

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA İLİŞKİLİ KİŞİ

Yüksek Lisans Tezi

TÜLİN ÖZEL GÜLBİL

GAZİANTEP 2015

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA İLİŞKİLİ KİŞİ

Yüksek Lisans Tezi

TÜLİN ÖZEL GÜLBİL
Danışman : Prof.Dr. Mustafa UÇAR

GAZİANTEP 2015



T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEKLİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI



Öğrencinin

Adı-soyadı	Tolun ÖZEL GÜLBİL
Numarası	122204311
Anabilim/ Bilim Dalı	İşletme Yönetimi

Tez Savunma Bilgileri
İlgi : Enstitü Yönetim Kurulu'nun 27/04/2015 tarih ve 2015.11 sayılı oturumunda karar verilen,

Sınav Tarihi	08.05.2015
Sınav Saati	10:00
Sınav Yeri	HKÜ İstanbul SEM

Karar

Sınav Süresi	75 dk.
--------------	--------

<u>Oybirliği</u>	<u>Oyçokluğu</u>	<u>Kabul</u>	<u>Düzeltilme</u>	<u>Red</u>
X		X		

Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca "Yapılan Tez Savunma Sınavı Jürimiz tarafından gerçekleştirilmiş ve adayın durumu bu tutanakla tespit edilmiştir."

Prof. Dr. Mustafa UĞAR

Jüri Başkanı
Öğretim Üyesi

08.05/2015

Haluk Tanrıverdi
Doç. Dr. Haluk TANRIVERDİ
Üye
Öğretim Üyesi

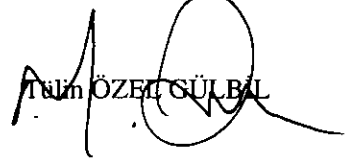
Yrd. Doç. Dr. Metin AYÇİL

Üye
Öğretim Üyesi

Not: Bu Form, 2 Adet ciltlenmiş Tez, 2 Adet PDF formatında Tezin kaydedildiği CD, 1 Adet Ulusal Tez Merkezi Veri Giriş Formuyla Sosyal Bilimler Enstitüsüne teslim edilmelidir.

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum "Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi" başlıklı çalışmanın tarafımda, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım.

08.05.2015


Tuğrul ÖZEL GÜLEL

ÖZET

Küreselleşme süreci ile birlikte ortaya çıkan ve üretim süreçlerini farklı ülkelerde oluşturan çokuluslu şirketlerin karlarını artırma çabaları transfer fiyatlandırmasının önemini daha da artmasına neden olmuştur. Transfer fiyatlaması dünyada olduğu kadar Türkiye’de önemi artan vergisel konulardan birini oluşturmaktadır. Bu çalışmada, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Türk Vergi sistemine getirmiş olduğu en önemli yeniliklerden birisi olan “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi” kavramı ve bu kavramın uygulamasında yaşanan sorunlar incelenmiştir. Bu kapsamda, transfer fiyatlandırması alanında başta OECD olmak üzere, ABD, Avrupa Birliği ve bazı gelişmiş ülkelerin yapmış oldukları çalışmalar incelenmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen yeni düzenleme sayesinde, Türk vergi mevzuatının uluslararası mevzuata yakınlaştırıldığı ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi kavramının çok geniş kapsamlı tanımlandığı, bu tanımlamanın da belirsizliklere neden olduğu görülmüştür. Sonuç itibarıyla, yapılan bu değişikliğin ilişkili kişi kavramının kapsamını çok genişlettiği ancak çalışmada ileri sürülen öneriler dikkate alındığında, uygulamada yaşanan sorunların birçoğunun yapılacak yasal ve idari düzenlemeler ile çözüme kavuşturulabileceği anlaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: çokuluslu şirketler, transfer fiyatlandırması, ilişkili kişi.

ABSTRACT

Multinational companies that constitute their products in different countries emerge as a result of globalization. Then, their effort to increase their capital is caused to higher importance of transfer pricing. Transfer pricing is one of the important tax-related issues in Turkey as well as the World. In this work, the concept about related person who is related to distribution of concealed income via transfer pricing and problems of this concept application are examined that one of the important improvements on Turkish Taxation is brought by 5520 numbered new Institutions Tax Law. In this scope, the work is done by some developed countries, especially USA, European Union, and OECD countries are studied. Under favor of the new regulations of 5520 numbered new Institutions Tax Law, we say that Turkish tax regulation is almost equal to international regulation but definition of the related person who is related to distribution of concealed income via transfer pricing is left in very broad scope and this definition is caused some uncertainties. In conclusion, this regulation change is broadening scope of related person concept but when recommendations are considered in this work, making juridical and administrative arrangements could solve most of the problems on applications.

Keywords: multinational companies, transfer pricing, related person.

ÖNSÖZ

21.yy'da; dışa açık ülkelerin ekonomik entegrasyonunun giderek artması neticesinde uluslararası ticaretin hacmi de önceki dönemlere kıyas götürmeyecek ölçüde genişlemiştir. Bu kapsamda uluslararası ticaretin temel sağlayıcıları olan Çok Uluslu Şirketlerin de ticaret hacmi ve politikaları üzerindeki etkileri ve payları da egemen bir hal almıştır. Son yıllarda yaşanan ulaşım ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, uluslararası alanda ticari ilişkilerin hızla gelişmesini sağlamıştır. Mal ve sermaye piyasalarının serbestleşmesi, küreselleşmenin hız kazanmasına neden olmuş, ülkeler arasındaki uzaklıkların önemi kalmamıştır. Böylesi bir ortamda bir ülkede yaşanan gelişmeler, diğer ülkeleri de etkisi altına almaya başlamıştır. Özellikle küreselleşme süreci ile birlikte ortaya çıkan ve üretim süreçlerini farklı ülkelerde oluşturan çokuluslu şirketlerin karlarını artırma çabaları transfer fiyatlandırmasının öneminin daha da artmasına neden olmuştur. Transfer fiyatlaması dünyada olduğu kadar Türkiye'de önemi artan vergisel konulardan birini oluşturmaktadır. Bu çalışma ile Türkiye'de olan transfer fiyatlandırması mevzuatında ilişkili kişi kavramı anlatılmaya çalışılmıştır. Bu çalışmayı sonuçlandırmamda görüşleri ile katkıda bulunan değerli hocam Prof. Dr. Mustafa UÇAR'a çok teşekkür eder, çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

İstanbul, 2015

Tülin ÖZEL GÜLBİL

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
ÖZET	i
ABSTRACT.	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER.	iv
ŞEKİL LİSTESİ	vi
TABLO LİSTESİ	vii
KISALTMALAR LİSTESİ	viii
1. GİRİŞ	1
2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI.	4
2.1. Globalleşme (Küreselleşme) Kavramı	4
2.2. Çokuluslu Şirketler Kavramı	5
2.3. Transfer Fiyatlandırması Kavramı	8
2.4. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihsel Gelişimi	10
2.5. Transfer Fiyatlandırmasının Önemi	12
2.6. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları	14
2.6.1. Vergisel Amaçlar	14
2.6.2. Yönetime Yönelik Amaçlar	15
2.6.3. Uluslararası Amaçlar	15
2.7. Transfer Fiyatlandırmasının Etkileri	16
2.8. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri	17
2.8.1. Pazara Dayalı Transfer Fiyatlandırması	18
2.8.2. Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırması	19
2.8.2.1. Değişken Maliyet Yöntemi	20
2.8.2.2. Tam Maliyet Yöntemi	20
2.8.2.3. Kar Marjı Yöntemi	21
2.8.3. İkili (Dual) Transfer Fiyatlandırması Yöntemi	22
2.8.4. Karşılıklı Anlaşma ile Tespit Edilen Transfer Fiyatlandırması	22
3. İLİŞKİLİ KİŞİ KAVRAMI VE TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA İLİŞKİLİ KİŞİ KAVRAMININ KAPSAMI.	24
3.1. İlişkili Kişi Kavramı	24
3.2. Uluslararası Düzenlemelerde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi Kavramının Kapsamı	29
3.2.1. OECD Düzenlemeleri	29
3.2.2. ABD Düzenlemeleri	33
3.2.3. Avrupa Birliği Düzenlemeleri	35
3.2.4. Almanya Düzenlemeleri	39
3.2.5. İngiltere Düzenlemeleri	41
3.2.6. Çin Halk Cumhuriyeti Düzenlemeleri	44
3.3. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi Kavramının Kapsamı	47
3.3.1. Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi	47
3.3.1.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi	47
3.3.1.1.1. Kurumların Kendi Ortakları	51
3.3.1.1.2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar	53

3.3.1.1.3.	Kurumların veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu veya Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar	56
3.3.1.1.4.	Ortakların Eşleri	58
3.3.1.1.5.	Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy veya Altsoy, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları	59
3.3.1.1.6.	Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Kişiler	59
3.3.1.2.	Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi	60
3.3.2.	Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi	62
3.3.3.	SPK Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi	65
3.3.4.	Gümrük Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi	66
4.	İLİŞKİLİ KİŞİNİN TESPİTİNDE UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI	68
4.1.	İlişkili Kişi Kavramının Çok Geniş Tutulması	68
4.2.	İlişkili Kişi Sayılacak Ülke ve Bölgelerin İlan Edilmemesi	72
5.	SONUÇ	73
EKLER		82
	EK-1 TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM	82
	EK-2 YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU	86
	KAYNAKÇA	87

ŞEKİL LİSİTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Şekil 3.1. 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'ndeki İlişkili Kişi Şeması	26
Şekil 3.2. (A) kurumun diğer kurum ve/veya kişilerle yaptığı alım satım işlemlerinin ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirme şeması.	54
Şekil 3.3. (B) kurumunun diğer iştirak ve kurumlarla yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirme şeması.	55
Şekil 3.4. (C) Kurumunun diğer iştirak ve kurumlarla yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirme şeması.	58
Şekil 3.5. (A) Gerçek Kişisinin diğer kişilerle yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirme şeması . .	61

TABLO LİSİTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 2.1. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları	15
Tablo 2.2. Çok Uluslu Şirketlerin Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları	16
Tablo 2.3. Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Karşılaştırılması	23

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
Ar-GE	: Araştırma Geliştirme
BM	: Birleşmiş Milletler
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirketler
DHL	: Document Handling Limited International
DIF	: The Discriminated Functions
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
G-8	: Dünyanın En Gelişmiş 8 Ülkesi, Ekonomisi
HMRC	: Her Majesty's Revenue And Customs
INKMY	: İşlemsel Net Kar Bölüşüm Yöntemi
IRS	: Internal Revenue Service
K.B.Y.	: Kar Bölüşüm Yöntemi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
K.K.E.F.	: Karşılıklı Kontrol Edilemeyen Fiyat Yöntemi
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Organization for Economics and Co-Operation and Development
OEEC	: Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
T.C.M.P.	: The Taxpayer Compliance Measurement Program
TF	: Transfer Fiyatlandırması
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
Y.S.F.Y.	: Yeniden Satış Fiyat Yöntemi

1. GİRİŞ

21.yy'da; dışa açık ülkelerin ekonomik entegrasyonunun giderek artması neticesinde uluslararası ticaretin hacmi de önceki dönemlere kıyas götürmeyecek ölçüde genişlemiştir. Bu kapsamda uluslararası ticaretin temel sağlayıcıları olan çok uluslu şirketlerin de ticaret hacmi ve politikaları üzerindeki etkileri ve payları da egemen bir hal almıştır. Küreselleşme ile birlikte devletin vergilendirme yetkisinin sınırları da değişmeye başlamıştır. Ulusal ölçekte vergi gelirlerini artırmak isteyen devletlerin, uluslararası alanda da vergi gelirlerini artırma çabaları, özellikle devletlerin farklı vergilendirme ilkelerini kabul etmeleri, çifte vergilendirme sorunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Ayrıca çokuluslu şirketlerin farklı ülkelerde yerleşmiş bulunmaları bu sorunun daha da yaygınlaşmasına neden olmaktadır.

Çokuluslu şirketler, uluslararası ticaretten sağladıkları karı maksimize etmek adına yaptıkları işlemler ile vergi yüklerini azaltmaya çalışmaktadırlar. Bu şirketler, birden çok ülkede faaliyet göstermelerinin de avantajını kullanarak, ülkelerin vergi politikalarına göre akışkan sermayelerini ilgili ülkelere aktararak sahip oldukları kaynakların erezyonuna mani olmak istemektedirler. Bu amaçlarına karşılık, uluslararası entegrasyonunu sağlamış ve ekonomilerine pazar şartlarına uygun vergi politikalarıyla korumak amacıyla olan ülkeler ise, vergi gelirlerini korumak ve sermaye çıkışlarına mani olmak adına, özellikle son yıllarda, büyük gayret sarf etmektedirler. İş bu ülkeler güttükleri bu amaç uğruna, çifte vergilendirme anlaşmaları ve uluslararası ekonomik örgütlerin koydukları standartlara uyumlarını sağlamaya çalışmaktadırlar.

Transfer fiyatlandırması işlemleri, yeni ekonomik dünya düzeninde, çokuluslu şirketler için çok cazip bir kar maksimizasyonu yöntemidir. Şöyle ki, bu şirketler, bağlı şirketleri vasıtasıyla yaptıkları işlemlere binaen sahip oldukları sermayeyi vergiden kaçınmak amacıyla başka ülkelere nakletmektedirler. Böylece hem sermaye hareketliliği nedeniyle ekonomilerin kırılabilirliğine tesir edebilmekte, hem de ilgili ülkelerin vergi gelirlerinde önemli kayıplara neden olabilmektedirler. Ayrıca şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet transferlerinde uyguladıkları fiyatın emsal olarak kabul edilecek fiyata uygun olması da vergisel açıdan sorun oluşturmaktadır. Yine şirketlerin ilişkili kişi ve şirketlerle aralarındaki mal ve hizmet transferlerinde uyguladıkları fiyatın, ilişkisiz kişi ve şirketlerle aralarındaki mal ve hizmet transferlerinde uyguladıkları fiyata uygun olması da vergisel açıdan sorun oluşturmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasının haiz olduğu önem, bu konu hakkında yerel çözümlerden ziyade uluslararası önlem ve müdahalelerin var olmasını olmazsa olmaz hale getirmiştir. Bu bağlamda, başta OECD tarafından yapılan düzenlemeler ile konu hakkında daha köklü bir maziye sahip olan Amerika Birleşik Devletleri düzenlemeleri, diğer dünya ekonomileri için yol gösterici düzenlemeler olmuştur.

Transfer fiyatlaması dünyada olduğu kadar Türkiye'de önemi artan vergisel konulardan birini oluşturmaktadır. Özellikle küreselleşme süreci ile birlikte ortaya çıkan ve üretim süreçlerini farklı ülkelerde oluşturan çokuluslu şirketlerin karlarını artırma çabaları transfer fiyatlandırmasının öneminin daha da artmasına neden olmuştur. Ülkemiz bu konu hakkındaki

en ciddi adımını 2006 yılında atmıştır. İlgili yılda, transfer fiyatlandırması kavramı vergi mevzuatımıza dahil edilerek bu sayede, uluslararası ticaret kapsamında yaşanan vergi kaybına engel olmak adına ilk entegrasyon çalışması yapılmıştır.

Transfer fiyatlandırması konusunda ortaya çıkması muhtemel en temel vergisel sorunlardan bir tanesi “ilişkili kişi” kavramının tespit edilmesidir. İlişkisiz kişilere uygulanan transfer fiyatının emsallere uygunluk ilkesine uygun olmamasını Kurumlar Vergisi Kanunu transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı saymamıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu 13. Maddesinde “(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunurlarsa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlaması yoluyla örtülü dağıtılmış sayılır.” Denilmektedir. Böylelikle kanuna göre transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için transfer işleminin “ilişkili kişi” ile yapılmasını şart koşmuştur. İlişkili kişi kavramı hukuki açıdan da önem taşımaktadır. İlişkili kişi kavramının transfer fiyatlandırması bağlamında önem taşıması, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda açıklandığı gibi çeşitli kanunlarda, çeşitli yönlerden açıklanarak değerlendirilmesine neden olmuştur. Bu anlamda, ilişkili kişi kavramı ile ilgili olarak sadece Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlemeler bulunmayıp, Gelir Vergisi Kanunu, Sermaye Piyasası Konusu ve Türkiye Muhasebe Standartları’nda da düzenlemeler bulunmaktadır.

Uygulamada ilişkili kişi kapsamının geniş tutulmuş olması çok eleştirilen husulardan birisi olmuştur. Transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak eleştiri getirebilmek için işlemin salt ilişkili kişi ile yapılmış olması yeterli değildir. Bu işlemin aynı zamanda emsaline uygun olmaması da gerekmektedir. Bu noktadan hareketle, ilişkili kişi kapsamının geniş tutulmuş olmasının pratikte bir sorun doğurmayacağı, işlemlerin emsaline uygun fiyatlarla yapıldığı takdirde endişe edilecek bir durum olmadığı iddia edilebilir. Ancak olayın bir de belgelendirme boyutu vardır. Mükelleflerin belgelendirme yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için her bir ilişkili kişiyi ayrı ayrı ve tam olarak belirleyebilmesi gerekmektedir.

Transfer Fiyatlandırmasında ilişkili kişi isimli yüksek lisans çalışması konu yönünden transfer Fiyatlandırmasında ilişkili kişi kavramı ile sınırlandırılmıştır. Ancak transfer fiyatlandırması konusu genel olarak açıklanmış olmasına rağmen, kavram olarak “ilişkili kişi” ön plana çıkartılarak, transfer Fiyatlandırmasında ilişkili kişi kavramı kapsamında açıklama ve değerlendirmeler yapılmıştır.

Transfer Fiyatlandırmasında ilişkili kişi isimli yüksek lisans tezi üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmamızın ilk bölümünde; küreselleşme süreci ile dünya ticaretinde giderek önemli hale gelen çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerde faaliyetlerini organize etmelerinin devletlerin vergilendirme yetkisi, transfer fiyatlandırması kavramı, transfer fiyatlandırması kavramının tarihsel gelişimi, transfer fiyatlandırmasının önemi, transfer fiyatlandırması amaçları, transfer fiyatlandırmasının etkileri ve transfer fiyatlandırması yöntemleri açıklanarak transfer fiyatlandırmasının ekonomik analizi yapılacaktır.

İkinci bölümünde; ilişkili kişi kavramı, uluslararası düzenlemelerde ilişkili kişi, Türk vergi mevzuatında ilişkili kişi kapsamlı bir şekilde ele alınmış olup ayrıca Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası mevzuatı ve Gümrük Mevzuatı açısından açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde; ilişkili kişinin tespitinde uygulamada yaşanan sorunlar ortaya konularak, çözüm yolları aranmaya çalışılmıştır.

2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI

2.1. Globalleşme (Küreselleşme) Kavramı

Globalleşme kavramının, kökü olan “globe” kelimesinin 400 yıllık bir geçmişi olmasına karşın, globalleşme kavramı ilk olarak 1961 yılında Webster sözlüğüne girmiş ve 1980'lere doğru Harvard, Stanford, Columbia gibi tanınmış üniversitelerin iktisat bölümlerinde kullanılmaya başlanmıştır. (Akdemir, 2000: 4)

Globalleşme kavramı literatürde yoğun olarak kullanılmaktadır. Ancak bu kavramın net bir tanımının tespit olunamaması, özellikle yazarların bakış açılarının farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Bazı yazarlar bu kavramın siyasi tarafına bakarken, bazı yazarlar ise ekonomik veya toplumsal yansımaları üzerinden bir tanımlama yapmayı tercih etmişlerdir. Ancak bu konuda yapılan tanımlar içerisinde tarafımızca da en uygun olduğunu düşündüğümüz tanım, Dünya Bankası tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre globalleşme; dünya ekonomik aktivitesinin hızlı bir şekilde artması ve artan bu aktivitenin aynı ülkede değil farklı ülkelerdeki kişi ve kurumlar arasında gerçekleştirilmesidir.

Globalleşme kavramına başka bir bakış açısıyla bakarsak; bu kavramın unsurlarını sıralamak suretiyle yola çıkmak gerekecektir. Şöyle ki; globalleşme kavramını 4 ana unsur başlığında toplayabiliriz.(Gökdere, 2001: 65) Uluslararası etkileşimin ilk ayağı sınır ötesi ticarettir. Buna göre, globalleşme serbest ticaretin erdemi üzerine kurulmuştur. Dolayısıyla, globalleşmenin en önemli unsuru ülkelere arası serbest mal ve hizmet ticaretidir. İkinci unsur sermayenin mobil bir yapıya kavuşmasıdır.(Özdemir, 2012: 6) Sermaye mobilitesi aynı zamanda çok uluslu şirketlerin dünya ekonomisini kontrol altına alma fırsatını kazanmalarına da neden olmuştur. Üçüncü unsur, bilgi ve teknolojiye meydana gelen gelişmelerdir. Tekerliğin icadından günümüze kadar yaşanan teknolojik gelişmeler globalleşme sürecinin hızlanmasında önemli bir rol üstlenmiştir. Aslında globalleşmeyi salt teknolojiye bağlamak yanlış olur. Ancak teknoloji, globalleşmenin itici gücü ve en önemli unsurlarından birisi haline gelmiştir. Dördüncü unsur olarak ideoloji gösterilebilir. Özellikle Doğu Bloğunun yıkılması ile birlikte globalleşmenin bir nevi taşıyıcısı konumunda bulunan liberal piyasa ekonomisine olan güveni daha da artmıştır. Bu durumun doğal bir sonucu olarak kısa bir süre içerisinde tüm maliyetlerine rağmen, başta Rusya olmak üzere eski planlı ekonomiler piyasa mekanizması süreci içerisinde serbest ticaretin ve yabancı sermayenin imkanlarından yararlanma çabası içine girmişlerdir. Diğer bir ifade ile duvarların yıkılması ile birlikte globalleşmenin önündeki en büyük engellerden birisi daha ortadan kalkmış, dünya sınırların ortadan kalktığı, sermaye ve nitelikli işgücünün serbestçe dolaşabildiği büyük bir Pazar haline dönüşmüştür. (Bozkurt, 2006: 101)

Küreselleşme, farklı alanlarda dünyayı etkileyen ve uluslararası alanda önemli derecede değişim yaratan bir süreç olarak gözükmektedir. Yaşanan bu süreçte devletler ve toplumlar değişime uğramakta, birbirlerine bağımlılıkları artmakta, iktisadi, siyasi ve sosyal etkinlikler küresel ölçüğe yayılmaktadır. Ulus devletler sahip oldukları yetkileri uluslararası ölçekte ortaya çıkan yeni oluşumlarla paylaşmak zorunda kalarak bir değişim yaşamaktadırlar. (Saraç, 2006: 17)

Üretim, sermaye ve ticaretin önündeki engellerin kaldırılarak, piyasa ekonomisinin egemenliğine dayanan küreselleşme süreci de ulusal süreci önemli ölçüde etkilemektedir. (Saraçoğlu, 2006: 69)

Küreselleşme süreci ile birlikte yaşanan dönüşüm ulus devletlerin ulusal ve uluslararası alanda egemen güç olma durumunu değiştirmeye başlamıştır. (Saraç, 2006: 21) Ortaya çıkan küreselleşme sürecinde ticaretin ve sermayenin önündeki engellerin kalkması, ekonomilerin birbirine bağımlılığını artırarak işletmeleri büyüklük, idare ve faaliyet merkezi olarak küreselleştirmiştir. (Özdemir, 2006: 37) Uluslararası vergilendirme ve çokuluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması düzenlemelerini etkileyen küreselleşme, çokuluslu şirketlerin hareketliliğinin artmasına ve yayılmasına sebep olmuştur. (Taşkın, 2012: 6)

Küreselleşme süreci içerisinde kişi ve kurumların birden fazla devletle ekonomik ilişkiler içerisinde bulunması, devletlerin vergilendirme yetkilerinin uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde oluşmasına sebep olmaktadır. (Tekin, 2009: 75) Çünkü çokuluslu şirketler küresel düzeyde faaliyette bulunurken, vergi otoritelerinin faaliyet alanının kendi coğrafi sınırları ile sınırlı olması vergilendirme alanında etkinliğin azalmasına yol açmaktadır. (Taşkın, 2012: 7) Globalleşme ile birlikte vergi sistemlerindeki sorunların ulusal ve uluslararası düzeyde ortaya çıkışı ve sorunların ağırlığının artması uluslararası düzeyde vergi sistemlerinin küreselleşmeye uyum sağlaması önem kazanmıştır. Bu durum vergi sistemlerinin uyumlaştırılması, uluslararası işbirliğine gidilmesi ve yeniliklere uyum sağlanarak ortaya çıkan bu karmaşık sorunların çözümünü sağlayıcı düzenlemelerin yapılmasını da gerektirmiştir. Diğer taraftan vergi sistemlerinin, vergi mükelleflerinin hem vergi güvenliğinin sağlanması ve korunması, hem de vergi adaletini sağlamaya önlemler olarak küresel anlamda işbirliğine gitmesi devletlerin egemenliğini koruma, sosyoekonomik ve doğal dengelerin zarar görmesini engelleyici özellik taşımaktadır. (Karyağdı, 2010: 20) Küreselleşmenin ulusal ve uluslararası mevzuatta yeterince regüle edilmemiş olması, serbestliğin kuralsızlık olarak algılanmasına da yol açmaktadır.

2.2. Çokuluslu Şirketler Kavramı

Çokuluslu (Multinational) Şirket; bir ülkeden yönetilmeye başlanan ve yabancı ülkelerdeki faaliyetin sanki asıl ülkede gerçekleşiyormuş gibi kabul edildiği firmalardır. Bir diğer tanıma göre ÇUS, genel merkezi belli bir ülkede olduğu halde, etkinliklerini bir veya birden fazla ülkelerde kendisi tarafından koordine edilen şubeler, yavru şirketler aracılığıyla ve genel merkez tarafından kararlaştırılan bir işletme politikasına uygun olarak yürütülen büyük şirketlerdir. (Çatıkkaş, 2008: 58) Dünyadaki ilk modern çok uluslu şirket ise 1950 yılında Alman işletmesi Uni ve İngiliz işletmesi Jever Brothers tarafından gerçekleştirilmiştir. İki şirket birleşerek Unilever ismini almışlar ve 60 farklı ülkede faaliyet gösteren, 500 bayisi olan dünyanın en büyük şirketlerinden biri haline gelmişlerdir. (Tağraf, 2002: 38)

Çokuluslu şirketler küreselleşme süreci ile birlikte ortaya çıkmış, teknolojik gelişmelerle birlikte küreselleşmeyi hızlandıran şirketler haline gelmiştir. Her geçen gün doğal kaynaklar ve

imalat sektöründeki yoğunluğu artırarak, bağlı şirketleri ya da ortak şirketleri aracılığıyla ulusal sınırları aşan ölçüde üretim ya da satış yaparak ve kendilerine gelen taleplere bağlı olarak farklı ürünler ve hizmetler üreterek tüketicilere daha gelişmiş bir yaşam düzeyi sunabilecek düzeye gelmiştir. (Özer, 2009: 33)

Ekonomik bütünleşmenin artması ve sosyal ilişkilerde yaşanan yoğunlaşma elde edilenden daha çok getiri elde etmeyi hedefleyen ülkelerin ve şirketlerin uyum çabalarını artırmakta ve ülkeler arası hareketliliğe sahip üretim faktörlerini kendi ülkelerine çekmek isteyen devletler, bu amaca yönelik düzenlemeler yapmaktadırlar. (Taşkın, 2012: 27)

Gelişmekte olan ülkeler ve mevcut kaynaklarını kullanamayan ya da yabancı yatırımcı ya da işgücüne ihtiyaç duyan ülkeler, yabancı girişimcileri özendirerek ülkelerine çekmek için kanun ve mevzuat düzenlemeleri yapmalarına neden olmaktadır. Aynı şekilde çokuluslu şirketler de karlarını artırma çabası içine girerek, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde şirketler kurma yoluna giderek vergi sonrası karlarını artırma çabasına girmektedirler.(Çölgezen, 2010: 64)

Küreselleşmenin giderek tüm dünya ülkelerini ele almasıyla birlikte, küreselleşmeye ayak uyduran ülkeler arasındaki ticaret rejimlerinde var olan birçok engel kaldırılmıştır. Uyumlu ekonomik ve sosyal yapıların artması ile birlikte, özellikle sermaye yoğun faaliyet gösteren ülkelerin zamanla yarattığı dev şirketler, çokuluslu şirketlere en güzel örneklerdir. Çokuluslu şirketler, temelde birden fazla ülke ile ticari işliklerde bulunan, ürettiği veya ürettirdiği mal ve/veya hizmeti çeşitli ülkelere ihraç eden, veya üretilen herhangi bir mal ve / veya hizmeti ithal eden, bu sayede de ülkelerarası entegrasyonun da bir ayağını oluşturan oluşumlardır.

Küreselleşen dünyada çok uluslu şirketler dünya ülkelerini tek bir pazar olarak görerek farklı ülkelerde faaliyetler ve yatırım yapmaktadırlar. Farklı ülkelerde faaliyetlerini sürdürmelerine rağmen tek bir merkezden yönetilerek merkeziyetçi bir yapıda yönetilmektedirler. Bu şirketler ulusal sınırlar içinde mal üretir ve ürettiği malları ve hizmetleri pazarlara dağıtır, fikirleri zevk ve teknolojileri dünyanın her yanına yayarak, küresel düzeyde stratejilerini gerçekleştirmektedirler. (Taşkın, 2012: 27)

Bu şirketler değişik ülkelerde oluşan deneyimleri bir merkezde toplayarak bunun avantajlarından yararlanma, benzer hizmetler için her ülkede aynı yatırımları yapmama, stratejik planlama yaparak kaliteli ve ihtiyaca uygun hizmetler üretme şeklinde amaçlarla kurulmuşlardır. (Işık, 2005: 15)

Çokuluslu şirketlerin bağlı işletmeleri ayrı varlık yaklaşımı gereği ayrı bir hukuki varlığa sahip oldukları için ülkeler açısından faaliyette buldukları ülkede tam mükellef sıfatıyla vergilendirmeye tabi tutulurken, şubeleri dar mükellef statüsünde vergilendirilmektedirler. (KVK. Madde 3: Kanuni ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayan kurumlar dar mükelleftir. Sadece Türkiye’de elde ettiği kazanç üzerinden vergilendirilmektedir.) Bağlı işletmeler karlar üzerinden vergilendirilirken, dağıtılan temettü ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmamaktadır. Ayrıca her ülkenin vergi uygulamaları birbirinden farklılık gösterdiğinden vergilendirilme durumlar da farklı olmaktadır. Ortaya çıkan bu durum çokuluslu şirketlerin çifte vergilendirme

sorunuyla karşı karşıya gelmelerine neden olmaktadır. Vergilendirme sisteminde ortaya çıkan farklılıklar bu şirketleri vergi ödemesini geciktirme, vergi planlaması yapılması, finansal yollarla mükerrer indirim, transfer fiyatlandırması yöntemini kullanarak vergiden kaçınma yollarına gitmesine neden olmaktadır.(Taşkın, 2012: 29)

1980'den sonra başlayan globalleşme, dünya çapında yapılan yurtdışı yatırımlarda büyük artışa neden olmuştur. Pek çok ülke sermaye yatırımının önündeki engelleri kaldıran yada azaltan düzenlemeler yapmıştır. Bu çerçevede bir teşvik aracı olarak vergi de kullanılmaya başlamıştır. Ancak bu rekabetin sınırsız olarak uygulanması, bu tür vergi rekabetin “zararlı” olarak adlandırılmasına ve bu konunun global düzeyde ele alınmasına neden olmuştur. (Ak, 2010: 46)

Çokuluslu şirketler küreselleşme ve bilişim teknolojisinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak vergi planlaması yapabilmektedirler. Faaliyetlerini amaç ve stratejilerine bağlı olarak farklı ülkelerde oluşturabilmekte, transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri ya da tercihli vergi rejimlerini kullanarak vergi yüklerini ayarlayabilme olanağına sahip olmaktadırlar. Düşük vergi oranına sahip ülkeler, bu şirketleri kendilerine davet ederek ya da onlara vergi avantajları sağlayarak vergi yüklerini ayarlamaları konusunda yardımcı olmaktadır. Bu durum ülkeler arası vergi rekabetini de beraberinde getirmektedir. (Öz, 2005: 214)

Grup içi fiyatlandırma (iç fiyatlandırma) olarak adlandırılan transfer fiyatlandırması faaliyette buldukları ülkelerin vergi kapasitesini olumsuz etkilemeyecek tarzda, piyasa fiyatı kuralları içinde işlem yapmaları esas olarak kabul edilmektedir. Çokuluslu şirketler küresel düzeye erişirken, yerel yönetimler coğrafi olarak sınırlandırılmış olup, bu durum yerel otoriteler için yargısal anlamda sorun yaratmaktadır. Ulusal düzeyde vergilendirilebilir geliri belirlemek için uluslararası yargı alanı arasında çokuluslu şirketler grupların harcamaları ve gelirlerini ayırmak zorundadırlar. Bu çerçevede karar alınırken kararlarını küresel düzeyde ve çerçevede vermektedirler. (Taşkın, 2012: 30)

Çokuluslu şirketlerin üretim, satış ve fiyatlandırma gibi kararlarının ülke sınırları dışında alınması da faaliyette buldukları ülkelerle anlaşmazlıklara olabilmektedir. Bu nedenle ülkeler kendi aralarında işbirliğine giderek transfer fiyatlandırma kurallarını tespit etme, çifte vergilendirme sorununu önleme yöntemleri belirleme yoluna gitmektedirler. (Öz, 2005: 215)

Gelişmekte olan ülkeler açısından transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemeler yönünden de gecikmeler ortaya çıkmaktadır. Bu ülkelerde geçerli olan vergi muafiyeti istisnaları ya da vergi ertelemeleri transfer fiyatlandırması konusunda politikaları geciktirmektedir. Bazı ülkelerde ise gümrük değerlemelerine ya da gümrük vergilerine güvenmeleri nedeniyle, gelir yaratmak için transfer fiyatlaması sistemi geliştirmişlerdir. (Taşkın, 2012: 31)

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) (Organisation for Economic Cooperation and Development) tarafından yapılan diğer bir Çok Uluslu Şirketler Grubu ile Çok Uluslu Şirket tanlarını ise; “iki ya da daha fazla ülkede ticari kuruluşlara sahip bulunan şirketler grubu ile”, “bir Çok Uluslu Şirketler Grubu üyesi olan kuruluş” şeklinde ifade edilmiştir. (OECD,

2001: 6) OECD tarafından yapılan bu tanım, yine kendileri tarafından biraz daha genişletilerek, “Bu kuruluşlar, genelde şirketleri ya da birden fazla ülkede kurulmuş ve böylece faaliyetlerini çeşitli yollarla koordine edebilen kuruluşları kapsamaktadır. Anılan kuruluşların bir veya daha fazlası diğerlerinin faaliyetleri üzerinde önemli ölçüde etkili olabilirken, her birinin otonomi derecesi birinden diğerine değişmektedir.” şeklinde bir açıklamaya gidilmiştir. (OECD, 2008: 9)

Özellikle 21.yy dünya ekonomik konjonktüründe çok önemli bir yer tutan çok uluslu şirketler, yaptıkları iş ve işlemler ile birçok ülke ekonomisine, G-8 ülkelerinden doğan ÇUS sayısının baskınlığı dikkate alındığında tüm dünya ülkelerinin ekonomilerine, direkt olarak etkide bulunmaktadır. (Arıcan, 1983: 22)

2.3. Transfer Fiyatlandırması Kavramı

Transfer fiyatlandırması ekonomi ve işletme alanlarında 20. Yüzyılda tartışılmaya başlanmış ve konu başlangıçta, bir işletmenin farklı bölümleri arasındaki mal ve hizmet teslimlerindeki fiyatlamayla sınırlı kalmıştır. Daha önceleri akademisyenler, vergi idareleri ve birkaç uzmanın dikkatini çeken ve konu hakkında araştırmalar yaptığı bir konu olan transfer fiyatlandırması küreselleşme ve çokuluslu şirketlerin artması ile birlikte günümüzde politikacılar, ekonomistler, iş adamları gibi kişilerin de ilgisini çeken bir konu haline gelmiştir. (Taşkın, 2012: 31)

Bir işletmenin bir bölümü tarafından üretimde kullanılan girdilerin, başka bir bölümce üretilmiş olması durumu, bu girdiye uygulanacak fiyatın belirlenmesi transfer fiyatlandırmasının konusuna girmektedir. Bir işletmenin mal, gayri maddi hak ya da hizmetlerinin bağlı bir işletmeye satış fiyatı da transfer fiyatı olarak adlandırılmaktadır. (Öncel, 2002: 15)

Teknolojinin gelişmesi, ekonominin büyümesi ve dünya ticaretinin serbestleşmesi ile işletmelerin pazar imkanları artmıştır. Daha fazla pazara sahip olma amacıyla şirket satın almaları ve şirket birleşmeleri ile birbirine bağlı işletmeler oluşmuştur. Bağlı işletmeler bazı mal ve hizmetleri piyasadan satın almak yerine bağlı teşebbüslerden tedarik yoluna gitmektedir. Bağlı işletmelerle yapılan ticarete uygulanacak fiyatları belirleme sürecine “transfer fiyatlandırması” adı verilmektedir. Ticaret, bağımsız kişi ve şirketlerle yapılıyorsa, uygulanan fiyatlar piyasa fiyatı olacaktır. Bu nedenle transfer fiyatlandırması bağımsız kişi ve şirketler arasındaki ticarete uygulanmaz. Transfer fiyatlandırması karı bir kurumdan bağlı başka bir kuruma yönlendirme şeklinde kullanılırsa bu fiyatlar manipülatif olmakta ve fiyat manipülasyonu denmektedir. Zira transfer fiyatları daha az vergi ödemek amacını taşımaktadır. (Seyidoğlu, 2003: 736)

Yapılan başka bir tanımlamaya göre transfer fiyatlandırması, ilişkili firmalar arasındaki transferlerde uygulanan fiyattır. Örneğin; ilişkili şirket ve onun yabancı bağlı şirketi ya da iki yabancı ilişkili şirket arasındaki ticaret normalde uluslararası şirket ya da üretim maliyetleri ya da piyasa fiyatlarına dayanarak transfer fiyatını düzenlemektedir. (Taşkın, 2012: 33)

Aşağıda ülkemiz kanunlarında transfer fiyatlandırması ile ilgili tanımlara yer verilmiştir.

