULAMASININ İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ
ETKİLERİNİN ANALİZİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Mustafa PERVAN

Danışman

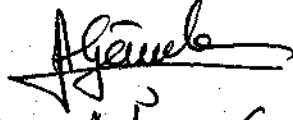
Doç Dr. Adnan GERÇEK

BURSA - 2010

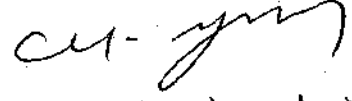
TEZ ONAY SAYFASI

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 700812027 numaralı **Mustafa PERVAN**'ın hazırladığı "**TÜRKİYEDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASININ İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ**" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, 03/11/2010 günü 11:00 – 12:00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **BAŞARILI** (başarılı/başarısız) olduğuna **OYBİRLİĞİ** (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.



Doç. Dr. Adnan Gerçek
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi



Prof. Dr. Mehmet Yüce
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi



Prof. Dr. Doğan Şenjuze
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

...../...../ 20.....

ÖZET

Yazar : **Mustafa PERVAN**
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : xi + 149
Mezuniyet Tarihi : 03 / 11 / 2010
Tez Danışman(lar)ı : Doç. Dr. Adnan Gerçek

TÜRKİYEDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASININ İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ

Transfer fiyatlandırmasını, bir işletmenin kendi birimleri arasında aktarılan mal ve hizmetler ile gayri maddi varlıklara uygulayacağı fiyat olarak belirtilebilir. Küreselleşme ile birlikte çokuluslu şirketler kârlarını maksimize etmek için transfer fiyatlandırılmasını kullanarak ülkeler arasındaki vergi yükü farklılıklarından yararlanmaya başlamışlardır.

Çokuluslu şirketlerin transfer fiyatlandırılması aracılığıyla vergi planlaması yapması devletlerin vergi gelirleri üzerinde olumsuz etkiler yaratmış ve bunu önleyecek yasal düzenlemeler yapmasını beraberinde getirmiştir.

Bu çalışmada öncelikle transfer fiyatlandırmasının teorik alt yapısı ile ilgili genel açıklamalar yapılmış ve dünyadaki gelişimi anlatılmıştır. Daha sonra transfer fiyatlandırması uygulamasının ülkemizdeki uygulamaları üzerinde durulmuştur. Yapılan bu açıklamalardan sonra transfer fiyatlandırmasının işletmeler üzerindeki etkisini ölçmeye yönelik olarak yapılan anket uygulaması hakkında bilgi verilmiş, anket bulguları değerlendirilmiş ve sonuçlar hakkında önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Sözcükler:

Transfer fiyatlandırması	İlişkili kişi	Emsal bedel	Peşin fiyatlandırma anlaşmaları
Kurumlar Vergisi	İşletme		

ÖNSÖZ

2004 yılında Prof. Dr. Metin TAŞ'ın danışmanlığında Gelir Vergisi Kanununa Göre Gelirin Toplanması ve Yıllık Beyan Sürecinin Üniter Sistem Açısından Değerlendirilmesi konusunu yüksek lisans tez konusu olarak belirlemiş ve bu konuda çalışmaya başlamıştım. Ancak, önce meslek hayatına atılmam ve daha sonra askerlik görevi nedeniyle tez çalışmasına ara vermek zorunda kaldım.

2008 yılında çıkartılan af kanunundan sonra tezimi tamamlamaya karar verdim. Bu süreçte değerli hocam Prof. Dr. Metin TAŞ'ın Gazi Üniversitesine gitmiş olması nedeniyle danışman olarak Doç. Dr. Adnan GERÇEK atandı.

İcra etmiş olduğum Mali Müşavirlik mesleği nedeniyle daha önceki tez konumu mesleğimle doğrudan ilgili bir konunun ayrıntılı olarak incelemek düşüncesi ile Transfer Fiyatlandırması konusu ile değiştirmek istedim. Transfer fiyatlandırması işlemleri, küreselleşen ekonomi sonucu gerek işletmeler açısından gerekse vergilendirme kapsamında devlet açısından, önemli ve dikkat edilmesi gereken bir konudur. Bu isteğimi değerli hocam Doç. Dr. Adnan GERÇEK'e aktardığımda, hocam bu konuyu tez konusu olarak önermemizde mesleki gelişimim açısından oldukça yararlı olacağını ifade etti. Böylece tez konumu değiştirmiş ve bu konuda çalışmalarına 2009 yılında başlamış oldum. Bu süreçten sonra çalışmama hız vererek sonuçlandırmaya çalıştım. Bu arada mesleğim gereği transfer fiyatlandırması uygulaması ile yakından ilgilendiğimden, tezimin üçüncü bölümünü Bursa'daki 250 büyük firma üzerinde transfer fiyatlandırmasının etkilerinin analiz edilmesi ve değerlendirilmesine ayırdım.

Akademik çalışma ve tez yazımına uzun bir ara vermem nedeniyle, tezimin ortaya çıkartılması için uzun ve zorlu bir çalışma gerekti. Bu süreçte gerek kaynak temini, gerekse konunun araştırılması sırasında danışman hocamın önemli desteğini gördüm. Ayrıca yapılan anket çalışmalarımın SPSS programı ile değerlendirilmesi safhasında yardımcı olan değerli hocalarım Dr. Tolga DEMİRTAŞ ve Araş. Gör. Selim TÜZÜNTÜRK'e teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
Tez Onay Sayfası	ii
Özet	iii
Abstract	iv
Önsöz	v
İçindekiler	vi
Kısaltmalar	xi
Giriş.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TEORİK ALT YAPISI

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	3
A. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI	3
B. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMACI	3
1. İşletme Politikaları Açısından Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları.....	5
<i>a. Amaç Uyumluluğunun Sağlanması</i>	<i>5</i>
<i>b. Bölümsel Başarının Ölçülmesi</i>	<i>6</i>
<i>c. Yöneticinin Motive Edilmesi</i>	<i>6</i>
<i>d. Bölümsel Özerklik</i>	<i>6</i>
2. Vergileme Açısından Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları.....	7
<i>a. Vergisel Amaçlar</i>	<i>7</i>
<i>b. Vergisel Olmayan Amaçlar</i>	<i>7</i>
C. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ UYGULAMA KOŞULLARI.....	8
D. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TİPLERİ	8
II. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ETKİLERİ	9
A. İŞLETMELER ÜZERİNE ETKİLERİ (MİKRO BAZDA).....	9
B. VERGİ TABANI ÜZERİNE ETKİLERİ (MAKRO BAZDA)	10

C. TRANSFER FİYATLANDIRMASI PEÇELEME İLİŞKİSİ	10
III. DÜNYADA TRANSFER FİYATLANDIRMASININ GELİŞİMİ	11
A. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ABD'DEKİ GELİŞİMİ VE DÜZENLEMELERİ	12
B. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ OECD ÜLKELERİNDEKİ GELİŞİMİ VE DÜZENLEMELERİ	14
1. OECD Düzenlemeleri	14
2. OECD Transfer Fiyatlandırma Yöntemleri	15
3. OECD Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Düzenlemeleri	16
C. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AVRUPA BİRLİĞİ'NDEKİ GELİŞİMİ VE DÜZENLEMELERİ	18
D. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ DİĞER ÜLKELERDEKİ GELİŞİMİ VE DÜZENLEMELERİ	21
1. Kanada	21
2. İngiltere	21
3. Japonya	22
4. Çin	22
5. Avustralya	23
IV. TRANSFER FİYATLANDIRMASI STRATEJİLERİ VE ÖNLENMESİ	
PRENSİBİ (ARMS LENGHT)	23
A. TRANSFER FİYATLANDIRMASI STRATEJİLERİ	23
B. EMSAL BEDEL PRENSİBİ (ARMS LENGHT).....	24
1. Emsal Bedel Prensibinin Kaynağı	26
2. Emsal Bedel Prensibinin Uygulama Esasları	29
<i>a. Benzerlik ve Karşılaştırılabilirlik İlkesi</i>	29
<i>b. Karşılaştırmayı Belirleyen Faktörler</i>	30
1) <i>Mal ve Hizmetlerin Özellikleri</i>	30
2) <i>Fonksiyonel Analiz</i>	31
3) <i>Sözleşmeye İlişkin Şartlar</i>	33
4) <i>Ekonomik Ayrıntılar</i>	33
5) <i>İşletme Stratejileri</i>	34
<i>c. Gerçekleşmiş İşlemlerin Vergi İdaresince Tanınması</i>	35

<i>d. İşlemlerin Ayrı Ve Birlikte Değerlendirilmesi</i>	36
<i>e. Emsal Bedel Aralığının Kullanımı</i>	36
<i>f. Birden Çok Yıl Verisinin Kullanılması</i>	37
<i>g. Zararlar</i>	38
<i>h. Hükümet Politikalarının Etkisi</i>	38
<i>ı. Trampa Veya Takas İşlemleri</i>	39
<i>j. Gümrük Değerlerinin Kullanımı</i>	40
3. Emsal Bedeli Belirleme Yöntemleri	40
<i>a. Geleneksel Yöntemler</i>	41
1) Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi.....	41
2) Maliyet Artı Yöntemi	42
3) Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	42
<i>b. Diğer Yöntemler</i>	43
1) Kar Bölüşüm Yöntemi	44
2) İşlemsel Net Kar Marjı Yöntemi.....	44
3) Global Dağıtım Formülü.....	44

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASI

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER	46
A. 5422 SAYILI ESKİ KURUMLAR VERGİ KANUNUNDA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMASI	46
B. 5520 SAYILI YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMASI.....	48
II. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMASI	51
A. İLİŞKİLİ KİŞİ KAVRAMI VE TESPİTİ.....	51
B. KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİ VE EMSAL BEDEL	52

C. EMSALE UYGUN FİYAT TESPİTİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER.....	54
1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi.....	56
2. Maliyet Artı Yöntemi.....	58
3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	59
4. Diğer Yöntemler.....	61
a. <i>Kâr Bölüşüm Yöntemi</i>	62
b. <i>İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi</i>	62
D. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI	63
1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Tanımı	63
2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Amacı	65
3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Kapsamı	66
4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Süresi.....	67
5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Süreci.....	69
6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar .	73
E. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİM BELGELENDİRME.....	74
1. Yıllık Olarak Düzenlenecek Form ve Raporlar	74
2. İstendiğinde İbraz Edilmesi Gereken Bilgi ve Belgeler	76
3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme	78
III. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ UYGULAMALAR.	80
A. GAYRİ MADDİ HAKLARDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	80
1. Gayri Maddi Varlık Kavramı	80
2. Ticari Gayri Maddi Varlıklar	81
3. Gayri Maddi Varlıklarda Emsal Bedel Prensibinin Uygulanması	84
4. Pazarlama Faaliyetlerinin Ticari Marka Ya Da Ticari İsme Sahip Olmayan Şirketlerce Yapılması Durumu	88
B. GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI.....	89
1. Grup İçi Hizmetin Sunulup Sunulmadığının Tespiti	90
2. Piyasa Rayicinin Belirlenmesi	93
3. Grup İçi Hizmetlere İlişkin Bazı Örnekler	97
C. MALİYET DAĞITIM ANLAŞMALARI AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI	97
1. Kavramsal Tartışma	97
2. Maliyet Paylaşım Düzenlemelerinin Türleri	98

3. Maliyet Paylaşım Düzenlemelerinde Emsal Bedel İlkesinin Uygulanması	99
<i>a. Katılımcıların ve Katkılarının Belirlenmesi</i>	100
<i>b. Yapılan Tahsisin Uygunluğunun Belirlenmesi</i>	101
4. Maliyet Paylaşım Düzenlemelerinin Emsal Bedel Standartlarına Uygun Olmaması Durumunda Vergisel Boyut	102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASININ İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ (ANKET UYGULAMASI)	105
A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİN SEÇİLMESİ	105
B. KULLANILAN TEKNİKLER	105
C. ARAŞTIRMA BULGULARI	106
1. Soruların Diğer Sorulardan Bağımsız Olarak Değerlendirilmesi	106
<i>a. İşletmeler Hakkında Genel Bilgilere İlişkin Tespitler</i>	106
<i>b. Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Cevaplara İlişkin Tespitler</i>	113
2. Soruların Diğer Sorularla Birlikte Değerlendirilmesi	121
D. ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	130
SONUÇ	135
KAYNAKLAR	140
EKLER	144
ÖZGEÇMİŞ	149

KISALTMALAR

A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tebliğ
b.	: Baskı
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C.	: Cilt
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MK	: Medeni Kanun
md.	: Madde, -si
MPD	: Maliyet Paylaşım Düzenlemeleri
mük.	: Mükerrer
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfalar Arası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: Ve Benzeri
vs.	: Ve Saire
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Her ekonomik birim gibi işletmelerinde esas amacı kar elde etmek ve mevcut karını arttırmaktır. Küreselleşme ile birlikte ekonomik anlamda sınırlar ortadan kalkmış, şirketler kendi ülkelerinden çok daha uzak ülkelere cazip koşullar nedeniyle yatırım yapar hale gelmiştir. İlk bakışta yatırımcıya üretim faktörlerinin daha olumlu koşullarda sunulması gibi görünmekte ise de daha sonraları işletmeler faaliyette buldukları farklı ülkelerin vergi oranlarındaki avantajları kendi lehlerine kullanmaya başlamıştır. Dolayısıyla çokuluslu şirketler kârlarını maksimize etmek için ülkeler arasındaki vergi yükü farklılıklarından yararlanma ve kârlarını vergi yükünün az olduğu ülkelere aktarma yoluna gitmişlerdir. İşte işletmelerin kârlarını vergi yükünün az olduğu ülkelere aktarmak için kullandıkları yöntem transfer fiyatlandırılması denir.

Çokuluslu şirketlerin transfer fiyatlandırmasını bir vergi planlaması aracı olarak kullanmaları devletlerin vergi gelirleri üzerinde olumsuz etkiler yaratmıştır. Devletler maruz kaldıkları vergi kayıplarını önlemek için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını engelleyecek yasal düzenlemeleri bir vergi güvenlik önlemi olarak vergi sistemlerine dahil etmiştir.

Nitekim 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile birlikte Türk Vergi Sisteminde de transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal düzenlemeler yerini almıştır. Bu tezin amacı, ülkemizde transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal düzenlemeler ile ilgili yaşanan sorunları tespit etmek ve işletmeler üzerindeki etkilerini analiz etmektir. Bu amacımıza ulaşmak için öncelikle transfer fiyatlandırması ile ilgili teorik bilgilere ve bu konuda diğer bazı ülkeler ile Türkiye'deki uygulamalara değinilmiş ve 2009 yılında Bursa'daki ilk 250 şirket üzerinde anket çalışması yapılmıştır.

Bu kapsamda tez üç bölüm olarak ele alınmıştır. Tezin birinci bölümünde transfer fiyatlandırmasının teorik alt yapısını ortaya koyacak şekilde genel açıklamalar ve dünyadaki gelişimi ile hukuksal düzenlemeler anlatılmıştır.

Tezin ikinci bölümünde Türk Vergi Sistemindeki transfer fiyatlandırması uygulamasına ilişkin yasal düzenlemeler, temel kavramlar, kullanılan yöntemler, belgelendirme işlemleri ve özellikli uygulamalar üzerinde durulmuştur.

Tezin üçüncü bölümünde ise transfer fiyatlandırmasının işletmeler üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla yapılan anket uygulamasının yöntemi ve kullanılan teknik

hakkında bilgi verilerek, araştırma sonucunda elde edilen bulgular değerlendirilmiş ve bunlardan hareketle transfer fiyatlandırması uygulamasında yaşanan sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın genel bir değerlendirilmesi ve tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm önerilerine de tezin sonuç kısmında yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TEORİK ALT YAPISI

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLGİLİ GENEL

AÇIKLAMALAR

A. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI

İşletme bilimine ait bir kavram olarak ortaya çıkan transfer fiyatlaması; bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasında karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlama olarak tanımlanabilir¹. Transfer fiyatlaması önceleri ulusal ölçekte grup içi şirketlerin kendi aralarında yapmış oldukları mal ve hizmet sunumu olarak ortaya çıkmışsa da şirketlerin giderek küresel hale gelmesi ile uluslararası ölçekte söz konusu olmuştur.

Şirketlerin esas amacı olan kar ve kar maksimizasyonu için gerek ulusal gerekse uluslararası anlamda aynı organik bağ ya da bağlardan beslenen şirketlerin sektörler, bölgeler ve ülkelerin vergisel farklılıklarından yararlanarak yapmış oldukları bir çeşit vergi planlaması sonucu sağlamış olduğu daha az vergi yükünün devletin vergi gelirleri üzerinde olumsuz bir hal almıştır. Kamusal hizmetleri karşılama ve halkın refahını arttırma amacındaki devletlerin vergi gelirlerinde ortaya çıkan azalma ve söz konusu bu uygulamanın hukuka aykırı bir şekilde kullanılmasının önüne geçmek neticesinde bazı hukuki düzenlemeler yapması ile transfer fiyatlaması kavramı vergi hukukunun konusu içerisine yer almaya başlamıştır².

B. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMACI

Şirketler için uygun bir transfer fiyatının belirlenmesinde etki eden belirleyici faktörler; Yabancı ülkedeki piyasa ve rekabet şartları, vergi ve diğer yükümlülükler, karlılık, nakit yönetimi, ithalat kısıtlamaları, fiyat kontrolleri, yabancı ülkedeki

¹ Gündoğdu Burhan, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", *Yaklaşım*, Şubat 2007, Sayı 170, s. 127.

² Rugman M.Allen, Eden Lorraine, *Multinationals and Transfer Pricing*, St Martin Press, New York, 1985, s.1.

vergileme, döviz kuru üzerindeki kontroller, hedef uyumu veya motivasyon gibi firma içi nedenler şeklinde sıralanabilir³. Bunlar içinde en önemli faktör kuşkusuz vergilendirme faktörüdür⁴.

Transfer fiyatlandırmasının aynı ülkedeki firmalar arasında hileli olarak yapılmasında; firmalardan birinin karlı diğerinin zararlı olması, firmalardan birinin vergi indirimi veya istisna hakkının bulunması, firmaların farklı vergilendirme rejimine tabi olması gibi etkenler de söz konusu olabilir.

Transfer fiyatlandırmasının amacı yukarıda sayılan faktörlerden işletme amaçlarına uygun şekilde fayda sağlamaktır. En çok kullanılan şekli farklı vergi oranları uygulayan ülkeler arasında kar transferi yaparak global anlamda daha az vergi ödemektir. Bu amacı gerçekleştirmek için mal ve hizmet transferinde uygulanacak fiyatlar belirlenirken karın vergi oranı düşük ülkede toplanması hedeflenmektedir. Bu sayede kar, vergi oranı yüksek ülkeden vergi oranı düşük ülkeye aktarılmakta ve işletmenin ödeyeceği toplam vergi azalmaktadır. Aşağıda bu durumu gösteren bir örnek verilmiştir⁵. Buna göre;

A ülkesindeki vergi oranı % 30, B ülkesindeki vergi oranı ise % 20 dir. Bu durumda her iki ülkede de faaliyet gösteren uluslararası firma daha az vergi ödemek için karını A ülkesinden B ülkesine aktarmakta ve toplamda daha az tutarda vergi ödemektedir. Firma gerçek fiyatları uyguladığında iki ülkede ödediği toplam vergi 1.800.000.-TL olmaktadır. Oysa B ülkesine kar aktarımı amacıyla fiyatlandırma yaptığında iki ülkede ödediği toplam vergi 1.500.000.-TL olmaktadır. Bu durumdan firma 300.000.-TL vergi avantajı sağlamaktadır. Ancak bu durumda A ülkesinin vergi kaybı 900.000.-TL olmaktadır.

Yukarıdaki örnekten de görüldüğü üzere, uluslararası şirketler karlarını ülkesel veya yöresel olarak değil küresel olarak en fazlaya çıkarmaya çalışırlar⁶. Küresel olarak vergi sonrası şirket karını en fazlaya çıkarmak için vergi oranı yüksek olan ülkelerden

³ Koyuncu Mesut, *Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması*, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 367.

⁴ Yıldırım Musa, Balcı Fatih, Kiraz Abdullah, "Transfer Fiyatlandırması Uygulaması", *Mali Pusula Dergisi Eki*, Ocak 2008, s. 4.

⁵ Yıldırım, Balcı, Kiraz, a.g.e., s. 4.

⁶ Uyanık Namık Kemal, *Transfer Fiyatlandırma*, TÜRMÖB Yayınları, 2006, s. 15.

vergi oranı düşük olan ülkelere kar aktarımında transfer fiyatlandırması bir araç olarak kullanılmaktadır. Transfer fiyatlandırmasının kar transferi amacıyla hileli olarak kullanılması uluslararası düzeyde en önemli vergilendirme sorunudur.

Uluslararası şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla kendi kaynaklarını ülkeler arasında diğer ülkeler aleyhinde yeniden oluşturması ya da dağıtması, ilgili ülkelerin yalnızca egemenlik güçlerinin zayıflamasına değil, ayrıca milli gelire, işsizlik oranına, tüketici fiyatlarına, üretim girdilerine ve ödemeler dengesine olumsuz etkiler yapar⁷.

1. İşletme Politikaları Açısından Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

İşletmede transfer fiyatlandırmasının amaçları, genelde dört temel başlık altında toplanabilir⁸:

- Amaç uyumluluğunun sağlanması
- Bölümsel başarının ölçülmesi
- Yöneticinin motive edilmesi
- Bölümsel özerklik

a. Amaç Uyumluluğunun Sağlanması

Bölüm yönetiminin transfer fiyatıyla alacağı kararlar, bir bütün olarak işletmenin çıkarlarıyla çatışabilir. Bu durumda yapılması gereken, böyle bir çatışmaya yol açılmaması, bölüm ile işletmenin bütünü arasında amaç uyumluluğunun sağlanmasıdır.⁹ Üst yönetim tarafından belirlenmiş amaçlar, işletmedeki bölümlerin de amaçları olarak

⁷ TOBB, *Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi*, TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001, s. 22.

⁸ Homgren Charles T., Srikant M. Datar, George Foster, *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, Twelfth Edition, Pearson Education, Inc., New Jersey, 2005, s. 773; Orhan Çelik, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırma: Teorik Bir Yaklaşım", *Muhasebe ve Denetim Bakışı*, Yıl 1, Sayı: 1, Nisan 2000, s. 104.

⁹ Bursal Nasuhi, Ercan Yücel, *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar*, 8. Basım, Der Yayınları, Yayın No: 103, İstanbul, 2000, s. 473.

kabul edilebiliyorsa, amaç uyumluluğu sağlanmış olur. Böylece, transfer fiyatının belirlenmesinde de, bu ortak amaç temel alınmalıdır¹⁰.

b. Bölümsel Başarının llmesi

Transfer fiyatı, ürün ya da hizmet sağlayan bölüm için bir gelir, ürün ya da hizmet alan bölüm için ise bir maliyet kalemi olarak ortaya çıkar. Bu özelliği ile bölümlerin kârını etkilediği için bölümsel başarının llmesinde temel bir rol oynar. Burada önemli olan, transfer fiyatlarının mümkün olduğu kadar objektif ölülere göre ve tarafsız belirlenmesidir.¹¹

c. Yöneticinin Motive Edilmesi

Merkezkaç bir yönetim anlayışına göre idare edilen bir işletmede, bölüm yöneticisi doğrudan bölüm krından sorumlu olmakta ve bu nedenle kârını en st seviyeye çıkarabilecek transfer fiyatını belirlemek istemektedir. Uygun bir transfer fiyatının belirlenmesinde, yöneticinin motive edilmesi bu açıdan önemlidir.¹²

d. Bölümsel zerklik

Bölümsel zerklik, mutlak bağımsızlık anlamına gelmese de, bir bölüm yöneticisinin bölümüyle ilgili önemli kararları verebilmesini ifade eder.¹³ Bu zerklik, merkezkaç yönetiminin en önemli niteliklerinden biridir. Bu nedenle, st yönetim tarafından transfer fiyatının belirlenmesi aşamasında yapılacak bir müdahale, hem merkezkaç yönetimin felsefesine aykırı olacak hem de uygun bir transfer fiyatın belirlenmesini engellemiş olacaktır.¹⁴

¹⁰ Köse Tunç, Ferhatoğlu Emrah, *Transfer Fiyatlandırması*, Maliye Hukuk Yayınları, 2008, Ankara, s. 5.

¹¹ Köse, Ferhatoğlu, a.g.e., s. 5.

¹² Köse, Ferhatoğlu, a.g.e., s. 5.

¹³ Bursal, Yücel, a.g.e., s. 477.

¹⁴ Köse, Ferhatoğlu, a.g.e., s. 6.

2. Vergileme Açısından Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Transfer fiyatlandırması ile ulaşılmak istenen vergisel amaçları aşağıdaki gibi vergisel ve vergisel olmayan amaçlar olarak da sıralamak mümkündür:¹⁵

a. Vergisel Amaçlar

-Vergi oranı yüksek olan ülkelerde, bağlı şirketlerden yüksek fiyatla alış ve düşük fiyatla satışlar yaparak, vergi oranı düşük olan ülkelerde ise tersi uygulamalarla daha az vergi ödenmesi,

-Dışarıya ödenen kar payı, patent, know how ve marka hakkı karşılığı stopaj alınacaksa, bunlar için yapılacak ödemelerin dışarıdan alınan malların fiyatı içinde yurtdışına kaydırılmasıyla daha az stopaj vergisi ödenmesi,

-Vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki firma tarafından bağlı olduğu şirket grubundaki diğer şirketlere uygulanması gereken hizmet, gayri maddi haklar vb. karşılığı bedellerin düşük veya hiç gösterilmemesi ve böylece diğer şirketlere ait olan maliyetlerin de üstlenilmesi yoluyla vergilerin azaltılması,

-Dışarıdan ithal edilen malların transfer fiyatının düşük gösterilerek gümrük vergileri ve KDV'nin daha az ödenmesi,

-Kar transferlerine, döviz ve kurlara konulan sınırlamalardan korunmak için transfer fiyatları değiştirilerek daha az vergi ödenmesi,

-ÇUŞ'un merkezinde yapılan ve bağlı şirketlerin yararlandığı hizmet bedellerinin bağlı şirketlere paylaştırılmasında, vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı arttırılırken, vergi oranı düşük olan ülkelerdeki bağlı şirketlerin payı azaltılarak vergi oranı yüksek olan ülkedeki şirketin maliyetlerinin arttırılması yoluyla daha az kar ve böylece daha az vergi ödenmesi.

b. Vergisel Olmayan Amaçlar

Transfer fiyatlandırması ile ulaşılmak istenen vergisel olmayan amaçlar ise aşağıdaki gibi özetlenebilir:¹⁶

¹⁵ Günaydın İhsan, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları", *Vergi Dünyası*, Sayı:216, Ağustos 1999, s. 169

¹⁶ Aslan Emrullah, "Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", Yüksek Lisans Tezi, Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar, 2006, s. 19.

- Merkezileşmeden özerkliğe kayan yönetim biçimi ve kar amaçlı yönetim kavramlarının daha fazla önem kazanması
- Uluslararası ticarete şirketler arası transferin önemi,
- Uluslararası transfer fiyatlandırmasının birçok ülkenin vergi ve gümrük idarelerince sürekli olarak izlenmesi,
- İlişkiye taraf işlemlerin ve bilgilerin açıklanmasına olan ihtiyaçlar.

C. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ UYGULAMA KOŞULLARI

İşletmede transfer fiyatlandırması uygulamasının istenilen biçimde yapılabilmesi için, işletmede bazı koşulların oluşması gerekmektedir. Bu koşullar aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁷:

- Bölüm yöneticilerinin, bölüm faaliyetlerini yürütebilecek gerekli yetenek, beceri ve bilgiye sahip olmaları gerekmektedir.
- İşletmenin bölümleri arasında belirlenecek transfer fiyatına bir kıstas oluşturacak belirli bir piyasa (pazar) fiyatının var olması gerekir.
- Bölüm yöneticilerinin kendi özgür iradeleri ile karşılıklı pazarlık ve anlaşma olanağına sahip olmaları gerekmektedir.
- İşletmede iyi geliştirilmiş bir yönetim bilgi sisteminin olması gerekmektedir. Böylece, ihtiyaç duyulan bilgiler, doğru, güvenilir ve istenilen zamanda yöneticilere sunulabilir.

D. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TIPLERİ

Transfer fiyatlandırması yerel işletmeler ve çok uluslu işletmelerin kendi özellikleri itibariyle amaç bakımından iki farklı tipte bulunmaktadır. Transfer fiyatlandırması yerel işletmeler uyumluluğunun sağlanması, performans değerlemesinin iyileştirilmesi, yöneticilerin motivasyonunun artırılması ve bölümsel özerkliğin artırılması gibi amaçları sağlamak üzere ortaya çıkmıştır. Ancak çok uluslu işletmeler

¹⁷ Kartal Ali, Sevim Adnan, Gündüz H. Erdin, *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1524, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 808, Eskişehir, 2003, s. 369-370.

açısından vergilerin azaltılması, yabancı borsa riskinin azaltılması rekabetçi pozisyonun iyileştirilmesi ve yabancı hükümetler ile ilişkilerin iyileştirilmesi amacına hizmet etmektedir.

II. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ETKİLERİ

A. İŞLETMELER ÜZERİNE ETKİLERİ (MİKRO BAZDA)

Transfer fiyatlandırması sadece transfere konu olan bölümü etkilemekle kalmamakta tüm işletmeyi de etkilemektedir. Transfer fiyatlandırmasının işletmeler üzerindeki etkilerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz¹⁸:

- Ara ürün için belirlenen fiyat, satın alma bölümünün maliyetlerini, satış bölümünün ise gelirlerini etkilemekte ve böylece iki bölümün kârlılığı da bu durumdan etkilenmektedir.

- Bölümler kârlılıklarını artıran yüksek transfer fiyatları belirlerken aynı zamanda işletme genelindeki kârlılığı ters yönde etkileyebilmektedir. Örneğin, bir bölüm yöneticisinin alımına karar verdiği ürün fiyatı, işletmenin genel kârlılığını sağlayacak üretim ve satış fiyatına ulaşılmasını engelleyebilir veya gerekli koşulları sağlamayabilir.

- Transfer fiyatlandırması, işletme genelindeki kârlılığı etkilediğinden üst yönetim istediği fiyatları uygulamak için bölümlere müdahale edecektir. Bu durum da, transfer fiyatlandırmasının bölümlerin özerkliği üzerindeki etkisini tartışılır hale getirecektir.

- Vergi idarelerinin matrah erozyonuna karşı transfer fiyatlandırmasıyla ilgili uygulamaları, işletmeleri vergi cezalarıyla karşı karşıya kalmamak için dikey entegrasyona yöneltebilecektir.

- Vergi idaresinin dikkate aldığı grup içi işlemlerin piyasa fiyatına uygun olması olarak ifade edilen emsallere uygunluk ilkesi, işletmelerin uygun verileri bulması için

¹⁸ Aslan Sinan, "İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl 4 Sayı12, Nisan 2004, Ankara, s. 49-50.

yönetim masraflarının artmasına ya da yasal olmayan yollardan bilgi temini çabasına neden olabilecektir.

B. VERGİ TABANI ÜZERİNE ETKİLERİ (MAKRO BAZDA)

Şirketlerin gerçeğe uygun olarak belirledikleri transfer fiyatı, vergi hasılatı açısından vergi idarelerini etkilememektedir. Transfer fiyatlandırmasının gerçeğe uygun belirlenmemesi ise çok uluslu şirketlerde matrah erozyonu ile sonuçlanacak kurum kazancının nispeten vergi yükünün düşük olduğu ülkeye kaymasına neden olacaktır. Örneğin, bir çokuluslu şirket, yüksek vergi oranının olduğu bir ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal satarak veya düşük fiyatla mal alarak bu şirketin ya da kendisinin kârını ve ödeyeceği vergiyi düşürebilir. Örneğin Pak ve Zdanowicz tarafından 2002 yılında yapılan bir araştırmaya göre Amerika Birleşik Devletleri (ABD) 2001 yılı dış ticaretinde gerçeğe aykırı transfer fiyatlaması nedeniyle yaklaşık 53,1 milyar dolar vergi kaybına uğramıştır.¹⁹

C. TRANSFER FİYATLANDIRMASI PEÇELEME İLİŞKİSİ

Mükelleflerin vergi kaçırmak amacıyla özel hukuk biçimlerini olağan sayılmayacak şekilde kötü kullanmalarına “peçeleme”, bu eylemi esas alan işleme de “peçeleme işlemi” denir²⁰. Bu durumda idare ve vergi yargısı organları vergilendirmede görünüşteki sözleşmeyi değil, gerçek ekonomik durumu göz önüne alır²¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan, "*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*" hükmü ile vergi hukukunda ekonomik yaklaşım esası benimsenmiştir. Bu hükümlerle, vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayın saptanmasında iktisadi gerçeğin ön planda tutulması ifade edilir.²² İktisadi gerçeğin ön plana çıkartılmasındaki neden işlemin gerçek durumunu esas alan maddi boyutunun onun hukuki veya şekli görünüm veya

¹⁹ Köse Tunç, Ferhatoğlu Emrah, *Transfer Fiyatlandırması*, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s.9

²⁰ Şenyüz Doğan, “Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği Arasındaki Farklar”, *Yaklaşım*, Sayı 185, Mayıs 2008, s.25

²¹ Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1995, s. 26.

²² Şenyüz, a.g.m., s.24

görünümlerinden önemli olduğudur.²³ Mevcut haliyle ekonomik yaklaşım amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü özel bir yorum yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁴

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 6.12.1996 tarihli E. 1996/320, K. 1996/410 sayılı kararında²⁵ ekonomik yaklaşım ilkesi aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

"... *Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım, yasanın vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır. ...*"

Türk Vergi Hukukunda vergi kaçırma saikiyle yapılan vergi peçelemesi sözleşmelerine en iyi örnek, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıdır.²⁶ Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında gerçek fiyatlar üzerinde oynama yapılarak fiyatlar değiştirilmektedir. Gerçek dışı belirlenen satış fiyatları ile vergi peçelemesi yapılmaktadır. Oysa vergilendirme ekonomik yaklaşım gereği oynama yapılarak belirlenen fiyatlar üzerinden değil gerçek fiyatlar üzerinden yapılmalıdır.

III. DÜNYADA TRANSFER FİYATLANDIRMASININ GELİŞİMİ

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin temel düzenlemeler esasen, OECD tarafından yapılmaktadır. ABD dışındaki gelişmiş ülkelerin tamamına yakını, OECD tarafından hazırlanan ve sürekli olarak gözden geçirilip yenilenen OECD düzenlemelerini esas almaktadırlar.²⁷

²³ Şenyüz, a.g.m., s.24

²⁴ Şenyüz, a.g.m., s.24

²⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, www.danistay.gov.tr (01.12.2009)

²⁶ Arıkan Zeynep ve Öz Ersan, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Önleme Faaliyetleri", *Mali Pusula*, Sayı 27, s. 93.

²⁷ Aktaş Mehmet, "Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi", *Vergi Dünyası*, Sayı 294, Şubat 2006, s. 26.

A. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ ABD'DEKİ GELİŞİMİ VE DÜZENLEMELERİ

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak dünyadaki ilk yasal düzenlemeler ABD'de yapılmıştır. ABD'de bulunan çok uluslu şirketlerin fazlalığı ve özellikle ülkeler arasındaki vergi sistemleri arasındaki farklılıkları kullanarak karlarını arttırma isteği ABD yi transfer fiyatlandırması konusunda düzenleme yapmak zorunda bırakmıştır. ABD'nin çalışmaları OECD'nin 1979 ve 1984 rehberlerinin ortaya çıkmasına ön ayak olmuştur²⁸.

ABD'de faaliyet gösteren ve grup içi uluslararası işlemler yapan kuruluşlar, kendi aralarındaki transferlerin fiyatlandırması için 1935 yılından beri piyasa fiyatı standardını²⁹ (arm's length) uygulamaktadırlar. Söz konusu piyasa fiyatı standardı, daha sonraları tüm dünyadaki grup içi transferlerin analizinde kullanılır hale gelmiştir.

"1968 yılında, ABD İç Gelirler İdaresi, (IRS) yasal düzenlemeler getirerek, piyasa fiyatı standardının uygulanmasına ilişkin kurallar getirmiş ve ayrıca da piyasa fiyatının test edileceği spesifik fiyatlama yöntemleri belirlemiştir. Bunlar işlem bazlı yöntemler (transactionbased methods), karşılaştırmalı kontrol dışı fiyat yöntemi (the comparable uncontrolled price method-CUP method), yeniden satış fiyatı yöntemi (the resale price method) ve maliyet artı yöntemi (the cost plus method) dir. Bu yöntemler uluslararası alanda geniş kabul görmüştür."³⁰ Maddi varlıkların satışında uygulanacak transfer fiyatlaması için öngörülen bu üç yöntem, yukarıda ifade edildiği sırayla uygulanacaktır. Bu üç yöntemin de piyasa fiyatını vermemesi durumunda, piyasa fiyatını verecek herhangi bir yöntem, "dördüncü yöntem"(fourth method) uygulanacaktır.³¹

1986 yılında, gayri maddi iktisadi kıymetlerin transferine ilişkin kurallar da yasal düzenlemelere ilave edilmiştir. Kongre, transfer fiyatlamasına ilişkin mevzuatı bölüm 482 adı altında yasalaştırmıştır. Kongre bu yasal düzenleme ile IRS'e grup içi firmaların transfer fiyatlandırması konusunda kapsamlı bir çalışma yapıp, bölüm 482

²⁸ Işık Hüseyin, *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayınları, 2005, s.119.

²⁹ Isenberg Joseph, *Us Taxation of Foreing Persons and Foreing Income*, Aspen Law and Bussiness, 1997, s. 14:10.

³⁰ Coopers – Lybrand, *International Transfer Pricing*, CCH Editions Limited, 1997, s. 126.

³¹ Isenberg, a.g.m., s. 14:11.

altında uygulanabilir kurallar ile zorlayıcı hükümleri ve stratejileri belirlemesi talimatını vermiştir. IRS bu talimat uyarınca da 1988 yılında "White Paper"ı yayınlamıştır. "1988 yılında yayınlanan White Paper, yeniden satış fiyatı yönteminin, satış, dağıtım işiyle ilgili ilişkili kuruluş işlemleri, maliyet artı yönteminin de üretim, imalat faaliyetleri için dizayn edildiğini belirtmiştir.³²

"1988 ile 1992 arasında ABD Kongresi konuyla ilgili, s.982, 603 8A, 603 8C ve 6503 (k) numaralı yasal düzenlemeleri gerçekleştirmiştir. Bu düzenlemeler, vergi mükelleflerine beyanname ve kayıt düzeni konusunda uymaları gereken yeni yükümlülükler ve IRS'in gelir müfettişlerine de daha fazla bilgiye ulaşma olanakları getirmiştir. İlave olarak Kongre, transfer fiyatlandırması incelemelerinde önemli düzeltme gerektiren hallerde uygulanacak cezai yaptırımlar için s.6662 (h) ve (e)'yi, eksik yapılan vergileme nedeniyle hesaplanacak cazai faizler için de 6621 (c)'yi yürürlüğe koymuştur.³³

1992 yılında, IRS, konuyla ilgili yeni prosedürel kurallar ve fiyatlama yöntemleri ihtiva eden bir düzenlemeyi yürürlüğe koymuştur. Bu düzenleme ile getirilen en önemli yenilik "maliyet-paylaşım yöntemleri" (cost-sharing arrangements) konusunda olmuştur.

1995 yılında yetkili otorite (competent authority) prosedürü konusunda düzenleme yapılmış, 1996 yılında ise, transfer fiyatlaması yöntemleri konusunda bir yenilik olan "önceden yapılmış fiyatlama anlaşması"(Advance pricing agreements) ile ilgili revize düzenlemeler yayınlanmıştır.

1990 yılında yapılan yasal düzenleme transfer fiyatlandırmasına ilişkin ceza koşulları düzenlenmiştir. Bu düzenleme altında iki tür ceza öngörülmüştür. İşlem cezası, limitler dışında kalan yapay transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan yanlış değerlendirme ve düşük vergi ödenmesi halinde uygulanan ceza türüdür. Değerleme hatasının önemli derecede olması haline bu ceza %20 oranında uygulanır. Net düzeltme cezası ise, mükellefin bir mali yıldaki 482. madde düzeltmeleri, belirli eşikleri geçmesi halinde uygulanır. Mükellef hariç tutulacak miktarı belirleyecek olan şartları yerine

³² Isenberg, a.g.m., s. 14:11.

