

**T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı**

Doktora Tezi

**TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE
UYGUNLUK İLKESİ**

Yasemin TAŞKIN

2502060160

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

İstanbul 2011

T.C
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüz MALİYE Anabilim Dalında 2502060160 numaralı YASEMİN TAŞKIN'IN hazırladığı "TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ" konulu ~~YÜKSEK LİSANS~~ / DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 35.Maddesi uyarınca 18/07/2011 PAZARTESİ günü saat 15:00'de yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin *kabulü*.....'ne* OYBİRLİĞİ /~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI(*)	İMZA
PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR	<i>kabul</i>	<i>[Signature]</i>
PROF.DR.ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU	<i>Kabul</i>	<i>[Signature]</i>
PROF.DR.ELİF SONSUZUĞLU	<i>kabul</i>	<i>[Signature]</i>
DOÇ.DR.UFUK BAKKAL	<i>Kabul</i>	<i>[Signature]</i>
DOÇ.DR.ERKAN AYDIN	<i>kabul</i>	<i>[Signature]</i>

ÖZ

Yasemin TAŞKIN

TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

Çok uluslu şirketlerin dünya ticaretindeki payının artması ve söz konusu şirketlerin karlarını küresel düzeyde artırma çabaları uluslararası alanda vergisel düzenlemeleri etkilemekte ve bu konuda yasal düzenlemeler yapılmasına neden olmaktadır. Bu anlamda transfer fiyatlandırması çok uluslu şirketler için vergi planlamasının bir unsuru haline gelmekte ve transfer fiyatlandırmasının uluslararası alanda önem kazanan vergisel açıdan en çok tartışılan konulardan biri olmasına neden olmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasının yanlış kullanımı ülkeler arasında sermaye hareketlerine neden olarak sermayenin bir ülkeden diğerine kaymasına neden olmaktadır. Ayrıca bu durum vergiden kaçınmaya da yol açabilmektedir. Vergiden kaçınmanın bir unsuru olarak transfer fiyatlandırmasının kullanılması vergisel açıdan problem yaratarak, ülkelerin yasal düzenlemeler yapmalarına neden olmaktadır. Bu nedenle uluslararası alanda transfer fiyatlandırması uygulamaları vergi idareleri tarafından daha sıkı olarak denetlenmekte ve yapılan denetimler giderek artmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasının öneminin artması, emsallere uygunluk ilkesinin de öneminin artmasına neden olmuştur. Emsallere uygunluk ilkesi OECD düzenlemelerinde genel kabul görmüş ilke haline gelmiştir. Ayrıca diğer ülkelerdeki düzenlemeler de emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmaktadır. ABD, İngiltere ve Türkiye örnek olarak verilebilmektedir. Emsallere uygun fiyata ulaşmada farklı yöntemler bulunmakta ve emsallere uygun fiyat bu yöntemlerle belirlenmektedir. Vergi mükelleflerinin de emsallere uygun fiyata ulaşmada bu yöntemleri uygulamaları beklenmektedir.

Bu çalışmada, öncelikle çok uluslu şirketler ve devletin vergilendirme yetkisinin sınırları incelenerek, transfer fiyatlandırması kavramı ve transfer fiyatının

tespit usulleri incelenmektedir. Emsal kavramının Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu açısından taşıdığı anlam değerlendirilmektedir. Transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesi OECD düzenlemeleri, ABD, Avrupa Birliği, İngiltere, Çin açısından açıklandıktan sonra, Türkiye’de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı 5422 ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanunları açısından karşılaştırılarak incelenmekte ve transfer fiyatlandırmasının hukuki niteliği açıklanmaktadır. Son olarak da transfer fiyatlandırmasında bazı özellikli konular emsallere uygunluk ilkesi yönünden değerlendirilmektedir.

ABSTRACT

Yasemin TAŞKIN

ARM'S LENGTH PRINCIPLE IN TRANSFER PRICING

Increasing market shares of multi-national corporations in world trade, and their efforts for increasing their profits, are effective on the international tax regulations, and require making legal regulations on this issue. In this context, transfer pricing becomes an element of tax planning for multi-national corporations, and this brings transfer pricing into international prominence and makes it an issue, which is widely discussed in terms of tax-related matters.

Incorrect use of transfer pricing causes capital movements between countries, and hence the capital moves from one country to the other. Besides, this may cause tax evasions. Using transfer pricing as an element of tax evasion causes problems in terms of tax-related matters, and hence countries issue legal regulations. In this respect, the international transfer pricing practices are strictly controlled by tax offices and the number of control mechanisms is increased.

Increased importance of transfer pricing caused an increase in the importance of the arm's length principle, as well. The arm's length principle has become a generally accepted principle in terms of OECD regulations. Regulations in other countries are made in accordance with the arm's length principle too. U.S.A., England, and Turkey can be given as examples. Different methods are developed for figuring out arm's length prices, and arm's length prices are determined according to these methods. Taxpayers are expected to use these methods for figuring out the arm's length price.

In this study, transfer pricing principle, and the methods of figuring out the transfer price are analyzed by primarily analyzing multi-national corporations, and the limits of the government's taxing power. The significance of the arm's length principle is assessed in terms of Tax Procedure Law, Corporate Tax Law, Income Tax Law, Value Added Tax Law, and Capital Markets Law. The arm's length principle in transfer pricing, is analyzed in terms of OECD regulations, U.S.A.,

European Union, United Kingdom, and China, and then hidden income distribution by means of transfer pricing in Turkey is comparatively analyzed in terms of Corporation Tax Laws No. 5422 and 5520, and the legal aspect of transfer pricing is explained. Finally, some specific issues are assessed in terms of the arm's length principle.

ÖNSÖZ

Dünya’da ve Türkiye’de önemi giderek artan transfer fiyatlandırması, çokuluslu şirketler ve vergi idareleri açısından gelecekte de önemini kaybetmeyecek vergisel konuların başında gelmektedir. Transfer fiyatlandırmasının bu denli önemli hale gelmesinde küreselleşme sürecinin payı da inkar edilemez..

Transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak ‘emsallere uygunluk ilkesi’nin genel kabul gören bir ilke haline gelmesinde ülkelerin bu konuda benzer yasal düzenlemeleri kabul etmesi önemli rol oynamıştır. Bu anlamda ‘emsallere uygunluk ilkesi’ transfer fiyatlandırmasının en önemli ilkelerinden biri olarak kabul edilebilmektedir.

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı’nda Doktora Tezi olarak hazırladığım bu çalışmada; transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesinin uygulama aşama ve koşullarının, başta OECD olmak üzere çeşitli ülke uygulamaları açısından değerlendirilmesi yanında, bu ilkede ifadesini bulan emsal kavramının içinde çeşitli kanunlar açısından sahip olduğu anlam ve içerik incelenecektir.

Bu çalışmalarım sırasında, önerileri ile yol gösterip, desteğini esirgemeyen hocam ve tez danışmanım, Sayın Prof. Dr. S. Ateş OKTAR’a teşekkürlerimi sunarım. Aynı zamanda tez hazırlama sürecinde bana yardımlarını esirgemeyen doktora tez izleme komitesi üyesi hocalarım Sayın Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU ile Sayın Prof. Dr. Esra EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU’na teşekkür ederim. Ayrıca, tez çalışmam süresince destekleri ile sürekli benim yanımda olan aileme de minnet duygularıyla şükranlarımı sunuyorum.

İstanbul, 2011

YASEMİN TAŞKIN

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	i
ABSTRACT.....	iii
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xx
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xxi
GİRİŞ	1

1.BÖLÜM

ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER AÇISINDAN DEVLETİN VERGİLENDİRME YETKİSİ VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

I.Devletin Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirme

Yetkisinin Sınırları	5
A.Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısında Meydana Gelen Dönüşüm.....	5
B. Devletin Vergilendirme Yetkisi.....	8
C. Devletin Vergilendirme Yetkisinin Uluslar arası Alanda Sınırlandırılması.....	11
1. Uluslararası Vergilendirmede Geçerli Olan İlkeler.....	11
a. Kaynak İlkesi.....	12
b. İkametgah İlkesi.....	13
c.Uyrukluk İlkesi.....	14

2. Uluslararası Alanda Geçerli Olan Vergilendirme İlkelerinin	
Çakışması ve Sonuçları	14
a. Uluslar arası Çifte Vergilendirme.....	15
b. Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda	
Sınırlandırılma Biçimleri.....	18
(1) Tek Taraflı Sınırlandırma.....	18
i. İndirim Yöntemi.....	18
ii. Mahsup Yöntemi.....	18
iii. İstisna Yöntemi.....	20
(2) Vergi Anlaşmaları, Uluslar arası veya Uluslar üstü	
Ekonomik Bütünleşmelere Katılma	20
i. Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve	
Vergilendirme Yetkisinin Paylaştırılmasında	
Temel Alınan Noktalar.....	20
ii. İki Taraflı ve Çok Taraflı Vergi	
Anlaşmaları.....	23
iii. Uluslararası veya Uluslar üstü Ekonomik	
Bütünleşmelere Katılma.....	25

II. Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirme Yetkisi Üzerindeki Etkileri26

A.Küreselleşme Sürecinde Ortaya Çıkan Vergilendirme Sorunu	26
B.Çok Uluslu Şirketler ve Vergilendirilme İlkeleri	27
1. Çok Uluslu Şirketlerin Özellikleri.....	27
2. Çok Uluslu Şirketlerin Vergilendirilme İlkeleri.....	29

III. Transfer Fiyatlandırması Kavramı ve Transfer Fiyatlandırmasında Fiyat Tespit Yöntemleri..... 31

A. Transfer Fiyatlandırması Kavramı ve Transfer Fiyatlandırmasının	
Amaçları.....	31
1.Transfer Fiyatlandırmasının Tarihçesi.....	31

2. Transfer Fiyatlandırmasının Tanımı.....	33
3. Transfer fiyatlandırmasının Amaçları.....	36
a. Vergisel Amaçlar.	38
b. Yönetimsel Amaçlar.....	43
c. Uluslararası amaçlar.....	46
B. Transfer Fiyatlandırması Uygulaması İçin Gerekli Şartlar.....	47
1. Transfer Fiyatlandırmasının Ekonomik Yönden İncelenmesi	48
a. Aramalarının Piyasası Olmaması Durumunda Transfer Fiyatı.....	49
b. Aramalarının Tam Rekabet Şartlarına Sahip Piyasasının Olması Durumunda Transfer Fiyatı.....	51
c. Aramalarının Eksik Rekabet Şartlarına Sahip Piyasasının Olması Durumunda Transfer Fiyatı.....	52
d. Ekonomik Analiz Açısından Karlılığı Maksimize Edecek Fiyat Düzeyi.....	54
2. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri	54
a. Pazara Dayalı Transfer Fiyatlandırması	55
b. Maliyet Temeline Göre Oluşan Transfer Fiyatlandırması...56	
(1) Değişken Maliyet Yöntemi.....	57
(2) Tam Maliyet Yöntemi.....	59
(3) Maliyet Temelli Transfer Fiyatına Kar Payı Eklenmesi.....	59
(i) Maliyete Normal Kar Payı Eklenmesi	60
(ii) Maliyete Katma Değer Eklenmesi	60
c. İkili (dual) Transfer Fiyatlandırması Yöntemi.....	61
d. Karşılıklı Anlaşma İle Tespit Edilen Transfer Fiyatlandırması.....	61
3. Farklı Yöntemler Kullanılarak Transfer Fiyatının Hesaplanması.....	62

2. BÖLÜM

EMSAL KAVRAMI VE VERGİ SİSTEMİ İÇİNDE EMSAL KAVRAMININ YERİ VE ÖNEMİ

I.Genel Olarak Emsal Kavramı67

II.Vergi Usul Kanunu'nda Emsal, Emsal Bedel ve Emsal

Ücret67

A.İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara Uygunluk Açısından Emsal.....67

B. Değerleme.....69

1.Genel Olarak Değerleme69

2.Değerleme Zamanı ve Değerleme Ölçüleri71

3.Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenmiş Değerleme Ölçüleri71

a.Maliyet Bedeli.....71

b. Borsa Rayıcı.....73

c.Tasarruf Değeri.....73

d.Mukayyet Değer74

e.İtibari Değer74

f.Vergi Değeri74

g.Rayiç Bedel75

h.Emsal Bedel ve Emsal Ücret.....75

(1)Genel Olarak Emsal Bedel.....75

(2)Emsal Bedel Tespit Yöntemler.....76

(i) Ortalama Fiyat Esası.....76

(ii) Maliyet Bedeli Esası.....77

(iii) Takdir Esası.....77

(3)Emsal Bedelin Uygulanacağı Yerler.....77

(4)Emsal Bedel Yerine Kullanılacak Değerler78

(5)Emsal Ücret.78

(6)Emsal Bedel ve Emsal Ücret ile Değerlenecek

İktisadi Kıymetler78

III. Gelir Vergisi Kanunu'nda Emsal Bedel ve Emsal Ücret

.....	80
A.Gayrimenkul Sermaye İradının Tespitinde Emsal Kira Bedeli	80
1.Emsal Kira Bedeli	82
2. Emsal Kira Bedelinin Uygulama Esasları ve Sonuçları	83
3.Emsal Kira Bedelinin Uygulanmayacağı Haller	83
4. Yargı Kararları Çerçevesinde Emsal Kira Bedelinin Değerlendirilmesi.....	84
B.Gerçek Ücretin Tespitinde Emsal Bedel	85
C.Gider Kabul Edilmeyen Ödemelerin Emsal Bedel Açısından Değerlendirilmesi.....	86

IV.Katma Değer Vergisi Bakımından Emsal Bedel ve Emsal Ücret

V.Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Emsallere Uygunluk

İlkesi

A.Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk.....	88
B.Transfer Fiyatının Tespit Edilmesi	89
C.Emsallere Uygunluk İlkesi	90

VI.Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Emsallere Uygunluk

İlkesi

A.Örtülü Kazanç Aktarımının Temel Unsurları	96
1.Kazancın veya Malvarlığının Halka Açık Anonim Şirket Tarafından Aktarılması	96
2.Kazancın ya da Malvarlığının Şirket ile Belirli İlişkiler İçerisinde Bulunan Diğer Bir Teşebbüs veya Şahsa Aktarılması.....	96
3.Yapılan İşlemlerde Emsaline Göre Bariz Bir Farklılık Bulunması..	96
B.Örtülü Kazanç Aktarımının Sonuçları	97

3. BÖLÜM
EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİNİN OECD
DÜZENLEMELERİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKE
UYGULAMALARI AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

I.OECD Düzenlemeleri Çerçevesinde Emsallere Uygunluk İlkesi.....	98
A.OECD'nin Temel Yapısı	98
B.OECD Düzenlemeleri	99
C.Emsallere Uygunluk İlkesi	101
1.OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. Maddesi Kapsamında Emsallere Uygunluk İlkesi	104
2. Emsal Bedel Uygulama Esasları.....	105
a.Karşılaştırılabilirlik İlkesi	105
(1)Karşılaştırılabilirliği Belirleyen Faktörler	106
i.Mal ve Hizmetlerin Özellikleri	106
ii.Fonksiyonel Analiz	107
iii.Sözleşmeye İlişkin Şartlar	108
iv.Ekonomik Şartlar	108
v.İşletme Stratejileri	109
(2)İşlemlerin Vergi İdaresince tanınması	110
(3)İşlemlerin Ayrı ya da Birlikte Analiz Edilmesi.....	110
b.Emsal Aralığının Uygulanması	111
c.Birden Fazla Yıla İlişkin Verinin Kullanılması.....	111
d.Zararlar	112
e.Hükümet Politikaları	112
f.Gönüllü Olarak Yapılan Mahsuplar.....	112
3. Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri	113
a. Geleneksel İşlem Yöntemleri.....	114

(1) Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi.....	115
(2) Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi.....	119
(3) Maliyet Artı Yöntemi.....	121
(4) Diğer Yöntemler(İşlemsel Kar Yöntemleri)	127
i.Kar Bölüşüm Yöntemi	128
ii. İşlemsel Net Kar Marjı Yöntemi.....	131
D. Global Bölüşüm Formülü	136
E Emsallere Uygunluk İlkesi İle Karşılaştırma	138
F. Emsallere Uygunluk İlkesini Uygulama Zorlukları	139
G. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları	141
1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Amacı.....	142
2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Kapsamı.....	143
3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Avantajları.....	145
4.Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Dezavantajları.....	146

II. ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemelere Göre Transfer

Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi..... 146

A.Emsallere Uygunluk İlkesi.....	148
B. En İyi Yöntem Kuralı	149
C. Emsallere Uygunluk Alanı	149
D. Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Yöntemler.....	150
1.Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi	150
2.Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	152
3.Maliyet Artı Yöntemi	153
4.Karşılaştırılabilir Karlar Yöntemi	153
5.Artan Kar Bölüşüm Yöntemi.....	154
F.Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları	154

III. Avrupa Birliği Düzenlemelerine Göre Transfer

Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi..... 157

A.Avrupa Birliği’nin Temel Yapısı	157
B.Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri	158

1. Birleşme Direktifi (Füzyon Direktifi)	159
2. Ana Şirket Alt Şirket Direktifi	160
3. Tahkim Anlaşması	161
C. Belgelendirme.....	164

IV.Çin’de Yapılan Yasal Düzenlemelere Göre Transfer

Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi..... 166

A.İlişkili Kişiler	167
B.Emsallere Uygun Fiyata Ulaşmada Kullanılan Yöntemler	168
C.Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları.....	168

V.İngiltere’de Yapılan Düzenlemelere Göre Transfer

Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi.....170

4.BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU’NA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ VE TRANSFER FİYATLANDIRMASININ HUKUKİ NİTELİĞİ

I.5422 Sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Örtülü

Kazanç Dağıtımını ve Emsallere Uygunluk İlkesi.....173

A.5422 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin Temel Yapısı	176
B.Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları.....	177
1.Örtülü Kazanç Dağıtımının Objektif Unsuru	177
2.Örtülü Kazanç Dağıtımının Subjektif Unsuru.....	179
C.5422 Sayılı Kanun’da Emsal Karşılaştırması	179
1.İşletme İçi Emsaller	181
2.İşletme Dışı Emsaller	182
3.Göze Çarpacak Derecede Bariz Farklılık Bulunması Kavramı....	182
D.5422 Sayılı Kanun’da Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi.....	183

II-5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Emsallere Uygunluk İlkesi.....186

A. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Konusunda Yapılan Yasal Düzenlemeler	188
1. İlişkili Kişi Kavramı.....	191
a. Kurumların Ortakları.....	193
b. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum	194
c. Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu veya Nüfuzu altında Bulundurduğu Gerçek Kişi ya da Kurumlar	196
d. Ortakların Eşleri	197
e. Ortaklarının veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoy, Üçüncü Dereceye Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları	197
f. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Kişiler	197
2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamına Dahil Olan İşlemler	198
B. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	201
1. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Emsal Fiyatın veya Bedelin Tespiti	201
2. Emsallere Uygunluk İlkesinin Niteliği	204
a. Transfer Fiyatının Tespitinde Emsal	204
(1) İç Emsal.....	205
(2) Dış Emsal.....	205
(3) Gizli Emsal	206
(4) Yabancı Emsal	211

(5)Uluslar arası Vergi Tabanlarında Emsal ve Türkiye Açısından Değerlendirme	213
i.Amadeus.....	214
ii.Bankscope.....	214
iii.Bloomberg.....	214
iv.Moody's.....	214
v.Loanconnector-Dealscan	215
vi.Royaltystat.....	215
vii.Royaltysource.....	215
viii.Emsal Fiyat ya da Bedelin Uluslararası Vergi Tabanlarında Tespiti Açısından Türkiye.....	215
b.Karşılaştırılabilirlik Analizi	216
3.Fiyatlandırmayı Etkileyen Unsurlar	219
a.Mal veya Hizmetlerin Özellikleri	219
b.Fonksiyonel Analiz.....	220
c.Ekonomik Koşullar	222
d.İş Stratejileri	222
e.Sözleşme İlkeleri.....	224
4.Emsal Fiyat Aralığı	224
5.Emsallere Uygun Fiyatın Tespitinde Kullanılacak Yöntemler	225
a.Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi	225
b.Maliyet Artı Yöntemi.....	226
c.Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi	227
d.Kar Bölüşüm Yöntemi.....	228
e.İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi	229
f.Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları	229
(1)Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Kapsamı.....	229
(2) Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Harç	230

(3)Peşin Fiyatlandırma Anlaşma Başvurusunda Sunulacak Bilgi ve Belgeler	231
(4)Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Süreci	233
(5)Ön Değerlendirme	233
(6)Analiz ve Anlaşmanın Reddi ya da Kabulü	233
(7)Anlaşmanın Yenilenmesi.....	234
(8)Anlaşmanın Revize Edilmesi.....	234
(9)Anlaşmanın İptali.	235
C.Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme	235
1.Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form.....	236
2. Yıllık Rapor.....	236
3.İstenmesi halinde İdareye veya Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlara Sunulması Gereken Bilgi ve Belgeler	237

III. Transfer Fiyatlandırmasının Hukuki Niteliği.....238

A.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İspat Yükümlülüğü	238
B. Transfer Fiyatlandırması ve Peçeleme Sözleşmeleri İlişkisi	240
1.Peçeleme Kavramı ve Vergi Hukukunda Peçeleme.....	240
2.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Peçeleme.....	242
3.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaa.....	243
a.Muvazaa Kavramı ve Muvazaa Türleri	243
b.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Muvazaadan Ayrıldığı Noktalar	245

5.BÖLÜM
TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE
UYGUN FİYATA ULAŞMADA ÇEŞİTLİ
DÜZENLEMELER

I.Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygun Fiyata

Ulaşmada Düzeltme Kurumu.....247

A.Düzeltme Kavramı ve Düzeltme Biçimleri.....247

B. Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygun Fiyata Ulaşmada

Düzeltme.....247

1.Fiyatları ya da Bedelleri Emsallere Uygun Hale Getirmek247

2.KVK 13. Madde Kapsamında Yapılacak Düzeltme.....248

a.Tam Mükellef için Örtülü Kazanç Dağıtımının Kar Payı

Sayılması.....250

b.Dar Mükellef için Örtülü Kazanç Dağıtımının Ana Merkeze

Aktarılan Tutar Sayılması..... 251

c.Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Adına Tarh Edilen Vergilerin
Kesinleşmesi ve Ödenmesi251

d. Karşı Kurum Düzeltmesi.....252

3.Düzeltme Hükümlerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Dahilinde Uygulanması.....253

4.Düzeltme İşlemlerine İlişkin Örnekler254

II.Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması ve

Emsallere Uygunluk İlkesi..... 256

A. Grup İçi Hizmet.....257

B. Grup İçi Hizmetlerde Hizmetin Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti.....259

1. Emsallere Uygunluğun Belirlenmesi.....260

a.OECD Tarafından Belirlenmiş Yöntemler.....261

(1) Doğrudan Yansıtma Yöntemi.....261

(2) Maliyet Bölüşümü ve Gider Paylaşımı	
Yöntemi.....	261
b. Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde	
Kullanılabilecek Yöntemler.....	261
2.Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Ücretin Tespiti	262
3.Grup İçi Hizmetlere İlişkin Örnekler	263
III.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç	
Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Hazine Zararı	
Doğması Koşulu.....	265
A.Hazine Zararı ve Vergi Ziyat	265
B.5422 Sayılı KVK’da Hazine Zararı	266
C.5520 Sayılı KVK’da Hazine Zararı	268
1.Hazine Zararının Aranacağı İşlemler	268
2.Hazine Zararının Aranmayacağı İlişkiler	268
3.Hazine Zararının Tespiti	269
4.Hazine Zararının Aranmasına İlişkin Görüşler	269
a.Hazine Zararının Kapsamı İle İlgili Görüşler	270
b.Hazine Zararının Aranmasının Sakıncalı Olduğuna İlişkin	
Görüşler	272
IV.Transfer Fiyatlandırması Açısından Ortaklar Cari	
Hesabının Değerlendirilmesi.....	273
A.Ortaklar Cari Hesapları ve İşleyişleri	273
B.Ortaklar Cari Hesabının Danıştay Kararları Açısından Değerlendirilmesi	
.....	274
V.Emsallere Uygunluk İlkesinin KDV Açısından	
Değerlendirilmesi	276
A.Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Transfer Fiyatlandırması	276
B.Emsallere Uygunluk İlkesi Açısından KDVK ve KVK Farklılıkları	278
C.İthalde Ödenen KDV	280

VI.Maliyet Paylaşım Anlaşmaları.....	281
A.Maliyet Paylaşım Anlaşmalarının Niteliği ve Çeşitleri	281
B. Maliyet Paylaşım Anlaşmalarının Emsallere Uygunluk İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	283
SONUÇ	286
KAYNAKÇA.....	296
EKLER.....	317
ÖZGEÇMİŞ.....	324

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 Aramalının Piyasasının Olmaması Durumunda Transfer Fiyatı.....	50
Şekil 2 Aramalının Tam Rekabet Şartlarını Taşıyan Piyasasının Olması Durumunda Transfer Fiyatı	52
Şekil 3 Aramalının Eksik Rekabet Şartlarını Piyasasının Olması Durumunda Transfer Fiyatı	53

KISALTMALAR LİSTESİ

Türkçe	Bibliyografik Bilgiler
A.B.	Avrupa Birliği
A.B.D.	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e	Adı geçen eser
a.g.t.	Adı geçen tez
a.g.m.	Adı geçen makale
B.K.	Borçlar Kanunu
Bkz.:	Bakınız
C.	Cilt
G.V.K.	Gelir Vergisi Kanunu
IRS.	Internal Revenue Service
K.D.V.	Katma Değer Vergisi
K.D.V.K.	Katma Değer Vergisi Kanunu
K.D.V.G.T.	Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
K.V.K.	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
M.P.A	Maliyet Paylaşım Anlaşmaları
s.	Sayfa
S.P.K.	Sermaye Piyasası Kanunu
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
v.	volume

v.b.	Ve benzerleri
V.U.K.	Vergi Usul Kanunu
T.C.K.	Türk Ceza Kanunu
T.T.K.	Türk Ticaret Kanunu

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte devletin vergilendirme yetkisinin sınırları da değişmeye başlamıştır. Ulusal ölçekte vergi gelirlerini artırmak isteyen devletlerin, uluslar arası alanda da vergi gelirlerini artırma çabaları, özellikle devletlerin farklı vergilendirme ilkelerini kabul etmeleri, çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Ayrıca, çokuluslu şirketlerin farklı ülkelerde yerleşmiş bulunmaları bu sorunun daha da yaygınlaşmasına neden olmaktadır.

Çifte vergilendirme sorununu çözmek için ulusal ve uluslararası düzeyde çeşitli önlemler alınmakta ve düzenlemeler yapılmaktadır. Devletlerin vergi gelirlerini artırma çabası, vergi rekabetine neden olmakta ve çeşitli düzenlemeler yapılması sonucunu yaratarak çokuluslu şirketlerin üretim ve yayılma politikalarını etkilemektedir.

Çokuluslu şirketlerin karlarını artırma çabaları, fiyatlandırma politikalarına yansımakta ve transfer fiyatlarını kullanarak farklı ülkelerde bulunan ilişkili şirketlerine kar aktarımı vergisel sorunlara yol açmaktadır. Şirketlerin kendi aralarındaki mal ve hizmet transferlerinde uyguladıkları fiyatın emsal olarak kabul edilecek fiyata uygun olması da vergisel açıdan sorun oluşturmamaktadır.

Transfer fiyatlandırması dünyada olduğu kadar Türkiye’de 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 olmaktadır.

Transfer fiyatlandırması konusunda ortaya çıkması muhtemel vergisel sorun emsallere uygunluk açısından ortaya çıkmaktadır. Uygulanan transfer fiyatının ‘emsallere uygunluk ilkesi’ne uygun olması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını oluşturmamaktadır. Fiyatın emsallere uygun olmaması durumu ise transfer fiyatlandırması açısından örtülü kazanç dağıtımını olarak kabul edilmekte ve gerekli düzeltmelerin yapılması sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Transfer fiyatlandırmasında önem kazanan ‘emsallere uygunluk ilkesi’ kavram olarak emsal kavramının ön plana çıkmasına neden olmuştur. Eş, benzer ya da denk anlamlarına gelen ‘emsal’ kavramı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesiyle ön plana çıkan ve en çok tartışılan kavramlardan biri haline gelmiştir. Ancak emsal kavramını sadece transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını ile özdeşleştirmemek gerekmektedir.

Emsal kavramı hukuki açıdan da önem taşımaktadır. Emsal kavramının transfer fiyatlandırması yanında diğer kanunlarda da önem taşıyan bir kavram olması, kavramın çeşitli kanunlarda, çeşitli yönlerden açıklanarak değerlendirilmesine neden olmuştur. Bu anlamda, emsal kavramı ile ilgili olarak sadece Vergi Usul Kanunu’nda düzenlemeler bulunmayıp, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu’nda da çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır.

K.V.K.’da yapılan düzenlemeyle Türkiye’de ön plana çıkmaya başlayan ‘Emsallere Uygunluk İlkesi’, transfer fiyatlandırması açısından önem taşımaktadır. Bu ilkeye uygun olarak transfer fiyatının tespitinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. OECD tarafından kabul edilen yöntemler, OECD üyesi ve OECD üyesi olmayan ülkeler tarafından da kabul edilmiştir. Ayrıca çeşitli ülkeler açısından önemli olan ‘emsallere uygunluk ilkesi’, bu ülkelerde de uygulama alanı bulmuş ve genel kabul görmüş bir ilke haline gelmiştir.

Uygulamada çeşitli yönlerden eleştirilen emsallere uygunluk ilkesi, en çok kullanılan ve uygulanan ilkelere biri olmuştur. Emsallere uygunluk ilkesine alternatif olarak global bölüşüm formülü önerilmiştir. Ancak bu yöntem, ülkeler tarafından fazla benimsenmemiştir.

Türkiye’de de transfer fiyatlandırması konusunda 5422 sayılı Eski K.V.K.’nın 17. maddesinde düzenlenmiş bulunan ‘Örtülü Kazanç’, 5520 sayılı Yeni K.V.K.’nın 13. maddesinde yapılan düzenlemeyle ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını’ olarak ifade edilmiştir. Uygulamada birlik sağlanması amacıyla 5615 Sayılı Kanun ile G.V.K.’da da değişiklik yapılmıştır.

Transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesi isimli doktora tezi konu yönünden transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesi ile sınırlandırılmıştır. Ancak transfer fiyatlandırması konusu genel olarak açıklanmış olmasına rağmen, kavram olarak ‘emsal’ ön plana çıkarılarak, transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesi kapsamında açıklama ve değerlendirmeler yapılmıştır.

Transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesi isimli doktora tezi beş bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; küreselleşme süreci ile dünya ticaretinde giderek önemli hale gelen çokuluslu şirketlerin farklı ülkelerde faaliyetlerini organize etmelerinin devletlerin vergilendirme yetkileri üzerindeki etkileri; devletin vergilendirme yetkisi, vergilendirme yetkisinin sınırları, uluslar arası alanda geçerli olan vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmiştir. Ayrıca şirketlerin üretiminin farklı ülkelerde organize edilmesi nedeniyle, ilişkili şirket olarak kabul edilen bu şirketlerle yapılan mal ve hizmetlerde uygulanan transfer fiyatı kavramı ve söz konusu şirketlerin bu transfer fiyatını tespit ederken kullandıkları çeşitli transfer fiyatlandırması yöntemleri örnekler yardımıyla açıklanarak, transfer fiyatlandırmasının ekonomik analizi yapılacaktır.

İkinci bölümde; emsallere uygunluk açısından emsal kavramı, emsal kavramının hukuki niteliği V.U.K., K.V.K., G.V.K. ve S.P.K. açısından değerlendirilip, emsal kavramının söz konusu kanunlar açısından taşıdığı anlam ve içerdiği önem açıklanacaktır.

Üçüncü bölümde; transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesi OECD tarafından hazırlanmış bulunan ‘Çokuluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi’ ve söz konusu rehberde yapılan revizyon dikkate alınarak değerlendirilecektir. Ayrıca, transfer fiyatlandırması konusunda Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği, İngiltere ve Çin’de yapılan emsallere uygunluk ilkesi düzenlemeleri açıklanacaktır.

Dördüncü bölümde; Türkiye’de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını öncelikle 5422 Sayılı K.V.K. açısından açıklanacak ve emsallere uygunluk yargı kararlarına dayanılarak açıklanacaktır. Sonrasında 5520 sayılı Yeni K.V.K. ile yeniden düzenlenmiş bulunan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını çeşitli yönlerden incelenecektir. Ayrıca transfer fiyatlandırmasının hukuki niteliği, peçeleme ve muvazaa olarak kabul edilen işlemler ile transfer fiyatlandırması işlemleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar açıklanacaktır.

Beşinci bölümde; transfer fiyatlandırmasında düzeltme kurumu, hazine zararı, grup içi hizmet, K.D.V.K., maliyet paylaşım anlaşmaları ve ortaklardan alacaklar konuları özellikleri açısından değerlendirilecektir.

1.BÖLÜM

ÇOKULUSLU ŞİRKETLER AÇISINDAN DEVLETİN VERGİLENDİRME YETKİSİ VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

I.DEVLETİN VERGİLENDİRME YETKİSİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLARI

A.Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısında Meydana Gelen Dönüşüm

Küreselleşme, farklı alanlarda dünyayı etkileyen ve uluslararası alanda önemli derecede değişim yaratan bir süreç olarak görülmektedir. 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.¹ Üretim, sermaye ve ticaretin önündeki engellerin kaldırılarak, piyasa ekonomisinin egemenliğine dayanan küreselleşme süreci de ulusal süreci önemli ölçüde etkilemektedir.²

Uluslararası ilişkilerin devletler arasında gerçekleştiği dönemlerde, ulus devletler egemenliğin kullanımı konusunda tek egemen güç olarak yer alarak, yasama, yürütme ve yargı faaliyetlerini yerine getirerek, ülke içinde en büyük ve en üst otorite olmuşlardır. Küreselleşme süreci ile birlikte yaşanan dönüşüm ulus devletlerin ulusal ve uluslararası alanda egemen güç olma durumunu değiştirmeye başlamıştır.³ Bu dönüşümde küreselleşmenin ve onun getirdiği değişimlerin payı büyük olmuştur.

¹ Özgür Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye Hukuk Yayınları, Ağustos 2006, s. 17-18.

² Fatih Saraçoğlu, **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2006, s. 69.

³ Özgür Saraç, **a.g.e.**, s. 20-21.

Küreselleşme ile birlikte iletişim hızının artması, ülkelerarası finansal işlemlerin iletişimde yaşanan gelişmeler nedeniyle hız kazanması, finansal sistemlerin arbitraj işlemleriyle yakınlaşması, ülkeler ve toplumlar arası etkileşimin artması, iletişimden kaynaklanan bilgilenme düzeyi, yaşanan teknolojik gelişmeler, ülkeler üstü kurumlar tarafından yapılan düzenlemeler sonucu gümrük vergileri, miktar kısıtlamaları gibi engellerin azaltılması, dış ticaretin kurumsallaşması gibi faktörler ortaya çıkan dönüşümde etkili olmuştur.

Ortaya çıkan küreselleşme sürecinde ticaretin ve sermayenin önündeki engellerin kalkması, ekonomilerin birbirine bağımlılığını arttırarak işletmeleri büyüklük, idare ve faaliyet merkezi olarak küreselleştirmiştir.⁴ Uluslararası vergilendirme ve çokuluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması düzenlemelerini etkileyen küreselleşme, çokuluslu şirketlerin hareketliliğinin artmasına ve yayılmasına da neden olmuştur.⁵

Bu süreç devletlerin kendi sınırları üzerindeki vergilendirme yetkisinin kapsamını da değiştirmeye başlamıştır. Bir anlamda ulus devletin mali sistemi değişime uğramaya başlamıştır. En büyük değişim ve dönüşüm vergileme alanında ortaya çıkmaya başlamıştır. Yetki alanında ortaya çıkan sorunlar dışında teknik sorunlar da yetkinin aşınarak değişmesine neden olmuştur. Vergilendirmenin tarafları arasında önemli sorunlar ortaya çıkmaya başlamıştır.⁶ Vergileme konusunda sermaye akımlarının önündeki engellerin kalkması vergi sorunlarını artırmış ve ortaya çıkan sorunlara çözüm getirilmesini de zorunlu hale getirmiştir.⁷

Devletlerin sahip olduğu topraklarda yaşayan insan topluluklarından meydana geldiği kabul edilecek olursa, devletler gücünün kaynağını oluşturan coğrafi sınırlar içerisinde egemenlik haklarına dayanarak ekonomik faaliyetleri vergilendirmeyi istemektedirler. Küreselleşme süreci içerisinde kişi ve kurumların birden fazla devletle ekonomik ilişkiler içerisinde bulunması, devletlerin vergilendirme yetkilerinin dayanağını oluşturan ilkelerin ve vergilendirme yetkilerinin uluslararası

⁴ Biltekin Özdemir, **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye Hukuk Yayınları, Kasım 2006, s. 31.

⁵ Lorainne Eden, **Taxes, Transfer Pricing, and The Multinational Enterprise**, Chapter 21, s. 615.

⁶ Özgür Saraç, **a.g.e.**, s. 81.

⁷ Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, s. 31

hukuk kuralları çerçevesinde oluşmasına neden olmaktadır.⁸ Çünkü küreselleşme sürecinde ortaya çıkan çokuluslu şirketlerin, çeşitli ülkelerde bağlı ortaklıkları aracılığıyla örgütlenmiş olmaları yerel vergi otoriteleri açısından sorun oluşturmaktadır. Çünkü çokuluslu şirketler küresel düzeyde faaliyette bulunurken, vergi otoritelerinin faaliyet alanının kendi coğrafi sınırları ile sınırlı olması vergilendirme alanında etkinliğin azalmasına yol açmaktadır.⁹

Küreselleşme süreci ile birlikte vergi sistemlerindeki sorunların ulusal ve uluslararası düzeyde ortaya çıkışı ve sorunların ağırlığının artması uluslararası bağlamda vergi sistemlerinin küreselleşmeye uyum sağlaması açısından önem kazanmaya başlamıştır. Bu kapsamda vergi sistemlerinin uyumlaştırılması, uluslararası işbirliğine gidilmesi ve yeniliklere uyum sağlanarak ortaya çıkan sorunların çözümünü sağlayıcı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Ayrıca vergi sistemleri vergi mükelleflerinin hem vergi güvenliğinin korunması, hem de vergi adaletini¹⁰ sağlamaya yönelik önlemler olarak küresel anlamda işbirliğine gitmesi devletlerin egemenliğini koruma, sosyoekonomik ve doğal dengelerin zarar görmesini engelleyici özellik taşımaktadır.¹¹

Teknolojinin gelişmesi, çokuluslu şirketler aracılığıyla sermayenin, malların ve hizmetlerin serbestçe dolaşması, vergilendirme yetkisinin kullanımı konusunda vergi otoritelerini meşgul etmeye başlamış ve devletlerin vergi sistemlerinin farklılığı ortak hareket edilmesini zorlaştırmıştır.¹²

⁸ Selçuk Tekin, 'Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmede Vergilendirme Yetkisi', **Mali Pusula**, Yıl:5, Sayı: 51, Mart 2009, s. 75.

⁹ Lorraine Eden, **Taxing Multinational: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation**, University of Toronto Press, Toronto-Buffalo-London, 1998, s. 6.

¹⁰ Vergi adaletinin sağlanabilmesi için kişilerin iktisadi ve sosyal durumlarını dikkate alacak şekilde vergi ya da başka bir gelir türünün düzenlenmesi gerekmektedir. İktisadi ve sosyal durumları dikkate alarak şekilde yapılacak düzenlemeler yoluyla vergi adaleti sağlanabilmektedir. Vergi yükümlülerinin ödeme güçlerini dikkate alarak yapılacak vergilendirme de yükümlülerin ödemeleri gereken verginin belirlenmesinde kamu hizmetlerinden yararlanma derecesi dikkate alınmamaktadır. Bkz. Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politika**, Der Yayınları, İstanbul, 1987, s. 245-246.

¹¹ Esra Ekmekçi, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2003, s.7-8.

¹² Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, s. 31.

Vergisel düzenlemeler tüketicileri, üreticileri ve işçileri yapacakları işlemler konusunda etkileyerek ekonomiyi de etkiler duruma gelmiştir.¹³ Yaşanan bu süreçte, ticari ve finansal piyasaların önündeki engellerin kalkması genel anlamda vergilendirme yetkisi, elektronik ticaret, transfer fiyatlandırması, ülkeler arasında vergi rekabeti vb. konularda vergisel sorunlara yol açarak, ulusal ve uluslararası alanda çözüm bulunmasını gerektirmiştir.¹⁴

B.Devletin Vergilendirme Yetkisi

Bir ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olması ve bu yetkisini kullanabilmesi o ülkenin kendi özelliklerine sahip olmasına bağlıdır. Sahip olunan bu yetkinin kullanılması zorunlu olup, yetkinin sınırlarının da açık bir şekilde çizilmesi gerekmektedir.¹⁵ Vergilendirme yetkisinin kullanılması devletin temel anayasa ilkeleri ile sınırlı olup, sosyal hukuk devleti¹⁶ kavramı vergilendirme yetkisine ilişkin sınırları ortaya koymaktadır.¹⁷

Vergilendirme yetkisi; ‘Devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü’¹⁸ olarak tanımlanmaktadır. Başka bir tanıma göre ise; ‘devletin ülkesi üzerinde sahip olduğu egemenlik gücüne dayanarak vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücüdür.’ şeklinde ifade etmek de mümkündür. Sahip olunan bu yetki, devletin harcama, bütçe, borçlanma vb. gibi mali alanda sürdürdüğü yetkilerin en önemlilerinden biri olarak kabul edilmektedir.¹⁹ Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerinde mali alanda sahip olduğu egemenlik olup, bu yetki egemenlik ile aynı zamanda ve aynı olmasına rağmen egemenlikle

¹³ Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, s. 32.

¹⁴ Fatih Saraçoğlu, **a.g.e.**, s. 70.

¹⁵ Zeynep Arıkan, ‘Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı’, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37. Seri, Yıl 1996/1997, s. 269.

¹⁶ Anayasanın 73. Maddesinin 2. Fıkrasında ‘vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır’, şeklinde tanımlama yaparak sosyal hukuk devletine vurgu yapmaktadır. Anayasa mahkemesi tarafından verilen çeşitli kararlarda da yapılan tanımlama ile sosyal hukuk devleti, toplumsal dengeyi, sosyal adaleti sağlamakla yükümlü olan devlet şeklinde tanımlama yapılarak devletin görevinin güçlüler karşısında güçsüzlerin korunması olduğu vurgulanmıştır. Bkz.S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 6 bs., 2011, s. 31.

¹⁷ Ali Çımat, ‘Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi ile İlişkisi II’, **Vergi Raporu**, Sayı:25, Ekim-Kasım 1996, s. 42.

¹⁸ Nami Çağan, ‘**Vergilendirme Yetkisi**’, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 3.

¹⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 33.

sınırlı olan bir yetkidir. Ayrıca egemenlikle aynı anlamı taşımamakla birlikte birbiri yerine kullanılamayan kavramlardır. Vergilendirme yetkisi devletin egemenliğinin geçerli olduğu alanda kullanılabilmesi yani onun uzantısı olmasına rağmen sadece egemenliğin geçerli olduğu alanlarda oluşan olaylara uygulanabilmektedir.²⁰ Yani söz konusu yetki egemenliğin sınırlarının belli olduğu alanlarda ve bu alanlarda ortaya çıkan olaylara uygulanabilmektedir.

Vergilendirme yetkisini farklı şekillerde tanımlamak mümkün olmasına rağmen en genel olarak dar ve geniş anlamda olmak üzere iki farklı kapsamda tanımlamak mümkündür. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içinde vergi alma ve toplama yetkisini olarak tanımlanırken, geniş anlamda vergilendirme yetkisi daha geniş olarak, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilere getirdiği her çeşit mali yükümlülük olarak tanımlamak mümkündür.²¹

Vergilendirme yetkisinin kullanımı konusu da farklılıklar gösterebilmektedir. Federal ve federe devletler gibi devlet yapısındaki farklılıklar yetkinin kullanımını da etkileyebilmekte ve farklılaştırabilmektedir. Örneğin; federal devletin kendi bünyesi içinde federal devlet ile federe devletin ayrı anayasa ve vergilendirme yetkilerine sahip olmaları farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Aynı zamanda ülkelerin gelişmişlik düzeylerindeki farklılıklar farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olurken, demokratik gelişim sürecinde merkezîyetçi ve ademi merkezîyetçi yapılar da vergilendirme yetkisinin kullanımında farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.²²

Vergilendirme yetkisinin kullanılmasında anayasada yer alan kurallar, vergi hukukunun kurallarıyla içiçe olup, bu kurallardan vergilerin kanuniliği, vergilendirmede eşitlik²³, genellik²⁴, hukuki güvenliklerinin sağlanması²⁵,

²⁰ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta, İstanbul, 1995, s. 14. ; Aykut Tavşancı, 'Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılması', **E-Yaklaşım**, Mart 2005, Sayı. 20, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 30.11.2009.

²¹ Nami Çağan, **a.g.e.**, s.5.

²² Zeynep Arıkan, 'Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı', s. 271.

²³ Genellikle adalet ilkesi ile temellendirilen bu ilke, vergi yükünün dağılımında eşitliğin gerçekleşmesini savunarak, bireylerin sağladıkları gelirle orantılı bir biçimde vergi ödemelerini savunmaktadır. Bkz. Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Der Yayınları, 1987.s. 217.

vergilendirmede belirlilik²⁶, vergi kanunlarının geriye yürümemesi²⁷ ve kıyas yasağı²⁸ en önemli vergilendirme ilkeleridir. Buna bağlı olarak vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak vergi hukuku sadece vergi kanunlarının oluşturulup, uygulanması ve incelenmesiyle ilgilenmeyip, aynı zamanda devletle mükellef arasında ilişkilerin söz konusu vergilendirme ilkeleri açısından uygulanmasını da incelemektedir.²⁹

Vergilendirme yetkisinin kullanımında belirleyici olanın egemenlik olması ve bu yetkisinin sahip olunan egemenlik alanı içerisinde kullanılabilmesi nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkabilecek bir sınırlandırma söz konusu yetkinin de sınırlandırmasına neden olmaktadır. Devlet egemenliğinin sınırları belirli olduğu için bu sınırlar içinde yetkinin kullanılması söz konusu olmaktadır.³⁰ Vergilendirme yetkisinin kullanılmasında devletin mali egemenliğe ne derece sahip olduğu kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesiyle ölçülmekte ve söz

²⁴ Herkesin bir ayırım gösterilmeksizin vergi ödemesini ifade etmektedir. Anayasanın 10. Maddesinde yapılan tanımlamada da ‘... Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz...’ denilerek eşitlik ilkesine vurgulama yapmıştır. Bkz. S.Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 30.

²⁵ Bu ilkeye göre, herkes tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilerek, tutumunu ve davranışlarını güvenle düzenleyebilmelidir. Yani bireyler, davranışlarını kurallara göre güvenle düzenlerken, devletin de kendi koyduğu hukuk kurallarına uyması istenmektedir. Ancak bu şekilde hukuki güvenliğin sağlandığı kabul edilmektedir. Vergi hukuku alanında da vergi yükümlülükleri, vergilendirme ile ilgili kuralları önceden bilerek ve tutum ve davranışlarını ona göre ayarlayarak hukuki güvelik ilkesi sağlanmış olmaktadır. Bkz. Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 45-46.

²⁶ Bu ilkeye göre, herkesin ödemekle yükümlü olduğu vergi keyfi bir biçimde belirlenmeyip, vergi ile ilgili düzenlemelerde açıklık ve kesinlik gerekli olup, , vergi memurlarının vergi yükümlülerine karşı keyfi uygulamalarına önlemek için verginin tutarının yanı sıra, ödeme şekli ve zamanı ile ilgili düzenlemelerinde yapılması gerekmektedir. Bkz. Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 217.

²⁷ Bu ilkeye göre; vergi kanunlarının geçmişte meydana gelmiş olaylara uygulanmaması gereklidir. Çünkü daha sonra çıkarılacak kanunlarla kişilerin vergi yükümlülüklerinin arttırılması, devlete ve hukuk düzenine olan güvenin zedelenmesine neden olarak ekonomik istikrar üzerinde olumsuz sonuçlar çıkartabilecek ve ekonomide belirsizliği arttırabilecektir. Bkz. Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 47. Türk vergi sisteminde vergi yasalarının geriye yürümezliği konusunda açık bir anayasa hükmü bulunmamakla birlikte, bunun gerekçesi olağanüstü dönemlerde devletin geçmişe yönelik ek mali yükümlülük koyma ihtiyacının ortaya çıkabileceği düşüncesiyle açıklanmaktadır. Bkz. S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 46.

²⁸ Kıyas, kanunda hakkında düzenleme olmayan bir olaya uygulanacak hukuk kuralının, benzer olaya uygulanan hukuk kuralının dikkat alınarak uygulanmasıdır. Vergi hukukunda kıyas yasağı mevcut olup, bu durum kuvvetler ayrılığı ilkesinin uygulanmasının sonucudur. Kıyasa izin verilmesi yürütme ve yargı organları tarafından vergi doğurucu olaylar yaratılması sonucunu doğurabilmektedir. Bu durum ise hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine ters durumların oluşmasına neden olmaktadır. Bkz. Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 29.

²⁹ Ali Çımat, **a.g.m.**, s. 42.

³⁰ Bilur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 15.

konusu fonksiyonların yerine getirilmesinde vergilendirme yetkisinin sınırlarının özgür olarak belirlenmesi devletin mali egemenliğinin sınırlarını göstermektedir.³¹

Vergilendirme yetkisi sadece kamu tüzel kişileri tarafından kullanılabilir. Bu durumda vergi ancak devlet tarafından kullanılabilir ve ancak daha alt kademede yer alan kamu tüzel kişileri devletin kendilerine vermiş oldukları yetkilerini kullanarak işlem yapabilmektedirler. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet olmasına rağmen, bu vergilendirme yetkisi mahalli idareler ve federe devletlere belirli sınırlar içinde devredilebilmektedir.³²

C.Devletin Vergilendirme Yetkisinin Uluslar arası Alanda Sınırlandırılması

1.Uluslararası Vergilendirmede Geçerli Olan İlkeler

Devletin vergilendirme yetkisinin uluslararası hukuk tarafından sınırlarının belirlendiği bir ortamda ve bu hukuk kurallarının açık ve net bir biçimde ortaya konulduğu durumda, uluslararası hukuk alanında geçerli olan ilkeler devletin yer ve kişi bakımından yetkisinin kapsamını ve niteliğini düzenlemektedir.³³

Devletlerin egemenlik yetkilerine dayanarak oluşturdukları vergi sistemleri farklı vergilendirme ilkelerini gündeme getirmekte, ancak bu ilkelerin kullanımında ulusal devletlerin vergi sistemlerinin çakışmasını önlemek için vergilendirme yetkilerinden vazgeçilmesi ya da vergilendirme yetkilerine kısıtlama getirilmesi gerekmektedir.³⁴

Bu ilkeler vergilendirme yetkisinin kullanımını meşrulaştırmakta, ülkelerin vergilendirme yetkisini sınırlandırmakta ve ülkelerin vergisel sınırlarını belirleyici nitelik taşımaktadır. Ayrıca bu ilkeler devletin vergi konuları ve vergi mükellefleri ile bağlantı kurarak, vergiye tabi unsurların hukuk ilkeleri kapsamında

³¹ Ali Çımat, **a.g.m.**, s. 52.

³² Zeynep Arıkan, 'Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı', s. 271.

³³ Billur Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, s. 16.

³⁴ Ercan Alptürk, 'Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Çakışma ve Vergilendirme Yetkisinin Paylaşımı', **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:168, Nisan 2002, s. 72.

vergilendirilmesini sağlamakta ve uygulama şekli itibariyle kaynak, uyruklu ve ikamet ilkeleri olarak ortaya çıkmaktadır.³⁵

a.Kaynak İlkesi

Kanunların yer bakımından uygulanması devletin sınırları içinde devletin egemenliğinin kullanılması olup, bu kanunların diğer devletin ülkesinde uygulanamamasıdır.³⁶ Kanunların yer bakımından uygulanması mülklik ilkesinin uygulanması olup, devletlerin kendi mali egemenliğine dayanarak koyduğu kuralları kendi sınırları içinde olan herkese uygulamasıdır.³⁷

Vergi kanunlarının mülkiliği, vergilendirmede kaynak ilkesinin uygulanmasını ifade etmekte olup, bu ilkeye göre; bir devletin ülkesindeki vergi konuları ve vergiyi doğurucu olaylar söz konusu devletin vergilendirme yetkisine tabi olarak vergilendirilmektedir. Uygulamada, vergi yükümlüsünün hangi uyruğa tabi olduğu ya da ikametgâhının bulunduğu ülkenin anlamı bulunmamaktadır.³⁸ Ayrıca, gelirin olduğu ülke önemli olup, gelir hangi ülkede oluşmuşsa o ülkenin vergi kanunları geçerli olmakta ve bu ilke ile yaratılan gelir ile geliri elde eden kişi arasındaki ilişki yok edilmektedir.³⁹

Kaynak ilkesinin uygulama alanı devletin egemenliği altındaki ülkesi olmasına rağmen, ülkelerin coğrafi ve mali sınırları farklılık gösterebilmektedir. Örneğin; serbest bölgeler ve antrepolar ülkelerin siyasi sınırları içinde kalmasına rağmen vergilendirme bakımından ülke sınırları dışında kalmaktadır. Bu durum da kaynak ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.⁴⁰

Vergilendirmede kaynak ilkesinin esas alınması ülkeler açısından kabul edilmesine rağmen bazı ülkeler vergilendirmede sadece bu ilkeyi esas alarak işlem yapmaktadırlar. Çünkü bu ilke kapsamında vergi mükelleflerinin sadece yurtiçi

³⁵ Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2007, s. 165.

³⁶ Akif Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1953, s. 53.

³⁷ Akif Erginay, **a.g.e.**, s. 54.

³⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 57.

³⁹ Vito Tanzi, *Taxation in an Integrating World*, The Brooking Institution, 1995, s. 84, (Kaynak: Levent Özer, **Vergilemede Global Eğilimler**, İstanbul, 2009, s. 95.)

⁴⁰ Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, , s. 168.

gelirlerinin vergilendirilmesi ve sermaye ithal eden ülkeler açısından ülke dışındaki vergi kaynaklarından vazgeçilmesi vergilendirme yetkisini sınırlandırmaktadır. Bu durum sedüler (analitik) vergi yapısına sahip olan ülkelerde uygulanmakta olup, bu ülkeler gelir ve servet vergileri bakımından bir vergiye sahip olmayan, sadece gelir unsurlarına göre vergilendirme yaparak iç kaynaklardan elde edilen gelirleri vergilendirmektedir.⁴¹

b.İkametgâh İlkesi

İkametgâh ilkesi, kişinin yerleşik olduğu ülkenin sermaye gelirleri üzerinden vergi yükümlülüğünün belirlenerek vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Yerleşik olunan ülke, geliri elde eden kişi üzerinde vergi yükümlülüğünü uygulama hakkına sahiptir.⁴² Devletler ülkesel egemenliği altında bulunan vergi yükümlülerinin dünyadaki tüm gelirlerini vergilendirmek suretiyle vergilendirmede vergi mükellefini dikkate almaktadır. Vergilendirmede meşru olan kişinin ikametgâhının devletin kendisinde olmasıdır. Yani kişinin mali ikametgâhının⁴³ bulunduğu ülke vergilendirmede esas alınmaktadır. İkametgâhın esas alınarak vergilendirilmesi üniter vergi sistemine dayalı vergi sistemleri için uygun olan bir ilke olup, bu vergi sisteminde vergilendirme bütün kazanç ve iratların toplanması esasına dayanmaktadır.⁴⁴

Bu ilkenin yerli sermaye yatırımlarının geri dönüş oranını yükseltmek ve yatırım maliyetlerini düzeltmek gibi bir amacı bulunmamaktadır. Yabancı

⁴¹ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 18.

⁴² Vito Tanzi, **Taxation in an Integrating World**, The Brooking Institution, 1995, s. 83. (Kaynak: Levent Özer, **a.g.e.**, s. 94.)

⁴³ Mali ikametgâh kavramı vergi kanunlarında tanımlanmamış, ancak OECD tarafından 1963 yılında yayınlanan model taslakta mali ikametgâh kavramı yerine makim yani yerleşik kişi kavramı tanımlanmıştır. Yapılan tanımlamaya göre; mukim, ikametgâh, mesken, yönetim merkezi yada diğer benzeri yapılara dayanılarak söz konusu devletin vergi mevzuatına göre vergi mükellefiyetine tabi tutulan kişidir. Mali ikametgâh kavramı konusunda birçok tanımlama bulunmaktadır. ‘devletin vergi alma hususunda hukuki ve fiili gücü kullanmasına esas teşkil eden bir bağlantı noktası olarak oturulan, bulunulan yada işlerin yürütüldüğü yer’ şeklinde tanımlama yapılabilmektedir.Bkz. Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgâh**, s. 6-7.

⁴⁴ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 19-20.

yatırımcılar söz konusu ülkede yerleşik olmadığı için yatırım yapılan ülkedeki vergiden muaf tutulmaktadır.⁴⁵

c.Uyrukluk İlkesi

Uyrukluk ilkesi, vergilendirme yetkisine sahip devletin vatandaşı olduğu tüm kişileri vergilendirmede tüm gelir ve servetlerini esas alarak vergilendirmesidir. Siyasi bağı dayanarak vergilendirme yapılmakta olup, çok fazla devlet tarafından kullanılan bir ilke değildir.⁴⁶ Dolaysız vergiler ve veraset vergileri için şahsilik ilkesi uygulanmaktadır.⁴⁷

Uyrukluk ilkesinde vergilendirme, vatandaşlık bağına bağlı olması nedeniyle çok sık uygulanan bir ilke değildir. Bu ilkeyi Veraset ve İntikal Vergisinin 1. maddesinde⁴⁸ uygulama olarak görmek mümkündür. Bu vergi bakımından kişilerin nerede ikamet ettiği ya da mallarının nerede olduğu önemli değildir. Önemli olan kişinin Türk vatandaşı olmasıdır.⁴⁹

2.Uluslararası Alanda Geçerli Olan Vergilendirme İlkelerinin Çakışması ve Sonuçları

Devletler mali egemenliklerine dayanarak, vergi sistemlerini kendi gelenekleri, ekonomik ve sosyal yapısı, dünya üzerindeki konumunu ve gelecekte oluşturacakları politikaları dikkate alarak kurmaktadır. Ancak kabul edilmiş vergileme ilkelerinin farklı ülkeler bakımından farklı olarak uygulanması bir çakışmaya yol açarak uluslararası alanda çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin kullanılmasında ortaya çıkan bu çakışma farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir.⁵⁰

⁴⁵ Levent Özer, **a.g.e.**, s. 94-95.

⁴⁶ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 20.

⁴⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 58.

⁴⁸ ‘Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan kişilere ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tedariki ile veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir.’

⁴⁹ Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, s. 171.

⁵⁰ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 23.

Tam yükümlüler arasında ortaya çıkan çakışma; uyrukluk ilkesini uygulayan bir devlet ile ikametgâh ilkesini uygulayan bir devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması, iki ikametgâh ilkesinin çakışması ya da iki uyrukluk ilkesinin çakışması biçiminde olabilmektedir. Üç farklı durumda da uluslararası hukuksal çifte vergilendirme ile karşılaşmaktadır.

Tam yükümlü ile dar yükümlü arasında ortaya çıkan çakışmada, bir devlette mukim olan bir kişi diğer devlette gelir elde etmekte ve o devlette de servete sahip olmaktadır. İkametgâh ve kaynak ilkesinin bir arada kullanılması çifte vergilendirme sorunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Dar yükümlüler arasında ortaya çıkan çakışma, her iki devletin kendi mukimi olmayan kişiyi, gelirin kendi ülkesinde elde ettiğini ilerek sürerek vergilendirmeye tabi tutmasıdır. Dar yükümlülük bu tür vergilendirmenin dayanağını oluşturmaktadır.

a.Uluslararası Çifte Vergilendirme

Türkçe’de ‘muzaaf’ ya da ‘çifte’, batı dillerinde ise ‘double’ olarak ifade edilen ve çifte vergilendirmeyi kapsayan kavramlar, ikiden fazla vergi ve vergilendirmeyi bunun kapsamı dışında bırakmaktadır. Ancak hukuki metinlerde bu ayırım kullanılmayarak ‘çifte vergilendirme’ kavramı kullanılmaktadır. Çifte vergilendirmenin olabilmesi için verginin mükellefinin, konusunun ve vergilendirme döneminin aynı olması ve bu üç koşulun bir arada bulunması gerekmektedir.⁵¹ Bir başka tanıma göre çifte vergilendirme; vergiye tabi gelirin birden fazla ülkede verginin konusuna girmesi nedeniyle vergilendirilmesidir.⁵² OECD tarafından yapılan tanımlama da uluslararası çifte vergilendirme; iki ya da daha fazla devletin aynı vergi mükellefini, aynı konuda ve belirli dönemler için benzer vergilerle vergilendirmesi biçimindedir.⁵³

⁵¹ M. Yıldırım Yüce, ‘Çifte Vergilendirme Sorunu ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları’, **Vergi Sorunları**, Sayı: 6, Kasım Aralık 1991, s. 57-58.

⁵² Çağlan Ahmet Gencer, ‘Uluslararası Çifte Vergilendirmede Yaşanan Sorunlar’, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 539, Ekim 2009, s. 58.

⁵³ Cevdet Okan Bahar, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 18.

Devletlerin egemenlik güçlerine dayanarak vergilendirme yetkisini kullanması, verginin mükellefini, konusunu, kapsamını, vergiyi doğuran olayı tanımlaması ve vergilendirmesi farklı vergi sistemlerine sahip olmaları durumunda aynı gelir üzerinden aynı mükellefin birden fazla ülkede vergilendirilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.⁵⁴

Uluslararası çifte vergilendirme sorununun hukuki ve ekonomik boyutu olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır. Ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununun hukuki boyutu, birden fazla devletin aynı konu, matrah ve aynı vergi yükümlüsünü vergilendirmek istemesinden ortaya çıkmaktadır. Ekonomik boyutu ise, aynı vergi konusunun farklı vergi mükellefleri üzerinden birden fazla devlet tarafından vergilendirilmesidir.⁵⁵

Uluslararası hukukun önemli konusunu oluşturan uluslararası çifte vergilendirme, aynı mükellefin aynı vergi konusu üzerinden birden fazla devletin birer defa vergi alarak söz konusu mükellefi en az iki kere vergilendirmesi olup, çifte vergilendirme ulusal düzeyde çifte vergilendirme olarak ortaya çıkabileceği gibi uluslararası alanda da ortaya çıkabilmektedir.⁵⁶

Uluslararası çifte vergilendirme, küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan bir vergi sorunu olup, uluslararası alanda ilişkilerin yoğunlaşması çifte vergilendirme sorununun daha da artmasına neden olmuştur. Ulusal hükümetler açısından sorun değerlendirildiğinde çifte vergilendirme, vergilendirme yetkisini sınırlandırdığından uluslararası ilişkileri olumsuz yönde etkileme özelliğine sahiptir.⁵⁷

Çifte vergilendirmenin mükellefler açısından risk oluşturması, vergilendirmenin bir maliyet unsuru olarak kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Çünkü mükellefler faaliyetleri ile ilgili planlama yaparken, vergi maliyetlerini dikkate alarak karar vermektedirler. Riskin fazla olduğu alanlarda faaliyette bulunmak yerine daha güvenli alanlarda faaliyette bulunmak isteyebilmektedirler.

⁵⁴ Selçuk Tekin, **a.g.m.**, s. 75.

⁵⁵ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 10.

⁵⁶ Fazıl Aydın, 'Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi', **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2010, Sayı: 77, s. 64.

⁵⁷ Özgür Saraç, **a.g.e.**, s. 86.

Ayrıca sermayenin uluslararası dolaşımı da çifte vergilendirmeden etkilenmek suretiyle sermayenin dolaşımında saptırıcı etkiler ortaya çıkarabilmekte, üretim faktörlerinin dolaşımını da engelleyerek uluslararası ekonomik faaliyetlerin gelişmesi açısından belirsizlik ortaya çıkarabilmektedir.⁵⁸

Uluslararası alanda ortaya çıkacak vergilendirme yetkisinin çakışmasının en önemli nedenlerinden biri, ülkelerin kendi siyasi sınırlarında sahip oldukları egemenliklerine bağlı olarak vergilendirme yetkilerini kullanmalarıdır. Ülkelerin tek başlarına alacakları önlemlerle yetki çakışmasını önleyememeleri, çifte vergilendirme olayının tek ya da çok taraflı anlaşmalar yoluyla önlenmesi yoluna gidilmesine neden olmaktadır.⁵⁹ Yapılacak anlaşmalarla vergilendirme yetkisinin kullanımında çakışmaların önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

Çifte vergilendirme sorununun var olması vergi otoritelerini bu sorunu önleyici nitelikte çözüm arayışlarına yöneltmektedir. Ülkelerin kendi yasal mevzuatlarında yapacakları düzenlemelerle, farklı devletler ile yapacakları ikili ya da çok taraflı vergi anlaşmaları ya da uluslararası ya da uluslar üstü birliklere katılım yolu ile bu sorunu çözüme kavuşturmaya çalışılmaktadır.

Küreselleşme sürecinde ortaya çıkan vergisel sorunlar konusunda OECD tarafından kabul edilen 'küresel vergi işbirliği'⁶⁰ AB 'vergi koordinasyonu' gibi örnekler vergi uyumlaştırması konusunda önemli olmakla birlikte, vergi alanında uyum ve vergi tabanını koruma konusunda yeterince sorunu çözemeyip, yapılacak esnek düzenlemelerle sorunun çözümü sağlanabilecektir.⁶¹ Ancak küresel düzeyde sağlanacak işbirliği sorunu çözebilecek düzeyde olmasına rağmen, bu işbirliğinin sağlanması da kolay görünmemektedir.

⁵⁸ Özgür Saraç, **a.g.e.**, s. 87-89.

⁵⁹ Zeynep Arıkan, 'Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı', s. 275.

⁶⁰ Rapor 1998 raporuna uygun olarak 26 Haziran 2000'de sunulmuş olup, bu raporla vergi cennetleri ve OECD üyesi ülkelerdeki tercihli vergi rejimlerinin listesini çıkarıp, küresel anlamda işbirliği sağlanmasının ana çerçevesini ortaya koymaktadır. Bkz. Esra Ekmekçi, **a.g.e.**, 12.

⁶¹ Esra Ekmekçi, **a.g.e.** s. 19.

b.Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırlandırılma Biçimleri

Devletlerin vergilendirme yetkileri mutlak bir hak olmamakla birlikte, Uluslararası Vergi Hukuku ve Devletler Hukukunun yakın ilişkileri sonucunda, devletler sahip oldukları bu yetkilerine uluslararası alanda yapılan anlaşmalar ve kullanılan yöntemlerle sınırlandırmalar getirmektedirler.⁶²

(1)Tek Taraflı Sınırlandırma

Çifte vergilendirme, iç hukukta tek taraflı olarak sınırlandırılma yolu ile önlenmeye çalışılmaktadır. Vergilendirmede kişisellik ilkesini kabul eden devletler gelir ve servetin kaynağını oluşturan devletlerin vergilendirme yetkisine öncelik vererek çifte vergilendirmeyi önleyici tedbirler alabilmektedirler.⁶³ Çifte vergilendirme sorununu önleyici ulusal önlemlerin önemi genellikle devletlerin iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmadığı durumda ortaya çıkmakta olup, devletlerin vergileme alanında yetkilerini tek yanlı olarak sınırlandırması, hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulabilecek yollardan ilki olarak kabul edilmektedir.⁶⁴

Bu amaçla indirim yöntemi, istisna yöntemi ve mahsup yöntemi kullanılabilir.⁶⁵

i.İndirim Yöntemi

Yabancı ülkelerde ödenen vergiler ülke içinde hesaplanan toplam vergi matrahından indirilmek suretiyle çifte vergilendirilme önlenmektedir.

ii.Mahsup Yöntemi

Yabancı ülkelerde ve vergi mükellefinin kendi ülkesindeki vergi matrahlarının toplamı üzerinden vergi hesaplanır. Ancak yabancı ülkelerde ödenmiş

⁶² Zeynep Arıkan, 'Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı', s. 275.

⁶³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 58.

⁶⁴ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 28.

⁶⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan., **a.g.e.**, s. 58-59. , S. Ateş Otkar, **a.g.e.**, s. 49.

bulunan vergi ve benzeri vergiler hesaplanmış olan toplam vergiden mahsup edilmektedir.

Bu yöntemde kaynak devlette vergilendirme yetkisi kullanılması durumunda indirim gerçekleşmektedir. Ancak kaynak ülkede ödenen vergi tutarı, ikamet edilen ülkedeki vergi tutarından düşük olması durumunda yetersiz vergi indirimi, tersi durumda ise aşırı vergi indirimi gerçekleşmektedir.⁶⁶

Mahsup yönteminde vergi yükümlülerinin kişisel durumlarına göre değerlendirme yapıldığı için ödeme gücüne göre vergileme ilkesine uygun bir yöntem olarak kabul edilmekte ve ikametgâh devletinde kişisel ve ailevi durumlara ilişkin indirimler yapıldığı gibi yurtdışı zararları da indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak bu yöntemde vergi matrahlarının hesaplanması, vergi oranlarının tespiti, yabancı ülkede ödenen vergiler hakkında bilgi edinme zorluğu, vergi yükümlüsünün usulüne uygun başvurusu, vergi teşviklerinin etkisi ortadan kaldırması vb. nedenlerle olumlu görülmeyen bir yöntem olarak kabul edilmektedir.⁶⁷

Mahsup yöntemine K.V.K.'da yer verilmiş olup, 'yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu' başlıklı 33. maddesinde yabancı ülkelerde elde edilmiş ve Türkiye'de sonuç hesaplarına devredilmiş kazançlardan, o ülkelerde kurumlar vergisi ya da benzeri vergi ödenmiş ise Türkiye'de bu kazançlardan tarh edilmiş vergilerden bu ödenmiş verginin mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca G.V.K.'nın 123. maddesinde de mahsup yöntemine yer verilerek, tam mükellef gerçek kişilerin yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan bu ülkelerde ödedikleri benzeri vergileri, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, indirilecek miktar, gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu durumda aradaki fark dikkate alınmayacaktır.⁶⁸

⁶⁶ Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, s. 33.

⁶⁷ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 261.

⁶⁸ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 50.

iii. İstisna Yöntemi

Vergi sadece ülke içinde vergi matrahlarından hesaplanır, ancak ülke dışında oluşmuş vergi matrahları dikkate alınmamaktadır.

Bu yöntemde yurtdışında elde edilen gelir, kaynak ya da ikametgâh ülkesinin vergilendirme yetkisinden istisna edilmektedir. Kaynak ilkesini uygulayan ülke açısından yabancı ülkede elde edilen gelir vergi dışı bırakılmaktadır.⁶⁹

İstisna yöntemi hem vergi idaresi hem de vergi mükellefleri açısından uygulanması kolay bir yöntem olup, ikametgâh devletinde, istisna edilecek rakamın artan oranlı istisnada uygulanacak vergi oranının belirlenmesi dışında çok fazla araştırmaya gerek bulunmamakta ve basit bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Ancak bu yöntem, vergi mükelleflerinin kişisel ve ailevi durumlara ilişkin indirimlerden yararlanmasına izin vermemesi, yatırımların düşük vergi oranına sahip ülkelere kaydırılmasını kolaylaştırması ve bu surette vergi yükümlüleri arasında eşitliği bozması vb. nedenlerle olumsuz niteliklere sahiptir.⁷⁰

Türk vergi sisteminde istisna ile ilgili hükümler bulmak mümkündür. G.V.K.'da, 'resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, bunların işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde bulunan Türk vatandaşları, buldukları ülkelerde gelir vergisi ya da benzeri bir vergi ödemişleri, vergilendirilen bu kazanç üzerinden ayrıca Türkiye'de vergilendirilmeyeceklerdir.'⁷¹

(2) Vergi Anlaşmaları, Uluslararası veya Uluslar üstü

Ekonomik Bütünleşmelere Katılma

i.Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Vergilendirme Yetkisinin Paylaştırılmasında Temel Alınan Noktalar

Çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkmasında çok farklı nedenler bulunmakla birlikte sermaye ve işgücünün yeryüzündeki dağılımı, vergi ilkelerinin seçimi ve yorumlanmasında ülkeler arasındaki farklılıklar temel neden olarak kabul

⁶⁹ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 27.

⁷⁰ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 258.

⁷¹ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 49.

edilmektedir. Sermaye ve teknolojinin sermaye verimliliğinin düşük olduğu ülkelerden iş gücünün bol ve doğal kaynakların zengin olduğu az gelişmiş ülkelere kayması ya da işgücünün az gelişmiş ülkelerden emeğin ücretinin daha yüksek olduğu ülkelere kayması çifte vergilendirmeyi doğuran nedenler arasında sayılmaktadır.⁷²

Çifte vergilendirmenin ülkelerarası sermaye, teknoloji ve emek hareketleri üzerinden olumsuz etkilerinin yaşanması, bu sorunun çözümü konusunda farklı arayışların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Yaşanan sorunun devletlerin farklı vergi sistemlerine sahip olması çok taraflı anlaşmalar yerine ikili anlaşmalar yoluyla çözümlenmesinin tercih edilmesine yol açmıştır. Kabul edilen ve en yaygın kullanılan anlaşma modelleri OECD Modeli ve Birleşmiş Milletler Modelleridir.^{73, 74} Bu model anlaşmalar, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda kullanılacak anlaşmalar olup, çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunda istisna ve mahsup yöntemleri olmak üzere iki farklı yöntemi öngörmektedir. Bu yöntemler her iki modelde de aynı içeriğe sahiptir.⁷⁵

Uluslararası vergi anlaşmalarının kabul edilerek yürürlüğe girmesi, anlaşmaya taraf devletler tarafından kabul edilmesine bağlı olup, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası vergi anlaşmaları kanun hükmü niteliği taşımaktadır.

Uluslararası anlaşmalar çifte vergilendirmenin önlenmesinde önemli bir nitelik taşımaktadır. Ancak ülkelerin vergilendirme yetkilerinin kullanılmasında sınırlamalar getirmekte, vergi kanunlarında değişiklik yapılmasını gerektirerek mali anlamda devlete yük getirmektedir.⁷⁶

⁷² Cevdet Okan Bahar, **a.g.e.**, s. 20-21.

⁷³ Bu model, gelirin doğduğu ülkenin vergilendirmesine ağırlık vermektedir. Bkz. Bahar, **a.g.e.**, s. 37.

⁷⁴ A. Feridun Güngör, 'Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması', **Vergi Dünyası**, Sayı: 190, Haziran 1997, s. 32.

⁷⁵ Meltem Sağlam, **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 361.

⁷⁶ Ali Çımat, **a.g.m.**, s. 51.

Uluslararası vergi anlaşmalarında en sık kullanılan ‘bir akit devletin mukimi’ kavramı olup, bu kavram söz konusu devletin kanunlarına göre ikametgâh, ev, yönetim merkezi ya da benzeri ölçütler nedeniyle vergi mükellefi olarak kabul edilmiş kişilerdir. Bu kişiler gerçek kişileri, şirketleri ya da kişi topluluklarını kapsamaktadır.⁷⁷

Uluslararası vergi anlaşmaları devletin ülkesi içinde geçerli olabileceği gibi, ülkeye ilişkin kapsam genişletilebilmekte ya da daraltılabilmektedir. Anlaşmalar, yetkili birimler tarafından onaylanıp yürürlüğe girmekte ya da yürürlükten kalkmaktadır.⁷⁸

Uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan vergiler genel anlamıyla gelir üzerinden alınan vergiler olup, anlaşmaların devamında gelir unsurları ve gelir elde etmeye yönelik faaliyet unsurları⁷⁹ olarak ayrı ayrı ele alınmaktadır.⁸⁰

Çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla yapılan anlaşmaların vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önlemek gibi amaçları da bulunmakta olup, yetkili makamlar ihtiyaç duydukları bilgileri diğer devletin yetkili makamlarından isteyebilmektedirler. Ancak anlaşma hükümlerine göre mükellefler hakkında alınan bilgiler gizli tutularak sadece anlaşmaların konusuna giren vergileri uygulamakla görevli kişi veya kurumlara verilebilmektedir.⁸¹ Yapılan vergi anlaşmaları mükellefler açısından avantajlar yaratmasına rağmen, kamu maliyesi açısından bir takım kayıplara neden olabilmektedir. Çünkü yapılan anlaşmalar yoluyla devletin vergilendirme yetkisinin yani mali yetkisinin bağlanması söz konusu olup, devletlerin yapılan anlaşmalar sonucunda vergi gelirlerinden fedakârlık etmesi durumu ortaya çıkmaktadır. Devletlerin fedakârlığa yanaşmayıp direnmeleri, vergi gelirlerinin uygun dağılımını etkileyerek, sonuçların farklı çıkmasına neden

⁷⁷ Ercan Alptürk, **a.g.m.**, s. 73.

⁷⁸ Ercan Alptürk, **a.g.m.**, s. 73.

⁷⁹ Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler, ticari kazançlar, gemicilik ve hava taşımacılığı kazançları, temettü gelirleri, faiz gelirleri, gayri maddi hak bedelleri, değer artış kazançları, serbest meslek faaliyetleri, yönetim kurulu üyelerine yapılan ödemeler, sanatçı ve sporcu gelirleri, emekli maaşları ve düzenli ödemeler, kamu görevlilerinin elde ettiği gelirler, öğrenci, stajyerlerin ve öğretmenlerin elde ettiği gelirler ve diğer gelirler.

⁸⁰ Çağlan Ahmet Gencer, **a.g.m.**, s. 59.

⁸¹ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 32., Fazıl Aydın, **a.g.m.**, s. 67.

olmaktadır. Sermaye ihraç eden ülkeler vergilendirmede ikamet ilkesini savunurken, sermaye ithal eden ülkeler ise kaynak ilkesini savunarak vergilendirme yapılmasını istemektedirler.⁸²

Yapılan uluslararası vergi anlaşmalarının ülkeler arasında yatırım ve sermaye akışını sağlaması açısından da amaçları bulunmaktadır.

ii.İki Taraflı ve Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları

Çifte vergilendirme konusunda ortaya çıkan sorunun asıl nedeni devletlerin sahip oldukları vergilendirme yetkisi olup, bu yetki söz konusu devletlerin vergilendirme yetkisini kendi sınırları içinde kullanması, dünyadaki küreselleşmenin ortaya çıkışı, ikili ilişkilerin artması gibi nedenlerle sınırlandırılmaktadır. Bu nedenlerle devletler vergileme haklarından kısmen ya da tamamen vazgeçerek dünya refahını artırmaya çalışmaktadırlar.⁸³

Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla devletler ekonomik, siyasi ve hukuksal boyutları olan vergi anlaşmaları yaparak vergilendirme ilkeleri açısından belirleme yapmaktadırlar.⁸⁴ Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla yapılan anlaşmaların açıklanan amacı dışında hukuk yaratma, vergi kaçakçılığını önleme, vergiden kaçınmayı önleme, vergi gelirlerinin devletler arasında paylaşılması, vergi adaletinin sağlanması ve ayrımcılığının önlenmesi, ekonomik kalkınmayı geliştirme gibi amaçları da bulunmaktadır.⁸⁵

Vergi anlaşmaları devletler arasında yapılması nedeniyle uluslararası hukuk konusuna girmekte ve bu hukuk kuralları tarafından yönetilmektedir.⁸⁶

Yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları iki taraflı olabileceği gibi çok taraflı da olabilmektedir. Ancak iki taraflı yapılan anlaşmalar en çok tercih edilen anlaşma türüdür.⁸⁷ Ancak bu anlaşmalar da vergilendirme yetkisinin

⁸² Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 33.

⁸³ Cevdet Okan Bahar, **a.g.e.**, s. 21.

⁸⁴ Cevdet Okan Bahar, **a.g.e.**, s. 19.

⁸⁵ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 31-33.

⁸⁶ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 29.

⁸⁷ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 29.

sınırlandırılması sonucuna yol açtığı için devletlerin çıkarlarının çatışmasına yol açarak, uzlaşmanın sağlanmasını zorlaştırmaktadır.⁸⁸

Yapılan anlaşmalar genellikle model anlaşmalar çerçevesinde oluşturulan iki taraflı anlaşmalara ilişkin modellerdir. Ancak çok taraflı anlaşmalar yapılabileceği anlaşmaya ikiden fazla devletin taraf olabileceği vergi anlaşmaları da bulunmaktadır. Yapılan anlaşmalarda iki taraflı anlaşmalar farklı vergi sistemlerine sahip ikiden fazla ülkenin karşılıklı anlaşmasının güçlükleri nedeniyle tercih edilmiş ve bu konuda OECD 1963 ve 1977 modeli⁸⁹ ve 1992 model anlaşma modellerinde ikiden fazla taraflı olarak yapılacak vergi anlaşmaları uygun görülmemiştir.⁹⁰

Yapılan iki taraflı anlaşmalarda çifte vergilendirme sorununun çözümü konusunda somut çözümler getirecek usul ve teknikleri ve tedbirleri benimseyerek, kendi aralarında gerekli çalışmaları ve bilgi akışını sağlamaları gerekmektedir.⁹¹

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türk anayasasındaki dayanağı anayasanın 90. Maddesi⁹² olup, bu maddeye göre yapılan anlaşmaların T.B.M.M. tarafından uygun bulunması, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş bulunan

⁸⁸ Ali Çımat, **a.g.m.**, s. 52.