-Kurumlar Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesinin birinci fıkrasına 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. 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." şeklinde bir tanımlamaya gidilmiştir. (Kurumlar Vergisi Kanunu; Resmi Gazete, Sayı: 26205, Tarih: 21.06.2006)

Transfer fiyatlandırması, kurumlar vergisi kanununda kurumların örtülü kazanç dağıtımında kullandıkları bir yöntem olarak belirtilmiştir. Ancak daha geniş kapsamda bu hususa bakacak olursak, transfer fiyatlandırması, kurumların sahip ve / veya bağlantılı oldukları şirketler vasıtasıyla ödenmesi gereken verginin peçelenmesi uğraşısıdır. Bu yolla şirketler kendilerinin belirlediği yapay fiyatlar üzerinden işlemler yaparak, ödenecek nihai vergi tutarını aşındırma yoluna giderler. Bu hususta Prof. Dr. Selim KANETİ eserinde, peçeleme çabaları ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamada bulunmuştur. "Gerçekten, vergi yasasının amacına göre, vergilendirme konusu olan iktisadi sonucu, vergi yasasının doğrudan doğruya kapsamadığı bir hukuksal biçimle ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bir diğer deyişle, vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, başka bir hukuksal kılıklandırma altında vergi dışı bırakılmak, yasa bu yoldan dolanılmak istenmektedir." Bu durumda vergi idaresi görünüşteki sözleşmeyi değil gerçek ekonomik durumu göz önüne alacaktır. Transfer fiyatlandırmasında tarafların sözleşmede belirlediği yapay fiyatların yerine vergi idaresi emsal fiyatların ortaya koyduğu iktisadi sonuca göre vergi tarh edecektir. (Kaneti, 1989: 51)

-Sermaye Piyasası Kanunu

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 15. Maddesinin son fıkrasına göre; "Halka açık anonim ortaklıklar; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak kârını ve/veya mal varlığını azaltamaz." Bu hüküm transfer fiyatlandırmasını içermekte ve bu yolla kârı veya malvarlığı azaltılan tüzel kişilerin yetkilileri ve bunların fiillerine iştirak edenler, aynı kanunun 47. Maddesine göre 2 yıldan beş yıla kadar hapis ve 10.000 TL'den 25.000 TL'ye kadar ağır para cezası ile cezalandırılırlar. (Sermaye Piyasası Kanunu; Resmi Gazete, Sayı: 17416, Tarih:30.07.1981)

–Türk Ticaret Kanunu

Türk Ticaret Kanununun 320. maddesinde: “Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, Borçlar Kanunu Madde 528 çerçevesinde pay sahiplerinin haklarını korumak üzere dikkat ve basiret göstermekle yükümlü tutulmuşlardır.” Aynı Kanunun 336/2: maddesinde “Yönetim Kurulu Üyeleri şirket namına yapmış oldukları mukavele ve muamelelerden dolayı şahsen mesul tutulmamakla birlikte; dağıtılan ve ödenen kâr paylarının hakiki olmaması halinde; gerek şirkete, gerek pay sahiplerine ve gerekse de şirket alacaklılarına karşı müteselsilen sorumlu tutulmaktadırlar.” Transfer fiyatlandırması gibi hileli bir yola başvurarak kazancını örtülü olarak dağıtmayı tercih eden Anonim Şirket Yönetim Kurulu üyeleri, işlemiş oldukları bu fiil nedeniyle yukarıda da belirtildiği üzere, Türk Ticaret Kanunu kapsamında müteselsilen sorumlu tutulacaklardır.

2.4. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihsel Gelişimi

Transfer fiyatlandırması ekonomi ve işletme alanlarında 20.yüzyılda tartışılmaya başlanmış ve konu başlangıçta, bir işletmenin farklı bölümleri arasındaki mal ve hizmet teslimlerindeki fiyatlamayla sınırlı kalmıştır.

Transfer fiyatlandırması literatürde ilk, 1901 yılında İngiliz Harry Sidgwick, “The Principles of Political Economy” adlı eserde ele alınmıştır. Söz konusu eser, firmaların üretim sırasında kendi ürünlerini de kullanma durumu ile karşı karşıya kalabileceklerini ve bu durumda bu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğinden bahsetmektedir. (Kapusuzoğlu, 2005: 4)

Transfer fiyatlandırmasının ilk uygulamaları ise,

- i. 16 Mart 1920’de Du Pont firmasında yönetime sunulan bir raporda, iç üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamullere maliyet bedelinin mi yoksa bu maddelerin piyasadaki satış fiyatının mı uygulanacağı konusunun tartışılması sonucunda, 1921 yılında Du Pont’un üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamullere güncel piyasa fiyatlarının uygulanmasına karar vermesi,
- ii. 1921 ile 1925 yılları arasında uluslararası yapıya dönüşen General Motors’un transfer konusu mallara günün piyasa fiyatlarını uygulamaya karar vermesi, örnek olarak gösterilebilir.

Diğer yandan transfer fiyatlandırması konusunda yapılan ilk çalışmalar şunlardır:

- i. 1925 yılındaki Ulusal Maliyet Muhasebecileri Derneği’nin (National Accountant Association –NAA), transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak bu konuda yapılan ilk araştırmayı bastırıştır.

- ii. 1965 yılında Solomons'un transfer fiyatlandırması konusunda "Karşılaştırmalı Bölümler Arası Performans Ölçümü" adlı çalışması yayınlanmıştır.
- iii. 1970'li yıllarda muhasebe yönetiminde ekonomik yaklaşım ağırlık kazanmış ve bu konuda çok sayıda eser basılmıştır. Bu çalışmaların çoğu, transfer fiyatlandırmasını kültürel farklılık ve etkinliklerle tanımlamaya çalışmışlardır. Bu dönemde İngiltere Vergi İdaresi (Inland Revenue in the UK) ve ABD Vergi İdaresi (Internal Revenue Service in the USA-IRS) hileli ve vergi kaçırmaya yönelik transfer fiyatlandırmasına ilişkin yöntemler geliştirmişlerdir.
- iv. 1950 yılların ortalarında yapılan bir çalışmada, 332 ABD firmasının % 71'inin transfer fiyatlandırması yaptığını, 1968'deki bir çalışma 404 ABD firmasının % 84'ünün transfer fiyatlandırması yaptığını ve 1977'deki bir çalışmada 145 büyük ABD firmasının % 92'sinin transfer fiyatlandırması yaptığını ortaya koymaktadır. Bu tarihi süreç içinde sadece ABD menşeli firmaların değil, diğer ülkelerde faaliyet gösteren firmalarında transfer fiyatlandırmasını, yönetimlerinde karar destek aracı olarak ve vergi planlama aracı olarak kullandığı bilinmektedir. (Kapusuzoğlu, 2005: 5) Dünya ölçeğinde transfer fiyatlandırması üzerine yapılan çalışmaların temelleri 20. yy başlarına dayanmaktadır. Ancak bu hususta, özellikle de vergisel bağlamda, öncü olduğunu söyleyebileceğimiz ilk çalışmalara bu yüzyılın ikinci yarısında A.B.D.'de rastlamaktayız. Bu çalışmaların ardından 1974 yılında OECD, transfer fiyatlandırmasını ele alarak rehber niteliğinde bir çalışma yayımlanmıştır. Şöyle ki bu çalışma, Türk Vergi Sistemi'nin ilgili hususlarında da kaynak teşkil eden bir çalışma olmuştur.

1979 yılında, OECD Mali işler Komitesi (Committee on Fiscal Affairs) transfer fiyatlandırmasının vergi yönüyle ilgili olarak ilk uluslararası rehberi yayınlamıştır. Komite daha sonra transfer fiyatlandırması bağlamında özellikli konularda iki rapor daha yayınlamıştır (1984 yılında "Three Taxation Issues" ve 1987 yılında "Thin capitalizaion Rules"). 1995 yılında, 1979 yılında yayınlanan rehber "Çokuluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) adıyla yeniden basılmış ve aynı çalışma bir takım ilave revizyonlarla her yıl güncellenmiştir. Yine transfer fiyatlandırmasıyla ilgili değişik konularda olmak üzere; OECD tarafından yine özellikli bazı konularda raporlar yayınlanmıştır. Bunlar, Gayri maddi haklar ve hizmetler hakkında 1996 yılında yayınlanan rapor, Maliyet paylaşım düzenlemeleri hakkında 1997 yılında yayınlanan rapor ve karşılıklı anlaşma prosedürler bağlamında peşin fiyat uygulamaları hakkında 1999 yılında yayınlanan raporlardır. OECD düzenlemeleri, transfer fiyatlandırmasının söz konusu olduğu durumlarda gelir idareleri ile mükellefler arasında karşılıklı tatmin edici çözümler oluşturarak, gelir idareleri ile mükellefler arasında anlaşmazlıkları minimize etmeyi ve maliyetli dava süreçlerinin oluşmasını önlemeyi amaçlamaktadır. (Türkkot, 2005: 2)

Avrupa Birliği'nde (AB) transfer fiyatlandırması ve çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin ilk çalışmalar 1976 yılında başlamasına rağmen bu konuda en ciddi adım 23 Temmuz 1990'da Tahkim Anlaşması ile atılmıştır. Bu metnin en önemli tarafı, transfer fiyatlandırmasıyla

ilgili olarak emsallerine uygunluk ilkesine aykırılık nedeniyle bir üye devlet tarafından yapılan tarhiyat, çifte vergilendirme sonucu doğuruyorsa, karşı taraf için düzeltme öngörmesindedir. Bu düzenleme, farklılıkları giderme yönündeki girişimlerin üye ülkelerin mali özerliklerini daraltması nedeniyle uygulamada pek işlerlik kazanamamıştır. (Nazalı, 2007: 118)

Ülkemizde ise örtülü kazanç dağıtımı veya transfer fiyatlandırması ilk 1949 yılında Türk Vergi Mevzuatına girmiştir. Uluslararası transfer fiyatlandırmasından daha kapsamlı olan örtülü kazanç müessesesi yalnızca ÇUŞ'ların kâr transferlerini önlemeye yönelik bir düzenleme değil; aynı zamanda ülke içinde birbirine bağlı şirketler arasındaki kâr transferlerini önlemeye yönelik bir düzenlemeydi. (Küçük, 2007: 52)

21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 Sayılı KVK'nın 13. Maddesinde örtülü kazanç müessesesinde bir daralma yaşanmamış, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlığı ile "Transfer Fiyatlandırması" kanun metnine dahil edilmiştir. Söz konusu bu madde 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Transfer fiyatlandırmasının tüm kurumları OECD Mali İşler Komitesinin 1995 yılında hazırladığı "Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde" yer alan tavsiyeler dikkate alınarak düzenlenmiştir. (Türk, 2008: 105).

Transfer fiyatlandırmasına yönelik yeni düzenlemelerin eskisine göre farklılık arz eden bir yönü de kapsamıdır. 5615 Sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenlemelerle 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda önemli değişiklik yapılmıştır. KVK'da yer alan transfer fiyatlandırması uygulamaları gelir vergisine eklenmiştir. Söz konusu kanunun 3. Maddesiyle GVK'nın 41. Maddesinin 5. Bendine eklenen hükümlerle transfer fiyatlandırması uygulaması sadece kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik olarak kalmamış, ticari ve zirai kazanç sahibi gerçek kişiler için de geçerlik kazanmıştır. Yeni transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde yurt içi boyut kayda değer bir şekilde genişletilmiştir.

Fakat 06.06.2008 tarih ve Mükerrer 26898 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 Sayılı Kanun'un 21. Maddesiyle 5520 Sayılı KVK'nın "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13. Maddesine 8. Fıkra eklenmiş ve yapılan düzenlemeyle tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır. Bu şart transfer fiyatlandırması uygulamasını daraltmıştır. Hazine zararı şartı mükellef açısından gelir vergisi mükelleflerini işlem açısından ise yurt dışı işlemleri kapsamamaktadır. (Yakışıklı, 2008: 36)

2.5. Transfer Fiyatlandırmasının Önemi

Ortak ve / veya ilişkili kişi veya kurumlarla yapılan mal ve /veya hizmet alışverişlerinde uygulanan ve gerçeği yansıtmayan fiyatlar, alıcıların maliyetlerini satıcıların da satış fiyatlarını etkileyerek dönem sonunda ödenecek nihai vergi miktarını etkileyecektir. Böylelikle bir merkez için kar olarak kabul edilen satış tutarı, diğer merkez için de maliyet olacağından, iki türlü

düşünülmesi ve değerlendirilmesi gereken bir husus olacaktır. Transfer fiyatlandırması kararı veren işletmeler de sahibi oldukları işletme ile, ortağı ve / veya ilişkili olduğu kişi veya kurumların vergisel dengelerini bir arada düşünerek bu bağlamda kendileri için en doğru kararı vermeye çalışırlar. (Bahar, 2009: 84)

Transfer fiyatlandırmasını önemli kılan nedenlerden bir tanesi de işletmenin ana amacı olan kar maksimizasyonuna hizmet etmesidir. Eğer firma, her ne kadar vergi erezyonuna neden olsa da, doğru kararlar vererek bir fiyatlandırma yaparsa, bu sayede daha tatmin edici bir kar seviyesine ulaşabilecektir.

Doğru bir fiyatlandırmanın işletmeye sağladığı yararlar kadar, verilecek yanlış bir fiyatlandırma kararı da işletmeyi hedeflediği karlılık oranlarından uzaklaştırabilmekte, işletmenin gerçek durumunu işletme sahibi ve ortaklarından, yani karar mercilerinden gizleyebilmektedir. Bu nedenlerden dolayı, eğer transfer fiyatlandırması yolu seçilecek ise çok dikkatli olunmalı ve doğru kararlar verilmelidir.

Transfer fiyatlandırması sisteminin uygulanmasının işletmeler açısından önemli olmasının diğer nedenleri şu şekilde sıralanabilir:

- İşletme içinde kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak,
- Bir bölümün performansını değerlemek, bu performansı işletmenin diğer bölümleriyle karşılaştırarak değerlemek
- Bölüm yöneticilerini bölümlerin karlılığını maksimize etmek için motive etmek,
- Farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin vergi yükünü minimize etmek.

Bu anlamda iyi bir transfer fiyatlama yöntemi, toplam işletme karını, faaliyetleri ile orantılı olarak adaletli bir şekilde bölümlere dağıtmalı ve bölüm yöneticileri arasında fiyatlandırma konusundaki anlaşmazlıkları en aza indirmelidir. Bunun sağlanabilmesi için işletme içindeki bölümler arasındaki mal ve hizmet transferindeki fiyatların titizlikle belirlenmesi gerekmektedir. (Doğan ve Çürük, 2002: 27)

Uluslararası şirketler tarafından transfer fiyatlandırmasının vergi planlaması aracı olarak ödenecek ya da ödenmesi gereken vergi miktarını düşürmek amacıyla kullanılması, hükümetler ve şirketler arasında egemenlik anlayışının çatışması olarak kabul edilmektedir. (Öz, 2005: 3) Şirketler karlarını maksimize etme amacının yanı sıra devletlerinde kamu maliyesini finanse etmek için vergi oran ve tarifelerini belirleme ve uygulama isteği şirketler ve devletlerin karşı karşıya gelmesine neden olmaktadır.

Transfer fiyatlandırması konusu sadece çokuluslu şirketler için değil, gelişmekte olan ülkeler için de önem taşımaktadır. Çünkü söz konusu ülkelerin transfer fiyatlandırması konusunda sınırlı ve yetersiz bilgiye sahip olması, diğer devletlere göre yetersiz kalmalarına neden olmaktadır. (Taşkın, 2012: 35) Sahip olunan yetersiz bilgi vergilendirme alanında sorunlar çıkmasına neden olmakta, söz konusu devletlerin vergi gelirlerinde azalmasına sebep olmaktadır.

2.6. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Transfer fiyatlandırması, uluslararası şirketler arasındaki transferlerde fiyatları belirlemektedir. Transfer fiyatları vergi ödemekten kaçınmak için manipülasyon amacıyla da kullanılmaktadır. Transfer fiyatlandırması uygulaması şirketlerin farklı bölümleri arasında maliyet düşürmek, karlılığı artırmak gibi sonuçlar da doğurabilmektedir. (Kartal, ve Sevim ve Gündüz, 2008: 369)

Vergi idareleri imkanlarının artması ile beraber son yıllarda, transfer fiyatlandırmasının denetimini konusunu daha önemser duruma gelmiştir. Transfer fiyatlandırması sisteminin yönetimi, özellikleri uluslararası düzeyde gittikçe daha karışık hale gelmektedir. Bu durum çokuluslu şirketlerin sayısının artması ile beraber, vergi otoritelerinin yaptığı denetimlerin artırılmasını da bir gereklilik haline getirmektedir.

2.6.1. Vergisel Amaçlar

Çok uluslu şirketler grubu içerisinde bağlı şirketler arasındaki mal veya hizmetlerin satın alma veya satışı için kullanmış oldukları fiyatlar piyasa fiyatına dolayısıyla emsal fiyatlara eşit olmalıdır. Fakat şirketler birçok sebepten ötürü grup içi işlemler için emsalinden daha düşük ya da yüksek fiyatlara transferler gerçekleştirmektedirler. Bu durum transfer fiyatlamasını kötüye kullanılması anlamındadır. Transfer fiyatlandırması, çok uluslu şirketlerin kar aktarım faaliyetlerini sınırlamaya yönelik olarak düzenlenmiştir.

Transfer fiyatlarının değiştirilmesiyle güdülen vergisel amaçlar şunlar olabilmektedir.

- Vergi oranının yüksek olduğu ülkelerde, bağlı şirketlerden olduğundan yüksek bedelli alımlar ve düşük bedelli satışlar, oranın düşük olduğu ülkede ise tersi uygulamalarla kurumlar vergisinin gereği gibi ödenmemesi,
- Yurt dışına yapılan kâr payı, patent, know-how, marka hakkı vb. karşılığı ödemelerden stopaj kesiliyor ise, bu ödemelerin yurt dışından alınan mal bedeli içinde sınır dışına aktarılması ve bu yolla stopaj vergisinin gereği gibi ödenmemesi,
- Yurt içinde vergi oranının daha yüksek olduğu varsayımıyla; yurt içindeki firma tarafından şirketler topluluğundaki diğer şirketlere uygulanması gereken hizmet, gayri maddi haklar vb. karşılığı suni olarak düşük gösterilmesi ya da bu bedellerin hiç tahakkuk ettirilmemesi ve böylece diğer şirketlere ait maliyet paylarının da üstlenilmesi,
- Yurt dışından ithal edilen mallar için transfer fiyatlarının düşük gösterilerek gümrük vergileri ve Katma Değer Vergisi (KDV)'nin olduğundan az ödenmesi,
- Çok uluslu şirketin merkezince yapılan ve bağlı şirketlerce yararlanan hizmet bedellerinin Bağlı şirketlere paylaşılmasında yapılan değişikliklerle, vergi oranının yüksek olduğu Ülkelerdeki firmaların paylarının artırılması ve maliyetlerin şişirilmesi,
- Kâr paylarının yurt dışına aktarılmasındaki yasaklar, kur ve döviz konularındaki sınırlamalar, teşvik ve indirimler gibi diğer sebeplerle transfer fiyatlarının değiştirilmesi yoluyla vergi kaybına neden olunması. (Kuş, 2010: 16)

2.6.2. Yönetime Yönelik Amaçlar

Transfer fiyatlaması ile ilgili iki önemli yönetsel amaç bulunmaktadır. İşletme içinde optimum kaynak dağılımını gerçekleştirerek, işletme seviyesinde öngörülen amacın optimizasyonunu işletme içi amaç sistemine uyum sağlanmasıdır. (Özkanlı, 2003: 111)

Şirket yöneticileri transfer fiyatlandırmasını kullanarak iç veya dış yönetimle ilgili kararlarına yön verebilirler. İç kararlara örnek olarak, karları uygun bir merkezde toplamak olabileceği gibi grup şirketleri arasında performansın artırılmasına yönelik de olabilir. Bir transfer fiyatlama politikası yoluyla şirket hedefleri üretimde gerekli olan mallar veya hammaddeleri diğer departmanlar, şubeler veya bağlı bölümlerden almak için yöneticilere teşvikler sağlama ile başarılabılır. Aynı maddeyi, dış kaynaklardan satın alma daha ucuza olsa bile bağlı şirketler grubunun hedefi iç satın almalar tarafından sağlanır. Dış yönetimle ilgili amaçlara örnek olarak, gümrükler, döviz kurları ve enflasyonla ilgili ilave karşılıklar koymakla olabilir. (Kuş, 2010: 17)

2.6.3. Uluslararası Amaçlar

Uluslararası transfer fiyatlandırması uygulaması ile en çok uğraşan kurumlar çokuluslu şirketlerdir: Özellikle çokuluslu şirketlerin varlık sebebi bağlı işletmeleri arasında mal, hizmet veya teknoloji transferi olduğundan transfer fiyatlandırması uygulaması kullanmaması mümkün değildir. Transfer fiyatlandırması kavramının tanımının yapılmaya çalışıldığı bir durumda çok uluslu şirket olgusunun açıklanması gerekmektedir. Çok uluslu şirketler ikinci Dünya Savaşı sonrasında bir ürünü sayılabılırler. İlk kez A.B.D. şirketleri çok uluslaşmaya başlamış giderek A.B.D'yi Batı Avrupa ülkeleri ve Japonya izlemiştir. Özellikle az gelişmiş ülkeler, çokuluslu şirketlerin kendi ülkelerinde yaptıkları yatırımlardan üretim kapasitelerini arttırmalarını, ileri teknoloji ve yönetim bilgisi getirmelerini, ihracata yönelik üretim yapmalarını ve istihdam yaratmalarını beklerler. Bununla birlikte, çokuluslu şirketlerin temsil ettiği dev üretim kapasitesi ve sınırsız mali güç, çoğu kez onlara yerli şirketler karşısında haksız bir rekabet üstünlüğü sağlamakta ve piyasaya monopolcü olarak yerleşmelerine yol açmaktadır. Bunlar da çok uluslu şirketlerin dezavantajları olarak sayılabılır. (Kuş, 2010: 17)

Tablo 2.1. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

AMAÇLAR	
Vergisel Amaçlar	Tarifeleri Yönetmek
	Vergi Düzenlemelerine Uymak
	Vergi Yükünü Yönetmek
Yönetime Yönelik Amaçlar	Adaletli Performans Değerlemesi Yapmak
	Motivasyon
	Hedef Uyumunu Teşvik Etmek
Uluslar Arası Amaçlar	Nakit Transfer Sınırlamaları
	Rekabetçi Durum
	Gerçek Gelir ve Maliyetleri Yansıtmak

Kaynak: (Günaydın, 2000: 139)

Tablo 2.2. Çok Uluslu Şirketlerin Uluslararası Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

AMAÇLAR	%
Vergileme İle Amaçlar	51
-Tarifeleri Yönetmek	4
-Vergi Düzenlerine Uymak	7
-Vergi Yükünü Yönetmek	40
İç Yönetim Merkezli Amaçlar	21
-Adaletli Performans Değerlendirmesi	7
-Motivasyon	9
-Hedef Uyumlu Teşvik Etme	5
Uluslar arası veya İşlevsel Amaçlar	28
-Nakit Transfer Sınırlamaları	2
-Rekabetçi Durum	21
-Gerçek Gelir Ve Maliyetleri Yansıtma	5

Kaynak: (Günaydın, 2000: 139)

2.7. Transfer Fiyatlandırmasının Etkileri

Transfer fiyatlandırması sonucu ortaya çıkan etkileri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- i. Piyasadaki Rekabet Üzerine Etkileri:** Transfer fiyatlandırması gün geçtikçe önemi artan bir kavramdır. Bu konunun öneminin farkına daha önce varmış olan gelişmiş ülkeler bu konu ile ilgili hukuki düzenlemeler yapmışlardır. Gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda ise henüz bu konu ile ilgili düzenlemeler mevcut değildir. Ülkeler arasında bu anlamda farklılıkların olması da mal ve hizmet piyasalarında firmaların karşı karşıya kaldığı rekabet koşullarının aynı olmamasına neden olmaktadır. Örneğin, aynı sektörde faaliyet gösteren küçük ölçekli firmalar büyük ölçekli firmalara kıyasla piyasaya giriş-çıkış konusunda sorun yaşamaktadır. Bu durum da haksız rekabetin doğmasına neden olmaktadır. Hatta çokuluslu şirketlerin güçlü sermaye yapıları bu firmaların bazen maliyetinin altında mal veya hizmet alım-satım yapmalarını sağlamakta bu da o sektörde faaliyet gösterecek olan küçük ölçekli firmaların piyasadaki dışlanmasına yol açmaktadır. Bu nedenle ülkelerin mevzuatlarında transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin piyasaya serbest girişi-çıkışı ve rekabet anlamında eşitliği sağlayacak, ülkeler arasında gelir aktarımını azaltacak şekilde yapılması ve uluslararası anlamda bu konuda birliğin sağlanması gerekmektedir.
- ii. Toplanan Vergiler Üzerindeki Etkiler:** Ülkelerin uyguladıkları vergi oranları birbirinden farklıdır. Vergi oranının yüksek olduğu ülkelerde firmalar (özellikle çokuluslu şirketler), maliyetlerini yüksek göstererek elde ettikleri kârı düşük beyan etmekte ve böylece vergi matrahının azalmasına neden olmakta, hatta yapabiliyorlarsa bu kârı vergi oranının düşük olduğu ülkelere aktarmaktadır. Örneğin, ithal edilen malların transfer fiyatının düşük gösterilmesi gümrük vergisinin daha az ödenmesine neden olmaktadır.

- iii. Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkiler:** Birden fazla ülkede faaliyet gösteren firmalar elde ettikleri güç ile bazen ülkelerin milli gelirlerini etkileyebilmektedir. Bu derecede güçlü olan firmalar, mevzuatlarında belirsizlik olan ülkelere yatırım yapmayı tercih etmeyeceklerdir. Yabancı sermaye yatırımlarını çekmek isteyen ülkelerin de bunu sağlayabilmek için yatırımcılara piyasalarının güvenli ve risksiz olduğunu göstermeleri gerekmektedir. Güçlü bir ekonomiye sahip olup, büyük yabancı firmaları ülkelerinde faaliyet göstermek amacıyla çekme güdüsüyle hareket eden ülkelerin uluslararası anlamda sorun olabilecek konuları hukukî düzenlemelerle sorun olmaktan çıkarmaları bir zorunluluktur.
- iv. Ödemeler Dengesi Üzerindeki Etkiler:** Kapalı ekonomilerde karşılaşılmayan bu etki açık ekonomilerde oldukça önemlidir. Çünkü ithalat ve ihracat kalemleri ülkelerin milli gelir hesaplarını etkilemektedir. İthal edilen mallara emsaline göre daha yüksek transfer fiyatı belirlenmesi, ithalatçı ülkenin dış ticaret dengesinin olumsuz yönde etkilenmesine neden olacaktır.
- v. Firma Performansı Üzerindeki Etkiler:** Firmaların temel amacı kâr maksimizasyonudur. Bu güdü ile hareket eden yöneticiler kendi bölümlerinin kârının en yüksek seviyede olmasını sağlamak amacıyla mal ve hizmet alım-satımlarında transfer fiyatı uygulamasına başvurarak bunu yapabilirler. Bu mal ve hizmet alım-satımı eğer firmanın kendi alt birimleri arasında yapılıyorsa ödenecek vergi miktarını etkileyebilmek amacıyla daha yüksek veya düşük fiyat belirleyebilirler. Yani firma içinde yapılan işlemlerle firma dışında yapılan işlemlerde fiyat farklılaştırması yoluna gidebilirler. (Didinmez, 2012: 17)

2.8. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Transfer fiyatlarının belirlenmesinde hedef alınan amaç, uygulanacak fiyat belirleme yöntemlerinin de farklılaşmasına neden olmaktadır. Kar artışı açısından yapılacak bir değerlendirmede alt bölümlerin kar sorumlulukları bulunmuyorsa, yani alt bölümler tamamen maliyet merkezli yapılandıysa uygulanacak transfer fiyatlamasında maliyetler dikkate alınarak fiyat belirlenmesi yapılacaktır. Ancak kar sorumlulukları alt birimlere verilmiş ise, uygulanacak transfer fiyatlaması yöntemi maliyet artı kar merkezli olarak belirlenecektir. (Özer, 2009: 75) Transfer fiyatlama yönteminin belirlenmesinde alt bölümler açısından yapılmış tanımlama yöntemi de değişecektir.

Belirlenecek transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesinde amaç birliğinin artırılması, yönetsel faaliyetlerin yüksek düzeyde devamlılığının sağlanması ve karar vermede alt bölümlerin karar serbestisinin bulunması düzeyin yükseltilmesi gibi faktörlerin göz önünde bulundurularak işlem yapılması daha olumlu sonuçların ortaya çıkmasını sağlayacaktır. (Taşkın, 2012: 54)

Transfer fiyatlandırmasında etkili kontrol çok geniş ölçüde veri toplanmasını ve bu verilerin işlenmesini beraberinde getirir. Verilerin hepsi toplandığında ve birleştirildiğinde

devletler iştiraklerde nasıl bir işlem yaptığı nasıl işlem yaptığı ve ilişkili kişilerine, şirketlerine ne kadar satış yapıldığının ve bu işlem sonucu ne kadarlık bir tutarın transfer fiyatlandırması yoluyla aktarım yapıldığının gerçekçi bir tahminini yapılabilecektir. (Taşkın, 2012: 54) İlk olarak transfer fiyatlandırmasının geleneksel hesaplama yöntemlerinden bahsedeceğiz. Daha sonra ise hesaplama yöntemlerini çeşitlendirerek konumuzu daha da ayrıntılı anlatmaya çalışacağız.