³³ Coopers – Lybrand, a.g.e., s. 126.

getirmedikçe bütün TF düzeltmeleri bu cezanın uygulanıp uygulanmayacağı amacıyla net hale getirilir.³⁴

B. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ OECD ÜLKELERİNDEKİ GELİŞİMİ VE DÜZENLEMELERİ

OECD, genel olarak pazar ekonomisinin, çoğulcu demokrasinin ve insan haklarına saygının paylaşımı için ülkeleri bir araya getiren bir örgüttür.

Transfer fiyatlandırmasının uluslararası düzeyde sorunlara yol açması, bu konuda uluslararası düzenlemeler yapılmasını gerektirmiştir. Transfer fiyatlandırması konusunda uluslararası düzeyde yapılan en önemli düzenleme ülkemizin de kurucu üye olduğu Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından yapılan düzenlemelerdir.

1. OECD Düzenlemeleri

Transfer fiyatlandırması konusunda OECD'nin ilk çalışması, 1977 yılında gerçekleştirdiği, "OECD Vergi Anlaşma Modeli"dir. OECD, 1979 yılında bütün ülkeler tarafından kullanılabilir bir rehber düzenlemesine gitmiştir. 1984 ve 1987 yıllarında transfer fiyatlandırması kapsamındaki özellikli konularda iki rapor daha yayımlanmıştır. 1995 yılında 1979 yılında yayımlanan rehber üzerinde geniş çaplı revizyon yapılmış ve "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration" (Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi) adıyla yeniden basılmış, 1999 yılında ise bir takım ilaveler yapılarak güncelleştirilmiştir.³⁵

OECD tarafından 1998 yılında zararlı vergi rekabeti raporu yayınlanmış, 2000 yılında ise zararlı vergi uygulamalarını bertaraf etme konusunda ilerleme raporu hazırlanmıştır. 2009 yılında ise rehberin dördüncü bölümü olan "İdarelerin Anlaşmazlıklarının Çözümündeki Yaklaşımlar" başlıklı kısım en son gelişmelere bağlı

³⁴ Saraç Mehmet, "Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, Sayı: 282, Şubat 2005 s. 92.

³⁵ Yıldırım, Balci, Kiraz, a.g.e s:13

olarak yenilenmiştir. Ayrıca 2010 yılında “Emsallere Uygunluk İlkesi”, “Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri” ve “Karşılaştırılabilirlik Analizi” bölümlerinde işletmelerin en uygun yöntemin seçilmesine ilişkin yeni uygulamalar hakkında değişiklikler yapılmıştır. Ve “Transfer Fiyatlandırmasının İşletme Yapılanmasına Bakış Açısı” başlıklı yeni bir bölüm eklenmiştir.³⁶

OECD sistemi esas itibariyle ilişkili kuruluşlar arasındaki transfer fiyatlandırmasının emsal bedel (arm's length) prensiplerine uygun olmasını önerir. Söz konusu rehberin amacı transfer fiyatlandırması çözümleri önermek ve bu konudaki ihtilafları en aza indirmektir. Rehberde emsal bedel esasına ilişkin yöntemler geliştirilmiş ve bu yöntemlerin pratik olarak uygulanabilirlikleri tartışılmıştır.³⁷ OECD üyesi ülkeler, emsallere uygunluk ilkesinin ilişkili kuruluşlar arasındaki işlemlerde oluşturulan transfer fiyatlandırmasını belirleyen en iyi yöntem olduğunu kabul etmektedir.³⁸

2. OECD Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde, belirtilen ve daha sonra detaylı olarak ele alınacak olan emsal bedeli belirleme yöntemleri ana kategoriler ve alt kategorileri aşağıda yer almaktadır.

- 1) Geleneksel İşlem Yöntemleri
 - a) Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi
 - b) Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
 - c) Maliyet Artı Yöntemi
- 2) Diğer Yöntemler
 - a) İşleme Dayalı Kar Yöntemleri

³⁶ http://www.oecd.org/document/24/0,3343,en_249_33753_1915490_1_1_1_1,00.html, (05.05.2010).

³⁷ Aktaş Mehmet, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-1”, *Yaklaşım*, Sayı 130, s.90.

³⁸ Kapusuzoğlu Tuncay, *Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2003, s.169.

- Kar Bölüşüm Yöntemi
- İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

b) Global Bölüşüm Formülü

Son düzenlemelerde, emsallere uygunluk ilkesi ile hiçbir bağlantı noktası olmayan global bölüşüm formülü yaklaşımı bir yöntem olarak kabul edilmemektedir. Çünkü bu yöntemler teoride ve pratikte transfer fiyatlandırması sorunları için uygun çözümler üretememektedir. Bununla beraber bazı ülkelerde bu yöntemler, vergi gelirlerini arttırıcı etkisi nedeniyle hala dikkate alınmaktadır. Ayrıca, küresel ticaretin yoğun etkisinin olduğu bankacılık sektöründe bazı olaylarda global bölüşüm formülü yaklaşımı çözüm olabilmekte ve mali otorite tarafından tanınabilmektedir.³⁹

3. OECD Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Düzenlemeleri

OECD'nin transfer fiyatlandırması rehberinde bir diğer önemli başlık da peşin fiyatlandırma anlaşmalarına aittir. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde 1995 yılından beri yer alan ve 1999 yılında "Karşılıklı Anlaşma Süreci Altında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Yürütülmesinde Ana Hatlar" başlığı ile düzenlenmiştir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, belli bir zaman süreci için geçerli olmak üzere, ilgili işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının saptanmasında kullanılan belli kıstasları (yöntem, karşılaştırılabilir unsurlar, uygun düzeltimler, gelecekteki olaylar için kritik varsayımlar gibi) belirleyen bir anlaşmadır.⁴⁰

OECD Rehberine göre, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının avantajları aşağıdaki gibidir.

a) Uluslararası işlemlerdeki vergisel yükümlülüklerin tahmin edilebilirliğini artırır ve mükellefler açısından belirsizlikleri azaltır.

b) İdare ile mükellef arasında hukuki ihtilafları en aza indirir. İdare ve mükellefler arasında uzlaşmaya dayalı ortamda istişare ve işbirliğinde bulunabilme imkânı sağlamaktadır.

³⁹ Kapusuzoğlu, a.g.e., s.150

⁴⁰ Işık, a.g.e s.190,191

c) Çok taraflı (ilgili ülkelerin mükellef ve vergi idarelerinin de katılımıyla) yapılacak peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile çifte vergilendirme olasılığını azaltacaktır.

d) Vergi idaresinin, mükellefler hakkında geniş bir bilgi sahibi olarak karmaşıklıkları önler.

OECD Rehberine göre, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının dezavantajları aşağıdaki gibidir.

a) Tek yanlı (sadece bir ülkenin vergi idaresi ile mükellefler arasındaki) peşin fiyatlandırma anlaşmaları mükellefin sorunlarını tam olarak giderememekte ve çifte vergilendirmeye engel olamamaktadır.

b) Tek yanlı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında karşılıklı düzeltim sorun olabilmektedir.

c) Kritik varsayımlar yeterince dikkate alınmadan yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmaları, pazar koşullarındaki değişim sonrasında mükellefleri zor durumda bırakabilecektir.

d) Mükellef anlaşma kapsamında bilgi ve belgelerini tüm açıklığı ile vergi idaresine sunması durumunda, vergisel başka yönlerden zayıf yönlerini giderememe durumu söz konusu olabilir.

e) Peşin fiyatlandırma anlaşmaları için, deneyimli, uzmanlaşmış elemanlara ihtiyaç gösterir. Organizasyon giderlerini arttırıcı bir etkisi olabilmektedir.

f) Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına mükelleflerce uygulanıp uygulanmadığının tespiti için, vergi idaresinde de bu konuda uzmanlaşmış, deneyim sahibi, kamu görevlilerinin istihdamını öngörür.

g) Anlaşma sürecinin uzun zaman alması, maliyetli olması, uzmanlığı gerektirmesi nedeniyle tüm mükellef gruplarınca seçilebilecek bir yöntem olmasının önünde engel oluşturmaktadır.

h) Vergi idaresi, anlaşma kapsamında kendisine ibraz olunan bilgi ve belgelerde ticari ve mesleki sırların muhafazası bakımından üst düzeyde güvenlik tedbirlerinin alınmasını gerektirmektedir.

OECD rehberi, her ülkenin uymasının zorunlu olduğu bir yasa değildir. Bu rehber ile yalnızca, üyeler bir düzene uymaya teşvik edilmekte ve transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümü sağlanmaya çalışılmaktadır. Buna karşın üye ülkelerin çoğu transfer fiyatlandırmasına ilişkin kendi yasal düzenlemelerinde OECD rehberini esas almışlardır.⁴¹

OECD rehberi, bazı farklılıklarla birlikte genel olarak ABD vergi yasasının (IRC), bu konudaki düzenlemesi olan 482. kısım ile oldukça uyumludur.⁴² Türkiye'de 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yapılan transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemelerde de OECD rehberi esas alınmıştır.

C. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AVRUPA BİRLİĞİ'NDEKİ GELİŞİMİ VE DÜZENLEMELERİ

Avrupa Birliği ülkeleri içerisinde ülkelerin farklı farklı kurumlar vergisi uygulamasına sahip olması, özellikle doğrudan sermayenin gelişi açısından büyük önem arz etmektedir. Bununla birlikte transfer fiyatlaması yöntemiyle birlik ülkeleri doğrudan yabancı sermayeyi ülkelere çekmek, ancak vergi sistemlerinin işleyişine, etkinliğine zarar verecek uygulamalara karşı da önlem alma yolunda çalışmalar yapmaktadırlar. Birlik ülkeleri arasındaki zararlı olabilecek hususlar için ise kurumlar vergisi oranlarını aynı seviyeye çekme konusunda çalışmalar yapılmaktadır.⁴³

AB üyesi ülkelerin tamamı OECD düzenlemelerini dikkate almakta ve emsallere uygunluk ilkesini kabul etmektedirler. Buna karşılık uluslararası sorunlar birlik içinde de çözümlenebilmiş değildir. Avrupa Birliğindeki transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk çalışmalar 1976 yılında başlamıştır. En somut adım ise 23 Temmuz 1990'da Tahkim anlaşması ile atılmıştır. Bu anlaşmanın önemi, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak emsallerine uygunluk ilkesine aykırılık nedeniyle bir üye devlet tarafından yapılan tarhiyat, çifte vergilendirme sonucu doğuruyorsa, karşı taraf için düzeltme öngörmesidir. Bu düzenleme, farklılıkları giderme yönündeki girişimlerin üye ülkelerin

⁴¹ Yıldırım, Balcı, Kiraz, a.g.e., s:16

⁴² Kapusuzoğlu, a.g.e., s.150

⁴³ Arıkan ve Öz, a.g.e., s.90

mali özerliklerini daraltması nedeniyle uygulamada pek olumlu karşılık bulamamıştır.⁴⁴ Söz konusu bu anlaşma ile uluslararası olaylarda şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak üç ölçü benimsemiştir.⁴⁵

1) Farklı üye ülkelerdeki şirketlere ilişkin hisse senedi alım satımı, varlıkların transferi, birleşme ve bölünme konularında yapılacak vergilendirmeye ait ortak sistem direktifi

Üye ülkelerin şirket, bölünme ve aktif devirlerinde ortak vergilendirme rejimini düzenleyen 90/434/AET sayı 23/07/1990 tarihli direktif kabul edilmiştir. Üye devletler iki ya da daha fazla devletin şirketleriyle ilgili birleşme, bölünme, sermaye koyma ve hisse senedi değişimlerinde bu direktifi uygulayacaklardır. Direktifin 4. maddesine göre, devredilen aktif ve pasif unsurların gerçek değeri ile mali değeri arasındaki farka göre belirlenen değer artışları birleşme ve bölünme durumunda vergilendirilmemelidir.⁴⁶

2) Farklı üye ülkelerdeki ana şirket ve alt şirketlere ilişkin olaylara uygulanabilecek vergilendirmeye ait ortak sistem direktifi

Üye ülkelerin ana ve ana şirkete bağlı yavru şirketlerinin vergilendirilmesinde ortak kurallar 90/435/AET sayı ve 23.07.1990 tarihli konsey kararı ile kabul edilmiştir. Direktif özü itibariyle, üye ülkenin, ülkesinde bulunan yavru şirketin ana şirkete yaptığı temettü dağıtımlarına stopaj uygulamamasını ve ana şirketin bulunduğu ülkenin de bu temettüleri kurumlar vergisine, ya istisna sağlamak ya da yavru şirketin diğer ülkede bu temettüyle ilgili ödediği kurumlar vergisine indirim imkanı tanınması gerektiğini düzenler.⁴⁷

3) Bağlantılı şirketlerin karlarının düzeltimi ile ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasıdır.

"Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerin Transfer Fiyatlandırma Üzerine Tahkim Anlaşması" transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarının çözümünde kullanılmak üzere 20.08.1990 tarih ve 90/436/AET rumuzu ile kabul edilmiştir.

⁴⁴ Organ İbrahim ve Çelik Muhsin, "İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması", *Vergi Dünyası*, Sayı 301, Eylül 2006, s.137.

⁴⁵ Kapusuzoğlu, a.g.e., s.207.

⁴⁶ Uyanık, a.g.e., s.509.

⁴⁷ Uyanık, a.g.e., s.507.

"Birlik Tahkim Anlaşması Uygulanma Usulü" ise komisyon tarafından 23.04.2004 tarihinde kabul edilmiş ve Com(2004)297 rumuzu ile yayımlanmıştır. Birlik üyesi ülkelerin şirketleri transfer fiyatlandırma sorunlarının iki yıl içinde karşılıklı anlaşma prosedürü çerçevesinde çözülememesi halinde tahkime başvuracaklardır.⁴⁸

Ayrıca 2002 yılında AB içinde, iç piyasanın gelişimini engelleyen farklı yorumlar ve anlaşmazlıkların ortaya çıkması nedeniyle ortak bir transfer fiyatlandırma forumu kurulmuştur. Forum konsensüs temelinde çalışmakta ve AB de görülen transfer fiyatlandırması uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan sorunlara yönelik OECD rehberi çerçevesinde çözümler üretmektedir.⁴⁹ Yapılan çalışmalar üzerine hazırlanan komisyon bildirisinde "Vergisel Sorunlardan Arınmış Birlik İç Piyasasına Doğru" önerisinde şirketlerin birlik içindeki ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlere ilişkin ortak bir vergi temeli sağlanması stratejisinin gerekli olduğu açıklanmıştır. Forum 21.05.2005 tarihinde dokümantasyon konusunda bir rapor yayınlamış ve AB Komisyonu 2005 Kasım ayında "Birlik içindeki ağırlı şirketlerin transfer fiyatlandırma dokümantasyonu konusundaki işlem kuralları önerisini kabul etmiştir. Ana dokümantasyon paketinin "master file" hazırlanması birlik üyesi ülke şirketlerinin tek bir doküman paketi hazırlamasını gerektirmektedir.⁵⁰

AB içinde vergi ahenkleştirilmesi uygulaması gündemde olup, vergi rekabeti açısından avantajlı ülkeler bu duruma karşı çıkmaktadırlar. Zararlı vergi rekabetinin önüne geçilmesi yolunda AB etkin bir statüye sahiptir. AB Adalet Divanının vereceği kararlar yavaş da olsa AB üyesi ülkeler arasında yaptırım gücüne sahiptir.

AB içinde ortaya çıkan vergisel sorunlar Avrupa Adalet Divanı kararlarının önemini artırmıştır. Avrupa Adalet Divanının örtülü sermaye ve örtülü kazançla ilgili verdiği bir karar birlik üyesi ülkelerin yasalarında değişiklik yapılmasına neden olmuş ve birçok ülke, örneğin Almanya, Hollanda, İngiltere, İtalya vb. bu kararda yer alan hükümler kapsamında değişiklikler yapmıştır. Dolayısıyla adalet divanı kararlarının

⁴⁸ Uyanık, a.g.e., s. 506.

⁴⁹ Biçer Ramazan, *Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi*, Ankara: TÜRMOB Yayınları-365, s. 49.

⁵⁰ Uyanık, a.g.e., s.506.

birlik üyesi ülkelerdeki vergi yasaları düzenlemelerinde birincil önem kazanmaya başladığı söylenebilir.⁵¹

D. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ DİĞER ÜLKELERDEKİ GELİŞİMİ VE DÜZENLEMELERİ

1. Kanada

Transfer fiyatlaması düzenlemeleri, Kanada Gelir İdaresi (Revenue Canada) tarafından gerçekleştirilmektedir. Transfer fiyatlaması mevzuatı, Kanada Gelir Vergisi yasasının 69. bölümünde yer almaktadır. Kanada düzenlemesi, OECD sistemine dayanmakta ve emsal bedel standartlarını (arm's length) teyid eden transfer fiyatlaması yöntemlerini benimsemektedir. Kanada gelir idaresi, aynen OECD'de benimsenen yaklaşım gibi, ilişkili kuruluş transfer fiyatlamasında öncelikle geleneksel işlem bazlı (traditional transaction methods) daha sonra işlem bazlı kâr yöntemlerinin (işlemsel net marj ve kâr paylaşım yöntemleri dahil, karşılaştırılabilir kâryöntemi hariç) uygulanmasını önermektedir.⁵² En yaygın yaklaşım, karşılaştırmalı kontrol dışı işlem yönteminin uygulanmadığı hallerde, uygulanacak alternatif yöntemin, fonksiyon analizi sonucunda belirlenmesi öngörülmektedir.

2. İngiltere

İngiltere İç Gelirler İdaresi, transfer fiyatlaması düzenlemelerini, 1988 yılı Gelir ve Kurumlar vergisi yasasının 770-773. bölümleri çerçevesinde yürütmektedir. İngiltere mevzuatı da OECD sistemine dayalıdır. İngiltere son zamanlarda yaptığı değişikliklerle transfer fiyatlaması düzenlemelerini güçlendirmiş ve emsal bedel prensibine uyumun ispat yükümlülüğünü vergi idaresinden alıp, ÇUŞ'lere yüklemiştir. Oysa, OECD

⁵¹ Uyanık, a.g.e., s.505.

⁵² UNCTAD, Transfer Pricing, *Unctad Series On Issues In International Investment Agreements*, United Nations, Newyork and Geneve, 1999, s.16.

sisteminde, ispat yükümlülüğü esas olarak, piyasa şartları prensibine uyulmadığını iddia eden vergi idarelerine aittir.⁵³

Gelişmekte olan ülkelerden Kore ve Meksika'da transfer fiyatlaması düzenlemelerini OECD sistemine göre yapmışlardır.

Transfer fiyatlandırması olgusunun sadece vergi gelirleriyle ilgisi yoktur. Aynı zamanda, ekonomik gelişme, dış ticaret ve doğrudan yabancı yatırımlarla da yakından ilgilidir. Dördüncü bölüm, transfer fiyatlandırması olgusu ile sözü edilen ekonomik unsurlar arasındaki yakın ilişkiyi incelemektedir.

3. Japonya

Japon Ulusal Vergi İdaresi, transfer fiyatlaması düzenlemelerini, "özel vergileme tedbirleri yasasının" 66-5. maddesi hükümlerine ve buna bağlı vergi anlaşmalarına göre yürütmektedir. Japonya'daki düzenlemeler OECD sistemine dayalı olup, gelir aktarımı ve çifte vergilemeyi önleme amaçlı olarak uygulanmaktadır. Söz konusu düzenlemeler, Japon ÇUŞ'lerini ABD vergi idaresinin bölüm 482 çerçevesinde yaptığı inceleme ve cezalardan da korumaktadır.⁵⁴

4. Çin

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk düzenleme, 1991 yılında Ulusal Kongre tarafından yapılmıştır. Bu düzenleme, yabancı kökenli yatırımcı ile ona bağlı olan diğer yatırımcı arasındaki işlemlerde tahakkuk ettirilen tutarların, bağımsız girişimcilerin yaptığı aynı tipteki işlemlere göre farklı olduğunun ve bu farklılığın da vergilendirilebilir geliri azalttığından saptanması halinde Vergi İdaresinin gerçekçi düzeltmeleri yapabileceğini öngörmektedir.⁵⁵

Çin'de emsallere uygun fiyatın tespitinde kullanılan yöntemler, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, maliyet artı yöntemi ve diğer makul

⁵³ UNCTAD, a.g.e., s.17.

⁵⁴ UNCTAD, a.g.e., s.16 – 17.

⁵⁵ Kapusuzoğlu, a.g.e., s. 225.

yöntemlerden (karşılaştırılabilir kar yöntemi, kar bölüşüm yöntemi, işleme dayalı net kar marjı yöntemi vb.) oluşmaktadır. İlk üç yöntem arasında öncelik açısından herhangi bir hiyerarşi bulunmamakla birlikte, diğer makul yöntemlere başvurabilmek için ilk üç yöntemin uygulanma imkânının bulunmaması gerekmektedir.⁵⁶

5. Avustralya

Avustralya transfer fiyatlandırması konusunda yasal düzenlemelerde tanımlamalar yapılırken OECD rehberinde yer alan tanımlamalar kullanılmıştır. Ancak Avustralya vergi idaresi transfer fiyatlandırması konusunda geleneksel olarak deniz aşırı şirketlerin üzerinde odaklanmıştır. Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde kullanılan yöntemler ise OECD rehberindeki geleneksel işlem yöntemlerini ve işlemsel kar yöntemlerini ifade etmektedir.⁵⁷

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak Avustralya'da idari para cezaları uygulanmaktadır.⁵⁸ Çifte vergilendirme söz konusu ise vergi idaresi düzeltme yapılmasına izin vermektedir. Bu durumda genellikle peşin fiyatlandırma anlaşması devreye sokulmakta ve mükellefe telafi edici düzeltme yapma imkânı verilmektedir. Gelir vergisi kanununda mükelleflerin peşin fiyatlandırma anlaşması başvurularını ne şekilde yapacaklarına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Peşin fiyatlandırma anlaşması tek taraflı, iki taraflı ya da çok taraflı olarak 3 ila 5 yıl arasında değişen sürelerde yapılabilmektedir.⁵⁹

IV. TRANSFER FİYATLANDIRMASI STRATEJİLERİ VE ÖNLENMESİ PRENSİBİ (ARMS LENGHT)

A. TRANSFER FİYATLANDIRMASI STRATEJİLERİ

Birçok transfer fiyatlandırması stratejilerinin mevcuttur. Ancak transfer fiyatlandırması yöntemi ilgili işletmeye özgü olmalıdır. İlk önce yapılacak işlem mali

⁵⁶ Biçer, a.g.e., s.662, 663.

⁵⁷ Biçer, a.g.e., s. 657.

⁵⁸ Biçer, a.g.e., s. 658.

⁵⁹ Biçer, a.g.e., s. 659.

danışman, avukat, gümrük uzmanı ve üretim mühendislerinden oluşan kapsamlı bir danışma kurulu oluşturularak transfer fiyatlandırması uygulamasının her aşamasının adım adım planlanması ve bu aşamalarda gerekecek bilgi ve belgelerin hazırlanması olmalıdır.

Bu kurulda mühendis ve mali danışman işletmenin maliyet yapısını analiz ederek transfer fiyatlandırması yönünde emsal bedel prensibini göz önüne alarak işletmenin içersinde bulunduğu grubun hangi biriminin en avantajlı olarak bu ürünü üretebileceği üzerine çalışmalıdır. Avukat gerek yapılacaksa peşin fiyatlandırma anlaşması hazırlanacaksa bu anlaşmanın yasal çerçevesinin çizilmesinde gerekse bu kapsamda vergi idaresi ile düşülecek anlaşmazlıklara çözüm bulunmasında görevli olmalıdır. Gümrük uzmanı ise özellikle çok uluslu şirketlerde firmaların bir birine transfer fiyatlandırması kapsamındaki teslimlerin gümrük mevzuatınca takibinin yapılması ve daha sonra istenebilecek bazı belgeleri temin edilmesi konusunda çalışmalıdır. Böylelikle firmanın kullanabileceği kapsamlı ve sorunsuz çalışan bir transfer fiyatlandırması yöntemi geliştirilerek doğru stratejiler oluşturulur.

B. EMSAL BEDEL PRENSİBİ (ARMS LENGHT)

Emsallere uygunluk ilkesi transfer fiyatlandırması rehberinin ilk bölümünde yer almaktadır. Emsallere uygunluk ilkesinin tanımı OECD Vergi Anlaşması Modelinin 9.Maddesinde şu şekilde hükme bağlanmıştır; “iki bağımlı işletmenin arasında kurulan, ama müstakil işletmeler arasındaki ticari veya parasal ilişkilerde ilkeler saptandığında ya da kurallaştırıldıklarında, söz konusu koşullar çerçevesinde şirketlerden birinin payına düşen, fakat söz konusu koşullar nedeniyle kendini göstermeyen karlar, söz konusu işletmenin karları arasına alınabilir ve uygun biçimde vergilendirilebilir.”⁶⁰ Bu maddenin devamında ise bağılı işletme kavramı yer almaktadır. Tanıma göre bağılı işletme, işletmelerden birinin, bir diğerinin yönetimine, kontrolüne veya sermayesine dahil olmasıdır.⁶¹ Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet

⁶⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, 2001, Paris s. 2.

⁶¹ Küçükaya, Mehmet, “Vergi Hukuku Açısından Transfer Fiyatlandırması”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s. 41.

alım ya da satımında söz konusu olan fiyatın, aralarında böyle bir ilişki yokken oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir⁶².

Bağımsız kuruluşların birbirleri arasında mal ve hizmet transferi yaparlarken kendi aralarında uyguladıkları ticari ve finansal koşullar, genellikle piyasa güçleri tarafından belirlenir. Ancak, söz konusu mal ve hizmet transferi birbirleriyle ilişkili kuruluşlar arasında gerçekleştiğinde, bu transfere ilişkin uygulanan ticari ve finansal koşullar dış piyasa şartlarından, aynı ölçüde etkilenmeyebilir. Bu durum, ilişkili kuruluşlar, kendi aralarındaki alım satım işlemlerinde piyasa koşullarını dikkate almak istediklerinde bile gündeme gelebilir. Bu sebeple; vergi otoritelerinin ilişkili kuruluşlar arası ilişkileri incelerken, otomatik olarak kâr manipülasyonu vardır düşüncesi ile hareket etmemeleri gerekir. Piyasa güçlerinin yokluğunda ya da özel bir ticari stratejinin uygulanması esnasında tam doğru piyasa fiyatını belirlemekte de güçlükler olabilir. Transfer fiyatlandırması konusu, vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma konusuyla karıştırılmamalıdır.⁶³

Transfer fiyatlandırması, piyasa koşullarını yansıtmıyor ve emsal bedel prensiplerine uygun değilse, ilişkili kuruluşların vergi yükümlülüklerinde ve işlemin yapıldığı ülkenin vergi gelirlerinde sapma meydana gelebilir. Bu yüzden OECD üyesi ülkeler, ilişkili kuruluşların kârlarında emsal bedel prensibine aykırı bir durum veya bir sapma tespit ederlerse, vergisel amaçlı olarak kârlarda düzeltme yapılabilmesi konusunda anlaşmışlardır. Üye ülkeler, gerekli düzeltme ya da ayarlamaları, bağımsız kuruluşlar arasında benzer koşullar altında cereyan eden ve karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerin, ticari ve finansal koşullarını emsal olarak yapmaktadırlar⁶⁴.

Vergi dışında yer alan başka unsurlar da, ilişkili kuruluşlar arasındaki ticari ve finansal koşullarda sapma yaratabilmektedir.⁶⁵ Ayrıca sapma çok uluslu şirketlerin nakit akış gereklerinden de kaynaklanmış olabilmektedir. Doğal olarak tüm bu etkenler, ÇUŞ

⁶² Ertürk Cihat, “Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Vergi Sistemindeki Yeri”, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 28.

⁶³ Aktaş Mehmet, *Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatındaki Uygulama Olanakları*, Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s.83.

⁶⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 3.

⁶⁵ Aktaş, a.g.e., s.83.

grubu içinde yer alan ilişkili kuruluşların transfer fiyatlandırmasını ve kârlılıklarını doğrudan etkilemektedir.⁶⁶

İlişkili kuruluşlar arasında gerçekleşen ticari ve finansal ilişkilerdeki koşulların, her zaman serbest piyasadaki koşullardan farklı olacağını varsaymak çok doğru değildir. Bu kuruluşlar kendi aralarında belirli bir özerkliğe sahip olup, grup içi alışverişlerde çoğu zaman piyasa şartlarına uygun olarak pazarlık yapmaktadırlar. Mal ve hizmet alışverişlerinde uyguladıkları transfer fiyatlandırmasını pazar şartlarının gereklerine uygun olarak yapabilirler. Bu şirketlerin yerel yöneticileri gerçek performanslarını gösterme gayretiyle, kârlı bilançolar oluşturmak isteyebilirler ve bu nedenle de kârı düşüren transfer fiyatlandırması işlemlerinden kaçınabilirler. Grup şirketleri arasında olabilecek doğal işbirliği yanında, rekabetçi bir yaklaşımın da benimsenmesi, şirketlerin bireysel karlılıklarını olumlu etkileyebilecektir. Tabii olarak vergi idarelerinin işlemlere objektif olarak yaklaşmaları ve belli bir önyargıya sahip olmadan incelemelerini yapmaları gerekir.⁶⁷

1. Emsal Bedel Prensibinin Kaynağı

Emsal bedel prensibi, daha öncede belirttiğimiz gibi OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesinin 1. paragrafında yer almaktadır. Bu madde aynı zamanda, OECD üyesi ülkelerin ve pek çok OECD dışı ülkelerin ikili vergi anlaşmalarına baz teşkil etmektedir.

Kârın düzeltilmesi esnasında referans alınan unsurlar, iki bağımsız kuruluşun benzer şartlar altındaki benzer işlemleridir.

OECD üyesi ve diğer ülkelerin emsal bedel (arm's length) prensibini seçmelerinin birçok sebebi vardır. Ana sebep, emsal bedel prensibinin hem ÇUŞ'lere hem de diğer bağımsız şirketlere vergi uygulamalarında geniş imkânlar getirmesidir. Çünkü bu prensip ilişkili ve bağımsız kuruluşları vergisel amaçta eşit düzeyde dikkate alır ve vergi avantajı ya da dezavantajı yaratmaktan kaçınır. Aslında burada kastedilen

⁶⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 4.

⁶⁷ Bolaç Uğur, "Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Vergi Sisteminin Açısından Değerlendirmesi", Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 28.

adil piyasa fiyatıdır (fair market price). Tam rekabet şartlarının geçerli olduğu piyasalarda tahakkuk eden fiyat adil piyasa fiyatıdır.

Emsal bedel prensibin uygulanmaması durumunda, her tip kuruluşun göreceli rekabet konumlarında bozulmalar meydana gelir. Ekonomik kararların vergi düşüncesinden ayrı ele alınması durumunda, emsal bedel veya piyasa fiyatı prensibi uluslararası ticaretin ve yatırımın gelişmesine katkıda bulunur.

Emsal bedel prensibi pek çok olaya etkin bir şekilde uygulanabilir. Örneğin, pek çok mal ve hizmet alış veya satışında, kredi verilmesinde emsal bedel prensibinin uygulanabileceği, karşılaştırılabilecek bağımsız kuruluşlarca benzer koşullar altında gerçekleştirilmiş işlemler bulunabilir. Ancak, bazı durumlarda ise emsal uygulamalar bulmak imkânsız gibidir. Örneğin ÇUŞ grubunun, başka yerde örneği olmayan entegre bir sistemde hayli uzmanlık gerektiren mal ve hizmet üretiminde bulunması, çok özellikli gayri maddi haklara ya da bilgi birikimine (intangibles) sahip olması hallerinde emsal bir işlem bulmak mümkün olmayabilir. Bu konuya örnek olarak, sadece grup içi satılan ya da transfer edilen ve piyasada alımı satımı yapılmayan yarı mamuller veya teknoloji transferi verilebilir.

İlişkili kuruluşların bazı işlemlerini bağımsız kuruluşlarda görmek mümkün olmayabileceği için emsal bedel prensibini uygulamakta güçlükler olabilir. ÇUŞ'ler grubu üyesi kuruluş, bağımsız kuruluşlara göre farklı ticari ayrıntılarla karşılaşabilir. Örneğin, bağımsız kuruluş, kendi bünyesinde yaratılan ve tüm gelecek beklentilerinin merkezi olan ancak gelecekte ne kadar bir getiri sağlayacağı tam olarak kestirilemeyen bir gayri maddi hakkı (intangibles), sabit bir fiyatla bir başka kuruluşa satmak istemeyebilir. Çünkü söz konusu gayri maddi hak için belirlenen fiyat, gelecekte çok da aşırı kârlı olabilecek hakkın değerini tam yansıtmıyor olabilir. Daha doğrusu bağımsız bir kuruluş bu riski almak istemeyebilir.⁶⁸ Örneğin, grup şirketlerinin birinin bünyesinde yaratılan bir markanın, çeşitli amaçlarla, bir başka grup şirketine devredilmesi çok kolaydır. O markanın bir süre sonra çok büyük getiri yaratma potansiyeli tahmin edilse bile, gelir grup içinde kalacağı için o rahatlıkla belli bir bedel karşılığı grup şirketine devredilebilir. Aynı düşünce bağımsız kuruluşlar arasında geçerli olmayabilir. Markayı

⁶⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 10.

yaratan kuruluş, bu gayri maddi varlığın kendisine ileride çok büyük imkanlar getirebileceği düşüncesiyle devretmek istemeyebilir. Dolayısıyla, bu tür grup içi transferlere benzer bağımsız işlem bulmak pek kolay değildir.

Bazı durumlarda emsal bedel prensibi, önemli rakamların ve sınır ötesi işlemlerin analizinde vergi mükellefleri ve vergi idareleri için büyük zorluk teşkil edebilir. Vergi idareleri genellikle, işlemin yapıldığı zamandan çok sonra incelemeye gelirler. İşlemin gerçekleştiği dönemdeki emsal uygulamalar ve pazar koşulları hakkında bilgi toplamak isterler ancak aradan çok zaman geçtiği durumlarda bu tür analizler ciddi zorluklar içerir. Vergi idareleri ve mükellefler çoğu durumda emsal bedel uygulaması için gerekli bilgileri bulmakta zorluk çekerler. Çünkü, emsal bedel prensibi genellikle hem vergi mükellefi hem de vergi idareleri için, bağımsız kuruluşların kontrol dışı işlemleri ile ilişkili kuruluşların işlemlerinin karşılaştırılmasını ve ciddi miktarda veriyi gerekli kılar. Erişilen bilgi, yetersiz ve yorumlanması güç olabilir. İlave olarak, ticari sırlar gereği, bağımsız kuruluşların emsal işlemleri hakkında bilgi edinmek mümkün olmayabilir. Ayrıca bağımsız kuruluşların benzer işlemleri mevcut olmayabilir.

Transfer fiyatlandırması daima kesinlik ifade eden bir bilim değildir. Bu özelliğinden dolayı da hem vergi idareleri hem de vergi mükellefleri açısından çok iyi değerlendirme ve analizi gerekli kılar.

Emsal bedel prensibi, tam rekabet piyasa teorisinde oldukça mantıklıdır ve bu yüzden ilişkili kuruluşlar arasındaki mal ve hizmet transferlerinde her zaman her olaya uygulanması mümkün olmasa bile genelde piyasa şartlarına en yakın fiyatın tespitine imkân verir. ÇUŞ'ler grubu üyeleri arasındaki gelir paylaşımının vergi idarelerince kabul edileceği biçimde gerçekleşmesini sağlar.

Emsal bedel prensibinden ayrılma, yukarıda ifade edilen makul ve mantıklı teorik bazdan uzaklaşmaya sebep olur, uluslararası uzlaşma ve işbirliği tehlikeye düşer ve böylece çifte vergilendirme riski yükselir. Uygulamada emsal bedel prensibi ile yeteri kadar tecrübe kazanılmış ve bu nedenle de iş dünyası ve vergi idareleri arasında bu prensibin uygulanması konusunda anlayış birliği oluşmuştur. Paylaşılan ortak anlayış, her hükümlerlikte uygun vergi bazının garanti altına alınması ve çifte vergilendirmenin önlenmesidir.

2. Emsal Bedel Prensibinin Uygulama Esasları

İlişkili kuruluşlar arası transferlerde uygulanan fiyatların, benzerlik arzeden, emsal bağımsız işlemlerdeki fiyatlarla aynı olması gerekir. Burada benzerlik ve karşılaştırılabilirlik kavramlarının çok iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Gerçek hayatta birbirine tıpa tıpa aynı işlemler bulmak pek kolay değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için, işlemleri aynı baza getirici, bazı düzeltmeler yapılması gerekli olabilir.

a. Benzerlik ve Karşılaştırılabilirlik İlkesi

Emsal bedel prensibi uygulaması, genellikle bağımsız kuruluşlar arasındaki şartlarla, ilişkili kuruluşlar arasındaki şartların karşılaştırılması esasına dayanır. Böyle bir karşılaştırma yapılabilmesi için, olayların özelliklerinin yeterince benzerlik taşıy nitelikte olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilmeden kasıt, söz konusu işlem ya da durumlardaki-eğer varsa- farklılıkların, incelenen şartları maddi anlamda etkileyecek nitelikte olmaması veya yapılan makul düzeltmelerle olayın özünü etkileyen farklılıkların giderilebilmesidir. Bağımsız kuruluşlar, potansiyel işlemlerdeki şartları analiz ederken, daha cazip tekliflerin olup olmadığına bakarlar. Örneğin, bir kuruluş, kendi ürünü için verilen fiyat teklifini, potansiyel müşterilerin aynı şartlar altında daha yüksek fiyat teklif edeceklerini bilmesi ya da tahmin etmesi durumunda kabul etmez. Bu konu karşılaştırma kavramı için çok önemlidir. Çünkü bağımsız kuruluşlar, seçenekleri değerlendirirken, farklılıkların ekonomik olarak analizini yaparlar. (Örn. diğer karşılaştırma faktörlerinin yanında risk düzeyini dikkate alırlar.) Bu yüzden vergi idareleri emsal bedel prensibinin uygulanıp uygulanmadığını diğer işlemlerle karşılaştırırken, aynen bağımsız bir kuruluş gibi sözü edilen farklılıkları da analizinde dikkate almalıdır.⁶⁹ Aksi halde, vergi idareleri, yanlış emsal bedel tespit ederek, haksız vergilemeye sebep olabilecektir.

Emsal bedel prensibinin uygulandığı tüm yöntemlerdeki anlayış, bağımsız kuruluşların mevcut tüm seçenekleri değerlendirdikleri, birbirleriyle karşılaştırdıkları ve değeri etkileyen farklılıkları irdeledikleri varsayımına dayalıdır. Örneğin, bağımsız bir

⁶⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s.15.

kuruluş, belli bir malı belli bir fiyattan satın almadan önce normal olarak o malı daha düşük fiyata başka bir yerden alıp alamayacağını araştırır. Bu yüzden, karşılaştırmalı kontrol dışı fiyat yöntemi, (KKDF) grup içi kontrollü bir işlemi, kontrol dışı, bağımsız bir işlemle karşılaştırarak piyasa (emsal) fiyatını bulmaya çalışır. Ancak KKDF yöntemi; bağımsız, kontrol dışı işlemin karakteristik özelliklerinin fiyat üzerindeki etkisinin büyük olması durumunda, emsal fiyatın belirlenmesinde karşılaştırma için daha az güvenilir hale gelmektedir.

Emsal bedel prensibinin uygulanmasında başvuru alan diğer yöntemler, yeniden satış (resale) ve maliyet artı (cost plus) yöntemleridir. Bu yöntemler, ileride ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

b. Karşılaştırmayı Belirleyen Faktörler

İlişkili kuruluşlar arası yapılan mal ve hizmet transferi işlemlerinde uygulanan fiyatların, emsal, üçüncü şahıs işlemleriyle karşılaştırılması çok kolay değildir. Bu nedenle grup içi işlemlerle, bağımsız işlemler karşılaştırılırken, aşağıda açıklanan faktörlerin çıkarılması tek tek analiz edilmesi gerekir.

1) Mal ve Hizmetlerin Özellikleri

Mal ve hizmetlerin özelliklerindeki farklılıklar, normal piyasa şartlarında çoğu zaman fiyatlarına yansır. Bu nedenle, kontrollü ve kontrolsüz işlemleri karşılaştırırken, transfere konu olan mal ve hizmetlerin karakteristik özelliklerinin de dikkate alınmasında yarar vardır. Karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken özellikler şunlardır:⁷⁰ Maddi varlıkların transferinde, varlıkların fiziki özellikleri, kaliteleri ve güvenilirlikleri, bulunabilirlik ve arz seviyeleri; hizmetlerde hizmetin yapısı ve kapsamı ve eğer bir gayri maddi varlık transferi söz konusu ise (örn. Lisans veya satış), bu varlığın şekli (örn. Patent, ticari marka veya know how), süresi ve tescil durumu ve kullanımından beklenen menfaatler dikkate alınmalıdır. Örneğin, güçlü ve bilinen bir marka ile üretim yapan bir ilişkili kuruluş transfer fiyatlaması ile, aynı sektörde, benzer

⁷⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s.19.