⁸⁹ OECD modelinde, vergilendirme yetkisinin belirlenmesinde kural yerleşim yeri ilkesi olup, istisna ise kaynak ülkesidir. Vergileme hakkı gelir, servet sahibinin yerleşmiş bulunduğu ülkeye verilmiştir. Bkz. Cevdet Okan Bahar, **a.g.e.**, s. 34.

⁹⁰ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 34.

⁹¹ M. Yıldırım Yüce, **a.g.m.**, s. 63-64.

⁹² ‘Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.

Ekonomik, ticarî veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur.

Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticarî, teknik veya idarî andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticarî veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.

Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır.

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek: 7.5.2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.’

anlaşmaların kanun hükmünde olduğu ve anayasaya aykırılık nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağı belirtilmiştir.

iii. Uluslararası veya Uluslar üstü Ekonomik Bütünleşmelere Katılma

Devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılmasında uluslararası ya da uluslar üstü ekonomik bütünleşmelere katılma yoluna gidebilmektedirler. Ekonomik bütünleşmeler uluslararası alanda devletlerin ekonomik ilişkilerini geliştirmek ve dış ticareti serbestleştirmek amacıyla oluşturdukları uluslararası birlikler olup, vergilendirme yetkisinin bu bütünleşmeler içinde sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında karşılıklı olarak kullanmasından vazgeçilmesi ya da bütünleşme ile oluşturulan kurumlara devredilmesi biçiminde olmaktadır.⁹³

Bu tür bütünleşmeler devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlama getirmeksizin ekonomik bütünleşmelere katılarak, belli alanlarda yetkilerini kullanmaktan vazgeçme ya da ekonomik bütünleşme sonucu oluşan kurumlara devretmeyi içermektedir. Serbest ticaret bölgesi oluşturma, gümrük birliği, ortak pazar, ekonomik ve parasal birliktelik vb yollarla vergilendirme yetkilerini sınırlandırma söz konusudur.⁹⁴

Oluşturulan bu bütünleşmelere örnek olarak Avrupa Birliği verilebilmektedir. AB, birliğe üye olan ülkelerin yetkilerinin bir kısmından vazgeçilmesi nedeniyle vergilendirme yetkisini sınırlandırmıştır. Roma anlaşması hükümlerinde öngörülen hedefler doğrultusunda üye devletlerin vergilendirme yetkisi sınırlandırılmıştır. Roma anlaşmasının 9. Maddesi uyarınca gümrük birliği esası getirilerek, üye devletler gerek ithalat gerekse ihracata konulan mallara ait gümrük vergileri ve buna eşdeğer etkiler yaratacak her çeşit mali yükümlülük yasaklanmıştır.⁹⁵

Devletler ekonomik, siyasi, askeri vb. amaçları gerçekleştirmek amacıyla uluslararası örgütler kurarak, mali katkılarla bu örgütleri desteklemektedir. Birleşmiş Milletler, Dünya Sağlık Örgütü gibi kuruluşlar kurularak bu amaçlara hizmet

⁹³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 63-64.

⁹⁴ Ali Çımat, **a.g.m.**, s. 52.

⁹⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 64-65.

edilmektedir. Yapılan katkılara üye devletler ödeme güçlerine göre katılmakta olup, üye devletlerin örgüt hizmetlerine yararlanma derecelerine bakılmamaktadır. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi olarak tanımlanmasına rağmen bu örgütlerin mali özerkliğe sahip olmaları mümkün değildir. Bazı örgütler ise dar anlamda vergilendirme yetkisine sahip olup, sayıları oldukça azdır.⁹⁶

II. ÇOKULUSLU ŞİRKETLERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

A.Küreselleşme Sürecinde Ortaya Çıkan Vergilendirme Sorunu

Vergilendirme yetkisinin kullanımına bağlı olarak ulus devletlerin küreselleşme sürecinde yaşadığı dönüşüm vergilendirme alanında sorunlara yol açmaktadır. Teknolojik gelişmeler, iktisadi, siyasi, sosyal ve siyasal alanda ortaya çıkan değişim vergisel yükümlülüklerin farklılaşmasına neden olmaktadır. Mükelleflerin vergi yükünü azaltma çabaları ve devletin de vergi gelirlerini koruma yönünde gerçekleştirdiği düzenlemeler vergisel anlamda yeni sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.⁹⁷

Küreselleşme süreci öncesinde vergilendirme konusunda yaşanan sorunlar ulusal boyutlu olan sorunlar olmasına rağmen yaşanan süreçle birlikte sorunların boyutu değişerek uluslararası nitelik taşımaya başlamış, ortaya çıkacak vergilendirme sorununun çözümünde yapılacak bir düzenleme yeni sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Örneğin; elektronik ticareti düzenleyen bir hüküm uluslararası çifte vergilendirmenin oluşmasına, ortaya çıkması muhtemel vergi rekabeti vergi cennetlerinin ortaya çıkmasına ve transfer fiyatlandırması eğilimlerinin artmasına yol açabilecektir.⁹⁸

Vergilendirme yetkisinin kullanılması ile ilgili olarak devletlerin bu yetkilerinin kullanılmasından kaynaklanan çakışmaların önlenememesi halinde, bu

⁹⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 69.

⁹⁷ Özgür Saraç, **a.g.e.**, s. 82-83.

⁹⁸ Özgür Saraç, **a.g.e.**, s. 84-85.

durum vergi yükü maliyetlerinin artması ve fiyatların artması ile sonuçlanacaktır. Bu durum ise uluslararası alanda faaliyet gösteren vergi mükellefleri açısından rekabeti engelleyici durum yaratacaktır.⁹⁹

B. Çokuluslu Şirketler ve Vergilendirilme İlkeleri

1.Çokuluslu Şirketlerin Özellikleri

Çokuluslu şirketler, genelde şirketleri ya da birden ya da birden fazla ülkede kurulmuş ve faaliyetlerini çeşitli yollarla koordine eden kuruluşlar olarak tanımlanabilmektedir. Bu kuruluşlar diğer kuruluşlarının üzerinde etkili olabilirken, her birinin otonomi derecesi birinden diğerine değişebilmekte, ortaklık yapısı farklılaşarak kamusal ya da karma nitelik taşıyabilmektedir.¹⁰⁰

Çokuluslu şirketler küreselleşme süreci ile birlikte ortaya çıkmış, teknolojik gelişmelerle birlikte küreselleşmeyi hızlandıran şirketler haline gelmişlerdir. Her geçen gün doğal kaynaklar ve imalat sektörlerindeki yoğunluğu artarak, 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 gelmişlerdir.¹⁰¹

Sosyal ilişkilerde yaşanan yoğunlaşma ve ekonomik bütünleşmenin artması var olan durumdan çok daha fazla getiri elde etmeye çalışan ülkeleri ve firmaların uyum çabalarını artırmakta ve ülkeler arası hareketliliğe sahip üretim faktörlerini kendi ülkelerine çekmek isteyen devletler, bu amaca yönelik olarak düzenlemeler yapmaktadırlar.¹⁰² Kalkınmakta olan ülkeler ya da mevcut kaynaklarını kullanmayan, ya da yabancı yatırımcı ya da işgücüne ihtiyaç duyan ülkeler, yabancı girişimcileri özendirerek ülkelerine çekmek için kanun ve mevzuat düzenlemeleri

⁹⁹ Ercan Alptürk, **a.g.m.**, s. 81.

¹⁰⁰ OECD, Çokuluslu Şirketler Rehberi, Hazine Müsteşarlığı, web sayfası, www.hazine.gov.tr, s. 6.; Mehmet Aktaş, **Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004, s. 38.

¹⁰¹ Levent Özer, **a.g.e.**, s. 33.

¹⁰² Coşkun Can Aktan&İstiklal Y. Vural, 'Globalleşme Sürecinde Çokuluslu Şirketler', (Çevrimiçi) <http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktan-makale.pdf> Erişim., 15.07.2010.

yapmalarına neden olmaktadır. ¹⁰³Aynı şekilde çokuluslu şirketler de karlarını artırma çabası içinde yer alarak, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde şirketler kurma yoluna giderek vergi sonrası karlarını artırma çabası içine girmektedirler.

Küreselleşen dünyada çokuluslu şirketler tüm dünya ülkelerini tek bir pazar olarak görek farklı ülkelerde faaliyetler yapmakta ve yatırım yapmaktadır. Farklı ülkelerde faaliyetlerini sürdürmelerine rağmen tek bir merkezden yönetilerek merkeziyetçi bir anlayış içinde 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. ¹⁰⁴

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. ¹⁰⁵ Özellikle küreselleşmeyle birlikte karlarını artırma amacıyla hareket etmeleri ve örgütlenmelerini bu şekilde oluşturmaları temel özelliklerini oluşturmaktadır. Ayrıca oluşturdukları bağlı kuruluşlar ya da iştirakleri vasıtasıyla pek çok alanda faaliyet göstermektedirler.

Hizmet ve bilgi yoğun endüstrilerin artmasıyla birlikte, hizmet ve teknoloji kuruluşları uluslararası pazarlara girmeye başlamıştır. Büyük işletmelerin payı gittikçe artmakta, çokuluslu şirketler arasında birleşme eğilimleri çok daha büyük uluslar üstü kuruluşların doğmasına neden olmaktadır. Ayrıca çokuluslu şirketler çağdaş yönetim ilke ve prensiplerini kolaylıkla uygulayabilen şirketlerdir. ¹⁰⁶

Çokuluslu şirketler, tüketicilerin rekabetçi fiyatlarla satın alabileceği mal ve hizmetleri üretip, piyasaya sundukça ve sermayedara adil bir getiri sağladıkça daha fazla fayda elde edebileceklerdir. Ayrıca ticaret ve yatırım faaliyetleri açısından; sermaye, teknoloji, insan kaynakları ve doğal kaynakların etkin kullanımı sağlayarak

¹⁰³ Cevdet Okan Bahar, **a.g.e.**, s. 17.

¹⁰⁴ Coşkun Can Aktan, **a.g.m.**, s. 5.

¹⁰⁵ Hüseyin Işık, **Çokuluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara 2005, s. 15.

¹⁰⁶ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 41.

dünyada bölgelerarası teknoloji transferlerini ve yöresel koşulları yansıtan teknolojilerin gelişmesini kolaylaştırıcı rol oynamaktadırlar.¹⁰⁷

Çokuluslu şirketler, farklı ülkelerde faaliyette bulunmalarına rağmen aynı yönetim ve aynı amaçlar doğrultusunda hareket etmektedirler. Bu yönetim ve amaç birlikteliği bu şirketlerin ortak bir kaynak havuzu kullanmalarına neden olmaktadır. Ölçek ekonomileri kendilerine bir maliyet avantajı yaratmaktadır. Ancak çokuluslu şirketlerin faaliyette bulunduğu ülke sayısı arttıkça sınır ötesi işlemlerin maliyeti ve politik olarak riski artmaktadır.¹⁰⁸

Çokuluslu şirketler ve ilişkili şirketler arasında ticari ilişkilerin nedenini çok çeşitli ekonomik nedene dayandırmak mümkündür. Bu ilişki endüstri ve her birinin karşılaştığı piyasaların niteliği açısından farklılık göstermektedir. Eğer çokuluslu şirket bitmiş ürünleri ihraç ediyorsa iştirakleri aracılığıyla bir yol belirleyecektir.¹⁰⁹

2.Çokuluslu Şirketlerin Vergilendirilme İlkeleri

Çokuluslu şirketlerin bağlı işletmeleri ayrı varlık yaklaşımı gereği ayrı bir hukuki varlığa sahip oldukları için ülkeler açısından faaliyette buldukları ülkede tam mükellef¹¹⁰ sıfatıyla vergilendirmeye tabi tutulurken, şubeleri dar mükellef¹¹¹ statüsünde vergilendirilmektedir. Bağlı işletmeler karlar üzerinden vergilendirilirken, dağıtılan temettü¹¹², ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Ayrıca her ülkenin vergi uygulamaları birbirinden farklı olduğu için vergilendirme durumları da ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.¹¹³ Ortaya çıkan bu durum çokuluslu şirketlerin çifte vergilendirme sorunuyla karşı karşıya gelmelerine neden olmaktadır. Vergilendirme sistemlerinde ortaya çıkan farklılıklar bu şirketleri vergi ödemesini geciktirme, finansal yollarla mükerrer indirim, transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanarak

¹⁰⁷ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 41.

¹⁰⁸ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 214.

¹⁰⁹ Sanjaya Lall, 'Transfer Pricing and Developing Countries: Some Problems of Investigation, **World Development**, Vol.7, 1979, s. 61.

¹¹⁰ KVK. madde. 3: Kanuni veya iş merkezlerinden herhangi biri Türkiye'de bulunan kurum tam mükelleftir. Türkiye içinde ve dışında elde ettiği kazançları üzerinden vergilendirilmektedir.

¹¹¹ KVK. madde. 3: Kanuni ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar dar mükelleftir. Sadece Türkiye'de elde ettiği kazançları üzerinden vergilendirilmektedir.

¹¹² Ortakların dönem içinde elde ettiği kardan pay alma hakkıdır.

¹¹³ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 212.

vergiden kaçınma yollarına gitmelerine neden olmaktadır.¹¹⁴ Bu yolla ödeyecekleri vergileri azaltma amacına yönelmektedirler.

Çokuluslu şirketler küreselleşme ve bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sonucu vergi planlaması da 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 çokuluslu şirketleri kendilerine davet ederek ya da onlara vergi avantajları sağlayarak vergi yüklerini ayarlama konusunda yararlı olabilmektedirler. Ancak bu durum da vergi rekabetine neden olmaktadır.¹¹⁵

Grup içi ya da iç fiyatlandırma olarak adlandırılan transfer fiyatlandırması faaliyette buldukları ülkelerin vergi kapasitesini olumsuz etkilemeyecek tarzda, piyasa fiyatı kuralları içinde işlem yapmaları esas olarak kabul edilmektedir. Ancak çokuluslu şirketler, bölümlerini farklı ülkelerde kurmak suretiyle, ülkelerin vergi oranlarını da dikkate alarak, transfer fiyatlandırması yoluyla vergisel yükümlülüklerini en aza indirmeye ve şirket karını artırmaya çalışmaktadırlar.¹¹⁶ Aslında söz konusu duruma ülkeler açısından bakıldığında; çokuluslu şirketlerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirerek ev sahibi ülkenin kamu finansmanına katkıda bulunmaları beklenmektedir. Bu şekilde faaliyette bulunan çokuluslu şirketlerin faaliyette buldukları ülkelerin vergi kanunlarına uymaları ve bu konuda gerekli çabayı göstermeleri gerekmektedir.¹¹⁷

Ulusal sınırlarda faaliyetleri bulunduğu için, çokuluslu şirketler yerel yönetim düzenlemeleri için de bazı sorunlar oluşturabilmektedirler. Çokuluslu şirketler küresel düzeye erişirken, yerel yönetimler coğrafi olarak sınırlandırılmış olup, bu durum yerel otoriteler için yargısal anlamda sorun yaratmaktadır. Ulusal düzeyde

¹¹⁴ Lorraine Eden, **Taxes, Transfer Pricing and Multinational Enterprise**, Oxford University Press, 2001, Chapter. 21. Edited By, Alan M. Rugman, Thoma L.Brewer, The Oxford International Business, 2003, s. 593.

¹¹⁵ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 214-215.

¹¹⁶ Laurel Adams, Ralph Drtina, 'Multinational Transfer Pricing: Management Accounting Theoriy Versus Practice', **Management Accounting ,Quarterly**, Vol:11, No:3, Spring 2010, s. 22.

¹¹⁷ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 53-54.

vergilendirilebilir geliri belirlemek için çeşitli uluslararası yargı alanı arasında çokuluslu şirketler grupların harcamaları ve gelirlerini ayırmak zorundadırlar. Bu anlamda kararlarını küresel düzeyde ve çerçevede vermektedirler.¹¹⁸

Çokuluslu şirketlerin üretim, satış ve fiyatlandırma gibi kararlarının ülke sınırları dışında alınması da faaliyette buldukları ülkelerle anlaşmazlıklara neden olabilmektedir. Bu nedenle ülkeler kendi aralarında işbirliğine giderek transfer fiyatlandırma kurallarını tespit etme, çifte vergilendirme sorununu önleme yöntemleri belirleme yoluna gitmektedirler.¹¹⁹

Gelişmekte olan ülkeler açısından transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemeler yönünden de gecikmeler ortaya çıkabilmektedir. Bu ülkelerde geçerli olan vergi muafiyeti ve istisnaları ya da vergi ertelemeleri transfer fiyatlandırması konusunda politikaları geciktirmiştir. Diğer bazı ülkeler de, gümrük değerlemelerine ya da gümrük vergilerine güvenmeleri nedeniyle, gelir yaratmak için transfer fiyatlaması sistemi geliştirmemişlerdir.

III. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI VE TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA FİYAT TESPİT YÖNTEMLERİ

A. Transfer Fiyatlandırması Kavramı ve Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

1. Transfer Fiyatlandırmasının Tarihçesi

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 sadece vergi idareleri ve birkaç uzmanın yöneldiği ve konu hakkında araştırma yaptığı bir konu olan transfer fiyatlandırması küreselleşme ve çokuluslu şirketlerin artması ile birlikte günümüzde politikacılar, ekonomistler, iş adamları gibi kişilerin

¹¹⁸ Lorraine Eden-Rebecca A. Smith, 'Not at Arm's Length: A Guide to Transfer Pricing Resources', **Journal of Business & Finance Librarianship**, Vol. 6(4) 2001, s. 6.

¹¹⁹ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 216.

de ilgisini çeken bir konu haline gelmiştir.¹²⁰ Günümüzde de önemi gittikçe artan bir konu olarak varlığını sürdürmektedir. Özellikle uluslararası ticaretin % 60'ından fazlasının çokuluslu şirketler arasında gerçekleşmesi bu olguyu destekler niteliktedir.¹²¹ Tam zamanında üretim¹²² yönteminin giderek yaygınlaşması, fabrika otomasyonunun yaygınlaşması, bilgisayar destekli tasarım, esnek üretim sistemleri, toplam kalite yönetimi, kıyaslama yaklaşımı gibi uygulamalar, internet sistemlerindeki gelişim sonucunda bilgiye ulaşımında ortaya çıkan kolaylaşma, iletişimin kolaylaşması gibi nedenler transfer fiyatlandırmasında yeni açılımlara neden olmuştur.¹²³

Özellikle transfer fiyatı konusunda yaşanan gelişmeler bu konuya ilgiyi artırmıştır. Transfer fiyatlandırmasının geçmişine bakıldığında; 1921 ve 1925 yılları arasında General Motors transfer fiyatlandırması sorunuyla karşı karşıya kalarak, transfer fiyatı olarak piyasa fiyatlarını uygulamaya karar vermiştir. 1956 yılında Ulusal Maliyet Muhasebecileri Derneği tarafından düzenlenen 6. Uluslararası Maliyet Muhasebesi Konferansı'nda transfer fiyatlandırması konusu tartışılmış¹²⁴, 1956 yılında Ulusal Muhasebeciler Derneği, transfer fiyatlandırması konusunda ilk araştırmayı bastırmıştır. 1990'lı yıllarda bilgisayar sistemlerinde ortaya çıkan gelişmelerin etkisiyle muhasebe alanında önemli gelişmeler yaşanmış ve JIT¹²⁵, TOQ¹²⁶, sıfır stok düzeyi gibi önemli ölçüde etki yaratan modeller geliştirilerek transfer fiyatlandırmasının önemi artırmıştır.¹²⁷ 1994 yılında ABD ve Avustralya transfer fiyatlandırması düzenlemelerini yapan ilk ülkeler olmuştur. 2009 yılına gelindiğinde transfer fiyatlandırması konusunda yasal düzenleme yapan ülke sayısı 49'a ulaşmıştır. Yapılan bu düzenlemelerin sonucunda, çokuluslu şirketlerin ülke yöneticileri transfer fiyatlandırması düzenlemeleriyle karşı karşıya kalmışlardır.

¹²⁰ John Neighbour, 'Transfer Pricing: Keeping it at Arm's Length', **OECD Observer**, (Çevrimiçi), www.oecdobserver.org, 25.04.2010.

¹²¹ John JA Burke, 'Re-Thinking First Principles of Transfer Pricing Rules', **Virginia Tax Review**, Vol30:613, 3.1.2011, s. 614.

¹²² Verimlilik artışı sonucunda stoksuz çalışma yöntemi.

¹²³ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 272.

¹²⁴ Robert G. Eccles, 'Transfer Pricing Problem – A Theory for Practice', Lexington Books, 1986, MA, s. 15-16. (Kaynak: Semih Öz, **a.g.e.**, s. 4.)

¹²⁵ Just in time.

¹²⁶ Total quality management.

¹²⁷ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 4-5.

Transfer fiyatlandırmasında yasal düzenlemeleri kabul eden ülke sayısı arttıkça ‘emsallere uygunluk ilkesi’ vergi idareleri tarafından genel kabul edilen ilke haline gelmiştir.¹²⁸

Transfer fiyatlandırması konusunda vergi idarelerinin de konuya ilgisi her geçen gün artmaktadır. ABD Vergi İdaresi, transfer fiyatlandırması konusunda yaptığı denetimlerde, 1980’lerin ortalarında çok büyük miktardaki vergiden transfer fiyatlandırması yoluyla kaçınıldığını belirlemiştir. Bu konuyla ilgili olarak verilen örnekte; 1981-1987 yılları arasında ABD menşeli şirketlerin, ABD’de faaliyet gösteren ancak yabancı bir şirket tarafından kontrol edilen şirketlere oranla daha fazla (yaklaşık dört beş kat) gelir beyan ettiğini, aynı şekilde 1987-1990 döneminde de, ABD’de faaliyet gösteren yabancı sermayeli şirketlerin % 72’sinin hiç vergi ödemediğini, yerli şirketlerde oranın %59 olarak gerçekleştiğini ifade etmişlerdir.¹²⁹ OECD tarafından yapılan transfer fiyatlandırması düzenlemeleri de güncellenerek devam etmektedir. 2010 yılında çıkarılan yeni transfer fiyatlandırması rehberi ile mevcut transfer fiyatlandırması rehberi revize edilmiştir.

Yapılan düzenlemelere paralel olarak hükümetler de transfer fiyatlandırması konusunda yaptıkları düzenlemelerle, transfer fiyatlandırmasını ve bu konuda izlenmesi gereken yöntemleri kendi kurumlar vergisi ve gümrük vergilerinin bir parçası olarak geliştirmişlerdir. Bu anlamda 482. madde ile ilgili yapılan düzenlemeler en iyi yöntem kuralına dayanmaktadır. OECD tarafından 1995 yılında yapılan ve OECD üyesi ve OECD üyesi olmayan ülkeler tarafından benimsenen yöntemler ABD düzenlemelerine dayanmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesi, geniş bir alanda uluslararası olarak benimsenmiştir.¹³⁰

2.Transfer Fiyatlandırmasının Tanımı

Bir işletmenin bir bölümü tarafından üretimde kullanılan girdinin, başka bir bölümce üretilmiş olması durumu, bu girdiye uygulanacak fiyatın belirlenmesi

¹²⁸ Laurel Adams, Ralph Drtina, **a.g.m.**, s. 24.

¹²⁹ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 28.

¹³⁰ Lorraine Eden-Smith, ‘Not at Arm’s Lenght: A Guide to Transfer Pricing Resources’, s. 8.

transfer fiyatlandırmasının konusuna girmektedir.¹³¹ Bir işletmenin mal, gayri maddi hak ya da hizmetlerinin bağlı bir işletmeye satış fiyatı da transfer fiyatı olarak adlandırılmaktadır.¹³² Ayrıca herhangi bir kar merkezinin ürettiği malın girdi olarak başka bir kar merkezi tarafından kullanılması halinde uygulanacak fiyat da transfer fiyatı olarak ifade edilmektedir.¹³³

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 üretim maliyetleri ya da piyasa fiyatlarına dayanarak transfer fiyatlarını düzenlemektedir.¹³⁴

Transfer fiyatlandırması açısından yapılan işlemler konunun kapsamının da genişlemesine neden olmuştur. Firmalar arasındaki gerçekleşen alım satım işlemlerini insanların davranışlarına benzetmek mümkündür. Firmalar da en uygun fiyatlı mal ve hizmeti, aynı özelliklere sahip ürünlere en düşük fiyatı veren firmanın teklifini değerlendirme eğiliminde olmaları insan davranışına benzetilebilmektedir. Çünkü insanlar da kendi faydalarını maksimize edecek şekilde davranmaktadırlar. Bu durum büyük işletmeler için de geçerli olup, bu firmaların kendi bölümleri arasında gerçekleştirdikleri alışverişlerde de söz konusu olmaktadır. Çünkü alıcı durumunda olan bölüm talep ettiği ürünü ucuz fiyatla satın almak istediğindeyken, satıcı durumunda olan bölüm ise kendi bölümünün karını artırma isteğinde olacaktır. Ortaya çıkan sorunun çözümünde en uygun fiyatın tespiti transfer fiyatlandırması konusunu gündeme getirmektedir. Transfer fiyatlandırması, merkezkaç yönetim anlayışını benimsemiş işletmeler için geçerli yöntemdir.¹³⁵ Özellikle firmaların bütünsel olarak karlarını artırma çabası neticesinde her bir bölümün kendi karını

¹³¹ S. Yenal Öncel, 'Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme', **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Kırkıbirinci Seri, Yıl 2002, İstanbul, 2003, s. 4.

¹³² OECD Transfer Pricing Guidelines. p. 3.

¹³³ Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta, 3. bs. İstanbul, Kasım, 2009, s. 361.

¹³⁴ Lorraine Eden-Rebecca A. Smith, 'Not at Arm's Length: A Guide to Transfer Pricing Resources', s. 4.

¹³⁵ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkal, 'Transfer Fiyatlaması ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama', **Mali Çözüm**, Sayı: 91, 2009, s. 23-24.

artırma çabası işletmenin karını maksimum hale getirecektir.¹³⁶ Küresel düzeyde karların maksimize edilmesiyle sonuçlanmasına neden olacaktır.

Transfer fiyatlandırması konusunda transfer fiyatı ile transfer fiyatlandırması manipülasyonlarının birbirinden ayrılması önem taşımaktadır. Transfer fiyatı normal, yasal ve aslında gerekli olan bir işlem olarak kabul edilmektedir.¹³⁷ Transfer fiyatlandırması manipülasyonları (transfer fiyatlarının altında ya da üstünde faturalaşma yoluyla kaçınma) hükümet düzenlemelerinden ve kurallarından kaçınmak için yapılabilmektedir. Uluslararası transfer fiyatlandırması konusunda ortaya çıkan en önemli sorun, uluslararası şirketlerin piyasada karar almasını kolaylaştıran bir faktör olarak transfer fiyatlandırmasını kullandıkları noktada kullanılan bu fiyatın gerçek piyasa fiyatını yansıtmaması konusunda hükümet ya da vergi idaresinin şüpheye düşmesi durumunda ortaya çıkmaktadır.¹³⁸

Özellikle 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.¹³⁹ Şirketlerin karlarını artırma amacının yanı sıra devletlerinde kamu finansmanını gerçekleştirmek için vergi oran ve tarifelerini belirleme ve uygulama isteği şirketler ve devletlerin çatışmasına 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.¹⁴⁰ Sahip olunan yetersiz bilgi vergilendirme alanında sorunlar ortaya çıkararak, söz konusu devletlerin vergisel olarak zarar görmelerine neden olmaktadır.

¹³⁶ Cudi Tuncer Gürsoy, **a.g.e.**, s. 861.

¹³⁷ Lorraine Eden, **Taxing Multinational: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation**, 1998, s. 20.

¹³⁸ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 3.

¹³⁹ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 3.

¹⁴⁰ Jian Lİ, 'Transfer Pricing Audits in Australia, China and New Zealand: A Developed VS. Developing Countries Perspective', **International Tax Journal**, Fall, 2006, s. 22.

3.Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Transfer fiyatlandırması, uluslararası şirketler arasındaki transferlerde uygulanan fiyatları düzenlemektedir. Çünkü transfer fiyatları vergi ödemekten kaçınmak için manipülasyon amacıyla da kullanılabilir. Transfer fiyatlaması uygulaması şirketlerin farklı bölümleri arasında maliyet azaltımı, karlılığı artırıcı gibi sonuçlar da yaratmaktadır.¹⁴¹

Son yıllarda vergi idarelerinde transfer fiyatlandırması denetimleri konusunda daha katı bir tutum vardır. Transfer fiyatlandırması sisteminin yönetimi, özellikleri, uluslararası bağlamda daha karmaşık hale gelmektedir. Çokuluslu şirketlerin sayısı artınca vergi otoriteleri de yaptığı denetimleri daha da artırma yoluna gitmektedir.¹⁴² Vergi idareleri de emsallere uygunluk varmış gibi bu fiyatların düzenlenmesi gerekliliği konusunda ısrarlı olabilmektedirler. Özellikle transfer fiyatlandırması konusunda başta ABD olmak üzere karmaşık düzenlemeler yapılması uluslararası firmalar için en önemli uluslararası vergisel sorunlardan biridir.¹⁴³

Transfer fiyatlandırmasının ekonomi, siyaset, uluslararası ilişkiler, mikro ölçekte işletme ekonomisi ile ilgili amaçları bulunduğu gibi, günümüzde vergi ile ilgili amaçları daha çok tartışılır duruma gelmiştir.¹⁴⁴ Küreselleşme ile birlikte giderek artan çokuluslu şirketlerin fiyatlandırma politikaları transfer fiyatlandırmasının önemini daha da arttırmıştır.

Son yıllarda pek çok ev sahibi ülke çokuluslu transfer fiyatlandırmasında vergisel anlamda ortaya çıkacak yanlış tutumlara karşı dikkatini artırmaktadır.¹⁴⁵

Birçok hükümet ve OECD'ye üye ülkeler emsallere uygunluk ilkesine tabi olmak için uluslararası şirketlerin uymasını zorlayıcı şekilde transfer fiyatlandırması düzenlemeleri yapmaktadırlar. İlişkili şirketler olarak aynı koşullarda aynı ürünlerin ticaretini yapmaları söz konusu ise, emsal olarak ilişkisiz şirketteki fiyat

¹⁴¹ Ali Kartal, Adnan Sevim, Hamdi Erdin Gündüz, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 6. Bs. Eskişehir, Mart 2008, s. 369.

¹⁴² Jian LI, **a.g.m.**, s. 21.

¹⁴³ Lorraine Eden-Rebecca A. Smith, 'Not at Arm's Length: A Guide to Transfer Pricing Resources', s. 3.

¹⁴⁴ S. Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 5.

¹⁴⁵ Jian LI, **a.g.m.**, s. 22.

seçilebilmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi şu soruyu sormaktadır. Eğer onlar ilişkisiz olmuş olsaydı anlaşılmalı fiyatlar ne olmuş olacaktı? Kontrol altındaki transferlerde firmalar ilişkili durumda olduğu için bu soru için verilecek cevap varsayımsal olacaktır.¹⁴⁶ Varsayımlara dayalı olarak oluşturulan transfer fiyatları yanlış sonuçların ortaya çıkmasına neden olacaktır.

1990'lara gelindiğinde uluslararası firmaların en çok karşılaştığı uluslararası vergisel konulardan biri transfer fiyatlandırması düzenlemeleri olarak görülebilmektedir. Söz konusu uluslararası firmaların ve finans yönetimlerinin çalışmalarını temsil eden anketlere cevap verenlerin % 78'i transfer fiyatının uluslararası şirketlerin karşı karşıya kaldığı başlıca vergi konusu olduğunu söylemiştir. Kalan yarısı % 80'nin üzerinde yerel ve yabancı otoriteler de bazı zamanlarda transfer fiyatlandırması denetimleriyle yüz yüze kaldıklarını kabul etmektedirler.¹⁴⁷

Vergileme açısından farklı ülkelerde bulunan şirketler ile bunların bağlantılı olduğu şirketler arasında yapılan transferlerde uygulanan fiyatın, buldukları ülkeler açısından gerçek durumu yansıtması ve şirketlerin de vergi mükellefiyetlerinin bunlara göre oluşması gerekmektedir. Şirketlerin global vergi yükünü azaltma amacıyla mal ve hizmet transferlerinde emsaline göre düşük ya da yüksek fiyatlar uygulayarak, vergi matrahlarını düşürmeleri mümkündür.¹⁴⁸

Transfer fiyatlandırmasında üretilen ürünün spesifik bir ürün olması onun fiyatlandırmasını da etkileyecektir. Üretilen ürünün çok spesifik olması durumunda bu ürünün piyasa fiyatı olmayabilmektedir. Ya da bazı ürünler vardır ki sadece tek bir uluslu şirket tarafından üretilmekte ve hem iştirake hem de üçüncü şahıslara satılabilmektedir. Burada emsallere uygunluk açısından alınabilecek fiyat ilişkisiz kişilere yapılan satışta kullanılan fiyattır. Ancak burada da bazı sorunlar

¹⁴⁶ Lorraine Eden-Rebecca A. Smith, 'Not at Arm's Length: A Guide to Transfer Pricing Resources', s. 5-7.

¹⁴⁷ Lorraine Eden-Rebecca A. Smith, Rebecca A. Smith, 'Not at Arm's Length: A Guide to Transfer Pricing Resources', **a.g.m.**, s.5.

¹⁴⁸ S. Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 5.

oluşabilmektedir. Farklı ülkelerde bulunan ve o ürünü alan satın alıcılar için hesaplanan fiyat gizli olabilir. Bu fiyatlar tekelci karlarla birleşebilmektedir.¹⁴⁹

1.Vergisel Amaçlar

Çokuluslu şirketlerin ülkeler açısından vergi yükümlülüklerini düzgün bir biçimde yerine getirerek, ev sahibi ülkenin kamu finansmanına katkıda bulunmaları beklenmektedir. Ayrıca uluslararası ticaretin ve yatırımların adil ve sürekli bir şekilde yürütülmesi için de elde edilen gelirlerin ve ödenmesi gereken vergilerin de doğru bir şekilde bölüştürülmesi gerekmektedir.¹⁵⁰

Vergi cennetleri de örtülü kazanç uygulamaları bakımından çok uygun ortamlar yaratmaktadır.¹⁵¹ Çokuluslu şirketler de ortaya çıkan bu zeminden yararlanarak düşük vergi uygulayan ya da hiç vergi almayan ülkelerde bağlı şirketlerini kurmak suretiyle vergiden kaçınmaya çalışmaktadırlar.

Transfer fiyatlandırmasının ekonomik amaçları yanında daha çok vergisel amaçları ön plana çıkmaktadır. Çünkü çokuluslu şirketlerde vergi ve benzeri ödemeler maliyet unsuru olarak görülmekte ve söz konusu maliyet unsurlarından kurtulma çabaları her zaman gündemde olmakta ve çeşitli yollarla vergiden kaçınmaya çalışılmaktadır.

Çokuluslu şirketler ve bağlı birimleri eksik rekabet piyasalarında çalışan firmalar olup, bunların büyük bir kısmı aynı organizasyon yapısı içinde monopol ve monopson durumunda olabildikleri gibi, aynı zamanda karşılıklı olarak alıcı ve satıcı durumunda olabilmektedirler. Bu koşullar altında şirketler sahip oldukları ileri teknoloji ve sermaye sonucunda ürettikleri ve dağıttıkları malların ya da hizmetlerin fiyatları üzerinde etkilidirler.¹⁵² Söz konusu şirketler ileri teknoloji üreten ve kullanan, sermaye yoğun üretimde bulunan şirketlerdir. Merkezi şirket olarak adlandırılan şirket, topluluğun vergi sonrası global karını maksimize etmek için

¹⁴⁹ Sanjaya Lall, **a.g.m.**, s. 63.

¹⁵⁰ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 54.

¹⁵¹ Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 43.

¹⁵² Robert Johnson, 'The role of cluster analysis in assessing comparability under U.S. transfer pricing regulations,' **Business Economics**, April 2001, Vol: 36. P. 30-38., (Kaynak: S.Yenal öncel, **a.g.e.**, s. 6.)

toplam arz miktarı ile fiyatı belirlerken, marjinal gelir ve marjinal maliyeti eşitlemek isteyecektir. Topluluğun marjinal maliyet eğrisi de topluluğu oluşturan şirketlerin marjinal maliyetlerinin toplamına eşit olacaktır. İleri teknoloji üretimi içeren sabit sermaye paylarının yüksek olması sebebiyle üretim ve dağıtım arttıkça marjinal maliyet kapasite sınırına kadar azalış gösterecektir. Bu durumda global kar maksimizasyonu gerçekleşmesi için bağlı şirketlerin belirtilen kapasiteyi kullandıracak talebi oluşturması beklenecektir. Bu talep, mal ve hizmetlere dönük olabileceği gibi gayri maddi haklar biçiminde de olacaktır.¹⁵³

Çokuluslu şirketler vergi oranlarının yüksek olduğu bağlı şirketine var olan piyasa fiyatının üzerinde bir fiyatla mal ya da hizmet satışı yaparak ya da düşük fiyatla mal alışı yaparak, bağlı şirketin ödeyeceği vergiyi düşürmek isteyecektir.¹⁵⁴ Yapacakları fiyat ayarlamaları sonucunda vergi sonrası global karlarını artıracaklardır. Yapılan fiyat ayarlamaları dışında çokuluslu şirketlerin kendi grup şirketleri kullanma yoluyla vergiden kaçınma mümkün olmaktadır. Özellikle gayri maddi varlıklara ilişkin yapılan grup içi transferler transfer fiyatlandırması açısından en çok sorun yaratan konuların başında gelmektedir.¹⁵⁵

Transfer fiyatlandırması yoluyla grubun toplam karını azaltmak isteyen çokuluslu şirketler grubunun kendi iştirakleri veya ilişkili kuruluşları arası işlemlerden doğan karı çeşitli amaçlarla dağıtmak isteyecektir. Yapılan dağılımla ilgili olarak uygulayacağı transfer fiyatına bağlı olarak ne kadar kar beyan edileceği ve hangi ülkede vergi ödeyeceği de belirlenmektedir. Gelirin elde edildiği ülkede makul bir düzeyde kar beyan edildiği sürece vergi idaresi durumdan ortaya çıkan bu durum için sorun yaratmayacak, ancak diğer ülke vergi idaresi bu konuyla ilgili rahatsızlık duyabilecektir.¹⁵⁶

¹⁵³ S. Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 6.

¹⁵⁴ Deborah j. Swenson; 'Tax Reforms and evidence of transfer pricing', **National Tax Journal**, March 2001, pp.7-25.

¹⁵⁵ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 56.

¹⁵⁶ Örnek; Mali durumu iyi olan Amerikan bilgisayar grubu, Hindistanda yerleşik ve kendi iştiraki olan yazılımlar için ödediği transfer fiyatına bağlı olarak Hindistan şirketinin kar beyanı ve ne kadar vergi ödeyeceği değişmektedir. Eğer ana şirket, normal piyasa fiyatının altında bir fiyat öderse, grup tamamlanmış paket çözümleri için Amerikan pazarında makul bir kar elde etmiş gözükülecektir. Ancak Hindistanda bulunan iştiraki finansal açıdan zorluk içinde bulunabilecektir. Burada Amerikan vergi

Çokuluslu şirketler bağlantılı şirketlerin bulunduğu ülkedeki mal ithalatı sırasında alınan gümrük vergisi, genel ve özel tüketim vergileri, harçlar gibi vergi ve benzeri oranlar yüksek olunca, ihracat yapan diğer ülkedeki şirket mal transferlerindeki fiyatları değiştirerek vergi mükellefiyetini düşürebilmektedir.¹⁵⁷

Transfer fiyatlandırması, dış ticaret üzerindeki sınırlandırılmaldan kurtulmak, dolaylı vergi mükellefiyeti üzerinde de etki yaratmaktadır.¹⁵⁸

Ürünlere ilişkin ihraç fiyatlarının değiştirilerek fiyatın yüksek tutulması işlemi, şirketler topluluğunun vergi sonrası nihai karını artırabilir. Ayrıca ilgili ülkede vergi teşvik önlemi olarak ihracatta vergi iadesi¹⁵⁹ de uygulanması durumunda firma alması gerekenden daha fazla vergi iadesi almış olabilmektedir.¹⁶⁰ Transfer fiyatlaması yolu ile çokuluslu şirketlerin vergi iadesi konusunda fazla bir alım yapması bu yolla karını artırması söz konusu olmaktadır.

Vergi sonrası karını artırma amacı ile hareket eden şirketler, farklı ülkelerde yer alan ilişkili firmalarına, üretim ve dağıtımla ilgili olarak kendi teknolojisini kullandırma, patent, know how, tescilli marka, arama, işletme veya üretim ve pazarlama yöntemlerini kullandırma yoluna gidebilmektedirler. Söz konusu gayri maddi hakların kullanım karşılığında ödenen bedellerden ilgili ülkede bir vergilendirme veya stopaj olması durumunda, kullanılan transfer fiyatlaması değiştirilerek¹⁶¹ verginin oluşması önlenmekte ya da vergi yükü azaltılmaktadır.¹⁶²

idaresi kabul edilebilecek bir kar beyan edildiği sürece durumu kabul edebilecektir. Hindistandaki vergi idaresi beyan edilen kardan memnun olmayacaktır. Çünkü eğer Amerikan şirketi, sözkonusu yazılımları Hindistan'da bağımsız bir şirketten satın almış olsaydı, normal piyasa fiyatını ödeyecek ve satıcı şirket de elde edilen kar üzerinden Hindistan'da vergi ödeyecektir. Bkz. Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 30.

¹⁵⁷ S. Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 7.

¹⁵⁸ Karen S. Cravens, 'Çokuluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamasının Rolü', Çev. İhsan Günaydın, International Business Review, Volume 6, Number 2, 1997, , **Vergi Sorunları**, Sayı: 141, Günaydın, 1998, s. 233, S. Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 8.

¹⁵⁹ Uluslararası değişime konu olan mallarda dolaylı vergilerde vergileme hakkı malın varıldığı ülkeye ait olmaktadır. Bu ilke gereği ihraç konusu mallar için de ihracat istisnası getirilmektedir. Varış (destination) ülkesinde vergilendirme prensibi uygulanarak, ihracatı teşvik amacıyla uygulanan ihracat istisnası ile malın yurtdışında müşteriye KDV'siz teslimi yanında, ihracatçının ihraç ettiği mallarla ilgili yüklendiği fakat indiremediği KDV'nin iadesine de içermektedir. Bkz. Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 4. Bs., Ekin Basım, Bursa, 2010, s. 253.

¹⁶⁰ S. Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 7.

¹⁶¹ Transfer fiyatları var olan bedeller olması gerekenden düşük gösterilerek, vergi yükü ya da stopaj tutarı azaltılarak ya da söz konusu gayri maddi haklar için yapılan ödemelerin ayrı bedel olarak

Şirketler transfer fiyatlarını rasyonel kullanarak vergi sorumluluklarını en aza indirecek ve karlarını maksimize edecek şekilde firma içi ilişkilerini kullanacaklardır. Şirketlerin politika farklılıkları, farklı sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Farklı ülkelerde farklı düşünce biçimlerine sahip şirketler olabilmekte ve bu durum ana şirket ve iştirakleri arasında transfer fiyatlandırması kullanımında farklı tutum yaratabilmektedir. Farklı kontrol ve muhasebe yapılarına sahip şirketler transfer fiyatlandırması manipülasyonları için farklı şartlara sahip olacaklardır.¹⁶³

Transfer fiyatlandırması yoluyla çokuluslu şirketlerin beyan ettiği karı azaltıp, dolayısıyla ödeyecekleri vergiyi azaltma konusunda şu şekilde bir örnek verilebilmektedir:¹⁶⁴

A ülkesinde mukim olan ABC şirketi yılda 1000 adet TV üretimi yapmakta olup, ürettiği tvleri B ülkesinde yerleşik olan ve aynı zamanda iştiraki olan BCD şirketi aracılığıyla satmaktadır. ABC şirketi tvlerin tanesini 1000\$'dan BCD şirketine satmakta, BCD şirketi de maliyetine % 25 kar marjı ekleyerek, TV'leri 1250\$'dan piyasaya sunmaktadır. A ülkesinde vergi oranı % 50, B ülkesinde %20'dir.

	A ülkesi ABC A.Ş.	B.ülkesi BCD A.Ş.	Konsolide Tablo
Satış Geliri	1.000.000	1.250.000	1.250.000
Satılan Malın Maliyeti	600.000	1.000.000	600.000
Diğer Giderler	100.000	100.000	200.000
Vergi Öncesi Kar	300.000	150.000	450.000

gösterilmeyip, diğer malları için ödenen bedellere eklenme yapılmak suretiyle stopajın ve ödenmesi gereken verginin devre dışı bırakılması yoluyla... Bkz. S. Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 8.

¹⁶² S. Yenal Öncel, **a.g.m.**, s. 8.

¹⁶³ Sanjaya Lall, **a.g.m.**, s. 64.

¹⁶⁴ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 32-33.

Kurumlar Vergisi	150.000	30.000	180.000
Vergi Sonrası Kar	150.000	120.000	270.000

Örnekte de; görüldüğü üzere grubun vergi öncesi toplam karı 450.000 olup, vergi sonrası karı 270.000'dir. Çokuluslu şirketlerin kendi aralarındaki transfer fiyatını değiştirmek¹⁶⁵ suretiyle daha az vergi ödeme yoluna gitmesi durumunda grubun ödediği toplam vergi miktarı şu şekilde gerçekleşecektir.

	A ülkesi ABC A.Ş.	B ülkesi BCD A.Ş.	Konsolide Tablo
Satış Geliri	800.000	1.250.000	1.250.000
Satılan Malın Maliyeti	600.000	800.000	600.000
Diğer Giderler	100.000	100.000	200.000
Vergi Öncesi Kar	100.000	350.000	450.000
Kurumlar Vergisi	50.000	70.000	120.000
Vergi Sonrası Kar	50.000	280.000	330.000

Vergisel amaçlarla transfer fiyatlarında yapılan değişim yoluyla vergi sonrası toplam kar önemli ölçüde azaltılmaktadır. Vergi öncesi karda konsolide anlamda bir değişiklik olmamasına rağmen, yapılan transferler yoluyla vergi oranlarındaki düşüklükten yararlanılarak ödenecek verginin daha düşük oranlı ülkelerde gerçekleşmesi sağlanmaktadır. Sonuçta da vergi sonrası kar azaltılmaktadır.

¹⁶⁵ Grup içi transferlerde fiyat 1000\$'dan 800\$'a indirildiğinde çokuluslu şirketin konsolide vergi sonrası karı artmakta, vergi öncesi karı değişmemektedir.

Yapılan transfer fiyatlandırması düzenlemeleri kar aktarım faaliyetlerini sınırlandırmaya yönelik düzenlenmiştir. Bu amaçla hazırlanan OECD rehberi, çokuluslu şirketlerin piyasa fiyatı kuralları yani emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde transferlerin gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır.

b.Yönetimsel Amaçlar

Transfer fiyatlaması konusunda üzerinde en çok durulan amaçlar vergisel amaçlar olmasına rağmen çokuluslu şirketlerin vergisel amaçlar dışında başka amaçları da bulunmaktadır.

Transfer fiyatlaması ile ilgili ulaşılmak istenen iki önemli yönetsel hedef bulunmaktadır. İşletme içinde optimum kaynak dağılımının gerçekleştirilerek, işletme seviyesinde öngörülen amacın optimizasyonu ve işletme içi amaç sistemine uyum sağlanmasıdır.¹⁶⁶

Şirketlerin iç ya da yönetimle ilgili amaçları ilişkili şirketleri arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferlerinde uygulayacakları transfer fiyatını etkileyebilmektedir. Firmanın hedefleri, yöneticilerin hedefleri arasındaki uyumu artırma yöneticileri teşvik etme vb. amaçları araştırmaktadır. Uygulanacak transfer fiyatlaması politikasıyla şirketlerin üretimde gerekli olan mallar ya da hammaddeleri ilişkili şirketlerden alınmak suretiyle şirket tarafından belirlenmiş hedefler gerçekleştirilebilmektedir.¹⁶⁷

Şirketlerin en önemli amaçları gelir olduğu için, transfer fiyatı, ürün ya da hizmeti ilişkili şirketlere sağlayan firmalar açısından bir gelir kaynağı olmaktadır. Aynı şekilde hizmetten yararlananlar açısından da bir maliyet unsuru olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle bu tür bir fiyatlama yöntemi bölümlerin karlılığını etkileyeceği için bölümsel başarının ölçülmesinde önemli rol oynamakta ve bu

¹⁶⁶ Özlem Özkanlı, 'Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması; Çokuluslu İşletmelerde Uygulama', **Gazi Üni. İİBF Dergisi**, Sayı: 3, 2003, s. 111. 111

¹⁶⁷ Karen S. Cravens., **a.g.m.**, s. 143.

anlamda fiyatın tarafsız, objektif ölçüler içinde tespit edilmesi gerekmektedir.¹⁶⁸ Bölümsel başarının belirlenmesinde transfer fiyatlandırması etkili olmaktadır.

İşletmelerin büyümesi ve bölümlenmesi ‘Her bölüm kendi özel faaliyetini yerine getirirken ve sorunların üstesinden gelirken işletme nasıl bir örgütlenme biçimini seçecektir?’ ve ‘Bu bölümlerin faaliyetlerinin eş güdümü nasıl sağlanacak ve bölümlerin çabaları nasıl şirket genel amacına ulaşabilecektir?’ sorularını da ortaya çıkarmaktadır. Ortaya çıkan bu sorular örgüt faaliyetlerinin farklılaşması ve bütünleşmesi olarak tanımlanmaktadır.¹⁶⁹ Bu sorulara verilen cevaplar, işletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetlerin bölümlere ayrılmasına ve bunlara özerklik verilmesine neden olmaktadır.¹⁷⁰ Şirketlerde ortaya çıkan bu özerklik anlayışı mal ve hizmet transferlerinde uygulanacak fiyatlar açısından bölüm performansının belirlenmesini sağlamaktadır.¹⁷¹

Şirketlerin farklı bölümleri arasında yapılan transferlerin işletme bölümleri arasında sorumluluk merkezlerinin oluşturulması sonucu, her bir bölümün kendi performansının değerlendirilmesi yoluna gidilmesi, bölüm yöneticilerinin başarıya ulaşma hırs ve eğilimlerinin artmasına yol açarak performans değerlemesinde objektiflik ve kolaylık sağlayacaktır.¹⁷²

Şirketlerde merkezkaç yönetim anlayışının¹⁷³ egemen olması durumunda, bölüm yöneticinin bölüm karından sorumlu olması, bu kişinin bölüm karını en üst seviyeye çıkarabilecek transfer fiyatının belirlenme sorumluluğunu ortaya çıkartarak, en uygun transfer fiyatının tespiti konusunda bölüm yöneticisini teşvik edecektir. Bu durum ise en uygun transfer fiyatının tespitini sağlayabilecektir.¹⁷⁴

¹⁶⁸ Tunç Köse, Emrah Ferhatoğlu, **Transfer Fiyatlandırma (Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2008., s. 5.

¹⁶⁹ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 6.

¹⁷⁰ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 279.

¹⁷¹ Orhan Çelik, ‘Uluslararası Transfer Fiyatlandırma: Teorik Bir Yaklaşım’, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 1, Nisan 2000, s. 105.

¹⁷² Ali Kartal, Adnan Sevim, Ahmet Erdin Gündüz, **a.g.e.**, s. 369.

¹⁷³ Bu yönetim tarzı, üst yönetim kademesinden alt yönetim kademesine doğru işletmedeki tüm kararların ilgili yönetim birimleri tarafından alınmasıdır. Bu sistemde ar-ge, pazarlama vb. bölümler bulunmakta olup, her bölümün başındaki yöneticilerin belirlenmiş sorumluluk alanları bulunmaktadır. Bkz. Cemal Elitaş, Bilge Elitaş, Enver Leyli, Samet Özkal, **a.g.m.**, s. 22.

¹⁷⁴ Tunç Köse, Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 5-6.

Şirketlerin bölümlerinin ya da kar merkezlerinin ürettikleri mal ya da hizmetler konusunda birbirinden tamamen bağımsız davranarak karını maksimize etmeye çalışması işletmenin toplam karlılığını maksimize edebilecektir. Bu durumda bu kar merkezleri arasında uygulanacak transfer fiyatının karını maksimize edecek şekilde belirlenmesi her iki kısmında karını etkileyebilecektir. Fiyatlandırma konusunda her iki tarafı farklı davranışları ortaya çıkabilmesine rağmen, amaç işletmenin toplam karlılığını artırmak olduğu için, uygulanacak transfer fiyatı, her iki bölümün karlılığı konusunda kabul edilebilir bir düşünce oluşturabilmektedir. Ancak bu kabul edilebilirlik işletmenin bütünü için optimal kaynak dağılımı olmayabilecektir. Bu durumda ara malı olarak kullanılacak mala uygulanacak fiyatın işletme içi optimal kaynak dağılımını sağlayacak yani optimal karlılığını sağlayacak fiyat olması gerekmektedir.¹⁷⁵

Bölümün çıkarlarının öncelikli olduğu durumda, yüksek vergi oranlarının olduğu bir ülkede faaliyette bulunan işletmenin karlarının transfer fiyatlandırması yoluyla vergi cenneti olarak kabul edilen ülke ya da bölgelere aktarılması kararı¹⁷⁶ da işletme açısından stratejik karar olarak kabul edilmektedir.

Transfer fiyatlandırmasında konusunda yönetim muhasebesi ve vergi idarelerinin fiyatlandırmaya bakış açıları da farklılık göstermektedir. Yönetim muhasebesi, satıcı bölümlerin kapasitesine göre belirlenen fiyatın en uygun transfer fiyatı olduğunu birincil olarak kabul etmektedir. Ancak bu şekilde belirlenen fiyat, vergi idaresi ile yönetim muhasebesi arasında farklılığın oluşmasına neden olmaktadır. Satıcı bölüm, kapasite altında çalıştığında, yönetim muhasebesi tarafından belirlenen transfer fiyatı vergi idaresince tespit edilecek transfer fiyatından farklı olacak ve uyum sağlanamayacaktır. Satıcı bölümün tam kapasite ile çalıştığı durumda ise, hem yönetim muhasebesi, hem de vergi idaresi açısından aynı sonuçlar ortaya çıkacak ve transfer fiyatı piyasa fiyatına ekonomik koşullar benzer olduğu sürece aynı olacaktır.¹⁷⁷

¹⁷⁵ Cudi Tuncer Gürsoy, **a.g.e.**, s. 861-862.

¹⁷⁶ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 278.

¹⁷⁷ Laurel Adams, Ralph Drtina, **a.g.m.**, s.24.27.

Firmaların transfer fiyatlandırması örneklerinin belirlenmesinde yönetsel yaklaşım çeşitli faktörler tarafından etkilenmektedir. Şirket amaçları ve stratejileri, bölümsel kontrol özerklik ya da bağımlılık, transfer fiyatlandırması üzerinde kontrol; genel müdürler finansal müdürler ve direk karar verici yöntemlerdeki yetkililer, yönetim şekli ve çelişki çözümü, firma yapısı, transfer fiyatlandırması için bilgi yararlılığı, transfer fiyatlandırması değişikliğinin etkililiği, teknoloji ve üretimin yeniliği ürünün piyasa özellikleri, genel iş durumları, muhasebe sistemi ve maliyet muhasebesi sistemi gibi faktörler yönetsel amaçlar üzerinde etkili olmaktadır.¹⁷⁸

Çokuluslu şirketler için transfer fiyatlandırmasının etkisi bir sektörden diğerine, bir firmadan diğer firmaya göre de değişmektedir. Bu durumda siyasi etkilerin de dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. Ev sahibi ülkeler için transfer fiyatlandırmasını kontrol etmek için oluşturacağı genel kural ve prosedürler sorun yaratmasına rağmen dar alanda fırsat da yaratabilmektedir. Fırsat yaratması potansiyel suçları kontrol etmek dar alanda avantaj sağlamaktadır. Bu durum kısıtlı kaynaklara sahip yönetimler için önemli durumdur.¹⁷⁹

Transfer fiyatlandırması açısından ortaya çıkması muhtemel farklılık yerel şirketler ve çokuluslu şirketler farklı amaçlara sahip olabilmeleridir. Yerel şirketler, amaç uyumluluğunun sağlanması, performans değerlemesinin iyileştirilmesi, yöneticilerin motivasyonunun artırılması, bölümsel özerkliğin artırılması gibi amaçlara sahipken, çokuluslu şirketler vergilerin azaltılması, yabancı borsa riskinin azaltılması, rekabetçi pozisyonun iyileştirilmesi ve yabancı hükümetlerle olan ilişkilerin iyileştirilmesi gibi amaçlarla transfer fiyatlaması yoluna gitmektedirler.¹⁸⁰ Amaç farklılığı uygulanacak transfer fiyatının farklılaşmasına neden olabilecektir.

c.Uluslararası Amaçlar

Çokuluslu şirketler, ulusal sermayenin uluslararası seviyeye taşımak yanında üretim, pazarlama ve finans gibi faaliyetleri de küresel ölçeğe yaymaları nedeniyle

¹⁷⁸ Robert Freinschreiber **Transfer Pricing Methods an Application Guide**, 2004 by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, s. 19

¹⁷⁹ Sanjaya Lall, **a.g.m.**, s. 60.

¹⁸⁰ Willie Seal, Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, **Management Accounting**, Second Edition, The McGraw-Hill Companies, Inc. Berkshire, 2006, s.724. (Kaynak: Köse- Ferhatoğlu **a.g.e.**, s. 6.)

iktisadi küreselleşmenin somut göstergesi ve sonucu olarak kabul edilmektedirler. Bu şirketlerin ulus devletlerle ilişkileri, organizasyon şekilleri, yönetim kademeleri, sahipleri ve yapıları farklılık göstermektedir.¹⁸¹ Bu şirketlerin küresel yapı içinde karlarını artırma çabaları ilişkili kabul edilen şirketleriyle olan fiyatlandırma politikalarını etkilemektedir. Ayrıca devletler açısından da vergilendirme yetkileri üzerinde etkili olmaktadır.

Küresel ekonomide rekabet edebilme hedefi içinde olan çokuluslu şirketlerde mal ve hizmet fiyatlandırmasının en önemli amacı, rekabetçi bir piyasa konumunu oluşturmak veya oluşan bu konumu sürdürmektir.¹⁸² Bu amaçlarla piyasada belirli bir yer kazanan şirketler fiyatlarını ayarlama yoluna gidebilmektedirler. Bu nedenle uygun bir transfer fiyatı belirleyerek, ilişkili şirketine piyasaya girme konusunda yardımcı olma yanında, durgun talebe karşılık olarak fiyat indirimleri yapmasına da izin verebilmektedir.¹⁸³

Çokuluslu şirketler fiyatlandırma işlemlerini yaparken stratejik amaçlarla da fiyat belirleme yoluna gidebilmektedirler. Bu amaçla piyasayı ele geçirme amacıyla olan şirketler belli bölgelerde, diğer bölgelere göre daha düşük fiyatlarla işlem yapma yoluna gidebilmektedirler. Ayrıca döviz kurlarında oluşabilecek değişim riskine bağlı olarak fiyat belirlemesi yapabilmektedirler. Örneğin; döviz kurlarındaki artış beklentisi, şirketleri en azından fiyat sabitliğini sağlama ve fiktif karları önleme amacıyla yönelik transfer fiyatı belirleme yoluna götürebilmektedir.¹⁸⁴

B. Transfer Fiyatlandırması Uygulaması İçin Gerekli Şartlar

Şirket içinde bazı koşulların varlığı transfer fiyatlaması uygulamasının yapılabilmesi için gereklidir. Merkezkaç yönetim anlayışında var olan bölümlerin başında bulunan yöneticilerin kendi bölümlerinin başarısından sorumlu tutulması, bu yöneticilerin kendi bölümleriyle ilgili bazı özelliklere sahip olmalarını gerekli kılmıştır. Öncelikle yöneticilerin kendi bölümleriyle ilgili olarak faaliyetlerin yürütülmesinde gerekli yetenek, beceri edinmiş olmaları ve ilgili konuda

¹⁸¹ Özgür Saraç, **a.g.e.**, s. 22-23.

¹⁸² Hüseyin Işık, **a.g.e.**, s. 36.

¹⁸³ Karen S. Cravens, **a.g.m.**, s. 143-144.

¹⁸⁴ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 275.

uzmanlaşmış olmaları gerekmektedir. Ayrıca bölümler arasında bağımsızlığın sağlanarak, üst yöneticilerin alt yöneticilere baskı yapmasının önüne geçilmesi gerekmekte ve bölüm yöneticileri arasında pazarlık yapma imkânlarının bulunması gereklidir.¹⁸⁵

Transfer fiyatlandırmasında uygulanacak en uygun fiyat seçiminde ölçüt olarak kabul edilebilecek bir piyasa fiyatının varlığı gerekmektedir.¹⁸⁶ Emsal kabul edilebilecek bir fiyatın bulunmaması durumunda seçilmiş olan fiyat en uygun fiyatı yansıtmayacaktır.

1. Transfer Fiyatlandırmasının Ekonomik Yönden İncelenmesi

Şirketler açısından transfer fiyatlandırması, özellikle özerk yönetim, kar amaçlı yönetim ve yatırım amaçlı yönetim kavramlarının giderek artan ölçüde tartışılması sonucunda önemini giderek artırmaya başlamıştır. Merkezileşmeden özerkliği temel alan yönetim anlayışı ya da kar ya da yatırım amaçlı yönetim kavramlarının artan ölçüde kullanılmaya başlanması, uluslararası ticaret açısından şirketler arası transferlerin önemini artarak yaygın hale gelmesi transfer fiyatlandırması açısından önem kazanmaya başlamıştır. Bununla birlikte, şirketler arasında gerçekleşen transferlerde, transfer fiyatlandırmasının transferin gerçekleştiği ülkelerin vergi ve gümrük idarelerince devamlı izlenmesi ve ilişkili taraflar arasında yapılan işlemlerin ve bilgilerin açıklanmasına ihtiyacın artması transfer fiyatlandırmasının teoride ve uygulamada önemini daha da artırmıştır.¹⁸⁷

Transfer fiyatının ekonomik analizinin yapılmasında işletmenin toplam karını maksimize edecek fiyatın belirlenmesinde aramalının üretiminin yapıldığı piyasanın yapısının dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. Aramalının piyasasının olmaması, tam rekabet koşullarına sahip piyasasının olması ya da eksik rekabet koşullarının olması halinde oluşacak transfer fiyatı farklılaşacaktır.

Transfer fiyatlandırması çeşitli kademelerde bulunan yöneticilerin sayısı tarafından da belirlenmektedir. Şirket müdürleri, finansal müdürler, satış bölümünün

¹⁸⁵ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkal, **a.g.m.**, s. 28.

¹⁸⁶ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkal,, **a.g.m.**, s. 28.

¹⁸⁷ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 5/6.

müdürleri, satış ve üretim bölümünün müdürleri ya da bunlardan her hangi birinin kombinasyonu, bilgi yararlığı, şirket kayıtları, bölüm kayıtları, maliyet bilgileri, piyasa bilgileri, zamanlama gibi unsurlar transfer fiyatlandırması ayarlamalarının zamanlaması ve sıklığını etkileyebilmesi yanında yıllık, haftalık, üç aylık gibi unsurlar da fiyat üzerinde etkili olmaktadır. Ayrıca karşılaştırılabilir piyasa durumları, maliyet değişiklikleri, geçerli değişiklikler, borçlanma değişiklikleri gibi durumlarda transfer fiyatlandırması üzerinde etki yaratabilmektedir.¹⁸⁸

Ekonomik analiz açısından fiyatlandırma yapılırken, kaynakların pazarda nasıl tahsis edileceği belirlenmekte ve aynı şekilde uygulanacak transfer fiyatlandırması kaynakların firma açısından maksimum karlılığı sağlayacak şekilde tahsis edilmesini öngörmektedir. Bu noktada hedeflenen satış ve alış bölümlerinin maksimum karlılığı sağlayacağı noktada üretim düzeyini sağlayan fiyatın bulunmasıdır.¹⁸⁹

Transfer fiyatının belirlenmesinde bu koşulların dikkate alınarak incelenmesi gerekmektedir. Piyasanın yapısına bağlı olarak yapılacak değerlendirmeye göre oluşacak transfer fiyatı şu şekilde belirlenecektir:¹⁹⁰

a.Aramalının Piyasası Olmaması Durumunda Oluşacak Transfer Fiyatı

Ara malının piyasasının olmadığı durumda, bu malı üreten kar merkezinin üretimi (a), bu malı kullanacak kar merkezinin (b) ihtiyacına göre belirlenecek olup, (b) kısmı ne kadar mamul üretip satabilecek ise,(a) kısmı o miktarda ara malı üretmek durumunda kalacaktır.

Firmaların maliyetlerinin birbirinden bağımsız olduğu kabul edilecek olursa, firmanın marjinal maliyeti $MC = MC_a + MC_b$ olarak ifade edilecektir. Bu durumda firma içi optimal kaynak kullanımı şu şekilde belirlenecektir. İşletmenin karını maksimum kılacak üretim miktarı marjinal gelirin marjinal maliyete eşit olduğu

¹⁸⁸ Robert Freinschreiber, **a.g.e.**, s. 20.

¹⁸⁹ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 9.

¹⁹⁰ Cudi Tuncer Gürsoy, **a.g.e.**, s. 862-866.

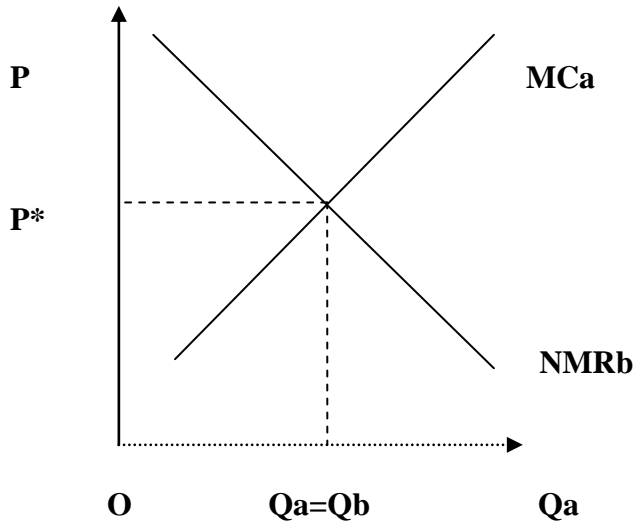
noktada oluşacaktır. (b) kısmının ara malının bir birimini (a) kısmından P^* fiyatıyla aldığı durumda b kısmında üretim miktarı;

$$MR = P^* + MC_b = MC \text{ olacaktır.}$$

(a) kar merkezinin üretim miktarını $P^* = MC_a$ olarak belirleyecek ve üretim miktarı Q_a olarak ifade edilecek olursa son aşamada şu şekilde bir eşitlik yazılabilecektir.

$$MR = MC_a + MC_b = MC$$

$Q_a = Q_b$ olarak ifade edilecek ve P^* transfer fiyatı firmanın toplam karını maksimize edecek fiyat olacaktır.



Şekil1. Aramalının Piyasasının Olmaması Durumunda Oluşacak Transfer Fiyatı (Kaynak:Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta, 3. bs. İstanbul, Kasım, 2009, s.864)

Şekilden de anlaşıldığı üzere (a) kısmının üretim miktarı $NMR_b = MC_a$ olarak belirlenerek, Q_a miktarındaki ürünü B kısmına $MC_a = P^*$ fiyatıyla transfer edilmektedir. Firmanın toplam karlılığını sağlayacak fiyat düzeyi firmalar açısından en uygun fiyat olmayacaktır. Çünkü (a) ve (b) kısımları birbirine bağımlı

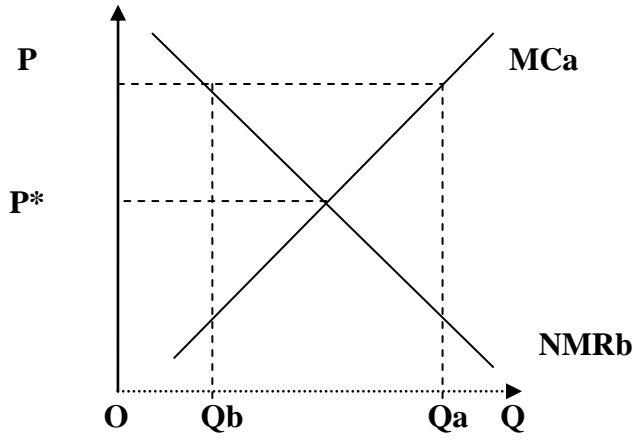
durumdadır. Her birim kendi karını maksimize etmek amacıyla hareket ettiğinde (a) kısmı marjinal maliyetin üzerinde satış yapma yönünde hareket edecektir. (b) kısmı ise söz konusu malı tek alıcı olduğu için ucuza almak isteyecektir. Bu durumda yüksek kademelerin müdahalesiyle $P^*=MC_a$ fiyatı oluşacaktır.

b.Aramalının Tam Rekabet Şartlarına Sahip Piyasasının Olması Durumunda Transfer Fiyatı

Aramalının tam rekabet koşullarını taşıyan piyasası yani söz konusu malı satın almak isteyenlerle, söz konusu malı satmak isteyenlerin karşı karşıya geldiği, fiyatın malın arz ve talebinin kesişmesiyle oluşan piyasasının¹⁹¹ olması durumunda kar merkezlerinin üretim miktarlarını birbirine uydurması gerekli olmayıp, aramalı üreten (a) piyasaya satış yapabilecektir. Aynı şekilde, (b)'de (a) tarafından üretilen malın aynısını dış piyasadandan satın alma imkanına sahip olacaktır.

P, (a) kısmının ürettiği ara malının piyasa fiyatı olup, (a) kısmı ara malını satarken p'den fazla fiyat isteyemeyecektir. (b)'de aynı şekilde p'den düşük fiyat isteme hakkına sahip olmayacaktır. Bu durumda (a)'da üretim miktarı $MC_a=P$ olarak belirlenecektir. Üretim miktarı ise Q_a olacaktır. Bu üretimin Q_b miktarı p fiyatından (b)'ye satılacak, kalan kısım ise piyasaya satılacaktır. Oluşacak transfer fiyatı p olup, aynı zamanda (a)'nın marjinal maliyetine eşit bir fiyattır.

¹⁹¹ Tam rekabet piyasası şartlarının geçerli olduğu durumda piyasa fiyatı yani denge fiyatı, arz edilen miktar ile talep edilen miktarın birbirine eşit olduğu fiyat olup, arz ve talep eğrilerinin kesiştiği noktada söz konusu fiyat oluşmaktadır. Bkz. Zeynel Dinler, **Mikro Ekonomi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s. 201.



Şekil 2. Ara Malının Tam Rekabet Şartlarına Sahip Piyasasının Olması Durumunda Transfer Fiyatı (Kaynak: Cudi Tuncer Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Beta, 3. bs. İstanbul, Kasım, 2009, s.865)

Şekilde de görüleceği üzere tam rekabet şartlarına sahip piyasanın olması durumunda transfer fiyatı piyasa fiyatı olduğu için firmanın genel karlılığı da maksimum olmaktadır.

c.Aramalının Eksik Rekabet Şartlarına Sahip Piyasasının Olması Durumunda Oluşacak Transfer Fiyatı

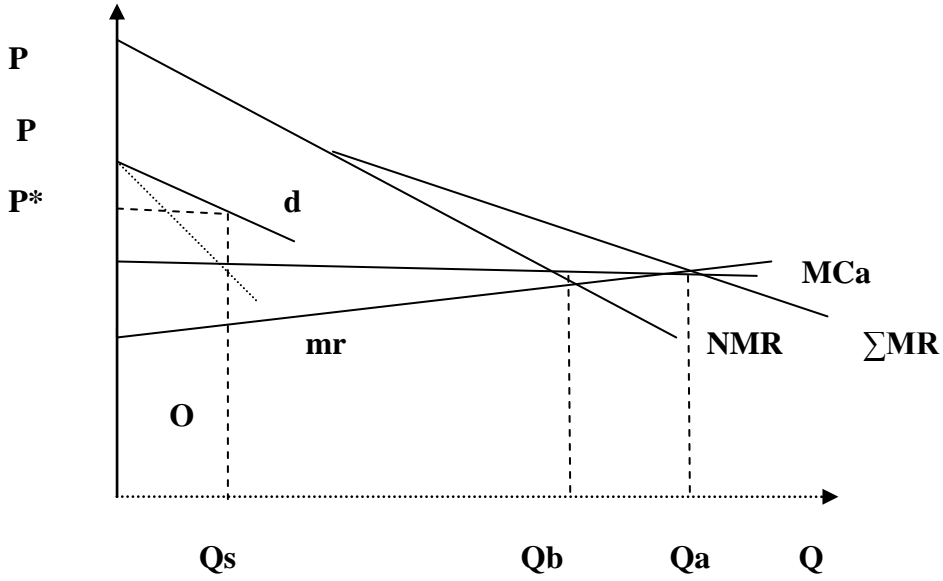
Aramalının eksik rekabet şartlarına sahip piyasasının olması durumunda (a)'nın marjinal maliyeti piyasa fiyatının altındadır. (a) kısmının tekeli¹⁹² olduğu varsayılacak olursa; (a) kısmı iki piyasa ve iki ayrı talep eğrisi ile karşı karşıya olup, firmanın toplam karının maksimum olabilmesi için (a) kısmının marjinal maliyetinin her marjinal gelire aynı anda eşit olması gerekmektedir. (a) kısmının fiyat farklılaştırması uygulaması söz konusudur.

İşletmenin karını maksimum kılmak için $MCa = \sum MR$ yani, $MCa = MR$ ve $MCa = NMR$ eşitliklerini aynı anda sağlayacak üretim miktarının belirlenmesi

¹⁹² Tekelci piyasalarda ikamesi güç bir malın üretim veya satışı tek bir firma tarafından yapılmaktadır. Tekelci firmanın kararları arzını kontrol ettiği malın ikamesi söz konusu olmadığı için başka endüstrilerdeki firmaları etkilemediği gibi, başka firmaların kararları da tekelci firmayı etkilememektedir. Bkz. Zeynel Dinler, *a.g.e.*, s. 271-272.

gerekmektedir. (a) kısmı toplam olarak Q_a kadar üretim yapmaktadır. Bunun Q_b kısmına P^* ($=MC_a$) fiyatından transfer edilmektedir. $O_s=Q_a-Q_b$

miktarı ise piyasaya monopol fiyatı ile satılmaktadır.



Şekil 3¹⁹³. Aramalı Eksik Rekabet Şartlarına Sahip Piyasasının Olması Durumunda Transfer Fiyatlaması (Kaynak:Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta, 3. bs. İstanbul, Kasım, 2009, s.866)

Aramalı piyasasının eksik rekabet şartlarına sahip olması durumunda kar merkezlerinin çıkarları çelişebilmektedir. Çünkü firmanın toplam karlılık hedefi ile her bir kar merkezinin kar hedefi farklılık gösterebilmektedir. Örneğin; bu tür piyasada (a) kısmı p fiyatından piyasaya satış yapma imkanına sahip olmasına rağmen, (b) kısmının ihtiyacı karşılanmadan piyasaya satış yapamaması nedeniyle kar yapısında değişiklik ortaya çıkabilmektedir. Amaç firmanın toplam karlılığının maksimize edilmesi olduğu için tek tek kar merkezlerinin karlılığı önem taşımamaktadır.

¹⁹³ d =piyasa talebi, MR =piyasaya satıldığında sağlanacak marjinal gelir, NMR = B kısmına satıldığında sağlanacak marjinal gelir, $\Sigma MR= MR+NMR, =MCA= A$ kısmının marjinal maliyeti

d.Ekonomik Analiz Açısından Karlılığı Maksimize Edecek Fiyat Düzeyi

Ekonomik analiz açısından en karlı fiyat-çıktı bileşimi, marjinal gelir ve marjinal maliyetin eşit ($MR=MC$) olduğu düzey olup, bu düzey optimal çıktı düzeyi olarak adlandırılacaktır.¹⁹⁴

Yapılan ekonomik analiz, insan unsurunun göz önüne alınmayarak yöneticilerin bağımsız çalışma ortamının yok edilmesi ve gelecek bilgilerin sağlıklı olup olmayacağına etkilenmesi vb. nedenlerle eleştiri konusu yapılmıştır. Ayrıca bölümlerin bağımsızlığı, yani teknolojik bağımsızlık varsayımı, risk ve kesin olmayan hususların ihmal edilmesi de diğer eleştiri noktalarını oluşturmaktadır.¹⁹⁵

Firmalar açısından en uygun transfer fiyatının belirlenmesi ekonomik koşullar yanında yasal şartlara da bağlı olduğu için karar vermede birçok unsurun dikkate alınması gerekmektedir. Vergi kanunlarına uygun olarak finansal tabloların düzenleme gerekliliği ortaya çıktığı durumda, transfer fiyatının buna uygun olarak tüm maliyet unsurlarını içerecek şekilde belirlenmesi önem taşımaktadır. Firmanın karlılığının ön planda tutulduğu durumda ise firma içi optimal kaynak dağılımı kararlarını sağlayacak şekilde transfer fiyatının belirlenmesi gerekmektedir.¹⁹⁶

2.Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Transfer fiyatlarının belirlenmesinde hedef alınan amaç, uygulanacak fiyat belirleme yönteminin de farklılaşmasına neden olmaktadır. Kar sorumlulukları açısından yapılacak bir değerlendirmede alt bölümlerin kar sorumlulukları bulunmuyorsa yani alt bölümler tamamen maliyet merkezli yapılandıysa uygulanacak transfer fiyatlamasında maliyetler dikkate alınarak fiyat belirlemesi yapılacaktır. Ancak kar sorumlulukları alt bölümlere verilmiş ise, uygulanacak transfer fiyatlaması yöntemi maliyet artı kar merkezli olarak belirlenecektir.¹⁹⁷

¹⁹⁴ Semih Öz, **a.g.e.**, s. 10.

¹⁹⁵ Robert G. Eccles, 'Transfer Pricing Problem – A Theory for Practice', Lexington Books, 1986, MA, s. 23. : (Kaynak: Semih Öz, **a.g.e.**, s. 10.)

¹⁹⁶ Cudi Tuncer Gürsoy, **a.g.e.**, s. 878-879.

¹⁹⁷ Levent Özer, **a.g.e.**, s. 75.

Transfer fiyatlandırma yönteminin belirlenmesinde alt bölümler açısından yapılmış tanımlama yöntemi de değişecektir.

Belirlenecek transfer fiyatlandırması yönteminin seçilmesinde amaç birliğinin artırılması, yönetsel faaliyetlerin yüksek düzeydeki devamlılığının sağlanması ve karar vermede alt bölümlerin karar serbestisinin bulunması ve düzeyin yükseltilmesi gibi faktörlerin göz önünde tutularak işlem yapılması olumlu sonuçların ortaya çıkmasına neden olacaktır.¹⁹⁸

Transfer fiyatlandırmasında etkili bir kontrol çok geniş ölçüde veri toplanmasını gerektirecektir.¹⁹⁹ Verilerin hepsi toplandığında ve birleştirildiğinde hükümetler işbirliklerinde nasıl işlem yaptığı ve ilişkili kişilerine şirketlerine ne kadar satış yapıldığının gerçekçi tahmini yapılmaktadır.²⁰⁰

İşletme içi mal ve hizmet transferlerinde çeşitli transfer fiyatlandırma yöntemleri kullanılmaktadır. Kullanılan transfer fiyatlandırma yöntemlerini şu şekilde sınıflandırabiliriz:

a.Pazara Dayalı Transfer Fiyatlandırması

Pazara dayalı transfer fiyatının (piyasaya dayalı transfer fiyatı) uygulanabilmesi için, rekabetçi bir pazar ile bilinen her zaman bulunabilen 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 müdahalesinin bulunmaması gerekmektedir.²⁰¹

Bölümler arası yapılan alım ve satımlar dışında bölümlerin işletme içi yerine, işletme dışından yani dış piyasadan alım satım yapması durumunda farklı alış ve satış giderleri oluşabilmektedir. Oluşan bu farklılıklar pazara dayalı transfer fiyatı yönteminin uygulanması sonucunu doğurabilmektedir.²⁰²

¹⁹⁸ Ali Kartal,Adnan Sevim, Hamdi Erdin Gündüz, **a.g.e.** , s. 371.

¹⁹⁹ Sanjaya Lall, **a.g.m.**, 64.

²⁰⁰ Sanjaya Lall, **a.g.m.**, s. 65.

²⁰¹ Tunç Köse,Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 57.

²⁰² Cemal Elitaş,Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkal, **a.g.m.**, s. 35.