2.8.1. Pazara Dayalı Transfer Fiyatlandırması

Rekabetçi Pazar koşullarında pazara dayalı transfer fiyatlama yöntemi, genellikle transfer fiyatlandırması sorununa en iyi yaklaşım olarak kabul edilmektedir. Bunun nedeni, bir şirketin birçok bölümünde kar'a dayalı performans değerlendirmesinin sağlıklı olarak yapılabilmesi ve pazar fiyatının kar merkezi fikrine tam olarak uymasındır. Bölümler arası mal veya hizmet transferi yapılması gerektiğinde pazara dayalı transfer fiyatlama yöntemi yöneticilerin karar almalarına da yardımcı olmaktadır. (Aslan, 2004: 51)

Pazara dayalı transfer fiyatının uygulanabilmesi için, rekabetçi bir Pazar ile bilinen her ve her zaman uygulanabilen bir Pazar fiyatının var olması ve bölüm yöneticilerinin karar almada özgür, her türlü baskıdan uzak olması ve üst yönetimin mal alım ve satımında her hangi bir müdahalede bulunmaması gerekmektedir. (Taşkın, 2012: 54)

Bölümler arasındaki mal ve hizmet transferinin iç fiyatlaması, bölüm yöneticisinin faaliyet sonuçlarını değerlendirme açısından da çok önemlidir. Bu yöntemde, transfer edilen mal veya hizmetlerin, ara malların fiyatları belirlenirken aynı özellikteki benzer malların pazar fiyatları dikkate alınmaktadır. Bu yöntemin uygulanmasında ara malların dış pazara satışının olanaklı olması gerekmektedir. (Kırlıoğlu, 1995: 284)

Pazar fiyatı yönteminde şirket içinde transfere konu olan mal veya hizmetler için şirket dışında da bir pazarın bulunması söz konusu olmaktadır. Şirketin mal veya hizmetleri, gerek dizayn ve kalite açısından ve gerekse fiyat açısından dış pazardakilerle eşit durumdaysa veya daha üstün performansa sahipse, bölümler arası tedarikin şirket içinden yapılması daha uygun olacaktır. Bu koşullar altında hem şirket içinden mal veya hizmet satın alan bölüm maliyet kaybına uğramadan, sürekli arz garantisi ve hızlı dağıtım gibi avantajlardan yararlanmakta ve hem de mal veya hizmet satan bölümün karı artmaktadır. (Aslan, 2004: 55)

Bu nedenle pazara dayalı transfer fiyatlandırmasının yapılmasında hareket noktası ara mallar olmaktadır. Bu koşullar altında pazarda bağımsız hareket eden bir şirket gibi her bölümün bağımsız davranması temel bir ilkedir. Bu yolla ortaya çıkabilecek olası bir manipülasyonun sınırlandırılması bir avantaj olarak görülebilir. Ara mallar için genel olarak bir pazarın mevcut olması önemli bir zorunluluktur. Genelde pazar fiyatı arz ve talep yardımıyla bölümlerde etkilenmemektedir. Buradan hareketle, transfer fiyatı olarak pazar fiyatının uygunluğunun yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Böylece dış satıcının çok daha düşük bir fiyatla pazara girişi gerçekleştirilecektir. Transfer fiyatlandırması bu düşük Pazar fiyatı temelinde ortaya çıkmaktadır ve pazar fiyatları temelinde optimal bir transfer fiyatlandırmasının yapılabilmesi için bazen

uyarlama yapmak gerekebilir. Örneğin, iç tedarikin pazar fiyatı bir taraftan potansiyel satış ve nakliye maliyetlerini düşürürken, diğer taraftan şirket içi taşıma maliyetlerini arttırmaktadır. Bu düşünce içinde, dış tedarikin maliyet dezavantajını tedarik edilen bölümün farklı pazar fiyatı karşılamaktadır. Ayrıca bu transfer fiyatının kullanımı özellikle performansa ulaşmada daha uygun olmaktadır. (Kiyat, 2010: 39)

2.8.2. Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırması

Pazar fiyatının uygulanmadığı durumlarda maliyete dayalı transfer yöntemleri uygulanmaktadır. İşletme maliyetlerinin transfer edilen mal veya hizmetin transfer fiyatının tespit edilmesinde maliyete dayalı transfer fiyatı esas alınmaktadır. (Koyuncu, 2005: 33)

Maliyet temeline göre oluşturulan transfer fiyatı, satıcı açısından transfere konu olacak mal ya da hizmetin maliyetini karşılama olanağı yaratmaktadır. (Mısıroğlu, 2003: 12)

Mal ve hizmet piyasalarında genellikle tek fiyat yoktur. Her ne kadar kâr maksimizasyonu için benimsenmesi gereken fiyat, marjinal maliyete eşit olan fiyat olsa da aksak rekabet piyasalarında faaliyette bulunan firmalar bazen marjinal maliyetin altında veya üstünde fiyat belirleyebilmektedir.

Maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yönteminde transfer fiyatının doğru olarak belirlenebilmesi için gerekli ilk koşul mal ve hizmetleri üretmek için yapılan üretim maliyeti giderlerinin doğru olarak tespit edilmesidir. (Mısıroğlu, 2003: 189)

Üretim maliyetleri tespit edilirken de gerçek, standart ve marjinal maliyetler dikkate alınmaktadır. Gerçek maliyette, üretim yapan birimin genel giderleri ürünlerin maliyetleri ile ilişkilendirilmektedir. Başka bir deyişle, faaliyet yapıldıktan sonra ortaya çıkan maliyetler dikkate alınmaktadır. Standart maliyetler, bilimsel çalışmalar sonucunda saptanır. Standart maliyetler, belirli koşullar altında üretim maliyetlerinin ne olması gerektiğini üretim gerçekleşmeden tahminlere dayanarak göstermektedir. Marjinal maliyetler ise, mamul için piyasanın özelliklerinin tam olarak bilinmediği durumda uygulanmaktadır. (Erden, 2004: 110)

Bu yöntemde transfer fiyatının doğru olarak tespit edilmesi için, transfere konu mal ya da hizmetin maliyetinin tespit edilmesi için yapılacak genel üretim giderlerinin dağıtımının doğru olarak yapılmasına bağlıdır. Farklı gider dağıtım yöntemleri nedeniyle değişken maliyet yöntemi, tam maliyet yöntemi ve maliyet temelli transfer fiyatına kar payı eklenmesi yöntemi olmak üzere farklı maliyete dayalı transfer fiyatı yöntemleri uygulanmaktadır. (Uragun, 1993: 386)

Maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yöntemi karşımıza üç şekilde çıkabilir. Bunlar:

- Tam maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yöntemi,
- Değişken maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yöntemi,
- Tam maliyet artı kâr payı yöntemi

2.8.2.1. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet (Direkt ilk madde ve malzeme giderleriyle, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin ürün maliyetlerine yüklenmesi ve sabit giderlerin sonuç hesaplarına aktarılması dayanan bir yöntemdir. Değişken gider olarak kabul edilen giderler işletmenin faaliyet hacmine dayalı olarak değişen giderlerdir. Bkz. Uragun, 1993: 387) yöntemi birim değişken maliyetin esas alındığı bir yöntem olup, marjinal maliyete yakın değeri olması ve marjinal maliyete daha kolay hesaplanabilir yöntem olması nedeniyle tercih edilen bir yöntemdir. (Taşkın, 2012: 56)

Bu yöntemde fiyat tespit edilirken üretim miktarına bağlı olarak değişen, değişken maliyetler dikkate alınmaktadır. Birim değişken maliyet, marjinal maliyete en yakın sonucu verdiği ve hesaplanması marjinal maliyete göre daha kolay olduğu için bu yöntem tam maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yöntemine göre daha çok tercih edilmektedir. (Çelik, 2000: 106)

Bu yöntemin en önemli avantajı maliyetlerin belirlenmesinde sübjektifliği ortadan kaldırmasıdır. Taşdığı bu avantaja rağmen üretim bölümü birim değişken maliyeti yanlış hesapladığında çarpıklıklar ortaya çıkabilmektedir. Yüksek hesaplama yapılması durumu da bu çarpıklığın özendirilmesine neden olmaktadır. Bu nedenle de faaliyet değerlendirmesi yapılırken değişken maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yöntemi çok fazla tercih edilmemektedir. (Köse, ve Ferhatoğlu, 2008: 56)

2.8.2.2. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet (Tüm direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerini kapsamakta olup, tam üretim maliyetine pazarlama, satış ve dağıtım maliyetlerinin ve genel yönetim maliyetlerinden bu mamule isabet eden tutarların ilave edilmesiyle maliyet hesaplanmasıdır. Bu maliyet yönteminde dönemsel üretim giderleri stoklara dayanmaktadır. Bkz. Kartal ve Sevim ve Gündüz, 2008: 342) yöntemi transfer fiyatının, birim değişken maliyete sabit maliyetlerin eklenmesi sonucu hesaplanması olup, kolay anlaşılabilir olması ve kullanılacak tüm verilerin muhasebe bilgi sisteminden kolaylıkla elde edilmesi nedeniyle tercih edilen bir yöntemdir. (Taşkın, 2012: 56)

Tam maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yönteminde fiyat belirlenirken sabit maliyetler ve değişken maliyetler dikkate alınmaktadır. (Sabit maliyet, kısa dönemde üretim miktarındaki artış ve azalışlardan etkilenmeyen maliyetlerdir. Bkz. Koutsoyiannis, 1997: 123 Değişken maliyetler ise, kısa dönemde üretim miktarına bağlı olarak değişen maliyetlerdir. Bkz. Koutsoyiannis, 1997: 123)

Transfer fiyatlandırması yöntemi olarak tam maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yöntemi kullanıldığında, firma içinde belirlenmiş olan fiyat firma dışında belirlenmiş olan fiyattan daha yüksek olduğunda alıcı bölümler mal ve hizmet satın almalarını firma içerisinden yapmayacak dışarıdaki firmalardan yapacaklardır.

Bu yöntemin uygulanması, maliyet kalemlerinin firmalarının muhasebe sistemlerinden elde edilebildiği için oldukça kolay olmasına rağmen söz konusu yöntem bazı olumsuzlukları da bünyesinde barındırmaktadır. Sabit maliyetler üretim miktarına bağlı olarak belirlenmediği için bu maliyetlerin tam olarak doğru tespit edilmesi zordur. Sabit maliyetlerin yanlış hesaplanması durumunda da tam maliyetler yanlış hesaplanacaktır. Bu da birimlerin performansının ve bu yöntemin uygulanması için gerekli olan maliyetlerin doğru belirlenmesi koşulunu sağlayamayacaktır. Sonuç olarak da yöneticiler yanlış kararlar alacaktır. (Köse ve Ferhatoğlu, 2008: 59)

Bu olumsuzluklar tam maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yönteminin uygulanamamasına neden olmuş ve bunun sonucunda da değişken maliyete dayalı transfer fiyatlandırması yöntemi ortaya çıkmıştır

2.8.2.3. Kar Marjı Yöntemi

Bu modelde, transfer konusu mal ve hizmetin işletme tarafından satılması durumunda oluşacak karın işletme bölümleri arasında paylaşılması benimsenmiştir. Bu durumda, satıcı bölümün maliyet temeline göre oluşturacağı transfer fiyatına bir kar marjı ilave etmek suretiyle transfer fiyatı oluşturulur. Böylece satıcı bölüm, transfer edilecek mal veya hizmetten bölümsel bir kar sağlamış olur. Aksi halde, bölümler arasındaki mal veya hizmet transferinin bir kar payı ilave edilmeden yapılması durumunda satıcı bölüm, bir kar merkezi yerine bir maliyet merkezi konumuna gelir. Burada önemli olan, karın bölümler arasında sistematik olarak paylaşımını sağlamaktır. Böylece bölüm yöneticileri arasındaki anlaşmazlıklar da önlenmiş olur. Kar marjı yöntemi uygulamada iki şekilde cereyan etmektedir. Şöyle ki;

- i.** Maliyete normal kar payı ilavesi: Bu yaklaşımda, satıcı bölüm yöneticisi, transfer edilecek mal veya hizmetin değişken maliyetine dış piyasadaki kar marjları dikkate alınarak normal bir kar payı ilave etmektedir. Dış piyasası olan bir mal veya hizmet için satıcı bölümün yüksek bir kar marjı ilave etmesi durumunda, alıcı bölüm ihtiyacı olan ara malını dış piyasadan almayı tercih edebilir. Bu nedenle kar marjının piyasa koşullarını aşmaması gerekir.
- ii.** Maliyete katma değer ilavesi: Bu yaklaşım, son ürünün değişken maliyet yöntemine göre hesaplanan katma değerinin, her bir bölüm için bölümsel değişken maliyet oranında bölünerek transfer edilecek mal veya hizmetin değişken maliyetine ilave edilmesi esasına dayanmaktadır. Böylece, her bölümdeki bir birimlik değişken maliyet tasarrufunun bölümsel kara etkisi, her bir bölüm için ayrı ayrı dikkate alınmış olur. Bu açıdan değerlendirildiğinde bu yaklaşım, diğer yaklaşıma göre daha adil bir transfer fiyatlaması oluşmasına olanak sağlamakta ve bölümlerin verimliliğini artırıcı yönde etkilemektedir.

Bu yöntem, bölüm yöneticilerinin daima değişken maliyete sabit bir kar payının eklenmesi sonucunda bölümlerin giderlerini kontrol etme gereğini hissetmemeleri ve kar payı tespitlerindeki zorluklar ve adil olmama olasılıklarını ortadan kaldıran bir yöntemdir. Bu yaklaşım, işletmenin toplam kar paylarını, bölümlere, bu bölümlerin katkısını sağlayacak şekilde paylaştırmanın daha uygun olacağını savunur. Bu yönteme göre transfer fiyatı tektir ve satıcı bölümün değişken maliyetine eşittir. Ancak bölümlerin performansı ölçülürken, toplam katkı payından bu bölümlere ait olduğu varsayılan paylara bakılacaktır. (Gürsoy, 1999: 766)

2.8.3. İkili (Dual) Transfer Fiyatlandırması Yöntemi

Bu yöntemde, alıcı ve satıcı olarak adlandırılan bölümler farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanarak işletmenin toplam karlılığını arttırmak amacıyla hareket etmekte ve her bölüm kar merkezi olarak kabul edilmektedir. (Elitaş ve Elitaş ve Özkal, 2009: 38)

Satıcı bölümün ara mamulün transferinde transfer fiyatı olarak değişken maliyet ve belirli bir oranda karla devir yapması, alıcı bölümün de transfer fiyatı olarak sadece satıcı bölümün değişken maliyetlerini kabul etmesi, satıcı bölümün değişken maliyetlerini kabul etmesi, satıcı bölümün katkı oranını arttırmakta, alıcı bölümün yüklenmemesi gereken giderleri arındırılmış olmaktadır. (Taşkın, 2012: 59) Bu şekilde satıcı bölüm karını arttırmış, alıcı bölüm ise yüklenmemesi gereken maliyetleri yüklenmemiş olmaktadır. (Kartal ve Sevim, ve Gündüz, 2008: 371)

Bu yöntemde alıcı bölümlerin bu mal ve hizmetleri birim maliyete eşit bir fiyatla aldıkları kabul edilmektedir. Değişken maliyetin esas alınarak etkinlik sorunu, satıcı bölümlerin değişken maliyetlerine ilave edilen kar payı ile oluşacak uyum sorunu çözülmeye çalışılmaktadır. (Özkanlı, 2003:119)

2.8.4. Karşılıklı Anlaşma ile Tespit Edilen Transfer Fiyatlandırması

Transfer fiyatı üretim ve pazarlama dağıtım bölümleri ile karşılıklı anlaşma yolu ile belirlenir ve belirlenen transfer fiyatı fırsat maliyetine en yakın transfer fiyatıdır. Çünkü karşılıklı anlaşma yolu ile belirleme yapıldığı için üretim bölümü fırsat maliyetinin altında fiyatı kabul etmezken, pazarlama dağıtım bölümü ürün fiyatının üzerinde bir fiyatı kabul etmeyerek, ortaya konulmuş fiyat her iki bölüm ve her ikisinin de toplam karlarını maksimize edecek üretim miktarının seçilebilmesine olanak tanıyacaktır. (Koyuncu, 2005: 386) Bu yöntem pazarda herhangi bir belirsizlik olduğu ortamda kullanılan bir yöntemdir. (Taşkın, 2012: 59)

Uygulanacak bu yöntem zaman kaybı, bölümler arası uyuşmazlık gibi sorunlara yol açabilecektir. Ayrıca bölümler transfer edilecek malın fiyatı dışında miktarı konusunda herhangi bir anlaşma yapmazlarsa, firmanın toplam karını maksimize edecek bir transfer fiyatına ulaşmak mümkün olmayabilecektir. Bu yöntemin iyi işleyebilmesi için ara malın dış pazarının bulunmaması, alıcı ve satıcı bölümlerin Pazar hakkında tam bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. (Taşkın, 2012: 60)

Tablo 2.3. Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Transfer Fiyatlandırması Yöntemi	Yöntemin Avantajları	Yöntemin Dezavantajları
Piyasa Fiyatına Dayalı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi	Firmaları, ürünlerini piyasa fiyatında satmak için teşvik eder. Bölümler arasındaki uyumsuzlukları en aza indirir. Dış ücretlere karşı satıcı rekabetçi bir hale gelir. Emsal fiyat standartlarına sahiptir. Bir bölümün zararı diğer bölümleri çok fazla etkilemez.	Her mal ve hizmet için uygulanamaz. Ara malların piyasafiyatı çoğu zaman yoktur. Satış maliyeti azaltılarak maliyet tasarrufları için ayarlama yapılmalıdır. Bir bölümden diğer bölüme transfer yapılması kâr, zarar ve maliyetleri etkiler.
Değişken Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi	Çok fazla malın transferinde, transfer fiyatı fırsat maliyetlerine yaklaşır. Eğer satın alınan bölüm fazla kapasiteye sahipse, satın alma bölümüne gereken sayıda üniteye satın alma imkânı verir. Alıcıyı içeriden almaya yönlendirilir.	Satın almabölümlerine, sabit maliyetlerini yeniden kazanabilme imkânı verir. Değişken maliyetler çıktı miktarına göre değişir. Satış bölümünü sabit maliyetlerini değişken maliyet olarak göstermeye özendirir.
Tam Maliyete Dayalı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi	Hangi maliyetlerin sabit, hangilerinin değişken olduğu tartışmasını sona erdirir. Uygulanması kolay ve anlaşılırdır. Vergi otoriteleri tarafından değişken maliyet yöntemine göre daha fazla tercih edilir.	Bir bölümün verimsizliğinin diğer bölümlere aktarılmasına neden olur. Satın alma bölümünün alması gerekenden daha az mal satın almasına neden olur. Sabit maliyetler karar almayı zorlaştırır.
Pazarlığa Dayalı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi	Yöneticilere kâr kontrol etme olanağı sağlar. Tam rekabet piyasasının olmadığı durumda uygulanması en kolay yöntemdir.	Zaman ve kaynak kaybına neden olur. Bölüm kârını doğrudan etkilemesi yöneticilerin fiyatı kendi lehine çevirmesine neden olur. Dış piyasa şartları değiştikçe pazarlık fiyatı da değişir.
İkili Esasa Dayalı Transfer Fiyatlandırması Yöntemi	Hem satış hem de satın alma bölümleri kârlarını maksimize edebilir. Uygun miktarda transfer edilecek mal miktarı belirlenir. Anlaşmazlıkların olduğu durumda uygulanması en kolay yöntemdir.	Zaman kaybına neden olur. Yönetimin başarısı bölüm yöneticilerinin müzakere yeteneğine bağlıdır. Pazarlık gerektirir ve otonomi azalır. Vergilendirme ile ilgili problemler ortaya çıkabilir.

Kaynak: (Koyuncu, 2005: 389)'de nderlenmiştir.

3. İLİŞKİLİ KİŞİ KAVRAMI VE TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA İLİŞKİLİ KİŞİ KAVRAMININ KAPSAMI

3.1. İlişkili Kişi Kavramı

İlişkili kişi kavramı, KVK md.13/2 ile Tebliğ'de ayrıntılı açıklamalara konu edilmiştir. Buna göre ilişkili kişi;

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Ortakların eslerini,
- Ortakların veya eslerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını,
- Türk Vergi Sistemi'nden daha düşük vergi yüküne sahip olan ve bilgi değişimine yanaşmayan ülkelerde ve bölgelerde bulunan kişileri ifade etmektedir.

Kapsamlı ilişkili kişi kavramı, Türk transfer fiyatlandırması mevzuatında uygulamanın geniş olmasına yol açmaktadır. Şirketler adeta her bir kişi ve kurumla yaptıkları ticareti transfer fiyatlandırması yönünden mercek altına alması gerekmektedir. Türk Vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişim hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemlerde ilişkili kişilerle yapılmış sayılmaktadır. Bakanlar Kurulu henüz bu ülkeleri açıklamamıştır. Bu ülkelerle kastedilen, önemli vergi muafiyetlerinin ve düşük vergi oranlarının bulunduğu vergi cenneti ülkelerdir. (Tokur, 2008: 174)

Daha önce de belirttiğimiz üzere, örtülü kazanç dağıtımı konusunun düzenlenmesi 5520 sayılı KVK'ya mahsus değildir. Mülga 5422 sayılı KVK'da da daha yüzeysel olmak üzere, konuyla ilgili açıklamalar mevcuttur. Yeni kanun ile birlikte ilişkili kişi kavramının kapsamı genişletilmiştir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2008: 41)

Yasa hükmünde ilişkili kişi kavramı çok geniş tutulmuştur. Ancak transfer fiyatlandırmasına yönelik eleştiri yapabilmek için işlemin salt ilişkili kişiler arasında yapılmış olması yeterli değildir, eleştiri için işlemin emsallere uygunluk ilkesine de uygun olmaması gerekir. (Çakmak, 2007: 57) Diğer yandan mükellefler belgelendirme işlemlerini yerine

getirebilmek için ilişkili kişileri ayrı ayrı ve tam olarak belirlemek durumundadır. İlişkili kişi kapsamının çok geniş tutulmasına ilişkin eleştirilerden biri, bilfiil transfer fiyatlandırması müessesesinin ortaya çıkış gerekçesi ile ilgilidir. Buna göre, transfer fiyatlandırması müessesesinin ortaya çıkış gerekçesi,

- Ülke içi kaynakların yurtdışına aktarılmasının önlenmesi,
- Ülke ekonomisinin ve vergi kaynaklarının bu yolla zarar görmesi,
- Kaynakların sömürülmesinin engellenmesidir. (Tekin ve Kartaloğlu, 2010: 544)

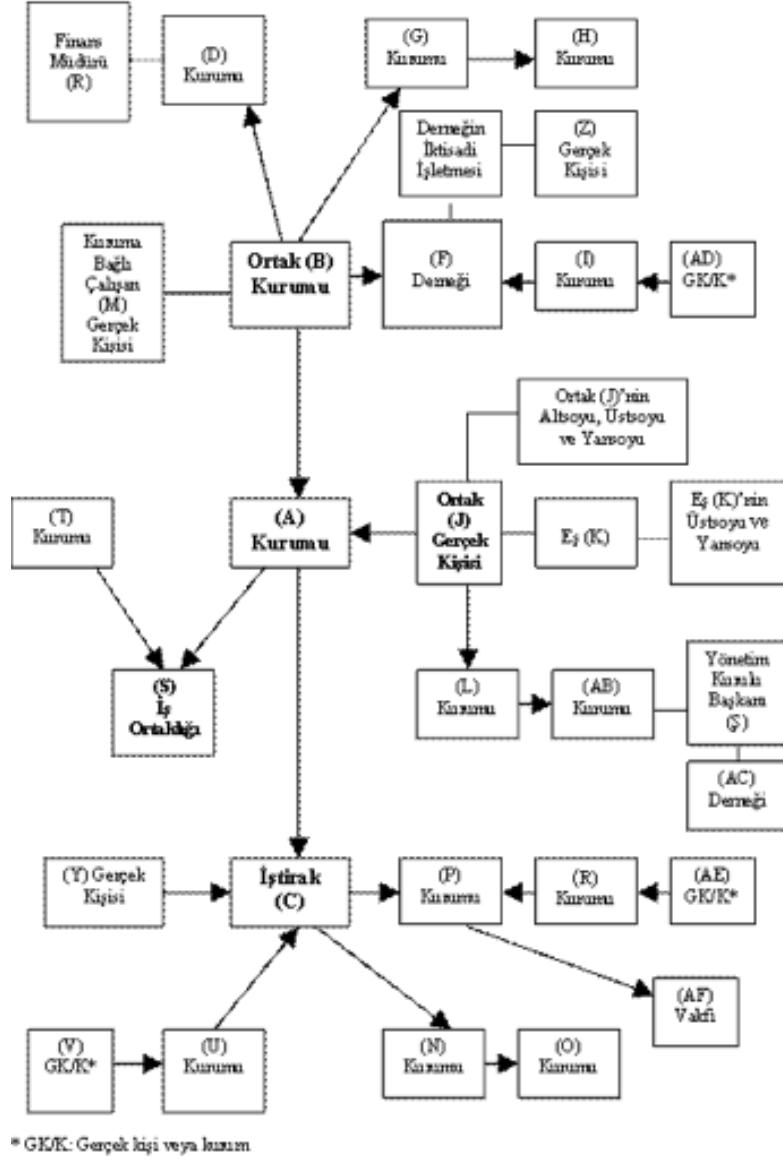
Bu amaç ve müessesenin oluşum gerekçesi dikkate alındığında, bu müessesenin yurtiçi işlemlerde uygulanmasının pek fazla bir anlamı olmadığı, hatta mevcut belirsizlikler, uygulama güçlükleri ve çıkartacağı uyuşmazlıklar dikkate alınarak yarardan fazla zarar getireceği görülmektedir. Bu nedenle önerilen bu müessesenin uygulamasının bünyesinde yabancılık unsuru taşıyan işlemlerle sınırlandırılmasıdır. (Tekin ve Kartaloğlu, 2010: 545)

Nitekim bu bağlamda KVK transfer fiyatlandırması müessesesinde yapılan değişiklikle hazine zararının doğması şartı getirilmiştir. Buna göre, “tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurtiçindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına" bağlanmıştır”. (Tekin ve Kartaloğlu, 2010: 546)

Bu yönüyle transfer fiyatlandırması hükümleri “hazine zararı” kriteri gerçekleşmediği durumlarda işlemler sayılan ilişkili kişiler arasında gerçekleşse dahi uygulanmayacaktır denilerek sınırlandırmaya gidilmiştir. Ancak literatürde kabul görmüş ve bizim de katıldığımız görüşe göre, söz konusu sınırlandırmanın Hazine zararı kriteri getirilerek yapılması uygulamada pek çok sorunu beraberinde getirebilecek, maksadını asan bir düzenleme olmuştur. Tebliğ’de ilişkili sayılan kişilere ilişkin verilen örneği, ilişkili kişiler kapsamını genişletir nitelikte olduğu için içerik olarak katılmamakla birlikte, idarenin yorumunu göstermesi açısından burada belirtmekte yarar görüyoruz. Tebliğ’de yer alan örnek aşağıdaki gibidir: (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704, s.4) Tebliğ’de yer alan örneğin belirtilmesinden sonra yine aynı tebliğdeki ilişkili kişi tanımlamasını da belirtmekte fayda görmekteyiz.

“Örneğin, (ABC) Adi Ortaklığı’nın ortaklarından (A)’nın ortağı olduğu (D) Ltd. Şti. ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat üzerinden yaptığı mal satışı işlemi ilişkili kişilerle yapılmış sayılarak emsallere uygun bedel ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır.

Gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı 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 sayılacaktır. İlişkili kişi ifadesi aşağıdaki semada gösterilmekle birlikte, her işlemin kendi koşulları içinde değerlendirileceği tabiidir.



Şekil 3.1. 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'ndeki İlişkili Kişi Şeması

Önceki sayfadaki şemada görüldüğü üzere;

(A) Kurumunun;

- Ortak (B) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (G) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun dolaylı olarak ortağı olduğu (H) Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun kurucusu olduğu (F) Derneği ve bu derneğin iktisadi işletmesi,
- (F) Derneğine ait iktisadi işletmede çalışan (Z) Gerçek Kişisi,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğin kurucularından (I) Kurumu,
- Ortakla ilişkili (F) Derneğin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AD) Gerçek Kişisi veya Kurumu,
- Ortak (B) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (D) Kurumu,
- Ortak (D) Kurumunda çalışan Finans Müdürü (R),
- Ortak (B) Kurumunda çalışan (M) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisi,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin altsoyu, üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K),
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin Eşi (K)'nın üstsoyu ve yansoyu,
- Ortak (J) Gerçek Kişisinin doğrudan ortağı olduğu (L) Kurumu,
- Ortak (J) ile ilişkili (L) Kurumunun doğrudan ortağı olduğu (AB) Kurumu,
- (AB) Kurumunun Yönetim Kurulu Başkanı (Ş),
- Yönetim Kurulu Başkanı olan (Ş)'nin üye olduğu (AC) Derneği,
- (S) İş Ortaklığı,
- (S) İş Ortaklığının diğer ortağı (T) Kurumu ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Öte yandan, aynı derneğe üye olan gerçek kişi veya kurumların, sadece aynı derneğin üyeleri olmaları nedeniyle ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

(A) Kurumunun;

- İştirak (C),
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (P) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun doğrudan bağlı bulunduğu (R) Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun dolaylı olarak bağlı bulunduğu (AE) Gerçek Kişisi veya Kurumu,
- İştirak (C) ile ilişkili (P) Kurumunun kurucusu olduğu (AF) Vakfı,
- İştirak (C)'nin doğrudan ortağı olduğu (N) Kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak ortağı olduğu (O) Kurumu,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (Y) Gerçek Kişisi,
- İştirak (C)'nin doğrudan bağlı bulunduğu (U) Kurumu,
- İştirak (C)'nin dolaylı olarak bağlı bulunduğu (V) Gerçek Kişisi veya Kurumu ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

Vergiden kaçınmayı önleyici yönde, kıyas ve ilkesel amaçsal yorum yöntemlerinden her ikisinden birbirini tamamlayıcı biçimde ayrı ayrı yararlanılabilir. Buradan hareketle, kıyasen uygulanacak kurallardan birisi, özel vergiden kaçınmayı önleme kurallarından olan transfer fiyatlandırmasında ilişkili kişi kavramıdır. (Çilingir, 2012: 205) KVK md.13/2 ile Tebliğ'de ilişkili kişi tanımı sadece transfer fiyatlandırması kuralları açısından değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal yaşamın gerçekleri açısından da önemlidir. Düzenleme, vergi hukukundaki pek çok olayda, ekonomik ve sosyal yaşamın gerçeklerine uygun biçimde, çıkar birlikteliği içindeki kişilerin kimler olabileceğine ilişkin bir karine sunmaktadır. Bu karine, alınan pozisyonların hangilerinin çift taraflı sayılabileceği hakkında rehberlik yapabilir. Elbette çift taraflı sayılabilme koşulları her örnek olayda ayrıca değerlendirilebilir. (Tekin ve Kartaloğlu, 2010: 547)

Bu değerlendirme ile yapılan şey, “ bir mekanizmayı bütünlüğe indirgemektir.” Yasa ve tebliğ, ilişkili kişi kavramı hakkında anlam derinliğini sağlayabilmesi için ilkeler sunmaktadır. Bu ilkelerin genel ekonomik gerçekliği açıklayan bir mekanizması olması ve bu mekanizmanın bir üst model olarak vergi hukukundaki her alana uygulanabileceği düşünülebilir.

3.2. Uluslararası Düzenlemelerde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi Kavramının Kapsamı

3.2.1. OECD Düzenlemeleri

OECD'nin öncüsü Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütüdür (OEEC). OEEC 1947 yılında Marshall Planı vasıtasıyla Avrupa'nın yeniden inşası için II. Dünya Savaşı'ndan sonra Amerika ve Kanada yardımını yönetmek için kurulmuştur. OECD, OEEC'nin yerini 1961 yılında devralmıştır. O zamandan beri, misyonu, üye ülkelerin sürdürülebilir ekonomik büyüme ve istihdamını başarmasına yardım etmek ve finansal istikrar korunurken üye ülkelerin yaşam standardını yükseltmeye aynı zamanda dünya ekonomisinin gelişmesine yardımcı olmaktır.

OECD dünya çapında demokrasi ve pazar ekonomisinin gerçekleştirmek amacıyla üye ülkelerle birlikte aşağıdaki amaçları hedef edinmiştir:

- Sürdürülebilir ekonomik büyümeyi desteklemek,
- İstihdamı artısını desteklemek,
- Yaşam standartlarını yükseltmek,
- Finansal istikrarı korumak,
- Diğer ülkelerin ekonomik kalkınmalarına yardımcı olmak,
- Dünya ticaretinde büyümeye katkıda bulunmak.

Dünya ekonomisinin gelişmesi amacıyla, OECD'ye 30 ülke üye olmakla birlikte OECD 70'ten fazla gelişmekte olan piyasa ekonomileriyle uzmanlık ve tecrübelerini paylaşmaktadır. OECD transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak çeşitli tarihlerde ve çok sayıda rapor ve rehber yayımlamıştır. Küreselleşmenin hızlanması ve dünya ekonomisinde çok uluslu şirketlerin aktif olarak rol almaya başlaması neticesinde OECD'de bu konu ile ilgilenmeye başlamıştır. (OECD Raporu, 2015)

OECD'nin transfer fiyatlandırması konusunda ilk çalışması, 1977 yılında gerçekleştirdiği "OECD Vergi Anlaşma Modeli" dir. 1979 yılında OECD Mali İşler Komitesi bütün ülkeler tarafından kullanılabilir ilk uluslararası rehberi yayımlamıştır. Komite daha sonra 1984 yılında "Three Taxation Issues" ve 1987 yılında "Thin Capitalization Rules" olmak üzere, transfer fiyatlandırması bağlamında özellikli konularda iki rapor daha yayımlamıştır. 1995 yılında, 1979 yılında yayımlanan rehber "Çok Uluslu Şirketler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi" Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration adıyla yeniden basılmıştır. 1999 yılında ise bir takım ilaveler yapılarak güncelleştirilmiştir. (Yıldırım ve Balcı ve Kiraz, 2008: 13)

Aynı zamanda 2008'de birtakım ilaveler yapılmakla birlikte 2009 yılında ise önemli bir değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklik, tarihi 1995'e giden işlemsel kar yöntemlerinin

önemli bir güncelleştirilmesini ifade etmektedir. Konuyla ilgili önerilen değişime yönelik olarak OECD aşağıdaki açıklamayı yapmıştır: (İnce, 2010: 45)

Transfer fiyatlandırması yöntemlerinde hiyerarşi: Var olan Uluslar arası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde, OECD'nin kabul ettiği 2 türlü transfer fiyatlandırması yöntemi vardır. Bunlar, rehberin II. Bölümünde yer alan geleneksel ilsem yöntemleri ve rehberin III. Bölümünde tanımlanan işlemsel kar yöntemleridir. İşlemsel kar yöntemleri (net kar bölüşüm yöntemi ve kar bölüşüm yöntemi) güvenmek için yeterince bilginin olmadığı istisnai olaylarda ve geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanamadığı olaylarda başvurulan son metotlar olma özelliğine sahiptirler. 1995'den beri işlemsel kar yöntemlerinin uygulanmasıyla birlikte kazanılan tecrübelerle dayanarak, OECD biraz önce bahsedilen istisnai durum özelliğini ortadan kaldırmayı ve onun yerine "Durumun Şartlarına En Uygun Yöntemi" seçilmiş transfer fiyatlandırması standardı olarak getirmeyi önermektedir. Bu gelişimi yansıtmak amacıyla Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberinde gerekli değişiklikler yapılmıştır. OECD yapmış olduğu bu düzenlemeyle ABD tarafından benimsenen kurala alternatif bir kural benimsemiş olmaktadır. ABD hariç gelişmiş ülkelerin tamamına yakını OECD tarafından hazırlanan ve düzenli olarak güncellenen OECD transfer fiyatlaması sistemini esas almaktadır. ABD sistemi de birtakım farklılıklarına rağmen, OECD sistemiyle oldukça uyumludur. (Aktaş, 2004: 84) Şirketler, transfer fiyatlandırması nedeniyle herhangi bir cezai müeyyideye maruz kalmamak için, transfer fiyatını belirlerken emsallere uygunluk ilkesine bağlı kalmak zorundadırlar. Çünkü transfer fiyatlandırmasında baz alınan temel kriter emsal bedele uygunluk kriteridir. (Ak, 2006: 101)

Bununla birlikte emsallere uygunluk ilkesinin dışında global dağıtım formülü de OECD Rehberinde düzenlenmiştir. Emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen aşağıdaki 3 yöntem OECD 1979 yılında oluşturduğu "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde önerilmiştir:

- Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi,
- Yeniden satışta fiyat yöntemi,
- Maliyet artı yöntemi.