özelliklere sahip ürünü satan bağımsız bir kuruluşun, fiyatlama stratejisini, marka özelliğini dikkate almadan karşılaştırmak güvenilir bir sonuç vermeyecektir. Marka bilinirliği ve markaya duyulan güveni, en üst düzeyde olan bir kuruluşun transfer fiyatı, benzer ürünü aynı piyasada satan başka bir kuruluşun transfer fiyatına göre bazı durumlarda % 15-20 oranında farklılık gösterebilmektedir. Dolayısıyla, ürünler hemen hemen aynıdır diyerek, fiyatlarının da aynı olacağını varsaymak her zaman doğru olmayabilir.

2) Fonksiyonel Analiz

İki bağımsız kuruluş arasında bir işbirliği veya anlaşma söz konusu olduğu durumlarda, her iki tarafın bu anlaşmadan elde edecekleri fayda, menfaat, ilgili kuruluşların yerine getirdikleri fonksiyonlarla (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak) doğru orantılıdır.⁷¹ Bu nedenle, kontrollü ve kontrolsüz işlemlerin karşılaştırılabilir nitelikte olup olmadıklarını belirlerken, tarafların üstlendikleri fonksiyonların dikkate alınması gereklidir. Bu karşılaştırmada, bağımsız ve kontrollü kuruluşlar tarafından üstlenilen ya da üstlenilecek olan, ekonomik anlamda önemli sorumluluklar belirlenir ve analiz edilir. Bu amaçla, grup organizasyonu ve yapısına özel önem verilmesi gerekir. Aynı zamanda, vergi mükellefinin faaliyetlerini hangi yasal çerçeve içinde yürüttüğünün de belirlenmesinde yarar vardır.

Vergi idareleri ve vergi mükellefleri tarafından belirlenip, karşılaştırmada kullanılacak fonksiyonlar şunlardır:⁷² tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim. Taraflar tarafından üstlenilen temel fonksiyonlar net olarak belirlenmelidir. Bağımsız kuruluşlarla karşılaştırma yapılırken, önemli düzeyde maddi farklılık yaratan unsurların düzeltilerek, kıyaslanmanın yapılması gerekir. Örneğin; gıda ürünleri satış ve dağıtım işi yapan bir ilişkili kuruluşun, ürünlerin nakliyesini de üstlenmesi halinde bu faaliyetleri karşılığında alacağı komisyon ya da iskonto oranı, aynı sektörde benzer

⁷¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 20.

⁷² OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 21.

faaliyeti yapan ancak nakliye maliyetini üstlenmeyen bir kuruluşun alacağı komisyon ya da iskonto oranından yüksek olacaktır.

Karşılaştırmalarda, tarafların kullandıkları varlıkların da dikkate alınması gerekir. Örneğin; tesis, makina veya gayri maddi varlıklar ve kullanılan varlıkların yaşı, piyasa değeri, bölgesi ve tescil durumları gibi özellikler karşılaştırma analizlerinde yer almalıdır. Örneğin, kullanılan varlıkların yeni ya da eski olmasının, satılan ürün maliyeti üzerinde amortisman yoluyla etkisi olacaktır. Yeni alınan bir makinenin yüksek tutarda bir amortismanı olacağı ve bu miktar ürün maliyetlerine yansıtılacağı için, amortismanı tamamlanmış yani eski bir makine da üretilen ürünlere göre daha yüksek bir üretim maliyeti ortaya çıkabilecektir. Karşılaştırmalarda, bu özelliklerin dikkate alınması gerekir.

Normal piyasa koşullarında, alınan risk ile beklenen getiri arasında pozitif bir ilişki vardır. Yani genellikle yüksek risk, yüksek getiri anlamına gelebilir. Bu nedenle, karşılaştırma yaparken, tarafların fonksiyonları yanında, üstlendikleri risklerin de hesaba katılması gerekir. Bu yüzden, kontrollü ve kontrol dışı işlemleri karşılaştırırken, üstlenilen riskler arasında çok büyük farklılıklar tespit edilmiş ve yapılan ayarlamalar da yetersiz kalmışsa, karşılaştırma yapmak çok doğru olmayacaktır.

Dikkate alınması gereken riskler, girdi maliyetleri ve ürün fiyatlarındaki dalgalanmalar gibi piyasa riskleri; yatırımlardan, tesis ve makinelerin kullanımından doğan riskler veya kayıplar; ar-ge niteliğindeki yatırımlardan kaynaklanan başarı ya da başarısızlık riski; döviz kuru ya da faizlerdeki değişiklikten kaynaklanan finansal riskler; kredi riskleri vb. olarak sıralanabilir.

Yapılacak fonksiyonel analizler, riskin taraflar arasında dağılımını belirleyecektir. Örneğin, pazarlama ve reklam sorumluluğunu üzerine alan bir dağıtım firması, bu işi yaparken kendi kaynaklarını riske etmektedir. Bu yüzden, faaliyetler sonucu oluşacak nemadan elde edeceği payın, üstlendiği risklere paralel olması beklenir. Örneğin, söz konusu dağıtım firması sadece bir bayi olarak faaliyet gösterir, pazar yatırımlarına iştirak etmez ve kaynaklarını riske etmezse, söz konusu faaliyetten alacağı pay sadece maliyetlerinin üzerinde bir miktar makul kâr şeklinde olacaktır.

3) Sözleşmeye İlişkin Şartlar

Emsal bedel prensipleri çerçevesinde gerçekleşen işlemlerde, sözleşmeler genellikle, açık ya da kapalı olarak sorumlulukların, risklerin ve faydaların taraflar arasında nasıl bölüştürüleceğine dair hükümler içerir.⁷³ Sözleşme şartları fonksiyonel analizin bir parçası olarak değerlendirilip, analiz edilmelidir. İşlemin şartları, yazılı anlaşmanın yanında, taraflar arasında mevcut her türlü iletişim dokümantasyonundan da belirlenebilir. Yazılı bir anlaşmanın mevcut olmadığı hallerde, taraflar arasındaki ilişkilerin şartları, bağımsız kuruluşlar arası ilişkileri belirleyen ekonomik prensiplerden yola çıkılarak belirlenir.

4) Ekonomik Ayrıntılar

Emsallerine ya da piyasa şartlarına uygun fiyatlar, işlemin kapsamında aynı mal ya da hizmet yer alsada dahi, değişik pazarlarda, farklılıklar gösterebilirler. Bu yüzden, bağımsız ve ilişkili kuruluşların işlemlerinin karşılaştırılabilir olması ve eğer farklılıklar varsa gerekli ayarlamalardan sonra, fiyatlar üzerinde maddi etki yaratmayacak şekilde bertaraf edilmesi gerekir. İlk iş olarak, ilgili piyasa ya da piyasalarda mevcut ikame mal ya da hizmetler tanımlanmalıdır. İşlem yapılan piyasaların karşılaştırılabilir hale getirilmesi için, coğrafi bölge, pazarın büyüklüğü, rekabet şartları ve satıcı ile alıcının göreceli rekabet pozisyonları, ikame mal ve hizmetlerin mevcudiyeti ya da riski, bütün pazardaki veya ilgili bölgedeki arz ve talep seviyesi, satın alma gücü, hükümetin pazara yönelik düzenlemelerinin kapsamı ve niteliği, arazi, işçilik ve sermaye dahil üretim maliyeti, nakliye maliyetleri, pazarın seviyesi (örn. toptan ya da perakende), işlemlerin zamanı ya da tarihi vs. gibi unsurların dikkate alınması gerekir.⁷⁴ Örneğin, ABD'de yoğun rekabet nedeniyle, tanesi 500 \$'dan satılan bir video cihazı, Türkiye'de 1000 \$'a kadar satılabilmektedir. Aynı durum otomobil fiyatları için de geçerli olabilmektedir. Yani pazarın içinde bulunduğu özel şartlar, fiyat üzerinde çok önemli etkiler yaratabilmektedir.

⁷³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 28.

⁷⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 30.

5) İşletme Stratejileri

Transfer fiyatlaması amaçlı olarak, işlemlerin karşılaştırılabilirliği belirlenirken işletme stratejilerinin de incelenmesi gerekmektedir. İşletme stratejileri değerlendirilirken, yenilik ve yeni ürün geliştirme, faaliyetlerde çeşitlilik düzeyi, risk algılama düzeyi, politik değişimlerin değerlendirilmesi, mevcut ya da planlanan iş yasası hakkında veri ve diğer günlük işletme yönetimini etkileyen faktörlerin dikkate alınmasında yarar vardır.⁷⁵

İşletme stratejileri, pazara yayılma programlarını da ihtiva edebilir. Örneğin, bir işletme ana strateji olarak pazar payını yükseltmeyi kendisine hedef olarak alabilir ve bu nedenle de piyasada oluşan fiyatlardan daha aşağıdaki fiyatlarla satış yaparak, piyasa payını güçlendirebilir. Pazara yeni giren firmalar, pazar payı elde etmek, pazara yayılmak için bu tür stratejileri uygulayabilirler. Bu anlamda firmalar, düşük fiyat politikası ile pazar payı satın almayı hedeflemektedirler. Şirket değeri ile pazar payı arasında güçlü bir ilişkinin olduğu sektörlerde işletmeler belli bir süre için düşük fiyat ve yüksek piyasa payı stratejisini yürürlüğe koyabilirler.

İşletme politikası gereği, diğer, karşılaştırılabilir rakip şirketlere nazaran farklı bir stratejinin uygulanması, ilk yıllarda vergi mükellefinin vergi yükünü azaltır. Amaç, pazar payı elde edip, gelecekte yüksek vergi matrahı yaratmaktır. Vergi idaresi, bu stratejilerin ne derece gerçekçi olduğunu ve gelecekte de bu planların takip edilmediğini, benzer stratejilere bağımsız bir kuruluşun da başvurup başvuramayacağını ve planların makul olup olmadığını sorgulayacak ve işletme faaliyetlerini yakından izleyecektir. Diğer bir deyimle, işletmeler, görünür stratejilerinde, pazar payı elde etmek, sektörde tutunmak için rakiplerine göre düşük fiyat politikası uygulayabilirler. Ancak bu politikanın makul zaman için yürütülmesi ve sürdürülebilir olması icap eder. ÇUŞ'lerin, yüksek vergi yükü olan ülkelerde, bu tür zararlı iştirakleri bilinçli olarak yaşatıp, kârlan düşük vergi yükü olan ülkelerde topladıkları bilinen bir gerçektir. Vergi idarelerinin konuya bu açıdan da yaklaşım görünür strateji ile gerçek uygulama arasındaki farkı anlamaya çalışmaları gerekir.

⁷⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 30.

c. Gerçekleşmiş İşlemlerin Vergi İdaresince Tanınması

Normal şartlarda vergi idareleri, ilişkili kuruluş işlemlerini incelemeye aldıklarında, o işlemlerin yapısal özelliklerini değiştirmemelidirler. Mükelleflerin başvurdukları transfer fiyatlaması yöntemleri vergi idarelerince de dikkate alınıp, işlemin, ilgili yöntemin gerektirdiği kurallar çerçevesinde yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır. Diğer bir ifadeyle; vergi idareleri, istisnai haller hariç, mükelleflerin işlemlerini yok saymamalı, ve mevcut işlemleri mükellefler adına başka işlemlerle ikame etmemelidir. Aksi hallerde, yani bir ülke vergi idaresinin işlemleri değiştirmesi ve diğer ülke vergi idaresinin bu görüşü paylaşmaması durumunda, aynı gelir üzerinden iki defa vergi alma riski gündeme gelmektedir⁷⁶

Bununla beraber, vergi idarelerinin yasal olarak vergi mükelleflerinin işlemlerini yok sayıp, değiştirebilecekleri iki hal mevcuttur.⁷⁷ *Bunlardan birincisi*, vergi mükelleflerinin ekonomik işlemlerinin, belirlenen hukuki formattan farklı şekilde gerçekleşmesi halidir. Örneğin, yeni gerçekleştirilen bir yatırımda, işletmenin ilişkili kuruluşlardan yüksek seviyede faizli olarak borçlanması, ekonomik olarak emsal bedel prensipleri (arm's length) çerçevesinde, makul görünmüyorsa, bu borç bir tür sermaye olarak görülüp, işlemin yapısı vergi idarelerince değiştirilebilir. *İkinci olarak*, işlemin ekonomik yapısı ile hukuki şekli aynı olmasına rağmen, yapılan işlemlere genel olarak bakıldığında, bağımsız işletmelerden çok farklı bir davranış sergilendiği, ticari akılcılığın (commercially rational) olmadığı veya makul davranılmadığı tespit edilmişse işlem vergi idaresince düzeltilebilir. Örneğin, ilişkili iki kuruluşun kendi aralarında uzun dönemli bir sözleşme yaparak, gelecekte geliştirilecek bir gayri maddi hakkın kullanım hakkını ya da mülkiyetini toplu bir para ile önceden satma ya da satınalma taahhüdünde bulunmalarıdır. Araştırma ve geliştirme çabalarının ne sonuç vereceği, olumlu sonuç verse bile söz konusu gayri maddi varlığın satın alanın faaliyetlerini nasıl etkileyeceği çok net değildir. Bağımsız kuruluşlar bu tür kısa dönemli sözleşmeler yapabilir ancak çok uzun vadeli sözleşmeler ve büyük miktar ödemeler, ticari rasyonelliğe pek uygun düşmeyeceği için, söz konusu işlemler vergi idarelerince düzeltilebilir.

⁷⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 36.

⁷⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 15.

Yukarıda verilen örnek, vergi mükelleflerinin vergi yükünü azaltmak amacıyla kurdukları bir yapı olabilir. Normal ticari şartlarda, bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşmeyecek olan işlemlerin yapılması durumunda ilgili vergi idareleri, OECD model vergi anlaşmasının 9. maddesi gereği, işlemi düzeltme hakkına sahiptirler.

d. İşlemlerin Ayrı Ve Birlikte Değerlendirilmesi

Grup içi işlemlerde, adil piyasa fiyatına ulaşabilmek için, emsal bedel prensibinin tüm işlemlere ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir. Ancak bazı hallerde işlemler ayrı ayrı olmasına rağmen birbirleriyle çok yakından ilişkilidirler veya birbirlerini takip ederler. Dolayısıyla, bu tür işlemleri ayrı ayrı analiz etmenin anlamı yoktur. Örnekler: 1. Bazı uzun dönem, mal ve hizmet tedarik sözleşmeleri, 2. Gayri maddi varlık kullanım hakları ve 3. Her ürünün veya işlemin fiyatının ayrı ayrı belirlenmesinin pratik olarak mümkün olmadığı, yakın bağlantılı ürünlerin bir aralık içinde fiyatlanması (örn. Bir üretim hattı içinde). Başka bir örnek olarak da, üretim lisansları, know how ve üretim yapan ilişkili kuruluşlara sunulan kritik komponentler verilebilir. Bu tür transferlerin emsal bedel prensiplerine uygun olup olmadığı anlamak için toplu olarak bakılmaları gerekmektedir.⁷⁸

ÇUŞ'ler, bir paketi tek bir işlemle ve tek bir fiyatla yürürlüğe koyabilirler. Örneğin, tek bir fiyatla, patent için lisans kullanımı, know how ve ticari marka kullanımı, teknik ve idari hizmet hakkı ve üretim tesislerinin kiralanması anlaşması yapılabilir. Bu tür çok kapsamlı paketlerin toplu olarak değerlendirilmesi gerçekçi olmayabilir. Dolayısıyla, paketi oluşturan unsurların ayrı ayrı ele alınıp piyasa fiyatı kurallarına uygun olup olmadığı belirlenmesi gerekir. Vergi idaresi toplu olarak verilen fiyatın emsallerine uygunluğunu, işlemleri tek tek irdeleyerek tespit edebilir.

e. Emsal Bedel Aralığının Kullanımı

Bazı işlemlerde emsal bedel prensibinin uygulanmasıyla tek bir rakama (fiyat ya da marj) ulaşmak mümkün olabilir. Bu durumda, yapılan işlemin şartlarının emsal bedel

⁷⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 42.

prensipleriyle tutarlı olduğu ve bulunan sonucun güvenilir olduğunu gösterir. Ancak, transfer fiyatlaması kesinlik arz eden bir bilim değildir.⁷⁹ Pek çok durum vardır ki, ilişkili kuruluş işlemlerine en uygun yöntemler uygulanır ve belli bir aralık içinde bulunan tüm rakamlar, eşit olarak güvenilir kabul edilir. Benzer şartlar altında çalışan bağımsız kuruluşlardaki karşılaştırılabilir işlemlerde de tamamen aynı transfer fiyatlarına ulaşmak her zaman mümkün olmayabilir. Bu nedenle, benzer karakterdeki işlemlerin transfer fiyatlarının belli bir aralık içinde, emsal bedel prensiplerine uygun olduğunu söylemek yanlış olmaz.

Kontrollü işlemlerin değerlendirilmesi sırasında, birden fazla yonteme göre, emsal bedel araştırılması yapılabilir. Bu yöntemler, kullanılan verilerin ve yöntemlerin farklılığı gibi sebeplerle farklı ancak belli bir aralık içinde sonuçlar verebilir.

Kontrollü işlemin şartları (örn. fiyat veya kâr marjı), belirlenen emsal bedel aralığı içindeyse, herhangi bir düzeltme yapılmaz. Eğer inceleme sonucu bulunan sonuç, emsal bedel aralığının dışındaysa, vergi mükelleflerinin kendi durumlarını izah edip, uyguladıkları transfer fiyatlaması sonuçlarının gerçekte emsal bedel aralığı içinde yer aldığını tevsik etmeleri gerekir. Aksi durumda vergi idaresi, gerekli düzeltmenin yapılmasını talep edecektir.

f. Birden Çok Yıl Verisinin Kullanılması

Kontrollü işlemlerin içinde bulunulan şartlar da dikkate alınarak sağlıklı bir şekilde analiz edilebilmesi için, içinde bulunulan yıl haricinde geçmiş yıllar da dikkate alınmalıdır.⁸⁰ İçinde bulunulan yıl, geçmiş yılların ekonomik etkilerini de taşıyor olabilir. Bu nedenle, mükelleflerin işlemleri bu çerçevede gözden geçirilmelidir. Aynı şekilde, faaliyetle ya da üretilen ürünle ilgili sezonsal ya da konjonktürel döngüler olabilir ve bu farklılıklar, işlemin karşılaştırılmasında önem taşıyabilir.

⁷⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 45.

⁸⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 49.

g. Zararlar

İlişkili kuruluş sürekli olarak zarar beyan ediyor ancak, ÇUŞ'ler grup olarak kârlı görünüyorsa, ortada transfer fiyatlaması açısından incelenmesi gereken bir durum vardır. Şüphesiz, ilişkili kuruluşlarda, bağımsız şirketler gibi, çeşitli nedenlerle (örn. Faaliyete yeni başlamaktan, olumsuz ekonomik koşullardan, verimsizliklerden ve diğer pek çok makul sebepten), zarar edebilir. Ancak, bağımsız kuruluşlarda zarar etme toleransı sınırlıdır ve sonsuza kadar sürdürülemez.⁸¹ Bu gibi durumlarda, bağımsız kuruluşlar genellikle faaliyetlerini sona erdirirler.

Ancak ilişkili kuruluşlarda, ÇUŞ'ler grubunun çıkarları, zararlı şirketin faaliyetinin devamından yanaysa, şirket zararlı da olsa yaşatılmaya devam edilir. Örneğin ÇUŞ'ler zararlı iştirakin bulunduğu ülkenin vergi oranlarının yüksekliği nedeniyle, bu şirketin sürekli zarar etmesinden rahatsızlık duymayabilirler. Çünkü, bu şirketin zararı grup içi fiyatlandırmadan, kaynaklanıyor olabilir. Bu durumda faydalanan diğer grup şirketleri olabilir ve bunlar da düşük vergi yükü bulunan ülkelerde yerleşik bulunabilirler. Böyle bir mekanizmanın muvazaalı olarak devam ettirilmesi doğal olarak, ÇUŞ'lerin konsolide vergi sonrası kârlarını artırıcı yönde etkisi olacaktır.

h. Hükümet Politikalarının Etkisi

Vergi mükellefleri, hükümet politikalarının ya da müdahalelerinin fiyatlar üzerine etkili olduğu hallerde, emsal bedel prensibinin bu müdahaleleri düzeltecek şekilde dikkate alınmasını talep ederler. Bu müdahaleler; fiyat kontrolleri (fiyat indirimleri), faiz oranı kontrolleri, royalti ya da çeşitli yönetim hizmetleri ödemelerine kontrol, çeşitli sektörlere sübvansiyonlar, döviz kontrolleri, anti-damping vergileri veya döviz kuru politikaları şeklinde sıralanabilir. Burada esas dikkate alınması gereken, aynı şartlar altında çalışan bağımsız kuruluşların işlemleriyle, kontrollü kuruluş işlemleri arasındaki tutarlılıktır.⁸² Hükümet müdahalelerine en iyi örneklerden birisi, AB üyesi ülkelerde hala uygulanan tarım ürünlerine sübvansiyon politikasıdır. Sübvansiyon yoluyla, maliyetlerini azaltan bir AB gıda şirketinin fiyatı ile aynı ürünü herhangi bir

⁸¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 52.

⁸² OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 55.

sübvansiyon almaksızın, piyasa koşullarına göre üreten ABD ya da Kanada kökenli ÇUŞ'lerin grup içi transfer Ayarlamasını, sübvansiyon düzeltilmesi yapmadan karşılaştırmak doğru olmayacaktır.

Fiyat kontrollerinin ürün ve hizmet fiyatlarını üzerinde ve genellikle de nihai tüketicinin fiyatı üzerinde doğrudan etkisi vardır. ÇUŞ'ler genellikle, ürün ya da hizmet maliyetlerine gelen ilave yükü nihai tüketiciye ya da aradaki satıcılara yansıtırlar.

Bazı ülkelerin, çeşitli ödemeler üzerine kontrol uygulaması ve ülke dışına transferine izin vermemesi durumunda özel problemler ortaya çıkabilir. Örneğin, döviz kontrolünün olduğu bir ülkede, ilişkili kuruluştan borç almış olan şirket, tahakkuk eden faizi, döviz kontrolleri nedeniyle, ülke dışına yani borcu veren ilişkili kuruluşa transfer edemez. Bu durumda, transfer yapılmadığı için krediyi kullanan şirket bunu gider yazabilir ya da yazamayabilir. Aynı şekilde, krediyi veren şirket de, faizini tahsil edemediği için gelir yazamayabilir ya da mevzuat gereği yazmak zorunda kalabilir. Bu gelişmeler tamamen iki ülke vergi idarelerinin tutumuna bağlıdır. Bu yüzden bu tür hükümet müdahalelerinden kaynaklanan durumların, ikili vergi anlaşmalarında dikkate alınması, çifte vergilemeye sebebiyet verilmemesi lazımdır.

1. Trampa Veya Takas İşlemleri

Bağımsız kuruluşlarda da olduğu gibi; ilişkili kuruluşlar, arasında da çeşitli takas ya da trampa işlemleri gerçekleşmektedir. Örneğin, bir kuruluş diğer kardeş kuruluşa bir menfaat sağlamışsa, bir başka zaman o kuruluştan karşı menfaat elde etmek suretiyle alacağını tahsil edebilmektedir.⁸³ Söz konusu takas işlemleri sonucu, net bir kazanç/kayıp oluşabileceği gibi, oluşmayabilmektedir. Örneğin, bir kuruluş, kendine ait bir patenti ilişkili kuruluşa kullanırken, karşılığında diğer kuruluşun know how'ından başka bir işlem olarak yararlanıyor. Mükellefler, bu işlemler sonucunda herhangi bir gelir ya da giderin doğmadığını ifade ediyorlarsa, aynı ya da benzer işlemler bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşseydi, yine aynı sonuç doğar mıydı? Yoksa bir tarafta kâr, diğer tarafta zarar mı elde edilirdi, şeklinde bir araştırmanın yapılması gerekir.

⁸³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 60.

j. Gümrük Değerlerinin Kullanımı

Gümrük idareleri, prensip olarak, ilişkili kuruluşlar tarafından yapılan ithalatlardaki değerleri, bağımsız kuruluşlar tarafından yapılan aynı tür malların gümrük değerleriyle karşılaştırırlar. Bir diğer ifadeyle, gümrük idareleri, emsal bedel prensibini bu şekilde uygularlar. Bu anlamda, vergi idareleri ile gümrük idareleri işbirliği içinde bulunurlar.⁸⁴

Vergi idareleri ile gümrük idareleri benzer amaçlarla inceleme yaparlarken, mükellefler, gümrük ya da vergi idareleri için farklı stratejiler uygulayabilir. Örneğin, vergi mükellefi ithalat yaptığı zaman, daha düşük gümrük vergisi (çoğu halde, KDV, satış vergisi veya ek vergi de dahil olabilir) ödemek için, ithal edilen ürünlerin fiyatlarını düşük tutabilirler. Ancak, vergisel amaçlı olarak vergi mükellefi, maliyetleri yükseltip, vergi matrahını düşürmek için, yüksek birim fiyatı ile alımı raporlayabilirler. Yani gümrük vergisini az ödemek için, malın maliyetinin düşük faturalanması, gelir ya da kurumlar vergisini düşük ödemek için de malın yüksek fiyattan raporlanması gerekir. "Normalde gümrük ve vergi idaresinin ayrı ayrı konuya bakmaları soruna çözüm getirebilecektir. Ancak örneğin, Brezilya gibi ülkelerde, hem gümrük hem de vergi idaresinin aynı çatı altında olması ve aynı müfettişin iki ayrı amaca yönelik olarak inceleme yapmak durumunda kalması meseleyi zorlaştırmaktadır."⁸⁵ Sonuç olarak; gümrük idaresi ile vergi idaresi arasında, transfer fiyatlamasına dair iletişim ve işbirliği, hem gümrük hem de gelir ya da kurumlar vergisi matrahlarında aşınmayı önleyici nitelikte olacaktır.

3. Emsal Bedeli Belirleme Yöntemleri

Daha öncede belirttiğimiz gibi işletmeler, OECD Vergi Anlaşma Modelinin 9. Maddesi doğrultusunda transfer fiyatlarını belirlerken emsallere uygunluk ilkesine uygun hareket etmek zorundadırlar. Kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere uygulayacağı emsallere uygun bedelin tespit yöntemleri olan transfer fiyatlandırması

⁸⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 66.

⁸⁵ Aktaş Mehmet, a.g.e., s. 98.

yöntemleri, OECD rehberinde, *geleneksel yöntemler* ve *diğer yöntemler* olarak iki grup altında açıklanmıştır.

a. Geleneksel Yöntemler

Bu yöntemler, OECD tarafından uygulanması önerilen, diğer yöntemlere göre daha güvenilir sonuçlar verdiği kabul edilen yöntemlerdir. Ancak emsal bedel hangi yöntem ile daha doğru tespit edilecekse o yöntemin kullanılması gerekmektedir. Geleneksel yöntemler; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.⁸⁶

1) Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, kontrol altındaki işlemlerde mal veya hizmet için uygulanan fiyatın, karşılaştırılabilir şartlarda, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerde uygulanan fiyatla kıyaslanması esasına dayanmaktadır.⁸⁷ Söz konusu fiyatlarda fark olması halinde bu durum, bağlı işletmelerin ticari ve mali ilişkilerinin emsale uygun olmadığını göstermekte olup, kontrol dışı işlemdeki fiyatın, kontrollü işlem fiyatıyla değişmesi gerekebilmektedir. Eğer kontrol dışı işlemle, kontrol altındaki işlem arasında fiyatı etkileyen herhangi bir farklılık yoksa ya da küçük ayarlamalarla giderilebilecek çok küçük farklılıklar varsa bu yöntemle elde edilen sonuçlar, emsallere uygunluk tespitinde en doğru ve güvenilir sonuçlar olacaktır.⁸⁸

Bu yöntem, gerek mükelleflerin gerekse vergi idarelerinin en çok tercih ettiği yöntemdir. Bununla birlikte bu yöntemin, kontrol dışı işlemlerin tespit edilmesinin mümkün olmadığı durumlar ile tespit edilse bile arada giderilmesi güç farklılıkların varlığı gibi durumlarda uygulanması mümkün değildir.

⁸⁶ Doğruyol Muhittin, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, Ankara: *Vergi Raporu Dergisi* Ücretsiz Eki, 2008, s. 27.

⁸⁷ Kapusuzoğlu, a.g.e., s. 171.

⁸⁸ Doğruyol, a.g.e., s. 27, 28.

2) Maliyet Artı Yöntemi

Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eden bu yöntemde makul brüt kar oranı ifadesinden, eğer o mal veya hizmet ilişkisiz kişilere satılsaydı olacak fiyatı gösteren kar oranının anlaşılması gerekmektedir.⁸⁹ Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kar marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır. Ancak karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yeterli değilse, uygun brüt kar oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin, ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kar oranı (dış emsal) olarak dikkate alınacaktır.⁹⁰

Bu yöntem özellikle yarı mamullerin bağlantılı şirketler arasında satışında, bağlantılı şirketlerin belli bir amaç için beraberce bir ortaklık kurmalarında veya uzun dönemli alım-satım anlaşmaları yapıldığı durumlarda ya da kontrol altındaki bir işleme hizmet sağlanmasında en faydalı yöntemdir.⁹¹

3) Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, bir ürünün bağımsız kişilere satılmak üzere bağımlı şirketten alınması halinde, bağlı şirketten alındığı fiyatı bulmayı amaçlayan bir yöntemdir. Üçüncü kişiye uygulanan yeniden satış fiyatından, uygun bir brüt kar marjı indirilerek bağımlı şirketten alış fiyatı bulunmaktadır. Bu şekilde bulunan fiyat bağlı şirketler arasındaki transfer fiyatı olmaktadır. Brüt marjın hesabında, satıcının satış ve faaliyet giderleri, satıcının gerçekleştirdiği işlevler ışığında kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınır. Brüt marjdan ürünün alımı için ödenen gümrük vergileri gibi ek giderler düşüldükten sonra kalan tutar bağımlı şirketler arasında emsal bedel olarak kabul edilir. Yöntemin uygulanmasında en önemli husus uygun marjın

⁸⁹ Güzeldal Ömer, “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 317, Ocak 2008, s.165.

⁹⁰ Saraçoğlu Fatih – Kaya Ercan, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 216, Eylül 2006, s. 155.

⁹¹ Kapusuzoğlu, a.g.e., s. 176.

hesaplanması konusudur. Yöntemin uygulanabilmesi için yeniden satışın bağımlılık ilişkisi bulunmayan üçüncü kişilere yapılması gerekmektedir.⁹²

Bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde uygulandığında güvenilir sonuçlar vermektedir.⁹³

b. Diğer Yöntemler

Geleneksel yöntemler, ilişkili şirketler arasındaki ticari ilişkilerde emsallere uygunluğun tespitinde en direkt yöntemler olarak bilinmektedir. Buna karşın, gerçek ekonomik ilişkilerin karmaşıklığı, geleneksel yöntemlerin uygulanmasını güçleştirmekte hatta imkânsız kılmaktadır.

Bu nedenledir ki, mükellefler diğer yöntemler olarak bilinen aşağıda sıralanan yöntemleri kullanabilirler:⁹⁴

i-) İşleme dayalı kar yöntemleri

-Kar bölüşüm yöntemi

-İşleme dayalı net kar marjı yöntemi

ii-) Global dağıtım formülü

Ancak diğer yöntemler olarak adlandırılan yöntemlerin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat veya bedelin tespitine olanak vermemesi halinde, mükellefler kendi belirleyecekleri ve daha doğru sonuç verdiğine inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. Bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi gerektiği tabiidir.⁹⁵

⁹² Işık , a.g.e., s.119.

⁹³ Güzeldal, a.g.m., s.164

⁹⁴ Kapusuzoğlu, a.g.e., s.179.

⁹⁵ Ramazan Biçer, *Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi*, Ankara: TÜRMOB Yayınları-365, s. 49.

1) Kar Bölüşüm Yöntemi

Kar bölüşüm yöntemi, bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin birleştirilmiş faaliyet karı ya da zararındaki dağıtımın emsallere uygun olup olmadığını araştırmaya yönelik bir yöntemdir.⁹⁶

Bu yöntem daha ziyade, işlemlerin, yakın biçimde karşılaştırılabilir işlemleri tanımlamanın güç olduğu kadar birbirinden bağımsız olduğu durumlarda tercih edilir. Bu yöntemi kullanarak emsallere uygun fiyat veya bedeli hesaplamak için karların, ilişkili taraf durumunda olduğu gibi bazı gerçeklere ve koşullara dayanarak ilişkisiz taraflar arasında nasıl bölünebileceğini bilmek gerekmektedir. Bu bilgi çoğu zaman kamuyla paylaşılmadığı için burada kullanıcının kişisel yargısı devreye girmektedir.⁹⁷

2) İşlemsel Net Kar 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. Bu yöntemde, mükellefin kontrollü bir işlemde elde edeceği net kar marjı, nispi olarak seçilmiş maliyet, satışlar, varlıklar gibi değerlere göre hesaplanır. Nesnel olarak seçilmiş kar düzey göstergeleri esas alınarak kontrollü işlemlerle kontrol dışı işlemler karşılaştırılır. Bu yüzden işlemsel net marj yöntemi, maliyete ilave ve yeniden satış fiyatı yöntemlerinde olduğu gibi uygulanır. Aynı şekilde yöntemin güvenilir olarak uygulanabilmesi için, yeniden satış fiyatı yöntemi ya da maliyet artı yönteminde önem taşıyan konuların dikkate alınması gerekmektedir.⁹⁸

3) Global Dağıtım Formülü

Emsallere uygunluk ilkesiyle bağlantılı yöntemlerin yol açtığı sıkıntıları gidermek için zamanla transfer fiyatlandırmasının bir kenara bırakılıp, küresel

⁹⁶ Kapusuzoğlu Tuncay, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, *Vergi Dünyası*, Nisan 2006, Sayı 296, s. 33.

⁹⁷ Pricewaterhousecoopers, *Uluslararası Transfer Fiyatlandırması*, 2006, s. 32.

⁹⁸ Işık, a.g.e., s. 134, 135.

şirketlerin niyetlerine uygun daha iyi bir sisteme geçilmesi kimi çevrelerce önerilmiştir. İdeal bir çözüm sunulamamakla birlikte, üniter vergi sistemi adıyla şirketin tüm karlarını topladıktan sonra her bir ülkedeki faaliyet ölçeğine göre ilgili ülkelere dağıtmayı esas alan bir yöntem önerilmiştir. OECD Rehberinde, “global formüle göre paylaşırma yöntemi” olarak adlandırılan bu yöntem, çok uluslu şirketlerin karlarının değişik ülkelerdeki bağımlı şirketler arasında önceden belirlenmiş formüle göre dağıtılmasını öngörmektedir.⁹⁹

Global dağıtım formülü, işleme dayalı kar yöntemlerine benzer gibi görünse de tamamıyla farklıdır. Bu yöntem, karların dağıtımında bütün mükellefler için uygulanacak önceden belirlenmiş bir formülü kullanmaktadır. Hâlbuki işleme dayalı kar yöntemleri, karşılaştırılabilir bağımsız şirketlerin karlarını, bir ya da daha fazla şirketin karlarıyla karşılaştırmaktadır.¹⁰⁰

⁹⁹ Işık, a.g.e., s.139.

¹⁰⁰ Kapusuzoğlu, a.g.e., s.186.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

UYGULAMASI

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

A. 5422 SAYILI ESKİ KURUMLAR VERGİ KANUNUNDA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMASI

Transfer fiyatlandırması konusunda diğer ülkeler transfer fiyatlandırması konusunun ortaya çıktığı zamandan itibaren çok sayıda yasal düzenlemeler yapmış ve bu konudaki mevzuatını geliştirmiş bulunmaktadır. Türk Vergi Sisteminde transfer fiyatlandırması yerini tutacak olan örtülü kazanç uygulaması da yaklaşık 50 yıldan fazla bir süre uygulanmasına rağmen günün koşullarına gerektiği gibi ayak uyduramamış, bu konuda yeterince değişiklik ve gerekli olan düzenlemeler yapılmamıştır.¹

03.06.1949 tarihinde yürürlüğe giren ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Örtülü kazanç ile ilgili 17. maddesi, 24.12.1980 tarihinde ve 2362 sayılı Kanun ile 1. bende "yüksek veya düşük bedeller üzerinden veya bedelsiz olarak imalat, inşaat işlemlerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa" hükmünün eklenmesi dışında, en küçük bir değişiklik, ekleme ya da çıkarma yapılmadan kanunun yenilenmesine kadar değişmemiştir. İlişkili kişiler ve gruplar arasındaki mal ve hizmet alışverişlerine uygulanabilecek hükümler bu Kanun'un örtülü kazanç adını taşıyan 17. maddesinde düzenlenmiştir.

Söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir:

"Aşağıdaki hallerde kazanç tama' men veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır:

1. Şirket, kendi ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı, vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan

¹ Nazalı Ersin, "Transfer Fiyatlandırması", *Yaklaşım*, Temmuz 2007, Ankara, Sayı175, s. 115-125.

münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;

2. Şirket 1 numaralı fıkrada yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;

3. Şirket, 1 numaralı fıkrada yazdı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verir;

4. Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve fürundan ve 3. dereceye kadar (dahil) kan ve sihri hısımlarından, şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa."

Adı geçen Kurum'un örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu kabul edilmiştir. 5422 sayılı Kanun'un "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlığını taşıyan 15. maddesine göre de; sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kurum kazançlarından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Örtülü kazançla ilişkin 17. madde yaklaşık 50 yıldan fazla bir süre uygulanmasına rağmen daha önce de ifade ettiğimiz üzere önemli bir değişikliğe uğramamıştır. Örtülü kazançla ilişkin madde yazıldığı dönemde çok geniş kapsamlı ve geleceği öngörüle bulunarak kaleme alınmıştır. Eski yasada bir vergi güvenlik önlemi olarak, mükellefin tepesinde demoklesin kılıcı gibi korkutucu ve önleyici niteli taşıdığı halde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Yasasınının 13. Maddesinin daha etkili bir önlem olarak Türk Vergi Sistemine girmiş bulunmaktadır.²

Geçtiğimiz 50 yıl içerisinde ekonomik hayatın işleyişi ve kurumlarında meydana gelen köklü değişimler sonucu kaçınılmaz olarak vergisel düzenlemelerde de değişiklik yapma zorunluluğu doğmuştur. İşte örtülü kazanç uygulaması da getirildiği dönemde çok çağdaş olmasına rağmen zamanla günün koşullarına cevap veremez hale gelmiştir. 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK'nın 13'üncü maddesinde o güne kadar

² Tuncer Selahattin, "Transfer Fiyatlandırmanın Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Yönteminin Genel Eleştiri ve Değerlendirilmesi" *Yaklaşım*, Haziran 2008, Ankara, Sayı 186, s. 9.

uygulanmakta olan örtülü kazanç müessesesinde bir kapsam daralması yaşanmamış, “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” denilerek “transfer fiyatlandırması” kavramı kanun metnine dâhil edilmiştir.³ Bunun sonucu olarak da, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile esas itibariyle eski örtülü kazanç uygulamasının çerçevesi korunmuş, ancak maddeye günün ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için ilave bazı hükümler getirilmiştir. Ayrıca madde başlığı da "**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**" şeklinde değiştirilmiştir. Eski Kanun'da idare ve mükellefler arasında anlaşmazlık konusu olan birçok hususa yeni Kanun'da açıklık getirilmiş ve uygulamada ortaya çıkacak sorunları çözmek için de Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir.

B. 5520 SAYILI YENİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMASI

Küreselleşmenin sonucu olarak artık değiştirilmesi bir gereklilik olan 5422 Sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunu, ekonomik, siyasi ve hukuki alanlarda ortaya çıkan risklerden korunmak, gerekçesiyle 13.06.2006 tarihinde kabul edilen 5520 sayılı yasa ile mevzuatımızda yeni bir Kurumlar Vergisi Kanunu ile değiştirilmiştir.