Mal ya da hizmetlerin şirket içi transferinde pazar fiyatının kullanılarak transfer fiyatının belirlenmesi en doğru yol olup, pazar fiyatını esas alarak transfer fiyatının belirlenmesi ve bu fiyatın kullanılması durumunda satın alma kararlarını doğru üreteceği varsayılmaktadır. Ayrıca grup içi yapılacak anlaşmaların grup dışından yapılacak anlaşmalara göre ucuz olması bu tür fiyatlandırmanın tercih edilmesine neden olmaktadır.²⁰³ Pazara dayalı transfer fiyatlandırması yöntemi, bölümlerin rekabet esasına dayalı yönetimini kolaylaştırması, bölüm yöneticilerine davranış özgürlüğü sağlaması, işletme içine ve müşterilere aynı fiyat uygulaması, üretimin çeşitli aşamalarında mamul karlılığının ne olduğu konusunda bilgi vermesi, geleceğin planlanmasında gelişmeyi hızlandırması, belirli yasalara uyum ve kolaylık sağlaması gibi avantajları bulunması nedeniyle tercih edilmektedir.²⁰⁴

Pazara dayalı transfer fiyatı uygulaması, dış şartların değişmesi halinde pazarlık fiyatlarının sık sık değiştirilmesinin gerektirmesi ve bu durum bölüm kararlarında belirsizlik yaratabilmektedir. Ayrıca oluşan transfer fiyatının bölüm karını, doğrudan ve ciddi bir biçimde etkilemesi nedeniyle, bölüm yöneticilerinin amaçlarını değiştirerek işletme amaçları yerine pazarlık fiyatını kendi lehlerine döndürme isteği içinde olmaları, fiyat belirleme durumunda yapılacak pazarlığın bölüm yöneticileri arasında mücadeleyi artırarak olumsuz bir rekabet yaratması bu fiyatlandırma yönteminin diğer önemli sakıncalarıdır.²⁰⁵

b.Maliyet Temeline Göre Oluşan Transfer Fiyatlandırması

Pazar fiyatının uygulanmadığı durumlarda maliyete dayalı transfer fiyatlaması yöntemi uygulanmaktadır. İşletme maliyetlerinin transfer edilen mal veya hizmetin transfer fiyatının tespit edilmesinde maliyete dayalı transfer fiyatı esas alınmaktadır.²⁰⁶ Maliyet temeline göre oluşturulan transfer fiyatı, satıcı açısından

²⁰³ Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtım ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Mayıs 2005, s. 382.

²⁰⁴ Özlem Özkanlı, **a.g.m.**, s. 113.

²⁰⁵ Özlem Özkanlı, **a.g.m.**, s. 118.

²⁰⁶ Tunç Köse, Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 59.

transfere konu olacak mal ya da hizmetin maliyetini karşılama olanağı yaratmaktadır.²⁰⁷

Bu yöntemde transfer fiyatının doğru olarak tespit edilmesi, transfere konu olan mal ya da hizmetin maliyetinin tespit edilmesi için yapılacak genel üretim giderlerinin dağıtımının doğru olarak yapılmasına bağlıdır.²⁰⁸ 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. Ayrıca maliyete dayalı transfer fiyatı belirlenirken fiili maliyetler²⁰⁹ veya standart maliyetler²¹⁰ de esas alınabilmektedir.

(1)Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet²¹¹ yöntemi birim değişken maliyetin esas alındığı bir yöntem olup, marjinal maliyete en yakın değeri olması ve marjinal maliyete göre daha kolay hesaplanabilir yöntem olması nedeniyle tercih edilen bir yöntemdir.²¹² Bu yöntem, tam maliyet yönteminde ifade genel yönetim ve satış maliyetlerinin mamul maliyetine ilave edilmemiş olması ve mamul maliyetinin belirlenmesinde subjektifliği ortadan kaldırması gibi olumsuzlukları ortadan kaldırmaktadır. Bu yöntemde, sadece üretim hacmi ile aynı oranda artıp azalan yani değişme gösteren değişken maliyetler mamulün maliyetini oluşturmaktadır. Ayrıca, sabit genel üretim

²⁰⁷İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, 'Bölümler Arası Transfer Fiyatlaması ve Bir Uygulama', **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 62, Ocak-Şubat-Mart 2003, s. 12.(çevrimiçi) www.istanulsmmmmodasi.org.tr, 10.04.2009.

²⁰⁸ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, **a.g.m.**, s. 13.

²⁰⁹ Sipariş ve safha maliyet sistemlerinde oluşan ürün maliyetlerine göre giderlerin hesaplanarak gider yerlerine dağıtılmaları ya da ürünlere yükleme işlemlere, üretimin tamamlanmasında ya da tamamlandıktan sonra gerçek (fiili) giderlere dayandırılması yöntemidir. Bu maliyetler üretimin tamamlanmasından sonra ortaya çıkmaktadır.Bkz. Mehmet Uracun, **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Ankara, Yetkin, 1993, s. 386.

²¹⁰ Bu sistemde üretime esas mal ve hizmetlerin gerçek maliyetleri hesaplanmaktadır. Standart maliyetler fiili maliyetlerin ne olması gerektiğini göstermekte olup, standart maliyetlerle fiili maliyetler arasında ortaya çıkan farkların analizi yapılır ve fiili maliyetlerin yanlışlığı olduğu kabul edilerek standartlara göre düzeltici önlemler alınmaktadır. Bkz. Mehmet Uracun, **a.g.e.**, s. 396.

²¹¹ Direkt ilk madde ve malzeme giderleriyle, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin ürün maliyetlerine yüklenmesi ve sabit giderlerin sonuç hesaplarına aktarılması esasına dayanan bir maliyet yöntemidir. Değişken gider olarak kabul edilen giderler işletmenin faaliyet hacmine dayalı olarak değişen giderlerdir. Bkz. Mehmet Uracun, **a.g.e.**, s. 387.

²¹² Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkal, **a.g.e.**, s. 37.

giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri ve istenen bir karı karşılayan katkı payı eklenmesi suretiyle fiyat oluştuğu için katkı payı yöntemi olarak da isimlendirilmektedir.²¹³

Bu fiyat yöntemi, üretim bölümünün sabit maliyetlerinin geri alınamaması yani üretim bölümünün bütün çıktıları işletme içine transfer edildiği ve değişken maliyetin ortalama maliyetin altında kaldığı durumda sabit maliyetlerinin geri alınamaması söz konusu olmakta üretim bölümü para kaybetmeye başlamaktadır. Ayrıca üretim miktarı değiştiğinde değişken maliyetlerin aynı olmaması da sorun oluşturmaktadır. Üretim arttığında üretilen birim başına değişken maliyet arttığında, bu noktada değişken maliyet ortalama maliyetten yüksek ve bütün kullanıcılar değişken maliyet üzerinden fiyatlandırılıyorsa, bütün kullanıcıların ödeyecekleri toplam tutar firmanın katlandığı toplam maliyetten fazla olacak, satın aldıkları mal miktarını artırmayan kullanıcılar bile, mal alımında katlandıkları maliyetlerin artışıyla karşı karşıya kalacaklardır. Aynı sorun üretim bölümü tam kapasiteye ulaştığında da yaşanabilecektir. Üretim bölümünün ek kapasite yaratmak için 2,5 \$ milyon harcama yaptığı durumda, bu ek kapasite maliyetinin uzun dönemde değişken fakat kısa dönemde sabit olduğu kabul edilecek olursa, anlaşmazlık üretim ve pazarlama bölümleri arasında bu maliyetin transfer fiyatına eklenip eklenmemesi durumunda ortaya çıkacaktır. Değişken maliyeti hesaplayacak kesin tarafsız bir yöntemin bulunmayışı, bu tip maliyetleri muhasebe kayıtlarından tespitinin zor olması sorunları artıracaktır.²¹⁴

(2) Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet²¹⁵ yöntemi transfer fiyatının, birim değişken maliyete sabit maliyetlerin eklenmesi sonucu hesaplanması olup, kolay anlaşılabilir olması ve

²¹³ Ali Kartal, Adnan Sevim, Hamdi Erdin Gündüz, **a.g.e.**, s. 343.

²¹⁴ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 383.

²¹⁵ 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 hesaplanmaktadır. Bu maliyet yönteminde dönemsel üretim giderleri stoklara dayanmaktadır. Bkz. Ali Kartal-Adnan Sevim- Hamdi Erdin Gündüz, **a.g.e.**, s. 342.

kullanılacak tüm verilerin muhasebe bilgi sisteminden kolaylıkla elde edilebilmesi nedeniyle tercih edilen bir yöntemdir.²¹⁶

Fiili tam maliyet uygulanması, basit ve ayrı bilgilere ihtiyaç duymaksızın muhasebe kayıtlarındaki stok değerlerini kullanarak hesap yapılabilmesi, konsolide mali tablolar ve vergi beyannameleri düzenlenirken, bölümler arasındaki stoklardan doğan farkları önlemesi, karlılık analizi yapılmasında, son mamulün maliyetinin kolayca hesaplanmasına imkân tanınması ve işletmenin başarısını etkilememesi nedeniyle avantajlı bir yöntem olarak kabul edilmektedir.²¹⁷

Standart tam maliyet uygulamasında, satıcı bölümün verimliliğinin ve verimsizliğinin alıcı bölüme aktarılmasının önlenmesi, satıcı bölümün standartlara ve kapasiteye erişme yönünde özendirilmesi ve etkili maliyet kontrolüne yöneltmesi, hammadde, direkt işçilik ve ücret maliyetlerinde oluşacak değişikliklerde bu değişikliklerin transfer fiyatına yansıtılması ve alıcı bölüm açısından da oluşacak farkların maliyetlere aktarılmasını kolaylaştırması, fiili maliyet hesaplanması için beklenmesi gereken sürenin beklenmeksizin transfer fiyatının belirlenmesi gibi nedenler bu yöntemi tercih edilebilir hale getirmektedir.²¹⁸

(3)Maliyet Temelli Transfer Fiyatına Kar Payı Eklenmesi

Bu yöntemde, transfere konu olan mal ya da hizmetin işletme tarafından satılması halinde ortaya çıkan karın işletmenin bölümleri arasında paylaşılması esastır. Bu şekilde satıcı bölüm tarafından maliyet temeline göre oluşturulacak transfer fiyatına bir kar marjı eklenme yoluyla transfer fiyatı oluşturulmakta ve transfer edilecek mal ve hizmetten satıcı bölüm tarafından bölümsel bir kar sağlanmış olmaktadır.²¹⁹

²¹⁶ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkal, **a.g.e.**, s. 37.

²¹⁷ Özlem Özkanlı, **a.g.m.**, s. 115.

²¹⁸ Özlem Özkanlı, **a.g.m.**, s. 116.

²¹⁹ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, **a.g.m.**, s. 14.

Kar payının eklenmemesi durumunda satıcı bölüm kar merkezi yerine maliyet merkezi olarak görülecektir. Bu yaklaşımda maliyete normal kar payı eklenmesi²²⁰ ve maliyete katma değer eklenmesi²²¹ olmak üzere iki yaklaşım ortaya çıkmaktadır.

(i) Maliyete Normal Kar Payı Eklenmesi

Bu yöntemde, satıcı bölümün yöneticisinin alım satıma konu olan ara malın değişken maliyetine dış piyasada oluşan kar marjlarını dikkate alarak normal bir kar payı eklemesi söz konusu olmaktadır. Kar marjının piyasa koşulları dikkate alınarak belirlenmesi gerekmekte olup, uygulanacak kar marjının yüksek tutulması ilgili bölümün ihtiyacı olan ara malının dış piyasadan elde etmesi sonucunu ortaya çıkaracaktır.²²²

(ii) Maliyete Katma Değer Eklenmesi

Bu yöntem, son ürünün değişken maliyet yöntemine göre hesaplanmış bulunan katma değerinin, her bir bölüm için bölümsel değişken maliyet oranında bölünmesi ve transfere konu olan mal ya da hizmetin değişken maliyetine eklenmesi esasına dayanmaktadır.²²³

Bu yöntemde, her bölümde oluşan bir birimlik değişken maliyet tasarrufunun bölümsel kara etkisi, ayrı ayrı belirlenmiş olup, maliyete normal kar payı eklenmesi yöntemine göre daha adil transfer fiyatlandırmasının yapılmasını sağlama yanında işletmenin verimliliğini artırmakta ve bölümlerin maliyet merkezli amaçtan kar merkezli amaca dönüşümü kolaylaştırılarak, bölümler arası işbirliği artırılmaktadır.²²⁴ Bu yöntemde bir tek transfer fiyatı olup, bu fiyat da satıcı bölümün değişken maliyetine eşittir.²²⁵

²²⁰ 'Cost plus normal markup'

²²¹ 'Cost plus value added'

²²² Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkal, **a.g.m.**, s. 38. , İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, **a.g.m.**, s. 15.

²²³ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, **a.g.m.**, 15.

²²⁴ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkal **a.g.m.**, s. 38.

²²⁵ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, **a.g.m.**, s. 15.

c.İkili (dual) Transfer Fiyatlandırması Yöntemi

Bu yöntemde, alıcı ve satıcı olarak adlandırılan bölümler farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerini kullanarak işletmenin toplam karlılığını artırmak amacıyla hareket etmekte ve her bölüm kar merkezi olarak kabul edilmektedir.²²⁶ 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 katkı oranını artırmakta, alıcı bölümün yüklenmemesi gereken giderleri arındırılmış olmaktadır.²²⁷ Bu şekilde satıcı bölüm karını artırmış, alıcı bölüm ise yüklenmemesi gereken maliyetleri yüklenmemiş olmaktadır.²²⁸

Bu yöntemde alıcı bölümlerin bu mal ve hizmetleri birim değişken maliyete eşit bir fiyatla satın aldıkları kabul edilmektedir. Değişken maliyetin esas alınarak etkenlik sorunu, satıcı bölümlerin değişken maliyetlerine ilave edilen kar payı ile oluşacak uyum sorunu çözülmeye çalışılmaktadır.²²⁹

d.Karşılıklı Anlaşma İle 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.²³⁰ Bu yöntem pazarda herhangi bir belirsizlik olduğu durumda başvurulan bir yöntemdir.²³¹

²²⁶ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkal, **a.g.m.**, s. 39.

²²⁷ Orhan Çelik, 'Uluslararası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım', **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan 2000, s. 107.

²²⁸ Ali Kartal, Adnan Sevim, Hamdi Erdin Gündüz, **a.g.e.**, s. 371.

²²⁹ Özlem Özkanlı, **a.g.m.**, s. 119.

²³⁰ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 386.

²³¹ Tunç Köse, Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 63.

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.²³² Bu yöntemin iyi işleyebilmesi için ara malın dış pazarının bulunmaması, alıcı ve satıcı bölümlerin pazar hakkında tam bir bilgiye sahip olmaları gerekmektedir.²³³

3.Farklı Yöntemleri Kullanılarak Transfer Fiyatının Hesaplanması²³⁴

X işletmesi kompresör ve buzdolabı üreten iki ayrı işletmeye sahip bir işletmedir.

Kompresör işletmesi ile ilgili olarak bilgiler şu şekildedir;

Piyasaya birim satış fiyatı	80 TL
Günlük Kapasitesi	10.000 adet
Birim Değişken Maliyetleri	26 TL
Birim Sabit Maliyetleri	38 TL

Buzdolabı işletmesi ile ilgili bilgiler şu şekildedir;

Piyasaya birim satış fiyatı	2.000 TL
Günlük Kapasitesi	1000 adet
Birim Değişken Maliyetleri	500 TL
Birim Sabit Maliyetleri	800 TL

²³² Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 387.

²³³ Tunç Köse, Emrah Ferhatoglu, **a.g.e.**, s. 63.

²³⁴ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkal, **a.g.m.**, s. 39-42.

Piyasa Temelli Transfer Fiyatlaması

Gelirler (2000 TL*1000 adet)	2.000.000 TL
Günlük Buzdolabı Maliyeti:	
Değişken Maliyetler (500*1000)	500.000 TL
Kompresör Transfer Fiyatı (80*1000)	80.000 TL
Sabit Maliyetler (800*1000)	800.000 TL
Toplam Maliyetler	1.380.000 TL
Günlük Kar (Gelirler- Toplam Maliyetler)	620.000 TL

Maliyet Temelli Transfer Fiyatlaması (Tam Maliyetleme)

(% 20 Kar Marjı)	
Gelirler (2000 TL*1000 adet)	2.000.000 TL
Günlük Buzdolabı Maliyeti:	
Değişken Maliyetler (500*1000)	500.000 TL
Kompresör Transfer Fiyatı ((26+38)+(26+38) % 20)*1000	76.800 TL
Sabit Maliyetler (800*1000)	800.000 TL
Toplam Maliyetler	1.376.800 TL
Günlük Kar (Gelirler- Toplam Maliyetler)	623.200 TL

Maliyet Temelli Transfer Fiyatlaması (Değişken Maliyetleme)

(% 20 Kar Marjı)	
Gelirler (2000 TL*1000 adet)	2.000.000 TL
Günlük Buzdolabı Maliyeti:	
Değişken Maliyetler (500*1000)	500.000 TL
Kompresör Transfer Fiyatı ((26+(26 * % 20)*1000	31.200 TL
Sabit Maliyetler (800*1000)	800.000 TL
Toplam Maliyetler	1.331.200 TL
Günlük Kar (Gelirler- Toplam Maliyetler)	668.800 TL

Pazarlık Transfer Fiyatlaması (Üst Yönetim)

(% 20 Kar Marjı)	
Gelirler (2000 TL*1000 adet)	2.000.000 TL
Günlük Buzdolabı Maliyeti:	
Değişken Maliyetler (500*1000)	500.000 TL
Kompresör Transfer Fiyatı ((26+38)+(26+38) * % 20)*1000	31.200 TL
Sabit Maliyetler (800*1000)	800.000 TL
Toplam Maliyetler	1.376.800 TL
Günlük Kar (Gelirler- Toplam Maliyetler)	623.200 TL

İkili Transfer Fiyatlaması

(% 20 Kar Marjı)	
Gelirler (2000 TL*1000 adet)	2.000.000 TL
Günlük Buzdolabı Maliyeti:	
Değişken Maliyetler (500*1000)	500.000 TL
Kompresör Transfer Fiyatı (26*1000)	26.000 TL
Sabit Maliyetler (800*1000)	800.000 TL
Toplam Maliyetler	1.326.000 TL
Günlük Kar (Gelirler- Toplam Maliyetler)	674.000 TL

Transfer Fiyatlaması Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Transfer Yöntemleri	Fiyatlaması	Toplam Maliyet	Günlük Kar	Karlılık Oranı
Piyasa Temelli Transfer Fiyatı		1.380.000	620.000	0,31
Maliyete Temelli Transfer Fiyatı (Tam Maliyet)		1.376.800	623.200	0,3116
Maliyet Temelli Transfer Fiyatı (Değişken Maliyet)		1.331.200	668.200	0,3344
Pazarlık Transfer Fiyatlaması (Üst Yönetim)		1.376.800	623.200	0,3116

İkili Transfer Fiyatlaması	1.326.000	674.000	0,337
----------------------------	-----------	---------	-------

Transfer fiyatlaması konusunda yapılan bu örnekleme görüldüğü üzere, karlılık oranları arasında fazla farklılık olmamasına rağmen karlılık oranı en yüksek olan yöntem ikili transfer fiyatı yöntemi, en düşük karlılık oranına sahip yöntem ise piyasa temelli transfer fiyatlaması yöntemidir. Ortaya çıkan bu tablodan ikili transfer fiyatı yönteminin kullanılması işletmenin genel karlılığını artırıcı niteliktedir.²³⁵

²³⁵ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş, Enver Samet Özkal, **a.g.m.**, s. 42.

2.BÖLÜM

EMSAL KAVRAMI VE VERGİ SİSTEMİ İÇİNDE EMSAL KAVRAMININ YERİ VE ÖNEMİ

I.GENEL OLARAK EMSAL KAVRAMI

Emsal kavramı, sözlük anlamı ile benzer, eş, denk ve örnek anlamlarına gelmektedir.²³⁶ Bir gayrimenkul alım ve satımında değerlendirme yapılırken ya da kira bedeli belirlenirken emsaller yani örnekler dikkate alınmaktadır. Aynı şekilde değerlendirme yapılırken de emsal bedeller dikkate alınarak varlığın gerçek değeri saptanmaya çalışılmaktadır.

Emsal kavramı hukuk sistemi içinde önemli bir yere sahip olup, vergi hukuku, gelir vergisi kanunu, katma değer vergisi kanunu ve diğer kanunlarda uygulama alanı bulmuş ve emsali bedel, emsal ücreti, emsal kira bedeli, emsallere uygunluk, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluk gibi düzenlemelerle kanunlarda yer almıştır.

II. VERGİ USUL KANUNU'NDA EMSAL, EMSAL BEDEL ve EMSAL ÜCRET

A.İktisadi, Ticari ve Teknik Gereklere Uygunluk Açısından Emsal

Türk vergi hukukunda ispat ile ilgili genel hükümler V.U.K. 3. maddesi'nde yer almaktadır. Söz konusu madde ile yapılan düzenlemeye göre:

“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama aracı olarak kullanılamaz.

²³⁶ **Büyük Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/> , 11.04.2010.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre, normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Bir olayın deliller aracılığıyla ortaya konulması olarak tanımlanan ispat ile ilgili olarak Türk Medeni Kanunu'nun 6. maddesi ile ilgili bir belirleme yapılacaktır. Kendi yararına sonuç çıkarmak isteyen kimselerin ileri sürdükleri iddiaları ispatlama yükümlülüğü altında bulduklarıdır. Bu yükümlülüğün dağılımında temel ilke, hayatın olağan akışına uygun olarak olayların gerçekleşmesi olup, olağan akışın dışına çıkıldığında bu durumu ispat yükü bunu ileri sürene ait olmaktadır.²³⁷

İktisadi, ticari ve teknik gereklere uygunluk konusunda emsal kavramı önem taşımaktadır. Çünkü hayatın normal akışı içinde gerçekleşen olaylarda ispat yükümlülüğü altında kalındığında, olağan akış dışında olayın ispatı onu ileri sürene ait olmakta olup, benzer gereklerin karşılaştırılarak yani emsal alınarak iddianın ispatlama araçları olarak kabul edilen deliller ile ortaya konulması gerekmektedir. Örneğin; bir olay veya işlemin varlığını ispat eden birincil delil olarak kabul edilen fatura, çek, senet ve benzeri belgelerin desteklediği bir olay veya işlemin kanunlara aykırı olduğunu iddia eden taraf bunu ispat etmekle yükümlü olmaktadır.²³⁸

Vergi hukukuna egemen olan ekonomik yaklaşım ilkesinin doğrultusunda V.U.K.'un 3. maddesine göre; Vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari, teknik gereklere uygun olarak meydana geldiğini ve hayatın olağan akışına göre normal ve olağan şekilde ortaya çıktıkları kabul edilmektedir. Örneğin; takdir komisyonları takdir ettikleri matrahların emsallere uygun olması ve bu matrahların gerekçelendirilmesi gerekmektedir. Çünkü takdir edilecek matrahların emsaline göre yüksek derecede olması durumunda, söz konusu matrahın iktisadi, ticari ve teknik gerekçelere uygun olduğunun ispat yükümlülüğü takdir komisyonuna ait olmaktadır.²³⁹

²³⁷ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 61.

²³⁸ Kamil Ateş, 'Vergi Kanunlarının Uygulanmasında İspat Esası ve Delillerin Geçerliliği', **Yaklaşım**, Mayıs 2004, Sayı: 134, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 25.10.2010.

²³⁹ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 62.

İktisadi, ticari ve teknik gereklere uygunluk konusunda verilmiş bulunan çeşitli Danıştay kararları bulunmaktadır. Örneğin; mükellefler tarafından işletmesinde bulunan POS cihazlarıyla yapılan çekimlerin bazılarının nakit temin etmek amacıyla yapıldığının iddia edildiği durumda, iddianın doğru olmadığını ispat yükünün yükümlüye ait olduğu Danıştay tarafından kabul edilmiştir²⁴⁰

B. Değerleme

1.Genel Olarak Değerleme

Vergi kanunları açısından, dönemsellik ilkesi gereğince, belli bir dönemin hasılat ve gelirlerinin aynı dönemin gider ve maliyet unsurlarıyla karşılaştırılması gerekmekte olup, değerlendirme dönemsellik ilkesine göre yapılmaktadır²⁴¹.

Değerleme hem işletmeciliği, hem de vergiciliği ilgilendiren bir kavram olduğu için T.T.K ve V.U.K. düzenlenmiş bulunmasına rağmen, her iki kanunun değerlemeye bakış açıları farklılık göstermektedir. Bu farklılığın sebebi ise bu kanunlar arasında amaçların farklılığından kaynaklanmaktadır. T.T.K., ortaklar ve şirketle ilgili bulunan kişilerin çıkarlarını korumaya çalışırken, değerlendirme ölçülerini kullanmada ihtiyatlı davranmaktadır. V.U.K. ise, değerlerin düşük miktarlarını belirleme yoluna giderek vergi alacağını korumaya çalışmaktadır²⁴². Aynı şekilde bir işletmenin mali tablolarını kullananlar, işletmenin sahipleri ve ortakları, işletme yöneticileri, kredi kurumları, işletme çalışanları, birlikler, sendikalar, borsalar ve yatırımcılar, işletme alacak ve borçluları, hukukçular, mali analistler, denetim

²⁴⁰ “kredi kartı, bankalar ve özel finans kurumları tarafından, müşterilerine gerek mal ve hizmet alışverişi, gerekse nakit çekişi sağlamak amacıyla verilen ve belli bir limit dahilinde taşıyıcılarına, bedelini daha sonra ödemek kaydıyla alışveriş yapma imkanı sağlayan gayri nakdi bir kredi aracı olup, kredi kartının esas kullanım alanı mal ve hizmet alışverişi olduğundan bir ticari işletmenin hesap döneminde elde etmesi gereken hasılatın hesabında kredi kartı ile yapılan mal ve hizmet satışına ilişkin elde ettiği hasılatının da dikkate alınması gerekmektedir. Kredi kartının finansman ihtiyacının giderilmesinde kullanılması ticari icaplara uygun olmayıp, aksinin ispatı yukarıda açıklanan yasa hükmü gereğince davacıya aittir”, Danıştay. 3. Daire.’nin, 05.11.2009 tarih ve E. 2008/4240, K. 2009/3441 sayılı Kararı. Bkz. Kutlay Telli, “Vergi Hukukunda Delil”, **Yaklaşım**, Ekim 2010, Sayı: 214.

²⁴¹ Emin Akyol, ‘Dönemsonu Değerleme Ölçüleri ve Geçici Vergide Uygulama’, **Yaklaşım**, Sayı:97, Ocak 2001, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 25.12.2010.

²⁴² Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, 6.bs. İstanbul, 1978, s. 354.

kuruluşları ve kamu idaresi olup, işletme ilgili bu farklı kesimlerin varlıkları değerlemeleri belirledikleri amaçları göre farklı olmaktadır²⁴³

Değerleme, V.U.K.'un 258. maddesine göre 'vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir'. olarak tanımlanması yanında vergi matrahlarını oluşturan ekonomik değerlerin belirlenmesi işlem ve süreci olarak da tanımlanabilmektedir²⁴⁴.

V.U.K.'da düzenlenmiş yer alan değerlendirme kavramının belirli unsurları bulunmaktadır²⁴⁵. Değerleme işlemi, her şeyden önce vergisel endişeleri ön plana çıkaran bir işlem olduğu için, vergi matrahlarının doğru olarak hesaplanması amacıyla yapılmış olmasına rağmen herkesi ekonomik olarak maksimize edememektedir. Aynı zamanda değerlendirme işlemi işletmeye kayıtlı ya da kişinin servetine dahil olan vergisel işlemlerin konusuna giren maddi ve gayri maddi mal ve haklardan oluşmaktadır. Değerleme işlemi yapılan hesaplamalar sonucunda iktisadi kıymetlerin belli bir andaki değerini kanuni esas ve ölçülerden hareketle takdir ve tespit işlemidir.

Değerleme, genel olarak değerlendirilecek iktisadi kıymetin miktarını tespit eden birinci aşama, miktarı belirlenen kıymetin parasal değerini tespit eden ikinci aşama olmak üzere iki aşamalı bir işlemdir²⁴⁶.

Bu anlamda vergi borcunun miktarının belirlenmesinde değerlendirme süreci önem taşıyan bir süreç olup, bina ve arazi vergilerinin, veraset ve intikal vergisinin ve damga vergisinin matrahlarının belirlenmesinde de değerlendirme, V.U.K. hükümleri açısından rol oynamaktadır²⁴⁷. Değerleme açısından değerlendirme günü ve değerlendirme ölçüleri kazancın her türlü baskı edici unsurlardan arındırılarak tespit edilmesini sağlaması ve vergi alacağını güven altına alması bakımından önem taşımaktadır²⁴⁸.

²⁴³ Muzaffer Küçük, **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı:145, Ocak 2005, s.11-12.

²⁴⁴ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 224.

²⁴⁵ Murat Tokmakkaya, 'Emtia Değerlemesi', **Vergi Dünyası**, İstanbul: Sayı:220, Aralık 1999, (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.com,17.04.2010.

²⁴⁶ Emin Akyol, 'Dönemsonu Değerleme Ölçüleri ve Geçici Vergide Uygulama'.

²⁴⁷ Kenan Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 353.

²⁴⁸ Emin Akyol, 'Dönemsonu Değerleme Ölçüleri ve Geçici Vergide Uygulama'.

2.Değerleme Zamanı ve Değerleme Ölçüleri

VUK' un 259. maddesine göre; değerlendirme, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda yapılmaktadır. Örneğin; gelir vergisi ve kurumlar vergisinde işe başlamada, işe başlama tarihi değerlendirme günü olarak kabul edilirken, veraset ve intikal vergisinde intikalın gerçekleştiği tarih değerlendirme günü olarak kabul edilmiştir²⁴⁹.

İktisadi varlıkların değerlerinin tespit edilmesinde kullanılmak üzere bazı değerlendirme ölçüleri kabul edilmiştir²⁵⁰. Farklı vergiler bakımından farklı değerlendirme ölçüleri konularak her vergi bakımından daha az masraflı değerlendirme ölçüleri kullanılmak istenmiştir²⁵¹. V.U.K.'un 261. maddesine göre maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli ve ücreti değerlendirme ölçüleri kabul edilmiştir. Bu ölçüler kullanılarak iktisadi kıymetin türü ve niteliğine göre, vergi matrahının belirlenmesinde kullanılacak ekonomik değerlere ulaşılmaya çalışılmaktadır.

Değerleme ile ilgili hükümlerde yer alan değerlendirme ölçüleri dışında V.U.K.'da ve diğer vergi kanunlarında da alış bedeli, mükellefçe tahmin olunacak bedel, tapu siciline kayıtlı bedel ve ortalama perakende fiyatı gibi bazı ölçüler de bulunmaktadır²⁵².

3.V.U.K. 'da Düzenlenmiş Değerleme Ölçüleri

(a)Maliyet Bedeli

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan ve parasal ile ifade edilebilen fedakarlıklar olarak tanımlanabilmektedir²⁵³. Maliyet, bir malın üretiminde kullanılan hammadde, yarı mamul, emek ve yönetim giderleri, makine, tesis ve

²⁴⁹ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2006, s. 605.

²⁵⁰ Ömer Faruk Batırel, **Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme**, İstanbul, 1974, ss.79-84.

²⁵¹ Kenan Bulutoğlu, **a.g.e.**, s.354.

²⁵² Murat Tokmakkaya, **a.g.m.**

²⁵³ Osman Altuğ, **"Maliyet Muhasebesi"**, Evrim Yayınevi, Tek Düzen Hesap Planına Göre Yeniden Düzenlenmiş Onbirinci Baskı, İstanbul, 1996, s.16

amortismanları, taşıma, sigorta v.b. giderlerin toplamından oluşmakta ve sürekli değişerek farklılaşmaktadır²⁵⁴.

Maliyetleri, satın alma maliyeti ve üretim maliyeti olarak ikiye ayırmak mümkün olup, V.U.K.'un 275. maddesinde üretim maliyetine girecek giderler ve maliyet unsurları tanımlanmıştır. Anılan düzenleme uyarınca, imal edilen emtianın (Tam ve yarımamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurlardan oluşurmaktadır.

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
2. Mamule isabet eden işçilik,
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.),
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıda sayılan unsurları ilave etmek koşuluyla istedikleri biçimde oluşturabilmektedirler. İktisadi kıymetin değerini arttırmaya yönelik olmayan kullanım verim ve ömrünü uzatmayan tamir, bakım gibi giderler maliyete ilave edilmemektedir²⁵⁵.

V.U.K.'un 262. maddesine göre maliyet bedeli, 'bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin 'müteferri' bilumum giderlerin toplamını ifade eder.' Maliyet bedeli tanımında 'müteferri bilumum giderler' ibaresi en çok tartışılan konu olup, bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan her türlü giderler maliyet bedelinin esas unsurlarıdır. Bu kapsamda, faiz, vade farkı, kur farkı, taşıma giderleri, nakliye sigortası, alım satım vergisi gibi giderler maliyet bedelinin

²⁵⁴ Muzaffer Egesoy, "Maliyet Kavramı ve Ticari Malların Degerlenmesi", **Mükellefin Dergisi**, Ekim, 1993, Sayı 10, s.1

²⁵⁵ Muzaffer Küçük, **a.g.e.**, s.14.

unsurları içine girmektedir.²⁵⁶ Ayrıca Maliye Bakanlığı'nca çıkarılmış tebliğde Türk parasının devalüe edilmesinden kur farklarının maliyete eklenmesi gerektiği belirtilmiştir²⁵⁷.

Maliyet bedeli iktisadin kıymetin elde edilmesinde ya da değerinin artırılmasında yapılan ödemelerin tespitinde kullanılabilir kesin yöntem olarak kabul edilmesine rağmen, o gün geçerli olan değeri dikkate almaması nedeniyle sakıncalı bir yöntem olarak kabul edilmektedir²⁵⁸.

Gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar, demirbaş eşya, alet edevat, mefruşat, satın alınan emtia, imal edilen emtia, zirai mahsuller ve hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir.

(b) Borsa Rayici

V.U.K.'un 263. maddesine göre borsa rayici, menkul kıymet borsalarına, kambiyo borsalarına ve ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değeridir. Normal dalgalanmalar dışında, fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, Maliye Bakanlığı, son işlem günü yerine değerlemeden önceki 30 gün içindeki ortalama rayici esas aldırılmaya yetkili kılınmıştır.

Borsa rayici, bir malın sadece borsada geçerli olan ve her iş günü için tek değer olarak saptanan özel ve kesin piyasa değeri ölçüsüdür²⁵⁹. V.U.K.'a göre yabancı paralar ve yabancı para cinsinden alacak ve borçlar borsa rayici ile değerlendirilmektedir.

(c) Tasarruf Değeri

V.U.K.'un 264. maddesine göre tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için ifade ettiği gerçek değerdir.

²⁵⁶ Kazım Yılmaz, Değerleme: 'Anlamı, Zamanı ve Değerleme Ölçüleri', **Vergi Dünyası**, Sayı:292, Aralık2005,(çevrimiçi) www.vergidunyasi.com, 22.11.2010.

²⁵⁷ 11.12.1970 tarihinde yayımlanan 104 seri no'lu VUK Genel Tebliği Türk parasının, 07.08.1970 tarihinde devalüe edilmesinden doğan kur farklarının maliyete eklenmesi gerektiği belirtilmiştir.

²⁵⁸ Kenan Bulutoğlu, **a.g.e.**, s.356.

²⁵⁹ Kenan Bulutoğlu, **a.g.e.**, s.356.

Tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerinin belirlenmesini sahibine bıraktığı için öznel bir değerlendirme niteliği taşımakla birlikte, vergi hukukunda bulunmayan bir durum olmasına rağmen kullanım alanı olması nedeniyle kabul edilen bir değerlendirme ölçüsüdür²⁶⁰. Tasarruf değerinde iktisadi kıymetin sahibi için ifade ettiği değeri etkileyen pek çok neden bulunduğu için tam bir kesinlik bulunmamaktadır. Ancak, iktisadi kıymetin tasarruf değerini belirleyen bazı bilimsel yöntemler bulunmaktadır. Örneğin; vadesi belli olan ve faiz oranı belirlenmiş bir senedin belli bir tarihteki değerini bilimsel yöntem kullanarak belirlenebilmektedir²⁶¹.

(d) Mukayyet Değer

V.U.K.'un 265. maddesine göre mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında görülen değeridir. Senetsiz ve senetli alacaklar, ilk tesis ve taazzuv giderleri, kuruluş giderleri, peştemallıklar, aktif geçici hesap kıymetleri, senetsiz borçlar, senetli borçlar, pasif geçici hesap kıymetleri, karşılıklar, amortismanlar ve özel haller mukayyet değer ile değerlendirilmektedir.

(e) İtibari Değer

V.U.K.'un 266. maddesine göre itibari değer, her nevi senetlerin, hisse senetlerinin ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir. Mukayyet değer ve itibari değer arasında fark olmamasına rağmen, itibari değer kıymetli evrak üzerinde yazılı değerler için kullanılmaktadır²⁶².

(f) Vergi Değeri

V.U.K.'un 268. maddesine göre vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesine²⁶³ göre tespit edilen değerdir.

²⁶⁰ Kazım Yılmaz, **a.g.m.**

²⁶¹ M. Emin Akyol, 'Değerleme-2', **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:407, Ocak 2004, s.194.

²⁶² Kenan Bulutoğlu, **a.g.e.s.** 356.

²⁶³ Vergi Değeri; Arza ve araziler için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca her mahalle ve arsa sayılmayacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller) itibariyle takdir edilen birim değerlere göre, Binalar için, Maliye Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekaresi normal inşaat maliyetleri ile

(g) Rayiç Bedel

V.U.K.'un mükerrer 266. maddesine göre rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. Bu bedelin itibari değeri ile karıştırılmaması gerekmektedir. Rayiç bedelin tespitinde satış sırasında mal sahibinin isteyeceği bedel ile alıcının bu mala vereceği bedelin göz önünde bulundurularak değerlendirme yapılması gerekmektedir²⁶⁴.

(h) Emsal Bedel ve Emsal Ücret

(1) Genel Olarak Emsal Bedel

V.U.K.'un 267. maddesine göre emsal bedeli, gerçek değeri belli olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre taşıyacağı değerdir. Emsal bedeli değerlemesi yapılan malın, değerlemenin yapıldığı yerde satılması halinde emsaliyle kıyaslanacağı fiyat olarak da tanımlanabilmektedir²⁶⁵.

Emsal bedeli, iktisadi kıymetin değerinin aynı türden malların bedelleriyle karşılaştırılmak suretiyle yani kendisine emsal kabul edilebilecek kıymetlerin değerlendirme günündeki satış fiyatıyla belirlenmesidir. Emsal bedelin uygulanabilmesi için V.U.K.'da belirlenmiş başka bir değerlendirme ölçüsüyle iktisadi kıymetin değerinin belirlenememiş olması, iktisadi kıymetin gerçek değerinin bilinmemesi ya da doğru olarak tespit edilememesi gerekmektedir.

Emsal bedeli uygulaması genellikle vergi incelemelerinde görülen bir uygulama olup, işletme sahibinin veya eş ve çocuklarının işletmeden aldıkları daire ve dükkânların satış fiyatlarının, bu daire ve dükkânların işletme ile ilgili olmayan kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatlara göre düşük olduğu durumlarda ortaya

(a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedeldir.

²⁶⁴ Kazım Yılmaz, **a.g.m.**

²⁶⁵ Kenan Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 357.

çıkmakta ve faturalar üzerinde belirtilen tutarlar üzerinden inceleme elemanlarınca ortaya konulmaktadır²⁶⁶.

Emsal bedeli ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre sıra ile belirlenmektedir. Emsal bedelinin tespiti için öncelikle ortalama fiyat esası, emsal bedelinin tespit edilmesi mümkün olmazsa maliyet bedeli esası uygulanır. Maliyet bedeli esasına göre de emsal bedeli belirlenemezse takdir esasına göre emsal bedel tespitine başvurulmaktadır.

(2) Emsal Bedel Tespit Yöntemleri

(i) Ortalama Fiyat Esası

Emsal bedeli, değerlemenin yapılacağı ayda ya da daha önceki aylarda yapılan satışların miktar ve tutarına göre aynı türden mallardan mükellef tarafından çıkarılacak ortalama satış fiyatına göre tespit edilmektedir. Aylık satış miktarının emsal bedeli belirlenecek her bir malın miktarına göre % 25'ten az olmaması gerekmektedir.

Ortalama satış fiyatı esasında emsal bedel, toplam satış bedelinin toplam satış miktarına bölünmesiyle bulunmaktadır. Ortalama satış fiyatı esasının uygulanabilmesi için şu şartların bulunması gerekmektedir²⁶⁷.

-Değerlemesi yapılacak mallardan, değerlemenin yapılacağı ayda ya da bir önceki ya da bir daha önceki ayda satış yapılmış olmalı ve yapılan satışın, değerlendirme konusu yapılacak malın aynı cins ve neviden olması gerekmektedir.

-Satış miktarının değerlendirme yapılacak mal miktarının % 25'inden fazla olması gerekmektedir.

Ortalama satış fiyatı esasında emsal fiyatın mükellef tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Ancak mükellefin ortalama satış fiyatına göre belirleme yapması mümkün iken, maliyet bedeli ya da takdir esasına dayalı bir değerlendirme yapmış ve

²⁶⁶ Fercan Aykutlu, 'Daire ve Dükkan Satışlarında Emsal Bedel Uygulaması', **Yaklaşım**, Temmuz 1999, Sayı: 79, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 22.11.2010.

²⁶⁷ Yılmaz Özbalcı, **a.g.e.**, s. 710-711.

vergi incelemesi sırasında bu durum tespit edilmiş ise, emsal bedeli ortalama satış fiyatına göre tespit edilerek gerekli işlemler yapılmaktadır²⁶⁸.

(ii) Maliyet Bedeli Esası

Emsal bedeli belli edilecek malın maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, mükellef maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ekleyerek emsal bedeli kendisi tespit eder. Emsal bedelinin mükellef tarafından bu esasa göre tespit edildiği durumlarda bu hesaplamalara ilişkin kayıt ve cetvellerin ispat aracı olarak saklanması gerekmektedir.

(iii) Takdir Esası

Kanuni olarak belirlenmiş sıra ile emsal bedelin tespit edilemediği durumlarda emsal bedel, mükellefin başvurusu üzerine takdir komisyonu tarafından tespit edilir. Takdir edilen bedellere karşı mükellefin vergi mahkemesine dava açma hakkı saklı olup, davanın açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmamaktadır. Yargı organlarınca re'sen belirlenmiş değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer olan emsal bedeli olarak kabul edilmektedir.

(3)Emsal Bedelin Uygulanacağı Yerler

V.U.K.'un 289. maddesine göre emsal bedelin uygulanabilmesi için bedeli tespit edilecek varlığın gerçek değerinin belli olmaması, bilinmemesi ve doğru olarak saptanamaması gerekmektedir. Ayrıca borsa rayici ve mukayyet değerlerinin de olmaması gerekmektedir. Bu şartların olması durumunda emsal bedel tespitine başvurulmaktadır. Örneğin; V.U.K 'a göre; bina arazilerin kendi değerlendirme ölçüleriyle değerlendirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda vergi değeriyle değerlendirileceği hüküm altına alınmış olduğu için emsal bedelin uygulanması mümkün değildir. Ancak bu kıymetlerin satılması ve gerçek satış bedelinin gizlenmesi

²⁶⁸ Murat Ceyhan, Emsal Bedeli ve Ücreti, (Çevrimiçi)
http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_emsal.htm, 30.05.2009.

durumunda satış bedelinin tespitinde emsal bedel tespit edilerek satış işlemi yapılacaktır²⁶⁹.

(4)Emsal Bedel Yerine Kullanılacak Değerler

Emsal bedel tespit edilirken yargı organlarınca re'sen belirlenmiş değer bulunmaktaysa, bu değer emsal bedel yerine geçmekte ve diğer esaslara bakılmasına gerek bulunmamaktadır. Örneğin; V.U.K.'un 46. maddesine göre; zirai kazançlarda ölçüler merkez komisyonu tarafından bölgenin özelliği, iklim şartları, kullanılan teknoloji göz önüne alınarak tespit edildiği için emsal bedel olarak kabul edilmektedir²⁷⁰.

(5) Emsal Ücret

V.U.K.'un 267. maddesine göre emsal ücreti, ücretin gerçek tutarının bilinmemesi ya da doğru olarak tespitinin mümkün olmaması durumunda, emsal bedelin tespitinde kullanılan yöntemler kullanılarak tespit edilen ücret olarak tanımlanabilmektedir.

(6) Emsal Bedel ve Emsal Ücret ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler

Emsal bedeli ve emsal ücretinin değerlendirme ölçüsü olarak kullanılabilceği iktisadi kıymetler satın alınan emtia ve imal edilen emtia, hayvanlar, kıymeti düşen mallar, özel hallerdir.

V.U.K.'un 274. maddesine göre satın alınan emtia ve imal edilen emtia, emtianın maliyet bedeline göre değerlendirme gününde satış bedelleri % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde yükümlü maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü kullanabilir.

V.U.K.'un 277. maddesine göre hayvanların maliyet bedeli tespit edilemediği durumlarda emsal bedel esas alınarak değerlendirme yapılır ve emsal bedel zirai kazanç komisyonları tarafından tespit edilmiş ortalama maliyet bedelidir.

²⁶⁹ Murat Ceyhan, **a.g.m.**

²⁷⁰ Murat Ceyhan, **a.g.m.**

V.U.K.'un 278. maddesine göre kıymeti düşen mallar emsal bedeli ile değerlendirilmektedir.

V.U.K.'un 289. maddesine göre özel haller, kendi ölçüsüyle değerlendirilmesi mümkün olmayan veya değerlendirme ölçüsü bilinmeyen bina ve arazi vergi değeriyle, borsa rayici ya da mukayyet değeriyle değerlendirilir. Bunların olmaması durumunda emsal bedeliyle değerlendirilmektedir.

V.U.K.'un 41. maddesinin 1. bendine göre emsal bedeli ile değerlendirilerek iktisadi kıymetlerin değeri tespit edilmektedir. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri aynı değerler emsal bedeli ile değerlendirilmektedir.

V.U.K.'un 263. maddesine göre gerçek ücretin tespitinde, hizmet erbabına sağlanan konut tedariki ve sair surette sağlanan menfaatler konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilir.

V.U.K.'un 72 ve 73. maddelerine göre gayrimenkul sermaye iratlarının tespitinde, ayın olarak tespit edilen kiralar ile bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların kira bedellerinin tespitinde emsal kira bedeli uygulanır.

G.V.K.'nın 89. ve K.V.K.'nın 14. maddesinin 6. bendine göre mükellefler tarafından ayın olarak yapılan bağış ve yardımların gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri için mukayyet değeri bilinmiyor ise, bu yardım ve bağışın emsal bedelle değerlendirilmesi gerekmektedir.

K.V.K.'nın 13. maddesine göre kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı tespit ettikleri bedel ya da fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç kısmen ya da tamamen örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır.

K.D.V.K.'nın 27. maddesine göre, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin içeriğine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olmaktadır. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu bu düşüklüğün mükellef tarafından haklı bir sebebe dayandırılarak açıklanamadığı durumlarda da, matrah emsal bedeli ya da emsal ücret esas alınarak belirlenmektedir.

III. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA EMSAL BEDEL VE EMSAL ÜCRET

A.Gayrimenkul Sermaye İradının Tespitinde Emsal Kira Bedeli

Gayrimenkul olarak kabul edilen mal ve haklar G.V.K'nın 70. madesinde düzenlenmiş olup, bu madde de sayılan mal ve haklardan elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olmaktadır. G.V.K'nın 70. maddesinde düzenlenen gayrimenkul olarak kabul edilen mal ve haklar şunlardır:

“a) Arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dâhildir), maden suları memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

b) Voli mahalleri ve dalyanlar;

c) Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaşı eşyası ve döşemeleri,

d) Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

e) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beraatı (ihtira beraatının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır), alâmetifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübe ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır),

f) Telif hakları (bu hakların müellifleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır),

g) Gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,

h) Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıdaki yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dâhil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlerine göre hesaplanır.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dâhil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır.

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur”.

Bu mal ve haklardan elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarından nakdi ya da aynı olarak elde edilen kira hâsılat sayılmaktadır. Gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde aynı ya da nakdi olarak tahsil edilen kira tutarının beyan edilmesi gerekirken, bazı durumlarda söz konusu mal ve haklarının başkalarının kullanımına bedelsiz olarak ya da emseline göre düşük bedelle bırakıldığı görülmektedir. Bu durumda gayrimenkul sermaye iradının hasılat kısmının gerçeğe yakın olarak tespit edilmesi ve bunun gayri safi irat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir²⁷¹.

Gayrimenkul sermaye iratlarında gayri safi hasılat; 70. maddede, “Yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla ve geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Aynı olarak tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.” Gayrimenkul sermaye iradında gayri safi hasılatın elde edilmesi “Tahsil Esası”na bağlanmış, vergilendirilecek kazanç da safi irat olarak tanımlanmışken emsal kira bedeli bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır²⁷². Çünkü mal ve hakların bedelsiz kullanımı durumunda bir kira bedeli söz konusu olmamakta ve gayri safi hasılat tespit edilememektedir.

²⁷¹ Adnan Gülerman, ‘Emsal Kavramı ve Bir Danıştay Kararının Yorumu, Yaklaşım, Sayı: 75, Mart 1999,(Çevrimiçi)www.yaklasim.com. 11.10.2009.

²⁷² Hamza Sivrikaya, ‘Gayrimenkul Sermaye İradının Hesaplanmasında Emsal Kira Bedeli Esası’, **E-Yaklaşım**, sayı:44, Mart 2007, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 20.10.2010.

Gayrimenkul sermaye iradında gayri safi hasılatın tespitinde mal ve hakların bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılması yani intifasına bırakılması önemli bir konu olarak ortaya çıkmaktadır. İntifa hakkının tapuya tescil edilirse harç ya da veraset vergisi ortaya çıkacaktır. Gayrimenkulden elde edilen gelir intifa hakkı sahibinin olacaktır. Emsal kira bedeli uygulanabilmesi için bedelsiz olarak kullanımına bırakılmış mal ve hakların bu kişiler tarafından kullanılması gerekmekte olup, bu mal ve haklar kiralanmak suretiyle gelir elde edilirse emsal kira bedeli değil, gerçek kira olarak kabul edilecek ve elde edilen gelir mal sahibinin geliri olarak vergilendirilecektir²⁷³.

1.Emsal Kira Bedeli

Emsal kira bedeli G.V.K.'da düzenlenmiş bulunan ve vergi sistemine vergi güvenlik kurumu olarak girmiş bir uygulama olarak kabul edilmektedir²⁷⁴. Bu kurum ile idare vergi alacağı güven altına almak istemiştir.

G.V.K.'nın 73. maddesine göre; 'Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelinden düşük olamaz, Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir ve veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerin % 10'udur.

Bu madde hükmüne göre; mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olursa ya da herhangi bir bedel alınmaksızın başkalarının kullanımına bedelsiz olarak bırakılırsa emsal kira bedeli uygulanmaktadır.

²⁷³ Hamza Sivrikaya, **a.g.m.**

²⁷⁴ Zübeyir Bakmaz, 'Yargı Kararları Işığında Emsal Kira Bedeli Uygulaması', **Mali Çözüm**, Sayı:90, 2008, s.179.

2. Emsal Kira Bedelinin Uygulama Esasları ve Sonuçları

Emsal kira bedeli, bina, arazi ve diğer mal ve haklarda farklı şekillerde uygulanmaktadır.

Bina ve arazi kiralamalarında ‘yetkili özel merci veya mahkemelerce takdir edilmiş’ bir değer bulunmakta ise bu değerler öncelikli olarak dikkate alınacaktır. Böyle bir değer bulunmaması durumunda, gayrimenkulün belirlenmiş olan vergi değerinin % 5’i esas alınarak emsal kira bedeli tespit edilecektir. Ancak mahkemeler ya da diğer yetkili kurumlar tarafından emsal kira bedelinin tespit edilmesi istisnai bir uygulama olup, vergi değeri olarak bina ve arazinin emlak vergisi matrahı esas alınmaktadır²⁷⁵.

Bina ve arazi dışında kalan mal ve hak kiralamalarında, bu mal ve hakların maliyet bedelinin % 10’u esas alınacak, maliyet bedeli bilinmiyorsa V.U.K.’un 291-298. maddelerine göre Takdir Komisyonu tarafından tespit edilecek emsal bedelin % 10’u esas alınmaktadır.

3.Emsal Kira Bedelinin Uygulanmayacağı Haller

G.V.K.’nın 73-2. maddesine göre bazı durumlarda emsal kira bedeli uygulanmamaktadır.

- Boş kalan gayrimenkullerin korunmaları amacıyla bedel alınmaksızın başkalarının ikametine bırakılması,

- binaların mal sahiplerinin usul, fûru ve kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi,

Usul ve fûru (tam kan hısımlığı) grubuna girenlerin tamamı ile yan kan hısımlarından olan kardeşlerden her birine birden fazla konut tahsis edilirse bu konutlardan sadece biri için emsal kira bedeli uygulanmaz ancak diğerleri için uygulanmaktadır²⁷⁶.

²⁷⁵ Zübeyir Bakmaz, **a.g.m.**, s. 180.

²⁷⁶ Veysi Seviğ, “Gayrimenkul Sermaye İratlarında Bedelsiz Kullanım Hakkı”, **Dünya**, 24.06.2004

-mal sahibi ile birlikte akrabaların(kan ve sıhri) da bu evde veya daire de ikamet etmesi,

Emsal kira bedelinin tespit edilmesinde akrabalık bağı önem taşımaktadır. Bu anlamda akrabalık kan bağına dayanan hısımlık olup, soy hısımlığı da denilen bu hısımlığa anne, baba, kardeş, yeğen, amca, hala, teyze, hala vb. müşterek kökten gelen kişiler dâhildir. Sıhrî hısımlık ise, evlenme akdi ile doğan hısımlık olup, iki eşin birbirlerine göre akrabaları bu hısımlık içinde olmaktadır.²⁷⁷ Mal sahibinin, kendi evi dışında başka bir evini akrabalarının kullanımına bırakması, bu kişilerin farklı evlerde oturması nedeniyle emsal kira bedeli uygulanmaktadır.²⁷⁸

-genel bütçeye dahil idareler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamar için de emsal kira bedeli uygulanmayacaktır.

4. Yargı Kararları Çerçevesinde Emsal Kira Bedelinin Değerlendirilmesi

Emsal kira bedelinin uygulanması kolay olmamaktadır. Örneğin; aynı apartmanda yer alan daireleri karşılaştırarak bir daireyi diğer daireye göre emsal olarak kabul etmek kolay olmamaktadır. Çünkü her bir daire farklı açılardan değerlendirilerek değerleri farklılaşmaktadır. Dairenin alt kat, üst kat, arka ya da ön bahçeye bakması v.b. farklılıklar değerini etkileyerek emsal bulunmasını zorlaştırmaktadır²⁷⁹.

Beyan edilmiş gayrimenkul sermaye iradıyla ilgili olarak yapılan incelemeler sonucunda elde edilmiş kira gelirinin gerçekliğinin saptanması ve bu aşamada emsal kira bedelinin uygulanıp uygulanmayacağı da önemli sorunlara yol açmış ve verilmiş Danıştay kararlarında bu durum ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Beyan edilmiş kiranın gerçekliğinin belirlenmesi zor olduğu durumlarda emsal kira uygulanacaktır. Ancak bu durumda beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun ispat

²⁷⁷ Bilge Öztan, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 3. bs, Turhan Kitabevi, 1998, s.256

²⁷⁸ Özgür Biyan, 'Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesinde Emsal Kira Bedeli Uygulaması', **E-Yaklaşım**, Aralık 2006, sayı:41. (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 14.04.2009.

²⁷⁹ Adnan Gülerman, **a.g.m.**

külfeti ise bu durumu iddia edene ait olacağı belirtilmiştir. Eğer beyan edilen kira geliri gerçek ise, gerçek gelir üzerinden vergi ödenecek, aksi durumda ise emsal kira bedeli uygulanarak, emsal kira bedeli üzerinden vergi ödenecektir²⁸⁰.

B.Gerçek Ücretin Tespitinde Emsal Bedel

G.V.K.'nın 61. maddesine göre, işverene bağlı olarak çalışanlara yaptıkları hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlar ile para ile temsil edilen diğer menfaatler ücret olarak kabul edilmekte olup, ücretin ödenek, tazminat kasa tazminatı v.b. isimler altında ödenmiş olması ücretin niteliğini değiştirmemektedir. Ücretin gerçek değeri, ise işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından kanunun izin verdiği indirimlerin yapılması suretiyle bulunmaktadır. Kanunun izin verdiği indirimler şu şekilde sıralanabilmektedir:

-657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu ve Ordu Yardımlaşma Kurumu v.b. kurumlar için yapılan kesintiler,

-Emekli sandıkları v.b. sandıklara ödenen aidat ve primler,

-Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı için ödenen primler ve bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,

-Çalışanlar tarafından sendikalara ödenen aidatlar.

Gerçek ücretin belirlenmesinde Gelir Vergisi gibi şahsi vergiler ücretten indirilememektedir.

G.V.K.'nın 63. maddesine göre, gerçek ücretin tespitinde, hizmet erbabına sağlanan konut tedariki ve sair surette sağlanan menfaatler konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilmektedir.

²⁸⁰ Bkz. Danıştay 3. Daire, Karar Yılı: 1989, Karar No:109, Karar Yılı: 1987, Karar No: 2675, (çevrimiçi) www.danistay.gov.tr.11.07.2010.

C.Gider Kabul Edilmeyen Ödemelerin Emsal Bedel Açısından Değerlendirilmesi

G.V.K'nın 41. maddesinde 5615 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle yapılan değişiklikle "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" e yeni bir bent eklenerek G.V.K.'da transfer fiyatlandırması sayılacak durumlar açıklanmıştır. Ayrıca yapılacak bu tür işlemlerde K.V.K.'nın 13. maddesi hükümlerinin uygulanarak işlem yapılacağı ifade edilmiştir.

Kanunun 41. maddesinde transfer fiyatlandırması sayılacak işlemler ve sayılmayacak işlemler şekilde bir ayrıma gidilerek söz konusu maddesinin ilk dört bendin transfer fiyatlandırması kapsamında olmadığı ifade edilmiştir. Ancak aynı maddenin 5. bendinde ise, bu bentte açıklanmış bulunan işlemlerin ise transfer fiyatlandırması olarak kabul edilerek işlem yapılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda;

Transfer Fiyatlandırması olarak kabul edilmeyen işlemler;

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

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

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

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

Transfer Fiyatlandırması Olarak Kabul Edilen İşlemler;

“5. (5615 sayılı kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar

ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, 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 olarak kabul edilmektedir.

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

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

Madde metnine göre; transfer fiyatlandırması olarak işlemin kabul edilebilmesi için, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine uygun olmayan işlem yapması gerekmektedir. Ayrıca yapılan işlemin mal, hizmet alımı ya da satımı, imalat veya inşaat işlemini, kiralama veya kiraya verme işlemi, ödünç para alıp ya da verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeler şeklinde yapılması gerekmektedir. Bu şekilde yapılmış işlemler sonucunda işletme aleyhine oluşmuş farkların işletmeden çekilmiş sayılacağı kabul edilerek, ticari kazancın tespitinde bu değerler kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kazanca ekleneceği kabul edilmiştir. Ayrıca Kurumlar Vergisinde geçerli olan düzeltme hükümleri Gelir Vergisi için de geçerli olarak kabul edilmiştir. Söz konusu bu değerler ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş ve Gelir ve Kurumlar Vergisinin hesabında yer almış ise; mükerrer vergilemeyi önlemek için ilişkili kişinin vergilendirme işlemlerinde gerekli düzeltmeye gidilecektir²⁸¹.

²⁸¹ Mustafa Tan, ‘Gelir Vergisinde Transfer Fiyatlandırması Uygulanacak’, **Dünya**, 19.04.2007.

İlişkili kişi olarak kabul edilen şirketler konusunda kuruluş biçimleri hakkında herhangi bir ayrıma gidilmemiştir. Teşebbüs sahibi ilişkili kişilerle emsallere uygun fiyat ve bedeller kullanarak, mal ya da hizmet alım satımı veya mal ve hizmet alım ve satımı olarak değerlendirilen işlemleri yaparsa bu durumda örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmeyecek ve bu madde hükümleri uygulanmayacaktır²⁸².

IV-KATMA DEĞER VERGİSİ BAKIMINDAN EMSAL BEDEL ve EMSAL ÜCRET

KDVK'nın 27. maddesine göre; bedeli bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi para ile ifade edilemeyen değerler olması halinde vergi matrahı işlemin mahiyetine göre emsal bedel ya da emsal ücretidir. Bedelin emsal bedel ya da emsal ücretine göre oldukça düşük olduğu ve bu düşüklüğün yükümlü tarafından açıklanamadığı durumlarda matrah olarak emsal bedeli ya da emsal ücreti esas alınır ve V.U.K. hükümlerine göre emsal ücret ve emsal bedel tespit edilmektedir. Emsal bedelin tespitinde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen kısmın katılması zorunludur.

V- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

A.Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk

Küreselleşme süreci ile birlikte çokuluslu şirketlerin üretim yapılarını farklı ülkelerde oluşturmaları ve üretilen malların transferinde uyguladıkları fiyatı vergi yükünü azaltacak biçimde değiştirmeleri ülkelerin vergi sistemlerinde değişikliklere neden olmaktadır. Çünkü şirketler tarafından uygulanan fiyatın emsal fiyat olmaması ülkeler arasında kar aktarımlarına neden olarak ülkelerin vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.

Çokuluslu şirketlerin kazançlarını düşük vergi oranına sahip ülkelere kaydırması, yüksek vergi oranına sahip ülkede faaliyet gösteren şirketlerin düşük

²⁸² İbrahim Güler, 'Gelir Vergisi Kanun'unda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı', **E- Yaklaşım**, Sayı:48, Temmuz 2007, (Çevrimiçi)www.yaklasim.com. 22.10.2010.

vergi oranına sahip ülkede faaliyet gösteren şirketten kredi alması, finansman gideri adıyla kazanç transferi ya da grup içinde gerçekleştirilen entelektüel sermaye ya da bilgi yoğun ara malların uluslar arası transferi biçiminde olmaktadır.²⁸³ Bu durumda çokuluslu şirketler yapacakları işlemler nedeniyle elde edecekleri karları olduğundan düşük göstererek, ödeyecekleri toplam vergileri azaltma yönünde çaba göstermektedirler.²⁸⁴

Şirketler tarafından ifade edilen davranış biçimlerine girişerek uyguladıkları transfer fiyatlandırması; bir ticari işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet transferlerinde uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilmektedir²⁸⁵. Başka bir tanımlamaya göre transfer fiyatlanması ise, ‘transfer fiyatlarına arz fiyatları veya dağıtım fiyatları da denir. Bir çokuluslu şirketin şubeleri arasında uluslar arası ticaret meydana geldiğinde, bu bağımlı firmalar arasında belirlenen transfer fiyatı’²⁸⁶denilmektedir.

B.Transfer Fiyatının Tespit Edilmesi

Çokuluslu şirketlerin küresel anlamda karlarını artırma çabaları sonucunda uyguladıkları transfer fiyatında en önemli sorun transfer fiyatının tespitinde ortaya çıkmakta ve fiyatın tespit edilmesinde ve kullanılmasında uluslar arası ticarete vergiye tabi kazancın bir ülkeden diğerine kayması, ülkeler ve şirketler açısından dikkat çeken bir konuyu oluşturmaktadır.²⁸⁷

Transfer fiyatının tespit edilmesi ile ilgili olarak emsallere uygunluk ilkesi ve global bölüşüm ilkesi dünyada kabul edilmiş olmasına rağmen, Türk vergi sisteminde emsallere uygunluk ilkesi esaslarına göre transfer fiyatının belirlenmesi benimsenmiştir.

²⁸³ Eric j. Bartelsman and Roel M.W.J. Beetsma, ‘ Why Pay More? Corporate Tax Avoidance Through Transfer Pricing in OECD Countries’, **Tinbergen Institute Discussion Paper**, TI,2000-054-2. S.6.

²⁸⁴ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 24.

²⁸⁵ Tuncay Kapusuzoğlu, ‘Transfer Fiyatlandırması Nedir?’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 205, Eylül 1998, s. 55.

²⁸⁶ İhsan Günaydın ‘Uluslar arası Transfer Fiyatlandırmanın Vergisel Amaçları’, **Vergi Dünyası**, Ağustos 1999, Sayı:216., s.166.

²⁸⁷ Tunç Köse, Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 11.

C.Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi İngilizce ‘arm’s length’ terimi ile ifade edilmekte olup, Türkçe ‘kol uzunluğu’ anlamına gelmekte ve serbest piyasada yapılan pazarlık sonucu oluculuğu oluşan fiyat anlamına gelmektedir.²⁸⁸

Emsallere uygunluk ilkesinin uluslararası alanda benimsenmesi ilişkili kuruluşları ve bağımsız şirketleri vergisel açıdan aynı alana yerleştirdiği için her iki kuruluşun sahip olduğu göreceli rekabet avantajları üzerinde bozucu etkiler yaratabilecek vergisel avantaj ve dezavantajların ortaya çıkmasını önlemek ve uluslararası ticaret ve yatırım ortamının gelişmesine katkıda bulunmaktadır²⁸⁹. Transfer fiyatlandırmasının piyasa koşullarını yansıtmaması ve emsal bedel prensiplerine uygun olmaması ilişkili kuruluşun vergi yükümlülüklerinde ve işlemin yapıldığı ülkenin vergi gelirlerinde sapma ortaya çıkabilmektedir. Bu saptamaların tespit edildiği durumda ise vergisel amaçlı olarak karlarda düzeltme yapılma zorunluluğu ortaya çıkabilmektedir.²⁹⁰

Emsallere uygunluk ilkesi OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. Maddesinde yer almakta ve OECD üyesi ülkeler ve pek çok üye olmayan ülke tarafından da uygulanmaktadır.

‘İki ilişkili kuruluşun ticari ve finansal ilişkilerindeki şartlar bağımsız kuruluşlar arasında gerçekleşenlerden farklılık gösterirse, bu özel şartlar nedeniyle bir tarafta eksik oluşmuş kar ilgili kuruluşun karına eklenir ve bu düzeltmeye göre yeniden vergilendirilir.’²⁹¹

Kavram olarak açıklanan emsallere uygunluk ilkesi, karşılaştırılabilir koşullarda farklı tüzel kişiliğe sahip işletmeler arasında oluşan piyasa fiyatı ve

²⁸⁸ Namık Kemal Uyanık, **Transfer Fiyatlandırma**, Türmob Yayınları, 2006, s.32.

²⁸⁹ **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Travel Version**,(Çev: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası) OECD, 2001, paragraf.1.7.: OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.1.8. (Çalışmada, 2010 yılında OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde yapılan revizyon dikkate alınmış, daha önceki rehberde yer alan düzenlemeler İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası’nın çevirisi esas alınarak açıklamalar yapılmıştır. Ayrıca eski rehberde yapılan atıflar parantez içi olarak verilmiş, eski ve yeni rehber arasında değişiklik yok ise parantez içi olarak çalışmada gösterilmemiştir.)

²⁹⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines, , p.1-3.

²⁹¹ OECD Model C(9) P.1-2.

karşılaştırılabilir fiyatları dikkate alarak faaliyet karlılığının yeniden hesaplanmasını öngörmektedir.²⁹² Bu durum ülkeler tarafından kabul edilen ayrı tüzel kişilik yaklaşımının bir sonucu olmaktadır. Ayrı tüzel kişilik yaklaşımı, bağımlı işletmelerin bağımsız işletmeler üzerinde avantaj sağlayarak rekabet eşitsizliği yaratılmasını önlemekte ve uluslar arası ticaretin artmasını teşvik etmektedir²⁹³

Emsallere uygunluk ilkesine göre; çokuluslu şirketlerin kendi ilişkili şirketleriyle yaptığı işlemlerde uyguladıkları fiyatın, bağımsız şirketler arasında yapılan işlemlerde oluşan fiyata eşit olmasını gerekmekte ve bu eşitliğin sağlanamadığı durumda örtülü kazanç dağıtımını ortaya çıkarmaktadır.²⁹⁴ Örtülü kazanç dağıtımının olmaması için mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uyguladıkları fiyatın, emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

Emsal bedel ilkesi, pek çok mal ve hizmet alışı veya satışında, kredi verilmesinde karşılaştırılabilecek bağımsız kuruluşlarca aynı koşullara sahip işlemler bulunduğu için kolaylıkla uygulanabilmesine rağmen, başka örneğe sahip olmayan işlemlerde, örneğin uzmanlık gerektiren mal ve hizmetin üretiminde, emsal bulunması zor olabilmektedir²⁹⁵. Emsal bulunmasında yaşanan güçlükler emsal bedel ilkesini uygulamayı güçleştirmektedir.

Türk vergi sisteminde de emsallere uygunluk ilkesi 5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesinde düzenlenmiştir. 5422 sayılı K.V.K.'da yer verilmeyen emsal fiyat ya da bedelin tespitinde kullanılacak yöntemler ortaya konulmuş, vergi güvenlik kurumu olarak uluslar arası alanda vergileme açısından etkin bir konuma ulaşılmak istenmiştir. Bu amaçla söz konusu maddede ilişkili kişi, emsallere uygunluk ilkesi ve emsallere uygunluk ilkesine göre fiyatın tespitinde kullanılacak yöntemler, peşin

²⁹² Billur Yaltı Soydan, **Uluslar arası Vergi Anlaşmaları**, s. 109.

²⁹³ OECD, **Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations**, 1998, s.1-3.

²⁹⁴ Billur Yaltı Soydan, 'Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi', **Vergi Sorunları**, Sayı:91, Nisan 1996, s.108.

²⁹⁵ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 85.

fiyatlandırma anlaşmaları ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının nitelikleri belirlenmiştir.²⁹⁶

K.V.K.'nın 13. maddesine 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 hükmüne göre; emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilen fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun bir ilişki bulunmayan ve işlemin gerçekleştiği anda oluşan piyasa ya da pazar fiyatıdır. İlişkili kişiler arasındaki ticari işlemlerde uygulanan fiyat ya da bedel piyasa ya da pazar fiyatını yansıtmıyorsa, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan fiyat emsallere uygunluk ilkesine aykırı olacağından kazanç transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde öncelikle işletme içi emsal kullanılacak, eğer böyle bir emsal söz konusu değil ise dış emsal yoluyla fiyat tespiti yoluna gidilecektir.

Transfer fiyatlandırmasında emsal bedelin belirlenmesi teorik olarak doğru ve güvenilir bir uygulama olmasına rağmen, transfer fiyatlandırması hükümleri gereğince, yükümlülerin ve vergi idaresinin emsallere uygunluk ilkesine göre emsal bedel oluşturması ve bununla ilgili gerekli düzenlemeleri yapması gerekecektir²⁹⁷.

²⁹⁶ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Taslak Karar ve Tebliğ ile İlgili Görüş ve Önerilerimiz, Rapor, 07.39-40-41.

²⁹⁷ Aysel Duman, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Türmob Yayınları, Ankara, 2008, s.91.

VI. SERMAYE PİYASASI KANUNU'NA GÖRE EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 15.²⁹⁸ maddesinde 4487 sayılı kanunla yapılan değişiklikle örtülü kazanç dağıtımı düzenleme konusu yapılmıştır.

'Halka açık anonim ortaklıklar; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı ya da dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsaline bariz bir şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını ve/veya mal varlığını azaltamaz' hükmü yer almaktadır.

²⁹⁸ **Madde 15 - (Değişik madde: 15/12/1999 4487/5 md.)** 'Halka açık anonim ortaklıkların esas sözleşmelerinde birinci temettü oranının gösterilmesi zorunludur. Bu oran, Kurul tarafından belirlenecek ve tebliğlerle ilan edilecek miktardan aşağı olamaz. Kurul, ihraççıların türleri ve dağıtılabilir kar tutarları itibarıyla temettü dağıtım zorunluluğunu kaldırabilir veya erteleyebilir. Yönetim kurulu üyeleri ile memur, müstahdem ve işçilere kardan pay dağıtılabilmesi için esas sözleşmede hüküm bulunması şarttır. Yasa hükmü ile ayrılması gereken yedek akçeler ve esas sözleşmede pay sahipleri için belirlenen birinci temettü ayrılmadıkça başka yedek akçe ayrılmasına, ertesi yıla kar aktarılmasına ve yönetim kurulu üyeleri, memur, müstahdem ve işçilere kardan pay dağıtılmasına karar verilemeyeceği gibi, belirlenen birinci temettü ödenmedikçe bu kişilere kardan pay dağıtılamaz.

Temettü hesap dönemi sonu itibarıyla mevcut payların tümüne, bunların ihraç ve iktisap tarihleri dikkate alınmaksızın eşit olarak dağıtılır. Halka açık anonim ortaklıklar, sermaye piyasası mevzuatına uygun olarak düzenlenmiş ve bağımsız denetimden geçmiş üçer aylık ara dönemler itibarıyla hazırladıkları mali tablolarında yer alan karlarından, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayırmak zorunda oldukları yedek akçeler ile vergi karşılıkları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçmemesi, ana sözleşmelerinde hüküm bulunması ve genel kurul kararıyla ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi koşullarıyla temettü avansı dağıtılabilirler. Her ara dönemde verilecek temettü avansı bir önceki yıla ait bilanço karının yarısını aşamaz. Önceki dönemde ödenen temettü avansları mahsup edilmeden ilave temettü avansı verilmesine ve temettü dağıtılmasına karar verilemez. Temettü avansı dağıtımına karar verilmesinde ve avansın ödenmesinde Türk Ticaret Kanununun, bilanço ve gelir tablosunun kabulüne ve karın dağıtılmasına ilişkin olup, bu madde hükmüne aykırı olan hükümleri uygulanmaz. Yönetim kurulu üyeleri ve temsilcisi oldukları tüzel kişiler, şirket denetçileri, bağımsız denetimi yapanlar ve bağlı oldukları gerçek ve tüzel kişiler, ara dönemler bilanço ve gelir tablolarının gerçeği aksettirmemesinden veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olmasından doğan zararlar için şirkete, pay sahiplerine, şirket alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere temettü avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği bilanço yılı içinde pay senedi iktisap etmiş bulunan kişiler ile üçüncü kişilere karşı müteselsilen sorumludurlar. Hukuki sorumluluk doğuran hallerin varlığı halinde, pay sahipleri, yönetim kurulu üyeleri, denetçiler ve Kurul tarafından kararın ilanından itibaren otuz gün içinde, 12 nci maddenin altıncı fıkrasındaki esaslar çerçevesinde iptal davası açılabilir. Kurul, yasalardan kaynaklanan yükümlülüklerin doğruluk incelemesi dahil bilanço ve gelir tablolarını denetleme ve düzeltmeye yetkilidir. Vergi Usul Kanununun vergi incelemesine ilişkin hükümleri saklıdır. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esaslar Kurul tarafından belirlenir. Halka açık anonim ortaklıkların sermaye artırımlarında, bedelsiz paylar artırımı tarihindeki mevcut paylara dağıtılır.

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 karını ve/veya mal varlığını azaltamaz.'

SPK denetimine tabi olan şirketler açısından karın nasıl hesaplanacağı ya da nasıl dağıtılacağı açık ve kesin kurallara bağlanmış olup, yöneticilerin sorumluluğu konusunda da düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerle, şirketin ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde, yapılan işlemin belli bir büyüklüğe ulaşması halinde rapor edilme zorunluluğu da getirilmiştir.²⁹⁹

Örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak yapılacak işlemlerde Seri IV ve 41 No'lu Tebliği çerçevesinde bazı düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerde '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, işlem öncesinde, Kurulca esasları belirlenen kuruluşlara işlemin değerlemesinin yaptırılması zorunludur.' esası getirilmiştir. Ayrıca payları borsada işlem gören şirketler ve ilişkili kişiler arasında yaygın ve süreklilik arz eden varlık, hizmet ve yükümlülük transferleri işlemlerinde³⁰⁰, bu işlemlere ilişkin şartların yönetim kurulu tarafından belirleneceği ifade edilmiştir.³⁰¹

Yapılan düzenlemelerde ortaklık yönetim kurulu, izleyen hesap döneminde de süreklilik ve yaygın özellik gösteren faaliyetlerin sürdürülmesine karar verilmesi halinde, işlemlere ilişkin şartları gözden geçirir ve gerektiği takdirde bu şartları yeniden belirler.

S.P.K. mevzuatı, ilişkili kişilerle yapılan işlemlere önem göstermekte, tarafsız değerlendirme kuruluşuna değerlendirme yaptırmakta, ilişkili kişilerle yapılması planlanan işlemlerin sonuçlarının ne olacağı, ortakların yapılan bu işlemle zarara uğrayıp, uğramayacağı konuları en başından itibaren saptanmaktadır.³⁰²

²⁹⁹ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırması ve Ticaret Hukuku', **Yaklaşım**, Sayı:194, Şubat 2009, s.45.

³⁰⁰ 'Ticari nitelikte olsun veya olmasın bir hesap dönemi içinde en az iki defa yapılan veya yapılacak olan işlemleri...'

³⁰¹ Sermaye Piyasası Kanunu'na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacağı Esaslar Hakkında Genel Tebliğ, Seri IV. No: 41, 19.03.2008 tarih ve 26821 no'lu Resmi Gazete.

³⁰² Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırması ve Ticaret Hukuku' s. 46.

S.P.K.'da örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak yapılan düzenleme; K.V.K.'ya göre farklı özellikler taşımaktadır. K.V.K.'da yapılan düzenlemeyle bir karşılaştırma yapıldığında daha kapsamlı bir belirleme yapılmıştır. K.V.K.'da tüm sermaye şirketlerini kapsayan örtülü kazanç dağıtımı S.P.K.'da halka açık anonim ortaklıklar³⁰³ la sınırlı tutulmuştur. Ayrıca ilişkili kişi açısından da dar kapsamlı bir tanımlama yapılmış, ilişkili kişiler halka açık anonim ortaklıkların yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı ya da dolaysız olarak ilişki içinde bulunduğu diğer bir teşebbüs ya da şahıs olarak tanımlanmıştır.³⁰⁴

Seri VIII ve 48 No'lu S.P.K. genel tebliği³⁰⁵, nde değerlemede kullanılacak yöntemlerden söz edilmiştir. Fabrika ve ekipmanların değerlemesinde emsal karşılaştırma, maliyet ya da gelir indirgeme yöntemleri kullanılabilir.

S.P.K. açısından emsal bedel tespiti ve emsal kavramı K.V.K. ile örtüşmekte ve S.P.K. uygulamalarında 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanunun (4a) maddesinde düzenlenmiş bulunan faiz oranı da emsal olarak kabul edilmektedir.

Örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak 'ortaklığın karının ve/veya mal varlığının azaltılamayacağı' şeklinde bir düzenleme yapılmasına rağmen K.V.K.'da belirlenmiş bulunan örtülü kazanç dağıtımı sayılacak durumlar benzeri ayrıntılı bir düzenleme yapılmamıştır.

³⁰³ (Ek bent: 29/04/1992 - 3794/2 md.) Halka Açık Anonim Ortaklık: Bu Kanunun uygulanmasında halka açık anonim ortaklık, hisse senetleri halka arzedilmiş olan veya halka arzedilmiş sayılan anonim ortaklıklardır.

³⁰⁴ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 352.

³⁰⁵ Sermaye Piyasasında Uluslar arası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Yürürlük Tarihi, 01.01.2006.

A.Örtülü Kazanç Aktarımının Temel Unsurları³⁰⁶

1.Kazancın ya da Malvarlığının Halka Açık Anonim Şirket Tarafından Aktarılması

S.P.K.'nın 15. maddesinde yapılan düzenlemeye göre; halka açık anonim ortaklıklar örtülü kazanç aktarımı kapsamına alınmış, bu şirketlerin dışında kalan sermaye şirketlerinin kar ve/veya malvarlığını azaltıcı işlemleri örtülü kazanç dağıtımı kapsam dışında bırakılmıştır. Fakat halka açık şirketlerin ilişkili oldukları iştirak ya da bağlı ortaklıkların S.P.K. 15. madde kapsamına giren işlemleri örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilecektir.

2.Kazancın veya Malvarlığının Şirket ile Belirli İlişkiler İçerisinde Bulunan Diğer Bir Teşebbüs veya Şahsa Aktarılması

Şirketler arasındaki fon aktarımının örtülü kazanç olarak değerlendirilebilmesi için, halka açık bir anonim ortaklık aleyhine yasal olmayan bir menfaat elde eden tarafın halka açık şirket ile ilişkili içinde olması ve bu ilişkinin yönetim, denetim ve sermaye bakımından dolaylı ya da dolaysız ilişki olması gerekmektedir.