Sonraki yıllarda ise OECD Rehberinde işlemsel kar yöntemleri (kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemi) ile emsallere uygunluk ilkesi dışında global dağıtım formülü yer almıştır. 1995 yılında düzenlenen rehberin 1979 raporundan farklı olarak ortaya koyduğu en önemli unsurlar; ürünlerin, işlemlerin ve firmaların bireysel özelliklerine daha fazla odaklanılması ve kıyaslanması, karşılaştırma üzerinde transfer fiyatlandırmasının oluşturulmasında daha fazla durulması ve transfer fiyatlandırmasının oluşumunda dokümantasyon gereksinimine daha fazla önem verilmesidir. 2009 Yılındaysa OECD, transfer fiyatlandırması yöntemleri arasında hiyerarşiye yönelik olarak önemli bir öneri getirmiş olup "Durumun Şartlarına En Uygun Yöntemini önermiştir. (İnce, 2010: 45)

OECD benimsediği yeni yöntemle beraber, bir noktada geleneksel ilsem yöntemleri ve işlemsel kar yöntemleri şeklinde ayrımı ortadan kaldırmakta ve 5 adet birbirinden ayrı yöntem ortaya çıkmaktadır. OECD, benimsediği kurala yönelik olarak rehberde detaylı açıklamalar getirmiştir. Açıklamalara bakıldığında işlemsel kar yöntemlerinin eskiye göre daha on plana çıkarıldığı görülmektedir. 2009 yılında yapılan son revizyonla birlikte OECD'nin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde önerdiği yöntemlere aşağıda geleneksel veya diğer yöntemler ayrımı olmaksızın yer verilmiştir. Yukarıda bahsedilen tüm yöntemlerle ilgili ayrıntılı açıklamalara, daha önceki bölümlerde yer verilmiş olduğundan burada, transfer fiyatlandırması yöntemleri ile ilgili olarak ilaveten verilecek bir bilgi bulunmamaktadır. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması, OECD rehberinde su şekilde tanımlanmıştır: (OECD, 2009: 17)

Belli bir zaman süresi için geçerli olmak üzere, kontrol altındaki işlemlerde belli kıstaslar doğrultusunda (yöntem, karşılaştırılabilir unsurlar, uygun düzeltimler, gelecekteki olaylar için kritik varsayımlar gibi) peşinen transfer fiyatlandırması saptayan anlaşmalardır. Tek taraflı veya çok taraflı olarak hazırlanabilir. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, OECD rehberinde 1995 ve 1999 yıllarındaki düzenlemelerinde güncelleştirmeler yapmıştır. OECD düzenlemeleri ile ABD'deki düzenlemeler aynı yapıdadır ve hemen hemen aynı adı taşımaktadır (OECD Rehberi'nde anlamsa ile ilgili olarak "arrangement"; ABD'deki düzenlemelerde "agreement" kelimeleri kullanılmıştır). (Nazalı, 2007: 118)

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, kontrol edilen muameleler için belirli bir zaman periyodu içinde transfer fiyatlaması için uygun kriterler bulan anlaşmalardır. Bu kriterler, metot, emsaller ve gelecek için kritik varsayımlar gibi unsurları kapsamaktadır. Önceden fiyatlama anlaşmaları, resmi olarak mükellef tarafından başlatılmakta ve mükellef, bağlı şirketler ve bir veya daha fazla vergi otoritesi arasında müzakere yapılması ile sağlanmaktadır. Bu anlaşmalar özellikle geleneksel mekanizmaların başarısız olduğu durumlarda işlevsellik kazanmaktadır. (Tavuz, 2007: 59) Çok uluslu şirketler genellikle aşağıdaki durumlarda vergi idareleri ile ön fiyatlandırma anlaşması yapmayı tercih etmektedirler: (Türkkot, 2005: 2)

- Yöntem tespitinde karşılaştırma yapılabilecek bir emsal bulunmaması ve karşılaştırma yapabilmek için kamuya açık yeterli ve güvenilir bir veriye ulaşılamaması,
- Mükellefin kendine has bir faaliyet sisteminin bulunması, bu sistemin niteliklerinin emsal firmalara göre karşılaştırma yapılamayacak düzeyde farklılık göstermesi,
- Mükellefin mevcut fiyatlama yönteminin sürekli olarak değişik vergi idarelerince denetim altında olması. Mükellefler, içinde buldukları şartları değerlendirerek peşin fiyatlandırma anlaşmasının kendilerine sağlayacağı faydaya göre vergi idaresi ile anlaşma yapıp yapmama konusunda karar vermektedirler. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının sağladığı başlıca avantajlar şöyledir: (Tekin ve Kartaloğlu, 2010: 441)
- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükelleflere geleceğe donuk vergi yükümlülüklerinin hesaplanmasında kesinlik sağlamak ve vergi planlamasını kolaylaştırmaktadır. Yapılan

anlaşmalar ile belli bir süre için uygulanacak yöntemler kesinlik taşıyacaktır ve böylece mükellefler herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilecek ve ileriye daha kolay görebileceklerdir.

- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları gerek mükellefe gerekse vergi idarelerine transfer fiyatlaması incelemesi açısından zaman ve kaynak tasarrufu sağlarlar.
- Yapılan anlaşmalar sayesinde, vergi idareleri ile mükellef arasında bir işbirliği sağlanmış olur. Vergi idareleri anlaşmaya girdikleri mükellefler hakkında daha fazla bilgiye sahip olurlar.
- Anlaşma yapıldığı zaman, mükellefler anlaşma şartlarına uyduğu sürece vergi idarelerine sadece yıllık raporlama yaparak anlaşılan yöntemin doğru bir şekilde uygulandığını teyit ederler. Böylece mükellefler incelenme risklerini azaltırlar ve ileride doğabilecek cezai yaptırımlardan kaçınmış olurlar. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının bazı dezavantajları da söz konusudur: (Uyanık, 2008: 284)
- Anlaşmalar değişen piyasa şartlarına ilişkin güvenilmez tahminler bulundurabilir. Çünkü anlaşmalar sabit bir emsal bedel şartını yeterince yansıtamaz.
- Anlaşma talepleri vergi idaresinin işgücü planlaması ile uyumsuz olabilir ve diğer işlerin etkin bir şekilde yapılmasını zorlaştırabilir.
- Anlaşmayı yapan mükellefin diğer ilişkili firmaların davranışları üzerinde olası etkileri söz konusu olabilir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları anlaşmada yer alan tarafların sayısına göre tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı olmak üzere düzenlenebilecektir: (Yazar, 2008:51)
- Tek taraflı anlaşmalarda, anlaşma faaliyette bulunan ülkenin vergi idaresiyle yapılmakta olup diğer ülkelerin vergi idareleri taraf değildir. Cifte vergilendirme riskinden dolayı OECD iki taraflı veya çok taraflı anlaşma yapılmasını önermektedir.
- İki taraflı anlaşmalarda ise çok uluslu bir şirketin iki ayrı ülkede bulunan ilişkili şirketleri ile bu ülkelerin vergi idareleri arasında anlaşma yapılmaktadır.
- Çok taraflı anlaşmalar, ikiden fazla ülkede faaliyet gösteren mükelleflerle ilgili ülkelerin vergi idareleri arasında anlaşma yapılmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili bazı kavramlar aşağıdadır. Eşzamanlı Vergi İncelemeleri, iki ya da daha fazla tarafın, kendi ülkeleri dahilinde, elde ettikleri bilgileri paylaşmak amacıyla yönelik olarak, ortak ya da bağlantılı menfaatlere sahip oldukları bir ya da daha fazla sayıdaki vergi mükellefinin vergisel işlemleri üzerinde eşzamanlı ve birbirinden bağımsız incelemelerde bulunmak konusunda bir düzenlemeye girmeleridir. OECD, 2009: 23)

Karşılaştırılabilirlik Analizi, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması genel olarak kontrollü bir işlemdeki koşulların bağımsız şirketler arasında gerçekleşen işlemlerdeki koşullarla karşılaştırılmasına dayanır. Böyle bir karşılaştırmanın yararlı olabilmesi için karşılaştırılan durumların ekonomik karakterleri yeterince karşılaştırılabilir olmalıdır.

3.2.2. ABD Düzenlemeleri

ABD’de “Transfer Fiyatlandırması” konusu Gelir Yasası’nın 482 numaralı kısmında yer almaktadır. Bu kısımda yapılan düzenlemeler transfer fiyatlandırmasının genel amaçlarından uygulanacak yöntemlere kadar geniş yelpaze içinde yer alan düzenlemelerdir. Bu kısımdaki düzenlemeler, aynı grup bünyesindeki işletmelerin birbirine transfer ettikleri mal, hizmet ve maddi olmayan varlıkların transferinde uyguladıkları fiyatların, emsal mükelleflerin uyguladıkları ile aynı olmasını sağlar. Emsallere uygunluk standardı adı da verilen bu kural ABD vergi sisteminde altmış yıldan fazla bir süreden bu yana yer almaktadır. ABD’de yapılan bir diğer düzenleme ise ABD Gelir Yasası’nın 6662 numaralı kısmında yer almaktadır. Bu kısımda transfer fiyatları nedeniyle vergilenebilir gelirinde önemli azalışlar meydana gelen mükelleflere uygulanacak cezalar yer almaktadır. (Koyuncu, 2005: 400)

–İlişkili Kişi Tanımı:

Transfer fiyatlandırması uygulaması şirketin ilişkili kişi ve şirketleri ile gerçekleşen ticaretinde uyguladığı fiyatlarla ilgili olduğundan ilişkili kişi tanımı transfer fiyatlandırması uygulamasının kapsamını da belirlemektedir. ABD vergi mevzuatında ilişkili kişi kontrol altındaki mükellef olarak tanımlanmıştır. İki veya daha fazla vergi mükellefinden birisinin aynı amaç için doğrudan veya dolaylı olarak kontrol edilmesini ya da sahip olunmasını ifade eder. Burada belli bir mükellef diğer mükellefin işlemlerini kontrol altında bulundurmakta ya da anılan işe sahip olmaktadır. Kontrol dışı mükellef ise iki ya da daha fazla vergi mükellefinin belli amaç çerçevesinde doğrudan ya da dolaylı olarak kontrolü altında olmayan veya onların mülkiyeti altında bulunmayan kişi ve kuruluşlardır. Kontrol altında olmak yasal uygulanabilirliğe bağlı değildir. Her türlü kontrolü içermesi transfer fiyatlandırmasının kapsamını genişletmiştir. Örneğin gelir ve giderler keyfi olarak iki mükellef arasında yer değiştirirse kontrol ilişkisinin varlığı kabul edilir. Kontrol altındaki mükellefler arasında gerçekleşen işlemler “kontrol altındaki işlem” veya “ilişkili kişi işlemi” adını almaktadır. Bir mükellef şeklen olmayıp fiili olarak direkt veya dolaylı başka bir mükellefi kontrol ediyorsa, aralarındaki ticaret, transfer fiyatlandırması lisanında ilişkili kişi işlemi olarak, taraflar ise ilişkili kişi kabul edilecektir. Bu durum ilişkili kişi tanımının dar kapsamlı olmadığını ve dolayısıyla transfer fiyatlandırmasının kapsamının geniş olduğunun göstergesidir. (Kapusuzoğlu, 1999: 41)

İlişkili kişi ile yapılan işlemlerde uygulanan fiyat emsallere uygun fiyat (Arm’s Lenght) olmalıdır. Emsallere uygun fiyat veya emsallere uygunluk standardı, Amerikan Vergi mevzuatında aşağıdaki gibi tanımlanmıştır: (Kapusuzoğlu, 1999: 40) “Aralarında herhangi bir yakınlık ya da ilişki bulunmayan taraflarca kendi çıkarları doğrultusunda yapılan görüşmeler sonucunda gerçekleşen işlemler için belirlenen değerdir. Bu değer, serbest piyasa koşulları çerçevesinde saptanan değerdir. Bu işlemler, tarafların kendi çıkarları doğrultusunda tam güven esasına göre yaptıkları ticari işlemlerdir. Emsallere uygunluk standardına, yaygın olarak vergilendirme alanında ilişkili şirketler arasındaki (yan kuruluşlar, bağlı kuruluşlar gibi) işlemlerde başvurulur. Bu standartta birbiriyle ilişkisi olmayan taraflar arasındaki işlemler (taraflar tamamen kendi

çıkarları doğrultusunda davranmaktadır), özel bir işlem için emsal oluşturacaktır. Bunu bir örnekle şu şekilde açıklayabiliriz: Bir şirket, mülkiyetindeki bir varlığı ortağına 10.000 \$'a herhangi bir piyasa araştırması yapmadan satarsa, emsallere uygunluk standardına göre fiyat, bu şirketin aynı varlığı, şirketle ilişkisi bulunmayan üçüncü bir şahsa, görüşmeler sonucunda satabileceği fiyat olacaktır.” (Kapusuzoğlu, 1999: 39)

İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat ilişkisiz kişilere uygulanan fiyat olmalıdır. Bir başka deyişle ilişki fiyata etki etmemeli ve fiyat adil piyasa fiyatı olmalıdır. Emsal fiyatı belirleme yöntemleri vergi kanununda düzenlenmiştir. Spesifik olarak belirtilmiş altı yöntem vardır. (DELOITTE, 2009: 10) Bu yöntemler;

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi,
- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi,
- Maliyet Artı Yöntemi,
- Karşılaştırılabilir Kâr Bölüşüm Yöntemi,
- Bakiye Kâr Bölüşüm Yöntemi,
- Karşılaştırılabilir Kârlar Yöntemidir.

Yöntemler arasında bir hiyerarşi bulunmamaktadır. Tüm yöntemler, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat için emsal fiyat belirlemesine dayalıdır. Emsal fiyat belirlemede, kıyaslama veya karşılaştırılabilirlik önemli bir husustur. Bu noktada emsal fiyat belirleme işlemi karşılaştırılabilirlik analizi demektir. Mükellefin ilişkili kişi işlemi ile emsal alınacak ilişkisiz kişi işlemlerinin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Karşılaştırılabilirlik ölçülürken; malın nitelikleri, mükellefin ekonomik işlevleri, alınan riskler, sözleşme koşulları ve daha birçok unsurun analiz edilmesi gerekmektedir. Hatta mükellefin uyguladığı iş stratejileri ve piyasanın rekabet derecesi gibi unsurlarda analiz edilir. Nitekim bu unsurlar fiyata etki eden unsurlardır. Bunlar dikkate alınmadan mükellefin transfer fiyatlarının emsallere uygunluk standardına uygun olmadığını ileri sürmek olanaklı değildir. (Kapusuzoğlu, 1999: 32)

Mükellef transfer fiyatlandırmasının emsallere uygunluk özelliğini test etmek için yasada belirtilen fiyatlandırma yöntemlerinden birini seçmelidir. En iyi yöntem kuralı (The Best Method Rule) geçerlidir. Bu kurala göre seçilen transfer fiyatlandırma yöntemi incelenen işlemin koşulları ve gerçekleri ışığında diğer yöntemlerle kıyaslandığında emsal fiyatın en güvenilir ölçüsü olmalıdır. Mükellef bir yöntemi seçerken diğer yöntemlere neden başvurmadığını göstermesi zorunlu değildir. Fakat potansiyel cezalardan kaçınmak için mükellef en iyi yöntemi seçmeden önce diğer yöntemlere neden başvurmadığını dokümantasyonla göstermelidir. Tüm yöntemler kontrol altındaki işlemlerle (İlişkili Kişi İşlemleri) kontrol dışı işlemler (İlişkisiz Kişi İşlemleri) arasında yapılan işlemlerin karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Tüm yöntemler her iki işlem arasındaki karşılaştırılabilirlik derecesine dayanmaktadır.

Karşılaştırılabilirlik derecesi ise fonksiyon analizleriyle belirlenmektedir. Söz konusu analizde ekonomik olarak üstlenilen önemli fonksiyonlar, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler hem ilişkili hem de ilişkisiz kişi işlemleri için değerlendirilir. Bu hususlar fiyatlarda değişiklik meydana getirir ve transfer fiyatlarını etkiler. Sektör kâr ortalamaları emsal fiyat standardı olarak kullanılmaz. Kanunda belirtilmeyen yöntemler, emsal fiyatı belirlemenin en iyi ölçüsü olduğu sürece kullanılabilir. (Raby, 2009: 132) Mükellefin transfer fiyatlandırması sonuçları iki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemden çıkarılan emsal fiyat aralığının içinde ise düzeltme yapılmayacaktır. Bu ABD’deki transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde, emsal fiyatın esnek uygulanabileceğini göstermektedir. Örneğin, şirketin iştirakine sattığı malın emsal fiyatını belirlerken, piyasada bu malı ilişkisiz kişilere satan şirketlerin fiyatlarını veri olarak alabilir. Bu veriler genelde bu amaçla oluşturulmuş veri tabanlarından temin edilmektedir. Şirketin ilişkili kişiye yaptığı işlemle emsal alınacak verilerin karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Malın nitelikleri farklı ise fiyatta farklı olacağından fiyat emsal fiyat olmayacaktır. Şirket, veri tabanlarından ikiden fazla emsal fiyat bulursa ve uyguladığı fiyat emsal fiyat aralığının içinde ise transfer fiyatlandırması eleştirisi gelmeyecektir. Örneğin; emsal fiyatlar 5, 5,40, 6, ve 7 dolar ve şirketin ilişkili kişiye uyguladığı fiyat (6,50 dolar) ise emsal fiyat aralığı içinde olduğundan herhangi düzeltme yapılmayacaktır. Düzeltme ile kastedilen emsal fiyata göre vergi matrahının yeniden hesaplanmasıdır. Bu düzenlemeler altında, emsal fiyat aralığı karşılaştırılabilir tüm değişkenlerin her birinin yüksek derecede karşılaştırılabilirlik standardını karşılıyorsa uygulanır. Tam olmayan karşılaştırmalar kullanılırsa emsal fiyat aralığı, sonuçların % 25 ile % 75’i arasındadır. Bahsedilen aralık, istatistikte bir serinin düşük kartili ile yüksek kartili arasındaki aralıktır. Ancak aralık analizini geliştirmek için başka istatistik yöntemlerde kullanılabilir. Mükellef transfer fiyatını bu aralığın dışında belirlerse IRS emsal fiyat aralığı içinde bir düzeltme yapacaktır. Böyle bir düzeltme sonuçların medyanına göre olacaktır. Emsal fiyat serisinin medyanı ise o serideki orta değerdir. Mükellefler ilişkili şirketlerle arasındaki emsallere uygun olmayan işlemleri karşılıklı düzeltebilirler. Yasal düzenlemeler, aynı mükellefler arasındaki böyle düzeltmeleri aynı mali yıl içinde yapılmasına izin vermektedir. (Raby, 2009: 133)

3.2.3. Avrupa Birliği Düzenlemeleri

Devletler hükümlerine dayanarak ülkelerinin sınırları içerisinde kendi sosyal, politik, ekonomik ve benzeri koşulları dikkate alarak vergi sistemlerini kurarlar. Kurdukları sistem çerçevesinde kendi vatandaşlarını ve yabancı ülke vatandaşlarını vergilendirirler. Vergilendirme hakkı ülkelere has mutlak hak olup sınırlandırılmaz. (Özer, 2009: 14)

Ancak ekonomik birliklere dahil olduğunda mutlak vergilendirme yetkisi sorgulanabilir hale gelmektedir. Ekonomik birlikler devletlerin uluslararası ekonomik ilişkilerini geliştirmek ve dış ticareti serbestleştirmek amaçları ile kurdukları, ekonomik işbirliği boyutlarını aşan uluslararası birliklerdir. Ekonomik işbirliğinin son aşamasını ekonomik birlikler teşkil eder. (Süral, 1983: 22)

AB, bir yandan kurucu anlaşma niteliğindeki Roma Anlaşmasının hükümleri, diğer yandan Birlik kurumlarının anlaşmanın öngördüğü hedefler doğrultusundaki işlemleri ile üye

devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaktadır. Ancak üye devletlerin izledikleri bir kısım ekonomik ve sosyal politikalar, ülke sınırları içinde kaldığından vergilendirme yetkisi, Birlik düzeyinde bu politikaların aracı olarak kullanılmamaktadır. (Öncel ve Kumrulu ve Çağan, 2010: 64)

Avrupa Birliği düzenlemeleri, OECD tarafından yapılan düzenlemelerden farklı olarak mensupları adına bağlayıcı hükümlerdir. Bu bağlamda AB mensubu ülkeler, transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak aşağıda bahsedilen düzenlemelere uymakla mükelleftirler.

Transfer fiyatlandırması ve çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin AB'deki ilk çalışmalar 1976 yılına kadar uzanmakta ve tahkim anlaşması niteliği de taşıyan 90/436/ECC sayılı Direktif'e dayanmaktadır. Ancak, Direktifin kabul edilerek tüm üye devletlerde yürürlüğe girmesi daha yakın tarihleri bulmuştur. Avrupa Birliği Konseyi, 23 Temmuz 1990 tarihinde Komisyonun önerisi doğrultusunda, topluluk çerçevesinde uluslararası olaylarda şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak 3 ölçü benimsemiştir: (Kapusuzoğlu, 1999: 205)

1. Farklı üye ülkelerdeki şirketlere ilişkin hisse senedi alım satımı, varlıkların transferi, birleşme ve bölünme konularında yapılacak vergilendirmeye ait ortak sistem direktifi (Birleşme Direktifi-The Mergers Directive). 1969 yılında komisyon tarafından önerilen bu direktifin amacı vergilendirmede uygulanabilirliği olan ortak bir sistem oluşturmaktır. 1990 yılında kabul edilen direktife göre, üye devletler iki ya da daha fazla devletin şirketleriyle ilgili birleşme, bölünme, sermaye koyma ve hisse senedi değişimlerinde bu direktifi uygulayacaklardır. Direktifin dördüncü maddesine göre, devredilen aktif ve pasif unsurların gerçek değeriyle mali değeri arasındaki farka göre belirlenen değer artışları birleşme ve bölünme durumunda vergilendirilmemelidir. (Saraçoğlu, 2006: 111)
2. Farklı üye ülkelerdeki ana şirket ve bağlı şirketlere ilişkin olaylara uygulanabilecek vergilendirmeye ait ortak sistem direktifi (Ana Şirket/ Alt Şirket Direktifi-The Parent/ Subsidiary Directive). Üye ülkelerin ana ve ana şirkete bağlı yavru şirketlerin vergilendirilmesinde ortak kurallar 90/435/AET sayı ve 23/07/1990 tarihli konsey kararı ile kabul edilmiştir. Direktif özü itibarıyla 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 temettü ile ilgili ödediği kurumlar vergisine indirim imkanı tanıması gerektiğini düzenler. (Council Directive 90/435/EEC, "Council Directive Of 23 July 1990 On The Common System Of Taxation Applicable In The Case Of Parent Companies And Subsidiaries Of Different Member States(90/435/EEC)",15.04.2015) AB Konseyi, 22 Aralık 2003'de bu direktifin kapsamını genişletmek ve uygulama alanını geliştirmek için 2003/123/EC sayılı direktifi kabul etmiştir. Eski direktifi tadil eden bu direktif, 90/435/AET sayılı direktif kapsamında sayılan şirket türlerinin genişletilmesi, kâr paylarını stopajdan muaf tutmak için koşulların gevşetilmesi ve iki farklı üye ülkede bulunan bağlı şirketler arasında çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin düzenlemeler içermektedir. (Council

Directive 2003/123/EC, “Parent Companies and Their Subsidiaries In The European Union”,24 Haziran 2014)

3. Bağlantılı şirketlerin kârlarının düzeltimi ile ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması (Tahkim Anlaşması- Arbitration Convention). Bu direktifin önemli yönü, emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir transfer fiyatlandırması nedeniyle bir üye devlet mukimine yapılan tarhiyat, çifte vergilendirmeye sebep olması halinde karşı taraf açısından bir düzeltme öngörmesidir.

Gerçekte OECD Model Anlaşması'nın 25. maddesindeki karşılıklı anlaşma süreci izlenerek çifte vergilendirmeden kaçınmak mümkündür. Tek taraflı anlaşmalarda, vergi idarelerinin çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik çalışma yapması zorunlu değildir, konu sadece tartışılabilir. Bunun yanı sıra karşılıklı anlaşma süreci de yıllarca sürebilmektedir. Bu olumsuzluğu giderme amacıyla yapılan düzenleme gereği, Birliğin tahkim süreci, başlangıçtan itibaren 3 yılı geçmeden sorunu çözümlenmek zorundadır. (Bozkurt, 2006: 101)

Yukarıdaki direktiflere ek olarak “Bağlı Şirketler Arasındaki Faiz Ve Gayri Maddi Hak Bedeli Ödemeleri (2003/49/EC)” Direktifi, 2003 yılında, AB Konseyi tarafından yayınlanmıştır. Bu Direktifin amacı; Avrupa Birliği'nde, farklı üye devletlerin bağlı şirketleri arasında yapılan faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemelerine uygulanabilecek ortak bir vergilendirme sisteminin kurulmasının sağlanmasıdır. Direktifte, 2004 yılında 2004/76/EC direktifiyle bazı değişiklikler yapılmıştır. Direktifin hükümleri şöyle özetlenebilir; Eğer faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemelerinden kâr eden taraf diğer bir üye devletin şirketiye veya bir üye devletin şirketinin diğer bir üye devlette bulunan sürekli işyeriyse; bir üye devlette doğan faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemeleri, bu ödemeler üzerinden alınan tüm vergilerden muaftır. Üye devlet, kaynaktan kesilen fazla vergiyi, gerekli başvurunun ve başvuruyu destekleyen ek bilgilerin alınmasını takip eden bir yıl içinde geri ödemelidir. Eğer kaynaktan kesilen vergi bu süre içinde geri verilmez ise ödemeleri alan şirket veya sürekli işyeri, bir yılın bitimiyle birlikte verginin üzerinden hesaplanacak faizi isteme hakkına sahip olacaktır. (Bozkurt, 2006: 101)

Avrupa Komisyonu, 2001 yılında yayımladığı “İç Pazarda Şirket Vergilemesi” isimli çalışmasını takiben, AB üyesi ülkelerden uzman ve mali idare temsilcilerinden oluşan bir “AB Müşterek Transfer Fiyatlandırması Forumu” nun kurulmasını önermiştir. 2002 yılında kurulan AB Müşterek Transfer Fiyatlandırması Forumu'nun çalışması programında 1990 Avrupa tahkim Anlaşması (90/436/ECC)'nin daha etkin ve yeksanak uygulanması yer almıştır. Forumun çabaları sonucunda 2004 yılında Anlaşma'nın üye devletlerin iç hukukundaki onay mekanizmalarından geçmesi ve tamamlanmış ve 1 Ocak 2000 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu bağlamda AB dahilinde su anda üye mali idarelerin yaptıkları transfer fiyatlandırması düzeltmelerinden ortaya çıkan çifte vergilendirmenin engellenmesi konusunda etkin bir tahkim usulünün geçerli olduğu söylenebilir. Ayrıca Forum çalışmalarında şirketlerin birlik içindeki ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlere ilişkin ortak bir vergi temeli sağlanması stratejisinin önemli olduğu vurgulanmıştır. (Uyanık, 2011: 19) İkinci bölümde de belirttiğimiz

üzere emsallerine uygunluk ilkesine ilişkin transfer fiyatlandırma yöntemlerinin uygulamasında karşılaşılan sorunlar neticesinde, transfer fiyatlandırmanın bir yana bırakılarak küresel firmaların amaçlarına uygun, daha iyi bir sisteme geçilmesi önerilmektedir. İdeal bir çözüm bulunmama ile birlikte üniter vergi sistemi bir seçenek olarak düşünülmektedir. Buna göre, üniter sistemde, şirketin tüm kârları toplandıktan sonra, her bir ülkedeki faaliyet ölçüğüne göre ülkelere dağıtılmaktadır. Her ülke kendi ülkesindeki dağıtılan kârı, vergilendirmektedir. Diğer yandan Forum 21.05.2005 tarihinde belgelendirme konusunda yayınlamış olduğu bir rapor ile “Birlik içindeki bağımlı şirketlerin transfer fiyatlandırması ile ilgili dokümantasyonu konusundaki işlem kuralları önerisini” kabul ederek, ana dökümantasyon paketinin “master file” hazırlanmasını kabul etmiştir. Buna göre ana dökümantasyon paketinin mükellef ve veri idaresi açısından sağlayacağı faydalar şunlardır; (European Commission, 2004: 2)

- İşlevsel analizlerde daha fazla tutarlılık,
- Artan dökümantasyon kalitesi ve vergi mükelleflerinin AB transfer fiyatlandırması dokümantasyon uygunluğunun sağlanması,
- Dökümantasyonla ilgili cezalara maruz kalma oranının düşmesi,
- Dökümantasyon kalitesinin artırılarak Birlik içinde uyumun sağlanarak grup hakkında daha detaylı materyalin hazırlanmasında kolaylık sağlanması. Eğer bir ülke mukimine o ülke mali idaresince yapılan vergilendirme işlemi çifte vergilendirmeye yol açıyorsa ilgili ana firma ve şubenin bulunduğu iki ülke açısından çözüm, tahkim sürecinde aranabilecektir. Ancak ilgili firmalardan biri kaçakçılık cezasına tabi tutulursa mali idareler çözüm sürecini başlatmak zorunda değildir. Eğer her iki firma ve ülkeler yapılan işlemin düzeltilmesi konusunda fikir birliğine varırsa tahkim süreci devreye girmeyecektir. (TOBB, 2001: 29)

Bağlı işletmelerin Kârlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Topluluğu Anlaşması (Tahkim Anlaşması), Avrupa Komisyonu’nun 1976 yılındaki direktif önerisine dayanmaktadır. Komisyon’un önerisi iç Pazar koşullarının tamamlanmasına ilişkin Beyaz Rapor’a (1985) dayanmakla birlikte, farklı üye ülkelerde bulunan bağlı şirketler arası kâr transferlerindeki çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırılmasını amaçlamıştır. Avrupa Konseyi’ndeki uzun görüşmeler sonucunda Komisyon’un direktif önerisi uluslararası bir anlaşmaya dönüşmüş ve 23 Temmuz 1990 tarihinde Brüksel’de 12 üye devlet tarafından imzalanıp 1 Ocak 1995’de yürürlüğe girmiştir. 1995 genişlemesinde Birliğe katılan Avusturya, Finlandiya ve İsveç; 2004 genişlemesinde de üye olan 10 yeni ülkeyle de söz konusu anlaşma yapılmıştır. Tahkim Anlaşması’nın 20. maddesine göre anlaşmanın geçerlilik süresi 5 yıldır. Akit devletler bu sürenin sona ermesine 6 ay kala geçerlilik süresinin uzatılmasına karar vereceklerdir. Ancak akit devletler, 19 Mayıs 1998 tarihinde Tahkim Anlaşmasının süresinin 5 yıl daha uzatılmasına karar vermiş, anlaşmanın geçerlilik süresinin ortaya konduğu 20. maddesini de değiştirecek bir ek protokole 25 Mayıs 1999 tarihinde imza atmış ve tüm ülkelerin onaylamasıyla 1 Kasım 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ek protokolün 1. maddesine

göre, anlaşmanın geçerlilik süresinin yine 5 yıl olduğu, ancak süre uzatımının otomatik olarak gerçekleşeceği belirtilmiştir. Buna göre akit devletler, anlaşmanın geçerli olduğu 5 yıllık sürenin son 6 ayı içinde eğer anlaşma süresinin uzatılmasına herhangi bir yazılı itirazda bulunmazlarsa, yürürlük süresi otomatik olarak 5 yıl uzayacaktır. (Işık, 2005: 64)

AB üyesi ülkeler arasında imzalanan tahkim anlaşması uyarınca benimsenen temel ilke de, emsallere uygunluk ilkesidir. Buna göre anlaşmayı imzalayan farklı ülkelerdeki bağlı şirketler arasındaki mali düzenlemeler karşılaştırılabilir bağımsız şirketler arasındaki benzeri ilişkileri yansıtmalıdır. Bağlı şirketler, birinin diğerine doğrudan ya da dolaylı olarak yönetim, kontrol ya da sermaye yoluyla bağlantılı olmasını ya da aynı kişinin yönetim, sermaye veya kontrol yoluyla diğer şirketle bağlantılı olmasını ifade eder. (European Commission, 2004: 2)

Yukarıda açıklandığı gibi, Tahkim Anlaşmasıyla, matrah artırımı nedeniyle ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Bu çerçevede matrah artırımında bulunan şirket, işyerinin bulunduğu ülkenin vergi idaresine başvuruda bulunur. Bağlı şirketinin bulunduğu ülke vergi idaresi de bu başvuruya ilgili bilgilendirilir. Eğer akit devletler çifte vergilendirme sorununu 2 yıl içinde ortadan kaldıramazlarsa bir tahkim komisyonu kurulur. Kurulan tahkim komisyonu da durumun bildirilmesini izleyen 6 ay içinde görüşünü açıklar. Görüşün açıklanmasını izleyen 6 ay içinde de akit devletler bu görüşü de dikkate alarak çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için nihai kararlarını açıklarlar. Tahkim komisyonunun önerisiyle akit devletlerin nihai kararı birbirinden farklı olabilir. Bu bakımdan tahkim komisyonunun kararı bağlayıcı değildir. Ancak tahkim komisyonunun görüşü açıkladıktan sonra geçen 6 ay içinde akit devletler bir karara varamazlarsa komisyonun görüşü bağlayıcı karar olarak akit devletler tarafından dikkate alınır. (European Commission, 2004: 2)

3.2.4. Almanya Düzenlemeleri

Yabancı İşlemler Vergi Kanunu'nun birinci bölümünün ilk paragrafında ilişkili kişiler ve emsallere uygunluk standardı düzenlenmiştir. KVK'nın 8'inci bölümünün 3'üncü paragrafında "Örtülü Kazanç Dağıtımı" düzenlenmiştir. 2003 yılında bu düzenlemelere ek olarak Alman Parlamentosundan aşağıdaki yasal düzenlemeler geçmiştir:

- Genel Mali Kanunu'nun 90'ıncı maddesinin 3'üncü paragrafında sınır ötesi işlemlerle ilgili dokümantasyon ihtiyaçları düzenlenmiştir.
- Genel Mali Kanunu'nun 162'inci maddesinin 3'üncü paragrafında yetersiz veya sunulmayan belgelerin sonuçları düzenlenmiştir. 2008 yılında Yabancı İşlemler Vergi Kanunu'nun 1. Maddesinin 3'üncü paragrafı düzenlenmiş ve bu düzenlemeler aşağıdaki ayrıntıları içermektedir. (Raby, 2009: 420)

-İlişkili Kişi Tanımı:

İlişkili kişiler doktrini Yabancı İşlemler Vergi Kanunu'nun 1'inci bölümünün 2'inci paragrafında düzenlenmiştir. Bir kişinin bir mükellefin ilişkili kişisi olması için aşağıdaki şartlardan birinin oluşması gerekmektedir:

- Bir kişi doğrudan veya dolaylı bir mükellefin sermayesinin en az $\frac{1}{4}$ 'üne sahip olmalı veya mükellefin doğrudan veya dolaylı bir kişinin sermayesine hatırı sayılır bir katılımı olması gerekir.
- Kişinin mükellef üzerinde kontrol edici etkide bulunması gerekmektedir veya mükellefin bir kişi üzerinde kontrol edici etkisi olması gerekmektedir.
- Üçüncü kişilerin, yukarıda bahsedilen mükellef ve ilişkili kişilerin sermayesine hatırı sayılır bir katılımının olması gerekmektedir veya bu kişiler üzerinde kontrol edici etkisi olması gerekmektedir. (DELOITTE, 2009: 65)

Hangi transfer fiyatlandırması yönteminin kullanılması gerektiği karşılaştırılabilir verilerin mevcudiyetine ve kalitesine bağlıdır. Üç farklı durum vardır:

- i. Verilerin tam karşılaştırılabilirliği,
- ii. Sınırlı karşılaştırılabilirlik,
- iii. Karşılaştırılabilir verinin bulunamaması.