Hiç kuşkusuz yeni KVK'nın getirmiş olduğu en önemli yenilik örtülü kazanç müessesini günümüze uyarlayarak uygulanabilir bir hale getirmeye çalışmasıdır. Zira örtülü kazanç uygulaması günümüzün koşullarında teknik olarak kullanılabileceğini önemli ölçüde kaybetmiş ve bunun sonucu olarak da idare ve mükellefler karşı karşıya kalmışlardır.

Yeni KVK'nın 13. maddesi "**Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**" başlığını taşımaktadır. Madde hükmü aynen şöyledir;

“1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa,

³ Türk Yakup, “Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 318, Şubat 2008, s. 105.

kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7) 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. (06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı (mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5766 sayılı yasa ile söz konusu 13'üncü maddeye yedinci fıkra olarak aşağıdaki fıkra eklenmiş ve mevcut yedinci fıkra sekiz olarak teselsül ettirilmiştir.)

8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulu'nca belirlenir." denilmektedir.

Buna göre, 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. Burada tanımlamada dikkati çeken iki unsur bulunmaktadır. Bunlar ilişkili kişi ve emsallere uygunluktur⁴.

II. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMASI

A. İLİŞKİLİ KİŞİ KAVRAMI VE TESPİTİ

İlişkili kişi kavramından ne anlaşılması gerektiği yine madde de açıklanmıştır. Kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Bu tanımlama eski kanunda yer alan ifade ile hemen hemen aynıdır. Sadece bazı ifadeler sadeleştirilmiştir. Ancak ilişkili kişi konusunda yapılan en önemli değişiklik ise yine madde de belirtilmiştir. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. Yani Bakanlar Kurulu tarafından vergi cenneti olarak ilan edilen ülkeler ile yapılan işlemler her durumda ilişkili kişiler ile yapılmış işlem olarak kabul edilmiştir.

Ancak tanım yapıldığı gibi kolayca ilişkili kişi tanımının geniş tutulması bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Mükelleflerin belgelendirme yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için her bir ilişkili kişiyi ayrı ayrı ve tam olarak belirleyebilmesi gerekmektedir. Muhtemeldir ki, bazı mal satışlarının ilişkili kişiye yapılmış olduğu ancak olası bir vergi incelemesinde fark edilecektir. Bu durumda da belgelendirme

⁴ Şenyüz Doğan, *5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 51-54.

yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmediğinden hareketle cezaya muhatap kalınması muhtemeldir.⁵

B. KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK ANALİZİ VE EMSAL BEDEL

OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak yapılan bu tanım, "emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder" şeklindedir. Burada, emsallere uygun bedel, genellikle bağımsız kuruluşlar arasındaki şartlarla, ilişkili kuruluşlar arasındaki şartların karşılaştırılması esasına dayanır.⁶ Aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında söz konusu bu fiyat ya da bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ve emsal teşkil edecek olan tutardır.⁷ Diğer bir ifadeyle, emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında, söz konusu bu fiyat veya bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarı ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır.⁸ Emsallere uygunluk ilkesi, transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemenin en önemli unsuru ve uluslararası bir transfer fiyatlandırması standardıdır. Maddede yapılan tanım, ulusal ve uluslararası alanda bu konuda yapılan tanım ya da düzenlemelerin ortak, temel noktalarını içerecek şekilde hazırlanmıştır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere, tanım OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak yapılmıştır. Bu ilke, Rehber'in hemen başındaki 1. bölümde ayrıntılı olarak

⁵ Elele Onur, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler", *Vergi Dünyası*, Sayı 318, Şubat 2008, s. 84-85.

⁶ Aktaş Mehmet, *Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları*, Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s. 87.

⁷ Kapusuzoğlu, a.g.m., s. 29.

⁸ Saraçoğlu Fatih – Kaya Ercan, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" *Vergi Sorunları*, Sayı: 216, Eylül 2006, s. 155.

açıklanmıştır. Bu Rehber'de kullanılan "emsallere uygunluk" kavramı da OECD Vergi Anlaşma Modeli'ndeki tanımdan alınmıştır. Emsallere uygunluk ilkesinin genel tanımı, OECD Vergi Anlaşma Modeli'nin 9. maddesinin 1. paragrafında yer almaktadır. Söz konusu 9. madde "Bağlı Kuruluşlar " başlığını taşımaktadır. 9. maddenin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir⁹;

a) Bir akit devlet kuruluşu, diğer bir akit devlet kuruluşunun yönetim, kontrol veya sermayesine doğrudan ya da dolaylı olarak katıldığında veya

b) Bir akit devlet kuruluşunun ve diğer akit devlet kuruluşunun yönetim, kontrol veya sermayesine aynı kişiler doğrudan ya da dolaylı olarak katıldığında ve her iki halde iki bağlı kuruluş arasında ticari veya mali ilişkilerle ilgili olarak oluşturulan koşullar, bağımsız kuruluşlar arasında oluşandan farklıysa, kârlılık anılan bağlı kuruluşlardan birinde birikebilir ve bundan dolayı olması gereken kâr, ilgili olduğu kuruluşun kazancına eklenerek vergilendirilebilir." ABD'de Gelir Yasası'nın transfer fiyatlandırması ile ilgili 482 sayılı kısmın 1. fıkrasının 4. bendinde emsallere uygunluk ile ilgili olarak şu açıklama yapılmıştır¹⁰:

"Kontrol altındaki vergi mükellefinin gerçek vergilendirilebilir gelirinin saptanmasında her olay için başvurulacak standart, söz konusu mükellefin kontrol dışındaki mükellefle yaptığı işlemdeki emsallere uygun bedelidir. Eğer kontrol edilen işlemin sonuçları, kontrol dışındaki bir mükellefin işlemleri ile tutarlı ise ya da aynı sonuçlara sahipse emsallere uygunluk söz konusudur. Bununla birlikte karşılaştırılabilir durumlarda, karşılaştırılabilir işlemlere göre emsallere uygunluk sonuçlarına ulaşmak çok güçtür, çünkü aynı tip işlemler, aynı koşullarda nadiren oluşur. Kontrol altındaki işlemin emsallere uygunluğu en iyi yöntem kurallarına göre değerlendirilecektir."

5520 sayılı KVK'da OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" esas alınarak "emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat ya da bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat ya da bedele

⁹ OECD, *Model Tax Convention On Income and Capital*, Volume:1, OECD Publications, Paris-France, 2000, s. M-21.

¹⁰ Kapusuzoğlu, a.g.e., s. 3.

uygun olmasını ifade eder." şeklindedir. Burada, emsallere uygun fiyat ya da bedel, aralarında ilişkili kişi tanımı kapsamında söz konusu bu fiyat ya da bedeli etkileyecek herhangi bir bağ, ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu, piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutan ifade etmektedir. Bu şekilde oluşan fiyat ya da bedel, işlem anında hiç bir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen ideal tutardır. Grup şirketleri KVK uygulaması açısından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmekte olup, ana şirketin bağlı şirketlere veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine hizmet vermesi halinde "grup içi hizmet" söz konusu olabilmekte ve ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilmektedir. Söz konusu hizmet bedelinin gider olarak dikkate alınabilmesi için¹¹

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

C. EMSALE UYGUN FİYAT TESPİTİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

KVK'nın 13. maddesine göre; 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.

¹¹ Tuncer Tokur Özlem, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup içi Hizmetler", *Vergi Dünyası*, Sayı 172, Ocak 2008, s. 177.

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

d- Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir. Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespiti için, maddenin 6. fıkrasında mükelleflerin uygulayabileceği üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler, OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemleri" olarak tanımlanan ve başvurulması öncelikle önerilen temel yöntemlerdir. Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, söz konusu yöntem doğrultusunda fiyat ya da bedeli belirleyeceklerdir. Bu yöntemlerden hiç birisi yukarıda açıklanan emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermiyorsa, mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile anılan fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme yapabilmeleri için maddede öngörülen üç yönteme de başvurabilme olanağının olmaması gerekmektedir. Bu durum, maddede 4. yöntem olarak belirtilmiştir. Bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası yoktur, uygulama kısıtası, "işlemin niteliğine en uygun yöntem"dir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani "işlemin niteliğine en uygun yöntem" ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır¹². Uygulanacak yöntemler konusunda temel olarak OECD nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi esas alınmıştır. Bu konuda Rehber'de yer alan açıklamalar aynen aşağıdaki gibidir ¹³: "Geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan bu yöntemler, bağlantılı kuruluşlar arasındaki ticari ve mali işlemlerde emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde kullanılan en açık yöntemlerdir. Bu nedenle de eğer uygulanma olanağı varsa, geleneksel işlem yöntemleri diğer tüm yöntemlere tercih edilmektedir.

¹² Kapusuzoğlu, a.g.m., s. 30.

¹³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. II-17.

Bununla birlikte iş yaşamının karmaşıklığı, zaman zaman bu yöntemlerin uygulanmasında güçlükler yol açmaktadır. Uygulama için yeterli verilerin bulunamadığı böyle durumlarda, işleme dayalı kâr yöntemlerini de içeren diğer yöntemlere başvurulabilecektir."

Yeni KVK'da yapılan düzenlemede, OECD Rehberi ile hemen hemen aynı doğrultuda, geleneksel işlem yöntemleri temel yöntemler olarak belirtilmiştir. Burada Rehber'den farklı olarak ABD uygulamasında olduğu gibi 4. yöntem olarak "diğer yöntemlerde yer verilmiştir. OECD Rehberi'nde işleme dayalı kâr yöntemleri olarak belirtilen "kâr bölüşüm yöntemi" ve "işleme dayalı net kâr marjı yönteminin de uygulama alanı bulabileceği yer "diğer yöntemler" olarak belirtilen 4. yöntemdir. Bu husus, madde gerekçesinde açıkça belirtilmiştir. Ayrıca, bu yöntemlerin de uygulanma olanağı yoksa ABD uygulamasındaki gibi mükellef tamamen kendi belirleyeceği bir yöntemi de uygulayabilecektir. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Bu doğrultuda, seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak yapılmalı ve bu hesaplara ilişkin kayıt ve belgeler saklanmalıdır. Anılan hesaplama ve belgeler, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlardır. Söz konusu kayıt, cetvel ve belgelerin herhangi bir inceleme sırasında uygulanan yöntem ve saptanan fiyatın doğruluğunun ispatı ya da bir gerekçesi olarak ilgili makamlara veya inceleme elemanlarına düzgün ve düzenli bir biçimde ibraz edilmesinin zorunlu olduğu açıktır¹⁴.

1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım veya satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek ya da tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte

¹⁴ Kapusuzoğlu, a.g.m., s. 31.

olması gerekmektedir. Burada karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir. Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olamayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir¹⁵.

Özellikle nitelikleri birbirine benzeyen ya da küçük düzeltmelerle farklılıkları giderilebilen mal ve hizmetlerde bu yöntemin uygulanması gerekmektedir. Örneğin, bir otomobil üreticisi, marka, model ve diğer özellikleri itibarıyla aynı malı ilişkili olduğu bir kişi ya da kuruluşa satmışsa, işleme ilişkin transfer fiyatlandırmasında "karşılaştırılabilir fiyat yöntemi" kullanılacaktır. Aynı olayda, ilişkili kişi ya da kuruluşlara satılan otomobillerin teyp ve klimalarında farklılık olduğunu varsayarsak, bu farklılık düzeltme konu olabilecek bir farklılıktır ve teyp ve klimanın bedellerinin belli ölçüde tespit edilebilmesi koşuluyla, ilişkili kişilere satılan otomobiller için yine düzeltme tabi tutulmuş "karşılaştırılabilir fiyat yöntemi" uygulanacaktır¹⁶.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemine ilişkin olarak OECD Rehberi'nde yer alan örnek aşağıdaki gibidir¹⁷;

"Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, özellikle kontrol dışı firma, kontrol altındaki firmalar ile aynı ürünü satıyorsa geçerli bir yöntemdir. Örneğin, bağlantısız bir firma, iki bağlantılı firma ile aynı tipteki, aynı kalitedeki ve aynı nicelikteki Kolombiya çekirdek kahvesini markasız olarak satmaktadır ve kontrol dışı ve kontrol altındaki işlemler, aynı zaman içinde, üretim/dağıtım zincirinin aynı aşamasında ve aynı koşullar altında gerçekleşmektedir. Eğer kontrol dışı işlem için bulunulabilen tek örnek, markasız olarak satılan Brezilya çekirdek kahvesine ilişkinse, kahve çekirdekleri arasındaki farkın fiyat

¹⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 55.

¹⁶ Kapusuzoğlu, a.g.m., s. 31,

¹⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. II-4.

üzerinde maddi bir etkisi olup olmadığını araştırmak uygun olacaktır. Eğer belli bir etki varsa, bu etkiyi giderecek bir düzeltim yapılması gerekmektedir. Düzeltim yapma olanağı yoksa karşılaştırılabilir (kontrol dışı) fiyat yönteminin güvenilirliği azalacaktır. Bu durumda, karşılaştırılabilir (kontrol dışı) fiyat yöntemini diğer yöntemlerle beraber uygulamak ya da başka bir yöntemi kullanmak uygun olacaktır." Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi daha önceki 5422 sayılı Kanun'da ifadesini bulan "emsal" kavramı ile aynı niteliği taşımaktadır. Dolayısı ile 5520 sayılı Kanun'da önceki uygulamadan eksik olan bir yön olmadığı söylenebilir. Ayrıca karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, emsallere uygunluk ilkesinin de uygulamadaki bir yansımasıdır. Uygulamada bu yönteme ilişkin olarak bilgi toplanması diğer yöntemlere göre daha kolay olduğu için bu yöntemin sıklıkla kullanılacağı söylenebilir.

2. Maliyet Artı Yöntemi

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

Söz konusu hammadde ya da yarı mamuller yaygın olarak piyasada işlem görüyorsa ve oluşmuş bir piyasa fiyatı varsa, "karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanacağı açıktır. Karşılaştırılabilirlik tam olarak söz konusu değilse "maliyet artı yöntemi" en uygun yöntem olacaktır. Kontrol dışı ve kontrol altındaki transfer konusu mal ve hizmetlerdeki fiziksel benzerlikler, bu yöntemde karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre daha az bağımlılık oluşturmaktadır. Bununla birlikte ürünler arasındaki büyük

farklılıklar, işlevlerdeki büyük farklılıkların göstergesi olabilir. Bu nedenle kontrol altındaki ve kontrol dışındaki işlem konusu mal veya hizmetlerin aynı kategori içinde olması beklenmektedir. Ayrıca, büyük farklılıklar (ürünün markası gibi) karşılaştırmanın güvenilirliğini etkileyebilecektir¹⁸.

Maliyet artı yöntemine ilişkin olarak OECD Rehberi'nde yer alan örnek aşağıdaki gibidir¹⁹;

"(A), saatler için zamanlama mekanizması üreten yerel bir firmadır. (A), bu ürünleri yabancı kökenli kardeş şirket (B)'ye satmaktadır. (A), yaptığı bu üretim faaliyeti karşılığında 5 brüt kâr payı elde etmektedir. (X), (V) ve (Z), saatler için zamanlama mekanizması üreten bağlantısız diğer yerel firmalardır. (X), (Y) ve (Z), ürünlerini bağlantısız yabancı alıcılara satmaktadırlar. (X), (Y) ve (Z), yaptıkları üretim faaliyeti karşılığında %3 ila %5 arasında brüt kâr payı elde etmektedirler. (A), yönetim, denetim ve genel giderlerini faaliyet harcamaları olarak dikkate almakta ve bu harcamaları satılan mal maliyetine yansıtılmamaktadır. Bununla beraber, (X), (Y) ve (Z)'nin brüt kâr payları hesabında, yönetim, denetim ve genel giderler, satılan mal maliyetinin bir parçası olarak dikkate alınmaktadır. Bu durumda, karşılaştırma yapabilmek için (X), (Y) ve (Z)'nin brüt kâr payları muhasebe tutarlılığı açısından düzeltim tabi tutulmak zorundadır." düzeltim sonrasında, karşılaştırma yapılması mümkündür ve bu karşılaştırmaya göre (A) firmasının uyguladığı fiyatın uygunluğu değerlendirme konusu yapılabilecektir.

3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan uygun bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntemde emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedeldir. Varsayımsal olarak saptanan söz konusu fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış karı düşülerek ilgili işlem

¹⁸ Kapusuzoğlu, a.g.m., s. 32; Biçer, a.g.e., s. 45.

¹⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. II-16.

için emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır. Buradaki uygun brüt satış kârı, söz konusu mal ya da hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen ya da belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kâr tutarı düşüldükten sonra da mal ya da hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabacaktır.

Bu yöntem, gerçekleştirilen işlevlerin değerini ölçmektedir. Bu yöntemin uygulandığı olaylarda genellikle yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara kendisi herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmamakta, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmemekte, söz konusu ürünü aldığı biçimde satmaktadır. Bu çerçevede paketleme, yeniden paketleme, etiketleme, küçük çaplı montajlar, değer artırıcı katkı ya da fiziksel değişim sayılmamaktadır. Bu yöntem, ürünlerdeki fiziksel benzerliklere karşılaştırılabilir fiyat yöntemi ve maliyet artı yöntemine göre daha az bağımlıdır. Bunun yanı sıra malın değerindeki önemli farklılıklar (örneğin marka), maliyeti etkileyen hususlar (örneğin; tesis ve malzemenin eskiliği) ya da iş deneyimi (örneğin piyasada yeni olma) gibi konular karşılaştırmanın güvenilirliğini etkileyebilmektedir. Bu yöntem özellikle pazarlama faaliyetleri gibi işlevin önemli olduğu alanlarda uygulanmaktadır. Örneğin, tost makineleri ve mikserlerin pazarlamasını yapan bir firmanın, söz konusu malları ilişkili bir kişi ya da kuruluşa satması halinde, transfer fiyatlandırmasına konu olan işlem malların pazarlama fiyatı olduğu için, malların özellikleri yalnızca bu işlev çerçevesinde değerlendirileceğinden, işlevi etkileyen önemli bir fark olmaması koşuluyla burada "yeniden satışta fiyat yöntemi" uygulama alanı bulacaktır²⁰.

Yeniden satış fiyatı yöntemine ilişkin olarak OECD Rehberi'nde yer alan örnek aşağıdaki gibidir²¹; "İki dağıtıcı firma, aynı pazarda, aynı marka ile aynı ürünü satmaktadır. Dağıtıcı (A.), sattığı ürünler için belli bir garanti verirken, Dağıtıcı (B) herhangi bir garanti vermemektedir. Dağıtıcı (A), böylece ürünü Dağıtıcı (B)'den daha yüksek bir fiyatla satmakta, garanti maliyetlerini hesaplamalarda dikkate almadığı için de brüt kâr marjı da daha yüksek olmaktadır. Düzeltme yapılmadığı sürece söz konusu bu iki kâr marjı karşılaştırılabilir özellikleri taşımamaktadır." Düzeltme yapıldıktan sonra,

²⁰ Kapusuzoğlu, a.g.m., s. 33; Biçer, a.g.e., s. 47.

²¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. II-10.

karşılaştırılan fiyatlar arasında farklılık varsa uygulanan transfer fiyatlandırması eleştirilebilecektir.

4. Diğer Yöntemler

Emsallere uygun fiyata ulaşmada bu yöntemlerin hiç birisi uygulanamıyorsa, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de transfer fiyatlandırmasına konu işlemlere uygulayabilir. Mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde "geleneksel işlem yöntemlerine başvurma olanağının olmadığı haller için "diğer yöntemler" başlığı altında önerilen kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârı temel almaktadır.

Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için bu yöntemlere başvurulmasında en güvenilir karşılaştırma unsuru olması açısından öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat ya da bedel (iç emsal) karşılaştırmaya esas ölçü olarak alınacaktır. Bu şekilde kullanılan fiyat ya da bedellerin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef ya da kurumların işlemleri (dış emsal) karşılaştırmada esas alınacaktır. Bu belirleme, iç emsallerin ya da dış emsallerin birbirlerinin karşıt seçeneği olduğu, yani bu emsallerden yalnızca birisinin kullanılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Emsallere uygunluğun saptanması amacıyla karşılaştırma yapılması esnasında, gerek iç emsallerin gerekse dış emsallerin birlikte kullanılması her zaman mümkündür. Amaç, en doğru ve güvenilir şekilde emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmektir.

a. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin birleştirilmiş faaliyet kârı ya da zararındaki dağıtımın emsallere uygun olup olmadığını değerlendirmektedir²².

Kâr bölüşüm yönteminde öncelikle bağlantılı kuruluşların üstlendiği kontrol altındaki işlemlerden kaynaklanan kârın, bağlantılı şirketler için bölüştürülmesi tanımlanmaktadır. Kâr bölüşümü, bağlantılı şirketler arasında ekonomik olarak geçerli bir temelde yapılmaktadır. Ekonomik olarak geçerli temel, emsallere uygunluğu yansıtan ya da emsallere uygun olduğu umulan kârın saptandığı durumdur²³. Bu çerçevede öncelikle ilişkili kişi ya da kurumlar arasındaki toplam kâr tespit edilecek ve daha sonra da bu kâr emsallere uygun biçimde taraflar arasında bölüştürülecektir.

Kâr bölüşüm yöntemi, genellikle ticari işlemlerin birbirinin içine geçtiği ve ayrılmaz bir parça gibi olduğu durumlarda uygulanmaktadır. İş ortaklığı ve adi ortaklık şeklinde yürütülen ticari işlemlerden elde edilen kârın dağıtımında kullanışlı bir yöntemdir²⁴.

Kâr bölüşüm yönteminin en güçlü yönü, karşılaştırılabilir işlemlere doğrudan, sıkı bir şekilde bağlı olmaması ve böylece bağımsız şirketler arasında tanımlanabilen bir işlem olmasa da kullanılabilmesidir. Yöntemin zayıf yönü ise dış piyasa verileri daha az kullanıldığından kâr dağıtım sonuçları oldukça subjektif olmaktadır²⁵.

b. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

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

²² Kapusuzoğlu, a.g.m., s. 33; Biçer, a.g.e., s. 51.

²³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. III-1.

²⁴ Işık, a.g.e., s. 129.

²⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. III-3, 4.

Yöntem, uygun bir temelde (maliyetler, satışlar, varlıklar gibi) mükellefin gerçekleştirdiği kontrol altındaki işlemin net kârlılık payını kontrol etmektedir. Bu yöntemde mükellefin kontrol altındaki işlemde kaynaklanan net kârı, aynı mükellefin kontrol dışı işlemlerden elde edebileceği net kâra göre oluşturulmalıdır. Bu mümkün değilse, bağımsız şirketlerin karşılaştırılabilir işlemleri sonucunda elde edilen net kâr tutarı yol gösterici olabilecektir. Daha sonraki aşamada, bağlantılı şirketle bağımsız şirket arasında yapılacak işlevsel analiz, işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin saptanmasına ve sağlıklı sonuçlar için gerekli düzeltmelerin yapılmasına ihtiyaç göstermektedir²⁶. Bu yöntemin güçlü yönü şudur: Kâr düzey göstergeleri, işlem farklılıklarından, karşılaştırılabilir fiyat yöntemine göre daha az etkilenmektedir. Diğer bir güçlü yön, yerine getirilen işlevin ve üstlenilen sorumluluğun birden fazla bağlantılı şirket için ayrı ayrı saptanmasını gerektirmemesidir. Bu durum, taraflardan birine ait işlemlerin karmaşık olması, birbiriyle ilişkisiz çok sayıda faaliyet alanı bulunması veya taraflardan birisinden güvenilir bilgi elde etme olanağının güç olması halinde pratik avantaj sağlamaktadır. Bu yöntemin belki de en zayıf yönü, bir mükellefin brüt kâr tutarı veya fiyatı üzerinde hiç etkisi olmayan ya da çok az etkisi olan bazı hususlardan etkilenebilmesidir. Bu durum, emsallere uygunluğun bu yöntemde doğru ve güvenilir biçimde saptanmasını etkilemektedir²⁷.

Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur. Bu doğrultuda, seçilen yöntem ve uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır. Bu hesaplama ve belgeler, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlardır.

D. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Tanımı

Peşin fiyat sözleşmesi, vergi idaresi ile bağımlı işletmeleri bulunan bir kurum arasındaki gönüllü müzakereler etrafında kurumun dâhili fiyatlandırma planını

²⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. III-9.

²⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. III-10, 11.

oluşturacak ve böylelikle kurumun vergi yükümlülüğünü belirleyecek şekilde belirli bir dönemde kontrollü işlemlerde uygulanacak fiyatlandırma yöntemi konusunda varılan bağlayıcı bir ön anlaşmadır.²⁸ Dikkat edilecek olursa peşin, fiyatlandırma anlaşmalarında transfer fiyatının ne olacağı değil, transfer fiyatının nasıl belirleneceği konusunda bir anlaşmanın yapılması söz konusudur²⁹.

OECD Rehberinde ise peşin fiyatlandırma anlaşmaları, kontrol edilen işlemlere ilişkin olarak belirli bir dönemde transfer fiyatlandırması için uygun bir kriter (örneğin yöntem, karşılaştırılabilirlik, uygun düzeltmeler, kritik varsayımlar...) belirleyen anlaşmalar olarak tanımlanmıştır.³⁰

Peşin fiyatlandırma anlaşması dayanağını 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 5. fıkrasında yer alan, "*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.*" hükmünden almaktadır. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, peşin fiyatlandırma anlaşması bir zorunluluk değil, mükellefe seçimlik bir hak olarak sunulmaktadır.

Mükellefler ilişkili kişilerle yapmış oldukları işlemlerde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı iddiası ile tarhiyata ve cezaya maruz kalmamaları için, işlemin koşullarını ve özelliklerini en iyi yansıtan yöntemi kullanarak mal veya hizmet alım ya da satımında emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı fiyat veya bedel uyguladıklarını göstermek zorundadırlar.

Mükellefler, ilişkili taraflarla yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyecekleri ve uygulayacakları yöntem konusunda tereddütleri bulunmaları halinde Maliye Bakanlığına başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti isteğinde bulunabilirler. Yani söz konusu düzenleme ile mükelleflere, ilişkili kişilerle yapacakları işlemlerde uygulayacakları fiyat konusunda Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapabilme imkânı getirilmektedir.

²⁸ Yaltı Billur, "Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri", *Vergi Sorunları*, Sayı 219, Aralık 2009, s. 11.

²⁹ Gümüş Erhan, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları", *Vergi Dünyası*, Sayı 313, Eylül 2007, s. 142.

³⁰ Yazar Feyyaz, "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları", *Vergi Dünyası*, Sayı 138, Ocak 2008, s. 140.

5520 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 7 fıkrası ile transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller hususunda belirleme yapmak üzere Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bu yetki kullanılarak çıkarılan 27.11.2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının³¹3/c. maddesinde peşin fiyatlandırma anlaşması; *"İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (Bundan böyle 'İdare' olarak adlandırılacaktır.) ile anlaşarak belirlenebilecek olup, bu anlaşma peşin fiyatlandırma anlaşması olarak adlandırılır. Peşin fiyatlandırma anlaşması, ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırmasının tespit edilmesinde belli bir süre için uygulanacak yöntemin mükellef ile İdare tarafından anlaşarak belirlenmesini ifade eder. Bu şekilde mükellef ile İdare arasında belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır."* şeklinde tanımlanmıştır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun genel gerekçeleri arasında yer alan, mevzuatın gelecek planlaması yapabilmeye izin vermesi, istikrarlı ve öngörülebilir aynı zamanda ekonominin önünü tıkamayacak yapı ve düzeyde olmasını sağlamaya yönelik bir mekanizma olarak değerlendirilmesi mümkündür.

2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Amacı

27.11.2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 14. maddesinde, Peşin fiyatlandırma anlaşmasının temel amacının *mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecekleri olası vergi ihtilaflarının önüne geçmek* olduğu belirtilmektedir.

Peşin fiyatlandırma anlaşması gerçekleştiğinde, mükelleflerin ilişkili kişilere karşı uygulayacakları transfer fiyatı anlaşma müddetince idare açısından en uygun emsal fiyatı kabul edilecektir. Bu suretle hem mükellefler açısından, anlaşma

³¹ 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

müddetince emsallere uygun fiyat uygulamadığı gerekçesiyle herhangi bir vergi tarhiyatıyla karşı karşıya kalınmayacak hem de idare açısından eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanacaktır.

3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Kapsamı

27.11.2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 15. maddesinde, Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükelleflerinin girdiği belirtilmektedir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) ile peşin fiyatlandırma anlaşması yapma hakkı kurumlar vergisi mükellefleri ile sınırlandırılmıştır. Gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişiler ile şahıs şirketlerinin peşin fiyatlandırma anlaşması yapma konusunda Maliye Bakanlığı'na (Gelir İdaresi Başkanlığı) başvuru ve anlaşma yapma hakkı bulunmamaktadır.

Bakanlar Kurulu Kararı'ndan kapsamı belirleme konusunda getirilen bir diğer sınırlama da işlemin kimlerle yapıldığına ilişkindir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı'na göre, mükellefler ancak yurtdışı işlemleri için peşin fiyatlandırma anlaşması yapmak üzere İdareye başvurabileceklerdir. Mükelleflerin yurtiçi işlemleri için peşin fiyatlandırma anlaşması yapmak üzere başvuru hakkı bulunmamaktadır.

Ayrıca, ilgili Bakanlar Kurulu Kararı'nda, peşin fiyatlandırma anlaşması konusunda kurumlar vergisi mükellefleri ayrıma tabi tutularak bir geçiş dönemi öngörülmüştür.

Peşin Fiyatlandırma anlaşması konusunda mükellefler. Büyük Mükellefler Vergi Dairesine bağlı olanlar ve diğer kurumlar vergisi mükellefleri olarak ayrıma tabi tutulmuştur.³²

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin kanuni düzenlemeler 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmakla birlikte, Bakanlar Kurulu Kararı'na göre;

³² Köse, Ferhatoğlu, a.g.e. s. 111.

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı kurumlar vergisi mükellefleri 01.01.2008 tarihinden,
- Diğer tüm kurumlar vergisi mükellefleri ise 01.01.2009 tarihinden itibaren, ilişkili kişilerle yapacakları yurtdışı işlemlere ilişkin olarak belirleyecekleri yöntem konusunda idareye başvurarak anlaşma yapabileceklerdir.

4. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Süresi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 5. fıkrasının son cümlesi; *"Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır."* şeklindedir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, peşin fiyatlandırma anlaşmasının süresi en fazla üç yıl olarak belirlenmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri bir, iki ya da üç yıl geçerli olacak peşin fiyatlandırma anlaşması için İdareye başvurabilirler. Üç yıldan fazla geçerli olacak, peşin fiyatlandırma anlaşması yapmak için İdareye başvurulması mümkün bulunmamaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında anlaşmanın hüküm ifade edeceği tarih önem arz etmektedir. Bu konuda *"Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 1 Seri Numaralı Genel Tebliğ"*de peşin fiyatlandırma anlaşmasının imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Yani, peşin fiyatlandırma anlaşması için hüküm ifade eden tarih, peşin fiyatlandırma anlaşması yapmak için idareye yapılan yazılı başvuru tarihi olmayıp, fiili imza tarihidir. Örneğin, mükellef tarafından 17.03.2008 tarihinde yapılan başvuru sonucunda devam eden süreç 22/06/2009 tarihinde İdare ile mükellef arasında imzalanan anlaşma ile sonuçlanmıştır. Bu durumda, peşin fiyatlandırma anlaşmasının hükümleri anlaşmanın imzalandığı 22.06.2009 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin peşin fiyatlandırma anlaşmasının yenilenmesini isteme hakları da bulunmaktadır. Bu takdirde mükelleflerin anlaşma

şartlarını koruduğunu belirten belgelerle birlikte anlaşma süresinin dolmasından en az dokuz ay önce idareye başvurmaları gerekmektedir³³.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının iptal edilmesi halinde, iptalin hüküm ifade edeceği tarih konusunda gerek Bakanlar Kurulu Kararında gerekse 1 seri numaralı Genel Tebliğ düzenlemesinde üç farklı durum söz konusudur³⁴.

Bunlardan birincisi; peşin fiyatlandırma anlaşmalarında anlaşma koşullarının revize edilmesi konusunda mükellef ve idarenin anlaşamaması durumunda anlaşmanın hem mükellef hem de idare tarafından iptal edilebileceği durumdur. Bu durumdan kaynaklanan anlaşma iptallerinde; anlaşmanın hükümleri iptal kararının verildiği tarihten itibaren geçerliliğini yitirecektir.

İkinci durum ise; mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması veya mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun İdare tarafından tespit edilerek anlaşmanın tek taraflı olarak iptal edilmesidir. Bu durumda da iptal edilen anlaşmanın hükümleri, iptal kararının verildiği tarihten itibaren değil anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren geçerliliğini yitirecektir.

Üçüncü durum ise; peşin fiyatlandırma anlaşması yapan mükelleflerin her yıl kurumlar vergisi beyannamesi verilme süresi içinde İdareye göndermekle yükümlü olduğu "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor"u zamanında ibraz etmemesi halidir. Bu durumda idare anlaşmayı söz konusu yıllık raporun ilgili bulunduğu dönemin başından itibaren iptal etme hakkına sahip bulunmaktadır. Tarihler farazi verilmek kaydıyla konunun ortaya konulması bakımından örneğin; 2009-2011 yıllarını kapsayan 3 yıllık peşin fiyatlandırma anlaşması yapmış olan mükellefin 2009 ve 2010 dönemleri Yıllık Raporlarını süresinde verip ancak 2011 yılına ilişkin yıllık raporu kurumlar vergisi beyannamesi verilme süresi içinde İdareye göndermemesi durumunda, İdare sadece 2011 yılı dönemi başından itibaren anlaşmayı iptal etme

³³ Yıldırım, Balcı, Kiraz, a.g.e., s. 71.

³⁴ Maliye Bakanlığı, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:1", 18 Kasım 2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hakkına sahip olup bu durum anlaşmanın kapsadığı 2009 ve 2010 yıllarına etki etmeyecektir.

5. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Süreci

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının sürecini genel hatları ile şu şekilde özetlemek mümkündür. Peşin fiyatlandırma anlaşması, seçimlik bir hak niteliğinde olduğundan anlaşma yapılmasına ilişkin süreç kurumlar vergisi mükelleflerinin bu konuda yazılı olarak idareye başvurmaları ile başlayacaktır. Yazılı başvuruya, peşin fiyatlandırma anlaşması için belirlenen bilgi ve belgeler eklenecektir. İdare tarafından, yazılı başvuru ile eki bilgi ve belgeler bir ön değerlendirmeye tabi tutulur. İdare ön değerlendirme aşamasında gerekli görürse ilave bilgi ve belgeler isteyebileceği gibi mükellefle de görüşebilir. Ön değerlendirme aşamasında idarenin mükellefle görüşmesi kesin olarak peşin fiyatlandırma anlaşması yapılacağı anlamına gelmemektedir. Daha sonra idare tarafından, karşılaştırılabilir işlemler, kullanılan varlıklar, diğer düzeltimler, uygulanabilir yöntemler, anlaşma şartları ve diğer temel hususlar konusunda değerlendirme yapılır. Bu aşamaya genel olarak analiz denilmektedir. İdare tarafından yapılan analiz sonucunda, mükellefin başvurusu aynen kabul edilebileceği gibi, gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra da kabul edilebilir ya da reddedilebilir. Yani her anlaşma talebinin idare tarafından kabul edileceği anlaşılmamalıdır. Eğer idarece mükellefin yaptığı başvuru kabul edilirse, mükellef ile idare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır. Bu anlaşma imza tarihinden itibaren hüküm ifade eder.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç bu şekilde özetlendikten sonra sürecin aşamaları Bakanlar Kurulu Kararı ve Genel Tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde ayrı ayrı aşağıda ele alınmıştır.³⁵

I- Aşama: Yazılı Başvuru

Peşin fiyatlandırma anlaşması yapılabilmesi için mükellefin idareye (Gelir İdaresi Başkanlığı'na) yazılı olarak başvurması gerekmektedir. Anlaşma yapmak isteyen mükellefler yapacağı yazılı başvurusuna yine idare tarafından belirlenen bilgi ve

³⁵ Yıldırım, Balcı, Kiraz, a.g.e., s. 72-75.

belgeleri ekleyecektir. Mükellefin yazılı başvurusuna ekleyeceği bilgi ve belgeleri 27.11.2007 tarih ve 12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 17. maddesinde belirtildiği şekilde aşağıda verilmiştir.

1-Yazılı Başvuruya Eklenecek Bilgiler

- a- Talep edilen anlaşma süresine ilişkin bilgi,
- b- Anlaşma sürecine katılacak mükellef yada temsilcilerinin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaralarına ilişkin bilgi,
- c- Mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube), ortakları ve sermaye yapısına ilişkin bilgi,
- d- Mükellefin içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişine ilişkin bilgi,
- e- İlişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgi,
- f- Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- g- Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),
- h- Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
 - 1- İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

2-Yazılı Başvuruya Eklenecek Belgeler

- a- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,
- b- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,
- c- İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

d- Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

e- İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,

f- Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,

g- İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

h- Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

Peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda yukarıda belirtilen bilgi ve belgeler dışında da İdare, gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşması ile ilgili sunulan bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların mükellef tarafından Türkçeye çevirmiş metinlerinin idareye ibraz edilmesi zorunludur.

II- Aşama: Ön Değerlendirme

Bu aşamada; anlaşma yapılmak istenen yönteme ilişkin bilgi ve belgelerin eklendiği mükellef başvuru, İdare tarafından bir ön değerlendirmeye tabi tutulur. Ön değerlendirmede İdare, mükellefin yaptığı başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını, ne tür bilgilere ihtiyaç olduğunu tespit eder. Gerek Bakanlar Kurulu Kararında gerekse 1 seri numaralı Genel Tebliğde ön değerlendirme yapacak olanın İdarenin (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın) hangi birimi olduğuna yer verilmemiştir.

İdare; söz konusu başvuruda yer alan bilgi ve belgelerin yeterli bir değerlendirme yapma olanağı sunmadığı kanaatine varırsa, mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir veya mükellef ile görüşme yapabilir.

Bu tür bir ön değerlendirme yapılmasının mükellef ile İdare arasında kesin olarak bir peşin fiyatlandırma anlaşması yapılacağı anlamına gelmediği 1 seri numaralı Genel Tebliğ düzenlemesinde yer almaktadır.

III- Aşama: Analiz

Bu aşama; gerekli veriler tamamlandıktan sonra karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltelerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların seçim ve değerlendirmesinin yapıldığı aşamadır. İdarenin yapmış olduğu bu aşamaya analiz aşaması denilmektedir. Bu aşama sonucunda İdarenin mükellefle peşin fiyatlandırma anlaşması yapıp yapmayacağı netleşmektedir.

Analiz aşamasının da yine İdarenin (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın) hangi birimi veya birimleri tarafından yapılacağı yönünde BKK ve 1 Seri Numaralı Genel Tebliğde belirleme yapılmamıştır.

IV-Aşama: Anlaşmanın Kabulü veya Reddi

İdare, yapılan analiz sonucunda, mükellefin başvurusunu aynen kabul edebileceği gibi gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla da kabul edebilir ya da reddedebilir. İdare'nin başvuruyu kabul etmesi halinde mükellef ile İdare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının süresi en fazla 3 yıl olarak yapılabileceğini daha önce belirtmiştik. Bununla birlikte anlaşmanın süresini üç yıldan fazla olmamak kaydıyla mükellefler belirleyebilirler. İdarenin mükellefin başvurusunu kabul etmesi sonucu yapılacak anlaşmanın hüküm ifade edeceği başlangıç tarihi imza tarihi olacaktır. Örneğin, mükellef tarafından 17.03.2008 tarihinde yapılan başvuru sonucunda devam eden süreç 22.06.2009 tarihinde İdare ile mükellef arasında imzalanan anlaşma ile sonuçlanmıştır. Bu durumda, peşin fiyatlandırma anlaşmasının hükümleri anlaşmanın imzalandığı 22.06.2009 tarihinden itibaren geçerli olacaktır. Yani başvuru tarihi anlaşmanın başlangıç tarihi olarak değerlendirilmeyecektir.

İdarenin, peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin sürecin her aşamasında, mükellef ile karşılıklı bilgi ve görüş alışverişinde bulunabileceği tabiidir.