3.Yapılan İşlemlerde Emsaline Göre Bariz Bir Farklılık Bulunması

Örtülü kazanç dağıtımı konusunda örtülü kazanç dağıtımı konusunu belirleyen işlemler tek tek belirlenmemiştir. Halka açık şirketlerin karını ya da mal varlığını azaltacak işlemler örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmekte, ancak yapılan bu işlemin örtülü kazanç aktaran işlem sayılması için, emsaline göre çok büyük farklılık yaratacak bir işlem olması gerekmektedir.

³⁰⁶ Bkz. Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 353-358., Yavuz Akbulak- Ahmet Koray, ' Örtülü Kazanç Aktarımının Halka Açık Anonim Şirketler Bakımından Değerlendirilmesi', **Vergi Dünyası**, Sayı: 257, Ocak 2003.

B.Örtülü Kazanç Aktarımının Sonuçları

Örtülü kazanç dağıtımında suç oluşturan fiillerin yaptırımları S.P.K.'nın 47. maddesinde düzenlenmiştir.

'...6. Bu Kanununun 15 inci maddesinin son fıkrasında belirtilen işlemlerde bulunarak kârı veya mal varlığı azaltılan tüzel kişilerin yetkilileri ve bunların fiillerine iştirak edenler,...

İki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ve beş bin günden on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılmaktadırlar.

Kanununun 49. maddesinde yazılı suçlardan dolayı kovuşturma yapılması, Kurulca Cumhuriyet Savcılığı'na başvuruda bulunulmasına bağlıdır. Örtülü kazanç dağıtımını suçu işleyen şirketin Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir.

3.BÖLÜM

EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİNİN OECD DÜZENLEMELERİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKE UYGULAMALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I.OECD DÜZENLEMELERİ ÇERÇEVESİNDE EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

A.OECD'nin Temel Yapısı

OECD 14 Aralık 1960 tarihinde Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak kurulmuş olan bir teşkilat olup, Avrupa'nın Marshall Planı çerçevesinde yeniden yapılandırılması amacına dayalı olarak 1948 yılında kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün yerini almıştır. Avrupa İktisadi İşbirliği Örgütü adı altında kurulan teşkilatın adı 30 Eylül 1961'de Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) şeklinde değiştirilmiştir.

OECD, ülkeleri çoğulcu demokrasi anlayışı, insan haklarına saygının paylaşımı ve pazar ekonomisini ülkeler arasında paylaşımı için oluşturulmuş bir yapıdır.³⁰⁷ Ekonomik büyümenin sağlanması, yaşam standartlarının yükseltilmesi, finansal dengenin sağlanması, diğer ülkelerin ekonomik gelişmelerinin desteklenmesi, dünya ticaretinde büyümenin devamlılığının sağlanması vb. amaçların gerçekleştirilmesi için üye sayısı 31 olmasına rağmen 100'den fazla ülkeye uzman olduğu konularda görüşlerini vermektedir.³⁰⁸

OECD, üye ülkelerde sürdürülebilir iktisadi büyümeyi sağlamak, üye ya da üye olmayan kalkınma kapsamındaki ülkelerin ekonomik gelişmesine ve dünya ticaretinin gelişmesine katkıda bulunmak gibi temel ilkelere sahip yapıdadır.³⁰⁹

³⁰⁷ Tuncay Kapusuzoğlu, **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2003, s.147.

³⁰⁸ About OECD, (çevrimiçi)

http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html 17.05.2010.

³⁰⁹ Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, s. 30.

Vergileme konusunda da önemli konularda çalışmalar yapan OECD'nin yaptığı düzenlemeler efektif vergi oranları, haksız vergi rekabeti, vergi cennetleri, off shore merkezleri, çokuluslu şirketler ve transfer fiyatlandırması, kurumlar vergisi barınakları, elektronik ticaretin vergilendirilmesi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, çevre vergileri vb. düzenlemelerdir.³¹⁰

B.OECD Düzenlemeleri

Çokuluslu işletmelerin vergilendirilmesi amacıyla ele alınan ilkeler, OECD üyesi ülkeler arasında, OECD üyesi ülkeler ile üye olmayan ülkeler arasında imzalanan Gelir ve Sermayeye İlişkin OECD Model Vergi Anlaşması (OECD Model Vergi Anlaşması) kapsamına dahil edilmiştir. Söz konusu ilkeler, 'Birleşmiş Milletler Model Çifte Vergilendirme Anlaşması'na da dahil edilerek bir birlik sağlanmıştır. OECD Model Vergi Anlaşmasının çokuluslu işletmelerin vergilendirilme ilkeleri üzerine olan ilkeleri şunlardır. Mukimliği tanımlayan 4. madde; daimi işyerlerinin vergilendirilmesini düzenleyen 5. ve 7. maddeler; bağlı kuruluşların elde ettikleri karlar ve emsallere uygunluk ilkesinin esaslarını düzenleyen 9. madde; temettüleri, faizler ve gayri maddi hak bedellerine ilişkin hükümleri düzenleyen 10, 11 ve 12. maddeler ile ayırım gözetmeme, anlaşmazlıkların çözümü ve bilgi değişimi konularını düzenleyen 24, 25 ve 26. maddeleridir. OECD'nin Mali İşler Komitesi, vergi politikalarının belirlenmesi ile ilgili maddelerin uygulanmasına yönelik olarak çokuluslu işletmelere ve diğer kurumlar için raporlar yayımlamıştır.³¹¹ Transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak yayımlanan rapor da OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesine dayalı açıklamalar yapmaktadır.

OECD'nin vergi sistemleri üzerinde yaptığı çalışmalar, üye olan ülkelerin vergi sistemlerini inceleyerek elde edilmiş deneyimlerden ve uluslararası standartlardan yararlanılabilecek dersler çıkarılmasını sağlayacak nitelikte olup, yapılmış bulunan vergi reformları vergi sistemlerini önemli ölçüde değiştirecek niteliktedir. Yapılan çalışmalar ülkelerin vergi sistemlerinde ortaya çıkacak

³¹⁰ Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, s 33-34.

³¹¹ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 6-7.

değişimlerde de etkili olmuştur.³¹² Birçok ülkede vergi sistemlerinde yapılan değişiklikler OECD'nin yaptığı çalışmalar temel alınarak yapılmıştır.

Ülkelerin transfer fiyatlandırması yüzünden kendi vergi sistemlerinden olumsuz yönde etkilenmemek istememeleri nedeniyle OECD Transfer Fiyatlandırması rehberini geliştirmek için yoğun bir çaba harcamaktadır. Rehber, söz konusu ülkelere çifte vergilendirmeden kaçınmaları için yardım ederken, vergi idarelerine de çokuluslu şirketlerin vergi matrahlarının adil dağılımından pay almak için yol gösterici olmaktadır.³¹³

OECD tarafından yayımlanmış olan Uluslararası Girişimciler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması rehberi, 1979 yılında yayımlanmış bulunan 'OECD Transfer Fiyatlaması ve Çokuluslu Şirketler Raporu'nun yenilenmiş şekli olup, söz konusu rehber belirli aralıklarla güncellenmektedir.³¹⁴ Transfer fiyatlandırması konusunda hazırlanmış ve yayımlanmış olan rehberin amacı, çokuluslu şirketler ve vergi idarelerine transfer fiyatlandırması konusunda emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak uygulanacak yöntemler konusunda çözümler önermek ve ilgili çözümlerin uygulanması sırasında ortaya çıkacak uyuşmazlıkları en aza indirmek olarak açıklanmıştır.³¹⁵ Rehber, OECD üyesi ülkeler arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde karşılık mutabakatın sağlanmasına yönelik görüşmelerde, tahkim konusunda yapılacak görüşmelerde, transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak alınacak kararlarda yol gösterici bir nitelik taşımaktadır.³¹⁶

9 Eylül 2009 tarihinde OECD Mali İşler Komitesi, Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması rehberinin I ve III. bölümlerinin revize edilmesine ilişkin yorumunu açıklamıştır.³¹⁷ Yapılan yorumda rehberde var olan transfer fiyatlandırması yöntemleri olan geleneksel işlem yöntemleri ve işlemsel kar yöntemleri tanımlanmış, işlemsel kar yöntemlerine ancak yeterli bilginin olmadığı

³¹² Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, s. 32.

³¹³ John Neighbour, **a.g.m.**

³¹⁴ Ramazan Biçer, **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**, Türmob, Yayınları, s. 6.

³¹⁵ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s.81.

³¹⁶ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 8.

³¹⁷ http://www.oecd.org/document/26/0,3343,en_2649_33753_43656346_1_1_1_1,00.html

(Çevrimiçi: 13.06.2010)

olaylarda ve geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanamadığı durumlarda uygulanmasının söz konusu olacağı ifade edilmiştir. 1995 yılından itibaren işlemsel kar yöntemlerinin uygulanmasıyla birlikte elde edinilen tecrübelerle dayanılarak, OECD ‘Durumun Şartlarına En Uygun Yöntemi’ ilkesi getirilerek seçilmiş transfer fiyatlandırması standardı getirmeyi amaçlamaktadır. Bunun için de rehberde revizyon yapılmıştır. Yapılmış olan revizyonla birlikte OECD Rehberi, 18.08.2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Revize edilen şekliyle OECD Rehberi, ilişkili kişiler arasında gerçekleşecek işlemlerde yöntemler arasındaki sıralamayı kaldırmış ve durumun şartlarına en uygun yöntem kuralını getirilerek işlemin niteliğine göre en uygun transfer fiyatlandırma yöntemlerinin uygulanması gerektiğini kabul etmiştir.

Durumun şartlarına en uygun yöntem, revize edilen OECD rehberinde tanımlanmamakla birlikte, kontrol altında bulunan işlemlerde durumun şartlarına ve gerçeklerine en uygun emsal fiyatın tespitini amaçlamakta olup, bu amacı gerçekleştirmek için transfer fiyatlandırması yöntemlerinden her hangi birinin seçilebileceği ifade edilmiştir.³¹⁸ Yapılan değişiklikle transfer fiyatlandırmasında emsallere uygun fiyata ulaşmada kullanılacak yöntemlerde sıralama kaldırılmıştır. Transfer fiyatının tespitinde kullanılacak yöntemler arasında bir sınırlama olmayışı, kar yöntemlerinin istisnai nitelik taşıyan yöntemlere uygulanacağı sonucuna varılmasına neden olabilmektedir.³¹⁹

C.Emsallere Uygunluk İlkesi

Transfer fiyatlandırması çokuluslu şirketlerin karşı karşıya kaldığı en önemli vergisel sorunlardan birini oluşturmaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla vergiden kaçınma ya da transfer fiyatlandırması manipülasyonları, ilişkili şirketlerin kendi aralarında yaptıkları transferlerde uyguladığı fiyattan fazla ya da az tutarda faturalaşma ya da yurtdışındaki vergi oranlarındaki farklılıktan yararlanarak kaçınma

³¹⁸ Eyyup İnce, ‘OECD Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi’, **Vergi Sorunları**, Sayı:259, Nisan 2010, s. 111.

³¹⁹ Serkan Açar, **Transfer Fiyatlandırma Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 62.

biçiminde gerçekleşmektedir. Hükümetler de yaptıkları düzenlemeler yoluyla oluşacak manipülasyonları engellemek istemektedirler.³²⁰

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemeler de belli ilkeler ön plana çıkarılmış olmasına rağmen transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluk ilkesi temel ilke olarak kabul edilmiştir. İngilizce terim olan ‘Arm’s Lenght Principle’ bazı yazarlar tarafından ‘Emsallere Uygunluk İlkesi’ olarak Türkçeye tercüme edilmiştir.³²¹ Bazı yazarlar ise ‘Arm’s Lenght Principle’ kavramını anlaşmaz, muvazaa olmama ilkesi şeklinde tercüme etmişlerdir.³²²

OECD rehberinin temelini emsallere uygunluk ilkesi oluşturmakta olup, OECD üyesi ülkeler söz konusu ilkenin çokuluslu şirketler ve vergi idareleri tarafından vergisel amaçları gerçekleştirmek amacıyla kullanılması yönünde anlaşmışlardır. Bu kapsamda emsallere uygunluk ilkesi rehberde geniş bir biçimde tartışılmakta ve ilkeye başvuru konusunda ayrıntılı açıklamalara yer verilmektedir.³²³

Şirketler arasında yapılan transfer fiyatlandırması, kabul edilmiş olan emsallere uygunluk ilkesini ve piyasa güçlerini ifade etmiyorsa, vergisel sorumluluklar ve vergi gelirleri gerçeği ifade etmemekte olup, bu tür durumların düzeltilmesi konusunda OECD üyesi ülkeler de aynı düşüncüyü paylaşmaktadırlar.³²⁴ Üye ülkeler, transfer fiyatlandırması konusunda bağımsız kuruluşlar arasında oluşan ve karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerin, ticari ve finansal koşullarını emsal kabul ederek, gerekli düzeltimleri ve ayarlamaları yapmaktadırlar.³²⁵

Emsallere uygunluk ilkesi, eğer ilişkili kuruluş olmamış olsaydı, kabul edilmiş ya da uzlaşmış fiyat ne olurdu? sorusuna cevap aramaktadır. Ancak her iki taraf da ilişkili işletme olduğu için bu soruya verilen cevap varsayımlara

³²⁰ Lorraine Eden, **Taxes, Transfer Pricing and Multinational Enterprise**, Chapter. 21-1.2.

³²¹ Billur Yaltı Soydan, ‘Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi’, **Vergi Sorunları**, Nisan 1996, Sayı: 91., s. 109.

³²² Bkz. Muvazaa olmama ilkesi (arm’s lenght principle) olarak tanım çevrilmiştir. Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 41.

³²³ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 164.

³²⁴ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 165.

³²⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines. 2010, 1.3 (c1 p.1-3.)

dayanmaktadır.³²⁶ Emsallere uygunluk ilkesi ilişkili şirketler arasındaki olması gereken ilişkilerin ne olması gerektiği konusunda bir kapsam oluşturmaktadır.

Şirketler arasındaki gizli ilişkiler de transfer fiyatının emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesini güçleştirmektedir. Çünkü şirket tarafından yapılan transferlerde, transfer fiyatının gümrüklerde beyan edilen fiyatla uyumlu olmaması, vergi makamlarına yapılan bildirimlerin uyumlu olmaması, merkez kurum olarak kabul edilen kurumun vergi oranı düşük olan ülkelerde örgütlenmesi ya da vergilerin düşük olduğu ülkelerdeki firmalarla işbirliğine gidilmesi gibi nedenler emsalin bulunmasını zorlaştırmaktadır.

Piyasa yapısı içinde bağlı şirketlerin bağımsız davranma çabaları bulunmasına rağmen, bu şirketlerin kendi aralarındaki ticari ve mali ilişkiler bu çabaya izin vermeyebilmektedir. Ayrıca vergi idareleri de bu şirketlerin fiyatlarındaki değişiklikler yaparak karlarını ayarladıkları varsayımını da göz ardı edememektedirler. Şirketlerin içinde buldukları durum, oluşan fiyatın pazar fiyatı olmasını engelleyebilmekte ve emsallere uygun fiyatın oluşmaması sonucunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu ilke çerçevesinde yapılacak düzeltmelerde, fiyat konusunda yapılan anlaşmaların ya da oluşacak vergi yükünü azaltma amacına yönelik anlaşmaların dikkate alınmaması gerekmektedir.³²⁷ Şirketlerin ilişkili olduğu durumlarda piyasa güçlerinin olmadığı varsayımı ya da kendi aralarında uygulayacakları özel bir ticaret stratejisi oluşan fiyatın emsallere uygun olmasını etkileyecektir.³²⁸

Dünya ticaretinin çokuluslu şirketlerin ağırlığıyla gerçekleştirilmesi ve karların ülkeler arasında kaydırılarak vergiden kaçınmanın ortaya çıkması, her bir bölge için vergi sorumluluğunun belirlenme zorunluluğunu çıkarmıştır. Bu kapsamda OECD tarafından ortaya konulmuş olan emsal bedel ilkesi örtülü olarak gerçekleştirilen iktisadi ilişkilerin önlenmesini amaçlamaktadır.³²⁹

³²⁶ Lorraine Eden, **Taxes, Transfer Pricing and Multinational Enterprise**, chapter. 21-5.

³²⁷ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 164-165.

³²⁸ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 83.

³²⁹ Biltekin Özdemir, **a.g.e.**, s. 47.

1.OECD Model Vergi Anlaşmasının 9. Maddesi Kapsamında Emsallere Uygunluk İlkesi

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

‘İki bağlı kuruluş arasında ticari veya mali ilişkilerle ilgili olarak oluşturulan koşullar, bağımsız kuruluşlar arasında yapılandan farklıysa, karlılık anılan bağlı kuruluşlardan birinde birikebilir ve bundan dolayı kara bağlı olarak vergileme de uygun biçimde gerçekleşmeyebilir.’ Farklı ülkelerde yer alan ilişkili şirketler arasında vergilendirilecek gelirin belirlenmesinde ayrı muhasebe yaklaşımı ya da belirli formüle göre paylaşırma yaklaşımı esas olmak üzere iki farklı yaklaşım söz konusudur. Şirketler açısından oluşan karın emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesindeki temel yaklaşım, ayrı varlık yaklaşımıdır³³⁰. Bu yaklaşım gereği uluslar arası şirketler kendilerine bağlı şirketlerini kendilerinden ayrı bağımsız olarak kabul etmekte ve ticari ilişkilerini de bu şekilde oluşturmaktadırlar.³³¹

OECD düzenlemeleri çerçevesinde vergi sorunlarının çözümünde emsallere uygunluk ilkesi bağlamında, bağlı ve bağımsız kuruluşlar için eşitlik sağlanması hem OECD hem de OECD üyesi olmayan ülkelerin bu ilkeyi benimsemelerinde etkili olmaktadır. Ayrıca mal ve hizmet alım ve satımında, borç para verilmesinde emsallere uygunluk ilkesini uygulamak kolay olmasına rağmen bazı durumlarda bu ilkeyi uygulamak oldukça zor olabilmektedir.³³² Üretilen mallar ya da sunulan hizmetlerde gayri maddi varlıkların önemli ölçüde kullanılması, söz konusu olan ilaç, otomotiv, finansal hizmetler ve elektronik sektörler uluslararası serbest piyasada bulunmayabilecektir. Bu işlemlerde karşılaştırılabilecek bağımsız işlemlere ulaşmak zorlaşabilecektir. Bu konuya örnek olarak Bausch&Lomb şirketi verilebilmektedir. Bu şirket, yumuşak kontakt lens üretiminde patent hakkını İrlanda’da bulunan bağlı şirketine kullandırmış ve bağlı şirketin yapmış olduğu royalty ödemesinin doğru olup olmadığı, tartışma konusu olmuştur. ABD İç Gelir İdaresi ödenen royalty ödemesini

³³⁰ Bu ifade İngilizce ‘seperate entity approach’un karşılığı olarak kullanılmaktadır.

³³¹ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 166-167.

³³² Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 167.

düşük bulmasına rağmen, bu malın serbest piyasa fiyatı bulunmadığı ve gelir idaresi tarafından olması gereken miktar hesaplamadığı için mükellefin uyguladığı miktarın doğru olduğunu iddia ederek, açmış olduğu davayı kazanmıştır.³³³

OECD Model Vergi Anlaşması ve OECD rehberi emsallere uygunluk ilkesinin kullanımını tavsiye etmesine rağmen bu ilkenin kesin uygulanması sıklıkla sorunsal sorunlara uygulamada yol açmaktadır.³³⁴

Emsallere uygunluk ilkesi uygulamasında kabul edilen ‘ayrı varlık yaklaşımı’ işletmelerin ekonomik büyüklükleri ve entegre çalışan işletmelerde oluşan karşılıklı ilişkiyi hesaba katmaması, bağlı kuruluşlarca yapılan işlemin bağımlı işletmelerce gerçekleştirilememesi, sınır ötesinde gerçekleştirilen işlemlerin değerlendirilmesinde hem mükellef hem de vergi idaresi açısından oluşan yönetsel yükün ağırlığı, yeterli bilgi bulmada oluşan güçlükler, bilgi değişimi konusunda ortaya çıkan güçlükler vb. nedenler emsallere uygunluk ilkesini uygulamayı güçleştirmektedir.

2.Emsal Bedel Uygulama Esasları

Transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak emsallere uygunluk ilkesi gereği, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanacak fiyatların, emsal olarak kabul edilecek bağımsız işlemlerdeki fiyatlarla aynı olması temel ilkedir.³³⁵ Bu nedenle emsallere uygunluk ilkesinin gerçekleştirilmesi için bazı esasların göz önünde tutulması gerekmektedir. Çünkü emsal olarak kabul edilebilecek işlemler açısından benzer işlemin bulunması zorluk oluşturmaktadır.

a.Karşılaştırılabilirlik İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi gereğince, ilişkisiz işletmeler arasındaki şartlarla, ilişkili şirketler arasındaki şartların karşılaştırılması gerekli olup, bu şekilde bir karşılaştırmanın yapılabilmesi için karşılaştırılan işlemlerin özelliklerinin karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Karşılaştırılabilirlik, var olan işlem

³³³ Dan. R. Bucks, Michael Mazerov, ‘The State Solution to the Federal Government’s International Transfer Pricing Problem’, **National Tax Journal**, September 1993, Vol. 46, Issue 3, s. 387.

³³⁴ Roel MWJ. Beetsma, ‘Why pay more? Corporate Tax Avoidance Through Transfer Pricing in OECD countries’, **Journal of Public Economics**, 87(2003), p. 2227.

³³⁵ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 87.

veya olayların farklılıkların incelenen şartları maddi olarak etkilememesi veya yapılacak makul düzeltmeler yoluyla işlemin esasını oluşturan farklılıkların giderilebilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir. Karşılaştırma kavramı ile bağımsız kuruluşların işlemlerinde daha cazip tekliflere baktığı ve kendi ürünü için daha yüksek fiyat teklif edileceğini bilmesi ya da tahmin ettiği durumlarda verilen fiyat teklifini kabul etmediği kabul edilmektedir. Bu nedenle, vergi idareleri emsallere uygunluk ilkesi açısından işlemleri karşılaştırırken, bağımsız bir kuruluş gibi ifade edilen farklılıkları analizlerde dikkate alarak işlem yapması gerekmektedir.³³⁶ Aksi durumda emsallere uygunluk açısından yapılan analizler doğru sonuçları vermeyecektir. Benzer işlemler ve benzer durumlar karşılaştırılmayarak emsallere uygun sonuca ulaşamayacak ve vergi idaresi açısından doğru vergileme işlemi yapılamayacaktır.

Karşılaştırılabilirlik konusunda karşılaştırılacak işlem bulmak da zorluk ortaya çıkarabilecektir. Küreselleşmenin arttığı günümüzde uluslararası şirketler arasındaki ticari iş ve hizmetlerin oranının hızla artması, emsal bulma olanağını mümkün olduğunca zorlaştırmaktadır. Bu sorunun aşılması konusunda OECD Rehberinde de bulunmayan istatistiksel analizlerin de kullanılması yoluna gidilebilmektedir.³³⁷

(1) Karşılaştırılabilirliği Belirleyen Faktörler

Emsallere uygunluk ilkesine göre yapılacak analizlerde karşılaştırılabilirliği sağlayabilmek için belirli faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Söz konusu faktörleri şu şekilde açıklamak mümkündür:

i. Mal ve Hizmetlerin Özellikleri

Karşılaştırma yapılırken mal ve hizmetlerin özelliklerinin dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü mal ve hizmetlerin özelliklerindeki farklılıklar, fiyatlara yansımaktadır. Karşılaştırma yapılırken maddi varlıkların transferinde, varlıkların fiziki özellikleri, kaliteleri ve güvenilirlikleri, bulunabilirlik ve arz seviyeleri

³³⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines, p. 1-15.

³³⁷ Bob Turner.; Ken Okawara; Robert Miall; 'The Role Of Comparable Company Benchmarks in Transfer Pricing', **International Tax Review**, Vol 14, Issue 8, s. 43-45.

yanında, hizmetlerde hizmetin yapısı ve kapsamı gibi faktörlerin dikkate alınması gerekmektedir. Eğer gayri maddi varlık transferi bulunmaktaysa, (örn. Lisans veya satış), bu varlığın şekli(örn. Patent, ticari marka ve know how), süresi ve tescil durumu ve kullanımından beklenen menfaatler dikkate alınarak karşılaştırma yapılması gerekmektedir.³³⁸

Mal ve hizmetlerin özellikleri karşılaştırılırken bunların markalaşma durumlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü bilinen bir markaya sahip olan bir mal ile markası bilinmeyen bir malın fiyatlarının karşılaştırılabilmesi söz konusu değildir.³³⁹ Markalaşma fiyatı etkileyen unsurlar arasında yer almaktadır. Markanın bilinirliği arttıkça fiyatın etkilenmesi muhtemel olduğundan karşılaştırılabilirlik analizlerinde bu durumun dikkate alınması gerekmektedir.

ii.Fonksiyonel Analiz

Karşılaştırılabilirlik analizlerinde fonksiyonel analiz yapılması gereklidir. İki bağımsız kuruluş arasında bir işbirliği veya anlaşma olduğu durumlarda, her iki kuruluşun elde edecekleri fayda, menfaat, ilgili kuruluşların yerine getirdikleri fonksiyonlarla doğru orantılı olup, kontrol altındaki işlemler ile kontrol altında olmayan işlemler karşılaştırılırken, tarafların üstlendikleri fonksiyonlar karşılaştırılmalıdır. Karşılaştırma yapılırken, bağımsız ve ilişkili kuruluşlar tarafından üstlenilen ya da üstlenilecek olan, önemli faaliyetler ve sorumluluklar ekonomik olarak belirlenerek, araştırma yapılmaktadır. Bu amaçla, grubun organizasyonu ve yapısı özellikle dikkate alınarak işlem yapılması sağlıklı sonuçlar alınmasını sağlayacaktır.³⁴⁰

Vergi idareleri ve vergi ödeyicileri tarafından belirlenip, tespit edilen fonksiyonlar tasarım, üretim, montaj, araştırma geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim olup, bağımsız

³³⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 1.39 (p. 1.19.)

³³⁹ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 88-89.

³⁴⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.1-42.(p.1-20).

kuruluşlarla karşılaştırma yapılırken, üstlenilen bu fonksiyonlarda ortaya çıkacak maddi farklılıklar düzeltilerek karşılaştırma yapılması gerekmektedir.³⁴¹

Transfer fiyatlandırması açısından en iyi yöntemi belirlemek için, fonksiyonel analiz yapılması gerekmektedir. Fonksiyonel analizde üstlenilen fonksiyonlar, riskler ve kontrol edilen varlıkların değeri onların karakteristik önerilerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Yapılacak fonksiyonel analiz için toplanan bilgiler kontrol edilen kurumların birini içeren kontrol edilmeyen transferlerin tespiti gerekli olmaktadır.³⁴²

iii. Sözleşmeye İlişkin Şartlar

Emsal bedel ilkesi açısından, sözleşmeler açık ya da kapalı olarak sorumlulukların, risklerin ve faydaların taraflar arasında nasıl bölüşürüleceğine ilişkin hükümler içermektedir. Sözleşme şartları fonksiyonel analizin kabul edilip, araştırılması gerekmektedir.³⁴³

iv. Ekonomik Şartlar

Piyasa da karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi için işlem konusu mal ya da hizmetin aynı olması yanında ekonomik şartların da aynı olması gerekmektedir. Aksi durumda ekonomik şartlardaki farklılık fiyatların da farklılaşmasına neden olabilmektedir.³⁴⁴ Emsallere uygun fiyatlar aynı mal ve hizmeti kapsayan işlemde bile, değişik pazarlarda farklılık gösterebilmektedir. Karşılaştırılabilirliğin başarısı için, bağımsız ve ilişkili kuruluşlar arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olması ve farklılık varsa maddi farklılıkların giderilmesi ve uygun düzeltmelerin yapılması gerekmektedir. İlk olarak, ilgili piyasa ya da piyasalarda ikame mal ve hizmetlerin tanımlanması gerekli olup, ekonomik şartlar açısından, coğrafi bölge, pazarın büyüklüğü, rekabet şartları ve satıcı ile alıcının göreceli rekabet pozisyonları yanında ikame mal ve hizmetlerin mevcudiyeti ya da riski, bütün pazardaki veya ilgili bölgedeki arz ve talep seviyesi, satın alma gücü, hükümetin pazara yönelik

³⁴¹ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.1.43. (s. 1-21.)

³⁴² Valerie Amerkhaill, 'Functional Analysis and Choosing the Best Method', **Practical Guide to U.S. Transfer Pricing**: Third Edition, 2001, Chapter:12 p.12.01.

³⁴³ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.1.52. (s. 1-28.)

³⁴⁴ Serkan Ağar, **a.g.e.**, s.59.

düzenlemelerinin kapsamı ve niteliği ... gibi unsurların da dikkate alınması gereklidir.³⁴⁵

Karşılaştırmayı etkileyen koşullar arasında dönemin koşulları, coğrafi pazar gibi unsurlar da bulunmaktadır.³⁴⁶ Ekonomik koşullar dikkate alınırken ekonominin içinde bulunduğu durumun da dikkate alınması gerekmektedir. Ekonominin daralma ve genişleme dönemleri emsal bulmayı zorlaştırmaktadır. Ortaya çıkan bu zorluklar, kar esasına dayalı yöntemlerin kullanılmasını mümkün kılacaktır. Veriler iki farklı dönemde elde edildiği için karşılaştırma zorlaşacak ve zaman serisi şeklindeki verilerde uygun sonuçlara ulaşmak için ortalama alınması gibi istatistiksel yöntemler kullanılabilir.³⁴⁷

v. İşletme Stratejileri

Transfer fiyatlandırması ile ilgili karşılaştırılabilirlik yapılırken, işletme stratejilerinin de belirlenmesi gerekmektedir. İş stratejileri belirlenirken işletmelerin karşı karşıya kaldığı yenileme ve yeni ürün geliştirme, farklılık düzeyi, risk düzeyi, politik değişikliklerin değerlendirilmesi, planlanmış işçi yasası vb. durumların dikkate alınması gerekmektedir.³⁴⁸ İş stratejileri piyasada belirli bir yer edinme çabası içinde bulunan işletmeler için farklı planları da içerebilmektedir. Piyasadaki payını artırmak isteyen ya da piyasaya nüfuz etmek isteyen firma aynı piyasada karşılaştırılabilir ürünler için belirlenecek fiyattan daha düşük fiyat belirleyerek, geçici süre daha düşük maliyetlere katlanarak, aynı piyasada faaliyet gösteren diğer mükelleflere göre düşük bir karlılık düzeyinde faaliyette bulunabilmektedir.³⁴⁹ Bu durumda planlanmış olan iş stratejisi gereği uygulanan politika emsallere uygun fiyattan farklı bir fiyatın uygulanmasını ortaya çıkarmaktadır. Vergi idareleri açısından işletmenin farklı bir iş stratejisi izleyerek piyasada nüfuzunu artırma çabası ve sonuçta düşük karlılık düzeyinde çalışmasının analizinde bazı unsurların göz

³⁴⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.1-5 (p. 1-30.)

³⁴⁶ **Proposed Revision of Chapters I-III Chapters Transfer Pricing Guidelines**, 9 September 2009-9 January 2010, S. 19.

³⁴⁷ J. Michael McKee, C. Robert Miall, W. Scott McShan; ' Transfer Pricing at a Time of Economic Downturn', **International Tax Review**, May 2002, Vol. 13, Issue 3, s. 19-21.

³⁴⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines,p. 1-31.

³⁴⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines,p. 1-32.

önüne alınması gerekmektedir. Uygulanan ticari stratejinin ilgili işlemlerle uyumlu olup olmadığı, uygulanan ticari strateji sonucu ortaya çıkan kaybı haklı gösterecek bir getirinin elde edilip edilmediği, işlemin yapıldığı tarihte beklenen getirinin gerçekçi olup olmadığı gibi unsurların da dikkate alınması gerekmektedir.³⁵⁰

(2) İşlemlerin Vergi İdaresince Tanınması

Vergi idareleri, ilişkili olarak kabul edilen kuruluşları incelemeye aldığında mükellef tarafından uygulanan yöntemleri değiştirmemesi gerekir. Mükellef tarafından kabul edilen yöntem dikkate alınarak inceleme yapılmalıdır. Aksi durumda vergi idaresinin işlemleri değiştirmesi çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.³⁵¹

Ancak vergi idaresinin mükellef tarafından yapılan işlemi yok sayıp, değiştirmesi de mümkündür. İki durumda mükelleflerin işlemleri yok sayılabilmektedir. Bunlardan birincisi; vergi mükelleflerinin işlemlerinin, belirlenen hukuki formattan farklı biçimde gerçekleşmesidir. İkincisi; işlemin ekonomik yapısı ve hukuki şekli aynı olmasına rağmen, ticari bakımdan akılcı davranılmadığı tespit edilmiş olduğu durumdur.³⁵² Bu durumların tespiti halinde vergi idaresi tarafından mükellef tarafından gerçekleştirilen işlemler yok sayılarak, gerekli düzeltmeler yapılmaktadır.

OECD model vergi anlaşmasınının 9. maddesi gereğince normal ticari şartlar içerisinde ilişkili olmayan bağımsız kuruluşlar arasında yapılmayacak işlemlerin ilişkili kuruluşlar arasında gerçekleşmesi halinde vergi idareleri söz konusu işlemi düzeltme yetkisine sahip olduğu kabul edilmektedir.³⁵³

(3) İşlemlerin Ayrı ya da Birlikte Analiz Edilmesi

Grup içi işlemlerde, kabul edilebilir adil piyasa fiyatına ulaşabilmek için, emsal bedel ilkesinin tüm işlemlere ayrı ayrı uygulanması gereklidir. Bazı durumlar işlemler ayrı ayrı olmasına rağmen, birbirleriyle yakın ilişki içinde ve birbirlerini

³⁵⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines, p.1-34, 1-35.

³⁵¹ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, 1.64 (p.1-36.)

³⁵² OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 1.65 (p. 1-37.)

³⁵³ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 93.

yakından takip ettikleri için ayrı ayrı değerlendirilmeleri mümkün değildir. Bazı uzun dönem, mal ve hizmet tedarik sözleşmeleri, gayri maddi varlık kullanım hakları ve her ürünün veya işlemin fiyatının ayrı ayrı belirlenmesinin pratik olmadığı, yakın bağlantılı ürünlerin bir aralık içinde fiyatlanması, üretim lisansları, know how ve üretim yapan ilişkili kuruluşlara sunulan kritik komponentler örnek olarak verilebilmektedir. Bu durumda emsal bedel ilkesi açısından toplu olarak değerlendirme yapılması gerekmektedir.³⁵⁴ Ayrı ayrı yapılacak değerlendirmeler anlamlı sonuçlara ulaşmasını engelleyecektir.

b.Emsal Aralığının Uygulanması

Bazı işlemlerde emsallere uygunluk ilkesi ile ilgili olarak tek bir emsal bedele ulaşmak mümkün olabilmektedir. Bu durumda, gerçekleştirilen işlemlerle ilgili olarak oluşan şartların emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı olduğu ve ortaya çıkan sonucun güvenilir olduğu kabul edilmektedir. Ancak transfer fiyatlaması kesinlik taşıyan bir bilim olmaması nedeniyle, en uygun yöntem ya da yöntemlerin uygulanması sonucu göreceli olarak güvenilir değerler ortaya çıkabilmektedir. Benzer koşullar altında çalışan bağımsız kuruluşlarda oluşan karşılaştırılabilir işlemlerde de aynı transfer fiyatlarına ulaşmak mümkün olmayabilmektedir. Bu durumda benzer karakterdeki işlemlerin transfer fiyatlarının belli bir aralık içinde yer almasının emsallere uygun olduğunu söylemek mümkündür.³⁵⁵ Transfer fiyatlandırmasında rehberde belirtilen yöntemlere uygun olarak tespit olunan fiyat emsal aralığı içinde ise düzeltim yapılmaması öngörülmüş ve aralığın daraltılması konusunda herhangi bir teknik de bulunmamaktadır.³⁵⁶

c.Birden Fazla Yıla İlişkin Verinin Kullanılması

Kontrol edilen işlemle ilgili olarak gerçek durumların ortaya konulması için birden fazla yılın verisinin kullanılması transfer fiyatının belirlenmesini ilgilendiren hususların ortaya çıkmasını sağlayacaktır. Örneğin; geçmiş yıl verileri incelenerek

³⁵⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.3-10. (p. 1-42)

³⁵⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines,2010, p.3-55, (p.1-45)

³⁵⁶ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 200.

mükellefin ortaya koyduğu zararın geçmişte yapılan benzer işlemle ilgili ortaya çıkan zararlarla ilişkili olup olmadığı ortaya koyulabilecektir.³⁵⁷

d.Zararlar

Çokuluslu şirketler açısından transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak yapılan işlemler sonucunda ilişkili şirketlerin sürekli zarar etmesi, ancak çokuluslu şirketin kar etmesi transfer fiyatlandırması yönünden incelenmesi gereken konuyu oluşturmaktadır. Çünkü bağımsız şirketler için sürekli zarar etme söz konusu olamamaktadır.³⁵⁸ Bağımsız şirketlerin amacı kar elde etmek olup, sürekli zarar etmek bu şirketlerin varlığının devamı için mümkün görünmemektedir.

e.Hükümet Politikaları

Hükümet politikaları ve müdahalelerinin (fiyat kontrolleri, faiz oranı kontrolleri, royalty ya da çeşitli yönetim hizmetleri ödemelerine kontrol, çeşitli sektörlerle sübvansiyonlar, döviz kontrolleri, anti-damping vergileri veya döviz kuru politikaları)fiyatlar üzerinde etkili durumlarda, emsal bedel ilkesinin müdahaleleri düzeltecek şekilde olması mükellefler tarafından istenebilmektedir. Bu durumda dikkat edilmesi gereken husus, aynı şartlar altında çalışan bağımsız kuruluşlarla kontrol altında bulunan kuruluşun işlemlerinin arasındaki tutarlı olup olmamasıdır.³⁵⁹

f.Gönüllü Olarak Yapılan Mahsuplar

Gönüllü yapılan mahsup işlemleri³⁶⁰, ilişkili kuruluşların kontrol altındaki işlemlere bilinçli olarak dahil ettikleri işlemler olup, bu tür işlemler ilişkili kuruluşların birbirlerine karşılıklı olarak yarar sağladığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Yapılan işlem sonucunda net bir kayıp ya da kazanç oluşabileceği gibi, böyle bir kayıp kazanç da ortaya çıkamayabilmektedir. Örneğin, ilişkili bir kuruluş diğer kuruluşa know how'u kullanılabılır, bu kullanım karşılığında patentin kullanımını elde edebilmektedir. Bu şekilde karşılıklı kullanımlara bağımsız ilişkili

³⁵⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 75-76. (p.1-49)

³⁵⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.1-70 (p.1-52.)

³⁵⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.1.73. (p.1-55.)

³⁶⁰ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 246, Karşılıklı Vazgeçilen Faydalar olarak kullanmıştır.

olmayan kuruluşlar arasında da rastlanabilmektedir. Ancak değerlendirme yapılırken emsallere uygunluk ilkesinin dikkate alınarak işlem yapılması gerekmektedir.³⁶¹

Yapılan bu mahsup işlemleri karmaşık bir özellik göstermektedir. Bağımsız kuruluşlar aralarında yapılacak işlemin bütün şartlarını düzenleyen sözleşme düzenlemedikçe bu tür mahsup işlemlerine başvurmamaktadırlar.³⁶² Çünkü bağımsız kuruluşların kar amacı ile işlem yapması yapılacak sözleşmelerin karşılıklı çıkar amacıyla yapıldığı sonucunu ortaya koymaktadır. Her bir kuruluş kendi çıkarını düşünerek hareket etmekte ve karlarını en yüksek seviyeye çıkarmak istemektedirler.

3.Transfer Fiyatlandırması Yöntemleri

Transfer fiyatlandırması açısından yapılması öngörülen fiyatlandırma çokuluslu şirketler açısından uygulanması gereken bir zorunluluktan çok, şirketler tarafından uygulanan bir strateji olarak kabul edilebilmektedir. Çünkü bir firmanın kullandığı bir transfer fiyatlandırması yöntemi, o firmanın transfer fiyatlama uygulama biçimini yani stratejini göstermektedir.³⁶³

OECD rehberinde emsallere uygunluk ilkesine uygun fiyatı sağlamak koşuluyla, mükellefler rehberde belirtilmeyen kendi belirledikleri yöntemi uygulamakta serbest bırakılmışlardır.³⁶⁴ Rehberde belirtilen yöntemler dışında uygun yöntemi kullanarak transfer fiyatlandırması açısından uygun fiyatı belirleyebilmektedirler. Bu kapsamda geleneksel işlem yöntemleri ve diğer yöntemler başlıkları altında düzenlemeler yapılmıştır.

OECD rehberinde emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde ilişkili şirketler arasında ticari ya da mali ilişkileri tutarlı bir biçimde gerçekleşmesini sağlamak amacı görülmektedir. Bu ilke çerçevesinde emsallere uygun fiyata ulaşmada çokuluslu şirketler serbest bırakılmış olup, rehberde açıklanan yöntemlerden istediğini uygulamakta serbesttirler.

³⁶¹ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 3-13. (p. 1-60)

³⁶² OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.3-14.(p.1-61)

³⁶³ Karen S. Cravens, **a.g.m.**, s. 136.

³⁶⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines, s. I-27.

OECD rehberi bir işleme, birden fazla yöntemin uygulanmasına izin vermediği gibi, vergi idaresi ve vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırması analizlerini birden fazla yöntemle yapmasını öngörmemiştir. Bu şekilde yapılacak analizler vergi idaresi ve vergi mükellefleri açısından yük oluşturarak, fiyat tespitinin daha da zorlaşmasına neden olmaktadır. Ancak bazı özellikli durumlarda kullanılmış yöntemlerle emsallere uygun fiyata ulaşmak mümkün olmuyorsa, farklı yöntemlerin kullanılması söz konusu olabilmektedir.

Yapılan transfer fiyatlandırması düzenlemeleri, ilişkili kuruluşlar arasında yapılan işlemler ile ilişkisiz, bağımsız kuruluşlar arası benzer işlemlerde karşılaştırmaya izin vermekte ve fiyatı etkileyen unsurların düzeltilmesine izin vermektedir. Yapılan düzeltimler; işlemin şartlarındaki farklılıklar, satış hacmindeki farklılıklar, işlemin yapılma zamanındaki farklılıklar vb. leridir.³⁶⁵

Revize edilen OECD Rehberi ile yöntemler arasında sıralamanın kalmaması, ilgililerin geleneksel işlem yöntemleri ya da diğer yöntemlerden birini seçme konusunda serbest bırakılması rehberde yapılan önemli değişikliklerdir.

a.Geleneksel İşlem Yöntemleri

Geleneksel işlem yöntemleri, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi (KKDF) ile yeniden satış ve maliyet artı yöntemleridir.

‘İki ilişkili kuruluş arasındaki ticari ve finansal ilişkilerde belirlenen ya da kabul ettirilen koşulların, bir birinden bağımsız kuruluşlar arasında uygulanan koşullardan farklı olması halinde, bu koşullar bulunmadığı durumda tahakkuk etmesi gereken, ancak bu koşullar nedeniyle kuruluşlardan biri lehinden tahakkuk etmeyen kararlar; o kuruluşun karlarına dahil edilir ve vergiye tabi kar olarak vergilendirilir.’³⁶⁶

³⁶⁵ Coopers and Lybrand, International Transfer Pricing’, CCH Editions Limited, 1997, s. 28,(Kaynak: Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 101.)

³⁶⁶ OECD Model Vergi Anlaşması 9. Maddesinin 1.paragrafı.

Bu paragraf, emsallere göre bağılı işletmelerin karlarının yeniden ayarlanmasına izin vermektedir.³⁶⁷ Yapılan ayarlamalar sonucunda emsallere uygunluk ilkesine göre fiyatlandırma yapılması söz konusu olmaktadır.

İlişkili kuruluşlar arasında yapılan işlemlerde uygulanan ya da belirlenmiş bulunan koşulların emsallere uygun olmasında en basit ve dolaysız yöntem ilişkili kuruluşlar arasındaki işlemlerde uygulanan fiyatların, bağımsız kuruluşlar arasında benzer işlemlerde uygulanan fiyatları karşılaştırmaktır.³⁶⁸ Bu şekilde karşılaştırma yapılarak emsallere uygun fiyatın oluşması sağlanmakta ve transfer fiyatlandırması açısından emsallere uygunluk ilkesinin gerçekleşmesi sağlanmaktadır. Ancak yapılan işlemlerde karşılaştırma yapmak her zaman mümkün olmayabilmektedir. Benzer koşullar ve benzer işlemler arasında karşılaştırma yapmak kolay olabilirken, ortaya çıkabilecek farklılıklar karşılaştırmayı zorlaştırmakta ve emsal fiyatın belirlenmesini de engellemektedir. Bu nedenlerle rehberde geleneksel işlem yöntemleri olarak farklı yöntemler öngörülmüştür. Öngörülen yöntemleri şu şekilde açıklamak mümkündür:

(1) Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi,

Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, kontrol altında bulunan işleme ilişkin olarak transfere konu olan mal ve hizmetlere uygulanan fiyatın, karşılaştırılabilir koşullar altında, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemde ortaya çıkan mal ve hizmet transferinde oluşan fiyatla karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Yani, karşılaştırılabilir koşullar altında ilişkili kuruluşlar arasında gerçekleşen işlemlerde oluşan fiyatlar, ilişkisiz olarak nitelendirilen kuruluşlar arasında gerçekleşen işlemlerde oluşan fiyatla karşılaştırılmaktadır.

Bu koşullar altında, karşılaştırılan iki işlem ya da işletme arasındaki belirlenen farklar serbest piyasada oluşan pazar fiyatını etkilememeli ve varsa farklılıkların neden olduğu etkilerin uygun düzeltimler yoluyla giderilmesi gerekmektedir. Ancak bu durumda, işlemlerin karşılaştırılması mümkün olmaktadır.

³⁶⁷ Mehmet Aktaş , **a.g.e.** , s.99.

³⁶⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines, p. 2-5.

Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemini uygulayabilmek için ortaya çıkan farklılıkların makul düzeyde düzeltimlerle de düzeltilmesi gerekmektedir. Aksi durumda bu yöntemi uygulayabilmek zor olabilmektedir. Çünkü karşılaştırılan iki işlem arasındaki küçük farklılık fiyat üzerinde önemli bir etki yaratabilmektedir. Aynı zamanda ürün karşılaştırılabilirliğinin yanı sıra ticari işlevlerin fiyat üzerindeki etkilerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Bu yöntem doğru ve en güvenilir yöntem olması sebebiyle en çok tercih edilen yöntemdir. Burada dikkat edilmesi gereken, karşılaştırma yapabilmek amacıyla yapılan düzeltimler ile fiyat bilgilerinin doğruluk derecesinin güvenilirlik üzerindeki etkisidir.³⁶⁹

KKDF yöntemi piyasa fiyatı yöntemi ya da pazara dayalı fiyat yöntemi olarak da isimlendirilebilmektedir.³⁷⁰ Fiyatlandırmada ideal yaklaşım olarak piyasa fiyatı yaklaşımıdır. Eğer piyasada mükemmel bir rekabet yoksa, doğru fiyatlama yöntemi MC fiyatlaması ya da daha genel olarak MC ile MR arasında bulunan bazı fiyatlardır.³⁷¹

Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yönteminde rehberde yer alan örnekler şu şekildedir:

“KKDF yöntemi özellikle, ilişkili iki firma arasında alım satım konu edilen bir ürünün aynı şekilde bağımsız bir işletme tarafından da satıldığı durumlar da uygulanabilmektedir. Örneğin; Kolombiya menşeli markasız çekirdek kahve satan bağımsız işletmenin bu ürünü, iki ilişkili kuruluş arasında gerçekleşen satış işleminde geçerli olan aynı tür, kalite ve miktarlardan sattığını ve kontrol altında ve kontrol dışı bu iki işlemin aynı zaman diliminde, aynı üretim dağıtım zinciri aşamasında ve benzer koşullar altında gerçekleştiğini varsayalım. Mevcut tek kontrol edilmeyen işlemde satış konu ürünün, Brezilya menşeli markasız çekirdek kahve olması

³⁶⁹ Timur Çakmak, ‘Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi için Kullanılan Yöntemler ve Bu Yöntemlerin İşleyişi,’ **Vergi Dünyası**, sayı:306, Şubat 2007,s.57.

³⁷⁰UNCTAD, ‘Transfer Pricing’, Unctad Series on Issues in International Investment agreements United Nations, Newyork and Genev, 1999, s. 10(Kaynak: Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 101.)

³⁷¹ Jach Hirshleifer, ‘On The Economics of Transfer Pricing’, **The Journal Business**, Vol. 29,No:3, July 1996, s. 172.

halinde, bu iki tür çekirdek kahve arasındaki farklılığın fiyat üzerinde önemli bir etki yaratıp, yaratmadığının araştırılması gerekecektir. Çekirdek kahvenin tedarik kaynağının bir prim öngörüp, öngörmediği, ya da genellikle piyasada bir indirim talebinde bulunup bulunmadığı sorgulanabilir. Bütün bilgiler emtia borsasından temin edilebilir ya da satıcı fiyatları üzerinden hesaplanabilmektedir. Aradaki farkın fiyat üzerinde önemli bir etki yaratması halinde, KKDF Yönteminin güvenilirliği azalacaktır ve KKDF yönteminin daha dolaylı diğer yöntemlerle birleştirilerek uygulanması gerekecek, ya da KKDF yönteminin yerine bu diğer yöntemlerin uygulanması gerekecektir.³⁷²

‘Düzeltilmelerin gerektiği bir örnek, kontrol edilen ve kontrol dışı satışlarda koşulların benzer olduğu; ancak, aradaki tek farkın kontrol edilen işlemdeki satış fiyatının teslim fiyatı, kontrol edilmeyen işlemdeki satış fiyatının da FOB fabrika bedeli olduğu bir durumdur. Satın alınan malın nakliyesi ve sigortasından kaynaklanan farklar genelde fiyat üzerinde kesin ve makul bir düzeyde saptanabilir bir etki yaratmaktadır. Bu nedenle, kontrol dışı satış fiyatını belirleyebilmek üzere, teslimat koşullarındaki fark üzerinden bir düzeltmenin yapılması gerekmektedir.’³⁷³

Japon firması, ilişkili şirketi olan Türk firmasına ve ilişkisiz olan diğer bir firmaya CD çalar satmakta olup, ürünler birbirinin aynıdır. Sözleşme şartları CD çalarlar için Türkiye’ye yapılan satışlarda garanti süresini 1 yıl olarak belirlemişken, İngiltere için 6 ay olarak belirlemiştir. Ayrıca 1 yıllık garanti hizmet bedeli parça başına her iki ülke için de 500 TL olarak belirlenmiş, Türk firmasına yapılan satışlar CIF bedeli üzerinden, İngiliz firmasına yapılan satışlar FOB bedeli üzerinden yapılmaktadır. Belirlenmiş bu şartlar dahilinde Japon firmasında Türk firmasına yapılan satışlarda karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yönteminin gerekli düzeltmeler yapılarak uygulanmasına ve emsal fiyatın tespit edilerek transfer fiyatlandırması uyumlaştırmasının yapılması mümkündür.³⁷⁴

³⁷² OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.2-18. (p.2-11.)

³⁷³ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 2-19. (p.2-12.)

³⁷⁴ Ramazan Biçer, **a.g.e.**, s. 40-41.

	Japon Firmasından Türk firmasına yapılan satışlar	Japon Firmasından İngiliz Firmasına Yapılan Satışlar
Satış Fiyatı	5.000	4.000
Yıllık Hizmet Bedeli (-)	500	250
	4500	3.750
Sigorta ve navlun bedeli (+)		250
Karşılaştırılabilir Fiyat	4.500	4.000

Türk Firmasından alınan CD Çalar Sayısı	10.000
Emsal fiyat	4.000
Türk Firmasına uygulanan transfer fiyatı	4.500
CD çalar başına uygulanan transfer fiyatı fazlası	500
Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanıldığında Türk firmasınca elde edilen fazla kar (10.000*500)	5.000.000

Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yönteminin uygulanabilmesi için öncelikle garanti sürelerindeki farklılık nedeniyle garanti hizmet bedeli Türkiye için 500 TL, İngiltere için 250 TL olarak tespit edilmiş, sigorta ve navlun için tedarikçi Japon şirketinin katlandığı 250 TL emsal bedelin tespiti için mal bedeline dahil edilmiştir. Yapılan düzeltmeler sonucunda CD çalar için ilişkili şirket arasındaki işlemlerde uygulanacak transfer fiyatı 4.000 TL olarak belirlenmiştir.

(2)Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, ürünlerin karşılaştırmasının yapılamadığı ve bu nedenle karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yönteminin kullanılmadığı durumlarda uygulanabilen alternatif bir yöntemdir.³⁷⁵

Yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili şirketten satın alınan bir malın, bağımsız bir firmaya tekrar satılması durumunda uygulanan fiyata dayanmaktadır. Bu fiyattan uygun bir brüt kar marjı düşürülmektedir. Brüt satış karı düşüldükten sonra kalan tutar ürünün satın alınmasına ilişkin gümrük vergileri gibi diğer giderler de ilgili düzeltme yapılacaktır. Bu düzeltmeden sonra kalan tutar transfer fiyatlandırması açısından emsallere uygun fiyat olarak kabul edilecektir.³⁷⁶ Bu yöntem özellikle pazarlama faaliyetlerine en uygun biçimde uygulanacaktır.

Yöntemde kullanılan emsal fiyatı şu şekilde göstermek mümkündür:³⁷⁷

Emsal Bedel Fiyatı=Yeniden Satış Fiyatı-(Yeniden satış marjı * Yeniden Satış Fiyatı)

Yeniden satış fiyatı marjı=(Satış fiyatı-Alış fiyatı)/Satış fiyatı

Örneğin³⁷⁸; Firmanın satış yaptığı bağımsız firmalara olan fiyatı 100 dolardır. Yapılan karşılaştırılabilirlik analizinde sonucu karşılaştırılabilir firmalardan elde edilen bilgilere göre söz konusu malın tekrar satışında geçerli olan marjın % 20 olduğu kabul edilecek olursa, emsal fiyat şu şekilde hesaplanabilecektir.

Emsal fiyat= 100-(%20*100) 80 \$ ve satış fiyatı 100 \$ olan malın brüt kar marjı (100-80)/100= 0,20 olarak hesaplanacaktır.

Yeniden satış fiyatı yöntemine verilecek bir başka örnek şu şekildedir:

Türk şirketi (a), ilişkili şirketi olan (b) şirketine parça başına 60 TL'den parfüm satışı yapmakta olup, (b) şirketi tekrar satın aldığı bu ürünleri ilişkisiz kabul edilen kişilere 100 TL'den tekrar satmaktadır. Ürünün (b)'ye toplam maliyeti 80 TL'

³⁷⁵ Lorraine Eden, **a.g.e.**

³⁷⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 2-21. (p. 2-14.)

³⁷⁷ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 84.

³⁷⁸ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.** s. 84.

olup, brüt kar oranı % 25'tir. Bu ürün üçüncü kişilere 80 TL'ye 20 TL eklenmek suretiyle 100 TL'ye tekrar satılmaktadır. Emsal satış fiyatı şu şekilde hesaplanabilmektedir.³⁷⁹

Emsal satış fiyatı (yeniden satış fiyatı -Brüt satış karı/100-25)	75 TL
Yönetim Giderleri (-)	20 TL
Parça başına emsal satış fiyatı	55 TL

Bu örnekte görüldüğü gibi 60 TL olarak belirlenmiş bulunan transfer fiyatı emsal fiyattan 5 TL fazladır. Bu durum ilişkili (b) şirketinin karını düşük göstererek vergi kaybına neden olmaktadır. Bu durumun önlenmesi için (a) şirketinin 60 TL yerine 55 TL'den satış yapması gerekmektedir. Bu durumda transfer fiyatlandırması açısından ortaya çıkan emsal fiyat sorununa bağlı vergi kaybı önlenmiş olacaktır.

Ayrıca yeniden satış fiyatıyla ilgili olarak verilecek bir başka örnekte ise; İngiliz ayakkabı üreticisi, (Shoek), İngiltere de üretim yaparak, Avrupa'da bulunan şirketleri vasıtasıyla satış yapmakta olup, bu şirketin iştiraki olan dağıtıcı firmalara bıraktığı kar marjının, aynı sektörde faaliyet gösteren bağımsız karşılaştırılabilir işlemler uygun olup olmadığını anlamak için bağımsız işlemin üretim ve dağıtım zincirinin ayrıntılı olarak analiz edilmesi gerekmektedir. Bağımsız firmalar, sattıkları ayakkabıların tasarımını da yaptıkları için üretici firmadan % 5 gayri maddi hak bedeli almakta olup, bu beden % 30'luk kar marjının içinde bulunmaktadır. Ancak İngiliz ShoeUK şirketinin böyle bir tasarım hizmeti olmadığı ve tasarım hizmeti kar marjını etkilediği için, gerekli düzeltmelerin yapılarak kar marjının emsallere uygun olacak şekilde % 30 yerine % 25 olarak düzeltilmesi gerekmektedir.³⁸⁰

Yeniden satış fiyatının belirlenmesi amacıyla kontrol dışı bir işlemin, kontrollü bir işlemle karşılaştırılabilmesi için iki koşulun gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi karşılaştırılan işlemler veya bu işlemi yapan

³⁷⁹ Ramazan Biçer, **a.g.e.**, s. 49.

³⁸⁰ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 107-108.

firmalar arasındaki farklılıklar (eğer varsa) pazar fiyatını ciddi ölçüde etkileyebilecek nitelikte olmamalıdır. Diğer farklılığın yarattığı maddi etkiyi giderebilecek ölçüde makul düzeltimler yapılmalıdır.³⁸¹

Yeniden satış fiyatı marjı, satıcının sattığı ürünün değerini artırıcı bir işlem yapmadığı durumlarda kolaylıkla belirlenebilmektedir. Ancak, satış yapılmadan önce, emtianın bir kez daha işlenip ya da farklı niteliğe dönüşecek şekilde başka bir ürünün parçası haline getirildiği durumda emsallere uygun fiyatın belirlenmesinde bu yöntemi uygulamak zorlaşacaktır.³⁸² Ayrıca, yeniden satış fiyatı marjı, satın alınan ürünlerin satışının çok kısa bir sürede yapılması durumunda doğru sonucu verecektir. Zaman geçtikçe piyasa koşulları, kur oranları ve maliyetlerde ortaya çıkan değişimlerin de karşılaştırma işleminde dikkate alınması gerekmektedir.³⁸³ Örneğin; pazarlamasını yaptığı bir ürüne marka ya da ticari isim gibi gayri maddi hakkın korunması ya da yaratılması konusunda önemli katkı yaptığı durumda bu katkıların değerlendirilerek satış fiyatının hesaplanması gerekmektedir.³⁸⁴

Kontrol edilen işlemler ile kontrol edilmeyen işlemler arasında muhasebe uygulamaları açısından farklılıklar gösterdiği durumda, brüt kar marja ulaşmak üzere yeniden satış fiyatı marjının hesaplanması için kullanılan veriler üzerinde makul düzeltimlerin yapılmaması, ilgili kar marjlarının karşılaştırılmasını engellemektedir.³⁸⁵

(3) Maliyet Artı Yöntemi

Kontrol altında bulunan bir işlemde, transfere konu olan mallar ya da sağlanan hizmetin karşılığında tedarikçi tarafından katlanılan maliyetin hesaplanmasıyla başlamakta ve malı satın alan taraf üstlenilen işlevler ve koşulları karşılığında uygun karı belirlemekte ve maliyete ilave etmektedir. Sonuçta ortaya çıkan sonuç, kontrol edilen işleme ait emsale uygun fiyat olarak

³⁸¹ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 2-23. (p. 2-16.)

³⁸² OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.2-29. (p.2-22.)

³⁸³ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.2-30. (p.2-23.)

³⁸⁴ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 86.

³⁸⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 2-35. (p. 2-28.)

tanımlanmaktadır.³⁸⁶ Kontrol edilen işlemlerde tedarikçinin kar maliyet artı kar marjı, aynı tedarikçinin karşılaştırılabilir işlemlerde uygulanan maliyet artı kar marjı esas alınarak tespit edilmektedir.³⁸⁷

Maliyet artı yöntemine göre belirlenen formülü şu şekilde göstermek mümkündür.³⁸⁸

Emsal bedel fiyat=(maliyet)+(kar marjı)*(maliyet)olarak ve

Kar marjı= (Satış fiyatı – Maliyet)/(Maliyet)

Bu formüle uygulanması ile ilgili olarak örnekleme yapıldığında; bir şirketin emsal bedel üretim maliyetinin 100 birim, diğer karşılaştırılabilir şirketlerden elde edilen bilgilere ilişkin bu şirketlerin % 10 kar marjı ile çalıştıkları kabul edilecek olursa;

Emsal bedel fiyatı=100+%10*100=110

Kar marjı= 110-100/100= % 10 olarak hesaplanacaktır.

Bu yöntemin uygulamasıyla ilgili verilebilecek bir başka örnek ise şu şekildedir: (abc) Ltd. Şti.'nin ilişkili olarak kabul edilen (xyz) ve ilişkisiz (mno) Ltd. şirketlerine ait gerçekleşen işlemleri şu şekildedir:³⁸⁹

³⁸⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.2.39. (p.2-32.)

³⁸⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 2.40. (p.2-33.)

³⁸⁸ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 96.

³⁸⁹ Ramazan Bıçer, **a.g.e.**, s. 45-46.

ABC Ltd. Şti.'nin Malları Gönderdiği Şirketler		
	(xyz) Ltd. Şti.	(Mno) Ltd. Şti.
	İlişkili Kişi	Karşılaştırılabilir İşlem
	TL	TL
Direkt İlk Madde	10,00	10,00
Direkt İşçilik Ücretleri	15,00	15,00
Direkt Giderler	10,00	10,00
Birincil Maliyet	35,00	35,00
Genel Üretim Gideri	5,00	5,00
Genel Yönetim Gideri	3,00	3,00
Üretim Maliyeti	43,00	43,00
Brüt Kar Marjı	8,60 (43*%10)	17,20 (43*%40)
Satış Fiyatı (Üretim maliyet+brüt kar marjı)	51,60	60,20
Brüt Kar Marjı	% 20	% 40
Brüt Kar Marjı	8,60	17,20
Satış İskontosu (-)	0,00	1,40

Paz. Sat. Dağ. Giderleri(-)	4,20	2,00
Düzeltilmiş Brüt Kar Marjı	4,40	13,80
Maliyete Dayalı Brüt Kar Marjı	% 10,23 (4,40/43)	% 32,09 (13,80/43)

Düzeltilmiş Brüt Kar Marjı (İlişkısız kişi)	% 32.09
Düzeltilmiş Brüt Kar Marjı (İlişkili kişi)	% 10,23
Brüt Kar Marjları Arasındaki Fark	% 21,86
Birim Başına Gerçek Üretim Maliyeti	43,00 TL
Birim Başına Arttırılmış Brüt Kar (43*%21,86)	9,40 TL
Gerçek Satış Fiyatı (43,00+8,60)	51,60 TL
Birim Başına Emsal Fiyat (51,60+9,40)	61,00 TL
(xyz) Ltd. şti. için kaydedilmiş gerçek gelir (50.000*51,60)	2.580.000 TL
Emsal fiyat kullanılarak yapılan satışlar (50.000*61,00)	3.050.000 TL
Maliyet artı yönteminde emsal fiyat başına düşen arttırılmış gelir (3.50.000-2.5.80.000)	470.000 TL

(abc) Ltd. Şti., ilişkili kişisi, (xyz) Ltd. Şti'ne mal/hizmet transfer ediyorsa (abc) Ltd. Şti. tarafından yüklenilen toplam maliyetler belirlenerek, normal brüt kar marjı belirlenmelidir.

Emsal fiyat= Toplam Üretim Maliyeti + Düzeltilmiş Brüt Kar Marjı

Yöntemle ilgili olarak rehberde verilmiş örneklerden biri ise şu şekildedir; 'Piyasada pazarlanan saatlere uygulanan zamanlama mekanizmaları imalatçısı olan A, yerel bir şirkettir. A ürünlerini yurtdışında mukim bir bağlı şirket olan B'ye satmaktadır. A, imalat faaliyet ile ilgili olarak yüzde 5 brüt kar marjı elde etmektedir. Öte yandan, X, Y ve Z piyasada pazarlanan saatler için zamanlama mekanizmaları satan birbirinden bağımsız imalatçılardır. X,Y ve Z ürünlerini, birbirinden bağımsız (ilişkili kişi konumunda olmayan) yabancı alıcılara satmaktadır. X,Y ve Z, imalat faaliyetleri ile ilgili olarak, yüzde üç ile yüzde beş arasında değişen brüt kar marjları elde etmektedirler. A, denetim giderleri, genel giderler ve idari giderleri işletme giderleri olarak muhasebeleştirdiğinden dolayı, söz konusu giderler satılan malların maliyetine yansıtılmamaktadır. Bununla birlikte, X,Y ve Z'nin brüt kar marjlarında denetim giderleri, genel giderleri ve idari giderleri işletme giderleri olarak yansıtılmaktadır. Bu nedenle, muhasebe uygulamalarında tutarlığın sağlanabilmesi için, X,Y ve Z'nin brüt kar marjları üzerinde gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.³⁹⁰

Bu yöntem, yarı mamullerin bağlantılı şirketler arasındaki satışta, belirli bir amaç için ortaklık kurmalarında, uzun dönemli alım ve satım sözleşmesi yapılmasında ya da kontrol edilen bir işlemle hizmet yerine getirilmesinde uygulanabilir yöntem olarak kabul edilmektedir.³⁹¹ Üreticinin maliyet ve gelirlerinin kolayca tahmin edilerek karmaşık işlemlerinin olmadığı durumlarda da uygulanabilen bir yöntemdir.³⁹² Ancak firmaların kullandıkları varlıkların,

³⁹⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2-46.

³⁹¹ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 176.

³⁹² Lorraine Eden, **a.g.e.**, s. 602.

üstlendikleri risklerin ve karmaşık fonksiyonların ortaya çıktığı durumlarda uygun verilerin bulunmaması halinde bu yöntemin uygulanması zorlaşabilmektedir.³⁹³

Kontrol dışı bir işlem, karşılaştırma konusu işlemler veya bu işlemi yapan firmalar arasındaki farklılıkların bulunduğu durumda pazar fiyatını etkilememesi ve bu farklılıkların neden olduğu maddi etkilerin, uygun düzeltimlerle giderildiği durumda karşılaştırılabilir özellik taşıdığı kabul edilmektedir.³⁹⁴

Maliyet artı yöntemiyle ilgili olarak bir işlemin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlem olup olmadığının belirlenmesindeki ilkeler yeniden satış fiyatı yöntemiyle aynıdır. Aynı şekilde yeniden satış fiyatı yönteminde olduğu gibi kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerdeki maliyet artı kar marjlarını ciddi bir biçimde etkileyen farklılıklar varsa, bu farklılıkların giderilmesine yönelik uygun düzeltimlerin yapılması gerekmektedir.³⁹⁵

Transfer fiyatının tespiti ile ilgili olarak yapılan karşılaştırılabilirliğin sağlanmasında tutarlılığın sağlanması da önemlidir. Kontrol altındaki işlemle kontrol dışında işlem arasında muhasebe açısından farklılığın bulunması durumunda, tutarlılığın sağlanması için, aynı tür maliyetlerin sağlanması için uygun değişikliklerin yapılması gerekir ve muhasebeleştirilmenin de buna uygun yapılması gerekmektedir.³⁹⁶

³⁹³ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 96-97.

³⁹⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 2.41 (p.2-34.)

³⁹⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.2-41. (p.2-34.)

‘Yeniden satış fiyatının belirlenmesi amacıyla kontrol dışı bir işlemin, kontrollü bir işlemle karşılaştırılabilmesi için iki koşulun gerçekleşmesi gerekmektedir. bunlardan birincisi karşılaştırılan işlemler veya bu işlemi yapan firmalar arasındaki farklılıklar (eğer varsa) Pazar fiyatını ciddi ölçüde etkileyebilecek nitelikte olmamalıdır. Diğer farklılığın yarattığı maddi etkiyi giderebilecek ölçüde makul düzeltimler yapılmalıdır.(p.2-16) Yeniden satış yöntemi aynı zamanda (kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler göz önüne alınarak) gerçekleştirilen işlevlerin karşılaştırılabilirliğine de bağlı olmaktadır. Kontrol edilen işlemlerle kontrol edilmeyen işlemler ve bu işlemlere katılan taraflar arasında farklılıklar bulunduğu ve bu farkların emsallere uygunluk koşullarının ölçümünde kullanılan özellikler üzerinde önemli etkilerde bulunduğu durumlarda bu yöntemin güvenilirliği azalır; böyle durumlarda yeniden satış marjı gerçekleşir. Kontrol edilen ve kontrol edilmeyen işlemlerde elde edilen brüt marjı etkileyen (örneğin işlemde yer alan tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin niteliğinde) önemli farklılıkların bulunması durumunda, bu tür değişiklikleri muhasebeleştirmek üzere gerekli değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Yapılan bu düzeltmelerin kapsamı ve güvenilirliği, herhangi bir durumda yeniden satış yöntemi kapsamında gerçekleşen analizin göreceli güvenilirliğini etkileyecektir.’

³⁹⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2-39.

İşletme maliyetleri ve giderleri genel olarak üç kategoriye ayrılmaktadır. Hammadde maliyetleri, dolaylı üretim giderleri ve faaliyet giderleridir.³⁹⁷ Maliyet artı yönteminde doğrudan ve dolaylı üretim maliyetleri düşürülerek marjlar kullanılmaktadır. Ancak net marj yönteminde, işletmenin faaliyet giderleri de düşülmektedir.³⁹⁸ Yukarıda belirlenen işletme maliyetleri açısından kesin belirleme yapmak zordur. Çünkü ülkelerin muhasebe uygulamaları birbirinden farklıdır.

Maliyet artı yönteminde maliyet veya hizmet tedarikçisine ait maliyetlerle sınırlandırılmıştır. Yapılan bu sınırlama tedarikçi ve alıcılar arasında bazı maliyetlerin bölüşümü konusunda sorunlar yaratabilmektedir.³⁹⁹

(4)Diğer Yöntemler (İşlemsel Kar Yöntemleri)

Transfer fiyatlandırmasında emsallere uygun fiyatın belirlenmesi ile ilgili olarak kullanılan geleneksel işlem yöntemleri kullanılan yöntemler olmasına rağmen bazı ticari faaliyetlerinin karmaşıklığı nedeniyle bu yöntemler uygulamada zorluklar çıkarmaktadır. Ortaya çıkan bu güçlükleri gidermek üzere geleneksel işlem yöntemleri dışında işlemsel kar yöntemleri bulunmaktadır.

İşlemsel kar yöntemleri geleneksel işlem yöntemlerinin uygulanamadığı durumlarda uygulanabilen yöntemler olarak kullanılabilir. ⁴⁰⁰ Revize edilen rehberle birlikte yöntemler arasında bir ayrımın kalmaması nedeniyle mükellefler istedikleri yöntemi kullanmakta serbest bırakılmış olup, uygulamada geleneksel işlem yöntemleri ile işlemsel kar yöntemleri arasında herhangi bir ayrım kalmamıştır.⁴⁰¹ Diğer yöntemler olarak adlandırılan bu yöntemlerde, kontrol edilen bazı işlemlere ait karlar incelenmekte olup, kar bölüşüm yöntemi ve işlemsel net kar marjı yöntemleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu yöntemler OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9. maddesi ile uygunluk gösterdiği ölçüde karşılaştırılabilirlik açısından kabul edilebilmektedir. Karşılaştırılabilirlik açısından kontrol edilen belli

³⁹⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2-40.

³⁹⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2-41.

³⁹⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2-43.

⁴⁰⁰ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 108.

⁴⁰¹ Serkan Ağar, **a.g.e.**, s. 71.

işlemlerden doğan karların, bağımsız kuruluşlar arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerden doğan karlarla karşılaştırılması gerekmektedir.⁴⁰²

i.Kar Bölüşüm Yöntemi

Kar bölüşüm yönteminde, ilişkili olmayan kuruluşların işlem ya da işlemlerde gerçekleştirmeyi amaçladıkları durumlar kar bölüşümünü etkilemektedir. Bu şekilde kontrol edilen bir işlemde oluşan ve yüklenen özel şartların kar üzerindeki etkisi bu yöntem ile ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.⁴⁰³

Bu yöntemde ilişkili kişi olarak kabul edilen kişilerin bir ya da daha fazla sayıdaki kontrol altında bulunan işlemlerle ilgili toplam faaliyet kar ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler oranında ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esas alınmaktadır.⁴⁰⁴

Bu yöntem rehberine dayalı olarak açıklanacak olursa, işlemlerin birbiri içine geçtiği ve çok bağlantılı olduğu durumlarda her bir durumun ayrı ayrı ele alınmasının zor olması nedeniyle, bağımsız firmaların ortaklık kurması olasılığı ortaya çıkabilmekte ve kar paylaşımı konusunda anlaşabilmektedirler. Aynı şekilde ilişkili şirketlerde bu yaklaşıma paralel olarak kar paylaşımı konusunda anlaşabilmekte ve öncelikle kontrollü işlemde elde edilecek kar tespit edilmektedir. Daha sonra bu kar emsallere uygunluk ilkesine dayalı olarak yapılmış anlaşmalara uygun olarak paylaştırılmaktadır. Paylaşım iki aşamalı olarak yapılmaktadır. Birinci aşamada, ilişkisiz şirketlerin benzer işlemlerdeki kar marjı esas alınarak, her ilişkili şirketin toplam kardan alacağı kar belirlenmektedir. İkinci aşamada ise; ilk aşamada ilişkili şirketlere dağıtılan kardan sonra toplam kardan bir bakiye kaldıysa, üstlenilen işlevler ve riskler oranında ilişkili şirketler arasında yeniden dağıtım yapılarak, ilişkili şirketlerin kontrol altında yer alan işlemlerden elde ettikleri karlar yeniden hesaplanmakta ve gerekli olan düzeltme işlemlerin yapılmasıyla emsal fiyat ya da bedele ulaşılmaktadır.⁴⁰⁵

⁴⁰² OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 2-56. (p. 3-3.)

⁴⁰³ OECD Transfer Pricing Guidelines, 3-5.

⁴⁰⁴ Serkan Ağar, **a.g.e.**, s. 73.

⁴⁰⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines, 3-5.

Kar bölüşüm yöntemi karşılaştırılabilir işlemlere doğrudan sıkı bir şekilde bağlı olmaması ve sonuç olarak bağımsız şirketler arasında tanımlanabilen bir işlem olmasa da kullanılabilmesi nedeniyle avantajlı bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Ayrıca kontrol altında bulunan işleme taraf olanların uç noktalarda bulunan olasılık dışı kar sonuçları ile ilişkilendirilme ihtimalinin hiç olmaması da diğer bir avantajlı yönü olarak kabul edilmektedir. Ancak kar bölüşüm yöntemi uygulaması kolay görünen bir yöntem olmasına rağmen bilgiye erişim konusunda güçlükler yaşanabilmektedir. Çünkü ilişkili kuruluşlar ve vergi idareleri yabancı ilişkili kuruluşlardan bilgi almada zorluk yaşayabilmektedirler. Kontrol edilen işlemlere dahil olan ilişkili kuruluşlar için ortak masraf ve gelirlerin ölçülmesi zor olabilmektedir. Muhasebe sistemlerinin, para birimlerinin farklılığı uygulamayı zorlaştırmaktadır.⁴⁰⁶

Bu yönetime ilişkin örnek şu şekilde verilebilmektedir: (TR) Grubu, AR-GE'ye dayalı olarak imalat yapan şirketi grubu olup, grubun tüm dünyada satılan (UOX) adlı kanser ilacı nedeniyle elde ettiği kar ve bunun sonucunda ortaya çıkan kar bölüşümü aşağıdaki gibidir:⁴⁰⁷

Grubun Toplam Kazancı (\$)			100
A Ltd.	70		
B Ltd.	10		
C Ltd.	20		
Maliyetler			47
A Ltd.	30		
B Ltd.	7		

⁴⁰⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines, 3-6-10.

⁴⁰⁷ Ramazan Bıçer, a.g.e., s. 56.

C Ltd.	10		
Maliyete Dayalı Olağan Kar			12,4
A Ltd. (30*% 30)		9	
B Ltd. (7*%20)		1,4	
C Ltd. (10*% 20)		2	
Maliyetler +Olağan Kar			59,4
Artık Kar (100-47,00+12,4)			40,6

Yapılan maliyetler oranında dağıtılan artık kar;

A Ltd. (40,60*30/47)	25,91
B Ltd. (40,60*7/47)	6,05
C Ltd. (40,60*10/47)	8,64

Toplam Kar

A Ltd.	34,91 (25,91+9)
B Ltd.	7,45 (6,05+1,1)
C Ltd	10,64 (8,64+2)

Emsal Fiyata Dayalı Kazanç

A Ltd.	64,91 (30+34,91)
B Ltd.	14,45 (7+7,45)

C Ltd.	20,64 (10+10,64)
TOPLAM	100

B Ltd. Şti. için Emsal Fiyat Hesaplaması

Emsallere Uygun Fiyata Göre Kazanç	14,45
Mevcut Kazanç	10
Kar bölüşüm yöntemi uygulanması sonucu emsallere uygun fiyata göre belirlenen ilave	4,45

ii.İşlemsel Net Kar Marjı Yöntemi

İşlemsel net kar marjı yöntemi maliyetler, satışlar varlıklar gibi mükellefin gerçekleştirdiği kontrol altında bulunan işlemin net karlılık payını kontrol etmesi nedeniyle maliyet artı ve yeniden satış fiyat yöntemi ile benzer bir biçimde çalışmaktadır. Ancak yöntemler arasında güvenilirlik açısından tabi ki bu yöntemler farklılıklar bulunmaktadır. Karşılaştırılabilir koşullarda mükellefin kontrol altında bulunan işlemlerinden oluşan net karı, kontrol altında bulunmayan işlemlerden kaynaklanan net kara göre oluşturulmakta, bu şekilde bir oluşum sağlamak mümkün değil ise bağımsız şirketlerin karşılaştırılabilir işlemleri sonucu elde edebileceği net kara göre net karın belirlenmesi gerekmektedir.⁴⁰⁸

Ticari faaliyet gereği en uygun göstergesi esas almak önemli olup, işleme dayalı net kar marjı yöntemi satışlar maliyetler veya kullanılan varlıklar gibi uygun bir dayanağı dikkate alarak net karlar arasındaki ilişkiyi dikkate almaktadır. Bunun için şirketlerin mali verilerine çeşitli karlılık oranları dikkate alınarak ulaşılabilmektedir. Bu anlamda dikkate alınabilecek karlılık oranları; faaliyet karlılık

⁴⁰⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 2.58. (3-26.)

oranı, berry rasyosu, satışların karlılığı, vergi ve faiz öncesi kar marjı, aktif karlılığı, sermaye karlılığı, özkaynakların karlılığı ve ekonomik karlılık oranlarıdır.⁴⁰⁹

Bu yöntem işlemsel farklılıklardan, KKDF’de kullanılan fiyattan farklı olarak daha az etkilenmektedir. Ayrıca birden fazla bağlantılı şirketlerin sorumluluğunun ve üstlendiği işlevlerin belirlenmesine gerek bulunmadığı gibi, işleme taraf olanlar için sık sık defter ve kayıtların incelenmesine ve maliyetlerinin tahsis edilmesine gerek bulunmamaktadır. Yöntemin avantajları dışında bazı dezavantajları da bulunmakta olup, sistemin en zayıf yönü mükellefin brüt kar ya da fiyat üzerinde etkisi olmayan ya da çok az etkisi olan bazı durumlardan etkilenmesidir. Ayrıca, yöntemin uygulanmasında emsallere uygun fiyatın belirlenmesi ile ilgili olarak bilgi gereksinimi gerekebilmektedir. Bilgilere ulaşmak zor olabilmektedir. Ayrıca bu yöntem ilişkili kuruluşlardan sadece birine uygulanmaktadır. Geçmişe dönük düzenleme yapılırken işlemsel net kar marjı yöntemi uygulama da zor olabilmektedir. Bu durum mükellefin kontrol altında yer aldığı işlemde hem alıcı hem de satıcı olarak ilişkili kuruluşlarla muhatap olduğu durumda söz konusu olabilmektedir. İşlemsel net kar marjı yöntemi mükellefin karının yükseltilmesi yönünde bir düzeltme yapılması gerekliliğini ortaya koyarsa, ilişkili kuruluşlardan hangisinin karının indirilmesi gerektiği konusunda bir takım belirsizlikler ortaya çıkarabilecektir.⁴¹⁰

Bu yöntem de kullanılan net kar marjı transfer fiyatlarının belirlenmesinde kararsızlık faktörü olabilmekte ve bu durum bazı nedenlere dayanmaktadır. Kuruluşlar arasında gerçekleşen işletme giderlerinde ortaya çıkan değişikliğin net kar marjlarının brüt kar marjı ve fiyatları etkilemeyen bazı faktörlerden etkilenebilmesi ilk neden olarak gösterilmektedir. Ayrıca net kar marjları fiyat ya da brüt kar marjı üzerinde etkili olan rekabetçi konum gibi faktörlerden etkilenebilmektedir. Net kar marjları bazı faktörlerden doğrudan doğruya da etkilenebilmektedir. Piyasaya yeni girenlerin tehditi, rekabetçi konum, bireysel stratejiler, maliyet yapılarında meydana gelen değişiklikler vb. faktörler net kar marjını etkileyebileceği gibi bu faktörlerin

⁴⁰⁹ Ramazan Biçer, **a.g.e.**, s. 59.