Tam karşılaştırılabilirlik mevcutsa yeni düzenlemelere göre öncelikle geleneksel işlem yöntemleri tercih edilir. Bu yöntemler Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi, Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi ve Maliyet Artı Yöntemidir. Mükellefin uyguladığı fiyat, karşılaştırılabilir verilere göre belirlenen emsal fiyat aralığı içinde ise emsallere uygun kabul edilir. Sınırlı karşılaştırılabilirlik varsa mükellef, transfer fiyatını belirlemek için uygun bir yöntem seçmek zorundadır. Sınırlı karşılaştırılabilirlik varsa fiyat kartil aralığında olması gerekmektedir ki emsallere uygun fiyat olsun. Karşılaştırılabilir veri yoksa, “Hipotetik Emsal Fiyat Testine” göre emsallere uygun fiyat belirlenir. Dolayısıyla basiretli tüccar ilkesine uygun olarak mükellef fonksiyon analizlerine ve iç projeksiyonlarına bağlı bir “Hipotetik Emsal Fiyat” alanı ihdas etmek zorundadır. Bu alan hipotetik satıcının minimum fiyatı ile hipotetik alıcının maksimum fiyatı arasındadır. Mükellef fiyatın en yüksek olasılıkla bu aralık içinde olduğunu kanıtlamak zorundadır. Aksi takdirde minimum fiyat ile maksimum fiyatın aritmetik ortalaması emsallere uygun fiyattır. Hipotetik emsallerin mevzuata girmesinde Vergi Mahkemesi kararları etkili olmuştur. (ERNST&YOUNG, 2009: 46)

Geleneksel yöntemlerin dışında Vergi İdaresi belli koşullar altında “İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemi” ve “İşlemsel Kâr Paylaşım Yöntemine” de izin vermektedir. Bu yöntemlere de başvurulamıyorsa yukarıda da açıklandığı üzere “Basiretli Tüccar İlkesine” dayanılarak hipotetik emsal fiyat belirlenir. (DELOITTE, 2009: 5)

Alman Vergi Usul Kanunu 2003 yılına kadar transfer fiyatlandırmasına yönelik özel bir belgelendirme yükümlülüğü getirmemiştir. 2003'te diğer ülkelerle karşılaştırma yapılmış ve vergi denetimleri için etkili bir araç sağlanmıştır. Yeni kurallar, dokümantasyonda; ilişkili kişilerle sınır ötesi işlemlerin boyutu, türü ve içeriklerini transfer fiyatlarını belirlemede kullanılan ekonomik

ve yasal temeller ve diğer işletme koşullarının belgelenmesini istemektedir. Dokümantasyon makul bir kısa süre içinde hazırlanmalıdır. Bir zaman sınırı belirlenmemiştir. Belgeler vergi denetçilerince istendiğinde 60 gün içinde gönderilmelidir. Duruma göre 30 günlük ek süre verilebilir. (Raby, 2009: 427)

Prencip olarak, mükellef tüm işlemlerinin, transfer fiyatlandırması da dahil Alman Vergi Kanunlarına uygun olduğunu kanıtlamak zorundadır. Transfer fiyatlarının nasıl belirlendiğini ispatlamak zorundadır. Vergi idaresi de mükellefin belirlediği bu fiyatların emsallere uygun olmadığını kanıtlamalıdır. Vergi İdaresi de kanıtlamayı karşılaştırılabilirlik analizi yaparak uygun fiyatları tahmin etmek suretiyle yapmaktadır. Mükellef ise ispatlamayı yaparken emsal fiyat aralığı belirleyecekse istediği verileri seçemez. 2005 yılında yayınlan “Denetim İlkelerine” göre bu verilerin karşılaştırılabilirlik derecesine dayanarak emsal fiyat aralığı oluşturmalıdır. Ancak karşılaştırılabilirlik sınırlıysa emsal fiyat aralığı daraltılabilir. (Raby, 2009: 425)

Alman Maliye Bakanlığı transfer fiyatlandırması amaçları için Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarını desteklemektedir. Bu durum, vergi denetim süresini kısaltmaktadır ve transfer fiyatlandırması konularında tek taraflı anlaşmaları tasdik etmek için hazırlanmamıştır. Çünkü tek taraflı anlaşmalar başka bir ülkeyi ilgilendirdiğinde geçerli bir etki yapmaz. Bu yüzden Alman Peşin Fiyat Anlaşmaları iki ve çok taraflı anlaşmaları kapsar. Bu başka ülkelerinde anlaşmaya katılmalarını gerektirir ki bu durum OECD'nin Model Anlaşmasının 25'inci maddesinde “Karşılıklı Anlaşma Prosedürü” olarak belirtilmiştir. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, Federal Maliye Bakanlığının Bonn'daki merkezinde yürütülür. Lokal Vergi İdaresi, vergi denetçileri dahil, düzenli olarak anlaşma prosedürlerine katılır. Maliye Bakanlığının Uzman Denetçileri de (Uluslararası Vergi Konularında) anlaşmada yer alabilirler. (Raby, 2009: 433)

Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına başvurma harcı 20.000 Euro'dur. Anlaşmanın süresini uzatma 15.000 Euro, değişiklik ise 10.000 Euro'dur. Anlaşmanın süresi ise 3 yıldan az 5 yıldan fazla olamaz. (DELOITTE, 2009: 27)

3.2.5. İngiltere Düzenlemeleri

Son yıllarda İngiltere'nin transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal çerçevesinde önemli değişiklikler olmuştur. En önemli değişiklik Mali Kanunda yapılmıştır. Son düzenlemeler “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 28. Maddesini” de kapsamaktadır. Hemen hemen her işlem kanun kapsamına alınmıştır. 1 Mart 2004 tarihinden itibaren İngiltere içinde işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırması muafiyeti kaldırılmıştır. Örtülü sermaye tamamen transfer fiyatlandırması rejimi kapsamına alınmıştır. Mükellefler transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesine uyumlarını kendileri değerlendirip beyannamelerini buna göre doldurmaktadır. Mükellef ve ortakları kendi değerlendirmelerine göre transfer fiyatlandırması düzeltmelerini yaparlar. Mükellef bu değerlendirmelerinde yanlışlık yaparsa cezalarla karşılaşır. Düzeltmede tek yönlü bir yaklaşım vardır. Vergilenebilir geliri arttıran düzeltmeler kabul edilirken vergilenebilir kârı azaltan düzeltmeler sadece çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre yapılabilir. Bir grup şirket içindeki küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin bazıları transfer fiyatlandırması

kurallarından muaftır. Ancak bu muafiyet aşağıdaki şartların gerçekleşmesi halinde uygulanmaz: (Raby, 2009: 710)

- Grubun 250'den fazla personelinin olması,
- Cirosunun 50 Milyon Euro'dan fazla olması,
- Bilanço değerinin 43 Milyon Euro'dan fazla olması,
- Küçük veya orta ölçekteki grup içi şirketin vergi cennetlerindeki şirketle işlem yapması.

Ancak HMRC (Her Majesty's Revenue And Customs) bariz bir şekilde ticarete transfer fiyatlandırması manipülasyonları yapıldığını tespit ederse bu muafiyet kalkar. Transfer fiyatlandırmasının diğer düzenlemeleri aşağıda açıklanmıştır. (Raby, 2009: 711)

-İlişkili Kişi Tanımı:

Bir şirket doğrudan veya dolaylı olarak başka bir şirketin yönetimine, kontrolüne ve sermayesine katılıyorsa veya aynı kişi veya kişiler her iki şirketin yönetimine, kontrolüne ve sermayesine katılıyorsa bunlar arasındaki işlemler ilişkili kişiler arasında yapılan işlem olarak tanımlanır. Bu durumda transfer fiyatlandırması kurallarına riayet edilmesi gerekmektedir. Ancak genellikle % 51 oranında kontrol oranı aranır. Ancak bu oran % 40'a kadar düşürülebilir. (DELOITTE, 2009: 62)

Transfer fiyatlandırması ile ilgili herhangi bir özel düzenleme bulunmamaktadır. OECD tarafından hazırlanan Transfer Fiyatlandırması Rehberinde yer alan yöntemler kabul edilmiştir. Bu yöntemler geleneksel işlem yöntemleri ve diğer yöntemlerdir. (Köse ve Ferhatoğlu, 2008: 121)

Geleneksel İşlem Yöntemleri,

- i. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi,**
- ii. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi,**
- iii. Maliyet Artı Yöntemidir.**

OECD rehberine göre emsallere uygun fiyatı tespit etmek için öncelikle bu yöntemler kullanılmalıdır. Fakat bu yöntemleri kullanmak için gerekli veriler yoksa veya mükellefin işlemleri çok karmaşıkysa diğer yöntemler kullanılabilir. Diğer yöntemler olarak rehberde düzenlenen yöntemler ise "İşlemsel Kâr Yöntemleridir." İşlemsel kâr yöntemleri;

- i. Kâr Paylaşım Yöntemi,**
- ii. İşlemsel Net Kâr Marjı Yöntemidir. (OECD, 2009: 67)**

Transfer fiyatlandırması denetimlerinin yoğun olduğu “Yönetim Giderlerinin İlişkili Şirketlere Yansıtılması” konusunda yöntem olarak maliyet artı yöntemi benimsenmektedir. Bu kârın hizmetin maliyetine eklenmesi ile bulunmaktadır. Maliyet eklenecek kâr marjı konusunda spesifik bir standart kabul edilmemiştir. HMRC İngiliz şirketlerinin sunduğu hizmetlerin kâr marjını % 5 ile % 10 arasında kabul etmektedir. (Raby, 2009: 736)

İspat yükümlülüğünün değişmesine rağmen, diğer transfer fiyatlandırması rejimlerinin aksine, İngiltere’de mükellefin, transfer fiyatlarını desteklemek için hazırlaması gereken belgelerle ilgili spesifik düzenleme yapılmamıştır. Genel kurala bağlı kalınmıştır. Yani mükellefler beyanlarının doğruluğunu destekleyen kayıtları saklama ve muhafaza etmek zorundadır. Fakat hangi belgelerin saklanması gerektiği konusunda bir belirsizlik vardır. Bu durum mükelleflerin cezalara maruz kalma riskini artırmaktadır. Ekim 1998’de kayıt saklama yükümlülüğü ile ilgili Vergi Bülteni 37’de bir rehber yayınlanmıştır. Rehberde mükellefin hazırlaması ve muhafaza etmesi gereken belgelerle ilgili 5 alan düzenlenmiştir: (Raby, 2009: 728)

- i. Kanun kapsamına giren ticari ve finansal ilişkilerle ilgili işlemler,
- ii. İlişkili kişi işlemleri ve içeriği,
- iii. Emsal çalışması ve fonksiyon analizlerini de kapsayan, ilişkili kişi işlemlerinde tespit edilen fiyatlar ve fiyatlama yöntemleri,
- iv. Emsal fiyat yöntemi ile ilgili hesaplamalar ve düzeltmeler,
- v. Hem ilişkili hem de ilişkisiz kişilerle yapılan ticari sözleşmeler.

Bu rehberle birlikte HMRC transfer fiyatlandırması konularında mükelleflerden ayrıntılı dokümanlar istemektedir. Söz konusu belgeleri saklama süresi, ilgili mali yılı izleyen yıldan itibaren 6 yıldır. Bu belgeler istendiğinde 30 gün içinde ibraz edilmelidir. (DELOITTE, 2009: 20)

Mevcut düzenlemelere göre transfer fiyatlarının emsallere uygun olduğunu kanıtlama yükümlülüğü mükellefe aittir. Mükellef beyannamesini verirken emsallere uygun olmayan fiyatlarını düzeltmelidir. Vergi idaresi mükellefin emsallere uygunluk ilkesini ihmal ettiğini ileri sürüyorsa bu durumda ispat yükümlülüğü vergi dairesindedir. (Raby, 2009: 717)

Peşin Fiyat anlaşmaları 1999 yılından beri uygulanmaktadır. İngiliz şirketler başvurabiliyor. İngiltere’de mukim olmayıp burada acenta veya şubesi olanlarda başvurabiliyor. İngiltere dışında mukim olup İngiltere’deki şirketlerle ticareti olanlarda başvurabiliyor. İngiliz Peşin Fiyat Anlaşması süreci karmaşık transfer fiyatlandırması konularında ve emsal fiyat yöntemine karar vermede kullanılır. Diğer vergi idarelerinin katılımı ile çok taraflı olarak da uygulanabiliyor. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları mükelleflere işlemlerinde şeffaflık sağlamaktadır. Tipik olarak 4 aşamadan oluşur. Talep beyanı, resmi başvuru, değerlendirme, anlaşma. Mükellefin peşin fiyat anlaşması ile ilişkili olarak sunduğu bilgiler HMRC’nin mükellefin sektörü ile ilgili olarak bilgi havuzuna katkıda bulunacaktır. Peşin fiyat anlaşmasının süresi en az 3 yıl en fazla 5 yıldır. Süre anlaşmanın yürürlüğe girmesiyle başlar. Başvuru için herhangi bir harç ödenmez. (DELOITTE, 2009: 25)

3.2.6. Çin Halk Cumhuriyeti Düzenlemeleri

Çin Dünyada doğrudan yabancı yatırımları en fazla çeken ülkedir. Çin’de 200.000’den fazla yabancı ilişkili şirket vardır ki bu rakam dünyadaki yabancı ilişkili şirketlerin % 37’sini oluşturmaktadır. Bu realite transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin hem Çin için hem de Çin’in yabancı yatırımcıları ve ticaret ortakları için büyük bir öneme sahip olduğunu göstermektedir. Çin hükümeti OECD’nin transfer fiyatlandırması rehberindeki temel ilkeleri benimseyen düzenlemeler yapmıştır. (Agnes and Raymond, 2007: 60)

Transfer fiyatlandırmasına ilişkin ilk düzenlemeler 1991 yılında yapılmıştır. Yabancı Yatırımlar ve Girişimler Gelir Vergisi Kanununun 13, 52 ve 58 maddeleriyle transfer fiyatlandırması hükümleri Çin Vergi mevzuatına girmiştir. (Köse ve Ferhatoglu, 2008: 12)

01.01.2008 tarihinden itibaren ise yeni KVK yürürlüğe girmiştir. Kanun iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısım yurt içi girişimleriyle ilgili gelir vergisi düzenlemeleri ve ikinci kısım ise yabancı yatırım ve girişimlerle ilgili gelir vergisi düzenlemeleridir. Yeni kanun transfer fiyatlandırması yoluyla vergi kaçırmayı önleyici düzenlemeler getirmiştir. Transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemeler temel olarak KVK’nın “Özel Vergi Düzeltmeleri” başlıklı 6’ncı bölümünde yer almaktadır. (Raby, 2009: 330)

Çin hükümeti yabancı yatırımlara iki türde izin vermektedir. Ortak girişimler ve tamamen yabancı girişimler. Yabancı ortak çoğunlukla makine, teknik bilgi ve yönetim uzmanlığı sunarken yerli ortak toprak, işgücü ve lokal iletişim ağı sağlamaktadır. Tamamen yabancı girişimler belli endüstrilerle sınırlandırılmıştır. Bu sektörler telekomünikasyon, alt yapı hizmetleri ve ulaşımdır. Yabancı girişim ihracata yönelik olmalı ya da ileri teknoloji sağlamalıdır. Çin’de standart kurumlar vergisi oranı % 25’tir. Teşvik kapsamındaki ileri teknoloji gibi bazı sektörlerde bu oran % 15 indirilmektedir. Yerleşik olmayanlara kira, royalti, faiz ve diğer pasif gelirlerinin ödenmesinde % 10 oranında stopaj vergisi vardır. Şahsi gelir vergisi oranları artan oranlı olup % 5 ile % 45 arasındadır. (Raby, 2009: 331)

Çin’de ilk iki yıl vergi muafiyeti var, diğer üç yılda da % 50 oranında vergi indirimi söz konusudur. Ancak işletme faaliyeti on yıldan az olmamalıdır. (Chan and Chow, 1997: 86)

Çin hükümeti tarafından sağlanan kapsamlı vergi teşvikleri ve düşük vergi oranları yabancı yatırımcıları kârlarını Çin’de tutmaları için teşvik etmektedir. Buna rağmen Çin’de transfer fiyatlandırması manipülasyonları olmaktadır. Yapılan araştırmalara göre gelişmekte olan ülkelerde vergi değişkeni transfer fiyatlandırması politikasının belirlenmesinde önemli bir değişken değildir. Kur riski ve döviz kontrolleri gibi diğer değişkenler transfer fiyatlandırması kararlarında daha önemli bir rol oynayabilir. (Chan and Chow, 1997: 86)

–İlişkili Kişi Tanımı:

Çin vergi kanunları geniş anlamda ilişkili kişiyi tanımlamıştır. Tanımda daha çok bir işletme üzerindeki kontrol gücü esas alınmıştır. Buna göre bir şirketin başka bir şirketin üst

yönetimi, satın alımları, satışları, üretimi, gayri maddi varlıkları ve teknolojileri üzerinde kontrol gücü varsa bu iki şirket birbirleriyle ilişkili şirket olarak kabul edilir. (DELOITTE, 2009: 61)

Çin OECD'nin transfer fiyatlandırması rehberinde belirtilen yöntemleri benimsemiştir. Çin vergi mevzuatında düzenlenen transfer fiyatlandırması yöntemleri şunlardır:

- Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi,
- Yeniden satış fiyatı yöntemi,
- Maliyet artı yöntemi,
- İşlemsel net kâr marjı yöntemi,
- Kâr paylaşım yöntemi
- Emsallere uygunluk ilkesiyle uyumlu diğer yöntemler. (Raby, 2009: 335)

Yöntemler arasında bir hiyerarşi yoktur. Fakat Çin'de işlem bazlı yöntemler de denilen karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemi kâr bazlı yöntemlere göre daha fazla tercih edilmektedir. İşlem bazlı yöntemlerin tercih edilme nedeni ise ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin yoğunluğu, verilerin elde edilebilirliği ve firmanın içinde bulunduğu sektörün özellikleridir. Çin'de şirket içi emsal yoksa karşılaştırılabilir fiyat yöntemi tercih edilmez. Keza şirketin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerin yüzdesi yüksekse bu yöntem tercih edilmez. Maliyet artı yöntemini ses medya ekipmanları, giysi ve tekstil, plastik ürünler ve kimyasal ürünler üreten sektörler için kullanırlar. Yeniden satış fiyatı yöntemi; şirketin vergi idaresine ilişkili şirketlere ait fiyatlandırma bilgisi ve finansal bilgi sunabilmesi hallerinde kullanırlar. Kâr bazlı yöntemler ise ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin yüzdesinin yüksek olması ve vergi idaresine gerekli bilgilerin sunulmaması halinde kullanılır. (Agnes and Raymond, 2007: 64)

Transfer fiyatlandırmasında belgelendirme uygulaması Çin Vergi İdaresi için birinci önceliktir. Transfer fiyatlandırmasında dokümantasyon çoklu amaçlar içerir. Belgelendirme, iç veri tabanlarının oluşturulması, potansiyel denetim hedeflerinin belirlenmesi ve mükellefin transfer fiyatlandırmasına uyumunu sağlamak amacıyla yapılabilir. (Agnes and Raymond, 2007: 64)

Mükelleflerin geniş belgelendirme yükümlülükleri vardır. İlişkili şirket veya kişilerle gerçekleştirdiği işlemler için transfer fiyatlandırması raporu hazırlanır ve yıllık kurumlar vergi beyannamesiyle birlikte vergi idaresine verilir. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin diğer belgeler beyanname ekinde verilmez. Fakat bu belgeler transfer fiyatlarını doğrulayacak şekilde istendiğinde vergi idaresine verilmek üzere dosyalanmalıdır. Dokümanlar her mali yılın sonunda hazırlanmalıdır. Dokümantasyon muafiyeti yoksa bu belgeler istendiğinde 15 gün içinde vergi idaresine verilmelidir. (Agnes and Raymond, 2007: 64)

Mükellefin durumu aşağıdaki şartların birisine uyuyorsa bu dokümantasyonu yapmasına gerek yoktur.

- Yıllık ilişkili kişi işlemlerinin tutarı 200 Milyon Yuan'dan az olanlar(mal alım ve satımları için) gayri maddi varlıklar, faiz ödemeleri ve hizmetler için 40 Millyon Yuan'dan az olanlar.(Çin Vergi İdaresi bu eşiğin altındaki işlemlerin teferruatı ile ilgilenmez),
- Peşin Fiyatlandırma Anlaşması sürecinde olanlar,
- Yabancı payı % 50 ve daha az olan şirketlerin ilişkili kişi işlemlerinin yurt içindeki ilişkili kişilerle yapılmış olması. (ERNST&YOUNG, 2009: 25)

Sadece incelemede olan şirket değil ilişkili şirketler ve ilişkili olmayıp sektör içindeki ilgili diğer şirketlerde istendiğinde bilgi vermek zorundadır. Bu şirketler incelemede olan şirkete benzer, potansiyel emsal şirketlerdir. Bu bilgiler 15 gün içinde sunulmak zorundadır. Fakat özel nedenlerle bu süre içinde sunulmaz ve bu nedenler yazı ile vergi idaresine açıklanırsa vergi idaresi 30 günden fazla olmamak üzere bir süre daha verebilir.

İlişkili kişi veya şirketle yapılan işlemde uygulanan fiyatın emsallere uygun olduğunu kanıtlama yükümlülüğü mükellefe aittir. Vergi idaresinin bir transfer fiyatlandırması soruşturması yürütmesi halinde mükellef ilişkili şirket veya şirketlerle ilgili idarece istendiğinde bilgi vermek zorundadır. İncelemede olan mükellef ilişkili kişi ve onunla yaptığı işlemler hakkında inceleme elemanına bilgi vermezse veya verdiği bilgilerin gerçeği yansıtmaması durumunda inceleme elemanı emsallere uygunluk ilkesiyle tutarsız ilişkili kişi işlemlerini düzeltmeye yetkilidir. (Raby, 2009: 334)

Birçok şirket transfer fiyatlandırması risklerini minimize etmek için “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasına” yönelmektedir. İki taraflı yaklaşık 40 anlaşma sürdürülmektedir. Çin ile diğer vergi otoriteleri(Japonya, ABD, Kore ve Danimarka) arasında 12 iki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması yapılmıştır ve bu anlaşmalar sonuçlandırılmıştır.(Kumaşoğlu, 2013: 95)

KVK'nın 42'inci maddesi, Çin Vergi İdaresinin peşin fiyatlandırma anlaşması sürecini güçlü bir şekilde destekleyen düzenlemedir. Çin'de birçok mükellef transfer fiyatlandırması nedeniyle oluşacak vergi risklerini minimize etmede peşin fiyatlandırma anlaşmalarını etkili bir yöntem olarak görmektedir. 136.maddesi, Peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvuru ücretsizdir. Mükellefler anlaşma için başvurduğunda herhangi bir harç yatırmazlar. (Doğruyol, 2008: 27)

Çin genellikle başka bir ülkede ÇUŞ'ların ortak transfer fiyatlandırması incelemelerine katılmaz. Ancak bilgi değişim anlaşmalarıyla yetkili vergi otoritesinden otomatik veya spontane bilgi elde edebilir. Transfer fiyatlandırma denetimleri diğer lokal vergi idareleri ile işbirliği yaparak bir grup şirketin iştiraklerinin simültane incelenmesiyle gerçekleştirilmektedir. (Raby, 2009: 334)

Çin'de transfer fiyatlandırması konusunda denetime tabi tutulma nedenleri şunlardır:

- İlişkili kişilerle büyük tutarda işlem yapan şirketler,
- Arka arkaya zarar veya düşük kârlılık beyan edenler ya da kârlılıklarında dalgalanmalar olan şirketler,

- Aynı endüstrideki diğer firmalardan daha düşük kâr eden firmalar,
- Aynı grup içindeki şirketlerden daha düşük kâr eden şirketler,
- Üstlendiği fonksiyon ve risklerle bağdaşmayan kârlar elde eden şirketler,
- Vergi cenneti ülkelerde kurulan ilişkili şirketlerle ticaret yapan şirketler,
- İlişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin hazırlanan dokümantasyon ve raporlarla uyumsuz işlemleri olan şirketler,
- Emsallere uygunluk ilkesini açık bir şekilde ihlal eden şirketler.

3.3. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi Kavramının Kapsamı

3.3.1. Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi

3.3.1.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesinde düzenlenmiş bulunan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, aynı kanunun 11. Maddesinin c. Bendiyle de dağıtılan bu kazancın kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmeyeceği kabul edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesinde yer alan düzenlemeye göre;

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

3. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.
4. Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:
 - (a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.
 - (b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.
 - (c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.
 - (d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.
5. İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.
6. Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.
7. (5766 Sayılı Kanununun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili

kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

8. Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.

KVK. 13. Maddeye 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. 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.”

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için birincil koşul, şüphesiz transfer fiyatlandırmasına konu mal ve hizmet alım satımının ilişkili kişiler arasında yapılmış olması şartıdır. Bu madde kapsamına göre, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptıkları alım, satım, imalat, ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alıp verme, ikramiye ve benzeri ödemeler transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilerek işleme tabi tutulacaktır. (Bıyık ve Kıratlı, 2010: 887)

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında alım satım işlemlerinin sıklıkla kullanılması bir hukuki durum ortaya çıkarmaktadır. Yapılmış bulunan satış sözleşmeleri, yoluyla ilişkili kişilere önemli ölçüde avantajlar yaratılması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının unsuru haline gelmektedir. Örneğin; şirket ortağına malların ve hakların çok düşük fiyatla satılması ya da ortağın mallarının veya haklarının şirkete çok yüksek bir fiyatla satılması örtülü kazanç dağıtımı sorunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bunun yanında ilişkili kişi veya kurumca, emsaline uygun olmayan emsaline uygun olmayan mal alımlarında işletmeden yüksek miktarda nakit çekilmesi de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yol açmaktadır. Çünkü ilişkili kişi veya kurumca çekilen para faizsiz olarak kullanılması ortaya çıkabilmekte işletme karı oluşan bu durumdan olumsuz etkilenmektedir. (Öncel, 1978: 85)

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenmiş fiyat ya da bedeller üzerinden yapılan imalat ve inşaat işlemleri de dağıtımının unsurları olabilmektedir. Yapılan imalat inşaat işlemleri ile olarak örneğin; bir firma işletme binalarının boya badana işlemlerini ortağa ait bir firmaya yaptırır ve bu iş karşılığında yüksek miktarda bedel ödenirse, normal tutarın üstündeki bedel örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmektedir. Yapılan bu işlem istisna sözleşmeleri kapsamında yapılmış ve bu durum ile örtülü kazanç dağıtımına konu olmuştur. (Öncel, 1978: 85)

Ödünç para alınması ve verilmesi işlemi de transfer fiyatlandırmasında örtülü kazanç dağıtımında kullanılabilir. Yapılan işlemlerin örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilebilmesi için ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine uygun olmayan faiz ya da iskonto tutarının belirlenmesi gerekmektedir. (Taşkın, 2012: 193)

Ödünç işlemleri ile ilgili olarak yapılacak sözleşmeler sermayenin şirketinin ya da ortaklarının ödünç alan ya da veren taraf olabileceği sözleşmeler olduğu gibi, örtülü olarak kazanç dağıtımını sonucunu ortaya çıkaran borçlar hukukunu da ilgilendiren konulardan biri olmaktadır. Çünkü gerçekte borç gibi verilmiş paraların aslında hiç geri alınmaması ya da ciddi faiz ya da oldukça düşük düşük faiz alınması örtülü ödeme sonucunu ortaya çıkarmaktadır. (Öncel, 1978: 98)

Ödünç para alınması ve verilmesi işleminin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yol açabilmesi için, malların ve hakların ariyet (kullanım ölçüsü) sözleşmesiyle ilişkili kişinin kullanımına bırakılması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını olarak kabul edilmemektedir. (Öncel, 1978: 107)

Yapılmış bulunan kiralama ve kiraya verme işlemleri de örtülü kazanç dağıtımının unsuru olabilmektedir. Kiralama ya da kiraya verme işlemlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının unsuru olabilmesi için söz konusu işlemlerin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı bedel üzerinden yapılması gerekmektedir. Bu durum olması gereken bedel ile gerçek bedel arasındaki fark örtülü kazanç dağıtımını kabul edilmektedir. Vergi hukuku açısından yapılan kira sözleşmelerinin geçerli olması sözleşmenin ortaya çıkardığı ilişkinin ciddi olarak istenmiş ve uygulanmakta olması gerektiğine bağlıdır. Aksi durumda vergi hukukunda bu sözleşmeler tanınmamaktadır. Örneğin, bir limited şirketin faaliyetleriyle ilgili olmamasına rağmen ortağın oğluna spor otomobil satın alarak vermesi ekonomik olarak kira sözleşmesi olarak değil, mülkiyetin teslimi olarak kabul edilmektedir. ((Öncel, 1978: 91)

Bu madde kapsamında, ilişkili kişi olarak kabul edilen kişilerle yapılan işlemlerde piyasa fiyatı olarak kabul edilen fiyattan ayrı bir fiyat ya da bedel belirlenmesi örtülü kazanç dağıtımının aracı olarak kabul edilerek, ilişkili kişi olarak kabul edilen kişilerle yapılacak işlemlerde transfer fiyatının piyasa fiyatını temsil edecek şekilde belirlenmesi emsallere uygunluk ilkesinin gerçekleşmesini sağlayacaktır. (Şenyüz, 2007: 51)

İlişkili kişi kavramı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ'de ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Bir kurum açısından ilişkili kişi; kurumların kendi ortaklarını, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları, kurumların veya ortaklarının idaresi denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları, ortakların eşlerini, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü dereceye dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını kapsamaktadır.

Ayrıca ilişkili kişi açısından kazancın elde edildiği vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi konuları dikkate alınmak suretiyle Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen ülkeler veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış işlemler de ilişkili kişiyle yapılmış kabul

edilmesine rağmen, Bakanlar Kurulu tarafından vergi cenneti olarak kabul edilmiş ülkelerle ilgili yapılmış bir düzenleme bulunmamaktadır.

5422 Sayılı Kanununun 17. Maddesinde yer alan vasıtalı ve vasıtasız ilişki kişi (Eski KVK madde 17.; “Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler.) kavramı 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunla akrabalık ve ortaklık bağına bağımlı hale getirilerek bazı muvazaalı işlemlerin kapsam dışında bırakılmasına neden olmaktadır. Çünkü 5520 Sayılı kanunda ilişkili kişi olarak tanımlanan kişi kapsamına girmeksizin beraber iş yapanların uyguladıkları fiyatlar, yapılan tanımdaki farklılık nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kapsamı dışında bırakılmaktadır.

İlişkili kişi kavramı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ’de ayrıntılı olarak tanımlanmış ve ilişkili kişinin tespitinde her işlemin kendi koşulları içinde değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca şematik olarak getirilmiş olan ayrıntılı tanımlama da ilişkili kişi kavramının ne kadar geniş bir alanı kapsadığının göstergesi olarak kabul edilmektedir. (Taşkın, 2012: 186)

Gerek madde metni ve gerekse de 1 seri no’lu TF Genel Tebliği’nde yapılan açıklamalar dikkatle incelendiğinde ilişkili kişi kavramının kapsamının çok geniş tutulduğu göze çarpmaktadır. Öyle ki, bazı şirketler için ilişkisiz kişiler ile yapılan işlemleri ayıklayıp onların takibinin yapılması daha kolay olacaktır. Transfer fiyatlandırmasına yönelik eleştiri getirebilmek için işlemin sadece ilişkili kişi ile yapılması tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda emsaline uygun olmaması da gerekmektedir. Kimileri, bu noktadan hareketle ilişkili kişi kapsamının geniş tutulmuş olmasının pratikte bir sorun doğurmayacağını, işlemlerin emsaline uygun fiyatlarla yapılmış olması halinde endişe duyulacak bir durum olmadığını iddia edebilir. Ne var ki olayın bir de belgelendirme boyutunun olduğunu unutmamak gerekir. 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 yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmediğinden hareketle cezaya muhatap kalınması muhtemeldir. (Elele, 2008: 84)

3.3.1.1.1 Kurumların Kendi Ortakları

Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre kurum ortakları tam ve dar mükellef kurumların gerçek (KVK’nun 13. Maddesinde yer alan gerçek kişi ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulamasında gerçek kişi olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda vergiye tabi olan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıklar gerçek kişidir.) ve tüzel kişi (Kurumlar vergisine tabi olan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kurumları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler, ve iş ortaklıkları kurum olarak kabul edilmektedir.) ortakları olarak kabul edilmektedir. Bu statüde ortaklığa sahip kişiler ilişkili kişi sayılarak, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılacak işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını olarak

kabul edilmektedir. Ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldıktan sonra ifade edilen ortakların ortaklıktan ayrılarak ilişkili kişi sıfatını sona erdirmesi mümkün değildir. (Duman, 2008: 84) Böylece ilişkili kişi olarak kabul edilen ortağın ortaklıktan ayrılması daha önce yapılmış kazanç dağıtımını etkilemeyecektir.