İdare, mükellefin anlaşmada belirtilen koşullara uygunluk gösterip göstermediğini ve/veya bu koşulların geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini anlaşmada belirlenen süre boyunca mükellefin sunacağı yıllık rapor üzerinden takip edecektir. Söz konusu raporun adı "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Rapor" olup, mükellef

kurum tarafından anlaşma süresi boyunca her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde bir yazı ekinde İdareye (Gelir İdaresi Başkanlığı'na) gönderilmesi zorunlu bulunmaktadır. Aksi halde, peşin fiyatlandırma anlaşması söz konusu raporun ilgili bulunduğu dönem başından itibaren iptal edilebilir. Bu noktada inisiyatif idarenin elinde olmaktadır. Mükellef tarafından düzenlenecek olan yıllık raporun içereceği hususlar da 1 seri numaralı Genel Tebliğ'de açıklanmıştır³⁶.

6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Peşin fiyatlandırma anlaşması konusunda bizce yanılığlara neden olabilecek iki husus bulunmaktadır. Bunlardan birincisi anlaşma yapan mükelleflerin vergi incelemesine tabi olmayacaklarını ve yapılan bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını diğer mükelleflerin emsal olarak alabileceklerini düşünmeleridir. Ancak, transfer fiyatlandırmasına ilişkin 1 seri numaralı Genel Tebliğ'de yapılan açıklamalar bu düşüncelere olanak vermemektedir. Söz konusu Genel Tebliğ'de belirtildiği üzere³⁷;

- Yapılan peşin fiyatlandırma anlaşması ilgili mükellefe özgüdür ve sadece bu mükellefi ilgilendirmektedir. Yani, yapılan anlaşmaların başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması veya yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak sunulması mümkün değildir. Örneğin; (A) Ltd. Şti. ile İdare arasında yapılan peşin fiyatlandırma anlaşması (A) Ltd. Şti.'ne özgü olup sadece onu ilgilendirmektedir. Söz konusu peşin fiyatlandırma anlaşmasının (B) Ltd. Şti. tarafından kendi yaptığı işlemleri için emsal uygulaması yada İdareye karşı kanıt olarak sunması mümkün değildir. İdare tarafından da emsal olarak sunulması ya da kanıt olarak gösterilmesi kabul edilmeyecektir. Bunun nedeni, anlaşmaların mükelleflere özgü olması, genelleştirilmeye olanak vermemesidir.

- İdare ile yapılan peşin fiyatlandırma anlaşması mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulmasını engellemektedir. Yani peşin fiyatlandırma anlaşması mükelleflere vergi incelemesinden bağımsızlık kazandırmamaktadır. İdare ile mükellef

³⁶ Maliye Bakanlığı, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:1”, a.g.t.

³⁷ Maliye Bakanlığı, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:1”, a.g.t.

arasında yapılacak anlaşmanın konusu bilindiği üzere ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde en uygun emsal fiyatın tespitinde kullanılacak yöntemdir. Bununla birlikte mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere uygulanacak en uygun fiyatı tespit etmek için anlaşma ile belirlenen yöntemin uygulanması her zaman inceleme konusu yapılabilecektir. Örneğin mükellef ile İdare arasında imzalanan peşin fiyatlandırma anlaşması ile mükellefin ilişkili kişiler ile gerçekleştireceği işlemlerde "Maliyet Artı Yöntemi"ni kullanması uygun bulunmuştur. Anlaşmada belirlenen yöntem, eleştiri konusu yapılamayacak ama bu yöntemin uygulanması yani doğru uygulanıp uygulanmadığı, yöntem uygulanırken anlaşma koşullarına uyulup uyulmadığı inceleme konusu yapılabilecektir. Özetle neden bu yöntemin uygulandığı eleştiri konusu yapılamayacak ancak belirlenen yöntemin doğru uygulanıp uygulanmadığı ve anlaşma koşullarının varlığı her zaman incelenebilecektir

E. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN BELGELENDİRME

Transfer fiyatlandırması uygulamasında belgelendirmeden transfer ayarlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesi amaçlanmaktadır. Mükellefler de bu amacı gerçekleştirmek üzere emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgeleri hazırlayacak veya temin edeceklerdir. Ayrıca, bu bilgi ve belgelerin İdare ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca istendiğinde ibraz edilmek üzere hazır tutulması da mükellefin bir ödevidir.

Transfer fiyatlandırması uygulamasında belgelendirme konusunda mükellefler, peşin fiyatlandırma anlaşması yapan mükelleflerle diğer mükellefler olarak ayrılmıştır. Genel olarak mükelleflerin belgelendirme konusundaki yükümlülükleri aynı olmakla birlikte bazı hususlarda farklılıklar bulunmaktadır.

1. Yıllık Olarak Düzenlenecek Form ve Raporlar

Transfer fiyatlandırması düzenlemesinde yıllık olarak ilişkili kişilerle işlem yapan kurumlar vergisi mükelleflerine "Form" doldurma ve "Yıllık Rapor" düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir.

Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle işlem yapmaları halinde Form doldurma ve yıllık rapor düzenleme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Öncelikle ilişkili kişilerle işlem yapan tüm Kurumlar vergisi mükellefleri, bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satımı işlemleri ile ilgili olarak "*Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum Ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formu*" doldurarak, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı buldukları vergi dairesine vermekle yükümlü tutulmuşlardır.

Transfer fiyatlandırması hakkında çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı'nda söz konusu düzenlenecek bu formdan bahsedilmemektedir. Ancak 1 seri numaralı Genel Tebliğ'de bu formun doldurularak vergi dairesine verilmesinin zorunlu olduğu belirtilmektedir.³⁸

Yıllık rapor hazırlanması konusunda da kurumlar vergisi mükellefleri arasında ayırım yapılmıştır.

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine ilişkin,
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin de bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları sadece yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak;

"*Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu*" nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus mükelleflerin yükümlülüğünün kurumlar vergisi beyanname verilme süresinin sonuna, kadar "Yıllık Rapor"un hazırlanması olduğu gönderme konusunda yükümlü tutulmadıklarıdır. Ancak bu süreden sonra İdare veya vergi incelemesine yetkililer tarafından "Yıllık Rapor"un istenmesi halinde mükelleflerin söz konusu raporu ibraz etmek zorunda oldukları tabiidir.

İlişkili kişilerle yapılan işlemler dolayısıyla "Yıllık Rapor"un hazırlanması gerektiği hem Bakanlar Kurulu Kararı'nda ve hem de 1 seri numaralı Genel Tebliğ'de yer almaktadır. Ayrıca Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

³⁸ Öcal Erdoğan, "Transfer Fiyatlandırması Bilgi Formunun Düzenlenmesi", *Yaklaşım*, Nisan, 2008, Sayı 184, s. 45.

Hakkında Genel Tebliğ Seri No: 2'de³⁹ "tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilere yaptıkları işlemlerin transfer fiyatlandırması raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01.01.2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi işlemlere ilişkin olarak aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri içeren transfer fiyatlandırması raporunu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre erdikten sonra istenmesi durumunda idareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur." denilmektedir.

İdare ile peşin fiyatlandırma anlaşması yapmış olan kurumlar vergisi mükellefleri ise; anlaşma süresince, anlaşma kapsamındaki işlemleri için her yıl " *Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor*"u hazırlayacak ve kurumlar vergisi beyannamesi verilme süresi içinde İdareye göndereceklerdir. Peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin belirtilen "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu" hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak anlaşma müddeti boyunca her yıl hazırlanacak olan "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Yıllık Rapor" içerisinde yer alan unsurlara da yer verilmesi gerekmektedir. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması yapan ancak anlaşma kapsamında bulunmayan ve ilişkili kişiler ile yapılan işlemleri için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır.

2. İstendiğinde İbraz Edilmesi Gereken Bilgi ve Belgeler

Gerek 1 seri numaralı Genel Tebliğ gerekse Bakanlar Kurulu Kararı'nda ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ilişkin olarak belirlenen bilgi ve belgelerin idare veya vergi inceleme elemanlarınca istenmesi halinde mükelleflerce ibrazı zorunlu kılınmıştır.

Belirlenen bilgi ve belgelerin ibraz zorunluluğu sadece kurumlar vergisi mükelleflerine has olmayıp gelir vergisi mükelleflerine de şamildir. Söz konusu bilgi ve belgeler bir önceki bölümde yıllık form ve rapor kapsamına dahil edilmeyen işlemlerdir. Zira; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı kurumlar vergisi

³⁹ Maliye Bakanlığı, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:2", 22 Nisan 2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mükelleflerinin ilişkili kişiler ile yapmış oldukları yurt içi ve yurt dışı işlemlerine ilişkin bilgilere Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nda yer verilirken, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki kurumların yurt içi işlemlerine Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nda yer verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ayrıca Gelir Vergisi mükelleflerinin de yıllık fonu ve rapor hazırlama ve ibraz yükümlülükleri öngörülmemiştir. Dolayısıyla, yıllık form ve raporlarda yer verilmeyen ve/veya verilme zorunluluğu bulunmayan işlemlere ilişkin aşağıda maddeler halinde yer verilen bilgilerin (Bu bilgiler genel tebliğde; Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler dışındaki kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri ile Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri olarak belirtilmiştir.) istenmesi halinde İdare'ye veya vergi incelemesi /yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmesi zorunlu bulunmaktadır.

Mükelleflerin istendiğinde İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmek zorunlu oldukları bilgi ve belgeler genel tebliğde maddeler halinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.⁴⁰

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

b) Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan arlıkları içeren tüm bilgiler,

c) İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,

ç) İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,

d) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan demlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

e) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,

⁴⁰ Yıldırım, Balcı, Kiraz, a.g.e., s. 86.

- f) İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- g) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- ğ) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- h) Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alman veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- ı) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- i) Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- j) Belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- k) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler. İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.

3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına İlişkin Belgelendirme

Peşin fiyatlandırma anlaşması için İdare'ye başvuruda bulunan mükelleflerin sunmaları gereken temel bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

- a) Yazılı Başvuru, [Yazılı Başvuru'da anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alır.]

b) Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,

c) Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar),

d) Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,

e) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,

f) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,

g) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,

h) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,

ı) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,

j) İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,

k) Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,

1) İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,

m) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

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

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

İlişkili kişilerle gerçekleştirilen ve anlaşma kapsamında olmayan işlemlere ait bilgi ve belgeler ile Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu'nun bu Tebliğde belirtildiği şekilde hazırlanacağı tabiidir.

III. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ UYGULAMALAR

A. GAYRİ MADDİ HAKLARDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI

1. Gayri Maddi Varlık Kavramı

Gayri maddi varlıkların yer aldığı işlemlere özel bir önem verilmesi gerekir. Çünkü bu tür işlemlerin vergisel amaçlarla değerlendirilmesi oldukça zordur. Bu bölümde ticari ya da pazarlama faaliyetlerinde kullanılan gayri maddi varlıkların da dahil olduğu mal ve hizmet transferlerinde; emsal bedel ya da piyasa fiyatı prensiplerine uygun transfer fiyatlaması yöntemleri tartışılacaktır. Ayrıca, kuruluşların kendilerine ait olmayan ancak pazarlama faaliyetlerinin konusu olan, ticari marka ya da ticari isim gibi gayri maddi varlıkların kullanımından kaynaklanan, özel sorunlar ele alınacaktır.

Bu bölümde kullanılan gayri maddi varlık (intangible property) kavramı, patent, ticari marka, tasarım ya da model gibi endüstriyel varlıkların kullanım hakkını ile edebi, sanatsal ve ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri haklar da bu kapsama dahildir⁴¹. Bu bölüm, daha çok pazarlama faaliyetlerini de içine alan, ticari faaliyetlere ilişkin gayri maddi varlıklara diğer bir ifadeyle iş haklarına (business rights) yoğunlaşır. Bu gayri maddi unsurlar, gerçekte aktif birer varlıktırlar. Çoğu zaman resmi muhasebe kayıtlarında ve bilançoda görünmeseler bile işletmelerin değerini önemli

⁴¹ Tekin Cem, Kartoğlu Emre, *Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri*, İSMMMO, Aralık 2007, s. 137.

ölçüde etkilerler. Bazı hallerde işletmenin maddi varlıklarından daha fazla değer ifade ederler. Ancak bu tür kıymetler ciddi iş risklerine de muhatap olurlar (Örn. Sözleşme veya ürün yükümlülüğü ve çevresel zararlara ilişkin sorumluluklar).⁴²

2. Ticari Gayri Maddi Varlıklar

Patent, know how, tasarım ve model gibi ticari gayri maddi varlıklar, mal ve hizmet üretiminde kullanılır ve bu ürün ya da hizmetin bir parçası olarak müşterilere transfer edilir ya da bir diğer faaliyetlerde kullanılırlar⁴³ (Örn. bilgisayar yazılımı). Pazarlamaya ilişkin gayrimaddi varlıklar, ticari gayri maddi varlıkların özel bir tipi olup, bazı farklılıklar içerir.⁴⁴Ticari gayri maddi varlıklar, genellikle riskli ve maliyetli araştırma ve geliştirme (ar-ge) faaliyetleri sonucu yaratılır ve bu hakkın ya da varlığın yaratıcıları, yapılan harcamaları ürün satışları, hizmet sözleşmeleri ve lisans anlaşmaları ile karşılamaya çalışırlar. Söz konusu hakkın geliştiricisi, bu hakkı kendi adına tescil ettirip yasal ve ekonomik olarak sahipliği elinde tutabilir. Geliştirilen gayri maddi varlık, bir anlaşma çerçevesinde ortak olarak geliştirilmişse hakkın mülkiyeti de ortaklaşa olabilir.

Ticari marka, ticari isim, müşteri listesi, dağıtım kanalları, özel isim, sembol veya resim gibi pazarlamaya ilişkin gayri maddi varlıklar, ürün ve hizmetlerin satışında, sunulan ürünün değerinde çok önemli etkiye sahiptirler. Pazarlama gayri maddi varlıklarının bazıları (örn. ticari marka) yasalarca korunma altına alınabilir ve sadece yasal sahiplerinin izni ve onayı çerçevesinde ürün ya da hizmet satışında kullanılabilir. Bu tür varlıkların değeri, ticari markanın veya ticari ismin itibarı ve kredibilitesi, o ticari markayla üretilen malların ya da sunulan hizmetin kalitesi, kalite kontrol seviyesi, devam eden Ar-Ge faaliyetleri, ürünlerin ya da hizmetin bulunurluğu, reklam ve tanıtım harcamaları, bayi, dağıtıcı gücü gibi pek çok faktöre bağlıdır.

Bilgi birikimi, ticari sırlar gibi fikri mülkiyet (intellectual property) hakları, ticari ya da pazarlama karakterli olabilirler. Know how ve ticari sırlar, ticari faaliyetlerin

⁴² OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 6.2.

⁴³ Tekin, Kartoğlu, a.g.e., s. 138.

⁴⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 6.3.

gelişmesine yardımcı olan unsurlardır. Ancak, patent ya da ticari marka gibi tescil edilip, koruma altına alınmazlar. Ancak bilgi birikimi (know how) endüstriyel üretim veya proses için gerekli teknik bilgi niteliğinde olup, işletmenin tecrübe ve bilgi birikiminden elde edilmiştir. Bu anlamda know how, patent kapsamında olmayan, işle ilgili gizli prosesleri veya formülleri de ihtiva edebilir. Know how veya ticari sırların kamuya herhangi bir şekilde açıklanması gayri maddi varlığın değerini ciddi ölçüde düşürebilir. Bu anlamda, know how ve ticari sırlar gibi, gayri maddi unsurlar, ÇUŞ'lerin ticari faaliyetlerinde çok önemli rol oynarlar.

Pazarlama aktiviteleri, işletme faaliyetlerinin çok geniş bir bölümünü kapsamına alabilir. Bu faaliyetlere örnek olarak, pazar araştırması, pazarın ihtiyaçlarına uygun ürün planlanması veya tasarımı, satış stratejileri, halkla ilişkiler, satış, hizmet ve kalite kontrol sayılabilir. Bu aktivitelerden bazıları, işletme sonuçları üzerinde birden fazla yıl etkili olmadıkları için aktifleştirilmezler ve cari yıl giderlerine alınırlar. Diğer aktiviteler ise, orta ya da uzun dönemde etkili olabilirler. Söz konusu aktivitelerin değerlendirilmesi özellikle, transfer fiyatlaması amaçlı karşılaştırmalarda, fonksiyon analizinde önem kazanır.⁴⁵

Bazı vakalarda, ticari faaliyetler ve ar-ge harcamalarına ilişkin pazarlama aktivitelerinin maliyetleri, ilişkili kuruluşlara yönelik olarak yapılan mal ve hizmet satışları içinde telafi edilmeye çalışılır. Bazı durumlarda ise ayrı bir gayri maddi varlık (intangibles) yaratılır ve söz konusu maliyetler, lisans bedeli (royalty) adı altında ayrı olarak, ilişkili kuruluşlardan talep edilir. Her iki çözümün birlikte uygulandığı durumlar da söz konusu olabilmektedir.

Ticari ve pazarlama gayri maddi varlıklar arasındaki fark, patent ve ticari markaların karşılaştırmalarından da anlaşılabilir. Patentler, bir ürün üretmekle ilgiliyken, ticari markalar mal ve hizmetlerin satışını teşvik etmek için kullanılır. Patentler sahibine, patentin konusu olan buluşun belli bir süre için münhasıran kullanılması hakkını verirken, ticari markalar sonsuza değin kullanılabilir. Ticari markaların korunması ancak belli şartlar altında yok olabilecektir (örn. gönüllü olarak hakdan vazgeçme, zamanında tescili yenilememe, yargısal bir karara dayanarak hakkın iptali vb.). Ticari marka, özgün

⁴⁵ Tekin, Kartoğlu, a.g.e. s. 138.

bir isim, sembol veya resimdir. Sahibine veya kullanıcılarına, ürettikleri ürün ya da hizmetleri piyasada özgün olarak tanımlama olanağı verir. Ayrıca, ticari markalar, başkaları tarafından benzer amaçlarla kullanılmaya karşın, ulusal ya da uluslararası hukukun koruması altındadır.

Patentler, belli ürün ya da hizmetlerin üretilmesinde monopol imkanı yaratabilirlerken, bu durum ticari markalar için geçerli değildir. Çünkü rakipler, aynı ya da benzer ürünleri farklı ve ayırt edici işaretler (ticari markalar) kullanarak sattıkları sürece, o sektörde tekel olma durumu söz konusu değildir.

Patentler genellikle, riskli ve maliyetli ar-ge çalışmalarının ürünü olarak ortaya çıkarlar. Bu hakkın geliştiricileri, katlandıkları maliyetleri, buluşun kullanıldığı ürünlerin satışı aracılığıyla telafi etmeye çalışırlar. Bu, patentin kiralanması ya da satılması ile de mümkün olabilir.⁴⁶

Bir ticari markanın yasal olarak yaratılması ve bir pazara takdim edilmesi çok yüksek maliyet içermez. Buna karşın, ticari markayı değerli hale getirmek ve bu değeri sürekli olarak korumaya çalışmak genellikle oldukça pahalı bir iştir. Ticari markalı ürünlerin kalite kontrolüne ilişkin harcamalar devam ettiği sürece, bunları tanıtmaya yönelik yoğun ve pahalı reklam kampanyaları ve diğer pazarlama aktiviteleri, gerekli hale gelmektedir.

Bir ticari marka satılabilir, lisans verilebilir veya bir biçimde bir kişiden diğerine transfer edilebilir. Uygulamada çok değişik lisans anlaşmaları yapılmaktadır. Bir dağıtıcının, herhangi bir lisans anlaşması yapmadan, satıp dağıttığı ürüne ait ticari markayı kullanması mümkündür. Ancak, ticari marka lisans anlaşması yapmak, uluslararası ticarete yaygın bir uygulama haline gelmiştir. Bu yüzden, ticari bir markanın sahibi, bu markayı bir lisans karşılığı kullanmak ve bu marka altında mal ve hizmet üretimine izin vermek üzere bir başka kuruluşa devredebilir.

⁴⁶ Tekin, Kartoğlu, a.g.e., s. 139.

3. Gayri Maddi Varlıklarda Emsal Bedel Prensibinin Uygulanması

Çalışmanın önceki bölümlerinde de tartışılan emsal bedel uygulama prensipleri, ilişkili kuruluşlar arası gayri maddi varlıkların transferi işlemlerinde de geçerlidir. Ancak bu prensibin, gayri maddi varlıkların yer aldığı kontrollü işlemlerde uygulanması oldukça zordur. Transfere konu olan ya da transfer edilen mal ve hizmet içinde yer alan gayri maddi unsurun, özelliği nedeniyle, bağımsız, benzer bir işlemle karşılaştırma ve değerini belirleme olanağı işlemin yapıldığı tarih itibarıyla mümkün olmayabilir.

Gayri maddi varlıklara ilişkin emsal bedel fiyatlaması yapılırken, söz konusu gayri maddi unsuru satan veya devreden (transferor) ile satın alan veya devralanın (tansferee) bakış açılarının karşılaştırma amaçlı olarak dikkate alınması gerekmektedir.⁴⁷

Gayri maddi hakka ilişkin emsal bedel, devreden açısından bakıldığında; karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız bir işlemde, gayri maddi unsurun sahibinin, söz konusu hakkını başkasına devretmeyi etmeyi düşündüğü bedeldir. Emsal bedel, devralan açısından bakıldığında ise; karşılaştırılabilir bir bağımsız kuruluşun, faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi varlık için ödemeyi kabul ettiği tutarı ifade eder. Devralan, devre konu gayri maddi unsurdan makul şartlarda bir getiri beklediği takdirde, bir lisans ücreti ödemeyi kabul edecektir.

Gayri maddi bir varlığın transfer şartları ya bu hakların doğrudan satışı ya da daha sıklıkla görüldüğü üzere, kullanım hakkının bedelli olarak (royalty), bir lisans anlaşmasıyla devredilmesi yoluyla olabilir. Gayri maddi hakkın kullanım bedeli, genellikle kullananın ürettiği ürün miktarına, satış gelirlerine veya çok nadiren de elde ettiği kâra bağlı bir nispet olarak hesaplanır. Kullanım bedeli, lisans kullanıcısının ürettiği ürün miktarı veya satışlarına bağlı ise, hesaplama yüzdesi ciroya göre değişebilir.

Bir gayri maddi unsurun değeri, satışı yapılan malın fiyatı içinde dikkate alınabilir. Örneğin, bir kuruluş bitmemiş bir ürünü bir başka firmaya devreder ve aynı zamanda, daha ileri safhalara ilişkin proses bilgisi ve tecrübesini de devralana aktarırsa, know how ya da bilgi birikimini de satışını yaptığı malla birlikte transfer etmiş olur.

⁴⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 6.14.

Yani fiyatlama esnasında bu gayri maddi unsurun parasal değeri de fiyata yansıtılabilir. Dolayısıyla, transfer edilen bir malın fiyatı içinde lisans bedelinin de olup olmadığını araştırılması, eğer varsa, malı satın alan kuruluşun vergi idaresinin ayrı bir royalty ödemesi yapılmasına izin vermemesi gerekir. Transfer fiyatlaması, paket olarak belirlenmiş, yani mal ve gayri maddi varlık bedeli verilen fiyat içinde değerleriyle yer almış olabilirler. Bu tip paket fiyatlamalarda royalty bölümünün ayrıca hesaplanabilir olması gerekir. Çünkü bazı ülkelerde, royalty ödemelerine gelir vergisi stopajı uygulanır.

Bazı hallerde, gayri maddi haklar bir demet ya da paket sözleşme olarak (örn. patent, ticari markalara ilişkin haklar, ticari sırlar ve know how) sunulup, transfere konu olabilir.

Gayri maddi unsurların yer aldığı kontrollü işlemlerde, emsal bedel prensibinin uygulanması için; kontrollü ve bağımsız işlemler arasındaki karşılaştırılabilirliğe ilişkin bazı özel faktörlerin dikkate alınması gerekir. Bu faktörlere devre konu olan gayri maddi varlıktan beklenen fayda da dahildir. (Beklenen fayda, net bugünkü değer formülüyle hesaplanır). Diğer faktörler; hakların kullanılacağı coğrafi alanda yapılabilecek herhangi bir kısıtlama, devredilen hakların da kullanımıyla üretilen mallara ilişkin ihracat kısıtlaması, transfer edilen hakların münhasır olma (exclusive) ya da münhasır olmama (non-exclusive) özelliği, sermaye yatırımları, başlangıç ya da kuruluş harcamaları, pazar geliştirme çalışmaları, alt lisanslama imkanı gibi unsurlar sayılabilir. Bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşen bir gayri maddi hakkın, ilişkili kuruluşlar arasında cereyan edenle karşılaştırılabilmesi için, yukarıda sayılan tüm unsurların dikkate alınması gerekir.

Gayri maddi varlık bir patent ise, karşılaştırılabilirlik analizinde patentin özellikleri de dikkate alınmalı (Örn. üretim veya işleyiş patenti) ve ilgili ülkelerin patent mevzuatı çerçevesinde koruma altına alınan patente ilişkin koruma süresi ve seviyesi de bu analize dahil edilmelidir.

Patentin kullanıldığı üretim prosesleri de dahil olmak üzere, patentle ilgili diğer faktörler nihai ürünün üretilmesine katkıda bulunurlar. Örneğin, patenti alınmış bir buluş bir üretim aracının yalnızca bir bölümünü oluşturuyor olabilir. Dolayısıyla, bu patent için royalty hesaplaması yapılırken, referans olarak o aracın tamamının satış fiyatını referans

olarak almak doğru değildir. Bu tür olaylarda, patenti alman bölümün, ilgili üretim aracının satış fiyatı içindeki nisbi ağırlığı çerçevesinde royalty hesaplaması yapılmalıdır. Ayrıca, gayri maddi varlıkların yer aldığı işlemlerde fonksiyon analizi yapılırken (kullanılan aktif ve üstlenilen riskin Tespitine ilişkin), dikkate alınan riskler, gittikçe önem kazanan ürün ve çevresel sorumlulukları da içermelidir.

Bir gayri maddi varlığın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsal ya da piyasa fiyatı hesaplanırken, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat (KKDF) yöntemi kullanılabilir. (Bu yöntemle göre, aynı gayri maddi hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi varlığın, karşılaştırılabilir şartlarda bağımsız kuruluşlara hangi fiyattan transfer edildiğini ya da lisans hakkının verildiğini belirleyip, bu veriyi, emsal bedel ya da piyasa fiyatı olarak dikkate alır.) Aynı sektördeki bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşen benzer işlemlerdeki fiyat, eğer bilgiler mevcut ve fiyat aralığı da uygunsa bir rehber olarak dikkate alınabilir. İlişkili olmayan kuruluşlara yapılan teklifler veya rakip lisans kullanıcılarının teklifleri de hesaba katılabilir.

Gayri maddi varlıkla ilişkili bir malın satışında, KKDF ya da yeniden satış fiyatı yöntemlerinin kullanılması mümkündür. Pazarlama gayri maddi unsurlarının (örn. ticari marka) yer aldığı bir işlemde, karşılaştırılabilirlik analizi ticari marka, müşteri kabulü, coğrafi özellik, pazar payı, satış hacmi ve diğer önemli unsurlardan gelen artı değeri dikkate almalıdır. Ticari gayri maddi unsurların yer aldığı bir işlemde ise, karşılaştırılabilirlik analizi sırasında, gayri maddi unsurlara ilişkin değerler (tescil edilmiş patent veya münhasıran kullanılacak gayri maddi haklar) ve devam eden Ar-Ge fonksiyonlarının önemi göz önünde bulundurulmalıdır.

Örneğin, kontrollü bir şekilde (ilişkili kuruluşlar arası) yapılan markalı bir spor ayakkabı satışları, bağımsız kuruluşlara ve farklı markada yapılan kontrol dışı spor ayakkabı satışları ile karşılaştırılabilir. Her iki spor ayakkabısı, kalite, müşteri tarafından kabul ve markadan gelen diğer özellikleri itibariyle de benzerlik taşırlar. Böyle bir karşılaştırmayı yapma imkanı pratikte mümkün değildir. Ancak, karşılaştırma yapılacak benzer ürünler, yani ticari markalı ürünler ile ticari marka ihtiva etmeyen ürünlerin satış hacimleri, fiyatlandırma ve kârlılıklarına ilişkin yeterli bilgiler mevcut ise karşılaştırma yapılabilir. Bu yüzden markalı ürünlerin satışı ile markasız ürünlerin satışını mukayese

etmek mümkün hale gelebilir ve bu çerçevede de, markadan gelen ilave değer kolaylıkla hesaplanabilir. Örnek olarak, markalı spor ayakkabısı "A" markasız spor ayakkabısı ile bütün yönleriyle benzerlik taşımaktadır ve tek farklılık markadır. Bu tür vakalarda, markadan kaynaklanan prim, markalı olmayan spor ayakkabıların kontrol dışı işlemlerde transferinin, aynı şartlarda transferi yapılan markalı benzerleriyle karşılaştırılmasından elde edilebilir. Diğer bir ifadeyle, benzer koşullarda, bağımsız olarak yapılan benzer özelliklere ve kaliteye sahip, spor ayakkabı satışlarında ortaya çıkan fiyat farklılığı kullanılan ticari markadan kaynaklanan ilave değeri ifade eder.

Yüksek düzeyde değerli gayri maddi varlıkların yer aldığı işlemlerle karşılaştırılabilecek kontrol dışı işlemler bulmak pek mümkün olmayabilir. Bu nedenle, gayri maddi unsurlara ilişkin transfer fiyatlamasının belirlenmesinde, geleneksel işlem yöntemleri (traditional transaction methods) ve işlemsel net marj yöntemlerini (transactional net margin) uygulamak kolay değildir. Çünkü, işlemde çok değerli bir gayri maddi unsur ya da çok özgün bir aktifin kullanılmış olması, bu işlemi diğer potansiyel rakip işlemlerinden ayırır. Bu tür olaylarda, kâr paylaşım yönteminin (profit split method) kullanılması daha pratik bir yaklaşım olabilir.

Gayri maddi varlıkların dahil olduğu bir transfer işleminde, transferin emsal bedel ya da piyasa fiyatı prensipleri çerçevesinde gerçekleşip gerçekleşmediğini anlamak için; işlemin miktarı, gayri maddi varlığın geliştirme ve bakım maliyetleri karşılaştırma yapabilmek için veya taraflara olan göreceli katkısının tespiti için incelenmelidir. Gayri maddi unsurun işlemin taraflarına olan göreceli katkısı, kâr paylaşım yönteminde kullanılabilir.

Gayri maddi varlığın değeri ve maliyeti arasında bir ilişki kurma gereği yoktur. Çünkü gayri maddi unsurun cari piyasa değeri her zaman o varlığın geliştirme veya bakım maliyetleriyle ölçülemeyebilir. Örneğin, patent veya know how gibi gayri maddi varlıklar çok uzun sürede ve çok yüksek ar-ge harcamalarıyla elde edilmiş olabilirler.

4. Pazarlama Faaliyetlerinin Ticari Marka Ya Da Ticari İsme Sahip Olmayan Şirketlerce Yapılması Durumu

Pazarlama faaliyetlerinin ilgili marka ya da ticari unvanın sahibi olmayan şirketlerce yapılması durumlarında, bazı zor transfer fiyatlaması problemleri ortaya çıkabilir. Bu kuruluşlar genelde, promosyonu yapılan markalı ürünlerin dağıtıcısı konumundadırlar. Bu tür durumlarda çözülmesi gereken sorun, bu aktiviteleri yapan kuruluşların karşılığında ne elde edecekleridir. Konu diğer bir ifadeyle, pazarlamayı yapan kuruluşların promosyon hizmetleri veren bir kuruluş olarak mı hizmetlerinin karşılığını alacakları ya da pazarlama gayri maddi varlıklarının (marketing intangibles) getirisinden pay alan şirketler olarak mı değerlendirilecekleri konusudur. Tabii olarak ilişkili soru da, pazarlama gayri maddi varlıklarına atfedilen getirinin nasıl belirleneceğinin tanımlanması gerekir.⁴⁸

Pazarlama aktivitesini yapan kuruluşun bu çabalan karşılığında, bu faaliyetlerin normal getirisinin üzerinde bir pay alıp almayacağını değerlendirebilmek için, taraflar arasındaki anlaşmada yer alan hak ve yükümlülüklerin değerlendirilip, analiz edilmesi gerekir. Eğer ilgili ürünün dağıtıcısı (distribütör) bir acenta gibi hareket ediyor ve yaptığı promosyon ve tanıtım hizmetleri karşılığında, bedelini markanın gerçek sahibinden alıyorsa, bu kişinin ayrıca pazarlama gayri maddi varlıklarından da getiri beklememesi gerekir.

Eğer, ürünü dağıtan firma, tüm pazarlama faaliyeti maliyetlerini üstlenmişse (örn. marka sahibiyle, promosyon hizmetleri maliyetlerinin telafi edilmesi konusunda anlaşma yapılmamışsa), bu tür faaliyetlerin potansiyel getirilerinden faydalanması beklenir. Örneğin, dağıtıcı firma, markalı ürün sahibiyle yaptığı anlaşma sonucu, markalı ürünlerin uzun dönemli dağıtım hakkını elde etmişse; yaptığı yatırımın faydalarından satışlarını ve pazar payını artırmak suretiyle yararlanabilir. Burada dağıtımı yapan firmanın, pazarlama faaliyetlerinin getirilerinden ne kadar pay alacağını belirlemede ölçü olarak, bağımsız bir dağıtıcının benzer bir durumda söz konusu getirilerden payına düşebilecek rakam ya da oran alınmalıdır. Bazı durumlarda, dağıtıcı firma, olağandışı pazarlama faaliyeti harcamaları yapabilir. Bu gibi durumlarda, benzer koşullarda çalışan bağımsız

⁴⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 6.36.

bir dağıtıcı olağandışı yaptığı harcamaların karşılığı olarak, marka sahibinden ilave bir getiri elde edebilir. (İlave getiri, ya ürünün satınalma fiyatlarında ya da royalty oranlarında indirim şeklinde olabilir.) Dolayısıyla, ilişkili kuruluşlar arası benzer durumlarda, emsal bedel prensibi gereği, bağımsız kuruluşlar arası telafi edici mekanizmaların ölçü olarak alınması gerekir.

Konuyla ilgili diğer önemli bir sorun; pazarlama faaliyetleri sonucu elde edilen getirinin nasıl tanımlanacağıdır. Daha açık bir ifadeyle, hangi pazarlama faaliyetleri (reklam, tanıtım ve pazarlama harcaması) üretim ve satışları artırdı ve hangi seviyede etkiledi. Ancak bu etkiyi tespit etmek çok zordur. Yeni yaratılan veya yeni bir pazara takdim edilen bir ticari marka, başlangıçta hiç ya da çok sınırlı bir değere sahip olmuş olabilir ve zaman içinde değeri yükselebilir. İlgili ticari markanın pazar payının çok yüksek olması da dağıtıcı firmanın, pazarlama faaliyetlerine katkıda bulunabilir.

B. GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

Hemen hemen tüm ÇUŞ'ler kendi üyelerine yönelik olarak geniş ölçüde hizmet arzında bulunurlar. Bunlar; idari, teknik, finansal ve ticari hizmetler olarak gruplanabilir. Tüm grup şirketlerine yönelik olarak verilen hizmetlerin kapsamına, yönetim, koordinasyon ve kontrol fonksiyonları da dahil olabilir.⁴⁹ Söz konusu hizmetlerin maliyeti başlangıçta ana şirket, veya özel olarak dizayn edilmiş bir grup şirketi (grup hizmet merkezi) ya da diğer bir grup şirketi tarafından üstlenilebilir. Bağımsız bir şirket, ihtiyaç duyduğu hizmetleri, bu konularda uzmanlaşmış başka kuruluşlardan temin edebilir veya kendi içinde (in house) bu hizmetleri üretebilir. Benzer bir yöntemle, bir ÇUŞ grubu üyesi, gereksinim duyduğu hizmetleri doğrudan ya da dolaylı olarak bağımsız kuruluşlardan veya aynı grup içindeki bir veya daha çok ilişkili kuruluştan (örn. grup içi hizmetler-intra group services) veya kendi içinde sağlayabilir. Grup içi hizmetlere örnek olarak hukuk, muhasebe, merkezi denetim, finansman danışmanlığı veya hizmet içi eğitimler verilebilir.⁵⁰

⁴⁹ Tekin, Kartoğlu, a.g.e., s. 140.

⁵⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 7.1.

Grup içi hizmet vermeye ilişkin anlaşmalar, zaman zaman maddi ya da gayri maddi (intangibles) varlıkların transferlerine ilişkin anlaşmalarla da bağlantılı olabilir. Know how gibi hizmet unsuru içeren bazı durumlarda, bir varlığın transferi ya da lisanslanması ve hizmetlerin transferi arasındaki farklılığı gösteren ince çizgiyi belirlemek kolay olmayabilir. Destek ya da yardımcı hizmetler, sıklıkla bir teknoloji transferiyle ilgilidir. Bu nedenle, mal ve hizmetin iç içe geçtiği transferlerde, işlemlerin dikkatli bir şekilde ayrıştırılması gerekir.

Grup içi hizmet faaliyetleri, ÇUŞ'ler grupları arasında önemli değişiklikler gösterir. Söz konusu faaliyetler sonucunda bir veya birden fazla grup şirketi fayda sağlarlar ya da fayda beklentisi içinde olurlar. Grup içi her düzenleme ve her vaka kendi şartları içinde değerlendirilmelidir. Örneğin, merkezi yönetim anlayışının olmadığı (decentra-lised) bir grupta ana şirket, kendi iştirakleri ve yatırımlarının grup içi aktivitelerine sınır getirebilir. Ancak, merkezi ya da entegre anlayışın hakim olduğu bir grupta ana şirketin yönetim kurulu ve üst yönetim, iştiraklerine ilişkin pazarlama, eğitim, finansman gibi pek çok kritik konuların kararlarını merkezi olarak alabilir.

Grup içi hizmetlerin transfer fiyatlamasının analizinde iki konu öne çıkmaktadır. Birinci konu, grup için hizmetlerin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi, ikinci konu ise, grup içi hizmetlere ilişkin fiyatlamaların vergi amaçlı olarak, emsal bedel prensipleriyle uyumlu olup olmadığının tespit edilmesidir. Bu konular aşağıda değerlendirilmiştir.

1. Grup İçi Hizmetin Sunulup Sunulmadığının Tespiti

Grup içi hizmetlerin emsal bedel prensiplerine uygun olup olmadığını anlamamanın en doğru yolu, ana şirket ya da bir veya birden fazla grup şirketi tarafından diğer grup şirketlerine verilen hizmetlerin, hizmeti alan şirketlerin ticari konumlarını geliştirici tarzda, ekonomik veya ticari değer yaratıp yaratmadığının belirlenmesidir. Bu husus benzer şartlarda çalışan bağımsız kuruluşlarla yapılacak kıyaslamalarla açıklığa kavuşturulabilir⁵¹. Eğer benzer şartlarda çalışan bir bağımsız kuruluş, verilen hizmetlere

⁵¹ Yıldırım, Balcı, Kiraz, a.g.e., s. 96.

aynı seviyelerde ödeme yapmayı kabul ediyor veya kendi içinde bu tür hizmetleri üretiyorsa, emsal bedel prensiplerinin grup içi işlemlerde uygulandığını söyleyebiliriz. Ancak, tam tersi bir durum söz konusu olursa, yani, benzer koşullarda çalışan bağımsız kuruluşlar bu tür hizmetlerin kendileri için ihtiyaç olmadığını düşünüyor ve bunlar için ödeme yapmayı, hatta kendi içlerinde hizmet üreten birimler kurmayı öngörmüyorsa, grup içi hizmetlere yapılan ödemelerin emsal bedel ya da piyasa fiyatı prensipleriyle çeliştiği ifade edilebilir.⁵²

ABD transfer fiyatlandırması sistemi, bölüm 482, transfer fiyatlandırması perspektifinden üç farklı tipte hizmet belirlemiştir. Bunlar, mükerrer, integral olmayan ve integral hizmetler olarak sayılabilir. Her birinin kendine özgü Ayarlandırma rejimi söz konusudur.⁵³

Mükerrer olarak yapılan hizmetler ve hizmeti satın alana dolaylı olarak fayda sağlayan hizmetlere ödeme yapılmaması gerekir. Bu tür hizmetler kapsamında, mükerrer ya da aşırı idari fonksiyonlar veya kalite kontrol prosedürleri sayılabilir.

Entegre olmayan ve mükerrerlik taşımayan hizmetlerin bedeli ödenmelidir.

Hizmetin gider yazılabilmesi için, aşağıda ifade edilen dört kriterden birisini karşılması gerekir.⁵⁴

- Hizmeti sağlayan, bu hizmeti bağımsız kişilere de sağlıyor olmalıdır.
- Hizmet, hizmeti üretenin maliyetinin % 25'inden daha fazlasını kapsamalıdır.
- Hizmet sağlayıcısı, hizmeti özgün bir şekilde üretebilme kapasitesine sahip olmalıdır.
- Hizmet, hizmeti satın alanın maliyetinin % 25'inden daha fazlasını kapsamalıdır.