⁴¹⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 2-62. (3-27)., p. 2-2-65. (3-30.)- p.2-66. (3-31.) , p. 2.67. (3-32.)

her biri başka faktörlerden de etkilenebilmektedir. Piyasaya yeni girenlerin yarattığı tehlike ürün farklılaştırması, devletin teşvikleri gibi faktörlerden etkilenebilmektedir.⁴¹¹

Bu yöneme ilişkin şu olay örnek olarak verilebilmektedir:

A bankası, uluslar arası niteliğe sahip bir banka olup, çağrı merkezi hizmetlerini yürütmek üzere b şirketini kullanmaktadır. Aynı zamanda bu şirket ilişkili şirket olup, bu şirketin diğer bankalar için de çağrı merkezi hizmeti verdiği bilinmektedir. Bu yöntemle ilgili olarak ilişkili kişi ve karşılaştırmaya uygun olmayan kişiler için net kar marjına ulaşılabilmesi ve bu marjı toplam maliyetler, kullanılan sermaye, hizmet sağlayan şirket tarafından her bir banka için harcanan ve bir insan tarafından bir saatte yapılan iş tutarı esas alınarak belirlenebilmektedir. Ayrıca olayla ilgili olarak ortaya konulan bilgiler şu şekildedir.⁴¹²

Kullanılan (kiraya dayalı) duran varlıkların brüt değeri toplamı: 100

Üstlenilen riskler; kullanılamaz hale gelme, yangın, ölüm vb. nedenlerdir. Bu riskler arasında en yüksek riske sahip olan kullanılamaz hale gelme durumu olup, duran varlıkların beklenen getirisi % 100, değeri de % 100'dür. Ayrıca amortisman ve kar hariç maliyetler için oran % 50 ve amortisman için % 50'dir.

Çalışan Kişilerin Sayısı (3 Vardiya - 24 saat)	200
Maksimum Çalışılan Saat (200*6*365)	438.000
Kişi Başı Maaş ve Yan Ödemeler	0,2
Yıllık Toplam Ücret Maliyeti	40
Diğer Maliyetler	34,5

⁴¹¹ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010,p.3.35-3.36.

⁴¹² Ramazan Biçer, a.g.e., s. 61-65.

Kira	12
Sigorta	5
Elektrik	10
Vergiler	2,5
Diğer Harcamalar (Taşıma vb.)	5
Toplam Maliyetler (100+40+34,5)	174,5
Toplam Hasılat	300
Toplam Net Kar	125,5
(Toplam Hasılat-Toplam Maliyetler)	
Toplam Maliyete Dayalı Net Kar Marjı	71,92%
(Toplam Net Kar/Toplam Maliyetler)	

Çağrı Merkezince Alınan Arama Sayısı

A Bankası İlişkili Kişi	5.000
X Bankası İlişkisiz Kişi	2.000
Y Bankası İlişkisiz Kişi	2.500
Z Bankası İlişkisiz Kişi	3.000
Toplam	12.500

Verilen Hizmet Karşılığı Faturalanmış Tutar

A Bankası İlişkili Kişi	100
X Bankası İlişkisiz Kişi	60
Y Bankası İlişkisiz Kişi	70
Z Bankası İlişkisiz Kişi	70
Toplam	300

Gerçekleştirilen Hizmete Göre Müşterilere Dağıtılan Toplam Maliyetler

A Bankası İlişkili Kişi	$174,5 * 5000 / 12500$	69,8
X Bankası İlişkisiz Kişi	$174,5 * 2000 / 12500$	27,92
Y Bankası İlişkisiz Kişi	$174,5 * 2500 / 12500$	34,9
Z Bankası İlişkisiz Kişi	$174,5 * 3000 / 12500$	41,88
Toplam		174,5

Net Kar (Verilen Hizmet Karşılığı Faturalanmış Tutar-Dağıtılan Maliyetler)

A Bankası İlişkili Kişi	100-69,80	30,2
X Bankası İlişkisiz Kişi	60-27,92	32,08
Y Bankası İlişkisiz Kişi	70-34,90	35,1
Z Bankası İlişkisiz Kişi	70-41,88	28,12
Toplam		125,5

Maliyete Dayalı Net Kar Yüzdesi (Net Kar/Toplam Maliyetler)

A Bankası	$30,20/69,80*100$	43,27%
X, Y ve Z Bankası	$95,30/104,70*100$	91,02%

% 91,02 karşılaştırılabilir net kar marjının a şirketi açısından gerçekleşen maliyetlere uygulanması;

A Bankası'nın Maliyetleri	69,8
İlave Net Kar Marjı(%91,02)	63,53
Toplam	133,33
Emsal Fiyat	133,33
Fiili Olarak Faturalanmış Gider	100
Emsallere Uygunluk İlkesine Göre B Şirketi Tarafından Gelir Olarak Kazanılan Fazlalık (Örtülü Kazanç)	33,33

D. Global Bölüşüm Formülü

Global bölüşüm formülü, çokuluslu şirketlerin farklı ülkelerde oluşan karlarının, konsolide olarak önceden belirlenmiş bir mekanik formül çerçevesinde ilişkili kuruluşlar arasında dağıtılmasıdır. Bu dağıtım üç unsur esas alınarak yapılmaktadır: 'vergilenecek birimin belirlenmesi, global karlılığın doğru olarak belirlenmesi ve global karlılıklarını belirlemeye yönelik formülün kullanılması'.⁴¹³

Global bölüşüm formülü, emsallere uygunluk ilkesi gereğince emsal aramak yerine, ilişkili kişiler için tek bir kar/zarar tablosu hazırlanarak, ortaya çıkan kar/zarar

⁴¹³ OECD Transfer Pricing Guidelines, 3-59.

işletmeler arasında kullanılan varlıklar, bordro tutarı, satışlar, katma değer ya da bunların karışımı esas alınarak dağıtılmaktadır.⁴¹⁴

Bu yöntemin işlemsel kar yöntemleriyle karıştırılmaması gerekmektedir. Yöntem, kar dağıtımı konusunda önceden belirlenmiş yöntemi kullanmaktadır. İşlemsel kar yöntemleri ise, karşılaştırılabilir işlemlerin karlarını benzer koşullarda faaliyette bulunan bağımsız kuruluşların karlılıklarının durumuyla karşılaştırılmaktadır.⁴¹⁵

Bu yöntem ülke içinde ve ülkeler arasında uygulanabilmektedir. Ülke içinde uygulanması daha kolay olmasına rağmen, ülkeler arasında dağıtımında vergilendirme yetkisinin kullanımında kabul edilen farklı vergilendirme ilkeleri sorun yaratabilecek niteliktedir. Örneğin; İngiltere ve Türkiye arasında yapılan vergi anlaşmasında yapılan değişiklikle 'emsallere uygunluk ilkesi' yerine 'küresel bölüşüm formülü' ve 'yaratılan katma değer' dağıtım kriteri olarak kabul edildiğinde; iki ülkenin vergilendirme ilkeleri farklı olduğunda tek kar/zarar tablosunun hazırlanmasında sorunlar ortaya çıkabilecektir. Bu durumda da anlaşma yapılarak çözüme yapılması mümkün olabilmektedir.⁴¹⁶

Emsallere uygunluk ilkesi gereğince emsal bulma konusunda ortaya çıkan alternatif görüş olan global bölüşüm formülü, OECD tarafından eleştirilerek emsallere uygunluk ilkesine alternatif olamayacağı kabul edilmiştir. Çünkü ülkeler arasında muhasebe sistemi, bölüşüm faktörleri ve bu faktörlerin nasıl ölçüleceği konusunda anlaşma sağlamanın zorluğu, üretim faktörlerinin daha düşük vergi oranı ülkelere kaydırılma olasılığı vb. eleştiriler bu yöntemin reddedilmesini ortaya çıkarmıştır.

OECD tarafından eleştirilen global bölüşüm formülü, ABD ve Kanada'da kullanılmış yeni bir konsept olmayıp, Avrupa Birliği'nde de kurumlar vergisi ile

⁴¹⁴ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü', **Yaklaşım**, Mart 2009, Sayı: 195, s.25.

⁴¹⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines, 3-60.

⁴¹⁶ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü', s.25.

ilgili bir çözüm yolu bulunmasına izin verildiğinde, genel birleştirilmiş kurumlar vergisi yapısının sağlanması için düşünülmektedir.⁴¹⁷

E.Emsallere Uygunluk İlkesi İle Karşılaştırma

Emsallere uygunluk ilkesine yapılan temel eleştiri, çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesinde ayrı varlık yaklaşımının esas alınmasıdır. Çünkü farklı ülkelerde kurulmuş çokuluslu şirketlerin her bir bağlı ortaklığının vergilendirilmesinde ayrı varlık yaklaşımını dikkate alınması oldukça zordur. Özellikle geleneksel yöntemlerin kabul edildiği durumda pratik olarak bunun uygulanması daha zor olmakta ve kara dayalı yöntemlerde uygulamak daha kolay olmaktadır.⁴¹⁸

Global bölüşüm formülü, emsallere uygunluk ilkesine kıyasla mükellefler açısından kolaylık sağlayacağı gerekçesiyle kabul edilebilir yöntem, alternatif yöntem olarak kabul edilmiştir.

Bu formülü savunanlar bu yöntemin ekonomik gerçekliğe uygun olduğunu iddia etmişlerdir. Çokuluslu şirketin, ilişkili kuruluşlar arasındaki ilişkilerinin anlaşılması için ilişkinin konsolide esasa göre alınması gerekmektedir. Ayrıca farklı muhasebe sistemlerinin ilişkili şirketler için uygun olmadığı savunulmaktadır Ayrıca her ülke farklı faktörlerin bölüşüm formülünde yer almasını isteyebileceği gibi vergi idareleri de kendi gelirlerini maksimize edecek şekilde davranabilmektedirler.⁴¹⁹

Bu formüle karşı çıkanların iddiaları ise şu şekilde açıklanabilmektedir: Bu yöntemde çifte vergilendirmeyi önleyen ve tek bir vergilendirmeyi esas alan sistemin uygulanması, önceden belirlenecek ve kullanılacak formül ve grup ulaşımı üzerinde yeterli düzeyde uluslar arası işbirliği ve genel mutabakatın sağlanmasına bağlıdır. Ülkeler tarafından bu yöntem kabul edilmiş olsa da, her ülkenin kendi bölgesindeki faaliyet ve sektörlere egemen olmak istemesi anlaşmazlıklara yol açacaktır. Formül oluşturma konusunda kendi gelirini artırma çabası öne çıkacaktır. Vergi idareleri de üretim faktörlerinin düşük vergi oranlarının bulunduğu ülkelere kaydırma konusunda

⁴¹⁷ John JA Burke, **a.g.m.**, s. 620.

⁴¹⁸ Lorraine Eden, **Taxes, Transfer Pricing, and The Multinational Enterprise**, s. 614.

⁴¹⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines, 3-61. 1.23.

dikkatli olacaklardır. Oluşan bu zorluklar çokuluslu şirketlerin bir araya geldiği geniş katılımlı uluslar arası işbirliğinin ortaya çıkmasını zorunlu kılacaktır. Eğer işbirliği sağlanamazsa çokuluslu şirketlerin iki farklı sisteme uyum sağlama zorunluluğu çifte vergilendirme riski ile karşılaşmasına neden olacaktır.⁴²⁰

F. Emsallere Uygunluk İlkesini Uygulama Zorlukları

Emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması ile ilgili olarak karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi en uygun yöntem olmasına rağmen, bu işlemlere uygulanacak emsale uygun fiyat ya da bedelin saptanabilmesi için dış emsalin bulunması zorunluluğu söz konusudur. Diğer yöntemler yani ‘maliyet artı’ ya da ‘yeniden satış fiyatı’ yöntemlerinin uygulanması durumunda ‘makul bir brüt kar oranı’nın tespiti ile sorunu ile karşı karşıya kalınmaktadır.⁴²¹ Makul brüt kar oranının tespiti de kolay bir tespiti de kolay olmamaktadır.

Kar bölüşüm yönteminin uygulanması aşamasında da kar bölüşümünün tespitinin belirlenmesi için her bir ilişkili kişinin yapılan işleme katkısının belirlenmesi ve ortaya konması gerekmektedir. Aynı şekilde işleme dayalı net kar marjı yöntemine başvurulduğunda safi karın tespiti ortaya çıkmaktadır. Bu durum emsal bulma olanağını arttırmakta fakat emsale ulaşma zorluğunu ortadan kaldırmamaktadır.⁴²² OECD transfer fiyatlandırması rehberinin konu hakkında yardımları olsa bile emsallere uygunluk ilkesine dayalı olarak transfer fiyatlandırmasına başvurulması kolay görünmemektedir. Çünkü karşılaştırılabilir piyasa işlemlerinde kabul edilebilir transfer fiyatlarını bulmak mümkün olmayabilmektedir. Örneğin; gelişmekte olan ülkedeki bilgisayar çipi üreten bağlı ortaklık, sadece yerel olarak kendi türünden birini bulabilir.⁴²³

Emsallere uygunluk ilkesine göre emsal tespiti önem taşımakta ve emsal olarak kabul edilebilecek işlemin taşınması gereken özellikler ve kabul edilebilirliğini etkileyen bazı özellikler dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü karşılaştırılabilirlik

⁴²⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.1-21. (3-63), p.1-23 (3-65), 1-24. (3-66).

⁴²¹ Erdoğan Öcal, ‘Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü’, s. 22.

⁴²² Erdoğan Öcal, ‘Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü’, s.22-23.

⁴²³ John Neighbour, **a.g.m.**

oranını ortaya koymak ve emsallere uygunluğu belirlemek için uygun düzeltmeler yapabilmek için teslim edilen mal ya da hizmetin nitelikleri, tarafların yükledikleri işlevler, yapılan sözleşmelerin koşulları, ekonomik koşullar vb. özelliklerin dikkate alınması gerekmektedir.⁴²⁴ Bu özelliklerin belirlenmesi ve farklılıkların ortaya konulması oldukça zordur. Geniş ve uzun süreçten geçilerek yapılan analiz sonucunda ulaşılabilecek emsal ender bulunmaktadır.⁴²⁵ Emsallere uygunluk ilkesi ile ilgili olarak yeterli düzeyde bilgi sahibi olunması emsallere uygun fiyatın tespiti için yapılacak karşılaştırılabilirliğin sağlanması açısından önem taşımaktadır.⁴²⁶ Ancak karşılaştırılabilirlik açısından yeterli bilgi sağlanması ve bilgi tabanı oluşturulması güçtür.

Emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde emsal tespiti yapılırken, ekonomik kriz dönemlerinin özelliklerinin dikkate alınması gerekli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü yaşanan krizlerin etkileri uygulanan fiyatlar üzerinde etkili olmaktadır. İlişkili olarak kabul edilen şirketlerin kriz nedeniyle fiyatlarında meydana gelen değişiklikler transfer fiyatlandırma raporlarında belirttikleri yöntemin dışına çıkılmasına neden olmaktadır.⁴²⁷ Kriz dönemlerinde emsal tespiti yapılırken karşılaştırılabilir emsal şirketlerin yeniden belirlenmesi, bu şirketlerin bilgilerin elde edilmesi ve karşılaştırmanın yapılabilmesi için krizin muhtemel etkilerinin ortadan kaldırılması gerekmektedir.⁴²⁸

Emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde yapılacak analizler çerçevesinde emsal olarak kabul edilebilecek işlem subjektif değerlendirilme sonucunu ortaya koyacaktır.⁴²⁹

⁴²⁴ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü', s.23.

⁴²⁵ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü', s.24.

⁴²⁶ Lorraine Eden, **Taxing Multinational: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation**, s. 28.

⁴²⁷ Namık Kemal Uyanık, 'Ekonomik Krizlerin Transfer Fiyatlandırma Düzenlemeleri Üzerindeki Etkileri', **Yaklaşım**, Sayı:210, Haziran 2010, s.57.

⁴²⁸ Namık Kemal Uyanık, **a.g.m.**, s. 58.

⁴²⁹ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü', s.23.

G. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

1970'li yıllardan itibaren uygulanan transfer fiyatlandırması konusunda, peşin fiyatlandırma anlaşmaları fiyat tespitinde daha kolay bir yöntem geliştirilemediği için daha sık uygulanmaya başlamış ve ilk olarak 1991 yılında ABD'de uygulanmıştır.⁴³⁰

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer fiyatlandırması Rehberinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Peşin fiyatlandırma anlaşmasını kullanan ülkeler arasında uygulama konusunda bir standardın sağlanması, hem mükellefler hem de vergi idareleri açısından olumlu sonuçlar sağlanabilecektir. Çünkü peşin fiyatlandırma anlaşmaları yoluyla mükellefler vergi incelemesinden kurtulabilecekken, vergi idareleri de yaptıkları denetimler yoluyla daha etkin transfer fiyatlandırması denetimi yapacaklardır.

Peşin fiyatlandırma anlaşması⁴³¹, kontrollü işlem yapan çokuluslu şirketlerin, işlemlerini gerçekleştirmeden önce vergi idareleriyle belli bir süre için uygulayacakları transfer fiyatlaması yöntemin konusunda yaptıkları anlaşmalardır. Yapılacak anlaşma, karşılaştırma yapılan işlemleri ve gelecekle ilgili yapılan kritik varsayımları içermektedir. Anlaşmalar, çokuluslu işletmeler tarafından başlatılmakta ve vergi idareleriyle yapılacak ciddi görüşmeleri gerektirmektedir. Bu anlaşmaların geleneksel mekanizmaların çalışmadığı ya da uygulanamadığı durumlarda uygulanması olumludur.⁴³²

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, transfer fiyatlandırma yöntemi konusunda vergi mükelleflerinin belli bir zaman dilimine ait bir uygulama olup, transfer fiyatlaması yöntemine ilişkin tüm ayrıntıları içermektedir. Bu anlaşmalarda kullanılan tahminlerin güvenilirliği, hem yapılan tahminin özelliğine hem de tahminin esas alındığı esas alındığı kritik varsayımlara bağlıdır. Örneğin; grup içi kısa vadeli finansman işlemlerinde emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde faiz oranının 3 yıl süresince % 6 olarak kalacağını farzetmek uygun olmayabilir. Grup

⁴³⁰ Serkan Ağar, **a.g.e.**, s. 299.

⁴³¹ Advanced Price Arrangements, (APA).

⁴³² OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.4-123. (4-124.)

içinde yapılacak finansmanda kullanılacak faiz oranını LIBOR artı gibi sabit bir faiz oranına bağlamak daha uygun olacak ve yapılacak tahminin güvenilirliğini artıracaktır.⁴³³

1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Amacı

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının temel amacı bu anlaşmalar yoluyla vergiden kaynaklanan anlaşmaların çözümü konusunda yol göstermek, ortaya çıkacak çifte vergilendirme sorununun çözümüne yardımcı olmak ve vergisel uygulamalar konusunda vergi mükelleflerine kesin bilgiler sağlamaktır.⁴³⁴

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları öncesinde ülkelerin geçmiş deneyimlerinden, geleneksel denetim ve ya da vergi incelemesi tekniklerinden yararlanarak transfer fiyatlaması konusunda ortaya çıkan sorunların çözümünde yüksek maliyet ve zaman kaybına uğramaları, işlemin gerçekleştirilmesinden zaman farkından sonra emsal tespitinin güçleşmesi, gerekli bilgilerin elde edilememesi sorunu yaşanmaktaydı. Bu nedenlerle peşin fiyatlandırma anlaşmaları transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümünde alternatif bir yöntem olarak öngörülmüştür.⁴³⁵ Transfer fiyatlandırması açısından zamanın önem taşıması ve emsal tespitinin zamanında yapılmaması ortaya çıkacak emsallere uygun fiyatın doğru olarak tespit edilememesine yol açacaktır. Bu durum ise transfer fiyatlandırmasının emsallere uygunluk ilkesinin gerçekleşmemesi sonucunu ortaya çıkaracaktır.

Transfer fiyatlandırması açısından önem taşıyan peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile transfer fiyatlandırması konusunda ortaya çıkması muhtemelen sorunların çözümü amaçlanmaktadır. Sorunların çözümü anlaşmalar yoluyla sağlanarak idari ve hukuki eksiklikler giderilmeye çalışılmaktadır. Genellikle bu anlaşmaların geleneksel yöntemlerin uygulanmasının güç ve başarısız olduğu durumlarda uygulanması yararlı görülmektedir.⁴³⁶

⁴³³ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 4-124, 4-126. (4-125-126.)

⁴³⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 6-7.

⁴³⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 6-9.

⁴³⁶ Serkan Ağar, **a.g.e.**, s. 299.

Karşılıklı Mutabakat Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyat Anlaşmalarının önemli amaçlarından biri de, ortaya çıkan potansiyel çifte vergilendirme sorununu önlemektir. Tek taraflı yapılacak peşin fiyatlandırma anlaşmaları çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarma riski taşıdığı için çoğu ülke iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarını tercih etmektedirler. Ayrıca Karşılık Mutabakat Prosedürüne Dayalı Peşin Fiyat Anlaşmalarının geçerli, uygulanabilir duruma gelmesi ve her ülkede uygulanabilir olması mükellefle idare arasındaki uzlaşmasının gerçekleşmesine bağlıdır.⁴³⁷

2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Kapsamı

Ülkeler açısından vergi kanunlarının uygulanması konusunda mükelleflerin tereddüde düştükleri durumda ihtiyaç duyacakları bilgiler hakkında gerekli bilgilendirme yapılmaktadır. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları terimi ile, transfer fiyatlandırması konusunda ortaya çıkacak sorunların çözümü konusunda mükellefler ile vergi idaresi arasında yapılan prosedürel düzenleme ifade edilmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları sürekli bir izleme sürecini de beraberinde getirmektedir.⁴³⁸ Peşin fiyatlandırma anlaşması yapılması denetimin yapılmayacağı anlamına gelmemektedir.

Peşin fiyatlandırma anlaşması şu şekilde tanımlanmaktadır: ‘ Peşin Fiyat Anlaşması (APA), kontrol edilen işlemlere ilişkin olarak, söz konusu işlemler için sabit bir dönemde transfer fiyatlamasının belirlenmesi amacıyla uygun bir dizi kriteri (ör., yöntem, karşılaştırılabilir değerler ve uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara yönelik önemli varsayımlar) önceden (vurgulama eklenmiştir.) belirleyen düzenlemeler bütünüdür. Ayrıca, 4.132. bentte şu hükümler yer almaktadır: ‘Peşin Fiyat Anlaşmaları kavramı ayrıca, bölüşüm sorunları, sabit iş yerleri ve şubelerin faaliyetlerini düzenleyen OECD Model Anlaşmasının 7. Maddesi kapsamında gündeme gelen hususlara yönelik çözümler de getirebilmektedir.’⁴³⁹

⁴³⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 6-11.

⁴³⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 6-3.

⁴³⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 6.4.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları konusunda bazı ülkeler tek yanlı anlaşmalar yapmaktadırlar. Çokuluslu şirketler o ülkede yerleşik olan koluyla yerel vergi idaresi arasında anlaşma yapabilirler. Yapılan anlaşma diğer ülkenin vergilendirme alanında faaliyet gösteren ilişkili kuruluşun vergi yükümlülüğünü etkileyebilmektedir.⁴⁴⁰ Çifte vergilendirme riski nedeniyle, birçok ülke ikili ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması yoluna gitmektedirler. Yapılan bu tür bir anlaşma çifte vergilendirme riskini azaltmakta, vergi mükellefleri vergi idareleri için transfer fiyatlandırması konusunda ortaya çıkacak belirsizliği yok etmektedir.⁴⁴¹

Çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması birden fazla iki taraflı karşılıklı mutabakatın bulunduğu durumları ifade etmektedir. Transfer fiyatlandırması konusunda uygulamada taraflarına göre, tek taraflı, iki taraflı ya da çok taraflı olmak üzere peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapılabilecektir. Tek taraflı yapılan anlaşmalar, faaliyette bulunulan ülkenin vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında yapılan anlaşmalardır. İki taraflı anlaşmalar, farklı ülkelerde faaliyette bulunan çokuluslu şirketin iki ayrı ülkede faaliyette bulunan şirketleri ile faaliyette bulunulan ülkelerin vergi idareleri arasında yapılan anlaşmadır. Çok taraflı vergilendirme anlaşmaları ise, ikiden fazla ülkede faaliyet gösteren vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasında yapılan anlaşmalardır.⁴⁴² Örneğin Danimarka ve Kolombiya’da tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, Japonya, Meksika, Avustralya’da hem tek taraflı hem de iki taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapılabilmekteyken, ABD’de tek taraflı, iki taraflı ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.⁴⁴³ OECD tarafından iki taraflı ya da çok taraflı anlaşmalar yapılması tavsiye edilmektedir.⁴⁴⁴

Başarılı bir peşin fiyatlandırma anlaşması için ilişkili kuruluşlar arasında yakın işbirliği önemlidir. İlişkili kuruluşların kendi özel şartları altında, uygulayacakları transfer fiyatlandırması konusunda vergi idaresini bilgilendirmesi, yöntemi destekleyen tüm dokümanları, pazar ve sektörlere ilişkin verileri vergi

⁴⁴⁰ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 142.

⁴⁴¹ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.4-29. (4-31).

⁴⁴² Tunç Köse, Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 108-109.

⁴⁴³ Ernst Young, **Transfer Pricing Guide** 2011.

⁴⁴⁴ Feyyaz Yazar, ‘Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 317, Ocak 2008, s. 140.

idaresine vermektedirler. Ayrıca bu kuruluşlar, kendilerine benzeyen, karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız işlemleri tanımlayıp, bilgilerini vergi idarelerine vermektedirler.⁴⁴⁵

Transfer fiyatlandırması düzenlemeleriyle ilgili müzakerelerin aktif katılımı yapılması gerekmektedir. Yapılan düzenlemeler sonucunda vergi idareleri, vergi mükelleflerine kendi yetki alanlarındaki ilişkili kuruluşlar arası transfer fiyatlamalarının, yapılan anlaşmalara uyulduğu sürece yeniden düzeltilmeyeceği garantisinin verilmesi gerekmektedir.⁴⁴⁶

3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Avantajları⁴⁴⁷

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları programı, vergi mükellefleri için transfer fiyatlandırması konusunda önemli güvenceler sağlamaktadır. Vergisel yükümlülükler daha belirgin olup, program yürürlükte olduğu sürece vergi mükellefleri için önemli netlik sağlamaktadır. Yapılan anlaşmalar vergi idareleri ve vergi mükellefleri için önemli bir danışma ve işbirliği ortamı yaratır ve taraflar arasında ortaya çıkacak çatışmalar çözülmeye çalışılmaktadır.

Yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmaları vergi idareleri ve vergi mükellefleri için yüksek maliyetli ve zaman kaybı yaratıcı transfer fiyatlaması incelemelerini ortadan kaldırarak, incelemeler için daha az kaynak tahsis edilir ve mükellef açısından daha fazla bilgi edinilmektedir.

Yapılan ikili ya da çoklu peşin fiyatlandırma anlaşmaları çifte vergilendirme riskini önlediği gibi hiç vergilendirmeme riskini ortadan kaldırmaktadır. Anlaşma sonucunda çokuluslu şirketlerin uluslar arası işlemlerinden kaynaklanan karmaşık vergi sorunları elde edilen bilgi birikimi ve tecrübe sayesinde daha kolay çözülebilmektedir.

⁴⁴⁵ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 143.

⁴⁴⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 4-36.

⁴⁴⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 4.142-146 (4-143-4-147.)

4.Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Dezavantajları ⁴⁴⁸

Tek taraflı yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmaları diğer ülke vergi idareleri tarafından kabul edilmeyebilmektedir. Ayrıca yapılan bu anlaşmalar işlemi gerçekleştiren şirketler açısından bir belirginlik yaratmamakta ve çifte vergilendirme riskini ortadan kaldırmamaktadır. Bu durumda diğer vergi idaresi oluşan fiyatın emsallere uygun olmadığını düşünerek, gerekli düzeltmeler yapma yoluna gidilerek ek vergi hesaplaması yoluna gidilerek, çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları değişen piyasa koşullarına karşın yetersiz ve güvenilir olmayan tahminler içermesi nedeniyle çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda anlaşmanın esnek şekilde düzenlenerek günün şartlarına uyum sağlaması sağlanmalıdır.

II. ABD'DE YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

Vergilendirme açısından önemli bir unsur olan transfer fiyatlandırması konusu ABD'de önem taşımaktadır. Bu konuda ABD'de Gelir Yasası'nın 482 numaralı⁴⁴⁹ kısmında düzenleme yapılmıştır.

482 numaralı kısımda yapılan düzenleme ile getirilen düzenlemenin amacı 1928 yılındaki Gelir Anlaşması'nda yerini bulmuştur. Aynı çıkar birliğine dahil olan ikiden fazla ticari ya da iş merkezinin gelir ve giderlerinin bu merkezler arasındaki dağıtımında komisyon üyelerine yetki verilerek, komisyonun amacı kaçınmalara yer verilmemesi, haksız yere kar aktarımı, hayali satışlar veya diğer yöntemlerin uygulanmaması ve gerçek vergi sorumluluğu olarak açıklanmıştır.⁴⁵⁰

Bağlantılı organizasyonlar arasındaki gelir gider dağıtımında komisyon üyelerine yetki verilmesi ilk kez 1917 yılında Savaş Gelirleri Anlaşması'nda

⁴⁴⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.4.147-158 (4-148-159.)

⁴⁴⁹ Internal Revenue Code, Section 482.

⁴⁵⁰ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 25-26.

verilmiştir. Aynı şekilde 1921 yılındaki Gelir Anlaşması'nın 240 numaralı kısmı da yabancı uyruklu şirketlerdeki kazançların bir araya getirilmesi konusunu düzenlemektedir. 1928 yılındaki Gelir Anlaşması'nın 45. Kısmı, bağlantılı şirket arasındaki kazançların birleştirilmesi kısmını çıkartarak, bağımsız bölümde ifadesini getirmiştir. 482 numaralı kısım, Gelir Yasası'nda ilk kez 1954 yılında düzenlenmiştir.

‘482 numaralı kısım; Vergi Mükellefleri Tarafından Yapılacak Gelir ve Gider Dağıtımı

Aynı çıkar birliği tarafından doğrudan veya dolaylı olarak sahip olunan ya da kontrol edilen iki ya da daha fazla sayıdaki organizasyon, ticarethane ya da (işletme şirket olup olmadığına, ABD içinde örgütlenmiş olup olmadığına ve bağlantılı olup olmadığına bakılmaksızın) için Bakanlık (Secretary) toplam geliri, gideri, kredileri bölüştürülebilir ya da tahsis edebilir. Bunun için söz konusu dağıtımın, bölüşüm ya da tahsisin vergiden kaçınmayı engellemesi ya da adı geçen organizasyon, ticarethane ya da işletmenin gelirlerini açıkça yansıtmaması açısından gerekli görülmesi yeterlidir.⁴⁵¹

1962 yılına kadar 482 numaralı kısma ilişkin olarak yapılan yasal düzenlemeler, dağıtım için herhangi bir özel yöntem öngörmemiş olup, 1962 yılında “emsallere uygunluk” standardının kontrol edilemeyen işlemlerde uygulanacağı ilk kez gündeme gelmeye başlamıştır. 1968 yılında yapılan düzenleme ile emsallere uygunluk ilkesi yasal bir biçim kazanmıştır. Yapılan bu düzenleme ile IRS mükelleflere fiyatlandırma yöntemleri konusunda seçimlik haklar getirmiştir.⁴⁵²

482 numaralı kısım şirket içi borçlanmalarda borçlanma faizi, ilişkili kişiler arasındaki hizmet transferleri, ilişkili kişiler arasındaki maddi malların kullanımı, gayri maddi malların şirketler arası transferleri ve maddi malların şirketler arası satışlarını düzenlemektedir.⁴⁵³ Emsal bedel ilkesi ile ilgili olarak gayri maddi olmayan duran varlıklara ilişkin olarak en iyi yöntem kuralı, karşılaştırılabilirlik

⁴⁵¹ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 26.

⁴⁵² Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.27.

⁴⁵³ M. Abdallah Wagdy, **Critical Concern in Transfer Pricing and Practice**, Greenwood Publishing Group, 2004, s. 71.

analizi ve emsallere uygunluk ilkesi dikkate alınarak emsal bedel tespiti yapılmakta ve tespit edilen emsal bedelin maddi olmayan varlıkların getirisiyle orantılı olması gerekmektedir. Emsal bedelin tespitinde; karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem yöntemi, karşılaştırılabilir kar yöntemi, kar bölüşümü ve belirtilmeyen yöntemler kullanılabilir.⁴⁵⁴

A.Emsallere Uygunluk İlkesi

482 numaralı kısımda emsallere uygunluk ilkesi ile ilgili olarak şu şekilde bir açıklama yapılmıştır.⁴⁵⁵ Kontrol altında bulunan vergi mükellefinin gerçek vergilendirilebilir gelirin belirlenmesinde her olay için başvurulabilecek standart, söz konusu olan mükellefin kontrol dışında bulunan mükellefle yaptığı işlemdeki emsallere uygun bedelidir. Kontrol edilen işlemin sonuçları, kontrol dışında bulunan mükellefin işlemleri ile tutarlı ya da aynı sonuçlara sahip ise emsallere uygunluk söz konusudur. Bununla birlikte karşılaştırılabilir durumlarda, karşılaştırılabilir işlemlere göre emsallere uygun olan sonuçlara ulaşmak güç olabilmektedir. Çünkü aynı koşullarda aynı tip işlemler nadiren oluşmaktadır. Kontrol altında bulunan işlemin emsallere uygunluğu ‘en iyi yöntem kurallarına’ göre belirlenecektir.

482 numaralı kısım, emsallere uygun fiyatlandırılmış ya da sanki onlar açık piyasada ilişkili kişi değilmiş gibi grup içi şirketlerdeki transferlerin olmasını dayatmaktadır.⁴⁵⁶

Emsallere uygunluğun tespit edilmesinde yasa koyucu tarafından bir takım transfer fiyatlandırma yöntemleri geliştirilmiş olup, mülkiyet satışı, hizmet, borç, kiralama gibi farklı işlemler için farklı yöntemlere başvurulacaktır. Her bir hizmet için en uygun yöntem ayrı ayrı belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Eğer farklı tipteki işlemler, aynı ticari işlemde birleşiyorsa, her farklı unsur için ayrı yöntemlere başvurulabilir.⁴⁵⁷

⁴⁵⁴ Tuncay Kapusuzoğlu, ‘Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 215, s. 98.

⁴⁵⁵ 482 Sayılı Kısım 1. Bölüm (b)1. ((çevrimiçi) www.irs.gov, 02.03.2011)

⁴⁵⁶ M. Abdallah Wagdy, **a.g.e.**, s. 71.

⁴⁵⁷ 482 numaralı kısım 1 bölüm (b) 2/i-ii. (Kaynak: Tuncay Kapusuzoğlu, a.g.e., s. 32, (çevrimiçi) www.irs.gov, 02.03.2011)

B.En İyi Yöntem Kuralı

ABD’de daha önce yapılan düzenlemelerde, transfer fiyatlandırmasının emsallere uygun olup olmadığı ya da ne şekilde düzenleme yapılacağı konusunda birkaç yöntemden bahsedilmiş ve yapılan düzenlemeler değiştirilemeyecek biçimde katı kurallar içeriyordu. 1993 yılında yapılan düzenleme ile en iyi yöntem kuralına uyulmaya izin verilmiştir.⁴⁵⁸ Yapılan düzenlemeye göre, birbiriyle ilişkili taraflar arasındaki emsallere uygunluk sonuçları öyle bir yöntemle belirlenmeli ki işlemin içinde bulunduğu şartlar ve gerçekler altında emsallere uygunluk sonuçlarına ilişkin inandırıcılık sağlanabilmelidir. Yöntemler arasında herhangi bir sınırlama olmayıp, yöntemler arasında farklı sonuçlar oluşmuşsa diğer bir yöntem emsallere uygun sonuca ulaşmada kullanılması gerekmektedir.⁴⁵⁹

C.Emsallere Uygunluk Alanı

Bazı durumlarda, emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için başvuru alan yöntem en iyi, en güvenilir sonucu vermelidir. Bazı durumlarda ise başvuru alan yöntem, emsallere uygunluk alanı içinde birden fazla sonuç verebilmekte ve elde edilen sonuçlar güvenilir aralıkta olabilmektedir. Bu durumda vergi ödeyicisi bu sonuç alanı içinde her sonuca göre ayarlamaların yapıldığı hedefi aramayacaktır. Emsallere uygunluk alanı, en iyi yöntem kuralı altında, karşılaştırılabilir ve güvenilir özelliklere sahip iki ya da daha fazla kontrol edilemeyen işlemlerde yalnızca bir fiyatlandırma yöntemi uygulanarak belirlenmektedir Düzeltmeler maddi farklılıklara dayanılarak yapılmalıdır. Kontrol dışında bulunan işlemlerde karşılaştırılabilir ve güvenilirlik açısından önemli ölçüde düşüklük gösteren olaylar, emsallere uygunluk alanı çerçevesinde elemeye tabi tutulmaktadır. Eğer maddi farklılıkların etkisi belirlenebiliyorsa ve gerekli uygun ayarlamalar yapılmışsa, bütün kontrol dışı karşılaştırılabilir işlem sonuçları emsallere uygunluk alanını oluşturmaktadır.⁴⁶⁰

⁴⁵⁸ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s.33.

⁴⁵⁹ 482 1(c) 1. (çevrimiçi) www.irs.gov,11.04.2011.

⁴⁶⁰ 482 1(e) 1, 482 1 (e) 2 i, 482 -1 (e) 2 (iii) (A) (B). (Kaynak: Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 43, (çevrimiçi) www.irs.gov, 11.04.2011.)

D.Transfer Fiyatlandırmasında Kullanılan Yöntemler

Transfer fiyatlandırmasında olaylara uygulanacak yöntemler, maddi duran varlıkların ve maddi olmayan varlıkların transferlerine göre ayrı ayrı düzenlenmiştir. Maddi duran varlıklarla ilgili olarak kontrol altındaki transferlerde emsallere uygun bedele ulaşmak için 482 numaralı kısımda altı yöntem belirlenmiştir.

Maddi duran varlıklar için karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, yeniden satış yöntemi, maliyet artı yöntemi, kar dağıtım yöntemi ve belirlenmemiş diğer yöntemler IRS tarafından kabul edilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklar için de karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, kar dağıtım yöntemi ve belirlenmemiş diğer yöntemler IRS tarafından kabul edilmiştir. Ayrıca yeni hizmetler için bazı yöntemler de öngörülmüştür. (Örneğin; hizmet maliyeti yöntemi, karşılaştırılabilir kontrol dışı hizmet fiyatı vb.) IRS tarafından getirilmiş yöntemler vergi yükümlülerinin ilişkili kişilerle olan işlemlerinde başvuracağı en uygun metodu belirleyen ‘en iyi yöntem kuralı’ nı sağlamaktadır.⁴⁶¹

Emsallere uygun bedelin tespitinde bir araya getirilmiş verileri içeren veri tabanları kalite ve nitelik itibariyle karşılaştırılabilirliği sağlamada yeterli görülmüş olup, bu veri tabanlarından elde edilen bilgiler yerel vergi otoriteleri tarafından kabul edilmektedir. Emsal olarak kabul edilecek tutarların, grup tarafından oluşturulan coğrafi pazardan çıkartılması gerekmektedir. Bu coğrafi pazar benzer ve aynı ekonomik şartları kapsayan şehirlerden oluşan herhangi bir coğrafi pazar olabilmektedir.⁴⁶²

1.Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi

Transfer fiyatlandırmasında emsallere uygunluğun belirlenmesinde kullanılan bu yöntemde, kontrol altındaki işlem için tahakkuk ettirilen tutarın emsallere uygunluğu, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem için tahakkuk ettirilen tutara başvurularak değerlendirilmektedir.⁴⁶³

⁴⁶¹ Ernst Young **Transfer pricing global reference guide** 130.

⁴⁶² Deloitte **2011 Global Transfer Pricing Desktop Reference**, s. 116.

⁴⁶³ 482-3(b) (1), (Kaynak: (çevrimiçi) www.irs.gov., 12.03.2011.)

Bu yöntemde ürünün niteliği, sözleşmelere yer alan garantinin kapsamı ve süresi, satış veya alış hacmi, kredi süreleri, taşıma süreleri, pazarın hacmi (toptan, perakende vs., işlemin gerçekleştiği pazarın yeri, işlemin tarihi, satışla ilgili maddi olmayan mallar, yabancı paranın kur riski, alıcı ve satıcı için gerçekleştirilebilir diğer seçenekler dikkate alınarak değerlendirme yapılmalıdır.⁴⁶⁴

Sözleşme hükümleri, ekonomik durumlardaki çok küçük farklılıklar fiyatı etkilemesine rağmen, ortaya çıkacak maddi farklılıkların kaldırılması için ayarlama yapılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra malların benzer özellikler taşıması da karşılaştırılabilirlik açısından önem taşımaktadır. Mallar arasında benzerlik yönünden farklılık yoksa ya da çok küçük farklılık var ve bu farklılıklar için ayarlama yapılabiliyorsa, kullanılacak bu yöntem emsallere uygunluk açısından en uygun ve en güvenilir sonuç vermektedir. Eğer ayarlama yapılamıyorsa ya da karşılaştırılabilirlik açısından farklılıklar fazla ise bu metodun kullanılması mümkün olmasına rağmen emsallere uygunluk açısından güvenilirlik azalmaktadır.⁴⁶⁵

Karşılaştırılabilirlik açısından belli şartların sağlanması halinde borsa ve halka açık fiyatları bildiren komisyon araçlarından elde edilen bilgiler karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat olarak kullanılabilir. Bu fiyatın kullanılabilmesi için; bilgi, olağan durumlarda kontrol dışı satışlardaki fiyat pazarlarında sektörde bulunan herkes tarafından ve sürekli kullanılmalı, halka açık borsalardan ya da kotasyon araçlarından elde edilen bilgiler kullanılarak belirlenen kontrol altındaki işlemlerdeki fiyatlar, sektördeki kontrol dışı mükellefin kullandığı biçimde tespit edilmeli ve kontrol altındaki işlemlerde uygulanan fiyatta fiyatı etkileyen; malın kalitesi ve miktarındaki farklılıklar, sözleşme hükümleri, taşıma maliyeti, piyasa şartları, katlanılan risk ve diğer faktörlerdeki farklılıkları yansıtacak ayarlamalar bağımsız mükelleflerin kabul edecekleri biçimde olmalıdır.⁴⁶⁶

⁴⁶⁴ 482-3(b) (2) (ii) (B) (Kaynak: (çevrimiçi) www.irs.gov, 12.03.2011.)

⁴⁶⁵ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 80.

⁴⁶⁶ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 82-83.

2.Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Bu yöntemde, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerde gerçekleştirilen toplam kar marjına başvurularak, kontrol altındaki işlemlerin emsallere uygun bedelinin geçerliliği değerlendirilmektedir. Bu yöntemde gerçekleştirilen işlevlerin değeri ölçülmekte ve yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir değer artırıcı katkıda bulunmadığı gibi fiziksel olarak yapısını da değiştirmemektedir. Satın aldığı biçimde satışı gerçekleştirmekte ve paketleme, yeniden paketleme, etiketleme veya küçük montajlar, değeri artırıcı ya da fiziksel değişim olarak kabul edilmemektedir. Bu yöntemde, kontrol altındaki işlem için başvuru olan yeniden satış fiyatından uygun bir kar marjı düşülerek emsal bedele ulaşılmaktadır. Yeniden satış fiyatı, malın bir biriminin yeniden satış fiyatı ya da aynı piyasadaki satış fiyatıdır. Uygun olan kar marjı, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerden elde edilen kazançla ilişkin toplam kar marjının başvurulabilir yeniden satış fiyatıyla çarpımı suretiyle hesaplanmaktadır.⁴⁶⁷

Kontrol altındaki ve kontrol dışındaki karşılaştırılabilirlik derecesinin belirlenmesinde yapılan fonksiyonların benzer nitelikte olması, üstlenilen risk, sözleşme hükümleri veya farklar olması durumunda karşılaştırılabilirlik açısından uygun ayarlamaların yapılması gerekmektedir. Yapılabilmesi durumunda, bağımlı mükellefin uygun brüt kar marjı karşılaştırılabilir kontrol dışı satın alma ve tekrar satışlardan elde edilmelidir. Bu durum mümkün değilse, diğer bağımsız satıcılardan karşılaştırılabilir tekrar satış dışsal bilgilerin kullanılması gerekmektedir.⁴⁶⁸

Bu yönteme ilişkin yapılacak karşılaştırmada stok seviyesi ve devir hızı, karşılık risk ve üretici tarafından sağlanan fiyat konuma programlarını içerecek şekilde; sözleşme hükümleri (örneğin, verilen garantilerin şartları ve genişliği, satış ya da satın alma hacmi, kredi şartları vb. şartlar), satış, pazarlama, reklam programları ve hizmetler (örneğin, promosyonlar satış tutarının bir kısmının iadesi ve

⁴⁶⁷ 482- 3 (c) (1), (482-3 (c) (2) i-ii-iii), (Kaynak:Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 65, (çevrimiçi) www.irs.gov, 10.03.2011.)

⁴⁶⁸ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 92.

ortak programları içerecek şekilde), piyasa seviyesi ve döviz kur riski şartlarının dikkate alınması gerekmektedir.⁴⁶⁹

3.Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yönteminde, kontrol dışı karşılaştırılabilir işlemlerde gerçekleştirilen toplam kar ilavesine başvurulmakta ve kontrol altındaki işlemler için tahakkuk ettirilen tutarlar emsallere uygunluk ilkesi açısından değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır. Söz konusu yöntem, üretim, montaj gibi aşamalardan sonra malların ilişkili taraflara satışında kullanılmaktadır. Bu yöntemde kontrol altındaki işlemleri de kapsayan üretim maliyetine uygun toplam kar tutarı eklenerek emsallere uygunluk ölçülmektedir. Uygun toplam kar, kontrol altındaki mükellefin transfer konusu mallarının maliyeti ile kontrol dışı karşılaştırılabilir işlemlerle elde edilen ve maliyetin bir yüzdesi olarak ifade edilen toplam kar ilavesinin çarpılmasıyla bulunmaktadır.⁴⁷⁰

Bu yöntemde karşılaştırılabilirlik açısından malların benzerliği karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemine göre daha az bağımlıdır. Ürünün benzerliği ve değerlerin yaklaşık olması karşılaştırmanın güvenilirliğini artırdığı gibi, şirketlerin gider yapısı ve muhasebe uygulamalarının da benzer nitelikte olması gerekmektedir. Brüt kar payını etkileyecek biçimde maddi farklılıkların bulunması durumunda yapılan fonksiyonlar ve katlanılan riskle ilgili faaliyet giderlerini de dikkate alacak şekilde gerekli ayarlamaların yapılması gerekmektedir. Karşılaştırmada üretim veya montajın karmaşıklığı, üretim, yapım veya proses mühendisliği, ihale, satın alma ve stok kontrol faaliyetleri, test fonksiyonları, satış, genel ve idari harcamalar, döviz riskleri ve sözleşme hükümler dikkate alınmalıdır.⁴⁷¹

4.Karşılaştırılabilir Karlar Yöntemi

Karşılaştırılabilir karlar yöntemi, aynı koşullar altında benzer iş faaliyetinde bulunan kontrol altında olmayan mükelleflerin objektif karlılık ölçüsüne dayanılarak

⁴⁶⁹ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 93.

⁴⁷⁰ 482- 3 (d) (1) (2) i-ii. (Kaynak:Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 71, (çevrimiçi)www.irs.gov, 12.03.2011.)

⁴⁷¹ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 106.107.

kontrol altında bulunan işlemin emsallere uygunluğunu değerlendirmektedir.(482-5(a))

Bu yöntemde emsallere uygu bedel, kontrol altında bulunan ‘örneksenen tarafın’⁴⁷² ilişkili taraf işlemlerinden elde etmiş olduğu faaliyet karı toplamına dayanmaktadır.

5.Artan Kar Bölüşüm Yöntemi

Artan kar bölüşüm yönteminde, kontrol altında bulunan mükellefler arasındaki birleştirilmiş faaliyet kar ya da zararının dağıtımı iki aşamada yapılmaktadır.

İlk aşamada düzenli katkılara göre gelir tahsisi yapılmaktadır. Bu tahsisin ilk aşamasında ‘faaliyet geliri’ ilgili iş kolundaki düzenli katkılar⁴⁷³ için pazar getirisi sağlayan kontrol altındaki işlemleri yapan tarafların her birine dağıtımı yapılmaktadır. Yapılacak bir işlev analizi kontrol altında bulunan mükelleflerin her birinin kullandığı kaynaklara, yüklendikleri riske ve gerçekleştirdikleri işleve göre gerçekleşen katkının tanımlanmasını gerektirmektedir. İkinci aşama artan kar tahsisatı aşamasıdır. Bu aşamada emsallere uygunluk ilkesine en uygun bedel, en güvenilir ölçü ‘en uygun yöntem kuralları’ çerçevesinde elde edilen değerdir.⁴⁷⁴

F.Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, vergi mükellefi ile IRS ve ilgili yabancı vergi idareleri arasında yapılmakta ve şirketler arası fiyatlandırma sorunlarının görüşülerek anlaşmaya varılması suretiyle çözmeye çalışmaktadır. Bu anlaşma ile taraflar transfer fiyatlandırması yöntemi konusunda anlaşmaktadırlar. Bu anlamda ilk kez 1 Mart 1991 yılında IRS peşin fiyatlandırma anlaşmalarını kabul etmiştir.⁴⁷⁵

⁴⁷² ‘Kontrol altındaki bir işlemin tarafı olacaktır.’(482-5(b) (2))

⁴⁷³ Düzenli katkı; kontrol dışı mükellefler tarafından benzeri faaliyet kolunda yapılan ve Pazar getirisi tanımlanabilen aynı ya da benzeri nitelikli getiriler anlamına gelmektedir.

⁴⁷⁴ 482-6(c) (3) (A)) 482-6(c) –(3) (ii),(Kaynak: Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 107-108.

(çevrimiçi)www.irs.gov, 10.04.2011.)

⁴⁷⁵ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 140.

Yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile 482 numaralı kısımla tutarlı olmak üzere emsallere uygun transfer fiyatlandırması yöntemi konusunda anlaşılmaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları kapsamında her geçen gün yapılan anlaşmaların sayısı artmaktadır. IRS peşin fiyatlandırma anlaşmalarının sayısının 500 olduğunu açıklamıştır.⁴⁷⁶

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları tek taraflı, iki taraflı ya da çok taraflı yapılabilmektedir.⁴⁷⁷ Peşin fiyatlandırma anlaşmalarıyla ilgili olarak anlaşmaların ilk kez yapılacak olması halinde başvuru harcı 50.000\$ olup, anlaşmanın yenilenmesi halinde 22.500 \$'dır. Bu tutarlar küçük ölçekli firmaların vergi mükellefleri için geçerlidir.⁴⁷⁸

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında mükellefler,⁴⁷⁹

-anlaşmaya konu olacak işlemlerin, işin ya da organizasyonların listesi,

- bütün tarafların vergi numaraları, telefon numaraları, adresleri ve adları,

- anlaşmanın taraflarını temsil eden kişilerin doldurduğu ilgili form

-iş faaliyetinin dünya çapında örgüt yapısının, sahiplik yapısının, sermaye yapısının, finansal anlaşmaların, temel işin, işin yönetildiği yerlerin, temel işlemlerin bütün taraflar için özet açıklaması,

-önerilen transfer fiyatlandırmasının destekleyen son üç yıla ilişkin finansal veriler, ilgili dokümanlar,

-anlaşma çerçevesinde tarafların kullandığı cari para birimleri ve kurları. Enflasyon oranı göz önüne alınarak bu konudaki değişikliklerin hesaplaması

-bütün tarafların kullandığı vergi dönemleri,

-önerilen transfer fiyatlandırması yöntemine ilişkin kullanılan muhasebe yöntemlerinin açıklaması,

⁴⁷⁶ http://www.irs.gov/pub/irs-apa/aba_section_of_taxation.pdf (Çevrim içi) 29.10.2010.

⁴⁷⁷ Internal Revenue Service Revenue procedure, 2006-9.

⁴⁷⁸ Deloitte, **2011 Global Transfer Pricing Desktop Reference**, s. 117.

⁴⁷⁹ Revenue procedure, 2006-9.

-önerilen transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak ABD ve yabancı ülkeler arasında önemli finansal ve vergi muhasebesi farklılıkları varsa bunların açıklaması,

- önerilen transfer fiyatlandırma yöntemine ilişkin olarak tartışma yaratan durumlar, bilimsel araştırmalar, mahkeme kararları, düzenlemeler, kurallar, süreçler,

- önerilen transfer fiyatlandırma yöntemine ilişkin olarak tartışma yaratan durumlarda adli görüşlerde, yargı kararlarında mükellefin ve idarenin geçmişteki ve güncel konumlarının açıklamasını yapmak zorundadırlar.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili olarak belirlenecek peşin fiyatlandırma anlaşmalarında transfer fiyatlandırma yöntemi 482. Kısımdaki düzenlemelere uygun olmak zorundadır. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları gönüllü olarak yapılmaktadır. Süreç, başvuru, durum tespiti, analiz, tartışma ve anlaşma, taslak, görünüm ve uygulama süreçlerini kapsamaktadır.⁴⁸⁰

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili belgelerin yabancı dilde olması durumunda İngilizce tercümelerinin sunulması gerekmektedir. Peşin fiyatlandırma isteklerinin idareye gönderilmeden önce vergi ödeyicisi ya da onun tarafından yetkilendirilmiş temsilcileri tarafından imzalanması gerekmektedir. Anlaşma teklifiyle ilgili olarak sunulacak tüm bilgilerin doğru olması gerekmektedir. Gerekli görülmesi halinde destekleyici ek bilgilerin de vergi mükellefi tarafından sağlanması gerekmektedir.⁴⁸¹

Peşin fiyatlandırma anlaşma teklifleri alındıktan sonra teklifin reddine ya da onaylanmasına karar verilmektedir.⁴⁸² Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında dönem genel olarak 5 yıl olarak kabul edilmektedir. Yapılan anlaşmalarda uzun dönemler uygun olarak kabul edilmektedir.⁴⁸³

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili olarak anlaşmada kabul edilen yöntem dışında bir yöntem uygulayan mükellefler gerekli ayarlamaları yapmak

⁴⁸⁰ **Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements**, .(çevrimiçi) <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-08-27.pdf>, 27.03.2008.

⁴⁸¹ Revenue procedure, 2006-9.

⁴⁸² Fallon M. GERALYN, 'Advance Pricing Agreements', s. 306-316.(Kaynak; Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 143.)

⁴⁸³ Deloitte 2011 **Global Transfer Pricing Desktop Reference**, s. 117.

zorunda olup, IRS mükellefin yapılan anlaşmaya uyup uymadığını kontrol etmek zorundadır.⁴⁸⁴

III. AVRUPA BİRLİĞİ DÜZENLEMELERİNE GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

A. Avrupa Birliği'nin Temel Yapısı

Avrupa Birliği, üye devletlerin sahip oldukları egemenlik haklarını oluşturulan ortak bir havuza devretme eylemi olup, birliğin temelini korumacı olarak adlandırılan politikalar yerine ticari liberalleşme ile ulusal barış ve refahın daha çabuk yayılacağı fikri oluşturmaktadır. Bu süreçte Avrupa birliği, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu/Avrupa Ekonomik Topluluğu/Avrupa Atom Enerjisi Kurumu'ndan Avrupa Topluluklarına, Avrupa Topluluğundan Avrupa Birliği'ne, Avrupa Anayasası hedefinden Lizbon Anlaşması⁴⁸⁵, na, Avrupa Birliği Kurumları ve Avrupa Topluluğu/Avrupa Birliği'nin genişlemesine kadar çeşitli değişimler olmuştur.⁴⁸⁶

Vergi hukuku ile ilgili olarak vergi hukukunun kaynaklarını asli ve tali kaynak olarak ayırarak incelemek mümkündür. Asli kaynaklar, Avrupa Topluluğunu ve Birliği Kurucu Antlaşmalar, planlar, bunların ekleri ve protokollerinde yer alan hükümler olup, tali kaynaklar Avrupa Topluluğunu ve Birliği Kurucu Antlaşmalar Çerçevesinde Birlik organlarınınca hazırlanıp yürürlüğe konular hükümlerdir.⁴⁸⁷

Avrupa Birliği'nde vergisel düzenlemeler genel politikaları destekleyici nitelikte olan düzenlemelerdir. Roma Antlaşması⁴⁸⁸, birlik içinde ortak ekonomi ve

⁴⁸⁴ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 286.

⁴⁸⁵ Lizbon Anlaşması 13 Aralık 2007 tarihinde Portekiz'in Başkenti Lizbon'da imzalanmış ve onay sürecinin tamamlanmasından sonra 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşma ile Avrupa Birliği tek bir yasal kişilik haline getirilmiş, ulusal parlamentolara AB'nin daha iyi işleyişine katkı sağlama imkanı getirilmiştir. Bu anlaşma ile Avrupa Birliği'nin temel ve kurucu anlaşması olan Roma Anlaşması'nın ismi Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Antlaşma (ABİDA) olarak değişmiş. Bkz. Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği ve Türkiye, Seçkin**, Ankara 2010, s. 30, ss. 45-47.

⁴⁸⁶ Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, s. 33.

⁴⁸⁷ Fatih Saraçoğlu, **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan 2006, s. 1.

⁴⁸⁸ Avrupa Topluluğu içinde malların sermayenin, işgücünün ve hizmetlerin serbestçe dolaşımını sağlamak için gümrük yasaklamalarının ve kısıtlamalarının kaldırılmasını öngörmesi nedeniyle Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran anlaşma olarak kabul edilmektedir. Bkz. Yaşar Methibay,

maliye politikalarını kabul etmemiş ve anlaşmanın vergi ile ilgili hükümleri (md.95-99 ve 220) birliğin temel ilkeleri olarak yer almamaktadır. Ortak bir vergi politikası olmaması nedeniyle üye ülkelerde kullanılabilir ortak bir vergi politikası bulunmamaktadır. Ortak bir vergi politikası olmamasına rağmen birliğin izlediği politikaların vergilendirmeyi ilgilendiren özellikle mal, hizmet, kişi ve sermayelerin serbest bir şekilde dolaşımını öngören iç pazarın işleyişi, ulaştırma ve rekabet alanındaki politikalarda vergilendirmeyi ilgilendiren hususlar bulunmaktadır.⁴⁸⁹ Bu anlaşma topluluk içindeki vergisel konuları düzenleyen az hüküm içermektedir. Vergilendirme ile ilgili olarak yer alan hükümler ‘Topluluğun Politikası’ ismini taşıyan 3. Bölümde düzenlenmiştir. Ancak dolaysız vergilerle ilgili hükümler yer almamaktadır.⁴⁹⁰

Topluluk içinde vergi uyumlaştırılmasından çok vergisel alanda vergi mevzuatının bütünleştirilmesi ve bu yolla ortak vergi politikasına geçiş önem taşımaktadır. Ancak her ülkenin farklı sisteme sahip olması ve sistemin o ülkenin sosyo ekonomik yapısına uygun olması ve bu ülkelerin bu konudaki isteksizlikleri bu ortak politikanın uygulanmasını güçleştirmektedir.⁴⁹¹ Ayrıca üye ülkelerin vergilendirme alanında mali egemenliklerini kaybetme korkusu, söz konusu vergilendirme yetkisinin topluluğu devredilmesini engellemektedir.⁴⁹²

B. Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri

Avrupa Birliği⁴⁹³’ne üye olan ülkelerin tamamı transfer fiyatlandırması konusunda OECD düzenlemelerini dikkate almaktadırlar. OECD tarafından kabul edilen ‘emsallere uygunluk ilkesi’ tüm üyelerce kabul edilmiştir.⁴⁹⁴

Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 45,

⁴⁸⁹ Abdülkadir Göktaş, ‘Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne Ekonomik ve Vergisel Uyumunu II’, **Yaklaşım** Ocak 2001, Sayı: 97, s. 46.

⁴⁹⁰ Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s. 46-49.

⁴⁹¹ Yaşar Methibay, **a.g.e.**, s. 50.

⁴⁹² Fatih Saraçoğlu, **a.g.e.**, s. 5

⁴⁹³ Avrupa Birliği 7 Şubat 1992 tarihinde imzalanan Maastrich Anlaşması ile getirilmiş olan bir kavramdır.

⁴⁹⁴ Habib Yıldız, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Değerlendirme**, Ağustos 2005, Seçkin, s. 89.

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemeler çerçevesinde ilk çalışmalar 1976 yılına kadar gitmektedir. Yapılan bu çalışmada transfer fiyatlandırması konusu ile ilgili olarak ‘emsallere uygunluk ilkesi’ne aykırılık olması durumunda taraf ülkelerden biri tarafından yapılacak düzeltme, diğer ülke açısında çifte vergileme sonucunu doğuruyorsa, karşı taraf için de ikinci düzeltim öngörülmektedir. Yapılan düzenleme ‘bağlantılı şirketler arası kar transferinde yapılan düzeltimlerle ilgili olarak doğan çifte vergilendirmenin giderilmesine ilişkin konsey direktifi tasarısı’⁴⁹⁵ olarak adlandırılmaktadır.⁴⁹⁶

Avrupa Birliği bünyesinde transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemeler çerçevesinde uluslararası olaylarda, şirketlerin vergilendirilmesine yönelik 23 Temmuz 1990 tarihinde Avrupa Birliği Komisyonu tarafından benimsenmiş olan; ‘birleşme direktifi’, ‘Üye ülkelerdeki ana ve bağlı şirketlerin vergilendirilmesinde ortak kurallar direktifi’ ve ‘tahkim anlaşması’dır.

Avrupa Birliği bünyesinde transfer fiyatlandırmasında belgelendirme konusu da önem taşımakta olup, Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Forumu tarafından bu konu da düzenlemeler yapılmıştır.

1.Birleşme Direktifi (Füzyon Direktifi)

23.07.1990 tarihli ve 90/434/AET sayılı ‘farklı üye ülkelerin şirket bölünme ve aktif devirlerinde ortak vergilendirme rejimi’, adlı füzyon direktifinin amacı; farklı üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin yeniden örgütlenme kararlarını ortak vergileme kurallarına bağlamaktadır. Bu amaçla sınır ötesi işlemler vergi tarafsızlığı; bir birleşmede, transfer edilen aktif ve pasiflerin gerçek değeri ile vergi konusu değerleri arasında sermaye kazançlarının vergilendirilmesi açısından bir farklılığa izin verilmeyerek, vergi dışında bırakılmış gizli kaynak olmamalı; transfer edilen şirketlerin varlıkların aktarıldığı durumlarda, aktarılan şirketin kendisinde oluşan karlar ayrıca vergilendirmeye maruz kalmamalı; alıcı şirketin sermayesi temsil edilen

⁴⁹⁵ ‘proposal for a council directive on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfers of profits between associated enterprises’

⁴⁹⁶ Tobb’ Vergilemede Global Eğilimler Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemi’, **Tobb Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara 2001, s. 25-27. (Kaynak: Habib Yıldız, **a.g.e.**, s. 89.)

hisse senetlerinin, transfer edilen şirketin hissedarlarına dağıtılmamasından dolayı vergilendirilen kazanç ortaya çıkmayacaktır.⁴⁹⁷

Direktif 24.03.2005 tarihinde yürürlüğe giren 2005/19/AT sayılı direktif ile birlikte değişikliğe uğrayarak 13 madde olan madde sayısı 17 maddeye yükselmiştir. Yapılan düzenleme ile direktifin 1. Maddesi iki ya da daha fazla devletin şirketleriyle yapılacak birleşme, bölünme, aktif devri ve hisse senedi değişimlerinde bu direktifin uygulanacağı belirtilmiş ve kısmi bölünme konusu dahil Avrupa şirketlerinin merkezlerinin birliğe üye ülkelerden birinden diğerine taşınması da direktif kapsamına dahil edilmiştir. Direktifin 2. Maddesi ile birleşme⁴⁹⁸, bölünme⁴⁹⁹, aktif devri⁵⁰⁰, hisse senedi değişimi⁵⁰¹, devrolunan, devralınan, ortak olunan ve ortak alan şirket kavramları açıklanmıştır.⁵⁰²

2.Ana Şirket Alt Şirket Direktifi

23.07.1990 tarih ve 90/435/AET Sayılı ‘farklı üye ülkelerin ana şirketlerinin ve bağlı şirketlerin vergilendirme ortak kuralları’, direktifi ile ana ve bağlı şirketlerin

⁴⁹⁷ Tobb’ Vergilemede Global Eğilimler Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemi’, Tobb Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2001, s. 25-27. (Kaynak:Habib Yıldız, **a.g.e.**, s. 90.)

⁴⁹⁸ ‘a)Birleşme : Birleşme,

-bir veya daha çok şirketin, birleşilen mevcut şirketin sermayesini oluşturan hisse senetlerinin ortaklara verilmesi, gerekirse nominal değer % 10’unu aşmayan nakit ödeme yapılması ve nominal değer olmaması durumunda bu hisse senetlerini karşılayan paranın ortaklara verilmesi karşılığında, aktif ve pasifleriyle bütün mal varlığını mevcut başka bir şirkete devrederek tasfiyesiz dağılması,

- iki veya daha çok şirketin, yeni kurulan şirketin sermayesini oluşturan hisse senetlerinin ortaklara verilmesi, gerekirse nominal değer % 10’unu aşmayan nakit ödeme yapılması ve nominal değer olması durumunda bu hisse senetlerini karşılayan paranın ortaklara verilmesi karşılığında, aktif ve pasifleriyle bütün mal varlığını yeni kurdukları bir şirkete devrederek tasfiyesiz dağılması,

- bir şirketin, sermayesini oluşturan hisse senetlerinin tümüne sahip olan şirkete aktif ve pasifleriyle bütün mal varlığını devrederek tasfiyesiz dağılması, işlemlerini ifade etmektedir.

⁴⁹⁹ b)Bölünme: Bölünme işleminde, bir şirket devralan şirketin sermayesini oluşturan hisse senetlerinin verilmesi, gerektiğinde nominal değer % 10’unu aşmayan nakit ödeme yapılması, nominal değer olmaması durumunda bu hisse senetlerini karşılayan paranın ortaklarına verilmesi karşılığında mal varlığının bütünü, aktif ve pasifleriyle yeni veya daha önce kurulmuş olan iki ya da daha fazla şirkete devretmektedir.

⁵⁰⁰ c)Aktif Devri: Bir şirketin devralan şirketin sermayesini oluşturan hisse senetlerinin verilmesi karşılığında, bir veya birkaç ya da tüm faaliyet dallarını diğer şirkete devretmesi işlemidir.

⁵⁰¹ d) Hisse Senedi Değişimi: Bu işlemle bir şirket, diğer şirketin ortaklarına, hisse senedi mübadelesinde, birinci şirketin sermayesini oluşturan hisse senetlerinin verilmesi, gerekirse nominal değer % 10’unu aşmayan nakit ödeme yapılması veya nominal değer söz konusu olmadığında değiştirilen hisse senetlerinin karşılığı olan paranın verilmesi karşılığında, o şirketin sermayesine oy hakkı çoğunluğunu veya daha fazla bir çoğunluğu sağlayacak şekilde iştirake sahip bulunmasıdır. (2005/19/AT nolu Direktif ile değiştirilen tanım)

⁵⁰² Özkan Atıla, ‘Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye’, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2009, Sayı:336, s. 48-49.

vergilendirilmesine yönelik temel ilkeler ortaya konularak; bağılı şirketten ana şirkete yapılan kar payı ödemelerinin vergilendirilmesi amaçlanmıştır. 23.12.2003 tarihinde yürürlüğe giren 2003/123/AT sayılı direktif ile başta daimi işyeri olmak üzere bazı değişiklikler yapılmıştır.

9 maddeden oluşan direktifin 2. Maddesi üye devletlerin hangi şartlarda⁵⁰³ direktifi uygulayacağını belirtmekte ve kaçakçılık ve yolsuzluğu önlemek için yürürlükte bulunan ulusal veya vergi anlaşmalarındaki düzenlemeler bulunması halinde direktifin bu hususların uygulanmasını etkilemeyeceğini belirtmektedir.⁵⁰⁴

Bu direktif ile yavru şirket(filyal), bir üye ülke şirketinin bir başka ülkede ortak olduğu şirkettir. Ana şirketin ortaklık payının en az % 10 olması yavru şirketin yavru şirket olarak kabul edilmesi için gereklidir. Üye ülkeler bu rejimin uygulanabilmesi için, katılım süresinin en az 2 yıl olması koşulunu da arayabilecektir.⁵⁰⁵

Bu direktifle, yavru şirketin ana şirkete yapılan kar payı ödemelerinin vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Kabul edilen bu direktifle, yavru şirketin bulunduğu ülkede kurumlar vergisi ödemesi yapılacak, bu ülkede dağıtılacak kar payı üzerinden stopaj yapılmayacaktır. Yavru şirketle ilgili getirilen bu düzenlemenin yanı sıra ana şirketin bulunduğu ülkeye seçimlik hak verilerek farklı bir düzenleme yapılmıştır. Getirilen bu farklılık ile yavru şirketten gelen gelirleri hiç vergilendirilmeyecek ya da bunları matraha dahil edecek. Ancak diğer ülkede ödenen kurumlar vergisinin mahsup edilmesine izin verecektir.⁵⁰⁶

3.Tahkim Anlaşması

Özellikle 1990'lı yıllardan itibaren tahkimle ilgili hükümler vergi anlaşmalarının bazılarında yer alamaya başlamıştır. Ülkeler tahkim hükümlerini

⁵⁰³ Üye ülkelerde bulunan şirketlerin bağılı şirketlerine yaptıkları kar dağıtımları, üye ülkede bulunan diğer üye ülkelerin daimi işyerlerinin, daimi işyerinin bulunduğu ülke dışında bulunan bağılı şirketlerden elde edeceği kar dağıtımlarına, üye ülkede faaliyette bulunan şirketlerin birliğe üye diğer ülkelerde bulunan bağılı şirketlerinin daimi işyerlerine yaptıkları kar dağıtımlarına bu direktif uygulanacaktır.

⁵⁰⁴ Özkan Atıla, **a.g.e.**, s. 55-56.

⁵⁰⁵ 23.07.1990, 90/435/CEE, JOCE L.225, 20.08.1990, (Kaynak:Nurettin Bilici, **a.g.e.**, s. 226.)

⁵⁰⁶ Nurettin Bilici, **a.g.e.**, s. 227.

model vergi anlaşmalarından farklı olarak ikili anlaşmalarda karşılıklı anlaşma usulünün bir tamamlayıcısı olarak kabul etmişlerdir. Tahkim, Avrupa Birliğinde yapılan çok taraflı bir anlaşmayla ortaya çıkacak vergi uyuşmazlıklarının çözümünde etkin bir yöntem olarak uygulamaya konulmuş ve Avrupa Adalet Divanı ve Komisyonu'nun yetkisi dışında anlaşma uygulanmıştır.⁵⁰⁷

10.08.1990 tarih ve 90/436/AET sayılı Tahkim Anlaşması, üye ülkelerde kurulan bir şirketin diğer üye ülkede bulunan şirketi aracılığıyla elde ettiği karlarının ve işyerinin çifte vergilendirilmesini önlemek için hükümler getirmektedir. 31.01.1996 tarihli Topluluk Resmi Gazetesinde yayımlanan 96/C/26/01 sayılı anlaşma ile 16.07.1999 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 1999/C/202/01 sayılı protokolle bazı değişiklikler yapılmıştır.⁵⁰⁸

Tahkim anlaşması transfer fiyatlandırması konusunda geliştirilen en önemli bir düzenleme olarak görülmektedir. AB Konseyi, 23 Temmuz 1990 tarihinde Tahkim anlaşması yapmış ve 5 yıllık bir geçiş süreci ilk etapta kabul edilmiştir. Bu anlaşma ile 'emsallere uygunluk ilkesi' esas alınarak düzenlemeler yapılmıştır.⁵⁰⁹

Anlaşmanın 1. Maddesine göre, vergilendirme amaçlarına uygun olarak, anlaşma, bir akit devletin kazançlarına dahil olan kar diğer akit devletin kazançlarına dahil ise uygulanacaktır. Bu hüküm belirlenen işyerlerinden birinin kar etmesi yerine zarar etmesi durumunda uygulanacaktır. Anlaşmanın 2. Maddesi ise anlaşmanın gelir üzerinden alınan vergilere uygulanacağını ifade etmekte olup, üye ülkeler itibariyle anlaşmanın uygulanacağı vergiler ayrı ayrı belirtilmiştir.⁵¹⁰

Tahkim anlaşması ile; ilişkili şirketler arasında oluşan vergisel amaçları fon transferlerinin (transfer fiyatlandırması) vergi kaçakçılığı oluşturması nedeniyle topluluk şirketlerinin çifte vergilendirmeye maruz kalmamaları amaçlanarak, ortaya çıkan uyuşmazlıklar Hakemlik Komisyonu aracılığıyla çözülecektir. Mahkeme yerine hakeme başvurularak uyuşmazlığın çözümü tahkim kavramı ile

⁵⁰⁷ Emrah Ferhatoğlu, 'Uluslar arası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması'; **AÜHFD**, 2008, C.57, Sayı: 4, s. 215.

⁵⁰⁸ Özkan Atıla, **a.g.e.**, s. 57/58.

⁵⁰⁹ Habib Yıldız, **a.g.e.**, s. 90.

⁵¹⁰ Özkan Atıla **a.g.e.**, s. 58.

açıklanmaktadır. Avrupa Birliği ortaya çıkan uyuşmazlığın esas olarak Avrupa Birliği Adalet Divan'ında çözümlenmesini istemekle birlikte transfer fiyatlandırması konusunda 90/435/EEC Tahkim Anlaşması bu genel kuralın istisnasını oluşturmaktadır.⁵¹¹

90/435/EEC Tahkim anlaşmasının 5. Maddesine⁵¹² göre; transfer fiyatlandırması ilkelerine göre; bir işletmenin karında bir akit devletin düzeltme yapmak istemesi durumunda, diğer şirketin bulunduğu devlet vasıtasıyla bilgilendirilmesi gereklidir. Ancak bu şekilde ortaya çıkacak çifte vergilendirme önlenmiş olacaktır.⁵¹³

Tahkim anlaşmasının 4. Maddesine göre karların belirlenmesinde temel ilke emsallere uygunluk ilkesi olup, anlaşmayı imzalayan farklı ülkelerdeki bağlı şirketler arasındaki mali düzenlemeler, karşılaştırılabilir nitelikteki bağımsız şirketler arasında benzeri ilişkileri yansıtmalıdır. Emsallerine uygunluk ilkesi açısından ortaya konulan bu madde OECD Anlaşma Modeli'nin 9. Maddesi ile uyumludur.⁵¹⁴

Anlaşmada taraflar arasında herhangi bir şekilde anlaşmazlık ortaya çıktığında iki aşamalı bir süreç ile karşı karşıya kalınmaktadır. İlk aşama karşılıklı anlaşma süreci olup, bu süreç OECD Anlaşma Modeline uygundur. Olayın bildirilmesinden itibaren iki yıl içinde anlaşma sağlanamazsa, ikinci aşamaya geçilmektedir. Bu aşamada ilgili ülkelerin makamları tarafından oluşturulan Danışma komisyonu çifte vergilendirmeyi önleme konusunda sonuca ulaşmaya çalışmaktadır. Komisyon altı ay içinde bir sonuca varmak zorunda olup, bu süreci Tahkim süreci olarak ifade etmek mümkündür. Bu model OECD Model anlaşmasından farklı bir yapıyı ifade etmektedir.⁵¹⁵

⁵¹¹ Emrah Ferhatoğlu, **Uluslar arası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, Beta, İstanbul 2010.

⁵¹² '4. Maddede söz edilen ilkelerin uygulanmasında bir akit devlet bir işletmenin karlarını düzeltmek istediğinde, bu niyetini işletmeye bildirecek ve işletmeye, diğer akit devlete zamana bildirmeye izin verecek şekilde diğer işletmeyi haberdar etme fırsatı verecektir. Bununla birlikte bu bilgiyi sağlayan akit devlet kavranan düzeltmeyi gerçekleştirmekte engellenmemektedir. Söz konusu bilginin iletilmesinden sonra, şayet bu iki işletme ve diğer akit devlet düzeltmeyi kabul ediyor ise, 6. Ve 7. Maddeler uygulanmayacaktır.'

⁵¹³ Nurettin Bilici, **a.g.e.**, s. 225.

⁵¹⁴ Tobb, **a.g.e.**, s. 393, (Kaynak: Hüseyin Işık, **a.g.e.**, s. 65.)

⁵¹⁵ Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, 83-86, Habib Yıldız, **a.g.e.**, s. 90.

Tek pazar olma amacı; birlik içindeki ülkelerin vergi ve benzeri ödemelerden kaynaklanan sorunlardan uzaklaşarak, faaliyette bulunulmasının sağlanmasıdır.⁵¹⁶

Anlaşmanın 6. Maddesi⁵¹⁷ karşılıklı anlaşma ve uzlaşma usulü ile düzenlemeleri içermektedir.

Tahkim anlaşmasının amacı, birliğe üye ülkelerin bağlı şirketlerinin farklı üye ülkelere faaliyetlerini yayması sonucu yapılacak kar düzeltimi sonucunda ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme sorununun çözüme kavuşturmasıdır. Ortaya çıkacak çifte vergilendirme hukuki olabileceği gibi ekonomik anlamda çifte vergilendirmede olabilmektedir. Eğer uluslar arası anlamda faaliyette bulunan şirketler farklı hukuksal kişiliğe sahip ise ekonomik çifte vergilendirmeden, aynı hukuki kişiliğe sahip iseler hukuki anlamda çifte vergilendirmeden söz edilmektedir.⁵¹⁸

C.Belgelendirme

Avrupa birliğinde standardize etmek ve merkezileştirme yaklaşımının sonucu olarak AB Transfer Fiyatlandırması Ortak Forumu ‘Avrupa Birliği Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Belgelendirme’ yaklaşımını getirmiştir.

‘Avrupa Birliği Transfer fiyatlandırması Forumu’⁵¹⁹, her bir üye ülkenin temsilcisi ve 16 özel sektör uzmanından oluşmaktadır. Ayrıca forum, bağımsız olan bir başkanın başkanlığında toplanmakta ve bu üyeler 2 yıl için atanmaktadırlar. Bu

⁵¹⁶ Tobb’ Vergilemede Global Eğilimler Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemi’, Tobb Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2001, (Kaynak: Fatih Saraçoğlu, ‘Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları-Karşılaşılan Sorunlar OECD AB Yaklaşımı, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2006, Sayı: 32, s. 110-111.)

⁵¹⁷ ‘1. İş bu anlaşmanın uygulandığı herhangi bir durumda işletme, 4. Maddede sözü edilen ilkelere uyulmadığı kanısına varır ise, ilgili akit devletlerin iç kanunlarınca öngörülen kanuni yollardan bağımsız bir şekilde, durumu işyerinin bulunduğu veya mukimi olduğu akit devletin yetkili makamına sunabilir. Bu durum, 1. Maddedeki anlamıyla çifte vergilendirmeye yol açabilen veya yol açan tedbirin ilk tebliğini izleyen üç yıl içinde sunulmalıdır. Aynı zamanda işletme, eğer bu durumla diğer akit devletler de kavrıyor ise, olayı yetkili makama açıklayacaktır. Yetkili makam hemen süresiz bir şekilde bu diğer akit devletleri haberdar edecektir.

2. yetkili makam, yapılan şikayeti (itirazı) haklı bulur ise ve olaya tatminkar bir çözüm getirmede kendisi tam olarak yetkili değilse bile 4. Maddede sözü edilen ilkelerin temelinden çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla, ilgili diğer akit devletin yetkili makamı ile karşılıklı anlaşma yolu ile duruma çözüm getirmeye çaba gösterecektir.’

⁵¹⁸ Ghislan T.J. Joseph, ‘Transfer Pricing: The EC Arbitration Convention as a Dispute Resoliton Mechanism’, **The International Tax Journal**, Spring 2002, 28.2 , s.38.

⁵¹⁹ Avrupa Birliği Komisyonu tarafından kurulan forum, yasal olarak Haziran 2002 yılında kurulmuş , Ekim 2002’de ilk kez toplanmıştır.