Transfer fiyatlandırması kapsamında sermaye şirketlerinin ayrı tüzel kişiliğe sahip bulunması, ortaklarının veya yakınlarının şirketin yönetiminde yer almalarına olanak tanımakta ve bunların verdikleri hizmet karşılığında ücret almaları söz konusu olmaktadır. Verilen ücretlerin hizmet karşılığı ödenmesi, örtülü kazanç dağıtımını doğurmamaktadır. Ancak bu kişilere verilen ücret vb. ödemelerin “emsallere uygunluk ilkesine” aykırı olarak verilmesi örtülü kazanç dağıtımını oluşturmaktadır. (Duman, 2008: 84)

5520 sayılı KVK'nın 2.maddesinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin, gerçek ve tüzel kişi ortakları, kanunun 13/2. maddesi gereğince ilişkili kişi sayılacak ve bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını çerçevesinde değerlendirilecektir. (Özmen, 2008: 182)

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılabilecek kişiler 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde ilişkili kişiler olarak ifade edilmiştir. İlişkili kişi tabiri, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ve ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları ifade etmektedir. Gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişkinin, KVK'nın uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmesi ve bu ilişkilerin tespitinde sermaye veya kar payının oranının dikkate alınmaması gerektiği belirtilmiştir. Gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişki KVK'nın uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Tebliğ'de bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmadığı belirtilmektedir. (Elele, 2008: 58)

Bu durum, kurumların gerçek ve tüzel kişi ortaklarının ilişki kişi olarak değerlendirilmesinde sermaye veya kâr payı oranının dikkate alınması özellikle halka açık şirketlerin küçük ortakları ile yapacakları işlemlerde sorun oluşturabilecektir. (Aşa, 2010: 44)

Ancak, kurumların gerçek ve tüzel kişi ortaklarının ilişki kişi olarak değerlendirilmesinde sermaye veya kar payı oranının dikkate alınmamasının özellikle halka açık şirketlerin küçük ortakları ile yapacakları işlemlerde sorun yaratacağı açıktır. (Aşa, 2010: 44)

Ortaklık ilişkisi dolayısıyla ortaya çıkacak ilişkili kişi kapsamında sermaye veya kar payının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Sermayeye katılım oranı önemli olmamakla birlikte, katılım oranının yüksekliği ortaklığın şirket üzerinden çıkar sağlayabileceği ve şirket

tarafından alınacak açısından etkili olabileceği anlamına gelmektedir. Örnekleme gerekirse; Borsa İstanbul'da işlem gören bir kurumun %00001 oranında hisse senetlerinin satın alınması suretiyle ortak olunması durumunda, ortak olan kişi veya kurum ilişkili kişi sayılacaktır. Bu bağlamda ilişkili kişi kavramının kapsamının genişletilmesi ortaya çıkacak işlemler açısından ve kanunun uygulanması açısından zorluklar doğurabilmektedir.

3.3.1.1.2 Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi ve Kurumlar

Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi ifadesinden, kendi ortağı olan gerçek kişiler dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin (Türk Ticaret Kanununa göre şahıs şirketlerinden kollektif şirketlerin ortaklarının gerçek kişilerden oluşması gerekmektedir. Komandit şirketlerde komandite ortakların gerçek kişi olmaları, komanditer ortakların tüzel kişi ortak olabileceği hüküm altına alınmıştır) diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslar anlaşılmaktadır. (Doğan, 2006: 60)

Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum kavramı kapsam olarak oldukça geniş bir kavram olup, genel tebliğin 3.1.2. bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Kurumun ilişkili olduğu gerçek kişi, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin, diğer gerçek kişi ortakları ve kurum çalışanları gibi şahısları kapsamaktadır. Ancak, kurumda hizmet ilişkisi kapsamında çalışanlara ödenen ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirme söz konusu olmayacaktır. Hizmet ilişkisi kapsamında yapılacak ücret ödemeleri ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilecektir. Örneğin; bir kurumda istihdam ilişkisi dışında akrabalık ilişkisi bulunan ortaklardan birinin kardeşinin çalıştırılması ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. (Tekin ve Kartaloğlu, 2007: 99)

Öte yandan, kurum çalışanlarının söz konusu kurum ile ilişkilerinin sadece işveren-hizmet erbabı ilişkisi içinde bulunması durumunda, ilgili kurum ile kurum çalışanı, yapılan ücret ödemeleri bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, kurum ile çalışanları arasında yukarıda belirtilen istihdam ilişkisi dışındaki işlemler, ilişkili kişilerle yapılan işlem kapsamında değerlendirilecektir. (Özmen, 2012: 182.)

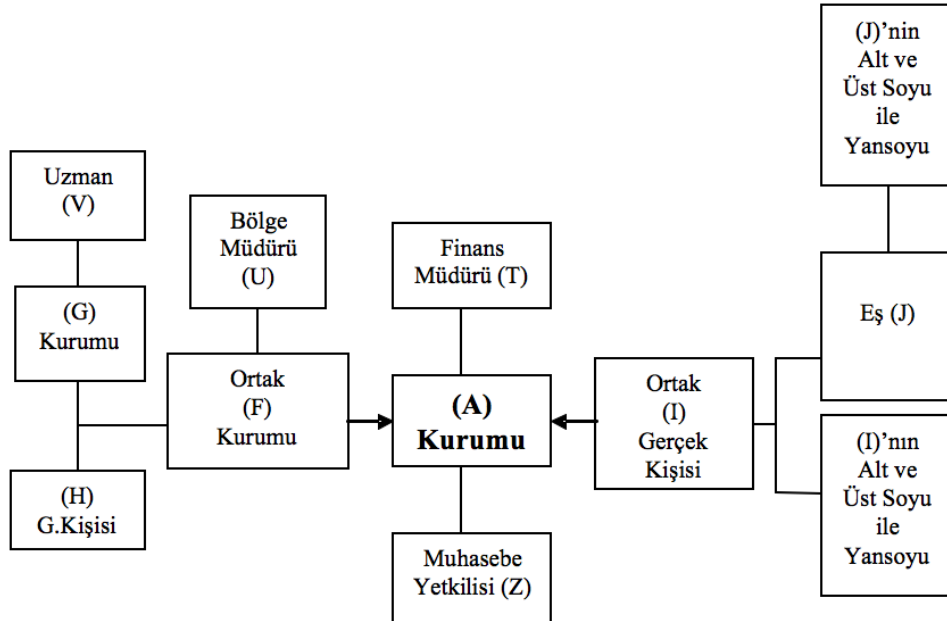
Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin Ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir. Bir kurum diğer bir kuruma ortak ise iki kurum ilişkili sayılacak, ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilecektir. Diğer bir ifadeyle, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak iştirak ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Öte yandan kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır. (Elele, 2008: 59)

Kurumun ilgili bulunduğu kurum, kurumların ortak oldukları diğer kurumları yani iştiraklerini kapsamaktadır. Kurumun ortağı bulunduğu başka bir kurum ya da doğrudan ya da dolaylı olarak iştirak ettiği diğer kurumlar ve şahıs şirketleri de ilişkili kişi olarak kabul edilecektir.

Bu kurumlarla emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilecektir. (Sezgin, 2014: 671)

Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanununun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların esleri, ortakların veya eslerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir. Örneğin; (A) Kurumunun ortağı olan (B) gerçek kişinin ekonomik ve sosyal olarak yakın ilişkide bulunduğu (C) gerçek kişinin şahsi işletmesi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Ayrıca kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ilişkili kişi sayılacaktır. (Doğan, 2006: 61.) Örneğin; bir kurumun kendi ortağı tüzel kişinin iştiraki olan başka bir tüzel kişi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Öte yandan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih:18.11.2007, Sayı:26704), s.9)

Gerçek kişiler konusunda ekonomik sosyal ilişki içinde bulunulan kişilerinde ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmesi Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almamakta eleştiri konusu yapılabilmektedir. Ayrıca ekonomik ve sosyal ilişki bakımından yorumlama yapılması belirsizlik yaratabilmektedir. (Taşkın, 2012: 189) Bununla birlikte kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları da ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir. Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortaklarının ortak olduğu, diğere kurumları ve diğer ortaklık ilişkilerini kapsamaktadır. Bu kapsamda ortak olunan kurumlar, şahıs şirketleri ve bu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları da ilişkili kişi sayılacaktır.

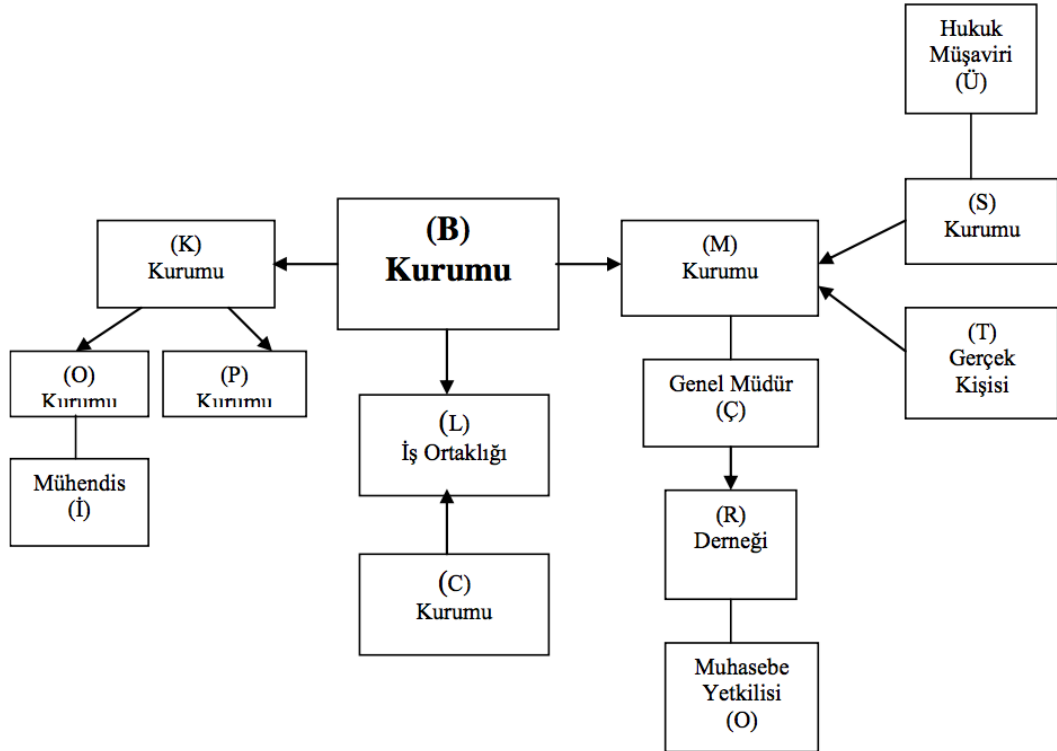


Şekil 3.2. (A) kurumun diğer kurum ve/veya kişilerle yaptığı alım satım işlemlerinin ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirme şeması.

(A) Kurumunun;

- Ortak (F) Kurumu,
- Ortak (F) Kurumunda çalışan Bölge Müdürü (U),
- Ortak (F)'nin ortağı (G) Kurumu,
- (G) Kurumunda çalışan Uzman (V),
- Ortak (F)'nin ortağı (H) Gerçek Kişisi,
- Ortak (I) Gerçek Kişisi,
- Ortak (I) Gerçek Kişisinin Eşi (J),
- Ortak (I) Gerçek Kişisinin Eşi (J)'nin alt ve üstsoyu ile yansoyu ,
- Ortak (I)'nın alt ve üstsoyu ile yansoyu,
- Finans Müdürü (T),
- Muhasebe Yetkilisi (Z)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.



Şekil 3.3. (B) kurumunun diğer iştirak ve kurumlarla yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirme şeması.

(B) Kurumunun;

- İştiraki (K) Kurumu,
- (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (O) Kurumu,
- (O) Kurumunda çalışan Mühendis (İ),
- (K) Kurumunun iştirak olarak katıldığı (P) Kurumu,
- İştiraki (L) İş Ortaklığı,
- (L) İş Ortaklığının diğer ortağı (C) Kurumu,
- İştiraki (M) Kurumu,
- İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (S) Kurumu,
- (S) Kurumunda çalışan Hukuk Müşaviri (Ü),
- İştirak olarak katıldığı (M) Kurumuna ortak olan (T) Gerçek Kişisi,
- (M) Kurumunun Genel Müdürü (Ç),
- Genel Müdür (Ç)'nin üye olduğu (R) Derneği,
- (R) Derneğinde çalışan Muhasebe Yetkilisi (O)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

3.3.1.1.3 Kurumların veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu veya Nüfuzu Altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler; ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri, aynı düzeydeki yüksek memurları gibi şahısları ifade etmektedir. Ayrıca, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkide bulunabilecek herhangi bir gerçek kişi veya kurum ilişkili kişi sayılacaktır.

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesinden, ortaklık ilişkisi olmaksızın kurumun kararlarında doğrudan veya dolaylı olarak etkisi bulunabilecek kurumun denetçileri gibi gerçek ve tüzel kişiler anlaşılmaktadır. Örneğin, bir limited şirket denetçisinin eşinin ortak olduğu diğer şirketin limited şirket ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim

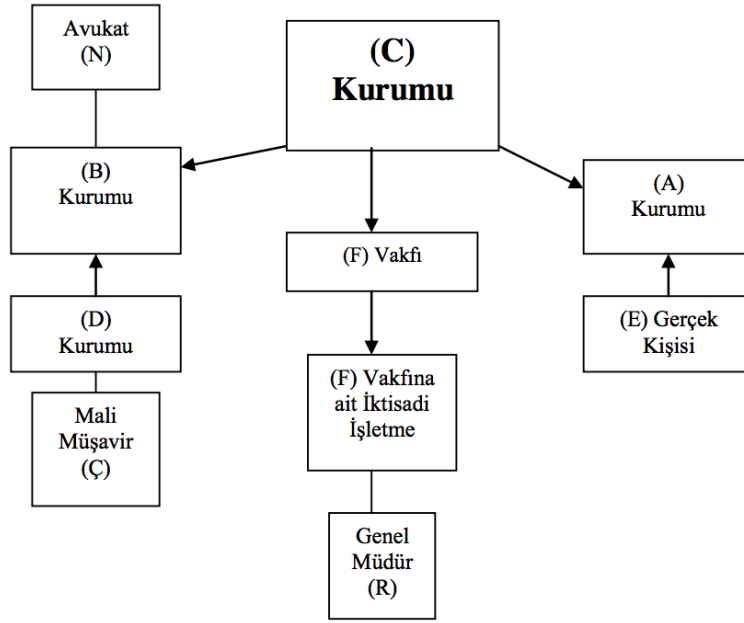
bakımından bağılı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemleri ifade etmektedir. Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi, kurumun ekonomik ve ticari kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya devamlı borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir. (Özmen, 2012: 198)

Kurumun nüfuzu altında bulundurduğu kişi ve kurumlar ise, kurumun ekonomik ya da ticari kararlarını etkileyebilecek düzeyde sürekli bir iktisadi ilişki veya borç alıp verme ilişkisi içinde bulunan gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir.

Örneğin, bir şirketin kararlarına doğrudan ya da dolaylı olarak etkide bulunabilecek ölçüde ve süreklilikte borç verdiği kişileri nüfuzu altında bulundurduğu kabul edilebilir. Benzer şekilde, imalat faaliyeti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.nin sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağladığı girdileri kullanması ya da alışlarının ve/veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kurumdan yapması durumunda da söz konusu şirketin ilgili gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilebilir. Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir. Ayrıca bayilik ilişkisi dışındaki başka bir nedenle ilişkili sayılan kurum veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebilecektir.

Ayrıca, bir kurumun diğer bir kurumla ilişkili sayılabilmesi için kurumun diğer bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması gerekmektedir.

İlişkili kişi kapsamında önemli bir husus bayilik ilişkisi açısından ortaya çıkmaktadır. Bir gerçek kişi ya da kurum ile diğer gerçek kişi ya da kurum arasında sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda bu bayilikle ilişkili bulunan kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bir kurumun diğer bir kurum ile ilişkili sayılabilmesi kurumun diğer kurum tarafından kontrol edilmesi ya da başka kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması durumunda söz konusu olabilmektedir. (Taşkın, 2012: 190)



Şekil 3.4. (C) Kurumunun diğer iştirak ve kurumlarla yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirme şeması.

(C) Kurumunun;

- İştiraki (B) Kurumu,
- (B) Kurumunda çalışan Avukat (N),
- İştiraki (B) Kurumunun diğer ortağı (D) Kurumu,
- (D) Kurumunda çalışan Mali Müşavir (Ç),
- İştiraki (A) Kurumu,
- İştiraki (A) Kurumunun ortağı (E) Gerçek Kişisi,
- Kurucusu olduğu (F) Vakfı,
- (F) Vakfına Ait İktisadi İşletme,
- (F) Vakfına Ait İktisadi İşletmede çalışan Genel Müdür (R)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.

3.3.1.1.4 Ortakların Eşleri

Kurumların ortaklarının eşleri, kurumun ortağı ile arasında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir. Mevzuattaki düzenlemeye göre yasal evlilik dışında bağı olmayan kişiler ortak ile ilişkili kişi sayılamazlar.

1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliği'nin 3.1.4. bölümünde düzenlenen kurum ortalarının eşleri; söz konusu ortak ile aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir.

Tebliğ'de yer alan düzenleme doğrultusunda, aralarında yasal evlilik bağı bulunmayan kişiler ortakla ilişkili kişi sayılmamaktadır. Bu durumda boşanmış eşler birbirleri ile ilişkili kişi sayılmayacak, ancak evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığının sona ermemesi sebebiyle, evlilik bağı ortadan kalksa bile ortağın kayınbiraderi, kayınbabası vb. kişiler ortakla ilişkili kişi olarak değerlendirilmeye devam edecektir. (Tekin ve Kartaloğlu, 2007: 104)

3.3.1.1.5 Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy veya Altsoy, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları

Kurum ortaklarının eşleri, söz konusu ortak ile aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir.

Ortakların veya eslerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil hısımları (Medeni Kanun 17. Maddeye göre; Kan hısımlığının derecesi) (ortak bir kökten gelen kişiler) ve kayın hısımları (eslerden biri ile diğer esin kan hısımları) ilişkili kişi sayılacaktır. Ancak evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı ortadan kalkmamaktadır. Dolayısıyla evlilik bağı ortadan kalksa dahi ortağın kayınbiraderi, kayınbabası vb. ortakla ilişkili kişi olarak değerlendirilmeye devam edilecektir. Ortakların çocuklarının ilişkili kişi olarak kabul edilmesi aynı zamanda evlat edinilen çocuklar da Medeni Kanunun 314. maddesine göre çocuk olarak değerlendirileceği için evlat edinilen çocuklar da ortakla ilişkili kişi kapsamında kabul edilmelidir. (Tekin ve Kartaloğlu, 2007: 104)

3.3.1.1.6 Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Kişiler

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk Vergi Sisteminin oluşturduğu vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde ve bölgelerde bulunan kişilerle yapmış olduğu tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/2.Maddesinde, "Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır" hükmü yer almaktadır. Söz konusu hükümden anlaşılması gereken husus, vergi cennetleri olarak anılan ve vergi muafiyetlerinin çok geniş olduğu ülke veya bölgelerde bulunan kişi veya kurumların da ilişkili kişi kapsamına dahil edildiği gerçeğidir. Buna göre, Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkeler

ya da bölgelerde bulunan kişilerle yapılan tüm işlemler herhangi bir ortaklık, yönetim, denetim veya hısımlık ilişkisi dikkate alınmaksızın ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilmektedir. (Tokur, 2008: 175) Böylece vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerde ve bölgelerde bulunan kişilerle bir ortaklık, yönetim ve denetim veya akrabalık ilişkisi olmamasına rağmen ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilmektedir.

5422 sayılı Mülga K.V.K yer alan örtülü kazanç müessesesinde ilişkili kişiler arasında Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkeler veya bölgeler bulunmamakta idi. İlişkili kişi kavramına 5520 sayılı K.V.K. ile getirilen en önemli ilave, Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde ya da bölgelerde bulunan kişilerin ilişkili kişi sayılmasıdır. (Durak, 2006: 91)

Yurtiçinde oluşan kurum kazancının yurt dışına vergi nedeniyle kaydırılmasını engellemek, başka bir deyişle uluslararası transfer fiyatlandırması manipülasyonu ile vergi matrahının aşındırılmasını önleyebilmek amacıyla, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ülke veya bölgelerde bulunan kimseler, kanunda yer alan ilişkili kişi tanımına bağlı kalımsızın ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, Kanun'da Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen söz konusu ülke ya da bölgelerin, mükelleflere Türk Vergi sisteminden daha az oranda vergi yükü getirmesi ve mükelleflere ilişkin mali bilgilerin değişimine engel olan düzenlemelere sahip olması şartı getirilmiştir. (Köse ve Ferhatoğlu, 2008: 33)

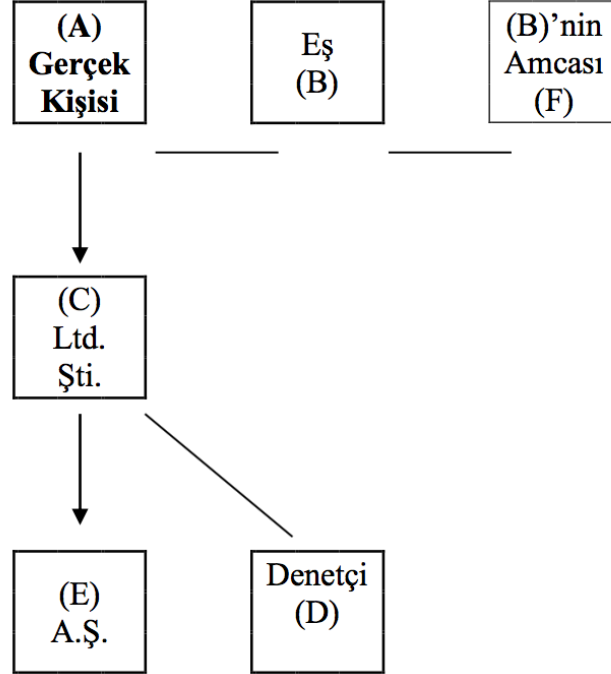
Transfer fiyatlandırması konusunda Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilecek ülke ya da bölgelerle yapılmış işlemler ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilecek olmasına rağmen, söz konusu ülke ya da bölgelerin belirlenmesi konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Söz konusu ülke ve bölgelerin bir an önce tespit edilerek ilan edilmesi, yurt dışı ile ticaret hacmi fazla olan kurumlar açısından belirsizliğin sona ermesi bakımından faydalı olabilir.

3.3.1.2. Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde yapılan değişiklikle birlikte teşebbüs sahibinin esi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılmaktadır. Teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketler ilişkili kişi kapsamındadır. Bu ilişkide sermaye veya kar payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. (Öcal, 2007: 71)

Aynı şekilde teşebbüs sahibi bir şirkete doğrudan veya dolaylı ortak ise teşebbüs sahibi ile söz konusu şirketin ortakları ilişkili kişi kapsamındadır. Örneğin, (A) gerçek kişisi ile (ABC) Ltd. Şti.'nin diğer ortağı olan (B) gerçek kişisi ilişkili kişi kapsamındadır. Teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ifadesinden, teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu şirket/şirketlerin ekonomik ve ticari kararlarını etkileyebilecek ölçüde sermayesine, kar payına veya oy kullanma hakkına sahip olduğu diğer şirketler anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte, teşebbüs sahibinin esi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları, doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler ile bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketlerin aralarındaki ilişki, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.



Şekil 3.5. (A) Gerçek Kişisinin diğer kişilerle yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirme şeması

(A) Gerçek Kişisinin;

- Esi (B),
- Es (B)'nin amcası (F),
- Doğrudan ortağı olduğu (C) Ltd. Şti.,
- (C) Ltd. Şti.'nin sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan (E) A.S.,
- (C) Ltd. Şti.'nin Denetçisi (D)

ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri, ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak değerlendirilecektir.(GİB, 11.01.2015)

Gelir vergisi mükellefleri açısından aşağıdaki işlemlere ilişkin ödemeler transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü, söz konusu ödemeler G.V.K. 41. maddesinde ayrıca düzenlenmiştir. Bunlar:

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

- Teşebbüs sahibinin kendisine, esine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- Teşebbüs sahibinin, esinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler.

3.3.2. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi

Bu kapsamda yapacağımız değerlendirmelere “İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ “ ışık tutacaktır. İlgili tebliğde var olan düzenlemelerden bazıları aşağıdaki gibidir; (Bu başlık altında yapılan açıklamaların tamamı 31.12.2009 tarih ve 27449 sayılı resmi gazetede yayımlanan “**İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ**” ‘den derlenmiştir)

TMS 24’ e göre standardın amacı ve kapsamı şöyle tanımlanmıştır;

Amaç;

Bu Standardın amacı; işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamaktır.

“Kapsam;

Bu Standart,

- (a) İlişkili taraflarla olan ilişki ve işlemlerin belirlenmesinde;
- (b) İşletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerin belirlenmesinde;
- (c) (a) ve (b) maddelerinde yer alan kalemlerin açıklanmasının gerekli olduğu koşulların belirlenmesinde ve
- (d) Söz konusu kalemlere ilişkin olarak yapılacak açıklamaların tespit edilmesinde uygulanır.

Bu Standart, ilişkili taraflarla olan ilişki ve işlemler ile taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerin; “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardı çerçevesinde sunulan bir ana ortaklık, ortak girişimci ya da yatırımcıya ait konsolide ve bireysel finansal tablolarda açıklanmasını gerektirir. Bununla birlikte bu Standart ayrı finansal tablolara da uygulanır. Bir grup içindeki diğer işletmelerle yapılan ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, işletmenin finansal tablolarında açıklanır. Grup içi ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, ilgili grubun konsolide finansal tablolarının hazırlanması sırasında elimine edilir.”

“İlave Bilgiler ve Tanımlar;

İlişkili taraf ilişkileri, iş ve ticaret hayatının normal bir parçasıdır. Örneğin, işletmeler faaliyetlerinin bir kısmını çoğu kez bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştirakleri üzerinden sürdürür. Bu hallerde işletmenin, kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki aracılığıyla, iştirak edilen işletmenin finansal politikalarını ve faaliyet politikalarını etkileme gücü bulunur.

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

İşletmenin kâr veya zararı ile finansal durumu, ilişkili taraf işlemleri gerçekleşmemiş olsa bile ilişkili taraflarla olan ilişkilerden etkilenebilir. Yalnızca ilişkinin var olması bile bir işletmenin diğer taraflarla olan işlemlerini etkilemeye yeterli olabilir. Örneğin bir bağlı ortaklık, ticari ilişkide bulunduğu bir işletmeyle aynı alanda faaliyet gösteren bir başka bağlı ortaklığın ana ortaklığı tarafından satın alınması üzerine, söz konusu işletme ile olan ilişkisine son verebilir. Ya da bir taraf diğer bir tarafın önemli etkisinden dolayı bir faaliyeti gerçekleştirmekten kaçınabilir. Örneğin, bir bağlı ortaklığa araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunmaması konusunda ana ortaklığı tarafından talimat verilmiş olabilir.

Bu nedenle, ilişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemlerin ve taahhütler dahil olmak üzere mevcut bakiyelerin bilinmesi, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar ile işletmenin faaliyetleri hakkında yapacakları değerlendirmeleri etkileyebilir.”

TMS 24’e göre ilişkili taraf ve ilişkili taraf sayılmayacak olanlara ilişkin açıklamalar ise şöyledir; “İlişkili taraf: Finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle (bu Standartta ‘raporlayan işletme’ olarak kullanılacaktır) ilişkili olan kişi veya işletmedir.

- (a) Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, aşağıdaki durumlarda raporlayan işletmeyle ilişkili sayılır: Söz konusu kişinin,
 - (i) Raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olması durumunda,
 - (ii) Raporlayan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda,
 - (iii) Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması durumunda.
- (b) Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde işletme raporlayan işletme ile ilişkili sayılır:
 - (i) İşletme ve raporlayan işletmenin aynı grubun üyesi olması halinde (yani her bir ana ortaklık, bağlı ortaklık ve diğer bağlı ortaklık diğerleri ile ilişkilidir).

- (ii) İşletmenin, diğer işletmenin (veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun üyesinin) iştiraki ya da iş ortaklığı olması halinde.
- (iii) Her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde.
- (iv) İşletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması halinde.
- (v) İşletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda plânlarının olması halinde. Raporlayan işletmenin kendisinin böyle bir plânının olması halinde, sponsor olan işverenler de raporlayan işletme ile ilişkilidir.
- (vi) İşletmenin (a) maddesinde tanımlanan bir kişi tarafından kontrol veya müştereken kontrol edilmesi halinde.
- (vii) (a) maddesinin (i) bendinde tanımlanan bir kişinin işletme üzerinde önemli etkisinin bulunması veya söz konusu işletmenin (ya da bu işletmenin ana ortaklığının) kilit yönetici personelinin bir üyesi olması halinde.
- (viii) (Ek:RG-18/9/2014-29123)⁽⁵⁾ İşletmenin veya onun bir parçası olduğu grubun başka bir üyesinin, raporlayan işletmeye veya raporlayan işletmenin ana ortaklığına kilit yönetici personel hizmetleri sunması halinde.

İlişkili tarafla yapılan işlem: Raporlayan işletme ile ilişkili bir taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin, bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferidir.

Bir bireyin yakın aile üyeleri: İşletme ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olması ya da işlemlerden etkilenmesi beklenen aile bireyleridir ve aşağıda belirtilenler bireyin yakın aile üyesi kapsamında yer alır:

- (a) Bireyin eş ve çocukları,
- (b) Bireyin eşinin çocukları ve
- (c) Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişiler.

İlişkili Taraf Olarak Değerlendirilmeyecek Olanlar:

- (a) İki işletmenin, ortak bir yöneticiye ya da ortak bir kilit yönetici personele sahip olması durumunda veya işletmelerden birinin kilit yönetici personelinin diğer işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda bu iki işletme.
- (b) İki ortak girişimcinin bir iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü paylaşmaları durumunda söz konusu girişimciler.
- (c) (i) Finansman sağlayanlar,

- (ii) Sendikalar,
 - (iii) Kamu hizmeti şirketleri ve
 - (iv) Devlet makamları ve mercilerinden, raporlayan işletme üzerinde kontrol ya da müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahip olmayıp, işletme ile sadece olağan iş ilişkisi içerisinde olanlar (işletmenin serbest hareket etmesini etkileyebilecek ya da karar alma sürecine dahil olabilecek olsa da).
- (d) Bir işletmenin sadece ortaya çıkan ekonomik bağımlılık nedeniyle önemli hacimde işlem yaptığı bir müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımçı ya da genel mümessil. İlişkili taraf tanımında, bir iştirak söz konusu iştirakin bağlı ortaklıklarını ve bir iş ortaklığı söz konusu iş ortaklığının bağlı ortaklıklarını kapsar. Bu nedenle örneğin bir iştirakin bağlı ortaklığı ile söz konusu iştirak üzerinde önemli etkiye sahip yatırımcı birbirleri ile ilişkilidir.”

3.3.3. SPK Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi

İlişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde Türk Vergi Kanunlarının yanı sıra SPK Mevzuatınca da belirli düzenlemeler getirilmiştir. SPK Kanunu'nun 15/6 maddesinde şirketler için aşağıda belirtilen düzenleme yapılmıştır:

“...ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsiline göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak kârını veya malvarlığını azaltamaz.”. (*Sermaye Piyasası Kanunu, Kanun No: 2499, Resmi Gazete No: 17416, Resmi Gazete Tarihi: 30/07/1981*)

Emsaline göre farklılık bulunan işlemlerin tespiti ve değerlendirilmesi amacıyla Seri IV ve 41 Seri No.lu SPK Tebliği'nde aşağıda belirtilen düzenleme yapılmıştır: (*Sermaye Piyasa Kurulu, Sermaye Piyasası Kanunu'na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliği Seri: IV No:41, Resmi Gazete No: 26821, Resmi Gazete Tarihi: 19/03/2008*)

“Payları borsada işlem gören ortaklıklar ile ilişkili tarafları arasındaki varlık, hizmet veya yükümlülük transferleri işlemlerinde her bir işlemin tutarının, ortaklığın Kurul düzenlemeleri uyarınca kamuya açıklanan son yıllık finansal tablolarında yer alan aktif toplamının veya brüt satışlar toplamının %10'una veya daha fazlasına ulaşacağı öngörülmesi durumunda ve işlem öncesinde, Kurulca esasları belirlenen kuruluşlara işlemin değerlendirilmesinin yaptırılması zorunludur.”

“... işlemlerinin değerlendirilmesini yapan kuruluş, işlemin şartlarının adil ve makul olup olmadığına ilişkin görüşüne raporunda yer vererek raporunu ortaklık yönetim kuruluna sunar. Ortaklık yönetim kurulu, söz konusu raporu dikkate alarak ilişkili taraf ile yapılacak işlemlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceğine karar verir. İlişkili taraf işlemlerinin gerçekleştirilmesi durumunda, işlemlerin taraflarının birbirleriyle olan doğrudan veya dolaylı ilişkileri ile işlemlerin niteliğine ilişkin bilgiler; değerlemede kullanılan varsayımları ve değerlendirme sonuçlarını içeren değerlendirme raporu özeti; işlemler değerlendirme raporunda ulaşılan sonuçlara uygun bir şekilde

gerçekleştirilmemişse bu durumun gerekçesine ilişkin açıklama, yapılacak ilk genel kurul toplantısından 15 gün önce ortakların incelemesine açılarak söz konusu işlemler hakkında genel kurul toplantısında ortaklara bilgi verilir.”

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, SPK Mevzuatı, ilişkili kişi işlemlerine hak ettiği önemi vermektedir. Tarafsız değerlendirme kuruluşuna değerlendirme yaptırarak, ilişkili kişilerle yapılması planlanan işlemlerden ortaklığın zarar uğrayıp uğramayacağına daha başlangıç aşamasında saptanmasını istemektedir. Sonuçta, SPK Kanunu'nun 46/d maddesi uyarınca, yönetim kurulunu ibra edecek ortakların, yapılan işlemlerle ilgili olarak düzenlenen raporun sonucundan haberdar olmaları sağlanmaktadır. (Kahraman, 2012: 133)

3.3.4. Gümrük Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi

Transfer fiyatlandırmasının mal ve hizmetlerin gümrük değerinin belirlenmesinde doğrudan etkisi vardır. “Transfer fiyatı” ne kadar düşük belirlenirse buna bağlı olarak mal ve hizmetin gümrük değeri o kadar düşük olacak ve böylece ödenmesi gereken gümrük vergisi miktarı da o kadar düşük tespit edilecektir. Bunun yanında yüksek bir transfer fiyatlandırması ise gümrük vergisi miktarını arttıracaktır.