Ana şirketin veya grup üyesi diğer şirketin sunduğu hizmetler bir veya birden fazla grup şirketine yönelik olabilir. Dar açıdan bakıldığında, söz konusu grup içi aktivite ya da hizmet, grup şirketlerinden bazılarının ihtiyacı olmayabilir. Bir başka

⁵² OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 7.6-7.18.

⁵³ IRS, "User's Guide to the sec. 482 Regulations", <http://www.transferpricing.com>, (24.08.2010)

⁵⁴ IRS, a.g.m.

deyimle, bu şirketler bağımsız olsalardı bu hizmetleri satın almaya niyetli olmayabilirlerdi. Bu tür hizmetler, bir grup üyesi (genellikle ana şirket ya da holding şirket) tarafından sahiplik (ownership interest) ya da kontrol sıfatıyla sağlanır. Sahiplik, ya da kontrol özelliği, söz konusu aktivite ya da hizmetleri alanlardan bu hizmetlerin maliyetlerini çıkarmak için tek başına yeterli bir neden değildir. Bu aktivitelere "hissedarlık aktiviteleri" (shareholder activity) adı da verilir ve daha geniş anlamda "organizasyon aktivitelerinden" (stewardship activities) ayrıştırılabilir. Hissedarlar tarafından gerçekleştirilen organizasyon ya da yönetim aktiviteleri, diğer grup şirketlerine çok geniş kapsamda hizmet vermek amacını taşımaktadır. Bu amaçla kurulan koordinasyon merkezleri, normal hissedarlık faaliyetleri dışında kalan, belirli projeler için ayrıntılı planlama hizmetleri, sorun çözmeye yönelik, acil yönetim veya teknik danışmanlık hizmetleri (trouble shouting) veya bazı durumlarda günlük yönetim danışmanlığı gibi hizmetleri üretirler.

Hissedarlık faaliyetlerine ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir.⁵⁵

- Ana şirketin yasal statüsüne ilişkin yapılan faaliyetlere dair harcamalar örn. ana şirketin genel kurul toplantıları, hisse senedi ihraçları ve denetim faaliyetlerine ilişkin tüm giderler;

- Ana şirketin konsolide raporlar dahil, diğer tüm gerekli raporlama faaliyetlerine ilişkin giderler;

- İştirak edinme ya da yeni şirket devralma amaçlı olarak kullanılan fonların maliyeti.

ÇUŞ'ler genellikle ana şirket veya grup hizmet merkezi altında oluşturulan bir yapıyla tüm grup şirketlerine, merkezi olarak hizmet sunarlar. Merkezi olarak yapılan bu aktiviteler, içinde bulunulan faaliyetin türüne ve grubun organizasyon yapısına göre farklılıklar gösterebilir. Ancak genel olarak merkezi hizmetlerin kapsamında, planlama, koordinasyon, bütçe kontrol, finansal danışmanlık, muhasebe, denetim, hukuk, faktoring, bilgi sistemleri gibi idari hizmetler; nakit akış yönetimi, sermaye artırımı, kredi sözleşmeleri, faiz ve kur risklerinin yönetimi ve yeniden finansman gibi finansal

⁵⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 7.10.

hizmetler; üretim, satın alma, dağıtım ve pazarlama hizmetlerinde yardım ve insan kaynakları yönetimi ile eğitimi gibi hizmetler sayılabilir. Grup hizmet merkezleri, genellikle ar-ge faaliyetlerini de üstlenirler ve oluşturulan gayri maddi varlıkların (intangibles) yasal olarak korunmasını sağlayıp, bu haklardan tüm grup şirketlerinin yararlanmasını sağlarlar. Bu tip hizmet aktiviteleri, grup içi hizmetler olarak değerlendirilebilir. Çünkü, bağımsız kuruluşlar da bu tip aktiviteler için para ödemeye ya da kendi imkanlarıyla bunları üretmeye hazırdırlar.

İlişkili kuruluşlardan temin edilen hizmetlerin maliyeti, bağımsız, emsal kuruluşlardan elde edileceklere göre farklılıklar taşımamalıdır. Örn. krediler, döviz kuru riskinin azaltılması (hedging) gibi finansal hizmetlerde ücret, genellikle normal oranlara getirilen bir ilave (spread) ile temsil edilir. Dolayısıyla ilave bir ücret talebinde bulunması emsal bedel prensiplerine uygun değildir.

Grup içi hizmetlere ilişkin diğer bir konu, hizmetlerin çağrı (on call) bazlı olarak sağlanmasıdır. Buradaki soru, söz konusu hizmetlerin mevcudiyetinin ayrı bir bedel ödemeyi gerekli kılıp kılmadığıdır. Ana şirket ya da grup hizmet merkezi, finansal, yönetsel, teknik, hukuk veya vergi danışmanlığı gibi pek çok hizmeti, grup şirketlerine yardımcı olmak ve talep edildiğinde sunmak üzere, bünyesinde bulundurabilir. Benzer şartlar altında bir bağımsız şirket, her an hazır olarak bekletilen söz konusu hizmetler için ihtiyaç duyduğunda bir bedel ödemeye hazırsa, grup içi hizmet kavramından söz edilebilir. Ancak, bu tür hizmetler için yıllık belli bir sabit rakam (retainer fee) ödenmesi de söz konusu olabilir (özellikle, hukuk firmaları veya bilgisayar firmalarına).

2. Piyasa Rayicinin Belirlenmesi

Grup içi hizmet gerçekleştirildikten sonra, uygulanan fiyatın ya da bedelin emsal bedel prensipleriyle uyumlu olup olmadığına bakılmalıdır. Diğer bir ifadeyle, grup içi hizmetlerde uygulanan fiyat, benzer şartlar altında çalışan ve karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız işlemlerde tahakkuk eden fiyat olmalıdır.⁵⁶

⁵⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 7.19.

Vergi idareleri, ilişkili kuruluşlar arası hizmet alışverişi sonucunda ortaya çıkan bedelin hangi esasa dayalı olarak yapıldığını tanımlamak isteyecektir. (Hizmet ve ödeme ilişkisinin bir anlaşmaya dayalı olup olmadığı araştırılacaktır.) Bazı vakalarda, grup içi hizmet ve bedel ilişkisi kolaylıkla tanımlanabilir. ÇUŞ'ler grup şirketlerine sunduğu bazı özel hizmetlerin maliyetini, hizmetten yararlananlara doğrudan yansıtır. Genel olarak, direkt yansıtma yöntemi, vergi idarelerine büyük bir kolaylık sağlar. Çünkü bu yöntemle vergi idareleri, sunulan hizmet ve buna karşılık yapılan ödemenin bazını çok açık biçimde tanımlayabilirler. Bu nedenle, ÇUŞ'lerin, ilişkili kuruluşlarıyla olan işlemlerinde, direkt yansıtma yöntemini seçmeleri tavsiye edilir.

Ana şirket ya da grup hizmet merkezi tarafından hizmetlerin maliyetlerinin, bu hizmetten yararlananlara, direkt yansıtma yöntemi ile aktarılması her zaman mümkün olmayabilir. Bu nedenle farklı yöntemler gündeme getirilmiştir. Bu yöntemlere çerçevesinde, ÇUŞ'ler grup içi hizmetler için sıklıkla çeşitli düzenlemeler yaparlar. Bu düzenlemeler, direkt yansıtma yöntemine dayalı değildir ancak hemen tanımlanabilir veya hemen tanımlanamaz ve diğer grup içi transferlerle de ilişkilendirilip, maliyetler grup şirketleri arasında dağıtılabilir veya bazı durumlarda da grup şirketleri arasında dağıtılmayabilir.

ÇUŞ'ler hizmetin maliyetinin emsal bedel prensipleri çerçevesinde grup şirketleri arasında paylaşılması için başka yöntemler de geliştirmişlerdir. Bu yöntemlere, dolaylı yansıtma yöntemleri adı verilmektedir. Dolaylı yansıtma yöntemi, ilgili işlemin ticari özelliklerini gözden kaçırmamalıdır. (Örn. dağıtım anahtarı için özelliklerine uygun olarak belirlenmelidir.) Söz konusu ticari özelliklerin dikkate alınması sonucunda; manipulasyon ihtimali azalır, muhasebe standartlarına uyum sağlanır ve hizmetten yararlananların cari veya beklenen faydasıyla orantılı olarak, yüklenecek maliyetler belirlenir ve grup şirketleri arasında dağıtılır.

Sağlanan hizmetlerin özellikleri gereği, çoğu zaman maliyetlerin, dolaylı yansıtma yöntemiyle grup üyelerine aktarılması zorunluluk arz eder. Örneğin, grup şirketlerine sunulan hizmetlerin değerini, şirketlere göre oransal Tespit etmek, belli bir yaklaşım ve tahmin haricinde kolay değildir. Satış promosyon faaliyetlerinin merkezi olarak yürütüldüğü (örn. uluslararası fuarlar, basın ilişkileri ve merkezi reklam

faaliyetleri.) işlemlerde bu durum ortaya çıkabilir. Şöyle ki, bu aktiviteler grup üyesi pek çok iştirakin ürettiği ya da sattığı ürünlerin miktarını etkileyebilir. Seçilen dağıtım yönteminin emsal bedel prensiplerine uygun olup olmadığını Tespit etmek için, seçilen yöntem sonucu bulunan rakamların, karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız kuruluşların benzer hizmetler için ödemeye hazır oldukları rakamlarla tutarlı olması gerekir.

Dağıtım anahtarı, ciroya, çalışan sayısına veya başka unsurlara dayalı olarak belirlenebilir. Dağıtım yönteminin makullüğü, hizmetin kullanımına ve özelliklerine bağlıdır. Örneğin, bilgi sistemlerine ilişkin-hizmetlerin maliyetinin dağıtımında grup şirketlerinin kullandıkları bilgisayarların, toplam bilgisayar sayısı içindeki oranı önemliyken, ücret tahakkuku ve bordrolara ilişkin hizmetler ise, cirodan çok, çalışan sayısı ile ilgilidir.

Grup şirketlerine sunulan bir hizmetin bedeli, bir başka transfere ait fiyatın içine dahil edilmiş olabilir. Örneğin, bir patent ya da know how'a ilişkin lisans bedeli ödemesinin içine teknik destek hizmetleri ve ya verilen lisansla üretimi yapılan ürünün satışına yönelik pazarlama desteği verilmesi gibi. Bu tür vakalarda, vergi idareleri ile vergi mükelleflerinin ilave bir hizmet bedeli alınıp alınmadığını ve iki defa indirim yapıp yapılmadığını incelemeleri gerekir.

Grup içi hizmetlere ilişkin piyasa fiyatının belirlenmesinde, hem hizmeti sağlayan hem de hizmeti satın alan açısından konunun incelenmesi gerekir. Bu çerçevede hizmeti satın alan açısından hizmetin değeri, benzer koşullarda hizmeti talep eden bir bağımsız kuruluşun aynı hizmet için ödemeyi kabul ettiği ve tabii olarak da hizmeti sağlayanın satmayı kabul ettiği fiyattır. Bağımsız kuruluşlar açısından, hizmeti talep edenin ödemeyi düşündüğü fiyat, hizmeti sağlayan kuruluşun maliyetlerini de kapsayan fiyat aralığı içinde kalıyor ve hizmeti üreten, teklif edilen fiyat çerçevesinde hizmeti satmayı kabul ediyorsa, piyasa fiyatı da emsal bedelde oluşturulmuş demektir.

Grup içi hizmet transferlerinin piyasa fiyatı prensiplerine uygun olması için uygulanacak yöntemler; karşılaştırmalı kontrol dışı fiyat ve maliyet artı yöntemleridir. Hizmeti alan şirketin faaliyet gösterdiği pazarda, bağımsız kuruluşlar arası karşılaştırılabilir hizmet işlemleri varsa veya ilişkili kuruluşlarca benzer şartlarda bağımsız kuruluşlara da hizmet veriliyorsa, transfer fiyatlaması için, karşılaştırılabilir

kontrol dışı fiyat yöntemi (KKDF) kullanılabilir. Örneğin, muhasebe, denetim, hukuk veya bilgisayar hizmetlerinin verildiği durumlarda bu yöntem kullanılabilir. Faaliyetlerin doğası gereği, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yönteminin kullanılmayacağı durumlarda ise, (benzer nitelikteki bağımsız işlemlerde kullanılan aktifler ve üstlenilen riskler nedeniyle karşılaştırma yapma imkanı olmayabilir) maliyet artı yöntemine başvurulması uygun olabilir.

Sunulan hizmetlerle, grup üyelerinin aktiviteleri arasında bir ilişki kurulurken, değişik grup üyeleri nezdinde fonksiyonel analiz yapmak yararlı olabilir. İlave olarak, hizmetlerin sadece hemen kısa dönemli etkileri değil, uzun dönemde de olabilecek etkilerinin dikkate alınması icap eder. Bazı maliyetlerin tüm pozitif beklentilere karşın, hiçbir zaman bir faydaya dönüşemeyebileceğinin de bilincinde olunması gerekir.

Grup içi sunulan hizmetlerin piyasa değerinin, hizmeti sağlayanın üstlendiği maliyeti aşmaması gerekir. Ancak bu durum her zaman geçerli olmayabilir. Özellikle, verilen hizmet, normal şartlarda hizmeti sağlayanın cari ve olağan faaliyetleri içinde yer almıyorsa ve sadece ÇUŞ'ler grubu içinde bir kolaylık sağlamak amacıyla yapılıyorsa hizmetin maliyeti, piyasa fiyatı değerinden yüksek olabilir. Yine de emsal bedel ya da piyasa rayici kuralı gereği, grup içi hizmetin bedeli ile, fonksiyon ve beklenen faydalar da dikkate alınmak suretiyle, aynı hizmetin bağımsız kuruluşlardan temin edilme bedeli arasında fark olmamasına dikkat edilmelidir.

Maliyet artı yönteminin kullanılmasını gerektiren hallerde; yapılacak analiz, grup hizmet sağlayıcısının üstlendiği maliyetlerin, benzer işlemlerle karşılaştırılması için, herhangi bir düzeltmeye konu olup olmayacağının belirlenmesi gerekir. Örneğin, kontrollü işlemin, personel giderleri direkt maliyetler içinde, karşılaştırılabilir işleme göre daha yüksek bir oranda ise, herhangi bir düzeltme yapmadan mevcut maliyet yapısı üzerine bir kâr marjı (mark-up) eklemek ve ona göre karşılaştırma yapmak uygun olmayabilir.

İlişkili kuruluşlardan birisi bir acenta ya da aracı fonksiyonu üstlenerek grup üyelerine hizmet sağlıyorsa, maliyet artı yönteminin gereği olarak uygulayacağı kâr marjı, normal bir aracılık kâr marjını geçmemeli ve hizmetin kendisiyle ya da performansı ile ilişkilendirilmemelidir. Böyle durumlarda, emsal bedel prensipleri gereği; normal aracı-

lık faaliyetlerine ilişkin oluşan maliyetin üzerine eklenen bir kâr marjı yerine, hizmetin maliyetine bir kâr marjı eklemek uygun olmayacaktır.

3. Grup İçi Hizmetlere İlişkin Bazı Örnekler

ÇUŞ'ler ekonomik, yönetsel veya başka pek çok nedenle, bazı faaliyetlerini merkezi olarak gerçekleştirir. Bunlardan birisi, borç-factoring işlemleridir. ÇUŞ'ler, söz konusu çalışmalarla kur ile borç riskini sınırlamak ve idari yükleri hafifletmeyi hedef alırlar. Borç-factoring merkezi, grup içi hizmetleri yürütürken, grup şirketlerine emsal ya da piyasa rayiçleri çerçevesinde hizmet vermelidir. Karşılaştırmalı kontrol dışı fiyatlandırma yöntemi, bu tür işlemler için uygun görünmektedir.⁵⁷

Sözleşmeli üretim, grup içi hizmetler için verilebilecek diğer bir örnektir. Söz konusu durumlarda, üretici, ne üreteceği, ne kadar ve hangi kalitede üreteceğine dair talimatlar alır. Üretici firmanın, sözleşme kapsamındaki riski çok düşük olup, kalite şartlarını sağladığı sürece tüm ürününün satın alınacağı garantisine sahiptir.

Böyle durumlarda, üretici firma hizmet veren bir kuruluş olarak, grup içi transfer fiyatlandırmasında maliyet artı yöntemini uygulayabilir.

Yüksek becerili çalışanların dahil olduğu sözleşmeli araştırma faaliyetleri ile lisansların yönetimi, grup içi hizmetler için diğer örneklerdir. Normal şartlarda, araştırma geliştirme harcamalarının tamamı ve araştırmaya ilişkin tüm riskler ana şirket tarafından üstlenilir. Ar-ge şirketinin genelde bir riski yoktur. Bu tür vakalarda, transfer fiyatlandırması için maliyet artı en uygun yöntem olarak görünmektedir.

C. MALİYET DAĞITIM ANLAŞMALARINI AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI

1. Kavramsal Tartışma

Maliyet paylaşım düzenlemeleri (MPD), kuruluşlar arasında, geliştirme, üretim, varlık, hizmet veya hak satın alma maliyet ve risklerinin paylaşılmasına ve her

⁵⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 7.39.

katılımcının söz konusu varlıklar, hizmetler ve haklarla ilişkisini belirlemeye yönelik olarak yapılan anlaşmalardır. MPD'leri, herhangi bir tüzel kişilik, ya da yerleşik organizasyonlara ihtiyaç duyulmadan sözleşmeye dayalı olarak yapılabilirler. MPD'nde her katılımcı, toplam maliyete katılımları nispetinde toplam katkıdan pay alırlar.⁵⁸

MPD'nin bazı faydaları önceden bilinebilir durumda iken araştırma geliştirme gibi sonucu belirsiz olan bazı harcamaların faydalan bilinemeyebilir. Bazı, MPD faaliyetleri kısa dönemde fayda sağlarken bazıları uzun dönemde sağlarlar. Bazı faaliyetlerin sonuçları da başarısız olabilir. Ancak Maliyet paylaşım düzenlemelerinde, her katılımcının maliyete katkısı nispetinde beklediği bir fayda vardır. Maliyet paylaşım anlaşmaları çerçevesinde yapılan faaliyetler sonucu ortaya bir gayri maddi varlık (intangible property) çıkar. Birlikte geliştirilen iktisadi kıymet, katılımcılardan birisi adına kayıtlı olarak görünmesine rağmen, bütün katılımcıların ortak sahipliği söz konusudur.

Maliyet Paylaşım Düzenlemelerinin amacı, kaynakların ve becerilerin bir havuzda toplanması ve katılımcıların bu havuza katkıları oranında ortaya çıkacak nemadan pay almalarını sağlamaktır.

2. Maliyet Paylaşım Düzenlemelerinin Türleri

MPD'nin en sık karşılaşılan örneği, ortak olarak bir gayri maddi varlığın geliştirilmesidir. Projeye katılan taraflar, geliştirilen varlık üzerinde hisse sahibi olurlar ve hak sahiplikleri özel olarak tescil edilir. Örneğin, coğrafi alan ya da uygulama imtiyazı gibi durumlarda, katılımcı gayri maddi hakkı diğer katılımcılarla birlikte değil, tek başına kendi amaçları doğrultusunda kullanır. Hakların ayrı kullanılması yasal mülkiyeti gerekli kılabilir. Alternatif olarak, katılımcılardan birisi yasal olarak hakkın sahibi görünebilir ancak ekonomik olarak bütün katılımcılar geliştirilen hakkın müşterek olarak sahibidirler.

MPD genellikle bir gayri maddi iktisadi kıymet geliştirmeye yönelik Ar-Ge faaliyetleri içindir. Ancak bu anlaşmaları, sadece Ar-Ge aktiviteleri ile sınırlı görmemek

⁵⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 8.3.

gerekir. Maliyet paylaşım düzenlemeleri, ortak fonlama, maliyetlerin ve risklerin bölüşülmesi, herhangi bir iktisadi kıymetin elde edilmesi ya da geliştirilmesi için veya bir hizmetin alınması için de yapılabilir. Örneğin, kuruluşlar, birlikte faaliyet gösterdikleri bir pazara yönelik olarak reklam kampanyalarını ortaklaşa yapabilirler ya da ortak yönetim havuzu kurmak suretiyle merkezi yönetim hizmetleri verebilirler.⁵⁹

3. Maliyet Paylaşım Düzenlemelerinde Emsal Bedel İlkesinin Uygulanması

MPD'nin şartları, emsal bedel prensiplerine uygun olmalıdır. Burada emsal bedel ya da piyasa fiyatı prensibinden kasıt, MPD'ne taraf olan katılımcının katkıları ve beklentileri benzer ya da karşılaştırılabilir şartlar altında bir maliyet paylaşım anlaşmasına taraf olan bağımsız bir kuruluşun anlaşmaya olan katkılarından ve bu çerçevedeki beklentilerinden farklı olmamasıdır.⁶⁰

Bağımsız kuruluşlar, ortaklaşa paylaşabilecekleri bir fayda görürlerse, maliyetleri ve riskleri paylaşmak için düzenlemeler yaparlar. Örneğin, piyasa kuralları çerçevesinde bağımsız kuruluşlar, bir faaliyetle ilgili potansiyel riskleri (örn. Yüksek teknolojik araştırmalar) en aza indirmek veya ölçek ekonomisi yaratıp maliyetleri düşürmek, verimliliği artırmak, tecrübeden yararlanmak vb. nedenlerle de maliyet paylaşım düzenlemeleri yapabilirler. Genel olarak grup şirketleri, risk ve maliyetlerin paylaşılması, faydalarının bölüşülmesi ve bu çerçevede ortak ihtiyaçların giderilmesi amacıyla kaynakları ve becerileri bir merkezde toplayıp, faaliyetleri merkezi olarak yürütürler.

Kaynakların ve becerilerin ortak bir havuzda toplanması ve bu ortak havuzdan faaliyet yapılması sonucu, havuza katkıda bulunanların karşılıklı fayda sağlaması bağımsız kuruluşlar için temel bir husustur. Bağımsız kuruluşlarca düzenlenen anlaşmalarda, her katılımcı ortak havuza olan katkısı nispetinde fayda beklentisi içinde olur. Emsal bedel ilkesinin MPD'ne uygulanabilmesi için, anlaşmaya katılan tüm tarafların ortak faaliyete olan göreceli katkılarının (nakit ya da aynı) hesaplanması ve fayda beklentileriyle ilişkilendirilmesi gerekir. Katkıların kesin olarak belirlenmesi kolay

⁵⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 8.7.

⁶⁰ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 8.8.

değildir. MPD'ne katılanların, paylarına düşen maliyetlerin belirlenmesindeki güçlük nedeniyle bazı ülkelerde vergilenebilir kâr emsal bedel prensiplerine göre olduğundan yüksek çıkarken bazılarında da daha düşük hesaplanır.

a. Katılımcıların ve Katkılarının Belirlenmesi

MPD' ne taraf olanların, maliyet paylaşımından bir fayda beklentisi içinde olmaları gerekir. MPD anlaşması çerçevesinde yapılan faaliyetlere katılıp herhangi bir fayda beklentisi içinde olmayan kuruluş, katılımcı olarak kabul edilemez. Maliyet bölüşümüne katılanların makul şartlar altında bir fayda beklentileri olmalıdır. Örneğin lisans oluşturulması harcamalarına katılan kuruluşun, mutlaka bu yaratılan lisanstan gelir beklentisi olmalıdır.⁶¹

Fayda beklentisi içinde olunması, maliyeti bölüştürülen faaliyetin mutlaka başarılı olmasını gerektirmez. Örn. araştırma geliştirme faaliyetleri, ticari anlamda değerli gayri maddi iktisadi kıymet yaratılması sonucunu vermeyebilir. Ancak, faaliyetin belli bir dönem içerisinde normal olarak beklenen faydaları sağlamamasına rağmen, devam ettirilmesi durumunda vergi idareleri benzer durumlarda bağımsız kuruluşların çalışmalara katılmaya devam edip etmeyeceğine göre durumu sorgulayabilir.

Bazı durumlarda, MPD'nin katılımcıları, anlaşmanın konusu olan faaliyetin tamamının ya da bir bölümünün, ayrı bir şirket tarafından gerçekleştirilmesine karar verebilirler. Bu gibi durumlarda, araştırma ve/veya imalat işlemini yapan şirket piyasa şartları çerçevesinde hizmetinin bedelini MPD'nin taraflarına aktarır.

MPD'ne katılan tarafların emsal bedel prensipleri çerçevesinde işlem yapıp yapmadıklarını anlayabilmek için; anlaşmaya taraf olan her katılımcının katkısının miktar ve değer olarak belirlenmesi gerekir.

Emsal bedel prensiplerine göre, her katılımcının katkısı değer olarak benzer şartlar altında çalışan bağımsız kuruluşların olabilecek muhtemel katkılarıyla tutarlı olmalıdır. Örneğin, MPD'ne özgü sözleşme şartları ve ekonomik ortam ile üstlenilen risk ve maliyetler emsal bedel (arms'length) prensibinin uygulanmasında dikkate alınmalıdır.

⁶¹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 8.10.

MPD anlaşmasına katılım sadece nakit olarak olmayabilir. Bazı katılımcılar, varlıklarını ya da hizmet güçlerini bu faaliyetlere tahsis edebilirler. Örneğin, bina tahsisi, makinelerini kullandırma, idari hizmetler sağlama gibi. Bu gibi durumlarda katkıda bulunanların katkılarının değerini ölçmek kolay değildir. Ancak, bu tür katkıların ticari anlamda teyit edilebilir yöntemlerle değerlerinin Tespit edilip, katılımcının MPD içindeki payının hesaplanması gerekir.

b. Yapılan Tahsisin Uygunluğunun Belirlenmesi

MPD'nde yapılan aktivitelerin katılımcılarının üstlendikleri maliyet ile beledikleri fayda oranı arasında tutarlılığı ölçen uygulanabilir genel bir kural yoktur. Amaç, her katılımcının faaliyetten umduğu fayda oranını tahmin etmek ve faaliyete katkılarını da aynı orana göre tahsis etmektir. Beklenen fayda oranı, düzenleme çerçevesinde yaratılan ilave gelir ya da gerçekleştirilen maliyet tasarrufuna dayalı olarak hesaplanabilir. Beklenen fayda oranını tespitte yönelik diğer yaklaşım, dağıtım anahtarı kullanmaktır. Dağıtım anahtarı olarak, satışlar, kullanılan ya da üretilen miktar, brüt ya da net faaliyet karlılığı, çalışan sayısı, yatırılan sermaye vb. alınabilir.⁶² Kullanılan dağıtım anahtarının uygun olup olmadığı, MPD'ne dayalı faaliyetin özelliğine ve dağıtım anahtarı ile beklenen fayda arasındaki ilişkiye bağlıdır.

MPD'ne bağlı faaliyetin beklenen faydaları bugün değil gelecekte ortaya çıkacak olabilir. Dolayısıyla, katkıların tahsisi, katılımcıların fayda beklentilerini içeren, gelecek projeksiyonları dikkate alınarak yapılır. Projeksiyonlar genelde iyimser bir şekilde yapıldığı için varsayımların vergi idareleri tarafından teyit edilmesi gerekebilir.

Yeni üretim hattının veya prosesin geliştirilmesine yönelik olarak yapılan Ar-Ge faaliyetlerinden beklenen getiriye tahmin etmek için, zaman zaman yeni hattın tahmini hasılatı ya da geliştirilen yeni prosesle ilgili lisans hakkı gelirleri dikkate alınır.

MPD şeklinde gerçekleştirilen projelere iştirak edenlerin katkısı, muhtemel bir getiriyle ödüllendirilir. Örneğin Ar-Ge olarak yapılan harcamalara ya da giderlere katılımın geri dönüşü maliyet tasarrufu olabileceği gibi, gelir elde edilmesi şeklinde de

⁶² OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 8.19-8.22.

olabilir. Beklenen gelir ya da getiriler, her zaman harcamaların yapıldığı döneme gelmeyebilir ve ertesi yıla sarkabilir.

4. Maliyet Paylaşım Düzenlemelerinin Emsal Bedel Standartlarına Uygun Olmaması Durumunda Vergisel Boyut

MPD'lerinin prensip olarak emsal bedel standartlarına uygun olması diğer bir ifadeyle anlaşmanın taraflarının katkıları ile beklentileri arasında makul bir ilişkinin kurulması gerekmektedir. Örneğin, MPD'nin katılımcılarından birisinin katkısı bağımsız karşılaştırılabilir kuruluşlara göre nispeten düşük ve diğer katılımcının da katkısı yine aynı karşılaştırmada nispeten yüksekse, emsal bedel prensipleri gereği düzeltme yapılması gerekir. Düzeltmelerin nasıl yapılacağı tabii olarak içinde bulunulan şartlara bağlıdır.⁶³

Katkıların emsal bedel prensipleri gereği düzeltilmesi için;

MPD' ne katılımcıların anlaşmaya mal ya da hizmet olarak yaptıkları katkıların doğru hesaplanmaması ve bu katkılar karşılığında beklenen faydanın da doğru belirlenmemesi veya gelişen ve değişen şartlara göre maliyet ve getiri hesaplamalarının yeniden yapılmaması durumunda vergi idaresi katılımcıların durumuna göre düzeltmeleri yapabilir.

Eğer MPD'leri kabul edilebilir nitelikte değil veya iyi niyetli olarak uygulanmıyorsa, vergi idareleri gerekli düzeltmeleri tek mali yıl verilerini esas alarak yapmaktan kaçınmalıdırlar. Vergi idaresi, MPD' ne katılan tarafların toplam katkı içindeki nispi payları ile toplam beklenen faydadan aldıkları nisbi pay arasında makul bir ilişkinin veya tutarlılığın olup olmadığını kontrol etmeleri gerekir.

Bir kuruluş, halen devam eden bir MPD' ne katılmış ve o ana kadar mevcut anlaşmayla yaratılmış olan bazı gayri maddi hak ya da bilgi birikiminden bir fayda elde etmiş olabilir. Bu gibi durumlarda, önceki katılımcılar, MPD'nin önceki sonuçlarından bazılarını yeni katılımcıya da transfer ederler. Emsal bedel prensipleri gereği, eski katılımcıların yarattığı mevcut hakların piyasa fiyatıyla değerlendirilip bir bedel karşılığı

⁶³ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 8.26-8.28.

yeni katılımcıya devredilmesi gerekir. Bu ödemeye giriş bedeli (buy-in payment) adı verilir.

Yeni katılımcının elde ettiği gayri maddi hakların bedeli diğer bir ifadeyle giriş ya da katılım ücreti piyasa rayicine göre ve katılımcının MPD çerçevesinde elde edilecek toplam beklenen faydaya olan nisbi payı da dikkate alınmak suretiyle belirlenir. Önceki MPD'nin herhangi değer yaratmamış olması durumunda katılımcının ödeyeceği bir giriş ücreti yoktur.

Diğer bir katılımcı MPD'nden ayrılırsa, o ana kadar ortaya çıkmış olan mülkiyet haklarını (devam eden faaliyetler de dahil) diğer katılımcılara devredebilir. Söz konusu transferlerin emsal bedel (arm's length) prensipleri çerçevesinde yapılması gerekir. Yapılan bu ödemelere çıkış ücreti (buy-out) adı verilir. Katılımcının anlaşmadan çekilmesi MPD'nden amaçlanan faydanın da ortadan kalkması veya beklenen değer oluşmaması riskini de gündeme getirebilir bu gibi durumlarda bir çıkış ücreti ödenmesi söz konusu değildir.

Maliyet Paylaşım Düzenlemeleri aşağıdaki bilgileri muhakkak içermelidir.⁶⁴

- Katılımcıların listesi;
- MPD faaliyetlerine dahil olabilecek ya da sonuçlarından yararlanacak diğer ilişkili kuruluşların listesi;
- Faaliyetlerin kapsamı ve MPD çerçevesinde gerçekleştirilecek spesifik projeler anlaşmanın süresi;
- Katılımcıların projenin getirişinden elde etmeyi umdukları payın hesaplanması ve bu hesaplamada kullanılan varsayımlar;
- Katılımcıların projeye başlangıç olarak yaptıkları katkıların değeri ve ilgili belgesi, başlangıç ya da devam eden katkıların nasıl hesaplandığı, hangi muhasebe ilkelerinin uygulandığı;
- MPD' ne ilişkin planlanan sorumlulukların ve görevlerin katılımcılar ve diğer ilişkili kuruluşlar arasında dağılımı;

⁶⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 8.41.

- Katılımcıların MPD'ne katılma veya çekilmelerine ilişkin prosedürler, MPD'nin sona erme şartları.

Maliyet paylaşım anlaşmaları, emsal bedel prensiplerine uyulduğu sürece katılımcılara önemli avantajlar sağlayabilir. Katılımcılar, ortak olarak yaratılacak gayri maddi hak için, ayrı bir royalty ödemek zorunda kalmayacaklardır. Ayrıca, ar-ge çalışmaları öteden beri ana şirketçe yapıldığı ancak ana şirketin zararlı, iştiraklerin de kârlı olduğu bir ortamda, ana şirket bu işi devamlı olarak götüremeyeceği için, bir MPD anlaşması düzenlenmesi herkesin lehine olacaktır.⁶⁵

⁶⁵ OECD, *Transfer Pricing Guidelines...*, a.g.e., s. 8.42.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASININ İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ

I. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN ANALİZİ (ANKET UYGULAMASI)

A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİN SEÇİLMESİ

Yapılan anketin temel amacı belirlenen örneklem grubu olarak alınan Bursa Ticaret ve Sanayi Odasınca 2009 yılı verilerinden seçilmiş Bursa'nın 250 Büyük Sanayi İşletmesinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hakkında mevcut durumu ortaya koymaktır. Bursa ilindeki 2009 yılı verilerine göre 250 büyük işletmenin transfer fiyatlandırması uygulaması esnasında karşılaştıkları sorunları tespit etmek amacıyla hazırlanan 24 soruluk anket hazırlanmıştır. Anket iki bölümden oluşturulmuştur. Birinci bölümde ankete katılan firmaların genel durumlarını, ikinci bölümde ise beşli Likert ölçeği kullanılarak araştırma konusu olan Transfer Fiyatlandırması ile ilgili düşüncelerini tespit etmeye yönelik sorular yer almaktadır.

Anket sorularının hazırlanmasında, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans tezinde H. İbrahim AK tarafından kullanılan anket formundaki sorulardan yararlanılmıştır. Dolayısıyla soruların büyük bir kısmı daha önce uygulanmış ve geçerliliği olan sorulardan oluşmaktadır.

Ana kütlede 250 gözlem birimi mevcuttur ve bunların 183'üne e-posta aracılığıyla ulaşılmış ve 32 tanesinden geçerli cevap alınmış olup mevcut sayı yeterlidir. Bu şekilde geri dönme oranı (32/183) %17,48 dir.

B. KULLANILAN TEKNİKLER

Araştırma Bursa İlinde faaliyette bulunan ve 2009 yılı verilerine göre Bursa Ticaret ve Sanayi Odasınca tespit edilen 250 büyük işletmeye anket uygulaması yapılarak gerçekleştirilmiştir. Anket e-posta yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Elde edilen

verilerin analizinde SPSS 13.0 for Windows istatistik paket programı kullanılarak tanımlayıcı istatistiklere ulaşılmış, sonuçlar bilimsel çerçevede değerlendirilmiştir.

Her soru kendi arasında bağımsız olarak değerlendirildiği gibi, sorular arasında çapraz ilişki kurularak özellik arz edebilecek durumlar ele alınmaya çalışılmıştır. SPSS programı kullanılarak oluşturulan tablolarda frekans ilgili yargıya katılan firma sayısını, yüzde dağılım ise ilgili yargıya katılma oranını ifade etmektedir.

C. ARAŞTIRMA BULGULARI

1. Soruların Diğer Sorulardan Bağımsız Olarak Değerlendirilmesi

a. İşletmeler Hakkında Genel Bilgilere İlişkin Tespitler

1) Ankete Katılan İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Dağılımı

Ankete katılan 32 işletmenin 8 adedi Limited Şirket, 1 adedi Sermaye Piyasası Kanuna (SPK) tabi Anonim Şirket, 22 adedi Sermaye Piyasası Kanuna tabi olmayan Anonim Şirket ve 1 adet de diğer hukuki yapıya sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 1: Ankete Katılan İşletmelerin Hukuki Yapısı

İŞLETMELERİN HUKUKİ YAPISI	Frekans	Yüzde
LİMİTED ŞİRKET	8	25,0
SPK YA TABİ ANONİM ŞİRKET	1	3,1
SPK TABİ OLMAYAN A.Ş	22	68,8
DİĞER	1	3,1
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelerin % 25'i Limited Şirket, % 3,1 i Sermaye Piyasası Kanuna (SPK) tabi Anonim Şirket, % 68,8'i Sermaye Piyasası Kanuna tabi olmayan Anonim Şirket ve % 3,1'i diğer ticari işletme türündedir.

2) Ankete Katılan İşletmelerin Ana Faaliyet Alanlarına Göre Dağılımı

Ankete katılan işletmelerin ana faaliyet alanlarına göre dağılımını gösteren tablo aşağıda bulunmaktadır.

Ankete katılan işletmelerin 5 adedi Gıda Tarım Hayvancılık sektöründe, 10 adedi Tekstil Konfeksiyon sektöründe, 2 adedi İnşaat sektöründe, 3 adedi Makine Metal

sektöründe, 9 adedi Otomotiv sektöründe, 1 adedi Enerji Elektrik Elektronik sektöründe ve 2 adet şirketinde diğer sektörlerde faaliyet göstermektedir.

Tablo 2: Ankete Katılan İşletmelerin Faaliyet Alanları

İŞLETMELERİN FAALİYET ALANLARI	Frekans	Yüzde
GIDA TARIM HAYVANCILIK	5	15,6
TEKSTİL KONFEKSİYON	10	31,3
İNŞAAT	2	6,3
MAKİNE METAL	3	9,4
OTOMOTİV	9	28,1
ENERJİ ELEKTRİK ELEKTRONİK	1	3,1
DİĞER	2	6,3
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelerin % 15,6 sı Gıda Tarım Hayvancılık sektöründe, % 31,3'ü Tekstil Konfeksiyon sektöründe, % 6,3'ü İnşaat sektöründe, % 9,4'ü Makine Metal sektöründe, % 28,1'i Otomotiv sektöründe, % 3,1'i Enerji Elektrik Elektronik sektöründe ve % 6,3'ü şirketinde diğer sektörlerde faaliyet göstermektedir.

3) Muhasebe Yetkililerinin Hizmet Süresi Dağılımı

Anket formunu dolduran işletmelerin formu dolduran muhasebe sorumlularının işletmelerde çalışma yılı açısından dağılımına batkımızda, 3 yetkilinin 1-5 yıl arasında, 10 yetkilinin 6-10 yıl arasında, 6 yetkilinin 11-15 yıl arasında, 4 yetkilinin 16-20 yıl arasında ve 9 yetkilinin 21 yıl ve üzerinde süredir işletmelerde çalıştıkları görülmektedir.

Tablo 3: Anketi Dolduran Muhasebe Yetkililerinin Hizmet Süresi Dağılımı

MUHASEBE YETKİLİSİNİN HİZMET SÜRESİ	Frekans	Yüzde
1-5 YIL ARASI	3	9,4
6-10 YIL ARASI	10	31,3
11-15 YIL ARASI	6	18,8
16-20 YIL ARASI	4	12,5
21 YIL VE ÜSTÜ	9	28,1
TOPLAM	32	100,0

Anket formunu dolduran işletmelerin formu dolduran muhasebe sorumlularının işletmelerde çalışma yılı açısından dağılımına batkımızda, yetkililerin % 9,4'ü 1-5 yıl arasında, % 31,3'ü 6-10 yıl arasında, % 18,8'i 11-15 yıl arasında, % 12,5'i 16-20 yıl arasında ve % 28,1'i 21 yıl ve üzerinde süredir işletmelerde çalıştıkları görülmektedir.

4) Muhasebe Yetkililerinin Cinsiyet Dağılımı

Anket formunu dolduran işletmelerin formu dolduran muhasebe sorumlularının cinsiyetine dağılımına batkımızda, 24 yetkilinin bay ve 8 yetkilinin bayan olduğu görülmektedir.

Tablo 4: Anketi Dolduran Muhasebe Yetkililerinin Cinsiyet Dağılımı

MUHASEBE YETKİLİSİNİN CİNSİYETİ	Frekans	Yüzde
BAY	24	75,0
BAYAN	8	25,0
TOPLAM	32	100,0

Anket formunu dolduran işletmelerin formu dolduran muhasebe sorumlularının cinsiyetine dağılımına batkımızda, yetkililerin % 75'inin bay ve % 25'inin bayan olduğu görülmektedir.