üyelere ek olarak birliğe üye olmayan ancak aday olan ülkeler foruma gözlemci olarak katılabilmektedirler.⁵²⁰

Forumun çalışmalarına bakıldığında; OECD transfer fiyatlandırması düzenlemelerini esas alarak ve Avrupa Birliği içinde transfer fiyatlandırması nedeniyle ortaya çıkan pratik sorunlara yasal düzenlemeler yapılmaksızın çözümler ürettiği ve üye ülkelere çeşitli tavsiyeler verdiği görülmektedir.

23 Nisan 2004 tarihinde yayımlanan uygulama kuralları (code of conduct), üye ülkelerin özellikle transfer fiyatlandırması konusunda çokuluslu şirketlerin çeşitli ülkelerde bulunan bağlı ortaklıkları arasında gerçekleşen işlemleri nedeniyle ortaya çıkacak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında düzenlenmiş bulunan karşılıklı anlaşma sürecinde etkinliğin sağlanması için önerilmiştir. Bu kurallar dahil forumun çalışmaları da Avrupa Birliği Komisyonu'na yol göstericilik yapmıştır.⁵²¹

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından önerilen belgelendirme kuralları Avrupa Birliği'nin görüş ve tutumunu yansıtmaktadır. Getirilmiş bulunan belgelendirme düzeninde ana belgelendirme ve ilgili üye ülkeye özgü belgelendirme biçiminde iki ayrı belgelendirme yaklaşımı bulunmaktadır.

Ana belgelendirme olarak adlandırılan ve tüm AB üye ülkeleri için geçerli ve standardize edilmiş ortak bilgileri içeren bir grup belge ve ilgili ülkeye ait bilgileri içeren standardize edilmiş belgelerdir. Ana belgelendirmenin gerçekleştirilebilmesi için, şirketlerin ekonomik gerçekleri izlemesi gerekmektedir. Çünkü şirketler için detaylı bir içerik elde edilmektedir. Ayrıca ilgili AB üyesi ülkeler için transfer fiyatlandırma sisteminin oluşumu sağlanmaktadır.⁵²² Bu belgelendirme de genel olarak, işin genel tanımı, ilişkili şirketlerin tespiti, kontrol edilen işlemlerin tanımı, genel fonksiyonel analiz, transfer fiyatlandırması politikası, geçerli olan peşin

⁵²⁰http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm#membership, (çevrimiçi). 19.03.2011.

⁵²¹http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm#membership, (çevrimiçi). 19.03.2011.; Biçer, **a.g.e.**, s. 677-678.

⁵²²Margaret Critzer, Andrew Hickman, Dirk Van Stappen, 'Pan European Documentation The EU Approach', <http://www.kpmgvergi.com/trtr/Hizmetlerimiz/vergi/Transferfiyatlandirmasi/makaleler/Documents/Pan-European%20documentation%20The%20EU%20approach.pdf>, (çevrimiçi) 19.03.2011.

fiyatlandırma anlaşmaları ve kuralların detayları, iş stratejileri, dönem karşılaştırma bilgileri, transfer fiyatlandırma metodu gibi bilgiler yer almaktadır.

İlgili üye ülkeye özgü belgelendirme, ana belgeyi destekleyici nitelikte olup, söz konusu belgeler vergi anlaşmasında uygun bir maddenin bulunması şartı ile ilgili vergi idarelerinde karşılıklı olarak elde edilebilmektedir.⁵²³ Bu belgelendirme de ana belgelendirmede yer alan bilgilere ek olarak, ilgili ülkede gerçekleştirilen işlemlere ilişkin yapılan işlemlerin akışı, fatura akışı ve işlemlerin bilgileri, karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin bilgiler, transfer fiyatlandırması yöntem ve politikalarına ilişkin bilgiler, iç ve dış emsallere ilişkin bilgilere ilişkin bilgiler yer almaktadır.⁵²⁴

IV. ÇİN'DE YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERE GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

Transfer fiyatlandırması konusunda Çin'de 1991 yılında ilk düzenlemeler yapılmıştır. 1991 yılı öncesinde transfer fiyatlandırması uygulamaları konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamakta ve rehber niteliği taşıyan bir belge söz konusu değildi.⁵²⁵

Vergi Kanunu'nun 13. maddesiyle yapılan düzenleme ile emsallere uygunluk ilkesi benimsenmiş ve emsallere uygunluk ilkesine fiyatların uygun olmaması ya da uygulanan fiyat vergi azaltılması ile sonuçlanırsa, vergi otoriteleri uygun düzeltimler yapma hakkına sahip olmaktadır. 23 Nisan 1998 yılında Devlet Vergi İdaresi karşılaştırmalı transfer fiyatlandırması düzenlemelerini yayınlamıştır.⁵²⁶

Transfer fiyatlandırması yöntemi, emsallere uygunluk ilkesini sıkı bir biçimde izlenmekte ve OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ve diğer uluslararası

⁵²³ Ramazan Biçer, **a.g.e.**, s. 684-685.

⁵²⁴ Dirk Van Stappen, European Union, (Chapter), **Transfer Pricing Documentation:2008, Tax Planning Private Report**, International Bna, July 2008, s. 40. ; Biçer, **a.g.e.**, s. 685.

⁵²⁵ 2009 Global Transfer Pricing Survey China Survey Findings, <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/2009-Global-Transfer-Pricing-survey---China> :(Çevrimiçi: 05.01.2010.

⁵²⁶ Jian LI, **a.g.m.**, Bkz SAT Circular 59.

standartlar dikkate alınarak ortaya çıkabilecek konularda en iyi yonteme nasıl başvurulacağı aktif olarak araştırılmaktadır.⁵²⁷

Son yıllarda Çin'de transfer fiyatlandırması çalışmalarının gelişmesiyle, gayri maddi varlıkların transfer fiyatlandırması konusunda değerlendirilmesinin önemi artmaktadır.⁵²⁸

Çin'in yeni Kurum Gelir Vergisi Kanunu (Enterprise Income Tax Law) gayri maddi varlık işlemlerindeki maliyet paylaşım anlaşmalarının vergi mükelleflerince kullanılmasını düzenlemektedir. Ancak vergi mükelleflerin kabul edilebilir fiyatları ve beklenen karlarla maliyet paylaşımlarının uygunluğunu kanıtlamak için ilgili dokümanları hazırlamaları gereklidir.⁵²⁹

9 Ocak 2009 Vergi İdaresi (SAT) Özel Vergi Ayarlamaları için Uygulama Tedbirlerini⁵³⁰ kabul etmiştir. Bu tedbirler 13 bölüm ve 118 Maddeden oluşmaktadır. Yapılan düzenleme ile transfer fiyatlandırması konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır.

A.İlişkili Kişiler

Bir kurumun hisselerinin doğrudan ya da dolaylı olarak %25 ya da daha fazlasına diğer kuruma ait olması ya da diğer kurum tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol edilmesi, iki ilişkili kurum arası yapılan borçlanmaların tutarının kanunda tanımlı belli bir tutarı aşması, bir kurumun satış ve ürünlerinin geniş ölçüde diğer kurum tarafından kontrol edilmesi, bir kurumun yönetim kademesinin yani yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri veya diğer kıdemli yöneticilerinin yarısından fazlasının ya da icra kurulu üyelerinin bir ya da birden fazlasının diğer kurum tarafından atanması, bir kurumun kullandığı hammaddelerin ve üretim için gerekli olan parçaların diğer kurum tarafından sağlanması, bir

⁵²⁷ Tizhong LIAO, P.R. China's Experience of Tax Administration on Transfer Pricing Of Intangible Property Transactions, Transactions, United Nations, Group of Experts Meeting on Tax Aspects Of Domestic Resource Mobilization, **A Discussion of Enduring and Emerging Issues**, 4-5 September, 2007, Rome, s. 1.

⁵²⁸ Tizhong LIAO, **a.g.m.** s. 1.

⁵²⁹ <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/2009-Global-Transfer-Pricing-survey---China>

⁵³⁰ the State Administration for Taxation (SAT) released "Implementation Measures for Special Tax Adjustments" (Final STA Measures)

kurumda gerçekleştirilen faaliyetin diğer kurumun teknolojisine dayanması ve bir kurumun üretiminin, faaliyet ve işlemlerinin fiili kontrolüne ilişkin diğer ilişkilerin varolması durumu transfer fiyatlandırması açısından ilişkili kişi olarak değerlendirilmektedir.⁵³¹

B.Emsallere Uygun Fiyata Ulaşmada Kullanılan Yöntemler

Transfer fiyatlandırmasında emsallere uygun fiyata ulaşmada belirli yöntemler kabul edilmiştir.

111. maddeye göre; karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi, maliyet artı yöntemi ve diğer yöntemler olarak ifade edilen işlemsel net kar yöntemi ve kar bölüşüm yöntemleri kullanılabilir.

Yöntemler arasında herhangi bir öncelik sıralaması olmamasına rağmen ilk üç yöntem ile diğer yöntemler arasında öncelik sıralaması bulunmaktadır. Yani ilk üç yöntem denenmeden diğer yöntemlere başvuru yapılamamaktadır.⁵³² Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi çok yüksek derecede karşılaştırılabilirliği gerektirmekte ve uygun karşılaştırmalarda bu yöntem kullanılabilir.⁵³³

Kara dayalı yöntemi son birkaç transfer fiyatlandırması konularında kullanılmıştır ve peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapılmıştır. Bu yöntem, onların ayrı ayrı fonksiyon ve risklerine dayanan her bir işlemin iş karını belirlenmesine dayanmaktadır.⁵³⁴

C.Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Çin'de transfer fiyatlandırması konusunda tek, ikili ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapılabilmektedir. Yapılan anlaşmalarla ilgili düzenlemeler kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yapılan peşin fiyatlandırma anlaşmalarında üç önemli kriter mevcuttur. Yıllık ilişkili kurum işlemleri 40 Milyon Yuan Renminbi'ni aşmalı, yapılan işlemlerin

⁵³¹ the State Administration for Taxation (SAT) released "Implementation Measures for Special Tax Adjustments" (Final STA Measures)Article 9.

⁵³² Ramazan Bıçer, **a.g.e.**, s. 663.

⁵³³ Tizhong LIAO, **a.g.m.**, s. 2.

⁵³⁴ Tizhong LIAO, **a.g.m.**, s. 3.

raporlanmalı, kurallara uygun olarak belgeler hazırlanmalı, sunulmalı ve sağlanmalıdır.⁵³⁵

Peşin fiyatlandırma süreci mükellefin yazılı başvurusu ile başlamaktadır. Bu başvuruda mükellef kendisinden istenen bilgileri sunmak zorundadır. Eğer ön görüşme neticesinde anlaşma sağlanırsa, yetkili makam 15 gün içinde mükellefe yazılı onay belgesi vermektedir.⁵³⁶

Mükellefler yazılı onay verilmesinden sonra mükellef ve ilişkili kişiler hakkında elde edilen bilgileri, üstlenilen işlevler ve riskleri, piyasa koşullarına ilişkin bilgi, yıllık faaliyetlere ve stratejilere yönelik tahminleri, yapılan anlaşmanın niteliği, diğer gerekli belgelerin hazırlanarak sunulması gerekmektedir.

Yapılan anlaşmalar sonucunda anlaşma sağlanırsa, anlaşmanın sağlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde resmi anlaşma imzalanmaktadır. Anlaşma sağlanamadığı durumlarda tüm bilgi ve belgeler mükellefe geri verilmektedir.

Firma içi hizmet, borçlanma ve diğer varlıkların transferlerini içeren işlemler belirli olan yöntemlerle emsallere uygun sonuca ulaşmada yeterli olmazsa, bu yöntemlerin uygulanması şart olarak koşulamamaktadır. Bu koşullar altında emsallere uygun fiyat, benzer koşullarda üçüncü kişilerde kabul edilen herhangi bir ödeme ya da makbuz genelde referans olarak kabul edilmektedir.⁵³⁷

Ofis denetimleri dışında vergi otoriteleri en az iki personelden oluşan denetimleri yapabilir ve oluşturulan bu takım firmaları yerinde inceleyebilmektedir. Firmaların hesap, defter ve kayıtları, makbuzları, senetleri, satış ve ödeme anlaşmalarının ve diğer ilgili belgelerin vergi idaresine ve yetkilendirilmiş kişilerle sunulması zorunludur.⁵³⁸

⁵³⁵ the State Administration for Taxation (SAT) released "Implementation Measures for Special Tax Adjustments" (Final STA Measures) Article md. 48.

⁵³⁶ the State Administration for Taxation (SAT) released "Implementation Measures for Special Tax Adjustments" (Final STA Measures) Article, md. 50.

⁵³⁷ Jian Lİ, **a.g.m.**, Bkz SAT Circular 59.

⁵³⁸ Jian Lİ, **a.g.m.**, Bkz SAT Circular 59.

V.İNGİLTERE’DE YAPILAN YASAL DÜZENLEMELERE GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

İngiltere’de örtülü kazanç konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıklar, idare ve mükellef arasında çözümlenmiş olduğu için yargı aşamasına gelmiş olay oldukça azdır. Ayrıca ‘kendi kendine değerlendirme’ uygulamasına geçildiği için, çokuluslu şirketler vergi idarelerinin soruşturmasına gerek olmaksızın örtülü kazanç konusuna çözüm bulmaya çalışmaktadırlar.⁵³⁹

Örtülü kazanç dağıtımı konusunda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1988, 770-773 no’lu bölümünde birbirine bağlı şirketler/taahhütler arasında gerçekleşen işlemler ‘emsallere uygunluk ilkesine göre gerçekleştirilmelidir.’⁵⁴⁰

Mevzuata göre; İngiltere’de olması gerekenden küçük bir vergi matrahı ortaya çıktığında, vergi idareleri şirketin fiyatlarına müdahale ederek matrahı yeniden tespit edebilmektedir. Ortaya çıkan bu durum İngiltere’de alıcının, değerinin üstünde fiyatlarda alım yapması ya da İngiliz satıcının değerinin altında satış yapması durumunda ortaya çıkmaktadır.⁵⁴¹

İngiltere’de örtülü kazançla ilgili Ekim 1997 tarihinde ‘Örtülü Kazancın Modernizasyonu Mevzuatı’ çıkarılmıştır. Yeni hükümler ICTA 1988 şedülünde yer almış ve 1 Temmuz 1999 tarihinden itibaren geçerli olmuştur. Yapılan bu düzenleme ile idarenin yönlendiriciliği ortadan kaldırılarak, beyanname verilirken vergi mükelleflerine ‘emsallere uygunluk ilkesi’ne uygun davranma zorunluluğu getirilmiş ve örtülü kazancın kapsamı, kontrolü ve tanımı yeniden yapılarak genişletilmiştir. Bu suretle OECD rehberine uyum sağlanmak istenmiştir. İdarenin yönlendiriciliğinden vazgeçilerek bu konuda mükellefe sorumluluk yüklenmesi kendi kendini değerlemesi

⁵³⁹ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 173.

⁵⁴⁰ UK Income and Corporation Tax 1998(ICT 1988) BI770-773.

⁵⁴¹ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 174.

hükmü getirilerek, bu değerlemenin yanlış yapılması ve yanlış beyan edilmesi durumunda vergi cezası ve faiz cezası getirilmek suretiyle sistem güçlendirilmiştir.⁵⁴²

Provizyon kavramı getirilerek; ‘emsallere uygunluk ilkesine’ göre yapılan işlem ya da işlemleri çevreleyen şart koşulların daha geniş olarak ele alınması gerekebilmektedir.

İngiltere’de yapılmış bulunan çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. HMRC vergi bültenlerinin 31. Bölümü Avrupa Tahkim Anlaşması, 37. Bölümü Finansal İşlemler için transfer fiyatlandırması ve arşivcilik, 38. Bölümü cezalar, 43. Bölümü Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, 46. Bölümü yabancı yerleşik olmayan arazi sahipleri, 60. Bölümü transfer fiyatlandırma soruşturma kurallarını düzenlemektedir. Ayrıca İngiltere ve A.B.D arasında yapılan Karşılıklı Anlaşma Prosedürleri ve Peşin Örtülü Sermaye Anlaşmaları ve Peşin Fiyatlandırma mevzuatı düzenlemeleri yapılmıştır. Mart 2010 tarihinde, vergi idaresi örtülü sermaye konusunda mevcut düzenlemeleri revize eden rehberi açıklamış ve bu rehber mevcut önceki peşin örtülü sermaye anlaşmaları ile birlikte 01/09 vergi bültenindeki rehberi de kapsamıştır.⁵⁴³

Eylül 2010’da HMRC Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, karşılıklı anlaşma prosedürleri ve tahkim mevzuatını revize etmek için çalıştığını açıklamış ve Aralık 2010 tarihinde, peşin fiyatlandırma anlaşmaları için yapılan değişimi açıklayan versiyonu açıklamıştır. Ancak 1999 yılından itibaren öngörülmuş bulunan ilgili yasal değişiklikler korunmuştur.⁵⁴⁴

OECD tarafından hazırlanan transfer fiyatlandırması rehberinde yer alan yöntemler emsallere uygun bedelin tespitinde kabul edilmiştir.⁵⁴⁵ 2010 yılında revize edilen OECD rehberinde yöntemler arasında öncelik sıralaması kalmamış ve en uygun yöntem kuralı kabul edilmiştir.⁵⁴⁶

İngiltere’de 1998 yılında transfer fiyatlandırması konusunda düzenleme yapılarak ceza konusunda vergi beyannamesi vergisel yükümlülüğünü eksik bildirir

⁵⁴² Şükrü Kızılot, a.g.e., s. 175.

⁵⁴³ Deloitte, **2011 Global Transfer Pricing Desktop Reference**, s. 113.

⁵⁴⁴ Deloitte, **2011 Global Transfer Pricing Desktop Reference**, s. 113.

⁵⁴⁵ Tunç Köse- Emrah Ferhatoğlu, a.g.e., s. 121.

⁵⁴⁶ Deloitte, **2011 Global Transfer Pricing Desktop Reference**, s. 113.

ve eksik bildirim söz konusu olursa eksik beyan miktarı için % 100'e kadar ceza uygulanabilmektedir.⁵⁴⁷

Transfer fiyatlandırması konusunda emsallere uygun bedelin tespitinde peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapılabilen ve bu anlaşmaların süresi 3 yıldan 5 yıla kadar olabilmektedir. Ayrıca peşin fiyatlandırma anlaşmaları için herhangi bir başvuru harcı da bulunmamaktadır.⁵⁴⁸ Vergi mükellefleri vergi beyannamelerindeki kayıtları destekleyen kayıtları da tutmak zorunda olup, ilgili dönem için transfer fiyatlandırma konusunda belgelendirmenin eksik yapılması ya da belgelerin tutulmaması durumunda 3000 €'ya kadar ceza ile sonuçlanabilmektedir.⁵⁴⁹ Ayrıca belgelendirmenin İngilizce yapılması zorunludur.

İngiltere'de ispat külfetinin mükellefe yüklenmesi, OECD transfer fiyatlandırması rehberindeki ispat külfetinin gelir idaresine ait olma ilkesine uymamaktadır. Bu değişiklik ispat konusunda İngiltere'nin daha katı tutum izlediğini göstermektedir.⁵⁵⁰

⁵⁴⁷ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 256.

⁵⁴⁸ Deloitte, **2011 Global Transfer Pricing Desktop Reference**, s. 115.

⁵⁴⁹ FA 1998, Sch 18, para 23(1)), Deloitte, **2011 Global Transfer Pricing Desktop Reference**, s. 114.

⁵⁵⁰ Hüseyin Işık, **a.g.e.**, s. 158, Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 188.

4.BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ VE TRANSFER FİYATLANDIRMASININ HUKUKİ NİTELİĞİ

5422 sayılı eski K.V.K.'nın 17. maddesinde düzenlenmiş bulunan 'Örtülü kazanç' kurumu, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 13. Maddesinde yapılan düzenlemeyle 'Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı' olarak isimlendirilmiştir. 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ile bu konu hakkında ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Ayrıca Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 5615 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeyle sadece kurumlar açısından değil gerçek kişiler açısından da önem taşıyan bir kurum haline gelmiştir.⁵⁵¹

I.5422 SAYILI ESKİ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI VE EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

Türk vergi sisteminde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kurumu, OECD'nin transfer fiyatlandırması konusunda hazırlamış olduğu rehber veya ABD ve diğer ülkelerde uygulanan düzenlemelerin çok sınırlı bir kısmını oluşturmaktadır. Bu konuda yapılan düzenlemelerde maddi, gayri maddi mal ve hizmetlere yönelik yapılacak her işlem transfer fiyatlandırmasının konusu içinde ele alınırken, Türkiye'de yapılan bu konudaki düzenlemeler ülke içinde bulunan kurumların işlemlerin üzerinde yoğunlaşmış ve kurumların yurtdışı faaliyetlerine

⁵⁵¹ Özgür Biyan, 'Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması', **Bütçe Dünyası**, Cilt 2, Sayı:26, 2007, s. 27.

ilişkin ayrı düzenlemeler yapılma yoluna gidilmemiştir.⁵⁵² Yapılan düzenlemeler ülke içi ile sınırlı kalmış ve yurtdışı faaliyetler konusunda da var olan düzenlemeler esas alınmıştır.

Türkiye’de örtülü kazanç kurumu, ihtiyaç sonucunda ortaya çıkan bir kurum olmayıp, 1949 yılında vergi reformu yapılırken hazırlanan yasa tasarısında yer almıştır. Ancak bugünkü anlamıyla vergi sisteminde yer alması Almanya’dan alınan K.V.K. ile olmuştur.⁵⁵³

Türk Vergi Sisteminde transfer fiyatlandırması uygulamasında yapılmış düzenlemeleri 5422 sayılı eski K.V.K.’nın 15, 16 ve 17. maddelerinde görmekle beraber, bu düzenlemelerin transfer fiyatlandırması ile ilgili olduğu söylemek mümkün olmamakla birlikte bu düzenlemeler uygulamayı temsil edebilir durumdadır. Ayrıca G.V.K.’nın 41. maddesinin birinci fıkrası da transfer fiyatlandırmaları için bir örnek olarak kabul edilebilmektedir.⁵⁵⁴

Örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili yasal düzenlemeler şu şekildedir;

Kabul Edilmeyen İndirimler

Madde 15 - (199 sayılı Kanununun 13'üncü maddesiyle değişen şekli) Kurum kazancının tespitinde aşağıda yazılı indirimlerin yapılması kabul edilmez:

1. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
2. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
3. Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar.

4. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri (Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların özel kanunlarına veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları bilmimum ihtiyatlar ile Bankalar Kanunu'na müsteniden bankaların ayırdıkları karşılıklar dahil.)

5. Dar mükellefiyete tabi kurumlardan ayrıca:

⁵⁵² Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 228.

⁵⁵³ Mualla Öncel, **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1978, s. 12.

⁵⁵⁴ Özgür Biyan, **a.g.m.**, s. 27-29.

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri;

b) Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisseler (Türkiye'deki kurumun teftiş ve murakabesi için yabancı memleketlerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderleri hariç.)

6. Bu kanuna göre hesaplanan Kurumlar Vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler.

Örtülü Sermaye

Madde 16 - (192 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen şekli) Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkûr istikrazlar örtülü sermaye sayılır.

Örtülü Kazanç

Madde 17 -Aşağıdaki hallerde, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır:

1. (2362 sayılı Kanunun 12'inci maddesiyle değişen bent) Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;

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

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

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

Kurum kazancının, vergilendirilmeden kurum dışına çıkışını engellemek amacıyla 17. maddede sayılan hallerle kazancın örtülü olarak dağıtılacağı belirtilmiş ve bu kazançların kurum kazancından indirilemeyeceği Kanunun 15/3 maddesinde hüküm altına alınmıştır.

A.5422 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin Temel Yapısı

5422 sayılı kanunla yapılan düzenlemelere göre kazancın kısmen ya da tamamen örtülü kazanç dağıtımı sayılabilmesi için kurumlar tarafından yapılan; alım, satım, imalat, hizmet, kiralama, kiraya verme, ödünç para alma, para verme, aylık, ikramiye, ücret ve benzeri ödemelerinde farklılık olmalı ve bu farklılık emsaline göre göze çaracak derecede olmalıdır. Ayrıca yapılacak işlemler açısından alım, satım imalat, inşaat, hizmet, kiralama, kiraya verme, ödünç para alma ve verme işlemleri; ortaklarıyla, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerle, idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından vasıtalı ya da vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilerle gerçekleştirilmelidir. Ayrıca istihdam ilişkileri açısından aylık, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeler; kurumun ortakları veya bunların eşleri ile usul ve furu veya üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarıyla, yönetim kurulu başkan veya üyeleri, müdürü ve yüksek memurlarına yapılmalıdır.

Kanunla yapılan düzenlemede emsal kavramı ve ilişkili kişi kavramları öne çıkarılarak, örtülü kazanç dağıtımının temeli ortaya konulmuştur.

B.Örtülü Kazanç Dağıtımının Unsurları

Vergi kanunlarında, kurumların elde ettikleri karları vergi ödemedi ortaklara dağıtımını engelleyen yöntemlerden, yani vergi güvenlik kurumlarından biri olarak adlandırılan örtülü kazanç dağıtımını, vergiye tabi tutulmamış kazançların aktarımını engellemek amacıyla yönelen ve olması gerekeni tespit eden kurum olarak tanımlanabilmektedir.⁵⁵⁵

Örtülü kazanç dağıtımıyla bir sermaye şirketinde kazancı daha az göstermek amacıyla, kar zarar hesabını oluşturan kalemlerin gerçeğe aykırı büyüklüklerde gösterilmesi yoluyla, kurum içinde kalması gereken kazanç kurum ile ilgili kişilere aktarılmaktadır. Bu şekilde şirketin vergiye tabi kazancını azaltacak şekilde işlem yapıldığı takdirde vergi kanunları vergiye tabi gelirin belirlenmesinde kurum içinde kalması gereken değer tespit edilerek, söz konusu değer matraha katılmasını ifade etmektedir.⁵⁵⁶ K.V.K. ile yapılan düzenlemeyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmiştir.

Örtülü kazanç dağıtımını, kurum varlığının bedelsiz kıymet olarak verilmesi veya mal ve hizmet alım satımlarının emsal olarak kabul edilebilecek fiyatlardan farklı fiyatlarla yapılması yoluyla gerçekleştirilmekte ve bu dağıtımda mükellef tarafından vergi kaçırma niyet ve kastının olup olmadığının tespiti yapılmadığı için örtülü kazanç dağıtımının objektif unsuru olarak kabul edilmektedir. Ancak aktif bir eylem, iradeye bağlı olarak gerçekleştirilen bedelsiz kıymet verilmesi veya emsalinden farklı fiyat uygulaması örtülü kazanç dağıtımının subjektif unsurudur.⁵⁵⁷

1.Örtülü Kazanç Dağıtımının Objektif Unsuru

Örtülü kazanç dağıtımının objektif unsuru, kurumun ilişkili kişi kapsamında olduğu kimselere sahip olduğu kendi varlığından mal ya da hizmetleri bedelsiz olarak ya da söz konusu kişilerle yaptığı mal ve hizmet alım ya da satımlarında, emsal olarak kabul edilebilecek fiyatlardan farklı fiyat uygulaması olarak ifade edilebilmektedir. Ancak uygulanan bu fiyattaki farklılığın emsaline göre göze

⁵⁵⁵ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, 149-150.

⁵⁵⁶ Mualla Öncel, **a.g.e.**, s. 2.

⁵⁵⁷ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 201.

çarpacak derecede farklı olması ve kurum kazancının yapılan bu işlem sonucunda azalması da gerekmektedir. Ayrıca ortaklara ya da diğer ilişkili kişilere kurumun herhangi bir ihmali olmaksızın kurum tarafından elde edilmesi gereken kazancın aktarılması da örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmektedir.⁵⁵⁸ Burada mükellefin niyetinin yapılan işlem üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Örtülü kazanç dağıtımı açısından öncelikle, hukuki işlemin içeriğinin belirlenmesi ve ortağa bir çıkar sağlayıp sağlamadığının belirlenmesi yeterli değildir. Yapılan bu işlem ile ortağın elde etmiş olduğu çıkarın ortaklık sıfatına dayanılarak elde edilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca bu hukuki ilişkinin ortaya konulması var olan diğer bütün koşulların da dikkate alınmasını gerektirmektedir.⁵⁵⁹

Bu anlamda örtülü kazanç dağıtımında; örtülü kazanç dağıtımı yapılabilecek kişiler, örtülü kazanç dağıtımının şekilleri ve emsaline göre farklılıklar olarak ifade edilen objektif unsurların ortaya konulması gerekmektedir.⁵⁶⁰

Bu konu ile ilgili Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir kararda⁵⁶¹; ‘Kurum tarafından yapılan ödemelerin, örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelenebilmesi için, dağıtımın yapılış biçimi ve kazancın dağıtıldığı kişi kadar doğurduğu sonucunda irdelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle kazanç dağıtımının örtülü olarak yapıldığı kabul edilen işlemin, kanunun 17. madde kapsamında olması ya da dağıtımı yapılanların kurumdan hukuken pay sahibi yahut ekonomik yönden ya da yönetsel olarak söz sahibi bulunmaları, kurum bünyesinde vergilendirilmesi gereken kurum kazancının azaltmadıkça örtülü kazanç dağıtımının varlığından söz etme olanağı bulunmamaktadır. Aksine yorum, kurumlar vergisine konu olmayan bir kurum kazancının vergilendirilmesi sonucu doğuracağından, aynı yasanın ilk maddesine aykırı olacaktır.’ ifade edilmektedir. Yapılan bir işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilebilmesi için dağıtım yapılan kişilerin kurumdan hukuken pay sahibi olmaları ya da ekonomik yönden ya da yönetsel olarak söz sahibi olmaları yeterli değildir. Ayrıca işlem sonucunda kurum

⁵⁵⁸ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 201, 203.

⁵⁵⁹ Mualla Öncel, **a.g.e.**, s. 13.

⁵⁶⁰ Hüseyin Işık, **a.g.e.**, s. 212.

⁵⁶¹ Danıştay 4. Daire, E. 1987/2585, K.1987/2881 (Kaynak:Şükrü Kızılot **a.g.e.**, s. 202.)

kazancının da azalarak, vergilendirilecek gelirin azalması sonucunun ortaya çıkması gerekmektedir.

2.Örtülü Kazanç Dağıtımının Subjektif Unsuru

Örtülü kazanç dağıtımının subjektif unsuru, örtülü kazanç dağıtımı sayılan işlemin bilerek istenerek yapılması, şirketin diğer kişilere sağlamayacağı yararı kendi ortağına sağlamasıdır.⁵⁶² Bu eylemin yükümlü tarafından bilerek ve istenerek yapılmasıdır. Ayrıca örtülü kazanç aktarımından yararlanacak olanların, şirketteki sermaye payları veya fiili durumlarının da bir önemi bulunmamaktadır.⁵⁶³

Kanunda, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilen ödemenin bilerek ve istenilerek yapılmasından söz edilmemektedir. Ancak kanunda ifade edilen, ‘belirli kişiler ile belirli işlemleri emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyatlar üzerinden yapması’ örtülü kazanç dağıtımının bilerek ve istenilerek yapıldığının göstergesi olarak kabul edilebilmektedir.⁵⁶⁴ Bu anlamda yükümlünün emsal olarak kabul edilebilecek fiyatlar yerine çok farklı ölçüde işlemler yapması, bu işlemin bilerek yapıldığı anlamının çıkarılmasına neden olmaktadır.

Örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak K.V.K.’nın 15/3. maddesinde örtülü kazançların gider olarak indirilemeyeceği ifade edilirken, aynı kanunun 17. maddesinde emsallere uygun olmayacak derecede yüksek ve düşük bedeller şeklinde tanımlama yapılması vergi kaçırma amacının bulunduğunu ortaya koymaktadır.⁵⁶⁵

C.5422 Sayılı Kanun’da Emsal Karşılaştırması

Örtülü kazanç dağıtımında kazancın örtülü olarak dağıtılıp dağıtılmadığının belirlenmesinde, yapılan işlemlerde uygulanan fiyat ya da bedel olarak kabul edilen emsal bedelin karşılaştırılması, örtülü kazanç dağıtımının temelini oluşturmaktadır. Çünkü bulunacak emsal bedel, örtülü kazanç dağıtılıp dağıtılmadığını ortaya koyacaktır.⁵⁶⁶

⁵⁶² Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 205.

⁵⁶³ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 164.

⁵⁶⁴ Mualla Öncel, **a.g.e.**, s. 33.

⁵⁶⁵ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 205.

⁵⁶⁶ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s.178.

K.V.K.'nın 17/3 maddesinde; 'şirket emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz veya komisyonlarla ödünç para alır veya verirse' bulunmasına rağmen bu konuda emsal karşılaştırılmasının nasıl yapılacağı önemli konulardan biridir.

Bu konu da V.U.K.'un 267. maddesinde 'emsal bedeli' ve 'emsal ücret'tanımlamaları yer almaktadır. Ancak örtülü kazanç dağıtımında bu emsal ölçülerinin kullanılması mümkün olmayabilmektedir. Emsal bedel ve emsal ücret tespitine yönelik kanun maddeleri statik bir modeli öngörmektedir. Örtülü kazanç dağıtımını ise işlemin gerçekleştiği zamanda olması gereken bedeli tespit etmeye yönelik olduğu için dinamik bir yaklaşımı esas almaktadır. Ayrıca bu kurum ile işlemin gerçekte olması gereken bedeli tespit edilmeye çalışılmaktadır.⁵⁶⁷ Emsal bedel tespitinde 'olması gereken bedele ulaşılabilir en iyi yöntem'e ulaşılmaya çalışılmakta ve fırsat maliyeti tespit edilmeye çalışılmaktadır. Fırsat maliyet ('en iyi alternatif'), işletme açısından kanun metninde yer alan kişilerle üçüncü kişilere zaman, mekân ve nitelik açısından benzer işlemlerde uyguladığı aynı fiyattır.⁵⁶⁸ Ancak VUK.'un 267. maddesinde yer alan düzenlemelerin kullanılması mümkün olmamasına rağmen Maliye Bakanlığı'nca verilmiş olan idari görüşte emsal fiyatın tespitinde emsal bedelin dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.⁵⁶⁹

'... Şirketinizin aktifinde bulunan tatil evlerinin mülkiyetlerinin bilançodaki kayıtlı değerleri üzerinden ortaklarınıza devredilmesi halinde bu işlem, KVK'nın 17/1 maddesi hükmüne göre örtülü kazanç dağıtımını olarak değerlendirilebilecektir.

Buna göre, şirketinizin aktifine dahil bulunan söz konusu tatil evlerinin ortaklarınıza emsal bedeli ile devredilmesi gerekir. Diğer taraftan, mahkemece re'sen biçilen bir değer bulunması halinde, bu değer VUK'nun 267. Maddesine göre emsal bedeli olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.'

⁵⁶⁷ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s.180.

⁵⁶⁸ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 181.

⁵⁶⁹ MB'nın 15.04.1998 tarih ve GEL.KVK/22116 sayılı özelge; Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 247.

Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararı'nın 5. Maddesinde⁵⁷⁰; 'Emsal tespitinde öncelikle işletme içi emsallerin, bu yeterli değilse işletme dışı emsallerin değerlendirme kapsamına alınması; işletme dışı emsaller değerlendirilirken, emsal seçilen kuruluşların iş hacminin, karlılığının, özvarlığının, faaliyet bölgesinin v.b. unsurların da ayrıntılı olarak ele alınması uygun olacaktır.' hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespitinde emsal karşılaştırması yapılabilmesi için öncelikle işletme içi emsallere bakılacak, eğer böyle bir emsal bulunmuyorsa, seçilen işletmenin karşılaştırılabilir olması koşuluyla dış emsal olarak kabul edilmesi yoluna gidilerek karşılaştırma yapılacaktır.⁵⁷¹

1.İşletme İçi Emsaller

İş ya da işlemlerin aynı türden olduğu ve bu tür iş ve işlemlerin birden çok yapıldığı ve iş ya da işlemlerin örtülü kazanç dağıtımını yapılabilecek kişiler ve üçüncü kişilerle birlikte yapıldığı kurumlarda işletme içi emsaller emsal olarak kullanılabilir.⁵⁷²

Örtülü kazanç dağıtımını ile ilgili olarak madde metninde sayılan kişilerle diğer kişiler yapılan iş ve işlemler emsal alınacaktır. Emsal bu anlamda üçüncü kişilere uygulanan fiyat olup, her zaman işletme içinde emsal bulunması kolay olmayabilecektir.⁵⁷³ Emsal belirlenmesi, bu anlamda kolaylıkla tespit edilebilecektir.

Alacağın oluşum nedeni işletme içi emsallerin tespitinde dikkate alınabilecektir. Şirketin esas faaliyeti sonucunda örtülü kazanç dağıtımına konu olabilecek bir alacak ortaya çıkmış ise, aynı kapsamda üçüncü kişilerden doğan alacaklara uygulanan faiz emsal olarak kabul edilebilecektir.⁵⁷⁴

⁵⁷⁰ Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararı, 25.09.1998, Sayı:287/2.

⁵⁷¹ Mesut Koyuncu, 'Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Faiz Oranı', **Yaklaşım**, 2001, Sayı:98.

⁵⁷² Doğan Erdem, 'Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Uygulaması', **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 1996, Sayı:95., s. 24.

⁵⁷³ Şükrü Kızılot, **a.g.e**, s. 244.

⁵⁷⁴ Mesut Koyuncu, 'Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Faiz Oranı'

2.İşletme Dışı Emsaller

İşletme dışı emsal tespitinde de alacağın oluşum nedenleri araştırılarak, emsal tespiti yapılmalıdır. Emsal tespitinde örtülü kazanç dağıtımı yapılan kurum ile üçüncü kurumun karşılaştırılması yapılırken benzerliğin yeteri kadar olması gerekmektedir. Bu benzerliğin tespiti, yapılan ürün ya da hizmetin benzer olması, kapasitelerin, organizasyonun, sermaye yapısının benzer olması, aynı piyasada faaliyet gösterilmesi, karşılaştırılan dönemlerin ve piyasada konumlarının benzer olması gerekmektedir.⁵⁷⁵

Emsal belirleme konusunda K.V.K.'nın 17. maddesinde belirlenmiş kişilerle yapılan işlemlerde emsaline göre düşük veya yüksek fiyat ya da bedeller uygulanmışsa, örtülü kazanç dağıtımı yapılmış kabul edilmektedir. Ancak bu kapsamda bulunan kişilerle işlem yapılmadığı halde yapılmış gösteriliyorsa, emsal gösterilmesine gerek olmamaktadır. Bu durum, vergiyi doğuran işlemlerin ortaya çıkarılmasında fiili durumun ortaya çıkarılmak istenmesinin sonucudur.⁵⁷⁶ Yapılan işlemde gerçek, fiili durumunun ortaya çıkarılması söz konusu olmaktadır.

3.Göze Çarpacak Derecede Bariz Farklılık Bulunması Kavramı

Örtülü kazanç dağıtımında emsal bedel ile işlemin gerçek bedeli arasında farkın bulunması, örtülü kazanç dağıtımı anlamına gelmemekte ve ortaya çıkan farkın emsaline göre göre çarpacak derecede farklı olması gerekmektedir. Yani bariz olarak bir farklılığın bulunması gerekmektedir.

Göze çarpacak derecede bariz farklılık, 'işlemin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad kabul edilmeyen bir bedel içermesi' anlamına gelmektedir.⁵⁷⁷ Ancak kanun metninde bu farklılığının nasıl bir farklılık olacağı konusunda herhangi bir belirleme de bulunulmamaktadır. Bariz farklılık deyimi, örtülü kazanç dağıtımı konusunda emsal bedel ile gerçek bedel arasındaki farklılığın küçük olması anlamına gelmeyip, firmanın ortaklarına ya

⁵⁷⁵ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 245.

⁵⁷⁶ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**,s. 248.

⁵⁷⁷ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 186.

da ticari ilişkilerinin yoğun olduğu müşterilerine diğerlerine kıyasla büyük miktarlarda olmaması koşuluyla, fiyat uygulanmasının normal karşılanması gerektiğini ortaya koymaktadır.⁵⁷⁸ Küçük farklılıklara dayanılarak örtülü kazanç dağıtımını iddiasında bulunmak gerçekçi olmayacaktır.

D.5422 Sayılı Kanun'da Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi

Eski K.V.K. kapsamında yapılan düzenlemeyle emsallere uygunluk ilkesi ve şirket tüzel kişiliğinin ayrı bir varlığa sahip olması ilkesine dayalı olarak örtülü kazanç dağıtımının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Bu iki prensipte OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde esas alınan prensiplerdir.⁵⁷⁹ Örtülü kazanç dağıtım kurumu, sadece çokuluslu şirketlerin kar transferlerini önlemeye yönelik bir düzenleme olmayıp, yapılan bu düzenleme ile ülke içinde bulunan iki işletme arasında oluşacak kar aktarımları engellenmeye çalışılmıştır.⁵⁸⁰

K.V.K.'da yer alan 'örtülü kazanç' dağıtım kurumu vergi kayıplarının giderilmesi ya da en aza indirilmesi amacıyla getirilmiş bir önlem olup, vergi incelemeleri sırasında en çok araştırılan konulardan biri haline gelmiştir.⁵⁸¹ Çünkü kurumların bu yolla kar aktarımları her geçen gün artan bir konu haline gelmiştir.

Örtülü kazanç dağıtım ile ilgili yapılan düzenlemeler, ayrıntılı olarak yapılmış olmasına rağmen, örtülü kazanç dağıtımından yararlanacak olanların kurum yönetimindeki yerleri ve hakimiyetleri, ortak olarak kabul edilmeyenlere yapılacak dağıtımların muhatap açısından nasıl değerlendirileceği, emsal karşılaştırması ve menfaat ile kurum iradesi arasındaki ilişki konularında net bir düzenleme olmayışı uygulamayı zorlaştırmaktadır.⁵⁸² Ayrıntılı ve anlaşılır bir düzenleme gerekliliği bulunmaktadır.

⁵⁷⁸ Şükrü Kızılot, 'Serbest Bölgelerde, Aynı Alanda Faaliyet Gösteren Müesseseler Nezdinde Emsal Araştırması Yapılmadan Örtülü Kazanç Dağıtımından Söz Edilemeyeceği', **Yaklaşım**, Ağustos 2007, Sayı:176, s. 20.

⁵⁷⁹ Veysel Erdel-Semi Okumuş, 'Türk Vergi Mevzuatı İçerisinde Transfer Fiyatlaması ve Vergi İncelemeleri', **Vergi Sorunları**, Ağustos 2002, Sayı:167, s. 84.

⁵⁸⁰ Yakup Türk, 'Geçmişten Transfer Fiyatlandırması', **Vergi Dünyası**, Şubat 2008, Sayı:318, s. 105.

⁵⁸¹ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 183.

⁵⁸² Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 208.

Örtülü kazanç dağıtımında kazanç kurum içinde kalması gerekirken, çeşitli yollarla kurum ile gerçek ya da tüzel kişilere aktarılmakta ve aynı zamanda örtülü kazanç dağıtımında, şirketin vergilendirilmemiş geliri, hukuki işlem görüntüsü altında, ortağa ya da ortağın yakınlarına aktarılmaktadır. Yapılan bu işlem ile şirket ortağı arasında yapılan alım-satım, kira, ödünç alıp verme gibi işlemler, bir ilişkinin arkasına gizlenmektedir.⁵⁸³ K.V.K.'da yer alan örtülü kazanç dağıtımı kurumu bu konudaki sorunları gidermeye yetmemektedir.⁵⁸⁴

İdare açısından yapılan eleştirilerde, örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili 'emsaline göre göze çarpacak derecede' ifadesinin idare tarafından farklı şekilde yorumlanmasının belirsizliklere yol açtığı vurgulanmaktadır.⁵⁸⁵ Bu tür belirsizlikler farklı yorumlara yol açarak, şirketlerin olumsuz yönde etkilenmelerine neden olmaktadır.

Kanunla ilgili yapılan düzenlemede, örtülü kazanç dağıtımının gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiş olmasına rağmen, dağıtılmış bu tutarın diğer firma açısından nasıl bir sonuç yaratacağı açıklanmamıştır. Bu durum, taraflardan birinin gelir olarak kabul ettiği kazancı, diğerinin gider kabul etmesi nedeniyle hazinenin bir kayba uğramadığı şeklinde yorumlanmıştır.⁵⁸⁶ Hazine zararı aranması konusunda tartışmalar bulunmaktadır. Bu konu hakkında bazı görüşler yapılan örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle kurum içinde mutlak ya da dönemsel bir vergi kaybının aranmasının savunurken, kimi görüşler kanunun ne lafzında ne de ruhunda böyle bir hüküm bulunmadığını ifade ederek, hazine zararının aranmaması gerektiğini savunmaktadır.⁵⁸⁷ Danıştay tarafından yapılan yargısal yorumlarda, kanun maddesinde açıklanmamış olmasına rağmen örtülü kazanç için hazine zararının bir koşul olarak aranması gerektiğini öngörmektedir. Bu konu ile ilgili olarak örtülü kazanç elde eden kurumun vergilendirilmesi durumunun araştırılması ve vergi ziyai durumunun araştırılarak karar verilmesi gerekmektedir. Eğer kurumlar vergisinin azalması sonucunu doğuran işlem, aynı yıl içinde bu kazancı elde eden tarafından

⁵⁸³ Mualla Öncel, **a.g.e.**, s. 5.

⁵⁸⁴ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 184.

⁵⁸⁵ Yakup Türk, **a.g.m.**, s. 106.

⁵⁸⁶ Yakup Türk, **a.g.m.**, s. 106.

⁵⁸⁷ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 420.

vergi matrahına dahil edilip vergilendirilmişse, bu işlem örtülü kazanç olarak kabul edilmemelidir. Çünkü burada vergi kaçırma gibi hileli bir unsur bulunmamaktadır.⁵⁸⁸

Örtülü kazanç dağıtımını ile ilgili olarak yapılan düzenlemede ‘emsaline göre göze çaracak derecede’ ifadesi yer almasına karşılık emsal konusunda herhangi bir yöntem belirlenmemiş olması emsal karşılaştırmasında zorluklara neden olmaktadır.

5422 sayılı K.V.K. ile yapılmış düzenlemeler yeterli düzenlemeler değildir. Kanun metninde yer alan eksiklikler yapılan düzenlemelerin uluslararası şirketlerin karlarını artırma konusunda yaptıkları davranışları engelleme konusunda yeterli görülmemektedir.⁵⁸⁹ Bu konu ile ilgili olarak vergi idaresinin kanun metni dışında düzenleme yapmaması ortaya çıkan boşluğun yargı kararlarıyla doldurulmasına neden olmuştur.⁵⁹⁰ Ayrıca örtülü kazanç kurumu konusunda yapılmış olan düzenlemeler ilk haliyle günümüze kadar gelmiş ve bu konuda yeterli düzeyde uyumsuzluğun ortaya çıkmaması, bu konudaki içtihatların da çok olmamasına neden olmuştur.⁵⁹¹ Yargıya intikal etmiş olaylar bulunmasına rağmen, benzer olaylar hakkında Danıştay’ın farklı kararları ve bu kararlarda birlikteliğin sağlanamaması, Gelir İdaresinin genel tebliğ olarak görüş bildirmemesi de örtülü kazanç dağıtımını konusunda sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur.⁵⁹²

Bu konuda Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı⁵⁹³ sorunların çözümü için bazı kararları ortaya koymuş ancak yeterli bir düzenleme olmamıştır. Konu ile ilgili olarak alınmış karar aşağıdaki gibidir;

‘Örtülü kazanç dağıtımını konusunda “Hazine Zararı”nın bir koşul olarak aranmaması gerekmektedir. 2. Örtülü kazanç dağıtılan firma kayıtlarında herhangi bir düzeltme yapılmaması gerekmektedir. 3. Emsaline göre yüksek bedelli işlemlerde dağıtılan örtülü kazancın, kazanç dağıtan mükelleflerde sonuç hesaplarına intikal ettirilme durumuna göre işleme tabi tutulması gerekmektedir. 4.

⁵⁸⁸ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.e.**, s. 245.

⁵⁸⁹ Billur Yaltı, ‘ Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri’, **Vergi Sorunları**, Mart 2007, Sayı:219, s. 8.

⁵⁹⁰ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 323.

⁵⁹¹ Mualla Öncel, **a.g.e.**, s. 12.

⁵⁹² Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 152.

⁵⁹³ Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun 25.09.1998 tarih 287-2 sayılı kararı.

Örtülü kazanç dağıtımı, KVK'nın 15/3. maddesinde belirtildiği üzere yalnızca sermaye şirketleri için geçerlidir. Sermaye şirketleri dışındaki kurumların örtülü kazanç dağıtımları halinde genel hükümlere göre işlem yapılması gerekmektedir.

5. Emsal tespitinde öncelikle işletme içi emsallerin, bu yeterli değilse işletme dışı emsallerin değerlendirme kapsamına alınması; işletme dışı emsaller değerlendirilirken, emsal seçilen kuruluşların iş hacminin, karlılığının, özvarlığının, faaliyet bölgesinin v.b. unsurların da ayrıntılı olarak ele alınması uygun olacaktır.

6. Örtülü kazanç dağıtımı yapılabilecek kişiler sadece kurumun büyük hisseli ortakları değildir. KVK'nın 17. maddesinde sayılan diğer kişilerin de tamamı kapsam dahilindedir.

7. Bağlı şirketler arası finansman temininde, yapılan işlem finansman hizmetidir. Anılan işlemin karşılığını teşkil eden bir bedel (faiz v.b.) olması gerekir. Bu bedelin de emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük olması halinde konu, KVK'nın 15 ve 17. maddeleri hükümleri çerçevesinde değerlendirilecektir. Söz konusu hizmet bedeli katma değer vergisine tabidir. Bağlı şirketler arası finansman temini, şirketin kendi kaynaklarından aktarımı biçiminde olabileceği gibi dışarıdan sağlanan kredilerin aynı faiz tutarıyla aynen aktarılması biçiminde de olabilir. Bu da olayın hizmet niteliğini ve bu hizmetin bedelinin katma değer vergisine tabi olması gerektiği hususunu değiştirmeyecektir.

8. İşletmeye yabancı para cinsinden konulan borçların KVK'nın 16. maddesi çerçevesinde örtülü sermaye niteliğini alması halinde, bu örtülü sermayeye ilişkin olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilen faiz, kur farkı ve benzeri adlar altındaki giderlerin KVK'nın 15/2. maddesine göre reddedilmesi gerekmektedir. Ayrıca anılan giderlerin VUK'un genel hükümleri (VUK değerlendirme hükümleri, md. 3 ve diğerler'i) çerçevesinde de indirilmesi mümkün değildir.

II-5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI VE EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

5422 sayılı eski K.V.K.'da yer alan düzenlemelerin yetersizliği, küreselleşme sürecinde ortaya çıkan ekonomik ilişkilerin kapsamının değişmesi vb. sorunlar yeni bir düzenlemeyi zorunlu hale getirmeye başlamıştır. Özellikle çokuluslu şirketlerin

karlarını artırma çabaları, karlarını en düşük vergi yükünün bulunduğu ülkelere kaydırma isteği ülkelerin de bu durumdan zarar görmelerine neden olmuştur. Ülkelerin oluşan bu durumdan kurtulma çabaları vergi sistemlerinde düzenlemeler yapmalarına neden olmuş ve Türk Vergi Sisteminde de paralel düzenlemelerin yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

21.06.2006 tarihli 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı K.V.K.’nın 13. maddesinde yapılan düzenlemeyle ‘transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı’ 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile 5422 sayılı K.V.K. tamamen yürürlükten kaldırılarak vergi sisteminde önemli değişiklikler yapılmış ve eski kanunda yer alan örtülü kazanç dağıtımı konusu daha ayrıntılı düzenlenerek sistemdeki eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır.⁵⁹⁴ Yapılan düzenlemeyle OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi esas alınarak çeşitli hükümler getirilmiştir.

Ayrıca uygulamada birlik sağlamak amacıyla 04.04.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5615 sayılı kanunun 3. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesi yeniden düzenlenmiştir.

Bununla birlikte Maliye Bakanlığı kanunun uygulanmasını göstermek amacıyla 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ‘1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ’i hazırlamış ve KVK.’nun 13. Maddesinin ve GVK’nın 41/5 hükümlerinin uygulanmasını ilişkin usulleri 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2007/12888 numaralı ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkındaki Karar’ı çıkartmıştır.

Bu kanunla yapılan düzenlemeyle, kurumların ilişkili kişilerle yaptıkları mal ve hizmet alım ya da satımında elde ettikleri gelirlerinin gerçeği uygun olarak beyan edilmesi sağlanıp, transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasının

⁵⁹⁴ Erdoğan Öcal, ‘Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Transfer Fiyatlandırması (Örtülü Kazanç Dağıtımı Konusunda) Ne Getiriyor?’, **Yaklaşım**, Ekim,2006, Sayı:116, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 11.07.2010.

önüne geçilip, devletin gelirlerinin azalmasını önlemek temel amaç olarak kabul edilmiştir.⁵⁹⁵

Yapılan düzenlemeyle sermaye şirketleri dışında diğer kurumlar vergisi mükellefleri transfer fiyatlandırması uygulaması kapsamına alınmış, emsal bedelin hesaplanmasında kullanılacak yöntemleri açıklanmış ve peşin fiyatlandırma anlaşması imkanı getirilmiştir. Ayrıca ispat yükümlülüğü mükellefe yüklenerek belgelendirme zorunluluğu getirilmekte, örtülü kazancı elde edenler açısından bu kazanç kar payı olarak kabul edilmektedir.⁵⁹⁶ Transfer fiyatlandırması kapsamında yapılan düzenlemeyle ‘ilişkili kişi’ ve ‘emsallere uygunluk ilkesi’ ön plana çıkmaktadır.⁵⁹⁷

A.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Konusunda Yapılan Yasal Düzenlemeler

K.V.K.’nın 13. maddesinde düzenlenmiş bulunan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, aynı kanununun 11. Maddesinin c bendiyle de dağıtılan bu kazancın kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği kabul edilmiştir.

K.V.K.’n 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

⁵⁹⁵ Aysel Duman, **a.g.e.**, s. 68.

⁵⁹⁶ Aysel Duman, **a.g.e.**, s. 68.

⁵⁹⁷ Cem Tekin-Emre Kartaloğlu, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**, İstanbul, 2007, s. 91.

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.

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

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

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

(7) (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 dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.'

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 gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.⁵⁹⁸

Bu madde ile transfer fiyatlandırması daha geniş alanları ilgilendirmeye başlamıştır. Ayrıca ilişkili kişi kapsamının sınırı, ilişkili kişilerle yapılan işlemler için uygulanması gereken en iyi fiyatlandırma yönteminin ve yöntemin öngördüğü emsalin nasıl bulunacağı vb. konularda geniş ve ayrıntılı düzenlemeler yapılarak mükellef ve bu konuda mükellefe danışmanlık yapanların daha çok düşünme ve çalışmaları gerekmiştir.⁵⁹⁹ Konunun daha çok mükellefi ilgilendirmeye başlaması ve yapılan ayrıntılı düzenlemeler konu hakkında çeşitli görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılmış bulunan yasal düzenlemeler bazı yönlerden eleştirilere maruz kalmıştır. Kanunla yapılan düzenlemeler çerçevesinde transfer fiyatlandırması konusunda usul ve esasların Bakanlar Kurulu tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Bu durumda Bakanlar Kurulu tarafından açıklama yapması beklenirken, Maliye Bakanlığı tarafından düzenleme yapılma yoluna gidilmesi tartışma yaratmıştır. Kanunun açıklanmasını sağlayıcı bilgiler vermesi gerekirken, peşin fiyatlandırma, belgelendirme konularında düzenleme niteliğinde açıklamalar yapması yetki tartışmasına yol açmıştır.⁶⁰⁰ Bakanlar Kurulu tarafından yapılacak usul ve esas belirlenmesi işlemi ‘verginin kanuniliği ilkesi’ açısından eleştirilere de yol açmıştır. Bu ilke gereğince bakanlar kurulunca yapılacak düzenlemeler kanunu uygulayacaklara yol gösterici nitelikte olması gerekmektedir. Yol göstericilik dışında genel tebliğ ve bakanlar kurulu kararları ile yapılmış bulunan düzenlemeler kurallar getiren düzenlemeler olarak kabul edilebilmektedir.⁶⁰¹

1.İlişkili Kişi Kavramı

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

⁵⁹⁸ Doğan Şenyüz, **Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 51.

⁵⁹⁹ Erdoğan Öcal, ‘Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu’, **Yaklaşım**, Temmuz 2008, Sayı:187.

⁶⁰⁰ Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, **a.g.e.**, s. 95.

⁶⁰¹ Serkan Açar, **a.g.e.**, s. 378-379.

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 eşyalarının üstsoy ve altsoyu, üçüncü dereceye dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını kapsamaktadır.

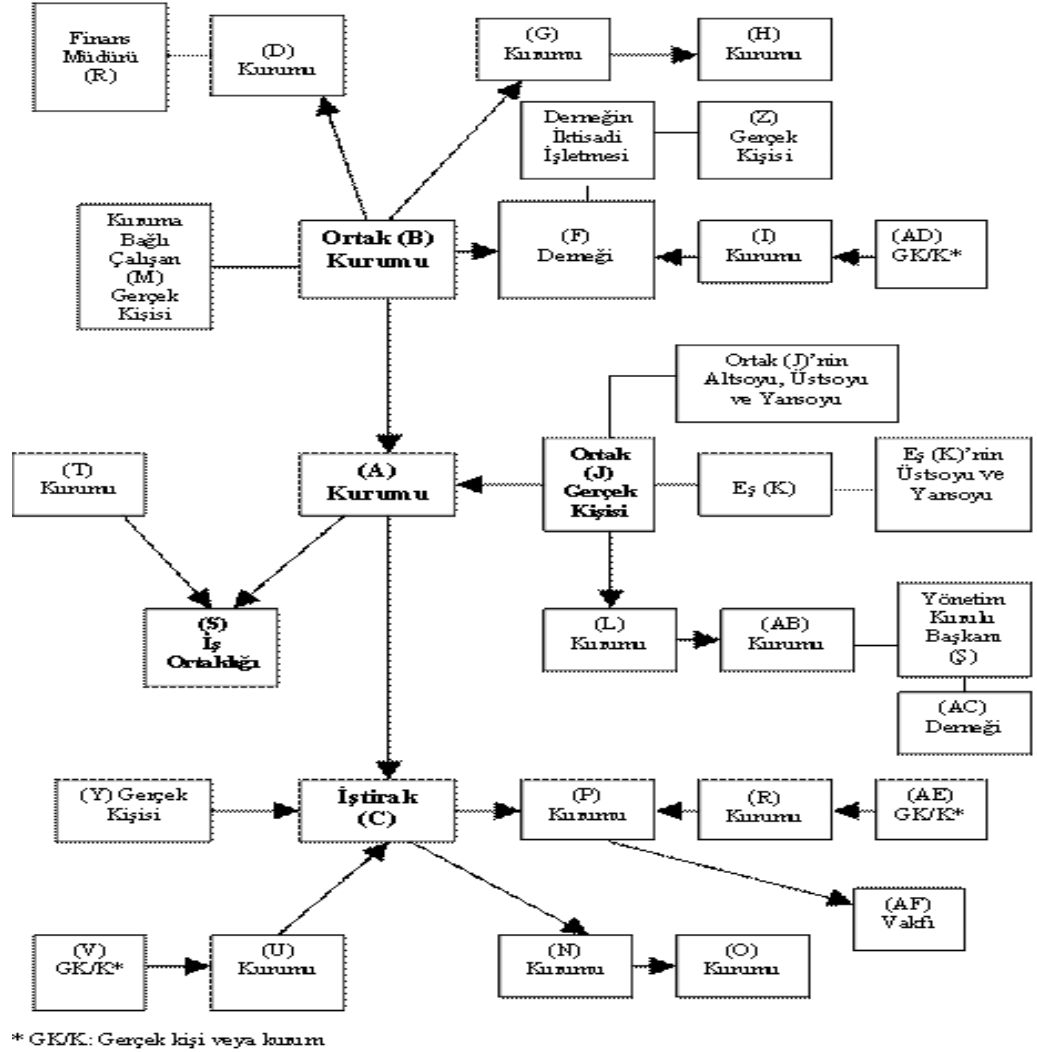
Ayrıca ilişkili kişi açısından kazancın elde edildiği vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi konuları dikkate alınmak suretiyle Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen ülkeler veya bölgelerde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

5422 sayılı kanunun 17. maddesinde yer alan vasıtalı ve vasitasız ilişki⁶⁰² kavramı yeni 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.⁶⁰³

İlişkili kişi kavramı tebliğde 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 edilebilmektedir.

⁶⁰²Eski KVK madde 17. ; ‘ Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzelkişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasitasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler...’

⁶⁰³ Tunç Köse- Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 24.



Tablo 1: İlişki Kişi kavramı konusunda oluşturulan şema . Kaynak: 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ.

a. Kurumların Ortakları

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 dağıtım yaratmamaktadır. Ancak bu kişilere verilen ücret vb. ödemelerin 'emsallere

uygunluk ilkesi'ne aykırı olarak verilmesi örtülü kazanç dağıtımını oluşturmaktadır.⁶⁰⁴

K.V.K.'ya göre; kurum ortakları tam ve dar mükellef kurumların gerçek⁶⁰⁵ ve tüzel kişi⁶⁰⁶ 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 dağıtımını yapıldıktan sonra ifade edilen ortakların ortaklıktan ayrılarak ilişkili kişi sıfatını sona erdirmesi mümkün değildir.⁶⁰⁷ Yani ilişkili kişi olarak kabul edilen ortağın ortaklıktan ayrılması daha önce yapılmış kazanç dağıtımını etkilememektedir.

Ortaklık ilişkisi dolayısıyla ortaya çıkacak ilişkili kişi kapsamında sermaye veya kar payının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Sermayeye katılım oranını önemli olmamakla birlikte, katılım oranının yüksekliği ortağın şirket üzerinden çıkar sağlayabileceği ve şirket tarafından alınacak kararlar açısından etkili olabileceği anlamına gelmektedir.⁶⁰⁸ Örneğin, İMKB'de işlem gören bir kuruma %00001 oranında hisse senetlerinin satın alınması suretiyle ortak olunması ilişkili kişi sayılacaktır.⁶⁰⁹ Bu bağlamda ilişkili kişi kapsamının genişletilmesi ortaya çıkacak işlemler açısından ve kanunun uygulanması açısından zorluklar yaratabilecektir.

b.Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurum

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

⁶⁰⁴ Mehmet Ali Özmen, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 169.

⁶⁰⁵ Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesinde yer alan gerçek kişi ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda vergi tabi olan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıklar gerçek kişidir.

⁶⁰⁶ Kurumlar vergisine tabi olan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları kurum olarak kabul edilmektedir.

⁶⁰⁷ Aysel Duman, **a.g.e.**, s. 84.

⁶⁰⁸ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 222.

⁶⁰⁹ Cem Tekin- Emre Kartaloğlu, **a.g.e.**, s. 99.

Kurumun ilişkili olduğu gerçek kişi, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin⁶¹⁰ diğer gerçek kişi ortakları ve kurum çalışanları gibi şahısları kapsamaktadır. Ancak, kurumda hizmet ilişkisi kapsamında çalışanlara ödenen ücret ödemeleri bakımından ilişkili kapsamında değerlendirme söz konusu olmayacaktır. Hizmet ilişkisi kapsamında yapılacak ücret ödemeleri ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilecektir. Örneğin; bir kurumda istihdam ilişkisi dışında kan bağı ilişkisi bulunan ortaklardan birinin kardeşinin çalıştırılması ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.⁶¹¹

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.

Kurumun ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü dereceye dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal ilişkisi bulunan gerçek kişileri kapsamaktadır. Gerçek kişiler konusunda ekonomik ve sosyal ilişki içinde bulunulan kişilerinde ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmesi K.V.K.'da yer almamakta ve eleştiri konusu yapılabilmektedir. Ayrıca ekonomik ve sosyal ilişki bakımından yorumlama yapılması belirsizlik yaratabilmektedir.⁶¹² Bununla birlikte kurum ortağının ortak olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları da ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir.⁶¹³ Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortaklarını ortak olduğu, diğer kurumları ve diğer ortaklık ilişkilerini kapsamaktadır.

⁶¹⁰ TTK 211. Madde: Şahıs şirketlerinden kolektif şirketlerin ortaklarının gerçek kişilerden oluşması gerekmektedir. TTK 304. Madde: Komandit şirketlerde komandite ortakların gerçek kişi olmaları, komanditer ortakların tüzel kişi ortak olabileceği hüküm altına alınmıştır.

⁶¹¹ Cem Tekin- Emre Kartaloğlu, **a.g.e.**, s. 99.

⁶¹² Onur Elele, 'Transfer Fiyatlandırması Üzerine Öneriler ve Yorumlar', **Yaklaşım**, Sayı:184, Nisan 2008, s. 100.

⁶¹³ Gülçin Doğan, ' Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve İlişkili Kişi Kavramı', **Yaklaşım**, Aralık 2006, Sayı: 168, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 11.07.2010.

Bu kapsamda ortak olunan kurumlar, şahıs şirketleri ve bu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları da ilişkili kişi sayılacaktır.

c.Kurumun veya Ortaklarının İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu ya da Nüfuzu altında Bulundurduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar

Kurumun veya ortaklarının idaresi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişiler, kurum ile ortaklık ilişkisi olmamasına rağmen kurumun kararlarında doğrudan ya da dolaylı olarak etkisi bulunabilen yönetim kurulu, başkan ve üyeleri, genel müdürü, üst düzey müdürleri ve aynı düzeydeki yüksek memurlar ve kurumla herhangi bir ortaklık ilişkisi olmamasına rağmen alınacak kararlarda etki yaratabilecek gerçek kişi ve kurum da ilişkili kişi sayılmaktadır.

Kurumun veya ortaklarının denetimi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi ise kurum ile ortaklık ilişkisi olmaksızın alınacak kararlar üzerinde doğrudan ya da dolaylı etkisi bulunabilecek denetçiler gibi gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır.

Kurumun nüfuzu altında bulunduğu 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.

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 gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

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

d.Ortakların Eşleri

Kurumların ortaklarının eşleri, kurumun ortağı ile aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişiyi ifade etmektedir. Ancak yasal evlilik dışında bağı olmayan kişiler ortak ile ilişkili kişi sayılmayacaktır.

e.Ortaklarının veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu, Üçüncü Dereceye Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları

Ortakların veya eşlerinin anne, baba, büyükanne ve büyükbabaları, çocukları ve torunları ile üçüncü dereceye dahil yansoy hısımları⁶¹⁴ ve kayın hısımları⁶¹⁵ ilişkili kişi sayılmaktadır. İlişkili kişi bakımından boşanma durumunda kayın hısımlığı ortadan kalkmamakta ve ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeye devam edilmektedir.

Ortakların çocuklarının ilişkili kişi olarak kabul edilmesi evlat edinilen çocukların da ilişkili kişi olarak kabul edilmesini ortaya çıkarmaktadır. Vergi kanunlarında çocuk tabiri açıklanmamasına rağmen Medeni Kanun'da yapılmış olan düzenlemelerle evlatlık⁶¹⁶ olarak kabul edilenler de çocuk olarak kabul edilmiştir.

f.Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde veya Bölgelerde Bulunan Kişiler

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk Vergi Sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp

⁶¹⁴ Medeni Kanun madde 17- Kan hısımlığının derecesi, hısımları birbirine bağlayan doğum sayısı ile belli olur.Biri diğerinden gelen kişiler arasında üstsoy-altsoy hısımlığı; biri diğerinden gelmeyip de, ortak bir kökten gelen kişiler arasında yansoy hısımlığı vardır.

⁶¹⁵Medeni Kanun madde 18.- Eşlerden biri ile diğer eşin kan hısımları, aynı tür ve dereceden kayın hısımları olur.Kayın hısımlığı, kendisini meydana getiren evliliğin sona ermesiyle ortadan kalkmaz.

⁶¹⁶ Medeni Kanun madde 314- Ana ve babaya ait olan haklar ve yükümlülükler evlat edinene geçer.Evlatlık, evlat edinenin mirasçısı olur.Evlatlık küçük ise evlat edinenin soyadını alır. Evlat edinen isterse çocuğa yeni bir ad verebilir. Ergin olan evlatlık, evlat edinilme sırasında dilerse evlat edinenin soyadını alabilir.Eşler tarafından birlikte evlat edinilen ve ayırt etme gücüne sahip olmayan küçüklerin nüfus kaydına ana ve baba adı olarak evlat edinen eşlerin adları yazılır.Evlatlığın, miras ve başka haklarının zedelenmemesi, aile bağlarının devam etmesi için evlatlığın naklen geldiği aile kütüğü ile evlat edinenin aile kütüğü arasında her türlü bağ kurulur. Ayrıca evlatlıkla ilgili kesinleşmiş mahkeme kararı her iki nüfus kütüğüne işlenir.Evlat edinme ile ilgili kayıtlar, belgeler ve bilgiler mahkeme kararı olmadıkça veya evlatlık istemedikçe hiçbir şekilde açıklanamaz.

sağlamadığı hususu ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülke ya da bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler ilişkili kişilerle yapılmış kabul edilerek, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kabul edilmektedir.

Vergi cenneti⁶¹⁷ olarak kabul edilen ülkelerde ve bölgelerde bulunan kişilerle bir ortaklık, yönetim ve denetim veya akrabalık ilişkisi olmamasına rağmen ilişkili kişilerle yapılmış sayılmaktadır.

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.

2.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamına Dahil Olan İşlemler

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 ve verilmesi, ikramiye ve benzeri ödemeler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilerek işleme tabi tutulacaktır.

⁶¹⁷ Vergi rekabeti çerçevesinde, daha az vergi ödeme ya da hiç vergi ödememe önerisiyle birey ve kurumları kendi ülkelerinde yatırım yapmaya dava eden ülkeler olarak tanımlanabilmektedir. Öz, **a.g.e.**, s. 123.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında alım satım işlemleri sıklıkla kullanılması bir hukuki durum olarak ortaya çıkmaktadır. 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 mal ve haklarını şirketine çok yüksek fiyatla satması örtülü kazanç dağıtımı sorunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.⁶¹⁸ Bunun yanında emsaline uygun olmayan bir bedel karşılığında yapılan mal alımlarında işletmeden yüksek miktarda nakit çekilmesi de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yol açabilmektedir. Çünkü çekilen paranın faizsiz olarak kullanılması ortaya çıkmakta ve işletme karı oluşan bu durumdan olumsuz etkilenmektedir.⁶¹⁹

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenmiş fiyat ya da bedeller üzerinden yapılan imalat ve inşaat işlemleri de örtülü kazanç dağıtımının unsuru olabilmektedir. Yapılan imalat inşaat işlemleri ile ilgili olarak örneğin; bir firma işletme binalarının boya badana işlemlerini ortağa ait bir firmaya yaptırır ve bu iş karşılığında yüksek miktarda bedel öderse, 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.⁶²⁰

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 gerekliliğine bağlıdır. Aksi durumda vergi hukukunca bu sözleşmeler tanınmamaktadır. Örneğin, bir limited şirketin

⁶¹⁸ Mualla Öncel, **a.g.e.**, s. 85.

⁶¹⁹ Serkan Ağar, **a.g.e.**, s. 169.

⁶²⁰ Mualla Öncel, **a.g.e.**, s. 84

faaliyetleriyle ilgili olmamasına rağmen ortağının oğluna spor otomobil satın alarak vermesi ekonomik olarak kira sözleşmesi olarak değil, mülkiyetin teslimi olarak kabul edilmektedir.⁶²¹

Kiralama ya da kiraya verme işlemleri ile ilgili olarak emsallere göre yüksek ya da düşük bedel konusunda bir ölçüt olmamasına rağmen 193 sayılı G.V.K.'nın 73/1 maddesinde 'emsal kira bedeli' düzenlenmiş olup, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak bu kanunda yapılan düzenleme sadece bedelsiz ya da düşük bedel üzerinden kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin asgari tutarının belirlenmiş olmasıdır. Ancak bu kanunda düzenlenmiş bulunan emsal kira bedeli esasına K.V.K.'da düzenlenmiş bulunan transfer fiyatlandırması konusunda başvurulamamaktadır. Çünkü emsal kira bedeli esası olması gereken kirayı değil, uygulanması gereken asgari kira bedelini düzenlemektedir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ise emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenecek kira bedeli emsal kira bedelinden farklı olabilecektir.⁶²²

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 faiz alınması örtülü ödeme sonucunu ortaya çıkarmaktadır.⁶²³

Ödünç para alınması ve verilmesi işleminin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yol açabilmesi için, malların ve hakların ariyet (kullanım

⁶²¹ Mualla Öncel, **a.g.e.**, s. 91.

⁶²² Serkan Ağar, **a.g.e.**, s. 183-184.

⁶²³ Mualla Öncel, **a.g.e.**, s. 98.

ödüncü) sözleşmesiyle ilişkili kişinin kullanımına bırakılmaması gerekmektedir. Bu şekilde ariyet sözleşmesiyle malların ve hakların ilişkili kişilerin kullanımına bırakılması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmemektedir.⁶²⁴

B.Emsallere Uygunluk İlkesi

1.Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Emsal Fiyatın veya Bedelin Tespiti

Eski KVK. 'da direkt olarak transfer fiyatlandırmasıyla ilgili bir düzenleme olmamasına rağmen bu kanunun 17. maddesinde '... münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede, yüksek veya düşük fiyat ve bedeller üzerinden...' ifadesi ile 'emsallere uygunluk ilkesi' ne vurgu yapıldığını göstermektedir. Eski ve yeni KVK'da aynı şekilde düzenlenmiş bulunan emsallere uygunluk ilkesi yeni kanun açısından emsal fiyat ya da bedelin tespitinde yararlanılacak yöntemlere yer vermiş olması nedeniyle daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.⁶²⁵

Emsallere uygunluk ilkesi ve ilkenin uygulaması ile ilgili temel prensipler OECD Vergi İdareleri ve Çokuluslu Şirketler İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi esas alınarak 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de açıklanmıştır.

Türkiye tarafından imzalanmış bulunan 71 adet Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 9. maddesinde⁶²⁶ düzenlenmiş bulunan bağımlı teşebbüsler başlığı adı altında yapılan düzenlemelerde emsallere uygunluk ilkesi açısından getirilmiş bir açıklamadır.⁶²⁷

⁶²⁴ Mualla Öncel, **a.g.e.**, s. 107.

⁶²⁵ Billur Yaltı, ' Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması', **Vergi Sorunları**, Sayı: 222, Mart 2007, s. 7.; Billur Yaltı, ' Kurumlar Vergisi Kanunun 'Yenisi': Peşin Fiyat Sözleşmeleri', **Vergi Sorunları**, Aralık 2006, Sayı:219, s. 8.

⁶²⁶ 'bağımlı teşebbüsler arasındaki 'ticari ve mali ilişkilerinde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, olması gereken; fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenip vergilendirilebilir. '(m.9/1)

⁶²⁷ Billur Yaltı, 'Transfer Fiyatlandırmasında 'Gizli Emsal', **Vergi Sorunları**, Ağustos 2009, Sayı:251, s. 7.

Transfer fiyatlandırması konusunda emsallere uygunluk ilkesi önemli bir düzenleme olup, kanunun 13. maddesinde düzenlenmiştir.

‘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.’

Emsallere uygunluk ilkesi, KVK’nın 17/3. maddesinde; ‘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.’ denilmektedir. Aynı zamanda transfer fiyatlandırılmasıyla ilgili kararın 4. maddesinde, emsallere uygunluk ilkesinin amacı, ‘ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımı için aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında belirlenen fiyat veya bedele karşılaştırılabilir koşullar altında eşit olmasıdır.’ şeklinde açıklanmaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesi, kurumların ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alımı ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyata veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Bir başka deyişle emsallere uygunluk ilkesi, kurum-ortak-ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanacak transfer fiyatının, aralarında böyle bir ilişki bulunmayan taraflar arasında uygulanan emsal transfer fiyatına uygun olması gerektiğini düzenlemektedir. Bu anlamda burada oluşacak fiyat herhangi bir şekilde belirlenmiş bir fiyat olmayıp, emsal kavramının içeriğine göre belirlenmiş bir fiyattır. Bu anlamda emsallere uygunluk ilkesi, karşılaştırılabilirlik analize dayalı olarak emsal fiyatı tespit etmektedir.⁶²⁸

Emsallere uygunluk ilkesi, tarafların arasındaki ilişkiden transfer fiyatının etkilenmemesini ifade etmektedir. İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanacak

⁶²⁸ Billur Yaltı, Gizli Emsal, s. 9.

fiyat ya da bedelin tam rekabet koşulları altında yapılan ticarete oluşacak fiyatın normal koşullarda belirlenmesidir.⁶²⁹

Emsal fiyat tespitinde karşılaştırılabilirlik analizinin temel alınması aynı zamanda hem iç ve hem de dış emsallerin kullanılması gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır.⁶³⁰ Danıştay örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak vergi inceleme raporlarında emsal gösterilmesini aramakta, bulunacak emsalin sağlıklı ekonomik ve ticari icaplara uygun olmasını, işlemin emsal işleme benzemesini ve yükümlü tarafından yapılacak itirazların göz önüne alınmasını istemektedir.⁶³¹

Bu konu ile ilgili verilmiş Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir kararda⁶³², ‘ İnşaat şirketinin sermayesinin % 99,99 unun (a) kurumuna ait olduğu durumda, örtülü kazançtan sözedebilmek için, şirketin nüfuzu altında bulunduğu kurum için yapılan inşaatın emsaline nazaran düşük bedelle yapılmış olması gerekir. Olayda düşük bedelle inşaat yapıldığı yolunda hiçbir emsal mukayesesinin bulunmaması halinde, konut inşaatı işinden zarar beyan edilmesi örtülü kazanç dağıtımı anlamına gelmez.’ ifadesi yer almaktadır.

Danıştay 4. Dairesi tarafından verilmiş başka bir kararda⁶³³; ‘Dosyada yer alan inceleme raporu ve eki tutanakta da belirtildiği üzere davacı kurumun ana bayisi konumundaki... Dış Tic. A.Ş.ne yapılan bazı satışlardaki fiyatlar ile diğer bayilerine yapılan satışların karşılaştırılması sonucu diğer bayilere uygulanan fiyatlar emsal alınmak suretiyle örtülü kazanç dağıtıldığı sonucuna varılmış ise de, aynı sektörde ve benzeri konumdaki başka şirketler içinde hiçbir emsal araştırması yapılmamıştır.’ ifadesi yer almıştır. Verilmiş bulunan Danıştay kararlarında, emsallere uygunluk ilkesi ve emsal karşılaştırmasına vurgu yapılarak, herhangi bir emsal

⁶²⁹ Gündoğan Durak, ‘Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma; Peşin Fiyatlandırma Anlaşması’, **Yaklaşım**, Ekim 2007, Sayı:278, s.116.

⁶³⁰ Erdoğan Öcal, ‘Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu’, **Yaklaşım**, Temmuz 2008, Sayı:187.

⁶³¹ H. Hüseyin Savaş, ‘ Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal ve Danıştay’ın Konuya Yaklaşımı’, **Vergi Dünyası**, Şubat 2001, Sayı: 234, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 09.02.2009.

⁶³² Danıştay 4. Daire, E. 1993/4105, K. 5242(Şükrü Kızılot, Danıştay k. Özelgeler. Cilt:3, s.497) ; Savaş, **a.g.m.**

⁶³³ Danıştay 4. Daire, E.2003/245, K. 2004/59,

(Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 20.10.2009.

karşılaştırmasının yapılmamış bulunması halinde örtülü kazanç dağıtımının yapılmadığı kabul edilmiştir.

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde emsal fiyat ve bedelin bulunmaması ya da bulunan bedelin güvenilir olmaması halinde dış emsal dikkate alınarak fiyat tespiti yapılacaktır.⁶³⁴

2.Emsallere Uygunluk İlkesinin Niteliği

İlişkili kişiler arasındaki işlemlerin arasında dengenin olmaması ve ortaya çıkan bu dengesizliğin ortaklık ilişkisi olarak nitelendireceğimiz ilişkiden kaynaklanması örtülü kazanç dağıtıldığını göstermekte olup, ortağın başka şirketteki paylarını yüksek fiyattan kendi şirketine satması da örtülü kazanç dağıtımına örnek verilebilmektedir.⁶³⁵

K.V.K.'nın 13. maddesiyle yapılan düzenlemeyle getirilmiş olan emsallere uygunluk ilkesi ile kanun koyucu, emsal ölçütünü kullanarak düzenleme yaptığında vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüğünü azaltma amacını ortaya koymaktadır. Bu anlamda 'emsal' kavramı kanuni bir ölçüt olarak kabul edilmekte ve bu ölçüt koyucunun karineye bağladığı emsale uygun olmayan nitelik ve/veya hukuki sonuç olmaktadır.⁶³⁶

Emsallere uygunluk ilkesinin başarılı bir şekilde uygulanması ve uygulamanın denetimi büyük ölçüde karşılaştırılabilirlik analizinin ayrıntılı bir biçimde yapılmasına bağlıdır. Büyük miktarda veri toplama da emsallere uygunluk ilkesinin uygulaması için önem taşımaktadır.⁶³⁷

a.Transfer Fiyatının Tespitinde Emsal

Emsallere uygun transfer fiyatının tespitinde öncelikle iç emsal kullanılacak, ancak firmanın kendi içinde böyle bir iç emsal bulunmaması ya da güvenilir

⁶³⁴ 007/12888 nolu Bakanlar Kurulu Kararı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkındaki Karar, RG. Tarih 06.12.2007, Sayı: 26722.