4458 Sayılı Gümrük Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinde ithal eşyanın gümrük kıymetinin, satış bedeli olduğu belirtilmiştir. Buradaki satış bedeli de yine aynı maddede belirtildiği üzere, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta 27 ve 28. maddelere göre gerekli düzeltmeler yapılarak tespit edilir. Aynı kanun 24. maddesinin 2. fıkrasında ise, “Türkiye'ye ihraç amacıyla satılan aynı veya benzer eşyanın birbiriyle hiçbir ilişkisi bulunmayan satıcılar ve alıcılar arasında satışındaki satış bedeli, aynı ve benzer eşyanın Türkiye içinde satıcılardan müstakil kişilere yapılan en büyük miktardaki satışına ait birim fiyata dayalı kıymet, ithal eşyasının üretiminde kullanılan malzeme ve imalat veya diğer imal işlemlerinin bedel veya kıymetleri ile Türkiye'ye ihraç edilmek üzere ihraç ülkesindeki üreticiler tarafından üretilen, kıymeti belirlenecek eşya ile aynı sınıf veya cins eşyanın satışında mutad olan kâr ve genel giderlere eşit bir tutar ve 27 nci maddenin 1 nci fıkrasının (e) bendinde sayılan diğer bedel veya kıymetler toplamından oluşan hesaplanmış kıymetine göre belirlenir.” ifadesi yer almaktadır.

Ayrıca alıcı ve satıcı arasında ilişkinin olmadığı satışlarda, satıcının üstlendiği ancak satıcı ile alıcı arasında ilişkinin olduğu durumlarda ise satıcının üstlenmediği giderlere ilişkin ispatlanmış farklılıklar dikkate alınacaktır. Buradan da anlaşılacağı gibi bir eşyanın satış bedelinin gümrük kıymetine esas olabilmesi için alıcı ile satıcının üzerinde durması gereken bazı noktalar vardır. Bu nedenle hangi durumlarda alıcı ile satıcı arasında ilişki olduğunun ve ilişkinin fiyata yansımaları durumundan ne anlaşıldığının doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. 7 Ekim 2009 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan Gümrük Yönetmeliği'nin 55. maddesine göre alıcı ve satıcı arasında ilişkinin varlığının kabul edilmesi için, birbirlerinin memuru veya idarecileri, yasal ortakları olmaları, işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunmaları, birinin diğerini dolaylı veya dolaysız olarak kontrol etmesi, her iki tarafın oy hakkı veren hisse senedi veya sermaye paylarının en az %5'i doğrudan veya dolaylı olarak aynı kişilere ait olması veya bu

kişilerin kontrolü altında veya elinde bulunması, her iki tarafın da doğrudan veya dolaylı olarak bir üçüncü kişi tarafından kontrol edilmesi, her iki tarafın birlikte bir üçüncü kişiyi doğrudan veya dolaylı olarak kontrol etmesi veya aynı ailenin üyesi olmaları gerekmektedir. Bunlar aslında bir anlamda gümrük mevzuatı kapsamında bize ilişkili kişilerin kim olduğunu göstermektedir. (Didinmez, 2012: 42)

4. İLİŞKİLİ KİŞİNİN TESPİTİNDE UYGULAMADA YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLLARI

4.1. İlişkili Kişi Kavramının Çok Geniş Tutulması

Transfer fiyatlandırması uygulamasında önemli kriterlerden biri ilişkili kişilerin belirlenmesidir. Dolayısıyla firma ya da firmaların bu kapsamda münasebette bulunduğu kişileri belirlenmesi gerekmektedir. (Didinmez, 2012: 53)

İlişkili kişi kavramı Kurumlar Vergisi Kanunda ve kanuna ilişkin Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak tanımlanmış ve ilişkili kişinin tespitinde her işlemin kendi koşulları içinde değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca şematik olarak getirilmiş olan ayrıntılı tanımlama da ilişkili kişi kavramının ne kadar geniş bir alanı kapsadığının göstergesi olarak kabul edilmektedir. (Taşkın, 2012: 186)

Transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak eleştiri getirebilmek için işlemin salt ilişkili kişi ile yapılmış olması yeterli değildir. Bu işlemin aynı zamanda emsaline uygun olmaması da gerekmektedir. Bu noktadan hareketle, ilişkili kişi kapsamının geniş tutulmuş olmasının pratikte bir sorun doğurmayacağı, işlemlerin emsaline uygun fiyatlarla yapıldığı takdirde endişe edilecek bir durum olmadığı iddia edilebilir. Ancak olayın bir de belgelendirme boyutu vardır.

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 incelemesi ile ortaya çıkacaktır. Bu durumda da belgelendirme yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmediğinden hareketle cezaya maruz kalınması muhtemeldir. (Elele, 2008: 85)

İlişkili kişi belirlenirken sermaye ve kâr payı oranının dikkate alınmaması vergi incelemesinde mükellefle inceleme elemanı arasında ihtilafa neden olabilir. Özellikle halka açık anonim şirketlerin küçük ortaklarıyla yaptıkları ticaret açısından transfer fiyatlandırması riski meydana gelebilir. İMKB'ye kote edilmiş şirketlerin her an Takas Bank'tan ortaklarının kim olduğunu öğrenebilmeleri mümkün değildir. Bu bilgiye ulaşılsa da borsada anlık seans işlemlerinde ortaklar değişebilmektedir. Ayrıca, kurumsallaşmamış KOBİ'lerin hemen tüm işlemlerinin, büyük pay sahibi ortağı ve ekonomik ve sosyal ilişkisi bulunan kişilerle gerçekleştirmiş olması muhtemeldir. Bu noktadan hareketle yapılacak transfer Fiyatlandırması eleştirileri sağlıklı olmayacaktır. Mevzuatta değişikliğe gidilerek ilişkili kişinin tespitinde şirket ortaklarına münhasır olmak üzere bir sermaye ve kâr payı oranının belirlenmesi yerinde olacaktır. (Elele, 2008: 2)

1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin "Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum" başlıklı 3.1.2. bölümünde; "Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanununun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri

ifade etmektedir.” denilmektedir. Ancak, KVK’nın atıf yapılan maddesinde “ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan” ifadesi yer almamaktadır. Tebliğin “ilgili gerçek kişi” tanımını bu şekilde değerlendirmesi anlaşılır olmakla birlikte, olmayan bir kanun hükmünü bu değerlendirmenin dayanağı olarak göstermesi hukuken doğru değildir ve dava konusu olmaya açıktır.

Diğer taraftan söz konusu değerlendirmenin yerindeliği de tartışmalıdır. Tebliğde yer alan ifade ekonomik ve sosyal herhangi bir ilişkiyi yeterli görmekte, bu ilişkinin yoğunluğunu dahi sorgulamamaktadır. Kurumsallaşmamış KOBİ’lerin hemen hemen tüm işlemlerinin, büyük oya sahip ortağı ile ekonomik ve sosyal ilişkisi bulunan kişilerle gerçekleştirmiş olması muhtemeldir. Bu kapsamda yapılacak transfer fiyatlandırması eleştirileri sağlıklı olmayacaktır. Ayrıca bir işletmenin ekonomik ilişkisini bile tam kavrayamazken “sosyal ilişki” yaklaşımı açıklamaya muhtaçtır. (Elele, 2008: 100)

Ayrıca söz konusu Tebliğde, salt aynı derneğe üye olan kişilerin birbiriyle olan işlemlerinin ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Burada eleştirilecek herhangi bir husus bulunmamakla birlikte, herhangi bir derneğe yönetime girmeden sadece üye olmak, o üyenin ortağı olduğu bir şirketin o dernekle ilişkili kişi sayılması için yeterlidir.

Diğer bir anlatımla, dernekler üyelerinin ortak olduğu şirketleri, o şirketlerinin ortak olduğu diğer şirketleri ya da üyelerinin eşlerini ve eşlerinin amcalarının ortak olduğu şirketleri bilmek ve bu kişilerle olan işlemlerini ona göre yapmak zorundadır. Uygulanabilir ve gerçekçi bir düzenleme yapılmak isteniyorsa, derneklerle ilgili olarak ilişkili kişi kapsamının dernek yöneticileri ile sınırlandırılması yerinde olacaktır. (Elele, 2008: 86)

Yapılan açıklamalardan hareketle birer dernek statüsünde bulunan sanayi ve/veya ticaret odalarına üye kişilerin -ki ülkemizde odalara üyelik mecburi kılınmıştır- birbirleriyle yapmış oldukları işlemler ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak oda yönetiminde yer alan bir kişi ile odaya bağlı şirketler arasındaki işlemler ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

5422 Sayılı Kanununun 17. Maddesinde yer alan vasıtalı ve vasıtasız ilişki kişi kavramı 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunla akrabalık ve ortaklık bağına bağımlı hale getirilerek bazı muvazaalı işlemlerin kapsam dışında bırakılmasına neden olmaktadır. Çünkü 5520 Sayılı kanunda ilişkili kişi olarak tanımlanan kişi kapsamına girmeksizin beraber iş yapanların uyguladıkları fiyatlar, yapılan tanımdaki farklılık nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamı dışında bırakılmaktadır. (Taşkın, 2012: 186)

Tebliğin 3.1.3. bölümünde, “bir kurumun veya ortaklarının nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar” ifadesi açıklanırken, örnek olarak “imalat faaliyeti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.nin sürekli olarak aynı gerçek kişiden sağladığı girdileri kullanması ya da alışlarının ve/veya satışlarının büyük bir kısmını aynı kurumdan yapması durumunda da söz konusu şirketin ilgili gerçek kişi/kurumun nüfuzu altında olduğu kabul edilebilir.” denilmektedir. Cümlelerin sonundaki “edilebilir” ifadesini “edilir” anlamında değil “edilme ihtimali de vardır” şeklinde okumak daha doğru olacaktır. Aksi halde, alışlarını ya da satışlarını ekonomik ya da coğrafi

nedenler dolayısıyla piyasada tekel konumuna yükselmiş şirketlerden yapmak zorunda olan herkes ilişkili kişi kapsamına sokulmuş olacaktır. (Elele, 2008: 86)

İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması gerekir. Buna emsallere uygunluk ilkesi adı verilmektedir. Emsallere uygunluk ilkesinin temel amacı, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımı için aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında belirlenen fiyat veya bedele karşılaştırılabilir koşullar altında eşit olmasıdır. Emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit etmek için karşılaştırılabilirlik analizi yapılması gerekir. Karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol altındaki işlemlerin sahip olduğu koşullar ile kontrol dışı işlemlerin sahip olduğu koşulların karşılaştırılmasına dayanır. Bu nedenle karşılaştırılabilirlik kavramı da işlemler arasındaki farklılıkların herhangi bir şekilde karşılaştırma konusu unsurları maddi olarak etkilememesi veya maddi olarak etkide bulunan farklılıkların belli işlemlerle düzeltililebilecek nitelikte olması gereğini ifade eder. Karşılaştırılabilirliğin tespitinde dikkate alınan başlıca unsurlar aşağıdaki gibidir:

- a) Mal veya hizmetlerin nitelikleri,
- b) Üstlenilen işlev ve risklerin analizi,
- c) İşlemin gerçekleştiği pazardaki ekonomik koşullar,
- d) Kurumların iş stratejileri.

Emsal bedelin tespiti aşamasında yapılması gereken karşılaştırmalı analizde bu başlıklar detaylı bir şekilde incelenmek durumundadır. Çeşitli sektörlerdeki mükellefler tarafından yapılacak olan çalışmalara rehber olabilmesi için bu bölümün detaylandırılması zorunluluk arz etmektedir. Kaldı ki diğer ülke uygulamalarında söz konusu başlıklar ayrıntılı olarak mükelleflere sunulmuştur. (Biyen, 2007: 92)

Transfer fiyatlandırması uygulamasını benimsemiş ülkelerde karşılaştırma yapılabilecek bağımsız kuruluşları tespit etmek için çeşitli veri bankalarından yararlanılmaktadır. Türkiye’de şu anda Sermaye Piyasası Kurulu’na tabi kurumlar ile ilgili açıklanması zorunlu bilgiler dışında diğer şirketlere dönük olarak kamuya açık bilgi bankası yoktur. Dolayısıyla emsal belirlenirken emsal alınabilecek, karşılaştırma yapılabilecek, ondan hareketle bir baz oluşturulabilecek herhangi bir veri yoktur. Özellikle veri havuzları ile ilgili AB ülkelerinde önemli çalışmalar mevcuttur. Bu veri havuzları sayesinde birçok ülke kendi ülkeleri ile doğrudan ilgili olmasa bile veri havuzlarından yararlanarak emsale uygunlukları ya da emsal araştırmasını yürütebilmektedir. (Gündüz, 16.06.2014)

Mükelleflerin ve meslek mensuplarının emsal bulmakta zorlanacağı da kesindir. Doğru emsal bedelinin bulunması, yeterli ve güvenilir bilgiye ulaşılması ile olanaklıdır. Ancak, Türkiye gibi halka açık şirketlerin azlığı ve şeffaflıktan çok mali bilgilerin gizlenmesi eğiliminin yaygın olduğu ülkelerde bu bilgilere ulaşmak hemen hemen imkânsızdır. Bu nedenle, emsal taramalarında en çok kullanılan veritabanı olan Amadeus'da bile Türkiye hakkında bilgi bulunmamaktadır. Bu da, Türkiye'de emsal bulmayı güçleştirecektir. Mükellefler için daha da kötüsü, diğer ülke uygulamalarında görüldüğü gibi, vergi idaresinin elindeki vergi beyanları ve incelemeleri kaynaklı emsal bilgilerine ulaşamayacak olmalarıdır. (Didinmez, 2012: 98)

Vergi inceleme elemanı incelediği mükellefin sektöründen yalnız bir şirketi emsal olarak seçip emsallere uygun fiyatı belirlemesi yanlış sonuçlara yol açabilir. İncelenen mükellefin işlemlerine benzer nitelikteki birçok karşılaştırılabilir şirket bulunması emsallere uygun fiyatın objektifliğini arttıracaktır. Emsallere uygun fiyat karşılaştırılabilirlik analizi sonucunda oluşan bir fiyattır. Doğru bir emsalın belirlenmesi emsal verileri ile incelenen mükellefin verilerinin kapsamlı karşılaştırılmasına dayanır. Karşılaştırılabilirlik analiziyle, işlemin taraflarının işleme konu mal veya hizmetlerin niteliği, yapılan işlemin ekonomik koşullardan etkilenip etkilenmediği, şirketin ve grubun iş stratejileri, üstlenilen işlevler ve riskler ortaya konur ki bu unsurlar fiyatı etkilemektedir ve derin bir araştırma yapılmaması halinde emsallere uygun fiyat ulaşmak mümkün olmayabilir. Örneğin, Romanya'daki bir şirketin emsal alınması halinde ülkeler arasındaki enflasyon farklılıklarının dikkate alınması gerekir. Dolayısıyla karşılaştırılabilirlik analizinde enflasyon farklılıklarının deflate edilmesi gerekmektedir. İnceleme elemanı tarafından kapsamlı bir emsal araştırması ve buna yönelik kapsamlı analiz emsallere uygun fiyata yönelik mükellef eleştirisini ve bu konuda mükellef ile olan ihtilafı azaltabileceği gibi ihtilaf halinde mahkemede idare lehine karar çıkması olasılığını da arttıracaktır. (Yazar, 2008: 64)

İlişkili kişiler arasında yapılan vadeli mal alım ve hizmet alışverişlerinin örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması düzenlemeleri karşısındaki durumu da tartışma konusu olmuştur. Bu kapsamda yapılan işlemlere bu düzenlemelerin hangisinin uygulanacağı ilk önce karar verilmesi gereken konudur. İkinci konu ise ilişkili kişiler arasında yapılan vadeli işlemlerdeki vade farkları ile karşılaştırılabilir işlemlerdeki vade farklılıklarının nasıl giderileceği oluşturmaktadır. Vadelerin eşitlenmesi, vadeli borç ve alacakların eşdeğer terimlerle ifade edilmesi sonucu emsali şirketlerin emsal bedel aralığı elde edilmelidir. Emsal bedel aralığından elde edilecek emsal fiyatla kıyaslama yapılarak transfer fiyatı tespit edilecektir. (Uyanık, 2009: 59)

Konuyla ilgili Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde örnekte "Tam mükellef (B) Kurumu tarafından aynı niteliklere sahip bir malın ilişkili kişilere vadeli, ilişkisiz kişilere peşin olarak satıldığı durumda, ödeme koşullarındaki bu farklılık dikkate alınarak yapılacak düzeltim sonucu iki işlemin karşılaştırılabilir hale getirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır." denilmektedir. Kanun maddesi hükmü ve Tebliğdeki açıklamalara göre ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet alım satım işlemlerine transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin uygulanması gerekmektedir. İlişkili arasındaki vadeli mal ve hizmet alım satım işlemlerindeki koşulların ilişkisiz kişilerin peşin veya vadeli işlemleri ile

karşılaştırılabilmesi için ayarlama yapılmalı ve böylece farklılıklar ortadan kaldırılmalıdır. Özetle örtülü sermaye düzenlemelerinin kısaca ilişkili kişiler arasındaki borçlanma sınırını belirlediği, buna karşın transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ise ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet satımında uygulanan fiyatların emsal bedel ilkelerine uygun olarak belirlenmesi gerektiğini söylenebilir. Belirtilen düzenlemeler ayrı ayrı konulara ilişkin hükümler içermesine rağmen iki düzenleme, ticari kredili işlemler noktasında çakışabilmektedir. Bunun nedeni ise vadeli işlemlerde uygulanan fiyatın faizi de içermesidir. Çünkü ilişkili kişiler arasındaki vadeli, ticari kredili işlemler hem örtülü sermaye hem de transfer fiyatlandırması düzenlemeleri kapsamına girmektedir. (Uyanık, 2009: 63)

4.2. İlişkili Kişi Sayılacak Ülke ve Bölgelerin İlan Edilmemesi

İlişkili kişi açısından kazancın elde edildiği vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergileme kapasitesi ile aynı düzeyde vergilendirme kapasitesiyle aynı düzeyde vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi konuları dikkate alınmak suretiyle Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen ülkeler veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış işlemler de ilişkili kişiyle yapılmış kabul edilmesine rağmen, Bakanlar Kurulu tarafından vergi cenneti olarak kabul edilmiş ülkelerle ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bakanlar Kurulu'nun kanunda açıkça ifade edilmesine rağmen, yürürlükte olan bu madde için açıklama yapmaması belirsizlik oluşturmaktadır. Ancak Bakanlar Kurulu'nun madde kapsamındaki ülkelere ait listeyi yayımlaması da kolay değildir. Çünkü hangi ülkelerin listeye girmesi gerektiği konusunda en azından ekonomileri belli bir büyüklüğe ulaşmış ülkeler arasında konsensüs sağlanması gerekmektedir. Bu konsensüsün oluşmasını beklemeden sadece Türkiye'nin listeyi ilan etmesi vergi cenneti olan ülkeler nezdinde caydırıcı etkiyi yeterince yaratmayacaktır. Üstelik bu ülkeler ile yapılan işlemlerin kanunen kabul edilmeyen gider sayılması hususu, sadece ülkemizde uygulanırsa, ekonomide rekabet halinde olunan diğer ülkeler karşısında rekabet gücümüzü kaybetmemize neden olacaktır. Bu yüzden kanun maddesindeki düzenlemenin geleceğe dönük olarak düşünüldüğü ve OECD ülkelerince bir anlaşmaya varıldığı takdirde Bakanlar Kurulu'nun da listeyi yayınlayacağı hususu akla gelmelidir. (Türk, 2008: 108)

5. SONUÇ

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı son dönemlerde önemi gittikçe aratan bir niteliğe sahip olmasının yanında gelecekte de etkisini kaybetmeyecek konular arasında yer almaktadır. OECD tarafından yapılan son düzenlemeler de bu doğrulamaktadır. Önümüzdeki dönemlerde vergi mükellefleri hakkında yapılacak vergi incelemelerinde transfer fiyatlandırması kaynaklı vergi incelemelerinin ağırlık kazanacağı muhtemeldir.

Transfer fiyatlandırmasının küresel çapta önemimin artmasında çokuluslu şirketlerin dünya ticaretindeki payının artması, ülkeler arasındaki ticaretin serbestleşmesi, üretim girdilerinin dünya genelinde mobilitesinin artması, dünya pazarlarının tek bir Pazar haline gelmesi ve bilgi paylaşımının artması ve yaşanan yoğun rekabet ortamında üreticilerin maliyet minimizasyonuna gitmesi etkili olmuştur. Çokuluslu şirketlerin farklı ülkelerde bulunan ilişkili olarak kabul edilen şirketleri aracılığıyla faaliyette bulunarak, karlarını artırma çabaları transfer fiyatlandırmasının etkinliğinin artmasına neden olmuştur. Farklı ülkelerde faaliyette bulunan söz konusu şirketler karlarını vergisiz ya da düşük vergi oranına sahip ülkelerde bulunan ilişkili şirketlerine aktarmak yoluyla vergi yüklerini en aza indirmeye çalışmaktadırlar.

Karlarını en az göstererek, vergi yüklerini azaltma çabaları ülkelerin vergi kaybına uğramasına neden olmakta, üretimin gerçekleştiği ülkenin maruz kaldığı maliyetler karşılığında da yaratılan artık değer başka bir ülkeye transfer edildiğinden kaynak ülkeyi olumsuz etkilemektedir. Transfer fiyatlandırması açısından tartışma bu noktada başlamakta ve bu konuda yasal düzenlemeler yapılmasını ve mevcut yasal düzenlemelerin revize edilmesini zorunlu kılmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasında etkili kontrol çok geniş ölçüde veri toplanmasını ve bu verilerin işlenmesini beraberinde getirir. Verilerin hepsi toplandığında ve birleştirildiğinde devletler işbirliklerinde nasıl bir işlem yaptığı nasıl işlem yaptığı ve ilişkili kişilerine, şirketlerine ne kadar satış yapıldığının ve bu işlem sonucu ne kadarlık bir tutarın transfer fiyatlandırması yoluyla aktarım yapıldığının gerçekçi bir tahminini yapılabilecektir.

Ülkeler için tavsiye niteliği taşıyan OECD tarafından hazırlanmış bulunan “Çokuluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi”, birçok ülke tarafından kabul edilmiştir. Son dönemde yapılan yasal düzenlemelerde de OECD rehberinin izlerini görmek mümkündür. Türkiye’de konu ile ilgili yasal düzenlemeler de OECD rehberi esas alınmıştır. Ancak OECD tarafından yapılmış bulunan revizyona bağlı olarak yapılacak bir takım düzenlemeler, mevcut bulunan yasal düzenlemelerde yer almamaktadır.

KVK. 13. Maddeye 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. 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.”

Bu madde kapsamına göre, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptıkları alım, satım, imalat, ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alıp verme, ikramiye ve benzeri ödemeler transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilerek işleme tabi tutulacaktır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında alım satım işlemlerinin sıklıkla kullanılması bir hukuki durum ortaya çıkarmaktadır. Yapılmış bulunan satış sözleşmeleri, yoluyla ilişkili kişilere önemli ölçüde avantajlar yaratılması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının unsuru haline gelmektedir. Örneğin; şirket ortağına malların ve hakların çok düşük fiyatla satılması ya da ortağın mallarının veya haklarının şirkete çok yüksek bir fiyatla satılması örtülü kazanç dağıtımı sorunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bunun yanında ilişkili kişi veya kurumca, emsaline uygun olmayan mal alımlarında ve işletmeden yüksek miktarda nakit çekilmesi de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yol açmaktadır. Çünkü ilişkili kişi veya kurumca çekilen para faizsiz olarak kullanılması ortaya çıkabilmekte işletme karı oluşan bu durumdan olumsuz etkilenmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenmiş fiyat ya da bedeller üzerinden yapılan imalat ve inşaat işlemleri de dağıtımının unsurları olabilmektedir. Yapılan imalat inşaat işlemleri ile olarak örneğin; bir firma işletme binalarının boya badana işlemlerini ortağa ait bir firmaya yaptırır ve bu iş karşılığında yüksek miktarda bedel ödenirse, normal tutarın üstündeki bedel örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmektedir. Yapılan bu işlem istisna sözleşmeleri kapsamında yapılmış ve bu durum ile örtülü kazanç dağıtımına konu olmuştur.

Ödünç para alınması ve verilmesi işlemi de transfer fiyatlandırmasında örtülü kazanç dağıtımında kullanılabilir. Yapılan işlemlerin örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilebilmesi için ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine uygun olmayan faiz ya da iskonto tutarının belirlenmesi gerekmektedir.

Ödünç işlemleri ile ilgili olarak yapılacak sözleşmeler sermayenin şirketinin ya da ortaklarının ödünç alan ya da veren taraf olabileceği sözleşmeler olduğu gibi, örtülü olarak kazanç dağıtımı sonucunu ortaya çıkaran borçlar hukukunu da ilgilendiren konulardan biri olmaktadır. Çünkü gerçekte borç gibi verilmiş paraların aslında hiç geri alınmaması ya da ciddi faiz ya da oldukça düşük düşük faiz alınması örtülü ödeme sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Ödünç para alınması ve verilmesi işleminin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yol açabilmesi için, malların ve hakların ariyet (kullanım ölçüsü) sözleşmesiyle ilişkili kişinin kullanımına bırakılması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmemektedir.

Yapılmış bulunan kiralama ve kiraya verme işlemleri de örtülü kazanç dağıtımının unsuru olabilmektedir. Kiralama ya da kiraya verme işlemlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının unsuru olabilmesi için söz konusu işlemlerin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı bedel üzerinden yapılması gerekmektedir. Bu durum olması gereken

bedel ile gerçek bedel arasındaki fark örtülü kazanç dağıtımı kabul edilmektedir. Vergi hukuku açısından yapılan kira sözleşmelerinin geçerli olması sözleşmenin ortaya çıkardığı ilişkinin ciddi olarak istenmiş ve uygulanmakta olması gerektiğine bağlıdır. Aksi durumda vergi hukukunda bu sözleşmeler tanınmamaktadır. Örneğin, bir limited şirketin faaliyetleriyle ilgili olmamasına rağmen ortağın oğluna spor otomobil satın alarak vermesi ekonomik olarak kira sözleşmesi olarak değil, mülkiyetin teslimi olarak kabul edilmektedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için birincil koşul, şüphesiz transfer fiyatlandırmasına konu mal ve hizmet alım satımının ilişkili kişiler arasında yapılmış olması şartıdır.

Gerek madde metni ve gerekse de 1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar dikkatle incelendiğinde ilişkili kişi kavramının kapsamının çok geniş tutulduğu göze çarpmaktadır. Öyle ki, bazı şirketler için ilişkisiz kişiler ile yapılan işlemleri ayıklayıp onların takibinin yapılması daha kolay olacaktır. Transfer fiyatlandırmasına yönelik eleştiri getirebilmek için işlemin sadece ilişkili kişi ile yapılması tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda emsaline uygun olmaması da gerekmektedir. Kimileri, bu noktadan hareketle ilişkili kişi kapsamının geniş tutulmuş olmasının pratikte bir sorun doğurmayacağını, işlemlerin emsaline uygun fiyatlarla yapılmış olması halinde endişe duyulacak bir durumun olmadığını iddia edebilir. Ne var ki olayın bir de belgelendirme boyutunun olduğunu unutmamak gerekir. 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 yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmediğinden hareketle cezaya muhatap kalınması muhtemeldir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında getirdiği belki de en önemli yenilik, mükelleflere OECD kriterlerine uygun olarak bir yol haritası çizmesidir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ilişkili kişi kavramı oldukça geniş tanımlanmıştır. Bu nedenle işletmelerin ilişkili kişi olarak kabul edilen gerçek kişi veya kurumlarla yapmış oldukları işlemlerde emsallere uygunluk ilkesini mutlak surette göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Ayrıca, mükellefler tarafından yapılan işlemlerde iktisadi, teknik ve ticari icaplara uymayan durumun söz konusu olması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin gündeme geleceği de unutulmamalıdır.

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılmış bulunan yasal düzenlemeler bazı yönlerden eleştirilere maruz kalmıştır. Kanunda yapılan düzenlemeler çerçevesinde transfer fiyatlandırması konusunda usul ve esasların Bakanlar Kurulu tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Bu durumda Bakanlar Kurulu tarafından açıklama yapılması beklenirken, Maliye Bakanlığı tarafından düzenleme yapılması tartışma konusu yaratmıştır. Kanunun açıklanmasını sağlayıcı bilgiler vermesi gerekirken, peşin fiyatlandırma, belgelendirme konularında düzenleme niteliğinde açıklamalar yapması yetki tartışmasına yol açmıştır. Bakanlar Kurulu tarafından yapılacak usul ve esas belirlenmesi işlemi "verginin kanuniliği ilkesi" açısından eleştirilere yol açmıştır. Bu

ilke gereğince Bakanlar Kurulunca yapılacak düzenlemeler kanunu uygulayacaklara yol gösterici nitelikte olması gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılmış bulunan yasal düzenleme başka bir eksikliği ise; 5422 Sayılı Kanunun 17. Maddesinde yer alan vasıtalı ve vasıtasız ilişki kişi kavramı 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunla akrabalık ve ortaklık bağına bağımlı hale getirilerek bazı muvazaalı işlemlerin kapsam dışında bırakılmasına neden olmuştur. Çünkü 5520 Sayılı kanunda ilişkili kişi olarak tanımlanan kişi kapsamına girmeksizin beraber iş yapanların uyguladıkları fiyatlar, yapılan tanımdaki farklılık nedeniyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamı dışında bırakılmaktadır. Transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemelere genel olarak bakıldığında “ilişkili kişi”, “emsallere uygunluk ilkesi”, “karşılaştırılabilirlik analizi”, “emsal tespit yöntemleri”, “peşin fiyatlandırma anlaşmaları” en çok tartışılan ve üzerinde en çok düşünülen başlıklardır. Söz konusu kavramların düşünmeye ve tartışılmaya yönlendirmesi transfer fiyatlandırması konusunda literatür açısından yararlı olmuş ve farklı düşünceler oluşturarak konunun zenginleşmesine neden olmaktadır.

Transfer fiyatlandırması maddenin mevzuata eklenmesi ile transfer fiyatlandırması daha geniş bir mükellef kitlesini ilgilendirmeye başlamıştır. Ayrıca ilişkili kişi kapsamının sınırı, ilişkili kişilerle yapılan işlemler uygulanması gereken en iyi fiyatlandırma yönteminin ve yöntemin öngördüğü emsalin nasıl bulunacağı ve benzeri konularda geniş ve ayrıntılı düzenlemeler yapılarak mükellef ve mükellefe danışmanlık yapanların daha çok düşünme ve çalışmaları gerekmiştir. Konunun daha çok mükellefi ilgilendirmeye başlaması ve yapılan ayrıntılı düzenlemeler konu hakkında çeşitli görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemeler çerçevesinde ilişkili kişi kavramı önem taşımakta ve örtülü kazanç dağıtımının temel unsuru olarak kabul edilmektedir.

Ülkemizde ilişkili kişi kavramı oldukça geniş tanımlanması mükelleflerin gerçekleştirmiş oldukları her alım ve satım ilişkisinde bir birleri açısından ilişkili olup olmadıklarının tespitini gerektirmektedir.

Vergiden kaçınmayı önleyici yönde, kıyas ve ilkesel amaçsal yorum yöntemlerinden her ikisinden birbirini tamamlayıcı biçimde ayrı ayrı yararlanılabilir. Buradan hareketle, kıyasen uygulanacak kurallardan birisi, özel vergiden kaçınmayı önleme kurallarından olan transfer fiyatlandırmasında ilişkili kişi kavramıdır. KVK md.13/2 ile Tebliğ’de ilişkili kişi tanımı sadece transfer fiyatlandırması kuralları açısından değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal yaşamın gerçekleri açısından da önemlidir. Düzenleme, vergi hukukundaki pek çok olayda, ekonomik ve sosyal yaşamın gerçeklerine uygun biçimde, çıkar birlikteliği içindeki kişilerin kimler olabileceğine ilişkin bir karine sunmaktadır. Bu karine, alınan pozisyonların hangilerinin çift taraflı sayılabileceği hakkında rehberlik yapabilir. Elbette çift taraflı sayılabilme koşulları her örnek olayda ayrıca değerlendirilebilir.

Bu değerlendirme ile yapılan şey, “ bir mekanizmayı bütünlüğe indirgemektir.” Yasa ve tebliğ, ilişkili kişi kavramı hakkında anlam derinliğini sağlayabilmesi için ilkeler sunmaktadır. Bu

ilkelerin genel ekonomik gerçekliği açıklayan bir mekanizması olması ve bu mekanizmanın bir üst model olarak vergi hukukundaki her alana uygulanabileceği düşünülebilir. Ülkemizde ilişkili kişi kavramı oldukça geniş tanımlanması, ilişkili kişilerin belirlenmesinde bir nevi kolaycı bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Diğer taraftan, gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişki KVK'nın uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Tebliğ'de bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmadığı belirtilmektedir.

Bu durum, kurumların gerçek ve tüzel kişi ortaklarının ilişki kişi olarak değerlendirilmesinde sermaye veya kâr payı oranının dikkate alınması özellikle halka açık şirketlerin küçük ortakları ile yapacakları işlemlerde sorun oluşturabilecektir.

Ortaklık ilişkisi dolayısıyla ortaya çıkacak ilişkili kişi kapsamında sermaye veya kar payının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Sermayeye katılım oranı önemli olmamakla birlikte, katılım oranının yüksekliği ortaklığın şirket üzerinden çıkar sağlayabileceği ve şirket tarafından alınacak açınsından etkili olabileceği anlamına gelmektedir. Örnekleme gerekirse; Borsa İstanbul'da işlem gören bir kurumun %00001 oranında hisse senetlerinin satın alınması suretiyle ortak olunması durumunda, ortak olan kişi veya kurum ilişkili kişi sayılacaktır. Bu bağlamda ilişkili kişi kavramının kapsamının genişletilmesi ortaya çıkacak işlemler açısından ve kanunun uygulanması açısından zorluklar doğurabilmektedir.