5) İşletmelerin Uluslararası Yatırımlar Ve Yabancı Ortaklara Ait Bilgi Dağılımı

Ankete katılan işletmelerin uluslararası yatırımlarının ve yabancı ortaklarının olup olmadığı konusundaki soruya ankete katılan işletmelerin 6 adedinin sadece yabancı ortağı bulunduğu, 3 adedinin hem yabancı ortağı hem de uluslararası yatırımı olduğu ve 23 adedinin yabancı ortağı ya da uluslararası yatırımı olmadığı görülmektedir.

Tablo 5: Uluslararası Yatırımlar ve Yabancı Ortaklara Ait Bilgilerin Dağılımı

İŞLETMELERİN ULUSLARARASI YATIRIM VE YABANCI ORTAK BİLGİLERİ	Frekans	Yüzde
SADECE YABANCI ORTAK	6	18,8
HER İKİSİDE VAR	3	9,4
HİÇ BİRİ YOK	23	71,9
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelerin uluslararası yatırımlarının ve yabancı ortaklarının olup olmadığı konusundaki soruya ankete katılan işletmelerin % 18,8'inin sadece yabancı ortağı bulunduğu, % 9,4'ünün hem yabancı ortağı hem de uluslararası yatırımı olduğu ve % 71,9'unun yabancı ortağı yada uluslararası yatırımı olmadığı görülmektedir.

6) *Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Kullanılan Yönteme Ait Dağılım*

Ankete katılan işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamasında hangi yöntemi kullanıldığı konusundaki soruya 22 işletmenin Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemini kullandığı, 4 işletmenin Maliyet Artı Yöntemini, 4 işletmenin Yeniden Satış Yöntemi, 2 işletmenin diğer yöntemleri kullandığı görülmektedir.

Tablo 6: Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Kullanılan Yönteme Ait Dağılım

TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA KULLANDIĞINIZ YÖNTEM	Frekans	Yüzde
KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİ	22	68,8
MALİYET ARTI YÖNTEMİ	4	12,5
YENİDEN SATIŞ YÖNTEMİ	4	12,5
DİĞER YÖNTEMLER	2	6,3
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamasında hangi yöntemi kullanıldığı konusundaki soruya % 68,8 işletmenin Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemini kullandığı, % 12,5 işletmenin Maliyet Artı Yöntemini, % 12,5 işletmenin Yeniden Satış Yöntemi, % 6,3 işletmenin diğer yöntemleri kullandığı görülmektedir.

7) *Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Kullanılan Yöntemi Seçme*

Nedenine Ait Dağılım

Ankete katılan işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamasında kullandığı yöntemi seçme nedeni konusundaki soruya 11 işletme İşin Mahiyetine Uygun Olması, 1 işletmenin İşlemden Kullanılan Fiyatın Doğruluğunun Piyasada Belirlenmesi, 18 işletme Vergi Otoritelerinin Kabul Ettiği Yöntem Olmasını, 2 işletme diğer nedenler nedeniyle kullanmış olduğu yöntemi seçtiğini belirtmiştir.

Ankete katılan işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamasında kullandığı yöntemi seçme nedeni konusundaki soruya ankete katılan işletmelerin % 34,4'ü İşin Mahiyetine Uygun Olması, % 3,1'i işletmenin İşlemden Kullanılan Fiyatın Doğruluğunun Piyasada Belirlenmesi, % 56,3'ü Vergi Otoritelerinin Kabul Ettiği Yöntem Olmasını, % 6,3'ü diğer nedenler nedeniyle kullanmış olduğu yöntemi seçtiğini belirtmiştir.

Tablo 7: Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Kullanılan Yöntemi Seçme Nedenine Ait Dağılım

KULLANILAN YÖNTEMİ SEÇME NEDENİ	Frekans	Yüzde
İŞİN MAHİYETİNE UYGUN OLMASI	11	34,4
İŞLEMDE KULLANILAN FİYATIN DOĞRULUĞUNUN PİYASADA BELİRLENMESİ	1	3,1
VERGİ OTORİTELERİNİN KABUL ETTİĞİ YÖNTEM OLMASI	18	56,3
DİĞER	2	6,3
TOPLAM	32	100,0

8) Emsallere Uygunluk Uygulamasında Hangi Yöntemin Daha Doğru Sonuç Verdiğine İlişkin Görüşlerin Dağılımı

Ankete katılan işletmelerin emsallere uygunluk uygulamasında hangi yöntemin daha doğru sonuç verdiğine yönelik soruya 21 işletme Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin, 6 işletme Maliyet Artı Yönteminin, 2 işletme Yeniden Satış Yönteminin, 1 işletme İşleme Dayalı Net Kar Marjı yönteminin ve 2 işletme diğer yöntemlerin daha doğru sonuç verdiği görüşünde olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 8: Emsallere Uygunluk Uygulamasında Hangi Yöntemin Daha Doğru Sonuç Verdiğine İlişkin Görüşlerin Dağılımı

EMSALLERE UYGUNLUK UYGULAMASINDA HANGİ YÖNTEMİN DAHA DOĞRU SONUÇ VERDİĞİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER	Frekans	Yüzde
KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİ	21	65,6
MALİYET ARTI YÖNTEMİ	6	18,8
YENİDEN SATIŞ YÖNTEMİ	2	6,3
İŞLEME DAYALI NET KAR MARJİ YÖNTEMİ	1	3,1
DİĞER YÖNTEMLER	2	6,3
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelerin emsallere uygunluk uygulamasında hangi yöntemin daha doğru sonuç verdiğine yönelik soruya 21 işletme Karşılaştırılabilir Fiyat Yönteminin, 6 işletme Maliyet Artı Yönteminin, 2 işletme Yeniden Satış Yönteminin, 1 işletme İşleme Dayalı Net Kar Marjı yönteminin ve 2 işletme diğer yöntemlerin daha doğru sonuç verdiği görüşünde olduğu tespit edilmiştir.

9) *İlişkili Kişilere Menfaat Sağlanmadığını İspat Edecek Belgelerde Sıkıntı Yaşayıp Yaşanmadığı Konusunda Verilen Bilgilerin Dağılımı*

Ankete katılan işletmelere sorulan ilişkili kişilere menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde sıkıntı yaşayıp yaşanmadığı konusundaki soruya 4 işletme ara sıra yaşadığı, 28 işletme ise hiç yaşamadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 9: İlişkili Kişilere Menfaat Sağlanmadığını İspat Edecek Belgelerde Sıkıntı Yaşayıp Yaşanmadığı Konusundaki Verilen Bilgilerin Dağılımı

İLİŞKİLİ KİŞİLERE MENFAAT SAĞLANMADIĞINI İSPAT EDECEK BELGELERDE SIKINTI YAŞAYIP YAŞANMADIĞI	Frekans	Yüzde
ARA SIRA YASIYORUM	4	12,5
HİC YASAMIYORUM	28	87,5
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan ilişkili kişilere menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde sıkıntı yaşayıp yaşanmadığı konusundaki soruya işletmelerin % 12,5'i ara sıra yaşadığı, % 87,5'i ise hiç yaşamadığı yönünde görüş bildirmiştir.

10) *Emsal Bedelin Tespit Yöntemini Kimin Tarafından Belirlenmesi Gerektiği Yönündeki Görüşlerin Dağılımı*

Ankete katılan işletmelere sorulan emsal bedelin tespit yöntemini kimin tarafından belirlenmesi gerektiği konusundaki soruya 6 işletme firmalar tarafından, 7 işletme maliye bakanlığı tarafından, 17 işletme üçüncü bir kurum tarafından ve 2 işletme de diğer kurumlar tarafından belirlenmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 10: Emsal Bedelin Tespit Yöntemini Kimin Tarafından Belirlenmesi Gerektiği Yönündeki Görüşlerin Dağılımı

EMSAL BEDELİN TESPİT YÖNTEMİ KİM TARAFINDAN BELİRLEMELİDİR	Frekans	Yüzde
FİRMALAR TARAFINDAN	6	18,8
MALİYE BAKANLIĞI TARAFINDAN	7	21,9
3.BİR KURUM TARAFINDAN	17	53,1
DİĞER	2	6,3
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan emsal bedelin tespit yöntemini kimin tarafından belirlenmesi gerektiği konusundaki soruya işletmelerin %18,8'i firmalar tarafından, % 21,9'u maliye bakanlığı tarafından, % 53,1'i üçüncü bir kurum tarafından ve % 6,3'ü de diğer kurumlar tarafından belirlenmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

*11) Yurtdışından Bilgi Almakta Sıkıntıyla Karşılaşıp Karşılaşmadığı
Yönündeki Görüşlerin Dağılımı*

Ankete katılan işletmelere yurtdışından bilgi almakta sıkıntı yaşıp yaşanmadığı konusundaki soruya 3 işletme çok sık karşılaşıyorum, 7 işletme ara sıra karşılaşıyorum, 21 işletme hiç karşılaşıyorum yönünde görüş bildirirken 1 işletmede bu soruya cevap vermemiştir.

**Tablo 11: Yurtdışından Bilgi Almakta Sıkıntıyla Karşılaşıp Karşılaşmadığı
Yönündeki Görüşlerin Dağılımı**

YURTDIŞINDAN BİLGİ ALMAKTA SIKINTIYLA KARŞILAŞILIYORMU?	Frekans	Yüzde
ÇOK SIK KARŞILAŞIYORUM	3	9,4
ARA SIRA KARŞILAŞIYORUM	7	21,9
HİÇ KARŞILAŞMIYORUM	21	65,6
CEVAPSİZ	1	3,1
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere yurtdışından bilgi almakta sıkıntı yaşıp yaşanmadığı konusundaki soruya işletmelerin % 9,4'ü çok sık karşılaşıyorum, % 21,9'u ara sıra karşılaşıyorum, % 65,6'sı hiç karşılaşıyorum yönünde görüş bildirirken işletmelerin % 3,1'i ise bu soruya cevap vermemiştir.

b. Transfer Fiyatlandırması Konusundaki Cevaplara İlişkin Tespitler

1) Kurumlar Vergisi Kanunu 13. Maddesinin Anlaşılabilirlik ve Yeterlilik Durumu Tespiti

Ankete katılan işletmelere sorulan Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 13. Maddesini anlaşılır ve yeterli olduğunu fikrine katılıyor musunuz sorusuna; 17 işletme katıldığı, 9 işletme kararsız olduğu, 4 işletme katılmadığı ve 2 işletmede kesinlikle katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 12: Kurumlar Vergisi Kanunu 13. Maddesinin Anlaşılabilirlik ve Yeterlilik Durumu Hakkındaki Görüşlerin Dağılımı

KVK13.ANLAŞILIR VE YETERLİDİR	Frekans	Yüzde
KATILIYORUM	17	53,1
KARARSIZIM	9	28,1
KATILMIYORUM	4	12,5
KESİNLİKLE KATILMIYORUM	2	6,3
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesini anlaşılır ve yeterli olduğunu fikrine katılıyor musunuz sorusuna; işletmelerin % 53,1'i katıldığı, % 28,1'i kararsız olduğu, % 12,5'i katılmadığı ve % 6,3'ü kesinlikle katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

2) Kurumlar Vergisi Kanunu 13. Maddesinin Hazine Kaybının Önlenmesine Yardımcı Olacağı Görüşüne İlişkin Durum Tespiti

Ankete katılan işletmelere sorulan Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesini hazine kaybının önlenmesine yardımcı olacağı fikrine katılıyor musunuz sorusuna; 17 işletme katıldığı, 7 işletme kararsız olduğu, 6 işletme katılmadığı ve 2 işletmede kesinlikle katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Ankete katılan işletmelere sorulan Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesini hazine kaybının önlenmesine yardımcı olacağı fikrine katılıyor musunuz sorusuna;

işletmelerin % 53,1'i katıldığı, % 21,9'u kararsız olduğu, % 18,8'i katılmadığı ve % 6,3'ü kesinlikle katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 13: Kurumlar Vergisi Kanunu 13. Maddesinin Hazine Kaybının Önlenmesine Yardımcı Olacağı Hakkındaki Görüşlerinin Dağılımı

KVK 13. MADDE DÜZENLEMELERİ HAZINE KAYBINI ÖNLER	Frekans	Yüzde
KATILIYORUM	17	53,1
KARARSIZIM	7	21,9
KATILMIYORUM	6	18,8
KESİNLİKLE KATILMIYORUM	2	6,3
TOPLAM	32	100,0

3) Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki Kurumların Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Yapmasının Yararlı Olacağı Görüşüne İlişkin Durum Tespiti

Ankete katılan işletmelere sorulan kurumlar transfer fiyatlandırması kapsamındaki kurumların peşin fiyatlandırma anlaşması yapmasının yararlı olacağı görüşüne; 20 işletme katıldığı, 6 işletme kararsız olduğu, 4 işletme katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir. 2 işletmede bu soruya cevap vermemiştir.

Tablo 14: Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki Kurumların Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Yapmasının Yararlı Olacağı Hakkındaki Görüşlerin Dağılımı

KAPSAMDAKI KURUMLAR PEŞİN FİYATLAMA ANLAŞMASI YAPMASI YARARLIDIR	Frekans	Yüzde
KATILIYORUM	20	62,5
KARARSIZIM	6	18,8
KATILMIYORUM	4	12,5
CEVAPSIZ	2	6,3
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan kurumlar transfer fiyatlandırması kapsamındaki kurumların peşin fiyatlandırma anlaşması yapmasının yararlı olacağı görüşüne; işletmelerin % 62,5'i katıldığı, % 18,8'i kararsız olduğu, % 12,5'i katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir. İşletmelerin % 6,3'ü de bu soruya cevap vermemiştir.

4) *Şubeleri ile Yapılan Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İşlemlerde Belgelendirme Çalışması Yapmasının Yararlı Olacağı Görüşüne İlişkin Durum Tespiti*

Ankete katılan işletmelere sorulan şubeleri ile yapılan transfer fiyatlandırması kapsamındaki işlemlerde belgelendirme çalışması yapmasının yararlı olacağı görüşüne; 27 işletme katıldığı, 1 işletme kararsız olduğu, 2 işletme katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir. 2 işletmede bu soruya cevap vermemiştir.

Tablo 15: Şubeleri ile Yapılan Transfer Fiyatlandırması Kapsamındaki İşlemlerde Belgelendirme Çalışması Yapmasının Yararlı Olacağı Görüşüne İlişkin Katılma Dereceleri Dağılımı

ŞUBELERLE TRAN. FİY. KAPSAMINDAKİ İŞLEMLERDE BELGELENDİRME ÇALIŞMASI YAPILMALIDIR	Frekans	Yüzde
KATILYORUM	27	84,4
KARARSIZIM	1	3,1
KATILMIYORUM	2	6,3
CEVAPSIZ	2	6,3
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan şubeleri ile yapılan transfer fiyatlandırması kapsamındaki işlemlerde belgelendirme çalışması yapmasının yararlı olacağı görüşüne; işletmelerin % 84,4'ü katıldığı, % 3,1'i kararsız olduğu, % 6,3'ü katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir. İşletmelerin % 6,3'ü de bu soruya cevap vermemiştir.

5) *Ankete Katılan İşletmelerin Yapılan Hukuki Düzenlemelerin İşletmenizin Rekabet Kaybını Önlemesine Yardımcı Olacağı Görüşüne İlişkin Durum Tespiti*

Ankete katılan işletmelere sorulan yapılan hukuki düzenlemelerin işletmenizin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı fikrine katılıyor musunuz sorusuna; 12 işletme katıldığı, 14 işletme kararsız olduğu, 6 işletme katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 16: Yapılan Hukuki Düzenlemelerin İşletmelerin Rekabet Kaybını Önlemesine Yardımcı Olacağı Görüşüne İlişkin Katılma Dereceleri Dağılımı

DÜZENLEMELER İŞLETMENİZİN REKABET KAYBINI ÖNLEMeye YETERLİDİR	Frekans	Yüzde
KATILYORUM	12	37,5
KARARSIZIM	14	43,8
KATILMIYORUM	6	18,8
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan yapılan hukuki düzenlemelerin işletmenizin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı fikrine katılıyor musunuz sorusuna; işletmelerin % 37,5'i katıldığı, % 43,8'i kararsız olduğu ve % 18,8'i katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

6) İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemlere Ait Özet Bir Tablonun Hazırlanmasının İspat Açısından Faydalı Olacağı Görüşüne İlişkin Durum Tespiti

Ankete katılan işletmelere sorulan ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ait özet bir tablonun hazırlanmasının ispat açısından faydalı olacağı fikrine katılıyor musunuz sorusuna; 2 işletme kesinlikle katıldığını, 20 işletme katıldığını, 8 işletme kararsız olduğu ve 2 işletmede katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 17: İlişkili Kişilerle Yapılan İşlemlere Ait Özet Bir Tablonun Hazırlanmasının İspat Açısından Faydalı Olacağı Görüşüne Katılma Dereceleri Dağılımı

İLİŞKİLİ KİŞİLERE AİT ÖZET TABLO HAZIRLAMAK İSPAT AÇISINDAN FAYDALI OLACAKTIR	Frekans	Yüzde
KESİNLİKLE KATILYORUM	2	6,3
KATILYORUM	20	62,5
KARARSIZIM	8	25,0
KATILMIYORUM	2	6,3
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan ilişkili kişilerle yapılan işlemlere ait özet bir tablonun hazırlanmasının ispat açısından faydalı olacağı fikrine katılıyor musunuz sorusuna; işletmelerin % 6,3'ü kesinlikle katıldığı, işletmelerin % 62,5'i katıldığı, % 25'i kararsız olduğu ve % 6,3'ü katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

7) İlişkili Kişilerle Yapılacak Bir İşletme İçi Fiyat Politikasının Bulunmasının Faydalı Olacağı Görüşüne İlişkin Durum Tespiti

Ankete katılan işletmelere sorulan ilişkili kişilerle yapılacak bir işletme içi fiyat politikasının bulunmasının faydalı olacağı fikrine katılıyor musunuz sorusuna; 5 işletme kesinlikle katıldığını, 16 işletme katıldığını, 5 işletme kararsız olduğu ve 6 işletmede katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 18: İlişkili Kişilerle Yapılacak Bir İşletme İçi Fiyat Politikasının Bulunmasının Faydalı Olacağı Görüşüne Katılma Dereceleri Dağılımı

İLİŞKİLİ KİŞİLERLE İŞLETME İÇİ FİYAT POLİTİKASI BULUNMALI	Frekans	Yüzde
KESİNLİKLE KATILIYORUM	5	15,6
KATILIYORUM	16	50,0
KARARSIZIM	5	15,6
KATILMIYORUM	6	18,8
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan ilişkili kişilerle yapılacak bir işletme içi fiyat politikasının bulunmasının faydalı olacağı fikrine katılıyor musunuz sorusuna; işletmelerin % 15,6'sı kesinlikle katıldığı, işletmelerin % 50,'si katıldığı, % 15,6'sı kararsız olduğu ve % 18,8'i katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

8) Ankete Katılan İşletmelerin Fiyatlarınızın Açıklanması İşletmeniz İçin Sorun Teşkil Ettiği Görüşüne İlişkin Durum Tespiti

Ankete katılan işletmelere sorulan fiyatlarınızın açıklanması işletmeniz için sorun teşkil ettiği fikrine katılıyor musunuz sorusuna; 3 işletme kesinlikle katıldığını, 9

işletme katıldığı, 5 işletme kararsız olduğu ve 15 işletmede katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 19: İşletmelerin Fiyatların Açıklaması İşletmeler İçin Sorun Teşkil Ettiği Görüşüne Katılma Dereceleri Dağılımı

FİYATLARIN AÇIKLANMASI İŞLETMENİZ İÇİN SORUN TEŞKİL EDİYOR	Frekans	Yüzde
KESİNLİKLE KATILYORUM	3	9,4
KATILYORUM	9	28,1
KARARSIZIM	5	15,6
KATILMIYORUM	15	46,9
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan fiyatlarınızın açıklanması işletmeniz için sorun teşkil ettiği fikrine katılıyor musunuz sorusuna; işletmelerin % 9,4'ü kesinlikle katıldığı, işletmelerin % 28,1'i katıldığı, % 15,6'sı kararsız olduğu ve % 46,9'u katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

9) İspat Zorunluluğunun Firmaların Üzerinde Olması İş Yükünü Arttırdığı Görüşüne İlişkin Tespit

Ankete katılan işletmelere sorulan transfer fiyatlandırması uygulamasında ispat zorunluluğunun işletmenizde olması iş yükünü arttırdığı yönündeki görüşe; 7 işletme kesinlikle katıldığı, 17 işletme katıldığı, 4 işletme kararsız olduğu ve 4 işletmede katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 20: İspat Zorunluluğunun Firmaların Üzerinde Olmasının İş Yükünü Arttırdığı Görüşüne Katılma Dereceleri Dağılımı

İSPAT ZORUNLULUĞUNUN İŞLETMENİZDE OLMASI İŞ YÜKÜNÜ ARTTIRMAKTADIR	Frekans	Yüzde
KESİNLİKLE KATILYORUM	7	21,9
KATILYORUM	17	53,1
KARARSIZIM	4	12,5
KATILMIYORUM	4	12,5
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan transfer fiyatlandırması uygulamasında ispat zorunluluğunun işletmenizde olması iş yükünü arttırdığı yönündeki görüşe; işletmelerin

% 21,9'u kesinlikle katıldığı, işletmelerin % 53,1'i katıldığı, % 12,5'i kararsız olduğu ve yine % 12,6'i katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

10) Transfer Fiyatlandırmasının Sınırlandırılması Gerekli Görüşüne İlişkin Tespit

Ankete katılan işletmelere sorulan transfer fiyatlandırması uygulamasının sınırlandırılması gerektiği yönündeki görüşe; 4 işletme kesinlikle katıldığı, 16 işletme katıldığı, 8 işletme kararsız olduğu ve 4 işletmede katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 21: Transfer Fiyatlandırmasının Sınırlandırılması Gerekli Görüşüne Katılma Dereceleri Dağılımı

TRANSFER FİYATLANDIRMASININ SINIRLANDIRILMASI GEREKLİDİR	Frekans	Yüzde
KESİNLİKLE KATILYORUM	4	12,5
KATILYORUM	16	50,0
KARARSIZIM	8	25,0
KATILMIYORUM	4	12,5
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan transfer fiyatlandırması uygulamasının sınırlandırılması gerektiği yönündeki görüşe; işletmelerin % 12,5'i kesinlikle katıldığı, işletmelerin % 50'si katıldığı, % 25'i kararsız olduğu ve yine % 12,5'i katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

11) Ankete Katılan İşletmelerin Kurumun Kararlarına Doğrudan Veya Dolaylı Etkide Bulunan Herkesin İlişkili Kişi Sayılmalıdır Görüşüne İlişkin Tespiti

Ankete katılan işletmelere sorulan sadece ortakların değil işletmenin kararlarına etki eden herkesin ilişkili kişi olması gerektiği yönündeki görüşe; 17 işletme katıldığı, 5 işletme kararsız olduğu ve 10 işletmede katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Ankete katılan işletmelere sorulan sadece ortakların değil işletmenin kararlarına etki eden herkesin ilişkili kişi olması gerektiği yönündeki görüşe; işletmelerin % 53,1'i

katıldığı, % 15,6'sı kararsız olduğu ve yine % 31,3'ü katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 22: Kurumun Kararlarına Doğrudan Veya Dolaylı Etkide Bulunan Herkesin İlişkili Kişi Sayılmalıdır Görüşüne Katılma Dereceleri Dağılımı

KURUMUN KARARLARINA ETKİ EDEN HERKES İLİŞKİLİ KİŞİ OLMALIDIR	Frekans	Yüzde
KATILIYORUM	17	53,1
KARARSIZIM	5	15,6
KATILMIYORUM	10	31,3
TOPLAM	32	100,0

12) Grup İçi Teslimlere Konu Bedelin Emsal Bedellere Uygun Bedel Olmalıdır Görüşüne İlişkin Tespit

Ankete katılan işletmelere sorulan grup içi teslimlere konu bedelin emsal bedellere uygun bedel olmalıdır yönündeki görüşe; 24 işletme katıldığı, 5 işletme kararsız olduğu ve 3 işletmede katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 23: Grup İçi Teslimlere Konu Bedelin Emsal Bedellere Uygun Bedel Olmalıdır Görüşüne Katılma Dereceleri Dağılımı

GRUP İÇİ TESLİMLERDE MAL VE HİZMET BEDELİ EMSALLERE UYGUN BEDEL OLMALIDIR	Frekans	Yüzde
KATILIYORUM	24	75,0
KARARSIZIM	5	15,6
KATILMIYORUM	3	9,4
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan grup içi teslimlere konu bedelin emsal bedellere uygun bedel olmalıdır yönündeki görüşe; işletmelerin % 75'i katıldığı, % 15,6'sı kararsız olduğu ve yine % 9,4'ü katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

13) *Emsal Bedeli Aşan Kısımın Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Ele Alınması Halinde Bu Tutara İlişkin KDV'nin Söz Konusu Olmaması Gerektiği Görüşüne İlişkin Tespit*

Ankete katılan işletmelere sorulan emsal bedeli aşan kısmın Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak ele alınması halinde bu tutara ilişkin KDV nin söz konusu olmaması gerektiği yönündeki görüşe; 7 işletme kesinlikle katıldığı, 19 işletmenin katıldığı, 5 işletme kararsız olduğu ve 2 işletmede katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Tablo 24: Emsal Bedeli Aşan Kısımın Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Ele Alınması Halinde Bu Tutara İlişkin KDV'nin Söz Konusu Olmaması Gerektiği Görüşüne Katılma Dereceleri Dağılımı

EMSAL BEDELİ AŞAN KISIM KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER OLDUĞUNDAN KDV YE TABİ OLMAMALI	Frekans	Yüzde
KESİNLİKLE KATILYORUM	7	21,9
KATILYORUM	19	59,4
KARARSIZIM	4	12,5
KATILMIYORUM	2	6,3
TOPLAM	32	100,0

Ankete katılan işletmelere sorulan emsal bedeli aşan kısmın Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak ele alınması halinde bu tutara ilişkin KDV nin söz konusu olmaması gerektiği yönündeki görüşe; işletmelerin % 21,9'u kesinlikle katıldığı, % 59,4'ü katıldığı, % 12,5'i kararsız olduğu ve yine % 6,3'ü katılmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

2. Soruların Diğer Sorularla Birlikte Değerlendirilmesi

Bu bölümde ankette işletmelerin vermiş olduğu genel bilgileri ile transfer fiyatlandırması konusundaki vermiş olduğu cevaplar arasındaki ilişkiler incelenerek bir görüşe varmaya çalışılmıştır.

1) Faaliyet Alanları İle Yapılan Hukuki Düzenlemelerin İşletmelerin Rekabet Kaybını Önlemesine Yardımcı Olacağı Yönündeki Görüşüne İlişkin Tespit

Ankete katılan toplam 32 işletmenin 5 adedi Gıda Tarım Hayvancılık sektöründe, 10 adedi Tekstil Konfeksiyon sektöründe, 2 adedi İnşaat sektöründe, 3 adedi Makine Metal sektöründe, 9 adedi Otomotiv sektöründe, 1 adedi Enerji Elektrik Elektronik sektöründe ve 2 adet şirketinde diğer sektörlerde faaliyet göstermektedir. Gıda sektöründe faaliyet gösteren 5 işletmeden 2 tanesi yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşüne katıldığını, yine 2 işletme kararsız olduğunu ve 1 işletme ise katılmadığını ifade etmiştir. Tekstil Konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren 10 işletmeden 4 tanesi yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşüne katıldığını, yine 4 işletme kararsız olduğunu ve 2 işletme ise katılmadığını ifade etmiştir.

İnşaat sektöründe faaliyet gösteren 2 işletmede yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşüne katıldığını ifade etmiştir. Makine Metal sektöründe faaliyet gösteren 3 işletmeden 1 tanesi yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşüne katıldığını, yine 1 işletme kararsız olduğunu ve 1 işletme ise katılmadığını ifade etmiştir. Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren 9 işletmeden 1 tanesi yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşüne katıldığını, 6 işletme kararsız olduğunu ve 2 işletme ise katılmadığını ifade etmiştir. Enerji, Elektrik, Elektronik sektöründe faaliyet gösteren 1 işletme yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşünde kararsız olduğunu ifade etmiştir. Diğer sektörlerde faaliyet gösteren 2 işletmede yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşüne katıldığını ifade etmiştir.

Ankete katılan işletmelerin % 15,6 sı Gıda Tarım Hayvancılık sektöründe, % 31,3'ü Tekstil Konfeksiyon sektöründe, % 6,3'ü İnşaat sektöründe, % 9,4'ü Makine Metal sektöründe, % 28,1'i Otomotiv sektöründe, % 3,1'i Enerji Elektrik Elektronik sektöründe ve % 6,3'ü şirketinde diğer sektörlerde faaliyet göstermektedir.

Gıda sektöründe faaliyet gösteren ve toplam işletmelerin % 15,6 sını oluşturan işletmelerin % 6,3'ü yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşüne katıldığını, yine 6,3'ü kararsız olduğunu ve % 3,1'ide ise katılmadığını ifade etmiştir.

Tekstil Konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren ve toplam işletmelerin % 31,3'ünü oluşturan işletmelerin % 12,5'i yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşüne katıldığını, yine % 12,5'i kararsız olduğunu ve % 6,3'ü işletme ise katılmadığını ifade etmiştir.

İnşaat sektöründe faaliyet gösteren ve toplam işletmelerin % 6,3'ünü oluşturan işletmelerin tamamı yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşüne katıldığını ifade etmiştir.

Tablo 25: Faaliyet Alanları İle Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Yapılan Hukuki Düzenlemelerin İşletmelerin Rekabet Kaybını Önlemesine Yardımcı Olacağı Yönündeki Görüşe Katılma Oranlarının Çapraz Karşılaştırılması

İŞLETMELERİN FAALİYET ALANLARI	DÜZENLEMLER İŞLETMENİZİN REKABET KAYBINI ÖNLEMeye YETERLİDİR			Toplam
	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	
GIDA TARIM HAYVANCILIK	2 6,3%	2 6,3%	1 3,1%	5 15,6%
TEKSTİL KONFEKSİYON	4 12,5%	4 12,5%	2 6,3%	10 31,3%
İNŞAAT	2 6,3%	0 ,0%	0 ,0%	2 6,3%
MAKİNE METAL	1 3,1%	1 3,1%	1 3,1%	3 9,4%
OTOMOTİV	1 3,1%	6 18,8%	2 6,3%	9 28,1%
ENERJİ ELEKTRİK ELEKTRONİK	0 ,0%	1 3,1%	0 ,0%	1 3,1%
DİĞER	2 6,3%	0 ,0%	0 ,0%	2 6,3%
Toplam	12	14	6	32
Toplam %	37,5%	43,8%	18,8%	100,0%

Makine Metal sektöründe faaliyet gösteren ve gösteren ve toplam işletmelerin % 31,3'ünü oluşturan işletmelerin %3,1'i yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet

kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşüne katıldığını, yine %3,1'i kararsız olduğunu ve %3,1'i ise katılmadığını ifade etmiştir.

Otomotiv sektöründe faaliyet gösteren ve gösteren ve toplam işletmelerin % 28,1'ini oluşturan işletmelerin %3,1'i yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşüne katıldığını, yine % 18,8'i kararsız olduğunu ve % 6,3'ü ise katılmadığını ifade etmiştir.

Enerji, Elektrik, Elektronik sektöründe faaliyet ve toplam işletmelerin % 3,1'ini oluşturan işletmelerin tamamı yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşünde kararsız olduğunu ifade etmiştir.

Diğer sektörlerde faaliyet gösteren ve toplam işletmelerin % 6,3'ünü oluşturan işletmelerin tamamı yapılan düzenlemelerin işletmenin rekabet kaybını önlemesine yardımcı olacağı görüşüne katıldığını ifade etmiştir.

2) Uluslararası Yatırım Ve Yabancı Ortak Bilgileri İle Transfer

Fiyatlandırmasının Sınırlandırılması Gereklidir Görüşüne İlişkin Tespiti

Ankete katılan işletmelerin uluslararası yatırımlarının ve yabancı ortaklarının olup olmadığı konusundaki soruya ankete katılan işletmelerin 6 adedinin sadece yabancı ortağı bulunduğu, 3 adedinin hem yabancı ortağı hem de uluslararası yatırımı olduğu ve 23 adedinin yabancı ortağı ya da uluslararası yatırımı olmadığı görülmektedir. Transfer Fiyatlandırmasının sınırlandırılması konusunda sadece yabancı ortağı olan toplam 6 işletmenin 1'i Transfer Fiyatlandırmasının sınırlandırılması gereklidir görüşüne kesinlikle katıldığını, 3 tanesi katıldığını, 2 tanesi kararsız olduğunu belirtmiştir. Hem yabancı ortağı hem de uluslararası yatırımı olan toplam 3 işletmenin 1'i Transfer Fiyatlandırmasının sınırlandırılması gereklidir görüşüne kesinlikle katıldığını, yine 1 tanesi katıldığını ve 1 tanesi de katılmadığını belirtmiştir. Yabancı ortağı ve uluslararası yatırımı olmayan toplam 23 işletmenin 2'si Transfer Fiyatlandırmasının sınırlandırılması gereklidir görüşüne kesinlikle katıldığını, 12 tanesi katıldığını, 6 tanesi kararsız olduğunu ve 3 tanesi de katılmadığını belirtmiştir.

Tablo 26: Uluslararası Yatırım ve Yabancı Ortak Bilgileri İle Transfer Fiyatlandırmasının Sınırlandırılması Gereklidir Yönündeki Görüşe İlişkin Katılma Oranlarının Çapraz Karşılaştırılması

İŞLETMELERİN ULUSLARARASI YATIRIM VE YABANCI ORTAK BİLGİLERİ	TRANSFER FİYATLANDIRMASININ SINIRLANDIRILMASI GEREKLİDİR				Toplam
	Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	
SADECE YABANCI ORTAK	1 3,1%	3 9,4%	2 6,3%	0 ,0%	6 18,8%
HER İKİSİDE VAR	1 3,1%	1 3,1%	0 ,0%	1 3,1%	3 9,4%
HİÇ BİRİ YOK	2 6,3%	12 37,5%	6 18,8%	3 9,4%	23 71,9%
Toplam	4	16	8	4	32
Toplam %	12,5%	50,0%	25,0%	12,5%	100,0%

Ankete katılan işletmelerin uluslararası yatırımlarının ve yabancı ortaklarının olup olmadığı konusundaki soruya ankete katılan işletmelerin % 18,8'inin sadece yabancı ortağı bulunduğu, % 9,4'ünün hem yabancı ortağı hem de uluslararası yatırımı olduğu ve % 71,9'unun yabancı ortağı yada uluslararası yatırımı olmadığı görülmektedir.

Sadece yabancı ortağı olan toplam işletmelerin % 18,8'ini oluşturan işletmelerin % 3,1'i Transfer Fiyatlandırmasının sınırlandırılması gereklidir görüşüne kesinlikle katıldığını, % 9,4'ü katıldığını, % 6,3'ü kararsız olduğunu belirtmiştir.

Hem yabancı ortağı hem de uluslararası yatırımı olan toplam işletmelerin % 9,4'ünü oluşturan işletmelerin % 3,1'i Transfer Fiyatlandırmasının sınırlandırılması gereklidir görüşüne kesinlikle katıldığını, yine % 3,1'i tanesi katıldığını ve yine % 3,1'ide tanesi de katılmadığını belirtmiştir.

Yabancı ortağı ve uluslararası yatırımı olmayan toplam işletmelerin % 71,9'unu oluşturan işletmelerin % 6,3'ü Transfer Fiyatlandırmasının sınırlandırılması gereklidir görüşüne kesinlikle katıldığını, % 37,5'i katıldığını, % 18,8'i kararsız olduğunu ve % 9,4'ü de katılmadığını belirtmiştir.

3) Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Kullandığı Yöntemlere İlişkin Bilgiler İle Emsallere Uygunluk Uygulamasında Hangi Yöntemin Daha Doğru Sonuç Verdiği Görüşlerine İlişkin Tespitler

Ankete katılan işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamasında hangi yöntemi kullanıldığı konusundaki soruya 22 işletmenin Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemini kullandığı, 4 işletmenin Maliyet Artı Yöntemini, 4 işletmenin Yeniden Satış Yöntemi, 2 işletmenin diğer yöntemleri kullandığı görülmektedir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemini kullanan 21 işletme karşılaştırılabilir fiyat yönteminin emsallere uygunlukta diğer yöntemlere göre daha doğru sonuç verdiğini, 1 işletme ise işleme dayalı net kar marjı yönteminin daha doğru sonuç verdiğini görüşünde bulunmaktadır. Maliyet artı yöntemini kullanan 4 işletmede kendi yöntemlerinin daha doğru sonuç verdiğini görüşünde bulunmaktadır. Yeniden satış yöntemini kullanan 4 işletmeden 2 tanesi maliyet artı yönteminin daha doğru sonuç verdiğini, kalan 2 si yeniden satış yönteminin daha doğru sonuç verdiğini görüşünde bulunmaktadır. Diğer yöntemleri kullanan 2 işletmede kendi yöntemlerinin daha doğru sonuç verdiğini görüşünde bulunmaktadır.

Ankete katılan işletmelerin transfer fiyatlandırması uygulamasında hangi yöntemi kullanıldığı konusundaki soruya % 68,8 işletmenin Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemini kullandığı, % 12,5 işletmenin Maliyet Artı Yöntemini, % 12,5 işletmenin Yeniden Satış Yöntemi, % 6,3 işletmenin diğer yöntemleri kullandığı görülmektedir. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemini kullanan ve toplam işletmelerin % 68,8'ini oluşturan işletmelerin % 65,6'sı kullanmış olduğu karşılaştırılabilir fiyat yönteminin emsallere uygunlukta diğer yöntemlere göre daha doğru sonuç verdiğini, % 3,1'i ise işleme dayalı net kar marjı yönteminin daha doğru sonuç verdiğini görüşünde bulunmaktadır.

Maliyet Artı Yöntemini kullanan ve toplam işletmelerin % 12,5'inin oluşturan işletmelerin tamamı kendi yöntemlerinin daha doğru sonuç verdiğini görüşünde bulunmaktadır.

Yeniden Satış Yöntemini kullanan ve toplam işletmelerin % 12,5'ini oluşturan işlemlerin % 6,3'ü maliyet artı yönteminin daha doğru sonuç verdiğini, kalan % 6,3'ü ise yeniden satış yönteminin daha doğru sonuç verdiğini görüşünde bulunmaktadır.

Diğer yöntemleri kullanan ve toplam işletmelerin % 6,3'ü nü oluşturan işletmelerin tamamı kendi yöntemlerinin daha doğru sonuç verdiği görüşünde bulunmaktadır.

Tablo 27: Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Kullandığı Yöntemlere İlişkin Bilgileri İle Emsallere Uygunluk Uygulamasında Hangi Yöntemin Daha Doğru Sonuç Verdiği Görüşüne İlişkin Çapraz Karşılaştırılması

TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA KULLANDIĞINIZ YÖNTEM	EMSALLERE UYGUNLUK UYGULAMASINDA HANGİ YÖNTEMİN DAHA DOĞRU SONUÇ VERDİĞİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER					Toplam
	Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	Maliyet Artı Yöntemi	Yeniden Satış Yöntemi	İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi	Diğer Yöntemler	
KARŞILAŞTIRILABİLİR FİYAT YÖNTEMİ	21	0	0	1	0	22
	65,6%	,0%	,0%	3,1%	,0%	68,8%
MALİYET ARTI YÖNTEMİ	0	4	0	0	0	4
	,0%	12,5%	,0%	,0%	,0%	12,5%
YENİDEN SATIŞ YÖNTEMİ	0	2	2	0	0	4
	,0%	6,3%	6,3%	,0%	,0%	12,5%
DİĞER YÖNTEMLER	0	0	0	0	2	2
	,0%	,0%	,0%	,0%	6,3%	6,3%
Toplam	21	6	2	1	2	32
Toplam %	65,6%	18,8%	6,3%	3,1%	6,3%	100,0%

4) İlişkili Kişilere Menfaat Sağlanmadığını İspat Edecek Belgelerde Sıkıntı

Yaşayıp Yaşamadığı İle Kapsamdaki Kurumlarla Peşin Fiyatlama Anlaşması Yapması Yararlıdır Görüşüne İlişkin Tespiti

Ankete katılan işletmelere sorulan ilişkili kişilere menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde sıkıntı yaşayıp yaşanmadığı konusundaki soruya 4 işletme ara sıra yaşadığı, 28 işletme ise hiç yaşamadığı yönünde görüş bildirmiştir. İlişkili kişilerle menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde ara sıra sıkıntı yaşadığını ifade eden 4 işletmenin 2 tanesi kapsamdaki kurumlarla peşin fiyatlama anlaşması yapılmasının yararlı olduğuna katıldığı, 1 tanesi bu konuda kararsız olduğu ve yine 1 tanesi de bu

görüŖe katılmadığı tespit edilmiŖtir. İliŖkili kiŖilerle menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde hiç sıklntı yaŖamadıđını ifade eden 26 iŖletmenin 18 tanesi kapsamdaki kurumlarla peŖin fiyatlama anlaŖmasının yararlı olduğuna katıldığı, 5 tanesi bu konuda kararsız olduğu ve 3 tanesi de bu görüŖe katılmadığı, 2 iŖletmenin ise bu soruya cevap vermediği tespit edilmiŖtir.