⁶³⁵ Mualla Öncel, **a.g.e.**, s. 85.

⁶³⁶ Billur Yaltı, Gizli Emsal, s. 16.

⁶³⁷ Feyyaz Yazar, Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulanması, **Vergi Dünyası**, Haziran 2009, Sayı:334. S. 59.

olmaması durumunda dış emsal kullanılması karşılaştırmada esas alınacaktır.⁶³⁸ İç emsal ve dış emsal yanında karşılaştırılabilirlik analizi çerçevesinde farklı emsallerin kullanılıp kullanılmayacağı tartışma yaratmaktadır. Bu aşamada gizli emsal ve yabancı emsallerin kullanılması konusunda görüşler farklılaşabilmektedir.

Emsalin tespiti yapılırken, mutlak emsal ve nispi emsal olarak yapılan ayırım da mutlak olarak emsalin bulunması zor olduğu için nispi emsal kullanımı yapılmaktadır.⁶³⁹

(1)İç Emsal

İç emsal, kurum içi emsal anlamına gelmekte olup, kurumun üçüncü kişi ya da kurumlarla, ilişkili kişilere uyguladığı fiyat ya da bedel olarak da tanımlanabilmektedir. İlişkisiz kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat ya da bedel iç emsal olarak değerlendirilebilecektir.⁶⁴⁰

İşletme içi emsallerin bulunması halinde emsal aranmasına gerek bulunmamakta ve bu tür emsallerin kullanımı gerekli değildir.⁶⁴¹

(2)Dış Emsal

Dış emsal, ilişkisiz kişilerin kendi aralarında yaptıkları işlemlerde uyguladıkları fiyat ya da bedel olarak tanımlanabilmektedir.⁶⁴²

İşletme içi emsalin olmaması durumunda, işletme dışı emsal dikkate alınmaktadır. İşletme dışı emsalin tespiti sırasında şirket ile benzerliklerinin kabul edilebilir düzeyde olması ve farklılığın bulunması durumunda bu farklılığın ölçülebilir düzeyde olması gerekmektedir. Örneğin; elektrik kullanımı bakımından farklı fiyat ödeyen şirketlerin birbirine emsal kabul edilmesinde elektriği daha pahalı alan şirketin fiyatlarındaki farklılığın maliyet farklılığından kaynaklandığının ve

⁶³⁸ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih: 18.11.2007, Sayı: 26704.

⁶³⁹ Hasan Kurt, 'Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Yüksek Mahkemenin Görüşü', **Vergi Dünyası**, Temmuz 1990, Sayı:107.

⁶⁴⁰ 007/12888 nolu Bakanlar Kurulu Kararı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar, RG. Tarih: 06.12.2007, Sayı: 26722.

⁶⁴¹ H. Hüseyin Savaş, **a.g.m.**,

⁶⁴² 007/12888 nolu Bakanlar Kurulu Kararı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar, RG. Tarih: 06.12.2007, Sayı: 26722.

farklılığın ölçülebilir olması gerekmektedir.⁶⁴³ Aynı zamanda, emsal olarak kabul edilecek kurumların; aynı piyasada faaliyet göstermesi, karşılaştırılan dönem ve firma konumlarının benzer nitelikte olması işletme dışı emsal açısından belirleyici olacaktır.⁶⁴⁴

(3)Gizli Emsal

Karşılaştırılabilirlik analizlerinde işletmeler ile idare eşit şartlara sahip olmayıp, idarenin emsal olarak alabileceği diğer işletmelerin finansal tablolarına ulaşma imkanı her zaman bulunmaktadır. İşletmelerin fiyat karşılaştırmaları yaparken emsal olarak kullanabileceği emsaller, idarenin ulaşabileceği emsaller yanında yetersiz kalabilmektedir.⁶⁴⁵ Bu durum ise mükellef aleyhine bir eşitsizlik durumu yaratabilmektedir.

Vergi idareleri tarafından vergi denetimlerinde ya da beyan usulü gereği diğer vergi mükelleflerden elde edilerek kullanılan, fakat transfer fiyatlandırmasında denetime ve emsal karşılaştırmasına konu olan ancak vergi mükelleflerine açık olmayan emsaller ‘gizli emsal’ olarak tanımlanmaktadır.⁶⁴⁶ Vergi idaresi tarafından elde edilen bu bilgiler transfer fiyatlandırması konusunda yapılacak tarhiyatta kısmen ya da tamamen dayanak olarak aldığı bilgiler olup, bu bilgilerin hakkında tarhiyat yapılan mükellefin herhangi bir bilgisi bulunmamaktadır.⁶⁴⁷

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılacak bir vergi incelemesinde örtülü kazanç dağıtımını açısından şirket/ortak ve ilişkili kişi arasındaki ilişki tespit edildiği durumda emsal karşılaştırılması yapılarak fiyat farklılığının bulunup bulunmadığı tespit edilmeye çalışılacaktır.⁶⁴⁸ Vergi incelemesi sırasında vergi inceleme

⁶⁴³ Yavuz Akbulak, Ahmet Koray, ‘ Örtülü Kazanç Aktarımının Halka Açık Anonim Şirketler Bakımından Değerlendirilmesi’, **Vergi Dünyası**, Ocak 2003, Sayı: 257. (çevrimiçi)www.vergidunyasi.com, 11.07.2010.

⁶⁴⁴ H. Hüseyin Savaş, **a.g.m.**

⁶⁴⁵ Erdoğan Öcal, ‘Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu’, **Yaklaşım**, Sayı: 187, Temmuz 2008, s.39.

⁶⁴⁶ OECD, **Comparability: Public Invitation to Comment on a Series on Draft Issues Notes**, CTPA/CFA, 2006, 31, 10 Mayıs 2006, s. 24.

⁶⁴⁷ Billur Yaltı, **Gizli Emsal**, s. 11.

⁶⁴⁸ Billur Yaltı, **Gizli Emsal**, s. 19.

elemanlarının belli sektörlerde karşılaştırması yapması hatta karlılık durumlarını karşılaştırması bile mümkün olabilecektir.⁶⁴⁹

Yapılacak emsal karşılaştırmasında emsal olay ile inceleme konusu yapılacak olayın bütün yönleriyle karşılaştırılarak, bu karşılaştırmanın belirli ve somut bir biçimde yapılması, ‘açık’ ve ‘belirli’ emsallerden faydalanılması gerekmektedir. Gizli emsallerin kullanılması durumunda karşılaştırmanın bütün unsurlarıyla yapılması söz konusu olamamaktadır. Ancak örtülü kazanç dağıtımında emsal karşılaştırmasında gizli emsal kullanılmasına izin verilmemekte, mükellef tarafından bilinmeyen ve doğrulanamayan emsalin kullanılması imkanı bulunmamaktadır.⁶⁵⁰ Bu konuda eski K.V.K. çerçevesinde verilmiş Danıştay kararında, vergi inceleme elemanınca yapılmış inceleme sonucunda hem iç emsal hem de dış emsal emsal karşılaştırmasında kabul edilerek örtülü kazanç dağıtımı sonucuna varılmıştır.⁶⁵¹

Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bu karar üzerine karar düzeltme talebi ile yapılan başvuru neticesinde karşılaştırma yapılırken hizmetle ilgili olarak emsal karşılaştırmasında emsal olarak alınan hizmet ile farklılıklar bulunduğu ve bunun sonucunda ücretin farklı olarak belirlenmesinin doğal olduğu ve örtülü kazanç dağıtımı yapıldığının sonucuna varılamayacağı kararı verilmiştir.⁶⁵² Verilen bu karar üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından temyiz talebi ile görülen davada emsal seçiminde karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken tüm hususların göz önünde

⁶⁴⁹ Özgür Biyan, ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Süregelen Bazı Sorunlar’, **Yaklaşım**, Sayı:202, Ekim 2009, s.153.

⁶⁵⁰ Billur Yaltı, ‘Gizli Emsal’, s. 20.

⁶⁵¹ Danıştay. 4. Daire, E. 1994/83, K. 1994/2237. ‘...gerek hizmet içi olarak emsal alınan Tatarlılar A.Ş.nin teşhir ve tanıtım hizmeti karşılığı olarak aldığı ücretin İntema A.Ş.nin aldığı ücretin çok altında olduğu, gerekse rapora ekli tutanakta isimleri yazılmayan ancak, isimleri inceleme elemanınca saklı olan Holding dışı üç şirket tarafından intema A.Ş.ne ödenen ücretlerle mukayese kabul etmeyecek şekilde farklılık göstermiş olması davacı şirket ile intema A.Ş. arasındaki ilişkinin örtülü kazanç dağıtımına yönelik olduğunda kuşku bırakmadığı, öte yandan İntema A.Ş.nin kuruluşundan beri devamlı olarak zarar etmesi, davacı şirket tarafından da, bu şirkete teşhir ve tanıtım giderlerini emsallerine nazaran yüksek miktarlarda ödenmiş olması olayda örtülü kazanç dağıtımının varlığını gösterdiği...’(çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 22.03.2010.

⁶⁵² Danıştay, 4. Daire, E. 1994/5729, K. 1995/593. ‘...verilen hizmetin niteliği, verimliliği ve maliyeti, emsal olarak kabul edilen işletmelerden farklı olduğundan söz konusu hizmet karşılığı ödenecek olan ücretin de farklı belirlenmesi olağandır. Bu durumda söz konusu işletmelere yapılan ödemeler kıyaslamaya esas alınarak emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek bedel üzerinde verilen bir hizmet ilişkisi mevcut olduğundan söz edilerek örtülü kazanç dağıtıldığının kabulünde isabet bulunmamaktadır...’

tutulması gerektiği, transfer fiyatlandırması yoluyla ile örtülü kazanç dağıtımı yapılabilmesi için emsal karşılaştırması yapılmasının emsal olarak seçilen kuruluşların iş hacimleri, karlılıkları, öz varlığının gelişmesi sırasındaki istikrarın vb. kriterlerin göz önünde bulundurulması gerektiği kararı verilmiştir. Bu kriterler göz önüne alınmadan karşılaştırmanın yapılarak vergi tarh edilmesi mümkün bulunmamaktadır.⁶⁵³ Bu durum karşısında gerekli olan araştırma yapılmadan vergi tarhiyatı yapılması nedeniyle vergi mahkemesi tarafından örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı yönündeki karar bozulmuş ve yasaya uygunluk bu kararda görülmemiştir.

Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir başka kararda da emsal karşılaştırmasında ‘...emsal seçilen diğer bayilerin iş hacimlerinin, karlılığının, öz varlığının, gelişmesindeki çabukluk ve istikrarın, teşhir faaliyetlerinin ürün satışlarına etkisinin, verdikleri hizmetin kapsamı ve kalitesinin özelliklerinin somut olarak ortaya konulmak suretiyle bu noktalarda göz önünde bulundurularak karşılaştırma yapılmadığı’ gerekçesiyle örtülü kazanç dağıtımı yapılmadığı sonucuna varılmıştır.⁶⁵⁴

⁶⁵³ Danıştay V.V.D.D.G.K., E. 1995/418, K. 1997/8. ‘...Emsal seçilen kuruluşların iş hacimlerinin, karlılığının, özvarlığının, gelişmesindeki çabukluk ve istikrarın, teşhir faaliyetlerinin ürün satışlarına etkisinin, verdikleri hizmetin kapsamı ve kalitesinin, özelliklerinin somut olarak ortaya konularak, karşılaştırmada bu noktaların gözönüne alınması gereklidir. İnceleme elemanınca emsal olarak seçilen üç kuruluşun hangi holdinge bağlı şirketler olduğu, bu şirketlerin holdingle ilişkilerinin ne olduğu, verdikleri hizmetin emsal oluşturacak durumda olup olmadığı, aynı hizmeti aynı verimle verip vermediği, teşhir faaliyetlerinin aynı yaratıcılıkla sunulup sunulmadığı, bu hizmetin, hizmet sunduğu topluluk ürünlerinin satışını ne derece etkilediği, daha ucuz hizmet verdiği belirtilen şirketlerin hizmet bedelinin düşüklüğünün örtülü kazanç niteliği taşıyıp taşımadığı konularında bir araştırma yapılmamış, sadece teşhir salonlarında sergilenen ürünlerin bedelsiz verilmiş olabileceği görüşüyle yapılan hesaplamalarla davacı tarafından ödenen teşhir ve tanıtım bedelinin emseline göre yüksek olduğu sonucuna varılmıştır...’ ‘...İnceleme elemanınca emsal olarak seçilen üç kuruluşun hangi holdinge bağlı şirketler olduğu, bu şirketlerin holdingle ilişkilerinin ne olduğu, verdikleri hizmetin emsal oluşturacak durumda olup olmadığı, aynı hizmeti aynı verimle verip vermediği, teşhir faaliyetlerinin aynı yaratıcılıkla sunulup sunulmadığı, bu hizmetin, hizmet sunduğu topluluk ürünlerinin satışını ne derece etkilediği, daha ucuz hizmet verdiği belirtilen şirketlerin hizmet bedelinin düşüklüğünün örtülü kazanç niteliği taşıyıp taşımadığı konularında bir araştırma yapılmamış, sadece teşhir salonlarında sergilenen ürünlerin bedelsiz verilmiş olabileceği görüşüyle yapılan hesaplamalarla davacı tarafından ödenen teşhir ve tanıtım bedelinin emseline göre yüksek olduğu sonucuna varılmıştır...’ (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 22.10.2009.

⁶⁵⁴ Danıştay 4. Daire, E. 2003/245, K. 2004/59.(Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> , 20.10.2009.

Bu şekilde vergi incelemesi sonucunda takdir edilen matrah gizli emsale dayalı olarak belirlendiği için ‘V.U.K.’un 30. maddesi⁶⁵⁵ hükümlerine de aykırı olmaktadır. Re’sen vergi tarihinde öncelikle bu tarhın sebebinin ortaya konulması ve daha sonrasında matrah ya da matrah farkının tarh edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu ya da gerçek olduğu saptanmış olmamaktadır. Örtülü kazanç dağıtımını ile ilgili olarak vergi inceleme elemanınca gizli emsalin kullanılarak tespit yapıldığı durumlarda rensen vergi tarihine ilişkin tespit süreci yapılmamış olmakta ve inceleme elemanı tarafından emsal karşılaştırmasının fiyatı belirleyen tüm koşulların⁶⁵⁶ değerlendirilerek yapılması gerekmektedir.⁶⁵⁷ Vergi inceleme elemanı tarafından yapılacak fiyat tespiti gizli emsal kullanılarak yapıldığı için re’sen vergi tarhi nedenlerine uygun olmamaktadır.

İşletmeler tarafından kullanılacak iç emsal ve dış emsal yanında idare tarafından gizli emsallerin emsal karşılaştırmasında kullanılması farklı açılardan eleştiri konusu yapılabilmektedir.

Gizli emsal kullanarak idarenin tarhiyat yapması konusunda mevzuatta açık bir hüküm bulunmamasına rağmen, yapılacak böyle bir uygulamanın vergi eşitliğine

⁶⁵⁵ Re’sen Vergi Tarhi, vergi matrahının kısmen ya da tamamen defter, belge ve kayıtlara yada kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı durumlarda yapılmaktadır. Bu durumda vergi matrahı takdir komisyonlarınca takdir edilen matrah ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenmiş inceleme raporlarında belirtilen matrah ya da matrah farkı üzerinden tarh olunmaktadır.

⁶⁵⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri, E.2004/259, K.2004/63 sayılı kararı ‘...inceleme elemanınca, tuğla üretiminde kullanılan elektrikli makinalar tespit edilerek ve işletmede tüketilen elektrik göz önüne alınarak, 10 dakikada üretilen tuğla adedinin tespit edildiği, üretimde kullanılan elektriğin %4’ünün trafoda, %15’inin ise çamurun kalıptan çıkarılması sırasında zayi olduğu belirlenerek toplam elektrik miktarından düşüldüğü, Aralık, Ocak, Şubat, Mart, Kasım ve Aralık dönemlerinde bakım yapılması nedeniyle, bu aylarda tüketilen elektriğin bir kısmının da toplam elektrikten düşülerek hesaplanan elektrik miktarına göre üretilmesi gereken tuğla miktarının bulunduğu, davacı şirketin, aylar itibarıyla satış fiyatları esas alınarak bulunan hasılatın, pişme ve istifleme safhasında meydana gelen kayıp oranı düşülerek matrah farkının hesaplandığı, davacı şirkete ait fabrikanın üretim kapasitesi, fabrikada kullanılan teknoloji ile temel girdiler olan toprak, kömür, işgücü gibi üretim unsurlarının üretimdeki payı ve etkisi, yine üretimi etkileyebilecek olan dış kaynaklı ekonomik ve sosyal olayların değerlendirilmesi sonucunda hasılatın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı yorumuna gidilebileceğinden, salt tüketilen elektrik enerjisinden hareketle hasılatın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sonucuna ulaşamayacağı, dolayısıyla, üretimin tüm unsurları ortaya konulmaksızın, sadece tüketilen elektrik enerjisinden hareketle hasılatın bir kısmının gizlendiği sonucuna varılarak, tesis edilen dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerinde yasal isabet bulunmadığı, gerekçesiyle tarhiyatı kaldırmıştır...

⁶⁵⁷ Billur Yaltı, ‘Gizli Emsal’, s. 21-22.

ve vergi adaletine uygun olmayacağı ileri sürülmesinin yanında vergi mahremiyetinin ihlali yönünden konunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

OECD tarafından da gizli emsallerin kullanılmaması gerektiği önerilmekle birlikte pratikte bazı ülkeler tarafından özellikle yerel karşılaştırılabilir bilginin kısıtlı olduğu durumlarda gizli emsallerin kullanıldığı da ifade edilmektedir.⁶⁵⁸

Vergi mahremiyeti V.U.K.'un 5. md.'ne göre; vergi işlem ve incelemeleri görevli memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlarda görev alanların, vergi işlerinde bilirkişi olarak görev yapanların ve belli vergi suçları kendilerine bildirilen meslek kuruluşları ile bu kuruluşların ilgili kişilerinin görevleri dolayısıyla yükümlü ya da yükümlülükle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine ve işletmelerine, servetlerine ya da mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları açıklayamama yasağıdır. Ayrıca bu kişiler elde ettikleri bilgileri kendi yararlarına kullanamayacakları gibi üçüncü kişilerin yararına da kullanamamaktadırlar. Ancak aynı maddede vergilerin ilanı, vergi levhası, ödenmemiş vergi borcu ve vergi cezasının basın yolu ile ilanı edilmesi, adli ve idari soruşturma mercilerine ve bankalara bilgi verilmesi ve sahte ve yanıltıcı belge kullanan ve düzenleyen kişilerin meslek kuruluşlarına ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyeti olarak kabul edilmemektedir. Ancak bu elde edilmiş bulunan bu bilgilerle yükümlünün haysiyet, şeref ve kişilik haklarına müdahalede bulunulamamaktadır.⁶⁵⁹

V.U.K.'un 152. maddesinde düzenlenmiş bulunan 'gizleme'⁶⁶⁰ ile vergi mahremiyeti arasında niteliksel olarak fark olup, arşiv belgelerinin gizliliği arşiv

⁶⁵⁸ OECD, **Comparability: Public Invitation to Comment on a Series on Draft Issues Notes**, CTPA/CFA, 2006, 31, 10 Mayıs 2006, s. 26.

⁶⁵⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 214.

⁶⁶⁰ V.U.K. 150. md.'nde yapılan düzenlemeye göre; sulh yargıçları, icra nüfus ve tapu memurları; yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler her ay öğrendikleri ölümleri ve intikaller ertesi ayın 15. Günü akşamına kadar yazılı olarak vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Ancak 152. md. de düzenlenmiş bulunan istihbarat arşivi ile ilgili düzenlemede de 150. md.'de kiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivinde saklanmakta, bu arşivlerden kimlerin yararlanacağı ve ne şekilde yararlanabileceği Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

belgelerinin korunarak, kamu tarafından bu arşive ulaşılmasını engellenmesi olarak tanımlanırken, vergi mahremiyeti elde edilen bilgilerin kamuya açıklanma yasağı olarak ifade edilmektedir. ⁶⁶¹

Vergi mahremiyeti açısından gizli emsal kullanımı ile ilgili olarak yapılan eleştiri ticari sırların⁶⁶² açıklanması konusunda ortaya çıkmaktadır. Çünkü V.U.K.'da yapılan düzenlemede '...ticari sır, muamele ve hesap durumlarına ... ilişkin öğrenilen bilgiler şeklinde bir genel bir belirleme yapılmıştır. Vergi idaresinin de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını konusunda emsal karşılaştırması yaparken gizli emsal olarak aldığı bilgileri paylaşmaması söz konusu bilgiyi ticari sır olarak değerlendirmesinden kaynaklanmaktadır. Ancak emsal olarak kullanılabilen bilgilerin idare tarafından ilgili mükellefe verilmesi haksız, keyfi ve suistimal yaratacak bir uygulama olmayacaktır. Ancak idarenin burada amaç-araç dengesini kurarak ölçülü bir şekilde bilgiyi vermesi durumunda eleştiri ortadan kalkabilecek ve idare tarafından unvan bilgisi kaldırılarak bilginin verilmesi yani anonim bir şekilde tedariki ortaya çıkabilecek suistimallerin önüne geçilmesine neden olacaktır. ⁶⁶³

(4)Yabancı Emsal

Türk Vergi İdaresi tarafından emsal tespitinde iç emsallerin kullanılması daha gerçekçi olmaktadır. Çünkü halka açık şirketlerin sayısının sınırlı olması, bu şirketler tarafından açıklanan bilgilerin yetersiz olması, dış emsallerin sınırlı olmasına yol açmaktadır. Bu durumda transfer fiyatlandırması çalışmalarında uluslararası veri

⁶⁶¹ Billur Yaltı, 'Gizli Emsal', s. 30.

⁶⁶² 01.02.2008 Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı Hakkında Kanun Tasarısı'nın 3. md.'ne göre ticari sır: 'Ticari sır, bir ticari işletme veya şirketin faaliyet alanı ile ilgili yalnızca belirli sayıdaki mensupları ve diğer görevlileri tarafından bilinen, elde edilebilen, rakiplerince bilinmemesi ve üçüncü kişilere ve kamuya açıklanmaması gereken işletme ve şirketin ekonomik hayattaki başarı ve verimliliği için büyük önemi bulunan; iç kuruluş yapısı ve organizasyonu, malî, iktisadî, kredi ve nakit durumu, araştırma ve geliştirme çalışmaları, faaliyet stratejisi, hammadde kaynakları, imalatının teknik özellikleri, fiyatlandırma politikaları, pazarlama taktikleri ve masrafları, pazar payları, toptancı ve perakendeci müşteri potansiyeli ve ağları, izne tâbi veya tâbi olmayan sözleşme bağlantılarına ilişkin bilgi, belge, elektronik ortamdaki kayıt ve verilerden oluşur.

Ticari sır, bu Kanun ve diğer kanunlarda öngörülen esas ve sınırlamalara tâbi olmak kaydıyla açıklanamaz, kullanılamaz ve verilemez.'

⁶⁶³ Billur Yaltı, 'Gizli Emsal', s. 30-31.

tabanlarında emsal tespiti yapmak, özellikle çokuluslu şirketler açısından daha gerçekçi emsal belirlenmesine neden olacaktır. Ancak ülkeler arasındaki muhasebe ve raporlama standartlarında farklılıklar emsal tespitinde önemli farklılıklar yaratabilecektir. Ayrıca emsal tespiti amacıyla uluslar arası veri tabanlarına başvurulması bu veri tabanlarının ücretli olması nedeniyle işletmeler açısından maliyetli bulunarak karşılanması zor olabilecektir.⁶⁶⁴

Türkiye açısından emsal tespiti konusunda halka açık veri tabanı bulunmamasına rağmen halka açık şirketlerin finansal tabloları, Merkez Bankası, Meslek Odaları ve gayri resmi kuruluşlar bilgi alınabilecek kuruluşlar olarak sayılabilmektedir. Ancak halka açık şirketlerin sınırlı olması, Merkez Bankasının sektörel olarak verdiği bilgilerin açıklanmasındaki kısıtlı davranması vb. nedenler bilgi edinmeyi zorlaştırmaktadır.⁶⁶⁵ Ancak 6102 Sayılı TTK'nın 1524. md.⁶⁶⁶'nin

⁶⁶⁴Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu', **Yaklaşım**, Sayı: 187, Temmuz 2008, s. 37-38.

⁶⁶⁵Öcal, 'Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu', s. 39.

⁶⁶⁶(1) Her sermaye şirketi, bir internet sitesi açmak, şirketin internet sitesi zaten mevcutsa bu sitenin belli bir bölümünü aşağıdaki hususların yayımlanmasına özgülemek zorundadır. Yayımlanacak içeriklerin başlıcaları şunlardır: a) Şirketçe kanunen yapılması gereken ilanlar. b) Pay sahipleri ile ortakların menfaatlerini koruyabilmeleri ve haklarını bilinçli kullanabilmeleri için görmelerinin ve bilmelerinin yararlı olduğu belgeler, bilgiler, açıklamalar. c) Yönetim ve müdürler kurulu tarafından alınan; rüçhan, değiştime, alım, önerilme, değişim oranı, ayrılma karşılığı gibi haklara ilişkin kararlar; bunlarla ilgili bedellerin nasıl belirlendiğini gösteren hesapların dökümü. d) Değerleme raporları, kurucular beyanı, payların halka arz edilmesine dair taahhütler, bunlara ait teminatlar ve garantiler; iflasın ertelenmesine veya benzeri konulara ilişkin karar metinleri; şirketin kendi paylarını iktisap etmesi hakkındaki genel kurul ve yönetim kurulu kararları, bu işlemlerle ilgili açıklamalar, bilgiler, belgeler. e) Ticaret şirketlerinin birleşmesi, bölünmesi, tür değiştirmesi hâlinde, ortakların ve menfaat sahiplerinin incelemesine sunulan bilgiler, tablolar, belgeler; sermaye arttırımı, azaltılması dâhil, esas sözleşme değişikliklerine ait belgeler, kararlar; imtiyazlı pay sahipleri genel kurulu kararları, menkul kıymet çıkarılması gibi işlemler dolayısıyla hazırlanan raporlar. f) Genel kurullara ait olanlar dâhil her türlü çağrılara ait belgeler, raporlar, yönetim kurulu açıklamaları. g) Şeffaflık ilkesi ve bilgi toplumu açısından açıklanması zorunlu bilgiler. h) Bilgi alma kapsamında sorulan sorular, bunlara verilen cevaplar, diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortakların aydınlatılması için öngörülen hususlar. 1) Finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, pay ve menfaat sahipleri bakımından bilinmesi gerekli finansal raporlamalar, bunların dipnotları ve ekleri. i) Yönetim kurulunun yıllık raporu, kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması; yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle yöneticilere ödenen her türlü paralar, temsil ve seyahat giderleri, tazminatlar, sigortalar ve benzeri ödemeler. j) Denetçi, özel denetçi, işlem denetçisi raporları. k) Yetkili kurul ve bakanlıkların konulmasını istedikleri, pay sahiplerini ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin bilgiler. (2) Birinci fıkrada öngörülen yükümlülüklerin uyulmaması, ilgili kararların iptal edilmesinin sebebini oluşturur; Kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açar ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna neden olur. Ceza hükümleri saklıdır. (3) İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümü herkesin erişimine açıktır. Erişim hakkının kullanılması, ilgili olmak veya menfaati

01.07.2013 tarihinde yürürlüğe girmesiyle sermaye şirketleri internet sitesi açmak, şirketin internet sitesinin bulunması halinde yeni TTK hükümlerine göre belli bir bölümünü belirlenen hususlara göre ayırmak zorunda kalacaklardır. İnternet sitesi açmak zorunda kalarak bu madde kapsamında yer alan çeşitli bilgileri şeffaflık ve bilgi toplumu açısından gerekli sayılacak bilgileri açıklayacaklardır. Transfer fiyatlandırması açısından konuya bakıldığında yeni TTK kapsamında yapılmış bulunan bu düzenleme ile emsal bulunması kolaylaşacak, emsal tespiti konusunda önemli bir veri tabanı oluşacaktır.

(5)Uluslararası Veri Tabanlarında Emsal ve Türkiye Açısından Değerlendirme

Uluslararası alanda belli bir sektöre ya da alana göre düzenlenmiş ve abonelik sistemi ile çalışan çok çeşitli veri tabanları bulunmaktadır. Avrupa ve ABD’de yer alan çok çeşitli veri tabanlarında veriler oldukça fazla olduğu için emsal olarak kabul edilebilecek verilerin tespiti önem taşımaktadır. Çünkü emsal tespitinde analiz sonuçlarının yanlış olması ve vergi idaresi tarafından emsalin kabul edilmemesi, emsalin tespitinde sorun olabileceğini göstermektedir. Bu nedenle emsalin tespitinde, emsali tespit edilecek sektöre ait verilerin benzer sektörlerle ya da benzer fonksiyonlara sahip şirketlere ait verilerle karşılaştırılması önem taşımaktadır. Veri tabanlarında bu sınırlandırmanın yapılabilmesi için standart endüstri kodları kullanılır ve benzer alanlardaki şirketler tespit edilmektedir. Bu belirlemelerin

bulunmak gibi kayıtlarla sınırlandırılmayacağı gibi herhangi bir şarta da bağlanamaz. Bu ilkenin ihlali hâlinde herkes engelin kaldırılması davasını açabilir. (4) İnternet sitesinin bu maddenin amaçlarına özgülenmiş kısmında yayımlanan içeriğin başına tarih ve parantez içinde “yönlendirilmiş mesaj” ibaresi konulur. Bu ibareli mesaj ancak Kanuna ve ikinci fıkrada anılan yönetmeliğe uyulmak suretiyle değiştirilebilir. Özgülenen kısımda yer alan bir mesajın yönlendirildiği karinedir. Sitenin, bir numara altında tescili ve ilgili diğer hususlar Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir.(5) Bu Kanun ve ilgili diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalır; aksi hâlde konulmamış sayılır. Finansal tablolar için bu süre beş yıldır. (6) Yönlendirilmiş mesajların basılı şekilleri 82 nci madde uyarınca saklanır. İnternet sitesinde yer alacak bilgiler metin hâline getirilip şirket yönetimi tarafından tarih ve saati gösterilerek noterlikçe onaylı bir deftere sıra numarası altında yazılır veya yapıştırılır. Daha sonra sitede yayımlanan bilgilerde bir değişiklik yapılırsa, değişikliğe ilişkin olarak yukarıdaki işlem tekrarlanır.’

yanında karşılaştırılabilirliği yapabilmek için çeşitli kriterler belirlenerek, emsal tespitinde veriler daha da daraltılabilmektedir.⁶⁶⁷

Bu veri tabanlarından bazılarını şu şekilde açıklamak mümkündür.⁶⁶⁸

i.Amadeus

Amadeus veri tabanı, kamu ve özel sektöre ilişkin şirketlere ait bilgileri içeren Pan-Avrupa vergi tabanı olup, yerel bilgi kaynağından gelen verilerden oluşmaktadır. Bu veri tabanı ile son on yıla ilişkin standart hale getirilmiş finansal raporlara, konsolide edilmiş ya da konsolide edilmemiş haldeki şirketlere ait finansal verilere ve faaliyetlere ulaşmak mümkündür.

ii.Bankscope

Bankscope, kamu ve özel sektöre ait bankalara ilişkin mali bilgileri içermekte olup, araştırma ve analiz sistemine dayalı yazılım ile Fitch Rating ve diğer dokuz kaynaktan gelen verilere bir araya getiren bir veri tabanıdır.

iii.Bloomberg

Bloomberg, tüm mali piyasalarda, tüm hisse senetlerini içeriğine alana, farklı menülerle çalışan, online ya da interaktif olarak çalışılabilen vergi tabanı olup, verileri, bilgileri, haberleri, farklı medya kaynaklarından alınan raporları ve e-postaları bir araya getiren veri tabanıdır.

iv.Moody's

Moody's, kredi alma konusunda karar almak ve çeşitli finansal kuruluşların portföylerine ilişkin kararlarını oluşturabilmek için çeşitli şirketlerin kredi risklerini de bir araya getirip çeşitli mali verileri belirlemeye ilişkin veri tabanıdır.

⁶⁶⁷Ali Alper, 'Emsal Tespiti İçin Yararlanılabilecek Yurt Dışı Veri Tabanları ve Araştırma Teknikleri'(Çevrimiçi) <http://www.verginet.net>, 20.05.2011.

⁶⁶⁸ Ramazan Biçer, 'Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Veri Tabanlarının Önemi ve Veri Tabanlarında Emsal Arama Yöntemleri', **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 243, Temmuz 2008, ss. 66-69.

v.Loanconnector-Dealscan

Loanconnector-Dealscan, çeşitli bankalardan alınan borçlara ilişkin anlaşma şartları, yüksek kazançlı tahviller ve hisse senetlerinin blok satışlarına ilişkin bilgilerin yer aldığı veri tabanıdır.

vi.Royaltystat

Royaltystat, Amerikan Menkul Değer ve Takas Komisyonu tarafından oluşturulan royalti oranları ve lisans anlaşmaları hakkında bilgi veren bir veri tabanı olup, gayrimaddi varlıkları değerlendirme ya da lisanslama için kullanılan karşılaştırılabilir royalti oranları bu veri tabanında bulunmaktadır.

vii.Royaltysource

Royaltysource, işlemler için uygun royalti oranları, yapılan anlaşmaların bozulması nedeniyle ortaya çıkabilecek zararlara ilişkin tahminler, fikri mülkiyet haklarının yer aldığı işlemlere ilişkin pazarlıklar, anlaşmak için gerekli olan karşı istihbarat, fikri mülkiyet haklarına ilişkin son işlemler ve hukuksal anlaşmazlıklar, bu hakların kaynakları ve profesyonel uzmanlığı ve gelişimi artırmak için fırsatlara ulaşmak mümkündür.

viii.Emsal Fiyat ya da Bedelin Uluslararası Veri Tabanlarında Tespiti Açısından Türkiye

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda emsallere uygun fiyat tespit edilmesi sürecinde çeşitli veri tabanlarına başvurulması önem taşımaktadır. Oluşturulacak veri tabanlarının mevzuat açısından uygulamasında çeşitli yönlerden eleştiri yapılmasına rağmen emsal tespiti ve buna bağlı olarak yapılacak düzeltme işlemleri veri tabanlarını vazgeçilmez duruma getirmektedir.

Yeni TTK ile birlikte 1524. maddesiyle yapılmış bulunan düzenleme ile Türkiye’de de veri tabanı oluşturulması yönünde adımlar atılmış olmakla birlikte, ‘Türkiye Denetim Standartları Kurulu’ tarafından halka açık olan ya da olmayan tüm

anonim şirket ve limited şirketlere ait finansal verilerin kamuoyuna açıklanmasıyla veri tabanı açısından olumsuzluklar giderilmiş olacaktır. ⁶⁶⁹

Uluslararası veri tabanlarının kullanımıyla ilgili olarak İstanbul 11. Vergi Mahkemesi tarafından verilen kararda⁶⁷⁰ Türkiye'deki verilerin emsal fiyatların kullanılması gerekirken, uluslararası veri tabanındaki verilerin emsal olarak kullanılmasını kabul etmemiş ve alınmış olunan emsalin emsal olarak kullanılmayacağını ifade etmiştir. Bu karara katılmayan ve karşı karar veren hakimin gerekçesinde de "...otomotiv piyasasında üretici ve satıcı ana firmaların uluslar arası kuruluş olması ve fiyat ve satış politikalarının yerel unsurlar dikkate alınarak belirleniyor olsa da asıl olarak uluslar arası satış politikaları doğrultusunda belirleniyor olması nedeniyle, emsal araştırması yapılırken Amedeus verilerinin kullanılmasında da herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır."ifade edilmiştir. İstanbul Vergi Mahkemesi tarafından verilmiş bu karar Danıştay tarafından onaylanmış bir karar olmamasına rağmen, uluslar arası veri tabanlarının kullanılması yönünde alınmış ilk karar ve yargı organlarının görüşünü yansıtmaları bakımından önem taşımaktadır.⁶⁷¹

b.Karşılaştırılabilirlik Analizi

Transfer fiyatlandırması ile ilgili kararın 5. maddesinde; 'Karşılaştırılabilirlik analizi' için, 'Kontrol altındaki işlemlerin sahip olduğu koşullar ile kontrol dışı işlemlerin sahip olduğu koşulların karşılaştırılmasına dayanır.' ifadesi yer almaktadır.

⁶⁶⁹ Ramazan Biçer, **a.g.m.**, s. 74.

⁶⁷⁰ . 2009/3169 ve K. 2010/2091 sayılı Kararı, '...“Olayda, Türkiye’de araç ve yedek parça satan firmaların verileri baz alınmak ve Türkiye’deki kâr marjları göz önüne alınmak suretiyle faaliyette bulunan sektördeki yedek parça kâr marjı ile araç satış kâr marjının birbirinden ayrılıp ayrılmayacağı gibi hususlar saptanarak, Türkiye’deki verilerin esas alınması gerekirken, Türkiye dışında yabancı ülkelerin özellik ve şartlarına göre hazırlanmış AMEDEUS isimli veri tabanının kıstas alınmasında hukuki isabet görülmemiştir.”

⁶⁷¹ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye ile İlgili İki Yargı Kararı', **E-Yaklaşım**, Sayı: 214, Ekim 2010, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 09.11.2010.

‘Karşılaştırılabilir olmak’; kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışındaki işlemler arasında maddi bir farklılık olmamasını, var olan farklılıkların yapılacak düzeltimlerle giderilmesini’ ifade etmektedir.⁶⁷²

Karşılaştırılabilirlik analizi, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımlarında meydana gelen koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki işlemlerde meydana gelen koşulların karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Ancak bu karşılaştırmalardan beklenen güvenilir sonuçların ortaya çıkması; karşılaştırılan durumlar arasında farklılık varsa, ortaya çıkan bu farklılıkların işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya bu farklılıkların yarattığı etkiyi kaldırmaya yönelik düzeltimlerin yapılmasını gerektirmektedir. Karşılaştırılabilirlik analizinde, transfer fiyatlaması yapıp, yapılmadığının tespiti analize dayanmaktadır. Ancak bu aşamada transfer fiyatlaması yapıldığı iddia edilebilmektedir.⁶⁷³

Karşılaştırma yapılırken bir dönem esas alınarak mı karşılaştırma yapılacağı ya da dönemsel bir karşılaştırma yapılması gerektiği yönünde farklı görüşler bulunmakla birlikte, bu konuda çıkarılmış olan tebliğde bu konu ile herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.⁶⁷⁴

Bu aşamada yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde;

Karşılaştırılacak mal veya hizmetlerin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın hacmi, pazarın yeri gibi yapısal koşullar ve pazardaki ekonomik koşullar ve kurumların iş stratejilerinin karşılaştırılması gerekmektedir.

Karşılaştırılabilirlik analizi ile ilgili Danıştay 4. Daire tarafından verilmiş olan bir kararda⁶⁷⁵; ‘...davacı kurumun 394 adet bayisi bulunduğu ve bu bayiiiler içinde ...

⁶⁷² Erdoğan Öcal, ‘Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu’, s. 33.

⁶⁷³ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 44.

⁶⁷⁴ Onur Elele, ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler’, **Yaklaşım**, Şubat 2008, Sayı:182., 63.

⁶⁷⁵ Danıştay 4. Daire, K.2004/59, E. 2003/245.’ Mobil telefon ithalatı ile toptan ticareti konusunda faaliyet gösteren davacı şirketin 1999 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu şirketin ana bayii konumunda olan ve aynı holding bünyesinde faaliyette bulunan ... Dış Ticaret Anonim Şirketi’ne

Dış Tic.A.Ş.'nin toplam ciro içindeki payının diğer bayilere oranla en yüksek oranda olduğu, incelemede sadece düşük fiyatlı satışlar emsal alınmış olup, yüksek fiyatlı satışlar dikkate alınmadığı, emsal seçilen diğer bayilerin iş hacimlerinin, karlılığının, öz varlığının, gelişmesindeki çabukluk ve istikrarın, teşhir faaliyetlerinin ürün satışlarına etkisinin, verdikleri hizmetin kapsamı ve kalitesinin özelliklerinin somut olarak ortaya konulmak suretiyle bu noktalarda göz önünde bulundurularak karşılaştırma yapılmadığı anlaşılmıştır.

Bu durumda anılan madde hükmünde belirtilen örtülü kazanç dağıtımının varlığı somut olarak tespit edilmeden ana bayiye uygulanan fiyatın diğer bayilere uygulanan fiyattan düşük olduğundan bahisle örtülü kazanç dağıttığı yolunda yapılan cezalı tarhiyatı onayan vergi mahkemesi kararında yasaya uygunluk görülmemiştir.' ifadesi yer almaktadır. Bu ifade ile karşılaştırılabilirlik analizi açısından işletmenin iş hacminin, karlılığının, öz varlığının vb. özelliklerinin dikkate alınması gerekmektedir. Sadece fiyat açısından yapılan değerlendirme transfer fiyatlandırması açısından örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirme yapılmasına neden olmaktadır.

emsaline göre düşük fiyatla mal satmak suretiyle örtülü kazanç dağıttığı ileri sürülerek tarhiyat yapılmıştır. Davacı şirketin toptan satış yaptığı 394 adet bayi bulunmakta olup, bunlardan biri olan ... Dış Ticaret Anonim Şirketi % 45.79 ile toplam ciro içindeki payı en yüksek bayi durumundadır. Ana bayii konumundaki bu şirket de iki şube kurmuş, bu şubeler davacı şirketten satın alınan ürünleri tüm bayilere uygulanan liste fiyatından satması şartıyla bayii olarak hizmete başlamıştır. Bir başka deyişle iki şube ile diğer bayilere aynı satış fiyatı uygulanmaktadır. İnceleme elemanı ... Dış Ticaret Anonim Şirketi ile diğer bayilere uygulanan satış fiyatlarını karşılaştırarak örtülü kazanç dağıtıldığı sonucuna ulaşmıştır. Emsal karşılaştırması sırasında ölçü alınacak fiyatların, işletme içi emsaller arasından seçilmesi halinde; bu birimlerin niteliğinin ve iş hacimlerinin somut olarak ortaya konularak, bunların birbirine uygunluğunun karşılaştırmada dikkate alınması gerekmektedir. Olayda, ... Dış Ticaret Anonim Şirketinin hem ana bayi konumunda olması, hem de davacı şirketin toplam cirosunun yarıya yakın kısmının gerçekleştirilmesi nedeniyle daha düşük fiyatla mal satın alması, şubeleri ile diğer bayilerin aynı fiyat üzerinden satış yapacak şekilde hizmet vermesi, ticari icaplara uygundur. Bu haliyle diğer bayilere uygulanan satış fiyatı emsal alınarak daha düşük fiyatla satış yapıldığından ve örtülü kazanç dağıtıldığından söz etmek mümkün olmadığından aksi yöndeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle İstanbul 8.Vergi Mahkemesinin 18.9.2002 günlü ve E:2002/58, K:2002/1521 sayılı kararının bozulmasına 20.1.2004 gününde oyçokluğuyla karar verildi (çevrimiçi)<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 20.10.2009.

3.Fiyatlandırmayı Etkileyen Unsurlar

OECD transfer fiyatlandırması rehberi ve transfer fiyatlandırması kararıyla düzenlenen ve fiyatlandırmayı etkileyen unsurlar şu şekildedir:

a.Mal veya Hizmetlerin Özellikleri

OECD transfer fiyatlandırma rehberine göre; fiziksel özellikler, kalite ve güvenilirliği, piyasada bulunabilmesi ve tedarik edilebilmesi, hizmetlerin niteliği ve kapsamı, gayri maddi hakların işlem türü (lisanslama ya da satış), gayri maddi hakkın türü, korumanın süresi derecesi vb. nitelikler mal ve hizmetlerin nitelikleri olarak kabul edilmektedir.

Mal veya hizmetlerin niteliklerini belirlemede; mal ve hizmetlerin alım ya da satımında; malların fiziksel özellikleri, kalite güvenilirliği, arz miktarı ve bulunabilirliği; hizmetlerde, hizmetin yapısı ve büyüklüğü gibi özellikler; gayrimaddi varlıklarda işlemin biçimi (satış, lisans gibi), malın tipi (patent, marka, know how gibi), garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özellikler dikkate alınmalıdır.⁶⁷⁶

Karşılaştırılabilirlik analizi açısından mal ve hizmetlerin nitelikleri önem taşımaktadır. Bu kapsamda mal ve hizmetlerin niteliklerinde bir farklılık oluştuğunda, oluşan bu farklar mal ve hizmetlerin fiyatlarına yansımaktadır. Bu nedenle karşılaştırma yapılırken bu farklılıkların da dikkate alınması gerekmektedir.

Bu konuda Danıştay 4. Dairesi tarafından verilmiş olan bir kararda⁶⁷⁷; ‘Davacı şirketin dağıtımını yaptığı mamullerin teşhir ve tanıtımı amacıyla ayrı

⁶⁷⁶1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih: 18.11.2007, Sayı: 26704.

⁶⁷⁷ Danıştay 4. Daire, K. 1995/993, E. 1993/5729. Davacı şirketin dağıtımını yaptığı holdinge dahil şirketlerin mamüllerinin teşhir ve tanıtımını yapmak üzere sözleşme yaptığı A.Ş. bu iş için teşhir salonları ve standlar tesis etmiştir. Sözleşme gereği A.Ş. sadece davacı şirketin mallarını teşhir etmekte ve karşılığında taraflarca belirlenen ücreti almaktadır. İnceleme raporunda emsal olarak gösterilen kuruluşların söz konusu malların satışını yapan bayiler olduğu, malların teşhirinin satış mağazalarının bir bölümünde yapıldığı, bu kuruluşlara teşhir hizmeti karşılığı bir ödemede bulunulmadığı, ancak teşhir için gönderilen malların iade edilmeyip bayie bırakıldığı ve bunun hizmetin bedelini teşkil ettiği görülmektedir. Davacı şirkete A.Ş. tarafından verilen hizmetin niteliği, verimliliği ve maliyeti, emsal olarak kabul edilen işletmelerden farklı olduğundan söz konusu hizmet karşılığı ödenecek olan ücretin de farklı belirlenmesi olağandır. Bu durumda söz konusu işletmelere yapılan ödemeler kıyaslamaya esas alınarak emsaline göre göze çarparak derecede yüksek

holding bünyesinde yer alan bir başka şirketle yaptığı sözleşmeler nedeniyle yapılan ödemelerin örtülü kazanç dağıtımı niteliğinde olduğundan söz edilerek tarhiyat yapılmış ise de, emsal olarak gösterilen kuruluşların verilen hizmetin niteliği, verimlilik ve maliyet açısından farklı olduğu anlaşıldığından, davacı şirket tarafından yapılan ödemelerin emseline göre göze çaracak derecede yüksek bedel üzerinden yapıldığı dolayısıyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu kabul edilmesinde isabet bulunmadığı' ifade edilmiştir. Alınmış bu kararlar şirket tarafından verilmiş olan hizmetin niteliği, verimliliği ve maliyeti, emsal olarak kabul edilmiş kurumlardan farklıdır. Oluşan bu farklılık kurum tarafından yapılan ücretin de farklılaşmasına neden olmuştur.

Mal ve hizmetlerin özelliklerinin önemi transfer fiyatının tespitinde kullanılacak yöntem bakımından farklılık göstermektedir. Örneğin; karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasında mal ve hizmetlerin özelliklerinin maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yöntemine göre daha fazladır.⁶⁷⁸

b.Fonksiyonel Analiz

İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde, tarafların kullandıkları varlıklar, üstlendikleri riskler, emsallere uygun fiyat ya da bedel üzerinde etkide bulunduğu için karşılaştırılabilirlik analizinde tarafların fonksiyonlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Örneğin; iki işletme ücret pazarlığı yaparken üstlendikleri işlevler, aldıkları riskler, kullandıkları varlıklar hak ettikleri ücretleri etkileyecektir. Bu aşamada tarafların yapacakları sözleşmelerdeki şartlar işlev analizinin bir bölümü oluşturacaktır. Çünkü sözleşme şartları belirlenirken, taraflar sahip olacakları sorumlulukları, riskleri ve sağlayacakları yararları açık ya da örtülü olarak belirlemektedir.⁶⁷⁹

bedel üzerinde verilen bir hizmet ilişkisi mevcut olduğundan söz edilerek örtülü kazanç dağıtıldığının kabulünde isabet bulunmamaktadır.(Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>,

⁶⁷⁸ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 51.

⁶⁷⁹ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu'.

Fonksiyonel analiz, kullanılan ya da kullanılacak varlıkların, bu varlıklarının türünün de dikkate alınmasını gerektirmektedir. Bu kapsamda kullanılan fabrika ve tesis, gayri maddi varlıklar, kullanılan varlığın yaşı, piyasa değeri, yeri, mülkiyet hakkının sağladığı koruma vb. özelliklerin dikkate alınması gerekmektedir.⁶⁸⁰

Fonksiyonel analiz yapılırken tarafların temel işlevlerinin tam olarak tanımlanması ve tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. Üstlenilen riskler koşulları etkiliyorsa, fonksiyonel analizde bu risklerin mutlaka dikkate alınarak düzeltim gerekiyorsa, bu düzeltimlerin yapılması gerekmektedir. Çünkü serbest piyasada daha fazla gelir elde etmek için daha fazla riske katlanmak gerekmektedir. Katlanılan risk fazla ise karşılaştırma yapabilmek için gerekli ayarlamaların yapılması gerekmektedir.⁶⁸¹ Ayrıca, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde elde edilmiş bilgilere ihtiyaç duyulacağından, işletmenin kendisinin oluşturduğu belgeler dışında sektöre ilişkin bilgiler, doğru soruları içeren testler ve konu hakkında deneyimli kişilerle yapılan görüşmeler değerlendirilmelidir.⁶⁸² Fonksiyon tanımlamaları da ayrıntılı bir biçimde yapılmalıdır.

Karşılaştırmaları etkileyen risklere, pazar riski, finansal riskler, araştırma ve geliştirme yatırımlarındaki başarısızlık riski, yatırımlarla, kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski ve kredi riski örnek olarak verilebilmektedir.⁶⁸³

Fonksiyonel analiz, transfer fiyatlandırmasında kullanılacak yöntemlere göre daha ön plana çıkmaktadır. Transfer fiyatlandırmasıyla ilgili olarak maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanmasının gerektiği durumlarda fonksiyonel analiz karşılaştırılabilir analize göre daha önemli olmaktadır. Bu nedenle fonksiyonel analizin iyi bir şekilde yapılması gerekmektedir.⁶⁸⁴

⁶⁸⁰ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih 18.11.2007, Sayı:26704.

⁶⁸¹ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 52.

⁶⁸² Feyyaz Yazar, **a.g.m.**, s. 63.

⁶⁸³ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih 18.11.2007, Sayı:26704.

⁶⁸⁴ Feyyaz Yazar, **a.g.m.**, s. 63.

c.Ekonomik Koşullar

Transfer fiyatını etkileyen unsurlardan biri de ekonomik koşullardır. Coğrafi konum, piyasaların büyüklüğü, piyasaların rekabet şartları, ikame mali veya hizmetlerin bulunup bulunmadığı gibi unsurlar oluşacak fiyatları etkileyecektir.⁶⁸⁵ Karşılaştırılabilirlik analizi açısından bu unsurlar önem taşımaktadır.

Ekonomik koşullar açısından dışsal bilgilerin kullanılması karşılaştırma açısından gereklidir. Ülkelerin farklı ekonomik koşullara sahip olması uygulanacak emsal fiyat ya da bedeli etkileyecektir. Küreselleşen dünyada işletmelerin de karlarını artırma çabası fiyatların ülkeler arasında farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu durumda karşılaştırma yapabilmek için ülkelerin ekonomik koşullarının benzer olması gerekmektedir.⁶⁸⁶ İşlemlerde uygulanacak olan fiyat piyasa koşullarından etkilenecek ve piyasa koşulları fiyat üzerinde etkili olacaktır.

Karşılaştırılabilirlik analizinde yapılan bir işlemin içinde bulunan ekonomik koşullardan ne ölçüde etkilendiği yapılacak olan analizle ortaya koyulacaktır. Yapılacak analizin güncel verilere dayanılarak yapılması, yapılan işlemlere bağlı olarak günün değişimlerinden etkilenen işlemler için de veri oluşturacaktır. Ayrıca analiz yapılırken, ülkeler ve bölgeler arasındaki farklılıkların ortaya konulması ve emsal olarak kullanılabilen işlemlerin kullanılıp kullanılmayacağı ve düzeltim yapıp yapılmayacağı unsurlarının analiz kapsamında diğer unsurlarla değerlendirilmesi, yararlı bilgiler sağlayacaktır.⁶⁸⁷ Analiz sonucunda elde edilecek bilgilerin sağlıklı ve güvenilir sonuçlar elde edilmesi transfer fiyatının tespitini kolaylaştıracaktır.

d.İş Stratejileri

Karşılaştırma yapılırken dikkat alınması gereken hususlardan biri de iş stratejileri olup, bu stratejilere pazar payının artırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi gibi örnekler verilebilmektedir. İş stratejileri bakımından işletmelerin stratejileri farklı

⁶⁸⁵ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu'.

⁶⁸⁶ Tunç Köse- Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 42.

⁶⁸⁷ Feyyaz Yazar, **a.g.e.**, s. 61.

olabilmektedir. Piyasada pazar payını artırma amacıyla piyasaya giren firma ile yerleşik bir pazar gücüne sahip olan firmanın uyguladığı fiyat birbirinden farklı olacaktır. Fiyatını pazardaki rekabet gücünü artırma için düşük tutan firmanın uzun dönemde kar beklentisi içinde olması gerekmektedir. Bu durum ise idare tarafından yapılacak ayrıntılı bir inceleme ile saptaması beklenebilecektir.⁶⁸⁸

İş stratejileri konusunda bilgilerin, transfer fiyatlandırması açısından karşılaştırılabilirlik analizinde işlemin niteliğine göre ayrıntılı olarak ele alınması gerekli olmasına rağmen, bu konuda işleme taraf olanlar hakkında bilgilerin elde edilebilmesi kolay değildir. Bu bilgilerin elde edilmesi için ayrı bir çaba harcanması gerekmektedir. Burada SWOT analizinden⁶⁸⁹ belli ölçülerde yararlanılabilmektedir.⁶⁹⁰

Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir kararda⁶⁹¹; 'Örtülü kazanç dağıtımının varlığından bahsedebilmek için dağıtımın yapılış biçiminin ve kazancı vergi dışı bırakma amacına yönelik olup, olmadığına irdelenmesi gerektiği, ticari hayatta şirketlerin zaman zaman finansman ihtiyaçları nedeniyle maliyetin altında satış yapmak zorunda kalabilecekleri göz önüne alınmadan, örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı ve davacının örtülü kazanç elde ettiği açıkça ortaya konulmadan hesaplanan matrah farkı üzerinden tarhiyatta isabet görülmediği' ifade edilmiştir.

İş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken dikkate alınması gerekmektedir.

⁶⁸⁸ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu'.

⁶⁸⁹ SWOT kısaltmasının açılımı Strengths (üstünlükler), Weaknesses (zayıflıklar), Opportunities (fırsatlar), Threats (tehditler) şeklindedir. Türkçe olarak FÜTZ şeklinde kısaltılmaktadır. Swot Analizi, yönetim, örgütün iç, endüstri ve makro çevreleri hakkında topladığı ham bilgilerden örgütün genel resmini çizmesine rağmen bu çevrelerin yorumlanabilmesi ve anlamlarının anlaşılabilmesi için çevresel faktörlerin de değerlendirilmesi gerekmektedir.. Örnek olarak gümrük duvarlarının alçaltılması bazı yöneticiler tarafından tehdit olarak algılanırken bazıları tarafından fırsat olarak değerlendirilebilmektedir. Bu anlamda SWOT analizi yöneticilerin elde ettikleri bilgileri nasıl yorumlayacakları yani onların yönetim anlayışıyla ilgilidir. (çevrimiçi)www.swotanalizi.com, 20.10.2010.

⁶⁹⁰ Feyyaz Yazar, **a.g.m.**, s. 62.

⁶⁹¹ Danıştay 4. Daire; E.2000/4308, K.2001/4245.; Tunç Köse-Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**,s. 44.

e.Sözleşme İlkeleri

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde sözleşme ilkeleri ayrı bir unsur olarak dikkate alınmasına rağmen mal ve hizmetlerin nitelikleri ve işlev analizi çerçevesinde açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde; yapılan işlemlere ilişkin sözleşme ile sağlanan garantinin kapsamı ve süresi, taşıma süreleri, kredi süreleri gibi unsurların karşılaştırılabilirlik analizi çerçevesinde dikkate alınması gerekmektedir. Bu kapsamda sözleşme ilkeleri, risklerin ve karların nasıl dağıldığı açısından değerlendirilmelidir.

Karşılaştırılabilirlik analizi açısından işlemin niteliği ve diğer hususların analizi sözleşmede yer alan bilgilerin önemi artıracığından bu bilgilerin doğru bir şekilde elde edilmesi gerekmektedir.⁶⁹²

4.Emsal Fiyat Aralığı

Emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir ve doğru sonuç karşılaştırılabilirlik analizi sonucunda ulaşılan tek bir fiyat ya da bedeldir. Ancak yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedel dışında birbirine yakın sonucu içeren fiyat ya da bedel aralığına ulaşmak mümkündür. Ayrıca transfer fiyatlaması açısından birçok olayda en uygun yöntemin ya da farklı yöntemlerin kullanılması farklı sonuçların elde edilmesine yol açmaktadır.⁶⁹³

Emsal fiyat aralığı, kullanılan aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik fiyatların oluşturduğu bir fiyat dizisidir. Mükellef oluşan bu emsal fiyat aralığı içinde aritmetik, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanarak emsal fiyat belirleyebilecektir. Ancak emsal fiyat aralığında bulunan rakamların birbirinden farklı ve ilişkili rakamlar olmaması durumunda karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların ve yapılan düzeltimlerin tekrar gözden geçirilmesi gerekecektir.

⁶⁹² Feyyaz Yazar, **a.g.m.**, s. 62.

⁶⁹³ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 61.

Mükellef tarafından belirlenmiş fiyatın emsal fiyat aralığı dışında olması durumunda, fiyat ya da bedel söz konusu aralık dikkate alınarak tekrar belirlenecektir.

5.Emsallere Uygun Fiyatın Tespitinde Kullanılacak Yöntemler

Mükellefler ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre yaptıkları işlemlerde işlemin içeriğine göre en uygun yöntemi belirleyeceklerdir.

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde kanunda üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler OECD'nin transfer fiyatlandırması rehberinde geleneksel yöntemler olarak ifade edilen karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemleridir.

İlişkili kişilerle yapılan mal ve hizmetin niteliğine göre emsaline uygun fiyat ya da bedelin tespitinde geleneksel yöntem olarak bu yöntemlerden uygun olanı kullanacaklardır. Yöntemler konusunda mükellefler serbest olup, mükellefler istediği yöntemi belirleyebileceklerdir.

Bu yöntemlerden hiçbiri emsallere uygunluk ilkesine göre fiyat ya da bedel tepsine imkan vermiyorsa, kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemlerinden birini kullanabilecektir. Bu yöntemlerle emsallere uygun fiyata ulaşmanın mümkün olmadığı durumda mükellefçe belirlenen yöntem kullanılabilir ya da idare ile anlaşma yoluna gidilebilecektir.

a.Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin aralarında yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak belirlenmesine dayanmaktadır.⁶⁹⁴

⁶⁹⁴ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih: 18.11.2007, Sayı: 26704.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için, işlemlerin karşılaştırılabilir olması önem taşımaktadır. Örneğin; kontrol altındaki işlemlerde satış fiyatının nakliye ve sigorta giderleri dahil edilerek belirlendiği fiyat ile, nakliye ve sigorta fiyatının hariç fiyatın olduğu durumlarda düzeltme yapılması gerekmektedir. Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi emsallere uygunluk ilkesinin doğru ve güvenilirlik bakımından en güçlü biçimde uygulandığı yöntemlerden biridir. Bu nedenle diğer yöntemlere göre daha fazla tercih edilmektedir. Kullanım alanı olarak, ticari emtia alım satım işlemleri, lisans ödemeleri ve borçlanma işlemlerinde faiz oranı tespiti örnek olarak verilebilmektedir.⁶⁹⁵

b.Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı⁶⁹⁶ kadar artırılması suretiyle hesaplanmasıdır. Yapılan hesaplama sonucunda ortaya çıkan tutar, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak emsallere uygun fiyat ya da bedeldir. Ancak böyle bir kar marjının bulunmadığı durumlarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir.⁶⁹⁷

Brüt kâr oranı aşağıdaki gibi hesaplanır⁶⁹⁸:

Satışlar - Maliyet = Brüt kâr oranı

Maliyet

Maliyetler belirlenirken malların üretilmesi ile ilgili olarak yapılan doğrudan ve dolaylı harcamalar yanında faaliyet giderlerine yer verilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, brüt kar marjının tespitinde bu giderler de dikkate alınmalıdır.⁶⁹⁹

Maliyetlerle ilgili olarak malın üretim yapısıyla ilgili olan, yani üretim süreciyle ilgili olarak esas alınan üretim unsurlarına yüklenebilen maliyetler

⁶⁹⁵ Tunç Köse- Emrah Ferhatoglu, **a.g.e.**, s. 73.

⁶⁹⁶ İşlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı kar oranıdır.

⁶⁹⁷ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih: 18.11.2007, Sayı: 26704.

⁶⁹⁸ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar 2007/12888.

⁶⁹⁹ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih: 18.11.2007, Sayı: 26704.

dolaysız, direkt üretim süreciyle ilgili olmayan dağıtım yoluyla ya da dolaylı olarak yüklenebilen maliyetler ise dolaylı maliyet olarak tanımlanmaktadır.⁷⁰⁰

Bu yöntem, hammadde ve yarı mamuller ile üretilen mallara ilişkin endüstrilerde uygulanan bir yöntemdir.⁷⁰¹

c.Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması durumunda oluşan fiyattan, makul bir brüt satış karı düşülerek hesaplanmaktadır. Makul brüt satış karı hesaplanırken; yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlendiği riskler ve kullanılan varlıklar dikkate alınacaktır.⁷⁰²

Yeniden satış fiyatının tespiti şu şekilde yapılacaktır⁷⁰³:

Yeniden satış fiyatı = Emsallere Uygun Fiyat veya Bedel

1 + Brüt satış kâr oranı

Yeniden satış fiyatının uygulandığı olaylarda yeniden satış sırasında mallar üzerinde herhangi bir değer artırıcı katkı bulunulmamakta, fiziksel olarak değişiklik yapılmamaktadır. Bir anlamda ürün alındığı gibi satılmakta ve paketleme, etiketleme gibi değişiklikler değer artırıcı faktör olarak kabul edilmemektedir. Bu yöntem daha çok maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmadığı mallara, farklı ürünlerin söz konusu olan mallara, pazarlama faaliyetleri gibi işlevin önem taşıdığı alanlarda, pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi satın alıp ilişkisiz kişilere sattığı işlemlere uygulanmaktadır.⁷⁰⁴

Yöntemle ilgili olarak yeniden satışı yapılacak ürüne çok fazla değer katılması veya başka bir ürünle birleştirilerek ilk ürün özelliğini yitirmesi durumunda

⁷⁰⁰ Osman Altuğ, **a.g.e.**, s. 25.

⁷⁰¹ Gürol Ürel, Transfer Fiyatlandırması Suretiyle Örtülü Kazanç Dağıtımı(I), **Mali Mevzuat Dergisi**, Eylül 2006, Sayı:9.

⁷⁰² 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih: 18.11.2007, Sayı: 26704.

⁷⁰³ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar 2007/12888.

⁷⁰⁴ Tunç Köse- Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 83.

emsal fiyat tespiti zorlaşmaktadır. Bu durumda yeniden satış fiyatı yöntemi ile bulunacak fiyat emsal fiyat olmayacak ve bu yöntemin kullanılması mümkün olmayacaktır.⁷⁰⁵

d.Kar Bölüşüm Yöntemi

Kar bölüşüm yöntemi, ilişkili kişiler arasındaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet karı ya da zararının üstlenilen işlevler ve yüklenen riskler oranında ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak dağıtılmasını esasına dayanmaktadır. Bir ürünün edinilmesi, üretilmesi veya satılması ya da hizmet sunulması için yapılan harcamalar, ürününü geliştirilmesi veya hizmet sunumu esnasında ihtiyaç duyulan sermaye veya kullanılan varlıklar ya da üstlenilen risk derecesi ve işlemin her aşamasında gerçekleştirilen işlevlerin göreceli önemi ve ölçülebilir nitelikte olan diğer faktörler kar bölüşüm yönteminin kullanılmasında dikkate alınmaktadır.⁷⁰⁶

Bu yöntemde ilişkili şirketlerin yaptıkları işlemlerden elde edecekleri kar tespit edilmekte ve elde edilen karın bölüşümünde ise, emsallere uygunluk ilkesine göre yapılmış olan anlaşmalarda belirlenmiş ekonomik gerekçeler dikkate alınmaktadır. Toplam karın bölüşümü iki aşamada yapılmaktadır. Birinci aşamada ilişkisiz şirketlerin aynı türdeki işlemlerinden elde ettik kar marjı dikkate alınarak, şirketlerin toplam kar içinden alacağı pay belirlenmektedir. İkinci aşamada yapılan kar dağıtımından sonra hesaplanan kar ile karşılaştırılabilir şirketler esas alınarak toplam kar karşılaştırılmaktadır. Eğer fark ortaya çıkarsa, oluşan bu fark ilişkili şirketlerin yüklendikleri risklere göre dağıtılarak karlar yeniden hesaplanmaktadır.⁷⁰⁷

Bu yöntem karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemi olarak kabul edilen geleneksel işlem yöntemlerinin kullanılmadığı durumlarda uygulanmaktadır. Bu yöntemler kontrol altındaki işlemde oluşan şartların kar üzerindeki etkisini, aralarında ilişki bulunmayan

⁷⁰⁵ Cem Tekin- Emre Kartaloğlu, **a.g.e.**, s. 120.

⁷⁰⁶1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih: 18.11.2007, Sayı: 26704.

⁷⁰⁷ Tunç Köse- Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 86.

şirketlerin yaptıkları işlemleri ve bu işlemlerden alacakları karları dikkate almak suretiyle azaltmayı ya da ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.⁷⁰⁸

e.İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kar marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlem den; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kar marjının incelenmesi esasına dayanmaktadır.⁷⁰⁹ Bu yöntemde net faaliyet kar marjının hesaplanmasına dayalı bir hesaplama söz konusudur.

Net faaliyet kar marjının tespitinde, öncelikle karşılaştırılabilir ancak işletme içinden olmayan işlemde uyguladığı net faaliyet kar marjı dikkate alınacaktır. Ancak böyle bir faaliyet kar marjı bulunması söz konusu değilse kontrol dışı işlemlerde uygulanacak kar marjı dikkate alınacaktır.

Yöntem taraflardan birine ait işlemlerin karmaşık olduğu alanlar, birbiriyle ilişkisiz çok sayıda faaliyet alanı bulunan durumlar ve taraflardan birisinden güvenilir bilgi elde etme olanağının kısıtlı olması halinde uygulanabilecektir.⁷¹⁰

f.Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü- Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

(1)Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Kapsamı

K.V.K.'nın 13/5 maddesi ile yapılan düzenleme ile mükelleflere ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerle ilgili olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca anlaşma yoluna gitme imkanı getirilmiştir. Bu şekilde idare ile mükellef üç yılı aşmamak üzere yöntem konusunda anlaşabilmekte ve yapılan bu anlaşma belirlenen süre ve koşullar hakkında kesinlik taşıyacak ve yükümlüler idare ile anlaşarak vergi incelemesi yolundan kurtulabilecektir.

Yapılan düzenlemeye göre; peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. 01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük

⁷⁰⁸ Cem Tekin- Emre Kartaloğlu, **a.g.e.**, s. 123.

⁷⁰⁹ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih: 18.11.2007, Sayı: 26704.

⁷¹⁰ Tunç Köse- Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 92.

Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler, 01.01.2009 tarihinden itibaren tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları aşağıda belirtilen konularda belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkündür.

-Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,

-Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,

-Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili olarak süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlamakta, bu süreçte asgari bilgi ve belgelerin mükellef tarafından idareye sunulması gerekmektedir.

(2)Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarında Harç

Kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında ödenen bedeller harç olarak isimlendirilmekte, devlet tarafından sunulan bir hizmet ya da sağlanan menfaat karşılığında alınmaktadır. Vergilerle bir karşılaştırma yapıldığında zorunluluk esasına dayalı olarak alınmaktadır.⁷¹¹ Kamu hizmetlerinden yararlanmayan kişilerin harç ödemesi söz konusu olamamaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarından yararlanmak için öncelikle 5766 sayılı Kanun 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun (8) sayılı tarifesinin sonuna eklenmiş bölümde düzenlenmiş bulunan harç miktarını⁷¹² idareye yatırmanız gerekmektedir. Bu harcın peşin olarak yatırılması zorunludur.

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılan peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda ödenen harcın geri iade edilip edilmeyeceği konusunda açık bir hüküm

⁷¹¹ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 6.

⁷¹² 2011 yılı için belirlenmiş bulunan harç miktarları, peşin fiyatlandırma anlaşmaları için başvuru harcı 33.171,60 TL, yenileme harcı ise 26.537,20 TL'dir.

bulunmamakla birlikte, 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 'İlgililerin kusuru olmaksızın devlet tarafından görülen lüzum sebebiyle iptal edilen belgeler için evvelce alınmış harçlar iki yıl içinde ve istek üzerine geri verilir' hükmünün uygulanması mümkün bulunmamaktadır.⁷¹³

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili olarak Türkiye'de belirlenmiş bulunan harç miktarı yüksek olup, işletmeler açısından bu tür anlaşmalara başvurulması konusunda caydırıcı etki yaratabilecektir. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında uygulanan harcın anlaşmanın sağlanamaması durumunda herhangi bir anlamı bulunmamaktadır. İdarenin yoğun bir başvuru talebiyle karşılaşmamak amacıyla bu tür yüksek harçlar getirdiği de tartışma oluşturmaktadır. Her mükellefin bu tür anlaşmalara başvuru konusunda hakkı olduğu kabul edilecek olursa, harcın miktarının da bu düşünceye göre tespit edilmesi gerekmektedir.⁷¹⁴

Dünyadaki uygulamalara bakıldığında harç uygulamayan ülkeler⁷¹⁵ yanında harç uygulayan ülkelerde⁷¹⁶ bulunmaktadır.

(3)Peşin Fiyatlandırma Anlaşma Başvurusunda Sunulacak Bilgi ve Belgeler

Transfer Fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili peşin fiyatlandırma anlaşması için başvuru yapılması halinde idareye sunulması gereken bilgi ve belgeler tebliğde açıkça düzenlenmiştir. Tebliğe göre; Yazılı Başvuru,

⁷¹³ Serkan Ağar, **a.g.e.**, s. 307.

⁷¹⁴ Özgür Biyan, 'Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında 'Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları' İçin Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanımlı Yüksekliği', **Yaklaşım**, Sayı: 205, Ocak 2010, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 02.02.2010.

⁷¹⁵ Transfer fiyatlandırmasının uygulaması kapsamında harç uygulamayan ülkelere bazıları; Arjantin, Brezilya, Şili, Ekvador, Finlandiya. Harçsız yani bedel ödenmeyen ülkelere bazıları; Avusturya, Belçika, Çin, Fransa. Herhangi bir miktar düzenlemesi olmayan ülke Kolombiya. Bkz. Deloitte, **2011 Transfer Pricing Desktop Reference**, (Çevrimiçi) http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/dttl_tax_strategymatrix_2011_180211.pdf, 24.04.2011.

⁷¹⁶ Kanada: Küçük İşletmeler için 5000\$, Çek Cumhuriyeti 10.000 Çek Korunası, Danimarka tek taraflı anlaşmalar için 300 Danimarka Kronu, Çok taraflı anlaşmalar harçsız. Macaristan: Tek taraflı anlaşmalarda emsallere uygun fiyat karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, maliyet artı ya da yeniden satış fiyatı yöntemine göre belirlenirse 500.000-2.000.000 Macar Forinti, diğer yöntemlere göre fiyat belirlenirse: 2-7 milyon Macar Forinti, İki taraflı Peşin Fiyatlandırma anlaşmalarında 3-8 Milyon Macar Forinti, Çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında 5-10 Milyon Macar Forinti, Almanya 20.000 Euro peşin fiyatlandırma anlaşması başvuru harcı alınmaktadır. Bkz. Deloitte, **2011 Transfer Pricing Desktop Reference**, (Çevrimiçi) http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/dttl_tax_strategymatrix_2011_180211.pdf, 24.04.2011.

(Yazılı Başvuruda anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, TC.kimlik numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı, (merkez, şube) ve ortakları sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alır), kurumun fonksiyonları, sahip olduğu riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler, kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar), gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi, ilişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyorsa bunlara ilişkin bilgi, başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri, başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri, ilişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası, başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler, ilişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurtdışı işlemlerine ait sözleşme örnekleri, önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler, iki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem, emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer bilgi ve belgelerin peşin fiyatlandırma anlaşması anlaşmasının yapılması halinde idareye sunulması gerekmektedir:

İdare gerekli gördüğü durumlarda mükelleften ek olarak bilgi ve belge talebinde bulunabilmekte ve ayrıca yabancı dilde verilmiş belgelerin Türkçe çevirilerinin de verilmesi zorunludur.

(4)Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Süreci

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında süreç mükellefin yazılı başvurusu üzerine başlamaktadır. Bu başvuru da mükellef tebliğde belirtilen bilgi ve belgeleri idareye vermek zorundadır.⁷¹⁷

(5)Ön Değerlendirme

İdare mükellefin yapmış olduğu başvuruda yer alan bilgi ve belgeler üzerinden peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygun olup olmadığını, nasıl bilgilere ihtiyaç duyduğunu tespit etmek amacıyla ön değerlendirme yapmaktadır. Ön değerlendirme de mükellef tarafından verilen bilgi ve belgeler yetersiz mükellef ile görüşme yapılabilir ya da ilave bilgi ve belgeler istenebilmektedir. Yapılmış olan bu ön değerlendirmeler mükellef ile idarenin anlaşacağı anlamına gelmemektedir. Anlaşmanın sağlanacağı şeklinde bir zorunluluk bulunmamaktadır.

(6)Analiz ve Anlaşmanın Reddi ya da Kabulü

Analiz sürecinde anlaşma şartlarının değerlendirilmesi yapılarak, mükellefin başvurusunun aynen kabul edilmesi ya da gerekli değişikliklerin yapılması istenebilmektedir. Bu süreç mükellefin talebinin reddi ile de sonuçlanabilmektedir.

İdare tarafından mükellefin talebinin kabul edilmesi halinde anlaşma imzalanmaktadır. Yapılan anlaşmanın süresi en fazla 3 yıldır. Anlaşma belirlenmiş olan hususlar sadece anlaşma yapılan mükellef açısından kullanılabilir. Diğer mükellefler tarafından yapılan anlaşmaların kullanılması, emsal alınması mümkün değildir.

Bu süreç içinde seçilen yöntemin geçerliliği konusunda inceleme yapılamamaktadır. Ancak, anlaşma kapsamındaki işlemlere ilişkin belirlenen yöntemin uygulanması inceleme konusu olabilecektir. Anlaşma belirlenen hususlara uyulup uyulmadığının tespiti idare tarafından mükellefin hazırlayıp sunacağı yıllık rapor üzerinden değerlendirilecektir.

⁷¹⁷ 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih: 18.11.2007, Sayı: 26704.

(7)Anlaşmanın Yenilenmesi

Daha önceden idare ile peşin fiyatlandırma anlaşması yapmış olan mükellef anlaşma süresinin bitim tarihinden en az 9 ay önce idare'ye başvurarak anlaşmanın yenilenmesi talebinde bulunabilecektir. Mükellef başvurusunda, mevcut anlaşmada ortaya konulan koşullar ile varsayımlarda bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesine karar verildiğinde, bir değişiklik yapıp yapılmaması gerektiğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada ortaya konulan işlemlerin mahiyetine en uygun emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını ortaya koyacak bilgi ve belgeleri idareye vermek zorundadır. Yapılan inceleme sonucunda idare ile mükellef mevcut anlaşmada devam etmeye karar verirse bu anlaşma devam ettirilebilmektedir. İdare, anlaşmada farklı bir fiyatlandırma yönteminin tespit edilmesi gerektiğine, koşulların ve varsayımların değiştiğine karar verirse, mükellef yeni bir anlaşma başvurusunda bulunması gerekmektedir.

(8)Anlaşmanın Revize Edilmesi

İdare ile mükellef arasında imzalanmış ve yürürlükte olan peşin fiyatlandırma anlaşması yapılmış bulunan düzenlemede belirlenmiş şartların gerçekleşmesi halinde revize edilebilmektedir. Anlaşmanın revize edilebilmesi için gerekli olan şartlar;

Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,

Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,

İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin/idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olmasıdır.

Mükellef, idare ile imzaladığı peşin fiyatlandırma anlaşmasının revize edilmesi amacıyla idareye başvurabilmektedir. Yapılan bu başvuruda anlaşmanın

revize edilebilmesi için gerekli bilgi ve belgeleri idareye vermek zorundadır. Anlaşmanın revize edilmesi ile ilgili talep idare tarafından da gelebilmektedir.

(9)Anlaşmanın İptali

İdare yapılmış olan peşin fiyatlandırma anlaşmasının tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilmekte ve anlaşma hiç yapılmamış sayılarak mükellef vergi incelemesine tabi tutulabilmektedir. Anlaşmanın iptal edilebilmesi için mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması, mükellef tarafından gerek başvuru esnasında gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.

Aynı zamanda anlaşma süresince kurumlar vergisi beyannamesinin idareye verilme süresi içinde peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık raporunda ibraz edilmemesi, yapılan anlaşmanın iptal edilmesi anlamına gelmektedir. İptal edilme süreci raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren geçerli olmaktadır.

C.Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme

Dünya üzerinde transfer fiyatlandırmasında belgelendirme konusunda yapılan yasal düzenlemeler her gün gelişmektedir. Bu nedenle, çokuluslu şirketler transfer fiyatlandırması konusunda politika ve belgelendirme konusunda yaptıkları hazırlıkları vergisel zorunluluklara, yapılmış bulunan düzenlemelere ve uluslar arası alanda iş yaptıkları ülkelerin uygulama pratiklerine uygun hale getirmek zorundadırlar.⁷¹⁸

Türkiye’de de transfer fiyatlandırmasında gelişen sürecin anlaşılması ve hesapların ayrıntılı olarak gösterilmesinde belgelendirme önem taşımaktadır. Vergi mükellefleri tarafından, emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak belgelendirme yapılması, belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi halinde idareye ya

⁷¹⁸ M. Abdallah Wagdy, **a.g.e.**, s. 224.

da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara sunulmak üzere hazır bulundurulması gerekmektedir.⁷¹⁹

1.Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bulunan ‘Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form’u doldurmaları gerekmektedir. Doldurulan bu formun bağlı bulunulan vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir.

2.Yıllık Rapor

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na kayıtlı mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları yurtiçi ve yurtdışı işlemlerine ilişkin olarak yıllık transfer fiyatlandırması raporunu hazırlamak zorunda olup, bu raporu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar hazırlanmaları ve bu süre sonundan sonra istenmesi halinde idareye ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara sunmaları gerekmektedir. Ayrıca, diğer kurumlar vergisi mükellefleri de sadece ilişkili kişilerle yaptıkları yurtdışı işlemlere ilişkin olarak yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlamak zorundadırlar.

Ayrıca 01.01.2008 tarihinden itibaren tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemleri yıllık transfer fiyatlandırması raporuna eklemeleri gerekmektedir. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01/01/2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak hazırlamaları gereken bilgi ve belgeleri içeren Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamalar gerekmektedir. Bu sürenin sona

⁷¹⁹ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlık Kurulu Kararı, madde 18.

ermesinden sonra istenmesi durumunda idareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.⁷²⁰

Yıllık transfer fiyatlandırması raporunda; genel bilgiler, ilişkili kişiler hakkındaki bilgiler, ilişkiler kişiler arasında yapılan işlemlerin ayrıntılarına ilişkin bilgiler, transfer fiyatlandırması analizlerine ilişkin bilgiler ve sonuç bölümü bulunmakta olup, bu rapor 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'de yer alan esaslar dikkat alınarak hazırlanmaktadır. Ancak rapor hazırlanırken, kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ilişkisi içinde buldukları kişilerle yaptıkları işlemlere ilişkin olarak bilgi ve belgeleri raporda bulundurmaları zorunlu olmayıp, bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda idareye ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara verilmesi zorunludur.