Gerçek kişiler konusunda ekonomik sosyal ilişki içinde bulunan kişilerinde ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmesi Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almamakta eleştiri konusu yapılabilmektedir. Ayrıca ekonomik ve sosyal ilişki bakımından yorumlama yapılması belirsizlik yaratabilmektedir. Bununla birlikte kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları da ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir. Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortaklarının ortak olduğu, diğere kurumları ve diğer ortaklık ilişkilerini kapsamaktadır. Bu kapsamda ortak olunan kurumlar, şahıs şirketleri ve bu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları da ilişkili kişi sayılacaktır.

Bir kurumun diğer bir kurumla ilişkili sayılabilmesi için kurumun diğer bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması gerekmektedir.

İlişkili kişi kapsamında önemli bir husus bayilik ilişkisi açısından ortaya çıkmaktadır. Bir gerçek kişi ya da kurum ile diğer gerçek kişi ya da kurum arasında sadece bayilik iliklisinin bulunması durumunda bu bayilikle ilişkili bulunan kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bir kurumun diğer bir kurum ile ilişkili sayılabilmesi kurumun diğer kurum tarafından kontrol edilmesi ya da başka kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması durumunda söz konusu olabilmektedir.

Kurumların ortaklarının eşleri, kurumun ortağı ile arasında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir.

Mevzuattaki düzenlemeye göre yasal evlilik dışında bağı olmayan kişiler ortak ile ilişkili kişi sayılamazlar.

Ortakların veya eslerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları (ortak bir kökten gelen kişiler) ve kayın hısımları (eslerden biri ile diğer esin kan hısımları) ilişkili kişi sayılacaktır. Ancak evliliğin sona ermesi ile kayın hısımlığı ortadan kalkmamaktadır. Dolayısıyla evlilik bağı ortadan kalksa dahi ortağın kayınbiraderi, kayınbabası vb. ortakla ilişkili kişi olarak değerlendirilmeye devam edilecektir. Ortakların çocuklarının ilişkili kişi olarak kabul edilmesi aynı zamanda evlat edinilen çocuklar da Medeni Kanununun 314. maddesine göre çocuk olarak değerlendirileceği için evlat edinilen çocuklar da ortakla ilişkili kişi kapsamında kabul edilmelidir.

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk Vergi Sisteminin oluşturduğu vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde ve bölgelerde bulunan kişilerle yapmış olduğu tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilmektedir.

5422 sayılı Mülga K.V.K yer alan örtülü kazanç müessesesinde ilişkili kişiler arasında Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkeler veya bölgeler bulunmamakta idi. İlişkili kişi kavramına 5520 sayılı K.V.K. ile getirilen en önemli ilave, Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde ya da bölgelerde bulunan kişilerin ilişkili kişi sayılmasıdır.

Transfer fiyatlandırması konusunda Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilecek ülke ya da bölgelerle yapılmış işlemler ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilecek olmasına rağmen, söz konusu ülke ya da bölgelerin belirlenmesi konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Söz konusu ülke ve bölgelerin bir an önce tespit edilerek ilan edilmesi, yurt dışı ile ticaret hacmi fazla olan kurumlar açısından belirsizliğin sona ermesi bakımından faydalı olabilir.

İlişkili kişiler arasında yapılan vadeli mal alım ve hizmet alışverişlerinin örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması düzenlemeleri karşısındaki durumu da tartışma konusu olmuştur. Bu kapsamda yapılan işlemlere bu düzenlemelerin hangisinin uygulanacağı ilk önce karar verilmesi gereken konudur. İkinci konu ise ilişkili kişiler arasında yapılan vadeli işlemlerdeki vade farkları ile karşılaştırılabilir işlemlerdeki vade farklılıklarının nasıl giderileceği oluşturmaktadır. Vadelerin eşitlenmesi, vadeli borç ve alacakların eşdeğer terimlerle ifade edilmesi sonucu emsali şirketlerin emsal bedel aralığı elde edilmelidir. Emsal bedel aralığından elde edilecek emsal fiyatla kıyaslama yapılarak transfer fiyatı tespit edilecektir.

Konuyla ilgili Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde örnekte "Tam mükellef (B) Kurumu tarafından aynı niteliklere sahip bir malın ilişkili kişilere vadeli, ilişkisiz kişilere peşin olarak satıldığı durumda, ödeme koşullarındaki bu farklılık dikkate alınarak yapılacak düzeltim sonucu iki işlemin karşılaştırılabilir hale getirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmayacaktır." denilmektedir. Kanun maddesi hükmü ve Tebliğdeki açıklamalara göre ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet alım satım işlemlerine transfer

fiyatlandırması düzenlemelerinin uygulanması gerekmektedir. İlişkili arasındaki vadeli mal ve hizmet alım satım işlemlerindeki koşulların ilişkisiz kişilerin peşin veya vadeli işlemleri ile karşılaştırılabilmesi için ayarlama yapılmalı ve böylece farklılıklar ortadan kaldırılmalıdır.

Özetle örtülü sermaye düzenlemelerinin kısaca ilişkili kişiler arasındaki borçlanma sınırını belirlediği, buna karşın transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ise ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet satımında uygulanan fiyatların emsal bedel ilkelerine uygun olarak belirlenmesi gerektiğini söylenebilir. Belirtilen düzenlemeler ayrı ayrı konulara ilişkin hükümler içermesine rağmen iki düzenleme, ticari kredili işlemler noktasında çakışabilmektedir. Bunun nedeni ise vadeli işlemlerde uygulanan fiyatın faizi de içermesidir. Çünkü ilişkili kişiler arasındaki vadeli, ticari kredili işlemler hem örtülü sermaye hem de transfer fiyatlandırması düzenlemeleri kapsamına girmektedir.

Özetlemek gerekirse, kurumların ilişkili kişilerle yapmış oldukları mal teslimleri ile hizmet ifalarında kullanmış oldukları fiyat veya bedelin, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmesi halinde, elde edilen kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı varsayılmıştır. Dağıtılan bu kazanç, GVK ve KVK uygulamasında bu maddedeki koşulların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmıştır. Kanun metninde ilişkili kişiler; kurumların kendi ortakları, ortakların ilişkili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulundurduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlenmiş olup, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil kan bağı olanlar ve sıhrî hisisimleri da ilişkili kişi sayılmıştır. Bunun yanı sıra, Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiye istinaden zararlı vergi rekabetine yol açtığı kabul edilen ülkeler veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış sayılmıştır. Ancak vergi cennetleri olarak adlandırılan bu ülke veya bölgeler henüz ilan edilmemiştir. 5520 sayılı KVK ile getirilen en önemli yeniliklerden birisi emsallere uygunluk ilkesi olmuştur. OECD rehberinde yer alan transfer fiyatlandırmasına paralel olarak mükelleflerden emsale uygun fiyat ya da bedelin belirlenmesinde; “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi”, “Maliyet Artı Yöntemi”, “Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi” gibi geleneksel yöntemler ile “Kar Bölüşüm Yöntemi”, “İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi” gibi diğer yöntemleri kullanmaları istenmiştir. Ayrıca mükelleflere emsallere uygun fiyata, sayılan yöntemler ile ulaşamamaları halinde işlemin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyecekleri yöntem konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı ile anlaşma (peşin fiyatlandırma anlaşması) yapma hakkı tanınmıştır. Bu yöntemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise, konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır. Bir diğer önemli yenilik ise, mükelleflere düzeltme yapma hakkının tanınması olmuştur. Madde metni ve gerekçesi incelendiğinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kapsamında değerlendirilen kazanç kısmıyla ilgili

olarak daha önce yapılan vergileme ile ilgili örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde düzeltme yapılması ve böylece mükerrer vergilemenin ortadan kaldırılmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Ancak düzeltmenin yapılması, örtülü kazanç dağıtan nezdinde örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle yapılan vergilemenin kesinleşmesi ve ödenmesi şartına bağlanmıştır. Ancak gerek düzeltme işlemlerinde yöntemin açıkça belirtilmemesi ve gerekse de verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart koşulması, düzeltme yapabilmeyi güç hale getirmiştir.

Başlıca sorunların, kanun yazımındaki yanlışlıklardan, müessesenin fiyattan ziyade ilişkili kişi üzerinde yoğunlaşmasından ve hazine zararı örneğinde olduğu gibi kamuoyu nezdinde yeteri kadar tartışma imkânı bulmadan düzenleme yapma yoluna gidilmesinden kaynaklandığı görülmektedir. Sunulan çözüm önerileri maddeler halinde şöyle sıralanabilir:

-İlişkili kişi tanımı çok geniş tutulmuştur;

Çalışanlarla ilgili olarak, ilişkili kişi tanımının sadece yönetim ve karar verme kademesinde bulunanlarla (yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdür, üst düzey müdürler vb.) sınırlandırılması, çalışanların ortağı bulunduğu (veya arasında herhangi bir ilişkinin bulunduğu) üçüncü kişilerin ise hiçbir şekilde değerlendirilmeye alınmaması yerinde olacaktır.

Ortakların ilişkili kişi olarak değerlendirilmesinde, sermaye ve kar payı oranına dair bir kısıtlamaya gidilmesi gerekmektedir

Birbiriyle ortaklık ilişkisi içerisinde bulunan kurumların çalışanlarının birbirleriyle ilişkili kişi sayılıp sayılmayacağı, yapılacak ikincil bir düzenleme ile açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Herhangi bir derneğe yönetime girmeden sadece üye olmak, o üyenin ortağı olduğu bir şirketin o dernekle ilişkili kişi sayılması için yeterli olduğundan, derneklerle ilgili olarak ilişkili kişi kapsamının, dernek yöneticileri ile sınırlandırılması gerekmektedir.

1 seri no'lu TF Genel Tebliği'nin 3.1.2. bölümünde; "Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, Kanununun 13 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir." denilmektedir. Ancak, KVK'nın atıf yapılan maddesinde "ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan" ifadesi yer almamaktadır. Bu yüzden, olmayan bir kanun hükmünün ilişkili kişi değerlendirmesinin dayanağı olarak gösterilmesi, hukuken mümkün bulunmadığından, "ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan" ifadesinin Tebliğ metninden çıkartılması gerekmektedir.

-Belgelendirme yükümlülüğünün kapsamı geniş tutulmuştur;

İlişkili kişi kapsamının daraltılması neticesinde belgelendirme yükümlülüğü de hafifletilmiş olacaktır.

-İlişkili sayılacak ülke ve bölgeler ilan edilmemiştir;

Öncesinde bir düzenleme yapılması Türkiye'yi rekabet açısından olumsuz yönde etkileyeceğinden, OECD ülkelerince vergi cennetleri konusunda bir anlaşmaya varılmasına

müteakip, Bakanlar Kurulu'nun bu anlaşmaya paralel bir şekilde hazırlayacağı listeyi ilan etmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak söylenebilir ki, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım uygulaması ile Türk vergi sisteminde, vergi güvenlik müessesesi olarak önemli bir boşluğun çağdaş uygulamalara paralel bir şekilde giderildiği söylenebilir. Yapılan bu düzenlemeler neticesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını daha önceki örtülü kazanç dağıtım müessesesine kıyasla daha somut bir hale getirilmiş ve hem mükellef hem de vergi idaresi açısından ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin daha ciddi bir şekilde takip edilebilmesi mümkün olabilmıştır. Ancak şu ana kadar uygulamada yaşanan sorunların çözümü için doktrinde gelişen çözüm önerileri de dikkate alınarak, yapılacak yasal düzenlemeler veya ikincil düzenlemeler ile mükellef haklarını da gözetecek şekilde yeni düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

EKLER

EK-1 . TRANSFER FİYATLANDIRMASI, KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM VE ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN FORM

KURUMA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	
Vergi Kimlik No	
Kurum Sicil No	
Kurum Unvanı	
Faaliyet Kodu	
İrtibat Telefonu ve Faks No	
Vergilendirme Dönemi	

AÇIKLAMALAR:

Bu form, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır. Formda yer alan transfer fiyatlandırması, kontrol edilen kurum kazancı ve örtülü sermayeye ilişkin işlemlerin bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece bu işleme ilişkin kısım doldurulacak olup, formda belirtilen söz konusu işlemlerin bulunmaması durumunda bu form doldurulmayacak ve beyanname ekinde de gönderilmeyecektir.

I-TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER				
	Yurt İçinde Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	Vergi Kimlik No/T.C. Kimlik No	Yurt Dışında Bulunan İlişkili Kişi Adı-Ünvanı	İlişkili Kişinin Bulunduğu Ülke
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

I. "TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDAKİ İLİŞKİLİ KİŞİLERE İLİŞKİN BİLGİLER" bölümüne 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ gereğince ilişkili kişi kapsamında değerlendirilen ve gerek yurt içinde gerekse yurt dışında bulunan gerçek kişi ve kurumlara ilişkin bilgiler yazılacaktır. Örneğin, bir şirketin hem yurt içinde hem yurt dışında ilişkili olduğu gerçek kişi ve kurumlar bulunmasına rağmen ilgili hesap döneminde sadece yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle işlem yapmış olması durumunda, forma sadece yurt dışında bulunan ilişkili kişi adı ve ünvanı ile bulunduğu ülke yazılacaktır.

II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER			
		Alım (YTL)	Satım (YTL)
	Varlıklar		
1.	Hammadde-Yarı Mamul		
2.	Mamul-Ticari Mallar		
3.	Gayri Maddi Haklar Varlıklar (Edinilen veya kullanılan)		
4.	Kiralamalar		
5.	Diğer (Belirtiniz)		
	Hizmetler		
6.	İnşaat-Onarım-Teknik		
7.	Araştırma ve Geliştirme		
8.	Komisyon		
9.	Diğer (Belirtiniz)		
	Mali İşlemler		
10.	Ödünç Para/Kredi- Faiz		
11.	Gayri Nakdi Krediler		
12.	Mevduat/Repo-Faiz		
13.	Vadeli İşlemler (Türev ürünler)		
14.	Menkul Kıymetler		
15.	Sigorta		
16.	Diğer (Belirtiniz)		
	Diğer İşlemler		
17.	İkramiye ve Benzeri Ödemeler		
18.	Grup İçi Hizmetler		
19.	Diğer (Belirtiniz)		
	Yapılan İşlemlerin Toplamı		

II. “İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER” bölümünde yer alan işlemlerin alım ve satımından kastedilen; alım satımın yapılması ya da hizmetin alınıp verilmesi olarak anlaşılmalıdır. Örneğin, kiralama veya kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler mal veya hizmet alım ya da satımıdır.

“Alım” sütununa, ilişkili kişi tarafından sağlanan işlem tutarı, “Satım” sütununa ise ilişkili kişiye sağlanan işlem tutarı yazılacak olup, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri tüm işlemlerine ilişkin alım ve satım tutarlarının yazılması gerekmektedir.

“Varlıklar” bölümünün 3 numaralı satırında yer alan Gayri Maddi Haklar/Varlıklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınaî varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ve ticari bilgi birikimi (know how), ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

“Diğer İşlemler” bölümünün 18 numaralı satırında yer alan Grup İçi Hizmetler, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir.

III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER		
	Alım (YTL)	Satım (YTL)
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi		
Maliyet Artı Yöntemi		
Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi		
Kâr Bölüşüm Yöntemi		
İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi		
Mükellefçe Belirlenen Yöntem		
Toplam İşlem Tutarı		

III. “TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER” bölümüne, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde kullanılan yöntemlere ilişkin alım ve satım tutarları yazılacaktır.

IV-KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER				
	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke,Kurumun Sermaye	Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				

IV. “KURUMUN YURT DIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER” bölümü, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde, kurumların yurtdışı iştiraklerinin bulunması halinde doldurulacaktır.

Tablodaki sütunlar itibarıyla, iştirak edilen her bir yurtdışı iştirak için ayrı ayrı olmak üzere, yurtdışı iştirakin;

- Unvanı,
- Kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülke,
- Toplam gayrisafi hasılatı

ile yurtdışı iştirakte kurumun sermaye, oy veya kâr payı oranı (hangi oran daha yüksekse o oran dikkate alınacaktır) yazılacaktır.

V-ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER	
Aktif Toplamı	
Toplam Borçlar	
Öz Sermaye Tutarı	
Toplam Faiz Giderleri	
Toplam Kur Farkı Giderleri	
Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden	
Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı	

V. “ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER” bölümü, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde aşağıda yer alan açıklamalar çerçevesinde doldurulacaktır.

- “Aktif Toplamı”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- “Toplam Borçlar”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilânçosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- “Öz Sermaye Tutarı”: Kurumun öz sermayesi bu tabloda yer alan Aktif Toplamı ve Toplam Borçlar dikkate alınarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12.1.5" bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacaktır.
- “Toplam Faiz Giderleri”: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan faiz giderlerinin toplamı yazılacaktır.
- “Toplam Kur Farkı Giderleri”: Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç nedeniyle hesap dönemi içinde gerçekleşen ve maliyetlere veya faaliyet giderlerine intikal etmiş olan kur farkı giderlerinin toplamı yazılacaktır.
- “Ortak veya Ortakla İlişkili Kişilerden Temin Edilen Borçların En Yüksek Olduğu Tarihteki Toplam Tutarı”: İlgili hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borçların en yüksek olduğu tarihteki toplam tutarı yazılacaktır.

EK-2 . YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU

I- GENEL BİLGİLER Mükellefin faaliyet alanı, gerçekleştirilen işlevler, üstlendikleri riskler, sahip oldukları varlıklar, ekonomik koşullar, pazar koşulları ve iş stratejileri hakkındaki bilgiler

II- İLİŞKİLİ KİŞİLER HAKKINDAKİ BİLGİLER İlişkili kişilerin vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb. ile ilişkili kişilerin faaliyet alanı, bu alandaki ekonomik koşullar, pazar koşulları, yasal düzenlemeler, iş stratejileri, ilişkili kişilerin gerçekleştirdiği işlevler, üstlendikleri riskler, sahip oldukları varlıklar hakkında ayrıntılı bilgiler

III- İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMİN AYRINTILARINA İLİŞKİN BİLGİLER İlişkili kişiler arasındaki bütün işlemlere ve sözleşmelere ait ayrıntılı bilgiler

IV- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER Karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin ayrıntılar ve karşılaştırılabilir işlemlerin seçiminde kullanılan kıstaslar, karşılaştırılabilirliğin tespitinde düzeltim yapılmış ise buna ilişkin ayrıntılı bilgiler, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin diğer yöntemlerle karşılaştırılarak bu yöntemin kullanılma gerekçeleri ile bu yöntemin en uygun yöntem olduğuna ilişkin bilgi, belge ve hesaplamalar, emsallere uygun fiyat/bedel veya kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalara ilişkin ayrıntılı bilgiler, emsal fiyat aralığı tespit edilmiş ise bu aralığa ilişkin hesaplamaları içeren ayrıntılı bilgiler.

V- SONUÇ

KAYNAKÇA

- Ağar, S. (2011). Transfer Fiyatlandırmasında Örtülü Kazanç Dağıtımı (1. Baskı), Ankara, Yaklaşım Yayıncılık. Agnes, W.Y. Lo and Raymond, M.K. Wong. (2007). Tax Compliance And Audit Adjustment-An Investigation Of The Transfer Pricing Methodologies, International Tax Journal, (September-October 2007). s.33.
- Ak, A. (2006). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:302 (Ekim 2006), s.101.
- Ak, S. A. (2010). Kontrol Edilen Yabancı Kurum Rejimi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:346 (Haziran 2010), s.44-51.
- Akdemir, S. (2000). Küreselleşme Sürecinde istikrar ve Yapısal Uyum Programları, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Aktaş, M. (2004). Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı: Şubat 2004, s.84.
- Arıcan, S. (1983). Uluslararası Ekonomik Anlaşmaların Vergi Sistemi Üzerine Etkileri, Ankara, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Türkiye'nin Durumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu.
- Arslaner, H. (2013). Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Finansman Giderleri ve Düzeltme Kaydı, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt:6, Sayı:2, Ankara, s.37-54.
- Aslan, S. (2004). İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:12(Nisan 2004), s.50.-51
- Aşa, H. (2010). Türkiye'de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yaşanan Sorunlar Çözüm Önerileri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- Bahar, Cevdet O. (2009). Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Hazine Zararı Kriteri, Yaklaşım Dergisi, Yıl; 17, Sayı; 197(Mayıs 2009), s.84.
- Bıyık, R. ve Kıratlı A. (2010). Giderler ve İndirimler (1. Baskı), Ankara, Cem Web Ofset Yayıncılık.

- Bıyan, Ö. (2007), Transfer Fiyatlandırması ve Bakanlar Kurulu Karar Taslağının Değerlendirilmesi, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:231, s. 92.
- Bozkurt, B. L. (2006). Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi, Maliye Dergisi, Sayı:150 (Ocak- Haziran 2006), s.101.
- European Commission, (2014), "Council Directive Of 23 July 1990 On The Common System Of Taxation Applicable In The Case Of Parent Companies And Subsidiaries Of Different Member States, www.eur ex.europa.eu.
- European Commission, (2014), Parent Companies and Their Subsidiaries In TheEuropeanUnion, www.ec.europa.eu.
- Critzer, M. and Hickman, A. and Van Stappen, D. (2006). Pan-European Documentation: The EU Approach", International Tax Review, Transfer Pricing (8th Edition) Tax Reference Library No:28,<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=17&PUBID=211&ISS=22228&SID=642021&SM&SearchStr=margaret%20Critzter> (12 Nisan 2015).
- Çakmak, T. (2007), Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi İçin Kullanılan Yöntemler Ve Bu Yöntemlerin İşleyişi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:306 (Şubat 2007), s.56-58.
- Çatıkkaş, Ö. (2008). Çok Uluslu Şirketlerde Stok Yönetimi, E-Yaklaşım Dergisi, (Mayıs 2008), S.58.
- Çelik, O. (2000). Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl: 1, Sayı:1 (Nisan 2000), s.106.
- Çilingir, A. İ. Ö. (2012). Vergi Hukukunda Yorum (1. Basım), Ankara, Adalet Yayınevi.
- Çölgezen, Ö. (2010). Uluslararası Vergi Planlaması, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 30; Sayı: 349 (Eylül 2010), s.64.
- David, J. And Canale, C. and Wrappe, S. (2008). Advance Pricing Agreements: A Strategic Tool in Global Transfer Pricing Management, The Tax Executive, May/June 2008, s. 193.
- Deloitte, (2014), Strategy Matrix for Global Transfer Pricing Staying on Top, 2009, http://www.deloitte.com/assets/DcomGlobal/Local%20Assets/Documents/dtttax_strategymatrix_160609.pdf, (08.03.2015), s. 10.
- Doğruyol, M. (2008). Yeni Kurumlar Vergisi Kapsamında Transfer Fiyatlandırması, İstanbul, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:16.

- Didinmez, İ. (2012). Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Emsallere Uygunluk İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.
- Doğan, G. (2006). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve İlişkili Kişi Kavramı, Yaklaşım Dergisi, Sayı:186, (Aralık 2006), s.60.
- Doğan, Z. ve Çürük, T. (2002) Çok Uluslu işletmelerde Transfer Fiyatlama Teori ve Uygulama (1. Basım), İstanbul, Yayın No:31, Baki Kitabevi.
- Durak, G. (2006). 5520 Sayılı Kanun’da Düzenlenen Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:168, (Aralık 2006), s.91.
- Duman, A. (2008). 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseseleri, Ankara, TÜRMOB Yayınları.
- Elele, O. (2008). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler, Yaklaşım Dergisi, Sayı:182, (Subat 2008), s.58.
- Elele, O. Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler Ve Sorular, Yaklaşım Dergisi, Sayı:184, (Nisan 2008), s. 3-4.
- Elele, O. (2008) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 318 (Şubat 2008), s. 86.
- Elitaş, C. ve Elitaş, B. Leyli ve Özkal, E. Samet (2009), Transfer Fiyatlandırması ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:91, s.38.
- Erden, S. A. (2004). Üretim Ortalamaları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi (1. Basım), İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Ernst&Young, (2015), Transfer Pricing Global Reference Guide 2009, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transfer_pricing_global_referenceguide/\\$FILE/Transfer_pricing_reference_guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transfer_pricing_global_referenceguide/$FILE/Transfer_pricing_reference_guide.pdf), (08.03.2015), s. 131.
- European Commission, “Draft Secretariat Discussion Paper On The Masterfile Concept”, EU Joint Transfer Pricing Forum, 1 March 2004, Brussels, s.2,3.
- Her Majesty’s Revenue and Customs, HMRC (2014), Transfer Pricing, www.hmrc.gov.uk
- Günaydın, İ. (2000). Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamının Rolü’, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:141, Haziran 2000, s. 139.
- Gündüz, Z. ,<http://vergiportali.com>, 16.06.2014.

- Gürsoy, Cudi T. (1999). Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım. Internal Revenue Service (IRS), (2015), Your Rights as a Taxpayer, Publication, www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf
- Gökdere, A. (2001). Küreselleşmeye Genel Bir Bakış, Avrupa Çalışmaları Dergisi, Cilt: 1, Sayı:1, Ankara, s.32.
- Goldberg, W. and Fairbanks, G. (2010). “IRS Initiatives Could Change Compliance Landscape in 2010”, Tax Adviser, Feb2010, s. 93.
- Goldın, I. (2007). Globalization For Development: Trade, Finance, Aid, Migration, and Policy, The World Bank.
- Işık, H. (2005). Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama, Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.
- İnce, E. (2010). OECD, Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 259, Nisan 2010, s.45.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, (2008). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, İstanbul, İSMAV Yayını.
- Kahraman, K. (2012). Transfer Fiyatlandırması ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Kaneti, S. (1989). Vergi Hukuku (2. Baskı), İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Kapusuzoğlu, T. (2005). Transfer Fiyatlandırması Nedir? Vergi Dünyası Dergisi, (Nisan 2005), s.4.
- Kapusuzoğlu, T. (1999). Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D.’de Yapılan Yasal Düzenlemeler (I), Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:214 (Haziran 1999), s. 29.
- Karyağdı, N. (2010). Yeni Bir Vergi Önerisi: Küresel Denge Vergisi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 345 (Mayıs 2010), s.20.
- Kartal, A. ve Sevim, A. ve Gündüz, H. E. (2008). Maliyet Muhasebesi (6. Baskı), Eskişehir, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Kaneti, S. (1989). Vergi Hukuku (2. Baskı), İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Kırloğlu, H. (1995). Bölümler Arası Mal ve Hizmet Transferlerinin Fiyatlandırılması, İ.T.Ü. İşletme Fakültesi Mühendisliği Bölümü, 3.Ulusal Yönetim Kongresi, Mayıs 1995, İstanbul, s.284.

- Kiyat, E. L. (2010). 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Koutsoyiannis, A. (1997). Modern Mikro İktisat (1. Baskı), Ankara, Gazi Kitabevi.
- Koyuncu, M. (2005). Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2005, s.33.
- Koyuncu, M. (2005). Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması (1. Basım), Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- Köse, T. ve Ferhatoğlu, E. (2008). Transfer Fiyatlama (Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama), Maliye Hukuk Yayınları Dergisi, s. 122.
- Kumaşoğlu, A.C. (2013). Banka Finans Sirküleri 2007-2012 (1. Basım), İstanbul, Arıkan&Erkin Audit, Tax, SAS.
- Kurumlar Vergisi Kanunu; Resmi Gazete, Sayı: 26205, Tarih: 21.06.2006.
- Kuş, M. (2010). Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması Uygulama Aksaklıkları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Küçük, S. (2007). Örtülü Kazanç Dağıtımında Yeni Dönem, Yaklaşım Dergisi, Sayı:171 (Mart 2007), s.52.
- Levey, M. M. and Wrappe S.C. and Chung K. (2007). Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy (Second Edition), Chicago 2007, CCH (a Wolter Kluwer Business).
- Mısıroğlu, İ. U. (2003). Bölümler Arası Transfer Fiyatlaması ve Bir Uygulama, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:62 (Ocak, Şubat, Mart, 2003), s.12.
- Nazalı, E. (2007). Transfer Fiyatlandırması-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı:175 (Temmuz 2007), s.118.
- OECD Raporu, Organization for Economics and Co-Operation and Development (2015), Guidelines For Multinational Enterprises, www.oecd.org
- Öcal, E. (2007). Transfer Fiyatlandırması Karar ve Tebliğ Taslakları Üzerine, Yaklaşım Dergisi, Sayı:177, (Eylül 2007), s. 71.
- Öncel, M. ve Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2010). Vergi Hukuku, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Öncel, M. (1978). Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Ankara, Turhan Kitabevi.

- Öncel, Y. (2002). Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. Seri (Yıl:2002), s.1-19.
- Öz, S. (2005). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara Maliye Hukuk Yayınları.
- Özdemir, M. (2012). Telif Hakları ve Sanatçıların Vergilendirilmesi (1. Basım), İstanbul, Akis Yayıncılık.
- Özmen, M. A. (2008). Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri (1. Baskı), İstanbul, Yaklaşım Yayıncılık.
- Özer, L. (2009). Vergilemede Global Eğilimler (1. Basım), İstanbul, Scala Yayıncılık.
- Özdemir, B. (2006). Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Maliye Hukuk Yayınları Dergisi, Kasım 2006, s.31-37.
- Özkanlı, Ö. (2003). Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması; Çokuluslu İşletmelerde Uygulama, Gazi Üni. İİBF Dergisi, Sayı:3, s.111.
- PricewaterhouseCoopers. (2014). Transfer Fiyatlandırması, www.pwc.com.tr
- Raby, N. (2009). International Transfer Pricing, Pricewaterhousecoopers; 2009,<http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2009.pdf>, (24.04.2014).
- Rummel, N. (2007). "IRS To Expand Auditors Ranks In Transfer-Deal Crackdown-Sign of New Pressures On Companies", Financial Week, 16 Mart 2007, s. 1.
- Saraç, Ö. (2006). Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Maliye Hukuk Yayınları Dergisi, Ağustos 2006, s.17-18.
- Saraçoğlu, F. (2006). Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye, Maliye Hukuk Yayınları, Nisan 2006, s.69.
- Sermaye Piyasası Kanunu; Resmi Gazete, Sayı: 17416, Tarih:30.07.1981.
- Sezgin, B. (2014). Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları (1. Basım), Ankara, Adalet Yayınevi.
- Seyidoğlu, H. (2003). Uluslararası İktisat Teori Politika Ve Uygulama, İstanbul, Gizem Can Yayınları, No:20.
- Seviğ, V. (2008). Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kosulu, Referans, 19.08.2008,http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=104265&KTG_KOD=181 (25 Nisan 2015).

- Shapland, R. and Major, B. (1999), Transfer Pricing Penalty Upheld”, The Tax Adviser, Vol.30,Issue 4, (April 1999).
- Shiv Et al, M. (2010). Transfer Pricing Rises Up The Scale For Bric, International Tax Review, Vol. 20, Dec2009/Jan2010, s. 2.
- Süral, A. (1983). Uluslararası Ekonomik Anlaşmaların Vergi Sistemi Üzerine Etkileri, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Türkiye'nin Durumu, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını.
- Şenyüz, D. (2007). Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Tağraf, H. (2002). Küreselleşme Süreci ve Çok Uluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkisi, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 3, s.2.
- Taşkın, Y. (2012). Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi (1. Basım), İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Tavuz, A. (2007). Önceden Fiyatlama Anlaşmaları, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 310 (Haziran 2007), s.59.
- Tekin, C. ve Kartaloğlu, E. (2010). Kurumlar Vergisi Kanunu (Yorum ve Açıklamaları) (1. Basım), İstanbul, Uygulama Yayıncılık.
- Tekin, C. ve Kartaloğlu, E. (2007). Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Donem Sonu İşlemleri, İSMMMO Yayınları, İstanbul, s.104.
- Tekin, S. (2009), Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirme Yetkisi, Mali Pusula Dergisi, Yıl:5, Sayı:51 (Mart 2009), s.75.
- Tunç, M. A. (2007). Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarının Çözümünde Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:47 (Haziran 2007), s. 2.
- Türk, Y. (2008). Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:318 (Şubat, 2008), s. 105.
- Türkkot, M. (2005). Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:28, (Kasım, 2005), s.1-2.
- Tokur, Ö. (2008). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:317, (Ocak 2008), s. 173-176.
- TOBB (2001). Vergilendirmede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2001, TOBB Genel Yayın No: 359- BÖM- 59, s. 29.
- Yakışıklı, R. (2008). Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığıın Kabulünde Hazine Zararının Doğması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:327 (Kasım, 2008), s. 36.

- Yaltı, B. (2009). Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:251 (Ağustos 2009), s. 11.
- Yazar, F. (2008). Pesin Fiyatlandırma Antlaşmaları, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:317, Ocak 2008, s.64.
- Yetkiner, E. (2002). A.B.D Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim Ve Vergi İnceleme Yöntemleri, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:250 (Haziran 2002), s. 85-86.
- Yıldırım, M. (2006). Transfer Fiyatlandırmasının Gümrük İşlemlerine Yansımaları Semineri, Gaziantep, 2006 http://www.kpmgvergi.com/trtr/Kurumsal/KPMGden%20haberler/Documents/transfer_fiyatlandirmasi_semineri_gaziantep_.pdf, (20.02.2015).
- Yıldırım, M. ve Balcı, F. ve Kiraz, A. (2008). Transfer Fiyatlandırması Uygulaması, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları.
- Yükçü, S. (2009). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi (4. Baskı), İzmir, Cem Ofset.
- Uragun, M. (1993). Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar (1. Baskı), Ankara, Yetkin Kitabevi.
- Uyanık, N. K. (2001). Küreselleşmenin Neden Olduğu Vergisel Sorunlar, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 105, s.39.
- Uyanık, N. K. (2008). Operasyonel Transfer Fiyatlandırmanın Muhasebe Sistemi ve Finansal Raporlama ile İlişkisi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 183, s.284.
- Uyanık, N. K. (2009). Vadeli İşlemlere Transfer Fiyatlandırması Hükümleri, Mi? Yoksa Örtülü Sermaye Hükümleri Mi? Uygulanmalıdır?, , Yaklaşım Dergisi, Sayı: 204, s.58-63.
- Uyanık, N. K. (2011). Vergi Sorunlarında Bilgi Değişimi Anlaşmaları ve Uluslararası İşbirliği Çalışmaları, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 224, s.19.
- Uyanık, N. K. (2010). Ekonomik Krizlerin Transfer Fiyatlandırması Üzerindeki Etkileri, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 208, s.34.
- Uyanık, N. K. (2010). Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye Düzenlemelerine Göre Vade Farklarının Ortadan Kaldırılmasına Yönelik Öneriler, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 207, s.17.
- Uzun, A. Ç. Ve Uçma T. (2011). Uluslararası Pazarlarda Fiyatlandırma Stratejileri ve Maliyet Sistemlerinin Yeri: Marmaris Turizm İşletmeleri Örneği, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Ankara, s.37-50.
- 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (RG Tarih: 18.11.2007, Sayı:26704), s.4.