Tablo 28: İliŖkili KiŖilere Menfaat Sağlanmadığını İspat Edecek Belgelerde Sıklntı YaŖanıp YaŖamadıđı İle Kapsamdaki Kurumlarla PeŖin Fiyatlama AnlaŖması Yapması Yararlıdır GörüŖüne İliŖkin Katılma Oranlarının Çapraz KarŖılaŖtırılması

İLİŖKİLİ KİŖİLERE MENFAAT SAĞLANMADIĞINI İSPAT EDECEK BELGELERDE SIKINTI YAŖAYIP YAŖANMADIĐI	KAPSAMDAKI KURUMLAR PEŖİN FİYATLAMA ANLAŖMASI YAPMASI YARARLIDIR				Toplam
	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Cevapsız	
ARA SIRA YAŖIYORUM	2 6,3%	1 3,1%	1 3,1%	0 0,0%	4 12,5%
HİÇ YAŖAMIYORUM	18 56,2%	5 15,6%	3 9,4 %	2 6,3%	28 87,5%
Toplam	20	6	4	2	32
Toplam %	62,5%	18,7%	12,5 %	6,3%	100,0%

Ankete katılan iŖletmelere sorulan iliŖkili kiŖilere menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde sıklntı yaŖayıp yaŖanmadıđı konusundaki soruya iŖletmelerin % 12,5'i ara sıra yaŖadıđı, % 87,5'i ise hiç yaŖamadıđı yönünde görüŖ bildirmiŖtir.

İliŖkili kiŖilerle menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde ara sıra sıklntı yaŖadıđını ifade eden ve toplam iŖletmelerin % 12,5'ini oluŖturan iŖletmelerin% 6,3'ü kapsamdaki kurumlarla peŖin fiyatlama anlaŖması yapılmasının yararlı olduğuna katıldığı, % 3,1'i bu konuda kararsız olduğu ve yine % 3,1'i de bu görüŖe katılmadığı tespit edilmiŖtir.

İliŖkili kiŖilerle menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde hiç sıklntı yaŖamadıđını ifade eden ve toplam iŖletmelerin % 87,5'ini oluŖturan iŖletmelerin % 56,2'si kapsamdaki kurumlarla peŖin fiyatlama anlaŖması yapılmasının yararlı olduğuna

katıldığı, % 15,6'sı tanesi bu konuda kararsız olduğu, % 9,4'ü bu görüşe katılmadığı ve % 6,3'ünün de bu soruya cevap vermediği tespit edilmiştir

5) *İlişkili Kişilere Menfaat Sağlanmadığını İspat Edecek Belgelerde Sıkıntı Yaşayıp Yaşamadığı İle İlişkili Kişilere Ait Özet Tablo Hazırlamanın İspat Açısından Faydalı Olacağı Görüşüne İlişkin Tespiti*

Ankete katılan işletmelere sorulan ilişkili kişilere menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde sıkıntı yaşayıp yaşanmadığı konusundaki soruya 4 işletme ara sıra yaşadığı, 28 işletme ise hiç yaşamadığı yönünde görüş bildirmiştir. İlişkili kişilerle menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde ara sıra sıkıntı yaşadığını ifade eden 4 işletmenin 2 tanesinin ilişkili kişilere ait özet tablo hazırlanmasının ispat açısından faydalı olduğuna katıldığı, 2 tanesinin bu konuda kararsız olduğu tespit edilmiştir. İlişkili kişilerle menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde hiç sıkıntı yaşamadığını ifade eden 28 işletmenin 2 tanesinin ilişkili kişilere ait özet tablo hazırlanmasının ispat açısından faydalı olduğuna kesinlikle katıldığı, 18 tanesinin katıldığı, 6 tanesi bu konuda kararsız olduğu ve 2 tanesi de bu görüşe katılmadığı vermediği tespit edilmiştir.

Tablo 29: İlişkili Kişilere Menfaat Sağlanmadığını İspat Edecek Belgelerde Sıkıntı Yaşayıp Yaşamadığı İle İlişkili Kişilere Ait Özet Tablo Hazırlamanın İspat Açısından Faydalı Olacağı Görüşüne İlişkin Çapraz Karşılaştırılması

İLİŞKİLİ KİŞİLERE MENFAAT SAĞLANMADIĞINI İSPAT EDECEK BELGELERDE SIKINTI YAŞAYIP YAŞANMADIĞI	İLİŞKİLİ KİŞİLERE AİT ÖZET TABLO HAZIRLAMAK İSPAT AÇISINDAN FAYDALI OLACAKTIR				Toplam
	Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	
ARA SIRA YAŞIYORUM	0 ,0%	2 6,3%	2 6,3%	0 ,0%	4 12,5%
HİÇ YAŞAMIYORUM	2 6,3%	18 56,3%	6 18,8%	2 6,3%	28 87,5%
Toplam	2	20	8	2	32
Toplam %	6,3%	62,5%	25,0%	6,3%	100,0%

Ankete katılan işletmelere sorulan ilişkili kişilere menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde sıkıntı yaşayıp yaşanmadığı konusundaki soruya işletmelerin % 12,5'i ara sıra yaşadığı, % 87,5'i ise hiç yaşamadığı yönünde görüş bildirmiştir.

İlişkili kişilerle menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde ara sıra sıkıntı yaşadığını ifade eden ve toplam işletmelerin % 12,5'ini oluşturan işletmelerin % 6,3'ü ilişkili kişilere ait özet tablo hazırlanmasının ispat açısından faydalı olduğuna katıldığı, % 6,3'ünün bu konuda kararsız olduğu tespit edilmiştir.

İlişkili kişilerle menfaat sağlanmadığını ispat edecek belgelerde hiç sıkıntı yaşamadığını ifade eden ve toplam işletmelerin % 87,5'ini oluşturan işletmelerin % 6,3'ünün ilişkili kişilere ait özet tablo hazırlanmasının ispat açısından faydalı olduğuna kesin katıldığı, % 56,3'ünün katıldığı, % 18,8'inin bu konuda kararsız olduğu, % 6,3'ü bu görüşe katılmadığı tespit edilmiştir.

D. ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Sonuç olarak genel bir değerlendirme yaptığımız takdirde anketimize cevap veren firmaların % 75 i 3 ana sektörde faaliyet göstermektedir. Bunlar;

1-Gıda Tarım Hayvancılık

2- Tekstil Konfeksiyon

3- Otomotiv

Değerlendirmede bu üç sektörün düşünceleri ağırlıklı olarak fikirlerin belirginleşmesinde etkili olmuştur. Anket formunda firma bilgilerinin gizli tutulacağı açıkça belirtilmiş olmasına rağmen katılım yeterli düzeyde olmamıştır. 250 hedef kitleden 183'üne ulaşılmış ve bu firmalardan 32 tanesinden geçerli cevap alınmıştır. Firmalar tarafından verilen bilgiler doğrultusunda alınan cevaplar değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Araştırma sonuçları tüm işletmeler için genelleştirilemez ise de Bursa ilinde tez konumuz olan transfer fiyatlandırması uygulanması hususunda önemli ipuçları vermektedir.

Araştırmaya katılan işletmeler ağırlıklı olarak SPK'na tabi olmayan anonim şirketler ve Limited Şirketler üzerinde yoğunlaşmıştır. Az sayıda SPK'na tabi olan anonim şirket ve diğerleri araştırmaya katılmıştır.

Araştırma bulgularına göre ülkemizde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını konusunda yapılan yasal düzenlemeleri anlaşılır ve yeterli bulanların oranı % 53,1 olarak gerçekleşmiştir. Buna karşın % 18,8 yasal düzenlemelerin yeterince anlaşılır düzeyde olmadığı yönünde fikirlerini beyan etmişlerdir.

Ankete katılan firmaların % 62,5'i uygulamada transfer fiyatlandırmasının sınırlandırılması gerektiği yönünde fikir beyanında bulunmuşlardır. Buradan, yapılan yasal düzenlemelerin ihtiyaca tam anlamıyla cevap verecek düzeyde olmadığı bir göstergesi durumundadır.

Ankete katılan firmaların %53,1'i uygulamanın hazine kaybının önüne geçeceğini düşünmektedir.

Ankete katılan firmaların, ağırlıklı olarak karşılaştırılabilir fiyat yöntemini kullandıkları görülmektedir. Bu yöntemi seçme nedenleri genel olarak vergi otoritelerinin kabul ettiği yöntem olması ve isin mahiyetine uygun olması nedeniyle yöntem belirledikleri ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu yöntemin en iyi sonucu vereceğini düşünmektedirler.

Ankete katılan firmaların peşin fiyatlandırma anlaşması konusunda yapılması gerektiği ve konu ile ilgili belgelendirmeye önem verdikleri görülmektedir. Özellikle şubelerle olan ticari ilişkilerde ticareti yapılan mal ve hizmet dışında farklı bir ticari ilişkinin olması durumunda bu durumu belgelendirmenin gerekli olduğu konusunda fikir beyanında bulunmuşlardır.

Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımının önlenmesine yönelik yapılan yasal düzenlemeler işletmelerin rekabet gücü kaybına yol açacaktır diyenlerin oranı %18,8 olurken, rekabet gücü kaybına yol açmayacaktır diyenlerin oranı %37,5 olarak gerçekleşmiştir. Karasızların oranı ise %43,8 olarak gerçekleşmiştir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını konusunda yapılan yasal düzenlemelerde emsal bedelin tespitinde kullanılacak yöntemin daha net ve belirgin bir

şekilde üncü bir kurum tarafından belirlenmesi gerektiğini düşünenlerin oranı %53,1 olarak gerçekleşmiştir.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili; inceleme yapan yetkilileri ikna edecek düzeyde belgelendirme yapma konusunda sıkıntılar yaşanmadığı görülmektedir. Yine yurt dışı işlemleri ile ilgili detaylı bilgi almakta da firma yetkilileri zaman zaman sıkıntılarla karşı karşıya kalmakla beraber genel olarak bu konuda da sorun olmadığı görülmektedir.

İlişkili kişiye ait özet mali tablo hazırlanmasının gerekli olduğu görüşü hâkim durumdadır. Bununla birlikte firmaların işletme içi fiyatlandırma politikalarının olması gerektiği yargısında ağırlıklı olarak birleşmişlerdir.

İspat sorumluluğunun ilgili işletmeye ait olması is yükünü ciddi manada artırdığı konusunda fikir birliğine varıldığı gözlemlenmiştir.

Yapılan anketten elde edilen bulgular neticesinde transfer fiyatlandırması uygulamasında bazı sorunların varlığı tespit edilmiştir. Bu sorunlar aşağıdaki şekilde belirtilebilir:

- a) Uygulamaya geçilmesinde bir geçiş süreci planlanmadan uygulamaya başlanması; transfer fiyatlandırması uygulaması kapsamında bildirim yapacak firmalar uygulamaya ait tebliği ve bakanlar kurulu kararının geç yürürlüğe girmesi nedeniyle net olarak bilgilensmeden uygulamaya başlamak durumunda kalmışlardır.
- b) İlişkili kişi kapsamının çok geniş tutulması; uygulamanın ilişkili kişi kavramı açısından yapılan açıklamalar ve görüşlerin uygulamanın adeta yapılamaz hale gelmesine neden olmaktadır. Örneğin tüm ülkede faaliyet gösteren bir süpermarket zincirinde her hangi bir şubesinde çalışan bir kişinin akrabası, başka bir şubeden yapmış olduğu basit bir alışveriş ile mesela gazete ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmekte buda bu kapsamda hazırlanması gereken formun doldurulmasını imkansız hale getirmektedir.
- c) Kayıt dışı ekonomik yapıımıza baktığımız zaman Maliye Bakanlığı verilerine göre ülkemizde kayıt dışı ekonominin büyüklüğü 2008 yılı sonu itibariyle

%32,1 olarak gerçekleştiği görülmektedir¹. Kayıt dışı ekonominin bu boyutlarda olması yasanın uygulanmasını piyasa rekabet gücü açısından daha da zor hale sokmaktadır. Kaldı ki gelişmekte olan ülkelerin tamamında ortalama bu oran %18 düzeyinde iken dahi yasanın uygulanmasında ciddi sorunlar yaşanırken ülkemizde uygulama açısından yasanın amacına ulaşmaktan uzak olduğu gözden kaçmaması gereken bir unsur olarak karsımıza çıkmaktadır.

- d) Peşin fiyatlandırma anlaşmalarından sadece kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlandırılması; peşin fiyatlandırma anlaşmalarının sadece kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanması, gelir vergisi mükelleflerinin bu uygulamadan yararlanmaması eşitsizlik ortaya çıkarmaktadır.
- e) Ayrıca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmasının tespiti halinde KDV ve BSMV tarhiyatı yapılması konusunda belirsizlik bulunmakta bu konu ise yargıda çözülmektedir.
- f) Karşılaştırılabilirlik verilerinin temini konusunda firmaların ciddi manada sıkıntı yaşamaları kaçınılmaz bir durum olarak karsımıza çıkmaktadır. Harici emsal tespitinde İMKB’de işlem gören şirketler haricinde kamuya açık finansal bilgi bulunmamaktadır. Bu nedenle mükellefler tarafından harici emsal bulunması oldukça zordur.
- g) Yurt dışı emsal ve veri tespiti hem zaman hem de masraflı bir uygulama olduğundan firma yetkilileri konu ile ilgili çalışmalarını kendi çabaları ile elde etmeye çalıştıkları anlaşılmaktadır.
- h) Emsal bulunamadığı gerekçesiyle geleneksel yöntemler dışındaki yöntemlerin uygulanmasına ilişkin olarak vergi idaresinin yaklaşımı yeterince net değildir.
- i) Ülkemizin ekonomik hayatında uygulamalarda eş dostla yapılan alışverişlerde mutlaka farklı fiyat uygulanmaktadır. Ayrıca, pazarlık usulünün yaygın olduğu da dikkate alındığında bu tür işlemler de kapsama alınmaktadır. Uygulamada bu tür problemlerin doğacağı da ortadadır.

¹ Maliye Bakanlığı, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı, (2008-2010), Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, RG T. 05 Şubat 2009, S. 27132, Yayın No:87, Ankara, 2009.

- j) Türkiye’yi rekabet açısından olumsuz yönde etkileyeceğinden, OECD ülkelerince vergi cennetleri konusunda bir tespit olmasına rağmen, Bakanlar Kurulu’nun buna paralel bir listeyi ilan etmemiş olması belirsizlik yaratmaktadır.
- k) Peşin fiyatlandırma anlaşmaları için belirlenen başvuru harç tutarının makul bir seviyeye çekilmesi, yenileme harcının ise bu tutarın yarısı olarak uygulanması yöntemin daha geniş bir mükellef kitlesine hitap edebilmesi için gereklidir.
- l) Düzeltme yönteminin Tebliğ’de açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Bu açıdan düzeltme işlemleri, öncelikle düzeltmeyi yapacak olan mükellef açısından; transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtan ve dağıtılan tarafından yapılacak düzeltmeler şeklinde iki grup altında inceledikten sonra zaman açısından da; “beyandan önce”, “beyanname esnasında” ve “beyandan sonra yapılacak düzeltmeler” olarak üç başlık altında sınıflandırılabilir. Son olarak, kullanılacak yöntem göre düzeltme işlemleri, “hesaben düzeltme”, “beyanname düzeltme”, “VUK 116 ve takip eden maddelerine göre düzeltme” ve “pişmanlık yoluyla düzeltme” başlıkları altında daha bütünsel bir şekilde gruplandırılabilir.

Genel olarak değerlendirildiğinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının önlenmesi konusunda işletmeler tam anlamıyla bilgi sahibi olamaları da zamanla kafalardaki soru işaretlerinin azaldığı görülmektedir. Ancak bazı konularda ise bir takım düzenlemelerin yapılması gerektiği, özellikle uygulama alanının sınırlandırılarak ilişkili kişi kavramının daha açık ortaya konduğu ve şeffaf bir uygulamanın olması gerekliliği konusunda işletmeler hemfikirdir. Yapılan çalışmalar neticesinde konunun daha etkin ve bilinçli olarak uygulanacağı konunun tam olarak uygulanmasında çalışmaların daha da yaygınlaştırılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

SONUÇ

İkinci dünya savaşından sonra küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan transfer fiyatlandırması olgusu ilk önce ABD başta olmak üzere gelişmiş ülkelerde vergi güvenlik önlemlerinin alınmaya başlaması ile yasal zeminini oluşturmuş, daha sonra OECD tarafından yayımlanan rapor ile tüm ülkeler için bu konuda ortak ilkeler belirlenmiştir.

Transfer fiyatlandırması ile ilgili OECD'nin yapmış olduğu çalışmalar neticesinde özellikle transfer fiyatlandırmasının sınırlarının ve koruma önlemlerinin belirlenmesi anlamında doğru adımlar atılmıştır. Emsal bedel prensibi, karşılaştırılabilir fiyat ve peşin fiyatlandırma anlaşması kavramları ortaya çıkmış ve bu konuda ortak bir müktesebat oluşturulmuştur. Ayrıca, transfer fiyatlandırılmasında emsal bedelin tespitine yönelik yöntemler belirlenerek mükelleflerin ilişkili kişilerle yapmış oldukları işlemlerde dikkate almaları gereken fiyatın belirlenmesine yönelik ortak zemin oluşturulmaya çalışılmıştır. Böylece transfer fiyatlandırılması uygulaması ile ilgili Dünya genelinde benimsenmiş ortak kurallar belirlenmiştir. Bu kurallar doğrultusunda ulusal vergi sistemlerinde transfer fiyatlandırılması ile ilgili düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır.

Transfer fiyatlandırması konusunda en geniş uygulamanın çokuluslu şirketlerin birçoğunun merkezinin bulunduğu ABD'de olduğu görülmektedir. Ayrıca Batı Avrupa'da yer alan gelişmiş ülkelerin tümünde transfer fiyatlandırılması ile ilgili düzenlemelerin uzun yıllardan beri uygulandığı görülmektedir.

Küreselleşme sürecine paralel olarak, çok uluslu şirketlerin geliştirmekte olan ülkelere yatırım yapmaya başlaması ile birlikte bu ülkelerde de transfer fiyatlandırılması ile ilgili düzenlemelerin yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Nitekim, birçok ülke transfer fiyatlandırması konusunda hukuki zemin hazırlamak zorunda kalmış ve buna yönelik düzenlemelerde OECD'nin transfer fiyatlandırması ile ilgili rapor ve çalışmaları baz alınmıştır. Bu durum ise devletlerin transfer fiyatlandırması konusunda ortak bir müktesebat oluşturarak kendi ekonomik çıkarlarını daha güçlü savunmalarına olanak sağlamıştır.

Ülkemizde 1949 yılından beri örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili yasal düzenleme olmasına rağmen, söz konusu hukuksal yapı yıllar geçtikçe yetersiz ve Dünya uygulamalarından uzak kalmıştır. Bu nedenle transfer fiyatlandırılması ile ilgili Dünya'daki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de bu konuda düzenleme yapma ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

2006 yılında yeniden yazılan Kurumlar Vergisi Kanunu'nda çağdaş düzeyde ve uluslararası kabul görmüş ilkeler ve yöntemleri kapsayan transfer fiyatlandırılması uygulamasına ilk defa yer verilmiş ve işlerlik kazandırılmıştır. 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde transfer fiyatlandırması kavramı vergi mevzuatımıza dahil edilmiş ve OECD düzenlemeleri baz alınarak bu konuda vergisel mevzuat oluşturulmaya çalışılmıştır. Bunun için transfer fiyatlandırılması uygulaması ile ilgili Bakanlar Kurulu Kararı ve Genel Tebliğler yayımlanmıştır.

Transfer fiyatlandırılması konusunda Dünya uygulamaları ile ülkemiz uygulaması karşılaştırıldığında, özellikle transfer fiyatlandırılması konusunda dünya üzerinde önemli uygulayıcıları olan ülkelerde transfer fiyatlandırılması ile birlikte modern vergilemenin diğer vergi koruma önlemlerinin de doğru bir şekilde kullanıldığı görülmektedir. Oysa Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler, hem transfer fiyatlandırılması gibi modern vergileme tekniklerine hem de vergi koruma önlemlerine uyum aşamasında ciddi sıkıntılar yaşamaktadır. Bunun en önemli sebeplerinden biri olarak kayıt dışı ekonominin ticari hayat içerisindeki büyük rolü gösterilebilir.

Bir diğer önemli husus da ülkemizde diğer vergi koruma önlemlerine yeterince yer verilmemesi nedeniyle transfer fiyatlandırılması uygulaması ile hem yurt dışı işlemlerin, hem de yurt içi işlemlerin kontrol altına alınmaya çalışılmasıdır. Birçok ülkede transfer fiyatlandırılması uygulaması sadece yurt dışı işlemleri kapsarken, ülkemizde transfer fiyatlandırılması uygulamasının hem yurt dışı, hem de yurt içi işlemleri kapsamı da beraberinde ciddi sıkıntılara yol açmıştır. Bu sıkıntıları aşmak için "hazine zararı" kavramı icat edilmek zorunda kalmıştır.

Tezde, transfer fiyatlandırılması uygulamasının ülkemizdeki işletmeler üzerindeki etkilerini tespit etmeye yönelik olarak yapılan anketten elde edilen bulgularda tespit edilen sorunlar kısaca şu şekilde belirtilebilir:

- Uygulamaya geçilmesinde bir geçiş süreci planlanmadığından, uyum düşük olmuştur,
- İlişkili kişi kapsamı çok geniş tutulduğundan, uygulama aksamıştır,
- Kayıt dışı ekonominin büyük boyutlarda olması nedeniyle, uygulama rekabeti bozucu etki yaratmıştır,
- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları kapsamının dar tutulması ve bu konuda tecrübenin olmaması iyi niyetli mükellefleri dahi sıkıntıya sokmuştur,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmasının tespiti halinde KDV ve BSMV tarhiyatı yapılması konusundaki belirsizlik giderilememiştir,
- Karşılaştırılabilirlik verilerinin temini konusunda devlet ve işletmelerin ciddi sıkıntı yaşamaları uygulamayı temelden aksattirmiştir,
- Yurt dışı emsal bedel ve veri tespiti, ciddi zaman alması ve oldukça masraflı bir uygulama olması nedeniyle fazla kullanılamamıştır,
- Emsal bulunamadığı gerekçesiyle geleneksel yöntemler dışındaki yöntemlerin uygulanmasına ilişkin olarak vergi idaresinin yaklaşımı belirsiz kalmıştır,
- Transfer fiyatlandırması uygulaması ülkemizin ekonomik ve kültürel alışkanlıklarına uyumlu olmaması nedeniyle, ciddi sıkıntılar doğurmuştur,
- Vergi cennetleri konusunda Bakanlar Kurulu'nun bir düzenleme yapmaması transfer fiyatlandırması uygulamasının bir ayağını eksik bırakmaktadır,
- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları için belirlenen başvuru ve yenileme harçları çok yüksektir,
- Düzeltme yöntemi karmaşık olup, uygulamada güçlüklerle karşılaşılma ihtimali çok fazladır.

Ülkemizde transfer fiyatlandırması uygulaması ile ilgili yaşanan sorunların giderilmesi ve etkin bir şekilde yerleşmesini sağlamak için aşağıdaki önerilerin hayata geçirilmesinde yarar vardır:

* Öncelikle mevcut yasal düzenlemenin ülkemiz ekonomik şartlarına göre tekrar elden geçirilmesi gerekmekte olup, kayıt dışının önlenmesine yönelik vergi koruma sistemleri geliştirilmelidir.

* Transfer fiyatlandırması uygulamasında ilişkili kişi kavramı daraltılarak, sadece işleme doğrudan veya dolaylı taraf olanları kapsamı sağlanmalıdır,

* Birçok ülke örneğinde olduğu gibi transfer fiyatlandırması uygulaması sade yurt dışı işlemler ile sınırlandırılmalıdır.

* Peşin Fiyat Anlaşmaları sadece kurumlar vergisi mükelleflerini değil, gelir vergisi mükelleflerini de kapsayacak şekilde tabana yayılmalıdır.

* OECD ve ülkemizin ticaret hacminin büyük olduğu ülkelerle yapılacak anlaşmalar çerçevesinde transfer fiyatlaması uygulaması kapsamında bir vergi cennetleri listesi hazırlanmalıdır.

* Emsal bedelin belirlenmesi konusunda meydana gelebilecek sıkıntıları önlemek için bu konuda bir milli veri tabanı oluşturulmalı ya da Türkiye İstatistik Kurumunun (TÜİK) elindeki veri tabanı sürekli güncellenerek bir alt yapı oluşturulmalıdır.

* Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının başvuru ve yenileme harçları bedelleri düşürülmeli ve makul seviyelere çekilmelidir.

* Düzeltme müessesesi tekrar elden geçirilmeli ve herhangi bir karışıklığa imkan vermeyecek şekilde düzenlenmelidir.

* Örtülü kazancın tespiti halinde söz konusu olabilen BSMV ve KDV konusunda net bir düzenleme yapılmalıdır.

Sonuç olarak transfer fiyatlaması ile ilgili çalışmalar çağdaş vergi sistemlerinin ülkemizde uygulanması açısından olumlu olmasına rağmen yukarıda bahsedilen sorunlar nedeniyle kısa vadede birçok vergisel uyumsuzluk ortaya çıkmasına neden olacaktır. Sorunların ortadan kaldırılması için yapılan önerilerin hayata geçirilmesine yönelik yasal düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç vardır.

Kanun koyucu tarafından bu tür önerilerin benimsenmesi ve yasalaştırılması hem Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın transfer fiyatlandırması uygulamasında izleyeceği stratejiyi belirlemesine yardımcı olacak, hem de özel kişi ve kurumların sorunluluklarının netleşmesi ve haklarının korunmasını teminat altına alarak ÷lkemiz ekonomisinin gelişmesine katkı sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Aktaş Mehmet “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Konumu-1”, *Yaklaşım*, Sayı:130, Ekim 2003
- Aktaş Mehmet *Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatındaki Uygulama Olanakları*, Yaklaşım Yayıncılık, 2004.
- Aktaş Mehmet “Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 294, Şubat 2006.
- Arıkan Zeynep
Öz Ersan “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Önleme Faaliyetleri”, *Mali Pusula Dergisi*, Sayı 27, Mart 2007.
- Aslan Emrullah, “Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, *Yüksek Lisans Tezi*, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, 2006,
- Aslan Sinan “İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Nisan 2004 Ankara,
- Biçer Ramazan *Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi*, Ankara: TÜRMOB Yayınları-365
- Bolaç Uğur “Transfer Fiyatlandırması Ve Türk Vergi Sisteminin Açısından Değerlendirmesi”, *Yüksek Lisans Tezi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- Bursal Nasuhi,
Yücel Ercan. *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar*, 8. Basım, Der Yayınları, Yayın No: 103, İstanbul 2000.
- Coopers – Lybrand *International Transfer Pricing*, CCH Editions Limited, 1997.
- Çelik Orhan “Uluslararası Transfer Fiyatlandırma: Teorik Bir Yaklaşım” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ankara, Nisan, 2000.
- Doğruyol Muhittin “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması”, *Vergi Raporu Dergisi Ücretsiz Eki*, Ankara, 2008.

- Elele Onur “Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular”, *Yaklaşım*, Sayı: 184, Nisan 2008.
- Ertürk Cihat “Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Yeri”, *Yüksek Lisans Tezi*, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- Gümüş Erhan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, *Vergi Dünyası*, Sayı 313, Eylül 2007.
- Günaydın İhsan “Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları”, *Vergi Dünyası*, Sayı 216, Ağustos 1999.
- Gündoğdu Burhan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, *Yaklaşım*, Sayı 170, Şubat 2007.
- Güzeldal Ömer “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 317, Ocak 2008.
- Homgren Charles T.,
Datar Srikant M,
Foster George, *Cost Accounting A Managerial Empluasis*, Tvvelvth Edition, Pearson Education, Inc., New Jersey, 2005.
- IRS “User’s Guide to the sec. 482 Regulations”,
<http://www.transferpricing.com>, (24.08.2010)
- Isenberg Joseph *Us Taxation of Foreing Persons and Foreing Income*, Aspen Law and Bussiness, 1997.
- Işık Hüseyin *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye*, T.C. Maliye Bakanlığı araştırma, planlama Ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005.
- Kapusuzoğlu Tuncay *Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2003.
- Kapusuzoğlu Tuncay, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, *Vergi Dünyası*, Sayı 296, Nisan 2006.
- Kartal Ali,
Sevim Adnan,
Gündüz H. Erdin, *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1524, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 808, Eskişehir, 2003.

- Koyuncu Mesut *Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması*, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2005.
- Köse Tunç,
Ferhatoğlu Emrah, *Transfer Fiyatlandırması*, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- Küçükkaya Mehmet “Vergi Hukuku Açısından Transfer Fiyatlandırması”, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005.
- Maliye Bakanlığı “Kurumlar Vergisi Kanunu”, 21 Haziran 2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- Maliye Bakanlığı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:1”, 18 Kasım 2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- Maliye Bakanlığı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Seri No:2”, 22 Nisan 2007 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- Nazalı Ersin “Transfer Fiyatlandırması”, *Yaklaşım*, Ankara, Sayı 175 Temmuz 2007.
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises And Tax Administration*, Paris, 2001,
- OECD *Model Tax Convention On Income and Capital, Volume:1*, OECD Publications, Paris-France, 2000.
- Organ İbrahim
Çelik Muhsin “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, *Vergi Dünyası*, Sayı:301, Eylül 2006.
- Öncel Mualla,
Kumrulu Ahmet
Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1995.
- Rugman M.Allen,
Eden Lorraine, *Multinationals and Transfer Pricing*, St Martin Press, New York, 1985.
- Saraç Mehmet “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası*, Sayı 282, Şubat 2005.

Saraçoğlu Fatih Kaya Ercan	“Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, <i>Vergi Sorunları</i> , Sayı 216, Eylül 2006.
Şenyüz Doğan	“Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği Arasındaki Farklar”, <i>Yaklaşım</i> , Sayı 185 Mayıs 2008.
Şenyüz Doğan	<i>5520 Sayılı Kurumlar Vergisi</i> , Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
Tekin Cem, Kartoğlu Emre,	<i>Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri</i> , İSMMMO, Aralık, 2007.
TOBB	<i>Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi</i> , TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001
Tuncer Tokur Özlem	“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler”, <i>Vergi Dünyası</i> , Sayı 172, Ocak 2008.
Tuncer Selahattin	“Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Yönteminin Genel Eleştiri ve Değerlendirilmesi” <i>Yaklaşım</i> , Sayı 186, Haziran 2008.
UNCTAD,	<i>Transfer Pricing, Unctad series on issues in international investment agreements</i> , United Nations, Newyor and Geneve, 1999.
Uyanık Namık Kemal	<i>Transfer Fiyatlandırması</i> , TURMOB Yayınları, 2006,
Yaltı Billur,	“Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Yenisi, Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, <i>Vergi Sorunları</i> , Sayı 219, Aralık 2006
Yazar Feyyaz,	“Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, <i>Vergi Dünyası</i> , Sayı 138, Ocak 2008.
Yıldırım Musa, Balcı Fatih, Kiraz Abdullah,	“Transfer Fiyatlandırması Uygulaması”, <i>Mali Pusula Dergisi Eki</i> , Ocak 2008
.....	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararları,

EKLER:

EK 1: UYGULANAN ANKETİN ÜST YAZISI

**BURSA TİCARET VE SANAYİİ ODASI TARAFINDAN 2009 YILINDA
BELİRLENEN BURSA'NIN 250 BÜYÜK SANAYİİ İŞLETMESİNDE
TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ
DAĞITIMI UYGULAMA ETKİNLİĞİNİN TESPİT EDİLMESİ
ÜZERİNE BİR ARASTIRMA**

Sayın İlgili,

Bu anket, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tez Çalışması amacıyla tasarlanmıştır. Yapılacak çalışmada, 5520 Sayılı KVK m.13 Türkiye’de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yasasının uygulama ve başarı ölçütlerinin tespit edilmesi hedeflemektedir. Anketin firmanızın muhasebe yetkilisi tarafından doldurulmasında yarar vardır. Ankette isim, soy isim sorulmamakta ve bilgilerin tümü kesinlikle gizli tutulmaktadır. Toplanan veriler yalnızca söz konusu bilimsel araştırmaya hizmet edecek şekilde, toplu olarak değerlendirilecektir. Sorulara yanıt verirken kendi fikrinizi en iyi yansıtan seçeneği işaretleyiniz. Verilerin doğru toplanması ve yapılacak istatistik analizlerinin geçerli olması bakımından anketteki bütün sorulara size uygun seçeneğin işaretlenmesi önem arz etmektedir.

İlginiz ve katılımınızdan dolayı çok teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Hazırlayan: Mustafa PERVAN

Danışman: Doç. Dr. Adnan GERÇEK

Haberleşme Adresi

Tel:

Faks

Gsm:

E-mail: mp.anket@gmail.com

EK 2: ANKET SORULARI

LÜTFEN AŞAĞIDAKİ SORULARI İLGİLİ MADDEYİ KOYULTARAK İŞARETLEYİNİZ

1-İşletmenizin hukuki yapısı;

- a- Limited Şirket
- b- Sermaye Piyasası Kanununa Tabii Anonim Sirket,
- c- Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olmayan Anonim Sirket,
- d- Diğer

2- İşletmenizin faaliyet alanı;

- a- Gıda, Tarım, Hayvancılık
- b- Tekstil Konfeksiyon
- c- Ağaç ve Orman ürünleri,
- d- Nakliye
- e- Kimya,
- f- İnşaat,
- g- Makine Metal,
- h- Plastik, Kauçuk, Sünger,
- i- Otomotiv,
- j- Enerji, Elektrik, Elektronik
- k- Diğer

3-Muhasebe yetkilisinin kuruma verdiği hizmet süresi (Yıl Olarak)

- a- 1-5 Yıl arası
- b- 6-10 Yıl arası
- c- 11-15 yıl arası
- d- 16-20 yıl arası
- e- 21 yıl ve fazlası

4- Muhasebe yetkilisinin Cinsiyetiniz

- a-Bay
- b-Bayan

5- Şirketinizin uluslar arası yatırımı, veya yabancı ortağı var mıdır?

- a- Sadece uluslar arası yatırımı vardır
- b- Sadece yabancı ortağı vardır
- c- Her ikisi de vardır.
- d- Hiçbiri yoktur

6- Transfer Fiyatlandırmasında emsal bedelin tespit edilmesine yönelik aşağıdaki yöntemlerinden hangisini kullanıyorsunuz?

- a- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- b- Maliyet artı yöntemi
- c- Yeniden satış fiyatı yöntemi
- d-Diğer Yöntemler (Açıklayınız)

7-Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili emsal bedelin tespitinde kullandığınız yöntemi seçme nedeniniz aşağıdakilerden hangisidir?

- a-İşimizin mahiyetine uygun olmasından dolayı,
- b-İlişkili kişilerle yapılan işlemlerin analiz edilebilmesi,
- c-Kontrol dışı işlemde uygulanan fiyatın doğruluğunun piyasa koşullarında belirlenmesinin daha doğru sonuç vereceği düşüncesiyle,
- d-Vergi otoritelerinin kabul ettiği yöntem olması nedeniyle,
- e-Diğer

8- Transfer fiyatlandırma yöntemlerinden hangisinin kullanılması emsallere uygun bedelin tespitinde sizce en doğru sonucu verir?

- a- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi
- b- Maliyet artı yöntemi
- c- Yeniden satış fiyatı yöntemi
- d- Kâr bölüşüm yöntemi
- e- İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi
- f-Diğer

9-İşletmenizde ilişkili kişiye menfaat sağlanmadığını ispat edecek şekilde belgelendirme yapılması konusunda sıkıntılar yaşıyor musunuz?

- a- Çok sık yaşıyorum
- b- Ara sıra yaşıyorum,
- c- Hiç yaşamıyorum

10- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında yapılan yasal düzenlemelerde, emsal bedelin tespitinde kullanılacak yöntem kim tarafından mı belirlenmelidir?

- a- Firmalar tarafından
- b- Maliye Bakanlığı tarafından
- c- 3. Bir kurum tarafından
- d- Diğer (Varsa Öneriniz)

11- Yabancı sermayeli şirketlerde yurt dışındaki ortak veya ilişkili kişilerden gelen faturalara yönelik olarak detaylı bilgi almakta zorluklarla karşılaşıyor musunuz?

- a- Çok sık karşılaşıyorum
- b- Ara sıra karşılaşıyorum
- c- Hiç karşılaşmıyorum

**LÜTFEN AŞAĞIDAKİ YARGILARA KATILMA DERECEİNİZİ İLGİLİ
KUTUCUĞA “X” İŞARETİ KOYARAK BELİRTİNİZ**

YARGI	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
5520 Sayılı KVK Madde 13 “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda yapılan yasal düzenlemeler anlaşılır ve yeterlidir”					
5520 Sayılı KVK 13. Maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusundaki yasal düzenlemeler hazine kaybının önüne geçecektir					
Transfer fiyatlandırması kapsamında kurumların peşin fiyatlandırma anlaşması yapması kendi yararlarına olacaktır.					
Şubeleriniz ile olan ticari ilişkilerinizde transfer fiyatlandırması kapsamında işlem yapılırken belgelendirmeye yönelik çalışma yapılmalıdır					
Transfer fiyatlandırma yolu ile örtülü kazanç dağıtımının önlenmesine yönelik yasal düzenlemelerin işletmeniz açısından rekabet gücü kaybını önlemeye yetecek ve işletmenize olumlu katkı sağlayacaktır					
“5520 Sayılı KVK 13. maddesine istinaden ilişkili kişilere ait oluşturulabilecek özet mali tablo hazırlamak ispat açısından faydalı olacaktır					
İlişkili kişilere uygulanan işletme içi fiyatlandırma politikası bulunmalıdır					
Transfer fiyatlandırması neticesinde fiyatların açıklanma zorunda kalınması işletmeniz için sorun teşkil edecektir					
Transfer fiyatlandırması uygulamasında ispat sorumluluğunun işletmenize ait olması is yükünü artırmaktadır					
Transfer fiyatlandırması konusunun sınırlandırılması (örneğin sadece yurtdışı işlemlere uygulanması) gereklidir					
Transfer fiyatlandırması konusunun sınırlandırılması (örneğin sadece yurtdışı işlemlere uygulanması) gereklidir					
Ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek her hangi bir gerçek kişi veya kurum ilişkili kişi sayılmalıdır					
Grup içi mal teslimi ve hizmet tesliminde mal ve hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir					
Transfer fiyatlandırması yoluyla yapılan örtülü kazanç dağıtımlarında emsal bedeli asan kısım Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olduğundan Katma Değer Vergisine Tabii tutulmamalıdır					

ÖZGEÇMİŞ

Doğum Yeri ve Yılı : İzmir 1978

Öğr.Gördüğü Kurumlar	: Başlama Yılı	Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise	: 1991	1994	Ödemiş Lisesi
Lisans	: 1996	2000	TC.Uludağ Üniversitesi
Yüksek Lisans	: 2004	2010	TC.Uludağ Üniversitesi
Doktora	:		
Medeni Durum	: Evli		

Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi: İngilizce

Çalıştığı Kurum (lar)	: Başlama ve Ayrılma tarihleri	Çalışılan Kurumun Adı
1.	01.07.2000 - ...	Bilim Müşavirlik

Yurtdışı Görevleri :

Kullandığı Burslar :

Aldığı Ödüller :

Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Topluluklar: Bursa SMMM Odası

Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri :

Yurt İçi ve Yurt Dışında katıldığı Projeler :

Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar :

Yayımlanan Çalışmalar :

Diğer :