3.İstenmesi halinde İdareye veya Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlara Sunulması Gereken Bilgi ve Belgeler

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurtdışı işlemleri, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri ve gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurtdışı işlemlerine ilişkin olarak yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlanması gerekli değildir. Bu mükellefler gerekli görüldüğü durumda istenecek bilgi ve belgeleri sunmak zorundadırlar.

Söz konusu bilgi ve belgeler aşağıdaki gibidir:

‘Mükellefin faaliyetlerinin tanımı, organizasyon yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı (vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb.) ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler, üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler, işlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri, işlem konusu yıla ilişkin üretim

⁷²⁰ 2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği'nin 4. maddesiyle eklenen üç paragraf

maliyetleri, işlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler, İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri, ilişkili kişilere ait özet mali tablolar, İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası, İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi, Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi), emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler, belli bir emsal fiyat aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem, emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler.

İdare gerekli gördüğü takdirde mükelleften ilave bilgi ve belge talebinde bulunabilir. İlgili bilgi ve belgelerin yabancı dilde yazılmış olmaları halinde, bunların Türkçe çevirilerinin de ibraz edilmesi zorunludur.⁷²¹

III.TRANSFER FİYATLANDIRMASININ HUKUKİ NİTELİĞİ

A.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İspat Yükümlülüğü

V.U.K.’un 3. md.’ne göre; ‘Vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti’ esas olup, bu hüküm gereğince ekonomik yaklaşım ilkesi vergi hukukunda geçerlidir. V.U.K.’un ispat ve delil sistemini düzenleyen 3. maddesiyle vergi sisteminde delil serbestliği ile ekonomik yaklaşım ilkesi kabul edilmiştir. Ayrıca Türk Medeni Kanunu’nun 6. maddesinde yer alan “tarafardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür” hükmü vergi hukukunda da geçerli hüküm olup, hayatın olağan akışına uygun

⁷²¹ 1. Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.

olmayan durumun iddia olunması halinde bu iddianın ispatı bunu ileri sürene ait olmaktadır.⁷²²

Anayasanın 73. maddesinde verginin kanuniliği ilkesine yer verilmiştir. Bu ilke gereğince; vergi, resim, harç vb. yükümlülükler kanunla konulur ya da kaldırılır, değiştirilir. Kanunilik ilkesi gereğince, vergi hukukunda yorum yöntemleri kullanılırken kanunun belirttiği sınırların dışına çıkılmaması gerekmekte ve ekonomik yaklaşım ilkesinin de bu sınırlar içinde kullanılması gerekmektedir. Vergi hukukunda yorum yapılırken, kanunilik ilkesinin sınırları içinde davranılması ve ekonomik yaklaşım ilkesi açısından değerlendirme yapılırken bu hususa dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu anlamda ekonomik yaklaşım ilkesi ile kanunilik arasındaki sınırı iyi bir şekilde belirlenmelidir.⁷²³ Vergi kanunlarının belirlediği sınırlar dışına çıkılarak genişletici yorum yapılmaması gerekmektedir.⁷²⁴

Ekonomik yaklaşım vergi hukukuna “özgü bir yorum metodu olup hem maddi olayın belirlenmesini hem de hukuk kuralının yorumunu içeren bir üst kavramdır”. Bu ilke ekonomik yorum unsuru ile vergi kanunlarının yorumlanmasında ekonomik irdeleme unsuru ile de vergiyi doğuran olayları belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde kendini göstermektedir.⁷²⁵ Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini engellemek isteyen tarafların yapacakları işlemlere karşı devreye girecek olan ekonomik yaklaşım ilkesi, temel ekonomik olayı özsel yani ekonomik olarak nitelendirilmesini sağlayıp, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini sağlayacaktır. Bu yönüyle ekonomik yaklaşım ilkesi, temel ekonomik olayın biçimsel değerlendirmesini değil özsel değerlendirmesini yapmaktadır.⁷²⁶

Ekonomik yaklaşım bu anlamda vergi yasalarının ekonomik özüne ağırlık verilerek uygulanması anlamını taşımakta olup, vergi hukukunda ispatlama alanında

⁷²² S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 61.

⁷²³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.** s.30.

⁷²⁴ Selim Kaneti, ‘Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme’, **İktisat ve Maliye**, Cilt: XXXII, Sayı: 12, Mart 1986, s. 465-470. (Kaynak: Selim Kaneti, **Makaleler**, XXII Levha Yayıncılık, 1. bs., İstanbul, Ocak 2011, s. 260.)

⁷²⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.** ss.25-29, Selim Kaneti, “ Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 131, Temmuz 1992, ss.40-47

⁷²⁶ Gülşen Güneş, Vergi Hukukunda İsbat, Yayınlanmamış Yüksek lisans tezi, İstanbul, 1984, s. 21.

kullanılmaktadır.⁷²⁷ Bu ilkeye göre; vergiyi doğuran olay ve bu olayların ekonomik anlam ve içeriklerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimlerin dikkate alınması yeterli olmamaktadır.⁷²⁸ Çünkü, vergi ekonomik faaliyetlerle ilgili olduğu için, ekonomik veriler ve ekonomik durumlar dikkate alınarak uygulama yapılması gerekmektedir.⁷²⁹

Yapılacak vergi incelemelerinde vergi idaresi, işletme ile ilişkili kişi arasında yapılacak sözleşmelerde belirlenecek fiyat, bedel ya da ücretin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenmiş olduğunu ve bu yolla hazinenin zarara uğratıldığının ispat yükü vergi idaresine ait olmakta ve bu peçeleme işlemi ortaya konulursa transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını karinesi de ispat edilmiş olmaktadır.⁷³⁰ Karinenin bulunması halinde transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımında, KVK. 13. md.'de yer alan koşulların gerçekleşmesi durumunda yapılan bu sözleşmenin peçeleme sözleşmesi olmadığını ispat yükü, V.U.K. 3. md.'ne göre vergi yükümlüsüne düşmektedir.⁷³¹

B.Transfer Fiyatlandırması ve Peçeleme Sözleşmeleri İlişkisi

1.Peçeleme Kavramı ve Vergi Hukukunda Peçeleme

Peçeleme sözleşmesi, vergi yükümlü ya da sorumlularının özel hukuk biçimlerini kendi mevcut olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak, vergi kaçırma amacına yönelmesi ve bu amaçla sözleşmeler yapması olarak tanımlanmaktadır.⁷³² Peçeleme işlemi ile vergi mükellefleri vergi kanunlarının amacına göre, vergilendirme konusu olan iktisadi sonuca, vergi kanunları tarafından doğrudan doğruya kapsanmayan hukuksal bir biçimde ulaşmaya çalışmaktadırlar.⁷³³

⁷²⁷ Selim Kaneti, **a.g.m.**, s.39.

⁷²⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 25.

⁷²⁹ Selim Kaneti, 'Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme', (Kaynak: Selim Kaneti, Makaleleler, s. 258.)

⁷³⁰ Serkan Açar, **a.g.e.**, s. 271.

⁷³¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 342.

⁷³² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, , S. 26.

⁷³³ Selim Kaneti, 'Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme', (Kaynak: Selim Kaneti, Makaleleler, s. 260.)

Bu anlamda, vergi mükellefleri tarafından başvuru peçeleme işlemi, ‘kanuna karşı hilenin’ özel bir biçimi olarak da kabul edilebilmektedir.⁷³⁴

V.U.K.’da peçeleme ile ilgili hükümler yer almamaktadır. Ancak, peçeleme sonucuna idare ve yargı organları ekonomik yaklaşım ile ulaşmakta ve kural olarak ispat yükü idareye ait olmaktadır. İdare, delil serbestliği ilkesi gereğince vergi kaçırma amacına yönelen iradenin varlığını yemin hariç her türlü delil ile kanıtlayacaktır. Vergi yargısı organları da ‘re’sen araştırma ilkesi’ gereğince delilleri araştıracaktır. Peçeleme sonucuna varılabilmesi için vergi ile ilgili yasa hükmünün özel hukuk biçimlerinin kötüye kullanılması koşulu aranacak olup, yasa koyucu belli koşullar altında yapılan sözleşmelerin tamamen geçersiz sayılacağını ya da kısmen geçerli olacağını hükme bağlamıştır.⁷³⁵ Yapılan işlemlerin vergi hukuku açısından geçerli bir işlem olarak kabul edilmesi, bu işlemleri yapan kişilerin gerçekte mali güçleri olmasına rağmen vergilendirilmemeleri ve sonuç olarak bu durum aynı mali güce sahip kişilerin farklı vergilendirilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.⁷³⁶

Yapılan peçeleme işlemi ile gerçek iktisadi ilişkinin üstü örtülerek gizlenmeye çalışılmakta, yapılan işlemle vergiyi doğuran olayın gizlenmesi amaçlanmasına rağmen, vergilendirme açısından duruma bakıldığında gizlenen iktisadi sonuçlar dikkate alınmaktadır. Peçeleme sonucuna iktisadi sonuçlar dikkate alınarak ekonomik yaklaşım ilkesi ile varılmaktadır.⁷³⁷ Yapılan işlemde ekonomik yaklaşım ilkesinin dikkate alınması, amaca göre yorum yapılmasının sonucudur.⁷³⁸ Peçeleme işleminde yapılacak vergilendirme, vergi kanunlarının amaca göre uygulanarak, söz konusu kanunu dolanmayı hedefleyen işlemi kapsamından

⁷³⁴ TIPKE, **Steuerrecht**, 10. bs., Köln 1983, s. 8.6.3a. (Selim Kaneti, ‘Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme’, **İktisat ve Maliye**, Cilt: XXXII, Sayı: 12, Mart 1986, s. 465-470. (Kaynak: Selim Kaneti, **Makaleler**, s. 260.)

⁷³⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, ,S. 27.

⁷³⁶ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 96.

⁷³⁷ Doğan Şenyüz, ‘Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar’, **Yaklaşım**, Sayı: 185, Mayıs 2008, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 10.02.2010.

⁷³⁸ Selim Kaneti, ‘Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme’, (Kaynak: Selim Kaneti, Makaleler, s. 257.)

kaynaklanmaktadır. Ayrıca iktisadi içerik ve öz de hukuksal biçime üstün tutulmaktadır.⁷³⁹

Peçeleme işleminin varlığı için bazı şartların oluşması gerekmektedir. vergi kanunlarında, vergi dışı hukuk ve özellikle özel hukukun biçimlerine dayalı olarak vergiyi doğuran olay tanımlanmış olmalı, vergi kanunları tarafından özel hukuk biçimlerine onları nitelikleri açısından değil, ortaya çıkardığı iktisadi sonuçlar nedeniyle başvurulmalıdır. Hedeflenen iktisadi sonuç, vergi kanunlarının ortaya koyduğu hukuksal kalıp ve biçim olarak tamamıyla kapsanmamalıdır. Son olarak da vergi mükellefleri hukuksal kalıp ve biçimleri vergi kanununu dolanmak amacıyla kötüye kullanmamalıdır.⁷⁴⁰ Vergi hukukunun vergi kanunlarının kötüye kullanılmasının önlenmesi en önemli görevleri arasında sayılmaktadır.⁷⁴¹

2.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Peçeleme

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, karın ortaklara dağıtımı ya da sermayenin geri ödenmesi dışında, bir sermaye şirketine ait vergiye tabi tutulmamış gelirin ortaklara ya da ortakların yakınlarına aktararak kurumlar vergisi matrahından kaçınılması olup, yapılan bu işlem hukuki işlem görüntüsü altında yapılmakta ve bu yolla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı gizlenmektedir.⁷⁴² Yapılan bu işlemle örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı gizlenerek özel hukuk anlamında peçeleme işlemi yapılmaktadır.

Transfer fiyatlandırması konusunda K.V.K.'nın 13. md. ile yapılan düzenleme ile vergi güvenlik önlemi olarak emsal ölçütü getirerek, vergiyi doğuran olayın bağlandığı çeşitli işlem sözleşmeleri ile ücret, bedel ve fiyat gibi unsurlar bakımından kötüye kullanımının önüne geçilmeye çalışmıştır. Emsallere aykırı olarak tespit edilecek ücret, fiyat ya da bedelin normal ve mutad olarak olması

⁷³⁹ Selim Kaneti, 'Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme', (Kaynak: Selim Kaneti, Makaleler, s. 263.)

⁷⁴⁰ TIPKE, **Steuerrecht**, 10. bs., Köln 1983, s. 8.6,3b. (Selim Kaneti, 'Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme', **İktisat ve Maliye**, Cilt: XXXII, Sayı: 12, Mart 1986, s. 465-470. (Kaynak: Selim Kaneti, **Makaleler**, s. 260.)

⁷⁴¹ Mustafa Akkaya, **a.g.e.**, s. 96.

⁷⁴² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, , s. 341.

gerekenden düşük ya da yüksek olması durumunda, yapılan işlem özel hukuk sözleşmesinin vergiden kaçınma amacıyla kullanıldığı karinesini ortaya çıkarmaktadır. 13. md. ile görünüşte işlem kanunda tanımlanmakla birlikte, tanımlanan işlemlerin gerçekleşmesi durumunda, işlemin gerçek içeriğine ilişkin karine tesis edilerek buna vergisel sonuçlar bağlanmaktadır. Emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ya da bedel üzerinden yapılan sözleşmenin varlığı halinde, yapılan bu sözleşme ortaya çıkacak vergisel sonuçlar kaçınılmak amacıyla örtülü kazanç dağıtımı yapılmıştır. Yapılmış bu işlem ile örtülü olarak dağıtılan kazanç kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilerek matraha ilave edilerek vergilendirmeye tabi tutulacaktır. (K.V.K. md.11) ⁷⁴³

3.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaa

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile muvazaa benzetilen kavramlar olmasına rağmen içerdikleri anlam itibariyle farklılıkları bulunan kavramlardır.

a.Muvazaa Kavramı ve Muvazaa Türleri

Muvazaa kavramını, sözleşmeye taraf olanların gerçek iradeleri ile açıklanan iradeleri arasında kasıtlı bir uyumsuzluk olarak tanımlamak mümkün olup, görünüşte yapılan işlem geçersiz olarak kabul edilmekte, taraflar arasında yapılan ancak gizlenen işlem geçerli kabul edilmektedir. Bir gayrimenkul alım satım işleminde tapu harcının olduğundan düşük gösterilmesi muvazaaya örnek olarak verilebilmektedir. ⁷⁴⁴ Görüldüğü üzere muvazaada irade ile açıklanan irade arasında bulunan uyumsuzluktan tarafların haber bulunmakta olup, amaç ve niyet farklılığı nedeniyle yapılan işlemle başkaları aldatılmaktadır. ⁷⁴⁵

⁷⁴³ Billur Yaltı Soydan, 'Gizli Emsal', s. 15-16.

⁷⁴⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 28.

⁷⁴⁵ Turgut Akıntürk, **Borçlar Hukuku**, Beta, 24. Bs., İstanbul, Ağustos 2010, s. 47.

Muvazaa hukuksal kavram olarak 818 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 18. maddesi⁷⁴⁶ ve 6098 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 19. md.'de düzenlenmiş olmasına rağmen, yapılan düzenleme sözleşmenin yorumu ile ilgili düzenlemedir. Ancak öğretide ve yargı kararlarında yapılmış bulunan tanımlama; tarafların gerçek durumda yapmak istemedikleri bir sözleşmeyi üçüncü kişileri aldatmak, yanıltmak amacıyla yapmaları, bu durumda tarafların iradeleri ile beyanları arasında bilerek ve istenerek uygunsuzluk yaratmaları halidir.⁷⁴⁷

Muvazaanın farklı şekilleri bulunmakla birlikte en yaygın yapılan ayırım mutlak muvazaa ve nisbi muvazaa ayrımıdır. Mutlak muvazaada, taraflar yaptıkları görünürdeki sözleşmenin ardında gizli ve ikinci bir sözleşme daha yapmaktadırlar. Nispi muvazaa da ise gizli bir sözleşme yapıp, yapılan görünürdeki sözleşme ile bu sözleşme gizlenmektedir. Taraflar mutlak muvazaada sözleşme yapma niyeti taşımamakla birlikte, üçüncü kişileri aldatmak için kendi aralarında herhangi bir hüküm ve sonuç yaratmayacak biçimde görünüşte sözleşme yapmaktadırlar. Nisbi muvazaada, taraflar sözleşme yapma konusunda irade birliği sağlamakla birlikte, sözleşmenin niteliği, unsurları ile başkalarını yanıltmak için kendi amaçlarına uygun düşen sözleşmenin yanında başka bir sözleşme daha yapmaktadırlar.⁷⁴⁸

Yapılacak muvazaalı işlemin her zaman herhangi bir süreye bağlı olmaksızın ileri sürülebileceği, mahkemeler tarafından kendiliğinden (re'sen) göz önünde alınması gerektiği, belirli bir sürenin geçmesi, sebebin ortadan kalkması ya da ilgililerin kabul etmesi ile geçerli hale gelmeyeceği ifade edilmektedir. Aynı zamanda muvazaa taraflardan her biri tarafından ve yapılacak işlemde hukuki olarak yarar sağlayacak üçüncü kişi tarafından da ileri sürülebilecektir.⁷⁴⁹

⁷⁴⁶ 818 Sayılı BK.'nın 18. md. ' Bir akdin şekil ve şartlarını tayininde, iki tarafın gerek sehven gerek akitteki hakiki maksatlarını gizlemek için kullandıkları tabirlere ve isimlere bakılmıyarak, onların hakiki ve müşterek maksatlarını aramak lazımdır.Tahriri borç ikrarına istinat ile alacaklı sıfatını iktisabeden başkasına karşı, borçlu tarafından muvazaa iddiası dermeyan olunamaz.'

6098 Sayılı BK'nın 19. md. 'MADDE 19- Bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır.Borçlu, yazılı bir borç tanınmasına güvenerek alacağı kazanmış olan üçüncü kişiye karşı, bu işlemin muvazaalı olduğu savunmasında bulunamaz...'

⁷⁴⁷ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun E.2004/11-254, K. 2004/295 sayılı kararı.

⁷⁴⁸ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun E.2004/11-254, K. 2004/295 sayılı kararı.

⁷⁴⁹ Yargıtay 1. Hukuk Dairesi'nin14.02.2006 tarih ve E.1996/1179, K. 1996/1570 sayılı kararı.

Muvazaaya benzer bir başka kavram ise kanuna karşı hile olup, bu kavramı kanuna karşı hile, uyulması zorunlu bir kanun hükmünün yasakladığı bir amaca bu hükmün uygulamasını bertaraf ederek başka yoldan erişmek şeklinde tanımlamak mümkündür.⁷⁵⁰

b.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Muvazaa'dan Ayrıldığı Noktalar

Muvazaa konusunda vergi hukukunda çeşitli hükümler bulunmaktadır. Örneğin; tapu harcının düşük ödenmesi için gayrimenkulün satış değerinin olduğundan düşük gösterilmesi muvazaalı işlem olarak kabul edilmekte ve bu işlemin tespit edilmesi durumunda gizlenen gerçek bedel üzerinden ikmalen vergi tarhi yapılmaktadır. Muvazaa olarak kanıtlanmış bulunan ve özel hukuk açısından en başından itibaren geçersiz kabul edilen sözleşme, vergi hukuk açısından vergiyi doğuran olay olarak sonuç yaratıyorsa ortaya çıkan vergisel sonuçlar ortadan kalkacaktır. Yani bir gayrimenkulün sahibi diğer mirasçıları mirasından yoksun bırakmak amacıyla gayrimenkulünü bir çocuğuna satmış olur ise, yapılan bu satış muvazaa olarak kabul edilip, satış işlemi sırasında ödenen tapu harcı vergiyi doğuran olay başlangıçtan itibaren geçersiz sayılacağı için yükümlüye iade edilecektir.⁷⁵¹

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile muvazaa birbirinden farklı kavramlar olarak ortaya çıkmaktadır. En temel farklılık tarafların iradeleri konusunda ortaya çıkmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında tarafların iradeleri arasında uyum bulunmakta ve yapılan işlemle taraflar işlemin sonucunu istemektedirler.⁷⁵² İradeler arasında kasıtlı bir uyumsuzluk bulunmamakta, yapılan işlem bilerek ve istenerek yapılmaktadır.

Örtülü kazanç dağıtımı kurumu, olması gerekeni tespit eden bir kurum ve ortaklara gizli kazanç dağıtımını engellemeye yönelik olması yönüyle muvazaadan

⁷⁵⁰Fikret Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 6. Bs. Cilt:1, İstanbul, Beta Yayınları, s. 346, Mehmet Batun, 'Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaa', **Vergi Dünyası**, Sayı: 344, Nisan 2010, s. 113.

⁷⁵¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 28-29.

⁷⁵² Mehmet Batun, **a.g.m.**, s. 115.

ayrılmaktadır. Muvazaa da gerçek olay kısmen ya da tamamen görünürdeki olayın arkasına gizlenmiş olup, gerçek durum ile görünürdeki durum birbirinden farklıdır. Örtülü kazanç dağıtımında muvazaalı bir işlem söz konusu değildir.⁷⁵³

Vergi inceleme elemanı açısından duruma bakıldığında da aynı durum söz konusu olmaktadır. İnceleme elemanı örtülü kazanç dağıtımı konusunda yaptığı eleştiride işlemin gerçek olmadığını iddia etmemekte, olayın gerçek olduğunu kabul ederek, sadece sonuçların mali karın tespiti noktasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasını iddia etmektedir. Yapılan işlem doğru olarak kabul edilmekte, vergisel sonuçlar üzerinde eleştiri yapılmaktadır.⁷⁵⁴

Örtülü kazanç dağıtımı kurumunda yapılan işlem hukuk kuralları karşısında tamamen doğru olup, mali karın tespiti konusunda vergi inceleme elemanı yapılan işlemin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dağıtılması gerektiğini ileri sürmektedir. İşlemin doğru olmadığı iddia edilmemekte ve yapılan gerçekte gider olan bir harcamanın kanunen kabul edilmeyerek kara eklenmesi gerekmektedir.⁷⁵⁵ Yani mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin de dikkate alınarak işlem yapılması gerekmektedir.

Muvazaa iddiasında bulunulursa, görünürdeki işlem yok sayılacak ve gizlenen işlem vergiye tabi tutularak gerekli düzeltmeler yapılacaktır. Örtülü kazanç dağıtımında ise mali karın tespiti konusunda örtülü kazancı dağıtan nezdinde eleştiri yapılacaktır.⁷⁵⁶

⁷⁵³ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s.150.

⁷⁵⁴ Mesut Koyuncu, 'Muvazaa Müessesesi, Müessesenin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Müesseseleri ile Karşılaştırılması III, **Yaklaşım**, Sayı: 131, Kasım 2003, s.62.

⁷⁵⁵ Mesut Koyuncu, 'Muvazaa Müessesesi, Müessesesinin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Müesseseleri ile Karşılaştırılması III ', s.66.

⁷⁵⁶ Mesut Koyuncu, **a.g.m.**,III., s.66.

5.BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUN FİYATA ULAŞMADA ÇEŞİTLİ DÜZENLEMELER

I.TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA EMSALLERE UYGUN FİYATA ULAŞMADA DÜZELTME KURUMU

A.Düzeltilme Kavramı ve Düzeltilme Biçimleri

‘Düzeltilmek’ Türk Dil Kurumu’na göre; ‘düzeltilme duruma getirmek, bozukluğunu gidermek, yanlıştan kurtarmak’ anlamında, ‘düzeltilme’ ise ‘düzeltilme eylemine, işine ya da onun sonucuna verilen isim’dir.⁷⁵⁷

Transfer fiyatlandırmasında iki ayrı düzeltilme söz konusudur. Bunlardan birincisi yapılan bir işlemin sonunda ya da dönem sonunda, ilişkili olarak kabul edilen kişilerle yapılan işlemlerin emsallere uygun olmadığı anlaşılması ya da vergi dairesince bu şekilde değerlendirilebileceği düşüncesiyle mükellefin emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için yaptığı düzeltilmelerdir. İkincisi ise K.V.K.’da yer alan hüküm çerçevesinde çifte vergilendirmeye sebep olmamak, hem kar dağıttığı kabul edilen hem de kar dağıtıldığı kabul edilen mükellefler nezdinde yapılması gereken işlemleri içeren düzeltilmedir.⁷⁵⁸

B.Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygun Fiyata Ulaşmada Düzeltilme

1.Fiyatları ya da Bedelleri Emsallere Uygun Hale Getirmek

Transfer fiyatlandırması gereğince, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat ya da bedelin emsallere uygun olması gerekmektedir. Emsal fiyat ya da bedeller önceden belirlenmiş olmasına rağmen, dönem içinde şartların değişmesi ya da vb. nedenlerle emsal bedelin uygulanmamış olması, yapılacak bir

⁷⁵⁷ Büyük Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/>. 11.04.2010.

⁷⁵⁸ Erdoğan Öcal, ‘Transfer Fiyatlandırmasında Riskten ve Çifte Vergilendirmeden Kurtulmanın Yolu: Düzeltilme Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri’, **Yaklaşım**, Temmuz 2010, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 15.02.2011.

vergi incelemesinde cezalı tarhiyatla karşılaşmamak için dönem sonuna gelmeden uygulanmış olan fiyat ya da bedellerde, emsalleri dikkate alarak düzeltme yapılması gerekecektir. Bu işlem fiyatın artması ya da azalması yönünde fiyatın değişmesini gerektireceği için faturalaşmayı gerektirecektir. Ayrıca, ortaklardan alacaklar hesapları üzerinden piyasada geçerli olan emsal faiz dikkate alınarak ortaklardan faiz istenmesi işlemi de düzeltme işlemi olarak kabul edilmektedir.⁷⁵⁹

2.K.V.K. 13. Madde Kapsamında Yapılacak Düzeltme

5422 sayılı eski K.V.K.'da yapılan düzenlemede örtülü olarak dağıtılan kazanç 'dağıtılan kar payı'⁷⁶⁰ sayılmakta ve örtülü kazanç elde eden taraf nezdinde düzeltme yapılma imkanı doğmaktaydı. Bu düzenlemeyle karşı işletmeye herhangi bir düzeltme hakkı verilmeyip, ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme durumunda yargı yoluna gidilmesi gerekmektedir.⁷⁶¹

Transfer fiyatlandırmasında düzeltme müessesesi K.V.K.'nın 13. Maddesinin 6. bendinde şu şekilde düzenlenmiştir:

'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 kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir.'

Düzeltilme müessesesi ile ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyatlandırmanın düzeltilmesi amaçlanarak çifte

⁷⁵⁹ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırmasında Riskten ve Çifte Vergilendirmeden Kurtulmanın Yolu: Düzeltme Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri',

⁷⁶⁰ Kurumun elde etmiş olduğu net kardan, ortaklarının sahip oldukları pay ya da kurumun sermayesine yaptıkları katkı oranında verilen değer olarak tanımlanan kar payı , 193. Sayılı G.V.K.'da tanımlanmamış olmasına rağmen 75. Maddede her tür hisse senetlerinin kar payı, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, kurumların yönetim kurulu, idare meclisi başkan ve üyelerine vergilen kar payı olmak üzere üç bent halinde düzenlenmiştir. Bkz. Serkan Açar, **a.g.e.**, s. 311.

⁷⁶¹ Mehmet Ali Özmen, **a.g.e.**, s. 326.

vergilendirmenin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Maddenin gerekçesi⁷⁶²nde de çifte vergilemenin önüne geçilmek istendiği açıkça belirtilmiştir.

Ayrıca yapılmış bulunan bu düzenlemeyle örtülü kazanç dağıtılan nezdinde de bir düzeltme imkanı getirilerek, çifte vergilendirme konusunda ortaya çıkabilecek uyumsuzlukların da önlenmesi amaçlanmıştır.⁷⁶³ Düzeltme konusunda yapılan düzenlemeler OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi esas alınarak düzenlenmiş olup, amaçlar bakımından farklılıklar bulunmaktadır. OECD rehberinde yapılan düzenleme ikincil düzeltme⁷⁶⁴ olarak düzenlenmiş olup, çifte vergilendirme dışında, yapılacak bu tür bir düzeltmenin kendisinin de çifte vergilendirmeye yol açabileceği ihtimalinin bulunduğu vurgulanmıştır.⁷⁶⁵

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, kazancı dağıtan kurumun tam mükellef ya da dar mükellef olmasına bağlı olarak farklı düzeltme yöntemleri kabul edilmiştir. Eğer transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtan kurum tam mükellef kurum ise düzeltmede ‘kar payı’ sayılma yöntemi, dar mükellef ise, ‘ana merkeze aktarılan tutar’ sayılma yöntemi kabul edilmiştir.

K.V.K’nın 13/6 Maddesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın , sadece G.V.K. ve K.V.K.’nın uygulanmasında, ‘kar payı’ ya da ‘ana merkeze aktarılan tutar’ sayılacağı ifade edilmiştir.

⁷⁶² ‘(,,,) Bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılması ile mükellefler bu kar payına ilişkin olarak istisna hükümlerden yararlanacağından, ‘karşı taraf düzeltmesi’ bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer verilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kar payının net kar payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır.’

⁷⁶³ Mehmet Ali Özmen, **a.g.e.**,s. 326.

⁷⁶⁴ İkincil düzeltme, yeniden belirlenen vergiye tabi kar ile başlangıçta kayıtlara geçirilen karlar arasında farkın muhasebeleştirilmesini amaçlamakta olup, yapılacak bu ikincil düzeltmenin ne şekilde yapılacağı, işlemin şartlarına ve ikincil düzeltmenin yapılacağı ülkenin kendi mevzuatına bağlı olacaktır. Bkz. OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p. 4-66. (p.4-67).

⁷⁶⁵ İkincil düzeltme, diğer ülke tarafından bu düzeltme sonucu ortaya çıkan ek vergi yükümlülüğü için mütakabil bir alacaklandırma, ya da başka bir biçimde bir mahsup işlemi sağlanmadıkça, mükerrer bir vergilendirmenin ortaya çıkması ile sonuçlanabilecektir. İkincil düzeltmenin, yapıcı bir temettü biçimini alması durumunda, diğer ülkenin yerel mevzuatı uyarınca tahsil edildiği kabul edilen herhangi bir tutar bulunmadığından dolayı, o tarihe kadar tarh edilmiş bulunan stopaj vergilerinin mahsubu mümkün olmayacaktır.’ Bkz. OECD Transfer Pricing Guidelines, 2010, p.4-68. (p.4-69).

a. Tam Mükellef için Örtülü Kazanç Dağıtımının Kar Payı Sayılması

Tam mükellefler için kar payı, dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılma vergi tevkifatı açısından önem taşımakta olup, GVK madde 94. , KVK madde 15 ve 30. Maddelerinde tevkifata ilişkin hükümler yer almaktadır.

Bu anlamda örtülü kazanç dağıtan kurum tam mükellef kurum ise, bu kurum tarafından tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara, gelir vergisinden muaf olanlara, dar mükellef gerçek kişilere, gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere, kurumlar vergisinden muaf olan tam mükellef kurumlara, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara, kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden %15 vergi kesintisi yapılacaktır.⁷⁶⁶

Tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef kurumlara ve Türkiye’de bir işyeri ya da daimi temsilcisi aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kar paylarından vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bunların tam mükellef kurumlardan elde ettikleri kar payları(iştirak kazançları)⁷⁶⁷ KVK 5/1-A⁷⁶⁸ maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna sayılacaktır.

⁷⁶⁶ Bkz. GVK madde. 94/6-b-i,ii; KVK madde 30/3.

⁷⁶⁷ Sahip olduğu sermayesini başka bir kuruma koyarak iştirak eden kuruma(ana kurum), başka kurumun sermayesini kabul eden iştirak edilen kurum(yavru kurum) ve iştirakte bulunan kurumdaki elde edilen gelire ‘iştirak kazancı’ denilmektedir. İştirak edilen yavru kurum öncelikle kazancı elde edip, tabii olduğu mevzuata göre vergilendirme işlemini yapacak ve sonra kar payı hissesini belirli oran dahilinde iştirak eden ana kuruma aktaracaktır. Bkz. , Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ekin Kitabevi, 4. bs., s. 184.

⁷⁶⁸ KVK madde 5; (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır: a) Kurumların; 1) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç), 2) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları. (,,)

b. Dar Mükellef için Örtülü Kazanç Dağıtımının Ana Merkeze Aktarılan Tutar Sayılması

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurum dar mükellef ise, örtülü olarak dağıtılan tutarlar üzerinden hesap döneminin son günü itibariyle ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Bu durumda % 15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Yapılan vergi kesintileri, örtülü kazanç dağıtan kurumun hesap döneminin son gününün içinde bulunduğu aylık vergilendirme dönemine ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmelidir. Takvim yılı hesap dönemine tabi olanlarda, örtülü kazanç dağıtımını yapılan kazanç tutarı üzerinde vergi kesintisi, Aralık dönemine ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

c. Örtülü Kazanç Dağıtan Kurum Adına Tarh Edilen Vergilerin Kesinleşmesi ve Ödenmesi

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir.⁷⁶⁹ Bu aşama, belli bir dava süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden ya da yargı organında açılan davanın red kararı üzerine gerçekleşmekte olup, kendiliğinden gerçekleşme özelliği tahakkuku tarh ve tahsil işleminden ayırmaktadır.⁷⁷⁰ Verginin kesinleşmesi, o vergiye karşı dava açılmaması suretiyle ya da kanun yollarına başvurulmaması durumunda gerçekleşmektedir. Dava açma süresi dava açmadan geçirilir ya da herhangi bir kanun yoluna başvurulmaz ya da dava açıldığı ve bütün kanun yolları tüketildiği halde tarhiyat yargı organlarınca ortadan tamamen kaldırılmış olursa vergi kesinleşmektedir. Beyannameye dayanan tarh usulünde ise verginin kesinleşmesi tahakkuk fişinin, uzlaşma durumunda uzlaşmanın sağlandığına ilişkinin tutanağın imzalanması halinde kesinleşmektedir. Ancak verginin tahakkuku için kesinleşme zorunlu olmayıp, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde vergi ancak belli durumlar kesinleştikten sonra tahakkuk etmekte, pek çok halde ise, tahakkuk ettiği halde henüz kesinleşmemektedir.⁷⁷¹

⁷⁶⁹ V.U.K. madde 22.

⁷⁷⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 106.

⁷⁷¹ S. Ateş Oktar , **a.g.e.**, s. 125.

V.U.K.'un özel ödeme zamanlarını düzenleyen 112. maddesinde de verginin kesinleşmesi yer almaktadır. 293 Sayılı VUK Kanunu Genel Tebliğinin I/A bölümünde de verginin kesinleşmesi ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. 'İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bu tarhiyatlara ilişkin olarak kesilen cezalar, kesinleşmeleri halinde açıklanacaktır. Tarhiyatların dava konusu yapılması halinde kesinleşme, yargı yolunun tükenmesi halinde gerçekleşecektir.'

1 Seri Nolu K.V.K. Genel Tebliği'nde 'verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesi (...) ' şeklinde açıklanmıştır.

KVK'nın 13/6 maddesine göre düzeltme yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartlarının her ikisinin de yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtan kurum yapılacak düzeltmede kesinleşen ve ödenen miktar dikkate alınarak düzeltme yapılacaktır.

d.Karşı Kurum Düzeltmesi

5520 sayılı K.V.K.'nın 13. maddesiyle yapılan düzenlemeye göre, örtülü kazanç dağıtan kurumun tam ve dar mükellef olmasına bağlı olarak farklı yöntemler kabul edilerek düzeltme yapılacağı öngörülmüştür. Ayrıca vergilendirme işlemlerinin, işleme taraf olanlar nezdinde düzeltileceği hüküm altına alınarak, işleme taraf olanların düzeltme yapması mümkün olabilecektir.

Örtülü olarak dağıtılan kazancı elde edenler nezdinde düzeltme yapılmasında 5520 sayılı Kanun'un gerekçesinde karşı kurum düzeltmesi için gelirin istisna olması gerektiği belirtilmiştir. Yapılan düzenlemeyle karşı kuruma yani menfaat aktarılan kuruma düzeltme yapabilme imkanı getirilerek çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmıştır.⁷⁷² Her iki kurumun da vergilendirmeye tabi tutulması kazancın iki kere vergilendirilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

⁷⁷² Serkan Ağar, a.g.e., s. 324.

Örtülü olarak dağıtılan kazancı elde eden mükellefin tam mükellef kurum olması halinde elde edilen kar payı iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilip, düzeltme kendiliğinden gerçekleşmektedir. Ancak kar payını elde eden kişinin tam mükellef gerçek kişi olması halinde kar payı G.V.K.'nın 22. Maddesinde düzenlenmiş bulunan istisnadan faydalanılarak, elde edilen karın yarısı vergiye tabi tutulacaktır.⁷⁷³

Karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilmiş bulunan vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

3.Düzeltilme Hükümlerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Dahilinde Uygulanması

Düzeltilme hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak eğer Türkiye'de faaliyette bulunan bir kurumun yurtdışındaki işlemlerinden kaynaklanan bir düzeltme işlemi söz konusu ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dikkate alınarak gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

Bununla ilgili olarak OECD Model Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 9. maddesi⁷⁷⁴nde de düzeltme ile ilgili hükmünde sözleşmeye taraf olan devletlerden birinde oluşmuş ve vergilendirilmiş kazanç diğer devlette bulunan kurumun kazancını da kapsayabilmektedir. Bu durumda her iki devlet de söz konusu kazanç üzerinden düzeltme yapabilmekte, ancak bu düzeltme yapılırken anlaşmanın diğer hükümlerinin göz önüne alınması ve gerekli görüldüğü durumda yetkili makamların görüşlerinin de alınması gerekmektedir.

⁷⁷³ Cem Tekin- Emre Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.155.

⁷⁷⁴ 'Bir Akit Devletin kendi teşebbüslerinden birinde kavradığı ve vergilediği kazanç, diğer Akit Devlette Vergilendirilen bu diğer Devlet teşebbüslerinden birinin de kazancını içerebilir. Aynı zamanda bu ilk bahsedilen Akit Devletin kavradığı ve vergilediği kazanç, diğer Akit Devlette vergilendirilen bu diğer Devlet teşebbüslerinden birinin de kazancını içerebilir. Aynı zamanda bu ilk bahsedilen Akit Devletin kavradığı kazanç, bildirilen kazanç olmayıp, bağımsız teşebbüsler arasında oluşacak ilişkiler göz önünde tutularak, sonradan hesaplamalar sonucunda belirlenen kazanç olabilir. Böyle bir durum kendini gösterdiğinde, eğer diğer Akit Devlet bu düzenlemenin hukuki olduğu kanaatine varırsa, söz konusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında gerekli düzeltmeleri yapmak durumundadır. Bu düzeltme yapılırken, bu Anlaşmanın diğer hükümleri göz önünde tutulacak ve gerektiğinde Akit Devletlerin yetkili makamları birbirine danışacaktır.' Bkz. Murat Semercigil, **Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşma Modelleri**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1982, s.17.

4.Düzeltilme İşlemlerine İlişkin Örnekler

Örnek1:

Tam mükellef (x) kurumu, personelinin sahip olduğu gayrimenkulü yıllık 12000 TL bedelle kiralamış olup, bu gayrimenkulün emsallere uygun kiralama bedelinin 6000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu kapsamda gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekecektir. (x) kurumu için 6000 TL gider niteliği taşımakta olup, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesine göre kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilip kurum matrahına ilave edilecektir. 6000 TL kurum personeline dağıtılmış kar payı olarak brüte tamamlanmak suretiyle hesaplanacak tutar üzerinden GVK 94/6 maddesi uyarınca (x) kurumu tarafından % 15 vergi kesintisi yapılacak ve kanuni süresi içinde muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Kurum personeli gerçek kişi olduğu için, bu kazancını elde edildiği yılda kar payı olarak beyan edip, GVK 22. Maddesi uyarınca vergilendirilmeye tabi tutulacaktır.⁷⁷⁵

Örnek2:

(a)kurumunun ortağı (b)'ye emsallere uygun fiyatı 120.000 TL olan bir malı 70.000 TL'ye satması durumunda yapılacak işlemler şu şekilde olacaktır:⁷⁷⁶

(A) Kurumu tam mükellef ise:

50.000 TL transfer fiyatlandırması yoluyla ortağı olan (B) Kurumuna transfer edildiğinde, transfer edilen tutar (A) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Ancak (B) tarafında düzeltme yapılabilmesi örtülü kazanç dağıtan kurum (A) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlanmıştır. (B) Kurumu ise 120.000 TL tutarındaki malı 70.000 TL'ye satın almış ve aradaki 50.000 TL tutarındaki fark bu kurum için kâr payı niteliği taşımaktadır. Örtülü kazanç elde eden (B) kurumu ise tam mükellef olması halinde KVK 5. Maddesi kapsamında değerlendirilip, (a) bendi uyarınca iştirak kazancı kapsamında

⁷⁷⁵ Ramazan Biçer, a.g.e., s. 114.

⁷⁷⁶1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ,

değerlendirilmeye tabi tutulacak, düzeltme beyannamesi üzerinde gerekli düzeltmeler yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) (Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak) dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef olması halinde dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu miktar brüte tamamlanarak K.V.K.’nın 30. maddesinin 3. fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

$$\text{Brüt Tutar: } \frac{50.000 \times 100}{100 - 15} = 58.824$$

$$\text{Kâr Payı Tevkifatı: } 58.824 \times \% 15 = 8.824 \text{ TL}$$

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtıma konu olan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazancı elde eden nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinin 2. fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (B) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kâr payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak G.V.K.’nın 94. maddesinin 6/b bendine göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

(A) Kurumu dar mükellef ise:

(A) Kurumu tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu miktar brüte tamamlanarak K.V.K.’nın 30. maddesinin 6. fıkrasına göre vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

II.GRUP İÇİ HİZMETLERDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

Küreselleşme süreci, teknolojik gelişmeler, maliyet baskısı ve kontrolü artırma isteği, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması ortaya çıkmasına ve bu şirketlerde merkezileşmeye yol açarak, merkezi yönetim hizmetleri sunan veya grup içi hizmet şirketleri ortaya çıkmıştır. Bu tür şirket grupları holding ya da grup içi hizmet şirketlerinden istihdam ettiği personel ve merkezi sistemden kaynaklanan diğer kaynakları kullanarak yarattığı katma değeri grup şirketlerine sunmaktadır.⁷⁷⁷ Hizmetlerin maliyeti başlangıçta ana şirket ya da özel olarak oluşturulmuş grup şirketi ya da diğer grup şirketi tarafından üstlenilebilmektedir. Çokuluslu şirket grubu ihtiyaç duyduğu hizmetleri doğrudan ya da dolaylı olarak bağımsız kuruluşlardan ya da aynı grup içindeki veya daha çok ilişkili kuruluştan veya kendi içinden alabilmektedir. Sunulan bu hizmetlere ilişkin olarak hukuk, muhasebe, merkezi denetim, finansman danışmanlığı ya da hizmet içi eğitim gibi hizmetler örnek verilebilmektedir.⁷⁷⁸ Grup içi hizmet olarak sunulan hizmetlerden ilişkisiz kuruluşlardan sağlanabilen hukuk ya da muhasebe v.b. hizmetler olduğu gibi, şirketin mevcut hizmetlerinin bir bölümü şeklinde olan merkezi denetim, finansal danışmanlık ya da personel eğitim şeklindeki dahili hizmetler biçiminde de olabilmektedir.⁷⁷⁹

Kuruluş amaçları gereğince; üçüncü şahıs olarak nitelendirilebilecek şirketlere hizmet sunmayan grup içi hizmet şirketleri sağladıkları katma değerli hizmetler dışında katlandıkları maliyetleri bu hizmetlerden yararlanan grup şirketleriyle paylaşarak, hizmet bedelini fiyatlandırılması sorunuyla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu anlamda transfer fiyatlandırması sorunu ile karşılaşılımaktadır.⁷⁸⁰

⁷⁷⁷ A. Feridun Güngör-Hakan Orhan, 'Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri I', **Yaklaşım**, Eylül 2009, Sayı: 201.

⁷⁷⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines, p. 7.1.

⁷⁷⁹ Gıyasi Büyüker, 'Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi Hizmetlerin Kapsamı ve Tespiti', **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Kasım 2007, Sayı: 235, s. 172.

⁷⁸⁰ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce holding yönetim masraflarının grup şirketleri ile paylaşılması konusu önemli uyuşmazlıklara neden olmuş ve bu konudaki Danıştay kararlarında merkez şirketler olarak kabul edilen holding şirketlerince katılan

Grup içi hizmetlere ilişkin düzenlenen anlaşmalar, maddi ya da gayri maddi varlıkların transferine ilişkin anlaşmalar olabileceği gibi, know how gibi hizmet unsuru içeren anlaşmalar da olabilmektedir. Ancak hizmet unsuru içeren durumlarda varlığın transferi ya da lisanslaması ya da hizmetlerin transferi arasındaki farklılığı belirlemek zor olabilmektedir.⁷⁸¹ Mal ve hizmetlerin iç içe geçtiği transferlerde, işlemlerin iyi bir şekilde ayrıştırılarak değerlendirme yapılması gerekmektedir.⁷⁸²

Türkiye’de grup içi yönetim şirketleri ‘holding şirketleri’ adı altında faaliyet göstermektedir. Ancak ticaret ve vergi mevzuatında holding şirketlerine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yer almamaktadır. T.T.K.’nın 519. maddesinde yapılan düzenlemede holding şirketlerinin esas amacı başka işletmelere iştirak olarak tanımlanmıştır.

A.Grup İçi Hizmet

Çokuluslu şirketler büyüdükçe holding ya da hizmet merkezlerinin çeşitliliği de artarak, holding firmaları daha çok stratejik kararların alınması ve üst düzeyde pazarlama ve yönetim konularında hizmet sunmaktadırlar. Grup hizmet merkezleri insan kaynakları, muhasebe-vergi, bilişim sistemleri konularında grup içinde yer alan şirketlerine destek sağlayarak karşılıklı hizmet alışverişinde bulunmaktadır.⁷⁸³ Bu aşamada grup içi hizmetin ne olduğu ve grup şirketleri arasında gerçekleşen hizmetlerin neleri kapsadığı önem kazanmaktadır.

Grup içi hizmet, ilişkili kişi olarak ifade edilen şirketler arasında oluşan ve çoğunlukla ana şirketin bağlı şirketlerine ya da gruba bağlı şirketlerin birbirine verdikleri hizmetlerden oluşmaktadır. Sağlanan bu hizmetlerin maliyeti, ana şirket ya da bir grup üyesi ya da grup hizmet merkezi tarafından üstlenilmektedir.⁷⁸⁴

Grup içi yönetim hizmetleri, küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, ortak strateji belirleme, planlama ve koordinasyon ihtiyacı, ortak bütçe ve

müşterek genel giderlerin bağlı kuruluş ve iştiraklere dağıtılması uygun olarak kabul edilmiştir. Bu konuda Danıştay kararları da bulunmaktadır.

⁷⁸¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines, p. 7.3.

⁷⁸² Mehmet Aktaş, **a.g.e.**, s. 157.

⁷⁸³ A. Feridun Göngör, Hakan Orhan, **a.g.m.**

⁷⁸⁴ Metin Duran, ‘Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması’, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2010, Sayı: 262, s. 51.

finansman planı yapmak, yönetimde basitlik sağlamak, tek elden etkin kontrol sağlamak, grup içi sinerjiyi artırmak ve bu yolla maliyet avantajı sağlamak, uzmanlaşmak, tedarikçilere karşı pazarlık gücünü artırmak gibi nedenlerle holding şirketlerinde merkezileşme ve grup hizmet merkezlerinin kurulması yoluna gidilmektedir.⁷⁸⁵

5520 Sayılı K.V.K. açısından grup içi hizmetler konusunda genel giderlerin bağlı şirketlere dağıtımını konusu düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerde, holding şirketleri tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme ve kararların uygulanması ... vb. konularda hizmet verebilmektedir. Holding veya merkezi yönetim şirketi tarafından sunulan grup içi hizmetler karşılığında bağlı şirketlerce ortak masraflara katılım olarak ödenen tutarların gider olarak kabul edilebilmesi için; hizmetlerin mutlaka fiilen sağlanmış olması, hizmeti alan şirketlerin bu hizmetlere ihtiyacının olması, hizmet bedelinin emsallere uygun şekilde belirlenmesi, sunulan hizmetler için mutlaka fatura düzenlenmesi, düzenlenen faturalarda hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi, tek bir faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir.⁷⁸⁶

5520 Sayılı K.V.K.'nın 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkındaki Genel Tebliği'nde yer alan mevzuat hükümlerine göre **grup içi hizmetler**;

“... ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir. “ tanımlanmıştır.

⁷⁸⁵ A.Feridun Güngör, Hakan Orhan **a.g.m.**

⁷⁸⁶ 5420 Sayılı Kanun, 33. Seri Nolu Genel Tebliğ,

Grup içi hizmetlerde hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı, hizmeti alan şirket ya da şirketlerin sağlanan bu hizmete ihtiyacının olup olmadığı, hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak belirlenip belirlenmediğinin tespit edilmesi gerekmektedir.⁷⁸⁷ Grup içi hizmetlerin emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda fiyatlandırılması ve grup içi hizmet şirketlerinin veya holding şirketlerinin mevzuat ile uyumlu bir transfer fiyatlandırması sistemlerinin bulunması gereklidir.⁷⁸⁸

B.Grup İçi Hizmetlerde Hizmetin Sağlanıp Sağlanmadığının Tespiti

Grup içi hizmetler açısından sağlanan hizmetlerde tespit edilmiş bedelin emsallere uygunluk ilkesine uygun olması önem taşımaktadır. Bir grup üyesi tarafından bir ya da birden fazla grup üyelerine hizmet sağlanması durumunda, sunulan bu hizmeti alan grup içi şirketlere ticari durumlarını güçlendirecek şekilde ekonomik ya da ticari bir kazanç sağlayıp sağlamayacağının tespiti emsallere uygunluk ilkesi açısından önemli bir konudur. Çünkü karşılaştırılabilir şartlar altında ilişkisiz şirket tarafından hizmetin sunulması durumunda aynı bedelin ödenmek istenip istenmeyeceği ya da grup bünyesinde bu hizmetin temin edilip edilmeyeceği sorusunun cevabı grup içi hizmet tanımının oluşmasında etkili olacaktır. Eğer şirket, hizmetin ilişkisiz kuruluştan kendisi için temin edilmesi karşılığında bedel ödemek konusunda ya da bu hizmeti kendi bünyesinde üretmek konusunda isteksiz olması durumunda, bu faaliyetin normal koşullarda emsallere uygun bir grup içi hizmet olarak kabul edilmemesi gerekmektedir.⁷⁸⁹

İlişkili olarak kabul edilen şirketin ana şirketten ya da aynı grubun üyesi olan diğer şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da herhangi bir hizmetin grubun üyesine grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, ilgili şirketin grup içi hizmet aldığı kabul edilmemektedir.⁷⁹⁰

⁷⁸⁷ 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği, s. 48.

⁷⁸⁸ A.Feridun Güngör,Hakan Orhan, **a.g.m.**,

⁷⁸⁹ Oecd, Transfer Pricing Guidelines, p7.6.

⁷⁹⁰ Kadir Çekirdekçioğlu, 'İlişkili Şirketlerde Grup İçi Hizmetlerin Dağıtımı ve Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumu', **Vergi Dünyası**, Ocak 2009, sayı:329, s. 103.

Grup içi hizmetlerde, grubun bir ya da daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir ihtiyacın grubun bir üyesi tarafından sağlanması durumunda, hizmetin fiilen tespiti mümkün bulunmaktadır.⁷⁹¹ Örneğin, ilişkili bir kurumun sunduğu imalat faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın onarımını da üstlenmesi grup içi hizmet olarak nitelendirilecektir. Ayrıca bu hizmetin fiilen sağlandığının tespiti mümkündür. Ancak grup içi şirket tarafından sağlanan hizmetler karşılığı ilişkili kişi olarak kabul edilen kişilere sadece ödeme yapılması ya da yapılan ödemenin ‘yönetim gideri’ tanımlanması sunulan hizmetin fiilen sağlandığını göstermeyecektir.⁷⁹²

1.Emsallere Uygunluğun Belirlenmesi

Grup içinde hizmetin grubun bir üyesi tarafından fiili olarak sağlandığının tespitinden sonra, hizmeti sağlayan ve hizmetten yararlanan açısından emsallere uygunluğun tespit edilmesi gerekmektedir.

Verilen hizmetlerde emsallere uygunluğun tespiti K.V.K. madde 13 ve ilgili tebliğde belirtilen yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilecektir.⁷⁹³ Ayrıca ilişkili kişiler arasında hizmet ilişkilerinin düzenlenmesinde ve bu konuda emsallere uygunluğun belirlenmesinde yapılacak sözleşmeler, ilişkinin ortaya konulması bakımından önemli olacaktır. Çünkü hizmet türlerinin düzenlendiği bu sözleşmeler, keyfi değişiklikleri önleyecek ve grup içi hizmetler açısından yapılacak belgelendirmeyi de kolaylaştıracaktır.⁷⁹⁴

Yöntem konusunda grup için hizmet bedellerinin yansıtılmasında tebliğde bilgi verilmemiş olmasına rağmen OECD rehberinde yöntemler açıklanmıştır.⁷⁹⁵

⁷⁹¹ Tunç Köse-Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.** s. 101.

⁷⁹² Kadir Çekirdekçioğlu, **a.g.m.**, s. 103.

⁷⁹³ Tunç Köse- Emrah Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 102.

⁷⁹⁴ A. Feridun Güngör, Hakan Orhan, **a.g.m.**

⁷⁹⁵ Oecd, Transfer Pricing Guidelines, 7.20-25.

a.OECD Tarafından Belirlenmiş Yöntemler

(1)Doğrudan Yansıtma Yöntemi

Verilen hizmet tespit edilebiliyorsa, bu hizmetin bedeli de kolaylıkla tespit edilebilir ve doğrudan yansıtılır. Bu durum özellikle ilişkili şirketlere sağlanan hizmetin ilişkisiz şirketlere de sağlandığı durumlarda kullanılması uygun bir yöntemdir. Ancak ilişkili şirketler tarafından ya da grup servis merkezleri tarafından sağlanan hizmetler için yapılan ödemelerde farklı yöntemlerin bazı grup şirketleri tarafından geliştirilmesi durumunda bu yöntemi uygulamak zor olabilmektedir Bu koşullarda maliyet bölüşümü ve gider paylaşımı yöntemi kullanılmalıdır.

(2)Maliyet Bölüşümü ve Gider Paylaşımı Yöntemi

Şirketler doğrudan yansıtma yöntemini uygulayamadığı durumlarda, maliyet bölüşümü ve gider paylaşımı yöntemine göre emsallere uygun bedeli hesaplayabileceklerdir. Bu yöntem çeşitli ilişkili kuruluşlara sağlanan hizmetlerin değerine ilişkin oranın tahmini ya da yaklaşık olarak belirlenebildiği durumlarda uygulanabilecektir. Bu yöntem dolaylı yöntem olarak da adlandırılabilir.

b)Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Bedelin Tespitinde Kullanılabilecek Yöntemler

Emsal bedelin tespitinde, hizmet sağlayıcı ve hizmet alıcı açısından ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerekmektedir. Örneğin; hizmet talebinde bulunan bir kuruluşa piyasada yer alan hizmet sağlayıcıları, bu kuruluşun ödemeye hazır olduğu fiyattan bu hizmeti sunmak isteyebilirler ya da istemeyebilirler. Yapılan müzakereler sonucunda anlaşma sağlanabilir ya da sağlanamayabilmektedir.⁷⁹⁶

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi veya maliyet artı yöntemi grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin tespitinde kullanılabilir. Yöntem konusunda grup üyeleri arasında transfer fiyatlandırması açısından işlev analizinin yapılması gerekmektedir⁷⁹⁷.

⁷⁹⁶ Metin Duran, **a.g.m.**, s. 55.

⁷⁹⁷ 1 Seri No'lu genel tebliği, s. 46.

Daha çok uygulanan yöntem maliyet artı yöntemi olabilmektedir. Ama burada değerlendirmeyi yapacak olan hizmet sağlayıcısı olup, hizmetten yararlanan firmalarında analiz yapması gerekecektir. Bu durum zor olsa da hizmetten yararlanan firmalar gerekli gayreti göstermek durumunda kalacaklardır.⁷⁹⁸

2.Grup İçi Hizmetlerde Emsallere Uygun Ücretin Tespiti

Grup içi hizmetlerde verilen hizmetlerin gerçekten verildiğinin tespit edilmesinden sonra, bu hizmet karşılığında ödenen tutarı belirlemek üzere vergi idaresince, ilişkili kuruluşlarla gerçekleşen hizmetler için gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu tür düzenlemelerle hangi hizmetlerin hangi ücret belirleme yöntemiyle ücretlendirileceği belirlenebilmektedir. Yöntemlerin uygulanışında ortaya çıkan zorluklar çokuluslu şirketleri, grup içi hizmetlerin bedellerinin tahsilinde başvurdukları uygulamaları önceden belirleme ya da önceden belirlemeyerek diğer işlemler için ödenen ücretlere dahil etme ya da bu ücretleri hiç bölüştürmeme yoluna gitmişlerdir.⁷⁹⁹

İlişkili kuruluşa sağlanan hizmetin karşılığında ödenecek ücretin, sağlanan diğer hizmetlere ilişkin bedellere eklenmesi de söz konusu olabilmektedir. Ancak bu durumda vergi idaresi ve vergi mükelleflerinin yapılan hizmet karşılığında ödenen ücret bedelinin tahsil edilmediğinden ya da mükerrer bir indirim yapıp yapılmadığından emin olmaları gerekmektedir.

Uygulanacak maliyet paylaşımı ya da gider dağıtım yöntemleri fayda tespiti açısından uygulamada güçlükler yaratabilmektedir. Bu durum ücret ile hizmet arasında bir ilişkinin kurulmadığı anlamına gelebilmektedir. Çifte vergilendirme riski açısından bu durum ücretin önceden tanımlanmaması ya da hizmeti alan tarafın

⁷⁹⁸ A. Feridun Göngör, Hakan Orhan **a.g.m.**,

⁷⁹⁹ Metin Duran, **a.g.m.**, s. 52. OECD rehberi esas alınarak emsal değer tespiti hesaplama yoluna gidilerek ve doğrudan yansıtma yönteminin uygulanmadığı durumlarda, çokuluslu şirketler maliyet paylaşımı ya da gider dağıtım yöntemlerinden birini kullanma yoluna gideceklerdir. Bu yöntemler genellikle belirli hizmetlerin yalnızca ilişkili kuruluşlara değil, aynı zamanda üçüncü şahıslara da sağlandığı durumlarda kabul edilebilir ya da uygulanabilir yöntem olarak kabul edilmemektedir. Bu yöntemler açısından bütün hizmetlerin değerinin adil olarak belirlenebilmesi için gerekli tüm çabaların gösterilmesi gerekmektedir.

hizmeti fiilen sağlandığını gösterememesi durumunda, grup adına tahakkuk eden maliyetler için bir indirim belirlenmesini zorlaştıracaktır.⁸⁰⁰

3.Grup İçi Hizmetlere İlişkin Örnekler⁸⁰¹

Örnek 1

(ABCD) şirketler grubu olup, (A) şirketi Almanya’da bulunan ve (ABCD) grubuna insan kaynaklarının yönetimine ilişkin hizmetler sunan bir şirkettir. (B) ve (C) şirketleri Almanya’da, (D) şirketi ise Türkiye’de faaliyet göstermektedir. (A) şirketinin sunduğu hizmetin maliyeti 33.000 TL’dir.

(A) şirketinin sunduğu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak tespit edemediği varsayımı altında, ortaklaşa kullanılan bu hizmet maliyetinin maliyeti kabul edilen dağıtım anahtarı dikkate alınarak dağıtılacak olup, bu dağıtım anahtarı şirketlerde çalışan kişi sayısı olarak kabul edilmiştir.

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

(A) şirketinin yukarıdaki dağıtım anahtarını esas alarak 33.000 TL’lik toplam gideri dağıtması sonucu oluşan sonuçlar şu şekildedir:

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

⁸⁰⁰ Metin Duran, **a.g.m.**,s. 54.

⁸⁰¹ 1. Seri Nolu, Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği,

Yapılan dağıtım sonucunda, Türkiye’de faaliyette bulunan (D) şirketi için gider payı 7.500 TL olup, karşılaştırılabilir fiyat yönteminin kullanılması sonucu söz konusu hizmetin emsallere uygun bedelinin 6.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Transfer fiyatlandırması açısından (D) şirketinin gider payı 6.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2

Merkezi İstanbul’da bulunan (A) Holding Şirketinin Türkiye’de 3 bağlı şirketi bulunmaktadır. Grup şirketlerinden olan Ankara’da bulunan (AA) şirketi ve Afyon’da bulunan (AB) şirketi çimento üretimi ve pazarlaması alanında faaliyette bulunmakta olup, İstanbul’da bulunan diğer grup şirketi (AC) ise bankacılık alanında faaliyet göstermektedir.

(A) şirketi aynı grubun üyesi olan (AA) ve (AB) şirketlerinin imalat faaliyetlerinde kullandığı makine ve teçhizatın onarımına ilişkin hizmetler sunmakta olup, bu hizmetin maliyeti 15.000 TL olarak belirlenmiş ve (A) şirketi söz konusu hizmete ilişkin faydaları kesin olarak ölçemediği varsayımı altında, bu hizmet maliyetini uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle paylaşmıştır. Yapılan dağıtım şu şekilde gerçekleşmiştir.

	Gider Payı (TL)
(AA) şirketi	7.250
(AB) şirketi	7.750
TOPLAM	15.000

Söz konusu şirketin aynı grubun üyesi olan (AA) ve (AB) şirketlerinin imalat faaliyetlerinde kullandığı makine ve teçhizatın onarımına ilişkin hizmet maliyeti üzerinden % 4 brüt kâr elde etmek suretiyle hizmetin maliyeti aşağıdaki gibi yeniden belirlenmiştir.

$$(AA) \text{ Şirketi} = 7.250 \times 1,04 = 7.540 \text{ TL}$$

$$\underline{(AB) \text{ Şirketi} = 7.750 \times 1,04 = 8.060 \text{ TL}}$$

TOPLAM 15.600 TL

Ancak yapılan karşılaştırılabilirlik analizi sonucu, ilişkisiz (B) ve (C) şirketlerinin aynı hizmeti ilişkili olmayan şirketlere % 2 brüt kâr marjıyla verdiği tespit edilmiştir. Brüt kar marjı dikkate alınarak yapılan düzeltim sonucunda dağıtım tekrar yapılarak emsallere uygun sonuç tekrar tespit edilmiştir.

$$(AA) \text{ Şirketi} = 7.250 \times 1,02 = 7.395 \text{ TL}$$

$$\underline{(AB) \text{ Şirketi} = 7.750 \times 1,02 = 7.905 \text{ TL}}$$

KVK. kapsamında yer alan örnekler grup için hizmetler kapsamında yer alan hizmetlerde ödenecek tutarlar konusunda belirlenmiştir. Bu konu hakkında OECD transfer fiyatlandırması rehberinde de örnekler yer almaktadır.⁸⁰²

III.TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ VE HAZİNE ZARARI DOĞMASI KOŞULU

A.Hazine Zararı ve Vergi Ziyayı

5766 sayılı kanunla getirilen düzenlemeye göre; ‘Hazine Zararı’ kavramı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının unsuru sayılmış ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen fiyat ya da bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili olarak kabul edilen kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik ya da geç tahakkuk ettirilmesi’ olarak tanımlanmıştır.

Vergi ziyayı V.U.K.’un 341. maddesinde tanımlanmış olup, ‘mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya

⁸⁰² Oecd, Transfer Pricing Guidelines, P. 7.39. Çokuluslu şirket grubunun ekonomik nedenlerle faaliyetlerini merkezileştirme konusunda almış olduğu kararlar sonucunda borçlarını factoring vasıtasıyla devretmesi grup içi hizmetlere örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca aynı şekilde kur riski ve borçlanma risklerini sınırlandırmak ve idari masrafları minimuma indirmek amacıyla ‘dept factoring’ faaliyetlerini tek merkezde toplayıp ihtiyatlı davranması örnek olarak gösterilebilmektedir. Bu şekilde kurulan merkez grup içi hizmet sağlayıp, bu hizmet karşılığında emsal ücret ödemesi yapılması gerekmektedir.

eksik tahakkuk ettirilmesi' anlamına gelmektedir. Aynı zamanda 'şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.' denilmiştir. VUK'un 344. maddesinde, 341. maddede yazılı fiiller vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, mükellef veya sorumlu hakkında ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği hükmolunmuştur.

'Hazine Zararı' kavramı ile VUK'un 341. maddesinde yer alan 'vergi ziyayı' kavramları benzer olarak kabul edilen kavramlar olmasına rağmen birbirlerinden farklı olan kavramlardır. Örtülü kazanç dağıtımından söz etmek için vergi ziyasının varlığı yeterli olmayıp, mutlaka Hazine kaybının da olması gerekmektedir. Taraflardan biri için vergi ziyasının tespit edilmesi, hazine zararının olduğu anlamına gelmemekte, işleme taraf olan her iki şirketin birlikte değerlendirilmeye tabi tutulup değerlendirilmesi gerekmektedir. Eğer taraflardan biri, söz konusu işlemin vergisini üstlenmiş olduğu durumda hazine zararından söz edilemeyecektir.⁸⁰³ Örtülü kazanç dağıtımında gerçek ve tüzel kişilerin gelirleri ve giderleri toplanarak, hazine zararı açısından düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir.⁸⁰⁴

B.5422 Sayılı K.V.K'da Hazine Zararı

Örtülü kazanç dağıtımının hazine zararı ilişkilendirilmesi, uygulama sürecinde her zaman tartışma konusu olmuş, bu konu hakkında herhangi bir yasal düzenlemenin olmaması, hazine zararının aranmaması gerektiği görüşünün ortaya çıkmasına neden olmuştur.⁸⁰⁵

Danıştay tarafından verilen bazı kararlarda ortaya çıkan tartışmaların yoğunlaşmasına neden olmuştur.

⁸⁰³Tuncay KAPUSUZUOĞLU, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında "Hazine Zararı" Aranmasının Sakıncaları", **Vergi Dünyası**, Temmuz 2008, Sayı: 323, s. 31

⁸⁰⁴ Mesut KOYUNCU, "Örtülü Kazanç Müessesesinde "Hazine Zararı" Kavramı", **Vergi Dünyası**, Kasım 1999, Sayı: 219, (çevrimiçi) www.vergidunyasi.com, 09.03.2011.

⁸⁰⁵ Tuncay Kapusuzoğlu, **a.g.m.**, s. 30.

Danıştay bir kısım kararlarında örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemenin bir vergi güvenlik kurumu niteliğinde olduğundan hareket etmekte ve hazine zararını örtülü kazancın bir unsuru olarak değerlendirmemekteydi. Nitekim bu müessese kurum kazancının her ne şekilde olursa olsun aşındırılmaması sağlamayı amaçlamaktaydı. Danıştay 3. Dairesi'nin Kararı'nda "... kamu düzeninin de korunması amaçlandığında örtülü kazancın mevcudiyeti için Hazine zararının bulunması aranmayacağı gibi, kendisine örtülü kazanç sağlanan diğer kurumun bu örtülü kazancı beyan etmiş olmasının da örtülü kazancı dağıtan kurum hakkında matrah farkı tespitiyle tarhiyat yapılmasına engel olamayacağı, ..." ⁸⁰⁶ sonucuna varılmıştır.

Danıştay bazı kararlarında ise, mükellef lehine hareket ederek, örtülü kazanç dağıtan kurum ile ilişkili kişiden her ikisinin de kar etmiş olduğu durumlarda bir taraf için ortaya çıkan kazancın diğer taraf için gider olduğunu kabul etmekte ve dolayısıyla toplam olarak bakıldığında Hazinesinin zararının ortaya çıkmadığını ifade etmektedir. ⁸⁰⁷ Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen bir kararda; "Aynı holdinge bağlı şirketlerden biri lehine hesaplanan faiz değerinin giderini teşkil etmesi ve kurumlar vergisinin artan oranlı olmaması nedeniyle, şirketler arası faizsiz kredi aktarma örtülü kazanç dağıtımını değildir." ⁸⁰⁸ sonucuna varılmıştır.

Danıştay 4. Dairenin bir başka kararında ⁸⁰⁹ da "...Kurumlar yönünden örtülü kazanç dağıtıldığının kabulü için, ilgili kurumlar arasındaki çeşitli ilişkilerin, bu kurumların ödeyecekleri verginin azaltılması veya vergilendirilecek kazancın döneminin kaydırılmasına dönük olması ve bunun da inceleme ile ortaya konulması gerekmektedir." sonucuna varılarak örtülü kazanç dağıtımına konu olabilecek bir işlem yapıldığında işleme taraf olan iki kurumun ödeyecekleri kurumlar vergisinin

⁸⁰⁶ Danıştay . 3. Daire 17.06.1996 tarih ve E.1996/952, K. 1996/2396. (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 04.04.2010.

⁸⁰⁷ Övül Çölgezen, 'Kavram Vergi Ziyatı, Vergi Matrahının Azalması ve Hazine Zararı', **Yaklaşım**, Ağustos 2010, Sayı: 212, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 03.02.2011.

⁸⁰⁸ Danıştay. 4. Daire E.1992/4441, K.1994/1057. (Çevrimiçi) <http://www.vergiportali.com/doc/TF/TRFIYATLANDIRMASIDK.pdf> . 22.10.2010

⁸⁰⁹ Danıştay. 4. Daire, E.1987/4073, K.1988/3511 sayılı Kararı. (Kaynak: Mesut KOYUNCU, "Örtülü Kazanç Müessesesinde "Hazine Zararı" Kavramı", **Vergi Dünyası**, Kasım 1999, Sayı: 219.)

azalması ya da vergilendirilecek kazancın döneminin sonraki dönemlere aktarılması gerektiğini savunmaktadır.

C.5520 Sayılı K.V.K'da Hazine Zararı

5520 Sayılı Yeni K.V.K.'da yapılan değişiklikle⁸¹⁰ 13. maddesine eklenen 7. bent ile hazine zararının doğması şartı getirilmiştir.

‘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.’

Yapılan bu düzenleme 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1.Hazine Zararının Aranacağı İşlemler

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri, yurt içi ve yurt dışı işlemleri için uygulanmaya devam edecektir. Hazine zararının oluşup oluşmadığına yurt içi işlemlerde bakılacak olup, yurtdışı işlemler için herhangi bir düzenleme söz konusu değildir. Ancak 2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ve bu bölgede bulunan mükellefin şubeleri ile olan işlemleri örtülü olarak yurtdışı işlem sayılmıştır.⁸¹¹

2.Hazine Zararının Aranmayacağı İşlemler

Hazine zararı açısından şirket ilişkilerinde hazine zararının olup olmadığının belirlenmesinde belli unsurlar önem taşımaktadır. Yapılan işlem tam mükellef kurum ve yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcileri arasında

⁸¹⁰ 5766 Sayılı Kanununun 21. Maddesi 06. Haziran 2008 tarih ve Mükerrer 26898 Sayılı Resmi Gazete.

⁸¹¹ Ramazan Yakışıklı, **a.g.m**, s. 74.

gerçekleşirse, işlem bir yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliğinin bir diğer yabancı kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisi arasında gerçekleşirse ve işlemde taraflar ilişkili kişi ise, hazine zararı transfer fiyatlandırması açısından aranacaktır. Ancak kurumlar ile gerçek kişiler, dernekler, vakıflar arasında gerçekleşecek işlemlerde örtülü kazanç dağıtımının varlığı hazine zararının doğması şartına bağlı olmamaktadır.

3.Hazine Zararının Tespiti

Hazine zararı oluştuğunun tespiti dönem kapandıktan sonra mümkün olmaktadır. Bu nedenle daha önceden yapılan sonucunun tespiti mümkün olmayıp, hazine zararı da tespit edilememektedir.

Hazine zararının tespiti halinde örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilen kazanç kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak kazanç dağıtanın dönem kazancına eklenerek gerekli vergi tarhiyatı yapılacaktır.

4.Hazine Zararı Aranmasına İlişkin Görüşler

Hazine zararı aranması uygulanması Türkiye'de elde edilen kazançlar üzerinden gelir elde edilmesi sonucunu yaratırken, aynı kazançtan iki kez vergi ödenmesinin önüne geçilecektir.⁸¹² Hazine zararı uygulaması mevzuatta düzenlenmiş ve uygulaması zorunlu hale gelmiş bir vergi güvenlik aracıdır. Yapılan düzenleme ile beyanları birleştirilen iki firmanın birinin matrahında meydana gelen azalma diğerinin matrahında meydana gelen artma ile dengelenerek ortaya vergi ziyayı çıkmamaktadır.⁸¹³

a.Hazine Zararının Kapsamı İle İlgili Görüşler

Kanun hükmünde yer alan ‘... emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamı...’ dikkate alınarak hesaplanacaktır. Bu

⁸¹² Oğuz Çetinkaya, ‘Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranması Doğru Yaklaşımdır-II’, **Vergi Dünyası** Kasım, 2009.,(çevrimiçi)www.vergidünyasi.com, 17.02.2010.

⁸¹³ Erdoğan Öcal, ‘Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Konusundaki Görüşlere Toplu Bir Bakış’, **Yaklaşım**, Mayıs 2010, Sayı: 209, s. 27.

hükümde yer alan ‘her türlü vergi toplamı’ toplamı ifadesi tam açık bir ifade değildir. Bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır.

Bazı yazarlar⁸¹⁴ ‘her türlü vergi toplamı’ ifadesinin Türk Vergi sisteminde bulunan doğrudan(gelir vergisi ve kurumlar vergisi) ve dolaylı vergileri kapsadığını ileri sürmektedirler. ‘Her türlü’ ifadesinin anlamının çok açık olduğunu, istisna konulmadığı takdirde yapılacak yorumla her hangi bir sınırlama yapılamayacağını ileri sürmektedirler.

Bazı yazarlar⁸¹⁵ ‘her türlü vergi’ye atıf yapıldığını ancak gerekçede sadece Gelir ve Kurumlar Vergisi’nden söz edilmek suretiyle değerlendirmenin bu vergiler yönünden yapılması gerektiğini ileri sürmektedirler.

b.Hazine Zararının Aranmasının Sakıncalı Olduğuna İlişkin Görüşler

Hazine zararı kriter olarak aranması tüzel kişi kavramına aykırı olarak kabul kavramı aşılmakta ilişkili kişilerle birlikte tüm bağlı kuruluşlar tek bir birim olarak kabul edilmektedir. Hazine zararının bir koşul olarak getirilmesi ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesi, vergi güvenlik müessesesi olma özelliğini yitirmiştir.⁸¹⁶

Örtülü kazanç dağıtımını konusu sadece vergi hukukunu ilgilendirmemektedir. Bu konu ile Sermaye Piyasası Kanun’un 15. Maddesinde yer alan düzenleme ‘Halka açık anonim ortaklıklar; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre

⁸¹⁴ Ramazan Yakışıklı, ‘Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması’, **Vergi Dünyası**, Kasım 2008. ; Süleyman Güçlü, ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı’, **Vergi Sorunları**, Mayıs 2010, Sayı: 260.

⁸¹⁵ K.V.K.’nin 13. maddesine (7) numaralı fıkrayı ekleyen 5766 sayılı Kanun’un 21. maddesi, Hükümet tarafından hazırlanan tasarıda yer almamaktadır. Tasarının komisyonda görüşülmesi sırasında böyle bir hüküm eklenmemiş ancak, tasarı Meclis Genel Kurulu’nda görüşülürken, teklif üzerine Kanun metnine eklenmiştir. Bu nedenle, madde gerekçesi, yayımlanan kanun gerekçesi içinde yer almamaktadır. Alıntı yapılan madde gerekçesi, maddeyi öneren milletvekillerinin hazırladıkları teklif metnindeki gerekçedir. Bkz. Emre Kartaloğlu, ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Kavramı ve Serbest Bölgedeki Mükellefler’, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2009, Sayı:251.

⁸¹⁶ Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Uygulamasında “Hazine Zararı” Aranmasının Sakıncaları”,s. 33.

bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını ve/veya zararını azaltamaz', şeklinde bir düzenleme bulunmaktadır. Ayrıca aynı kanunun S.P.K.'nın 47/1/A-6. Maddesinde de 'Bu Kanunun 15. Maddesinin son fıkrasında belirtilen işlemlerde bulunarak karı ve/veya mal varlığı azaltılan tüzel kişilerin yetkilileri ve bunların fiillerine iştirak edenler 2 yıldan 5 yıla kadar hapis ve 10 milyar liradan 25 milyara kadar ağır para cezası ile cezalandırılırlar' hükmü bulunmaktadır. S.P.K. açısından 'hazine zararı' kriteri bulunmamakta ve ortaklar, hisse senetlerinin değeri ve azınlık hakları gibi vergi dışı nedenlerden dolayı hükümlerin önemi tartışmasızdır. Buna karşılık K.V.K.'da yapılan düzenleme ile getirilen 'hazine zararı' kriteri vergisel sonuçlarla ilgilidir. Ortaya çıkan bu farklılık açısından ilgili mükellefler örtülü kazanç dağıtılması halinde S.P.K. ve K.V.K. açısından farklı muamelelere tutulmakta ve aynı işlem farklı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Aynı şekilde T.T.K. açısından da 'hazine zararı' kriteri konusunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Örtülü kazanç dağıtımı konusunda ortaklık payları, kar payı, yönetim ve denetim ve genel kurulun görevleri konusunda yer alan düzenlemeler örtülü sermaye kanununu ilgilendiren özellik taşımaktadır.⁸¹⁷

Örtülü kazanç dağıtımında bulunan tarafların mükellefiyetinin farklı olması tereddüt yaratabilmektedir. Özellikle taraflardan birinin Gelir Vergisi, diğerinin Kurumlar Vergisi mükellefi olması durumunda bir kazancın bu iki mükelleften herhangi birinde vergilendirilmesi farklı durumlar yaratacaktır.⁸¹⁸

Kurumlardan birinin daha az vergi ödemesine olanak sağlayan bir durumun bulunması (örneği; yatırım indirimi ya da bir sonraki yıla devredemeyeceği geçmiş yıl zararı) kazancın aktarıldığı kurum açısından beyan edilmesi, daha az vergi ödenmesini gerektirebilmektedir.⁸¹⁹

⁸¹⁷ Kapusuzoğlu, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında "Hazine Zararı" Aranmasının Sakıncaları", s. 35.

⁸¹⁸ Oğuz Çetinkaya, ' Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranması Doğru Yaklaşımdır-II', **Vergi Dünyası**, Kasım 2009, www.vergidunyasi.com.,17.02.2010.

⁸¹⁹ Çetinkaya, **a.g.m.**

IV.TRANSFER FİYATLANDIRMASI AÇISINDAN ORTAKLAR CARİ HESABININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Şirketlerin ortaklarından ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu kabul etmek zor olduğu için, şirket-ortak ilişkileri hukuki ve vergisel sorunu ortaya çıkarmaktadır. Ortakların sahibi oldukları şirketlerle yaptıkları işlemlerde ortaya çıkan borç alacak ilişkileri, şirkete finansman temin etme ya da şirketin atıl yani kullanılmayan fonlarını şirket dışı işlerde kullanmaları, karşılıklı olarak aktif karakterli cari hesap ilişkisine konu olmaktadır. 131 ve 331 no'lu hesaplarda takip edilen bu işlemlerin adetlandırma⁸²⁰ sonucunda borç bakiyesi vermesi, vergisel açıdan örtülü kazanç dağıtımına konu olmaktadır.⁸²¹

Örtülü kazanç dağıtımı açısından şirket ile ortakları arasındaki ilişkinin nedenlerinin araştırılarak, örtülü kazanç dağıtımı kapsamında yer almayan cari hesap ilişkilerinin, yapılacak adetlandırma işleminin dışında tutulması gerekmektedir.⁸²²

Şirketlerin ortaklarından borç para alması Eski T.T.K. ve Vergi kanunları yönünden herhangi bir engelleyici durum söz konusu değildi.⁸²³ Ancak yeni T.T.K. ile yapılan düzenlemeyle⁸²⁴ şirket-ortak borçlanmaları konusunda yasaklamaları öngören düzenlemelere yer verilerek, şirket kaynaklarının ortaklar tarafından kişisel amaçlarla kullanımına son vermeye çalışılmıştır. Ayrıca 6111 sayılı kanun kapsamında yapılan düzenlemeyle borçlu olan pay sahipleri ve ortakların şirkete olan borçlarına imkan tanımaktadır. Yapılan düzenlemeyle şirketin esas faaliyet konusu dışında kalan ödünç verme ve diğer işlemlerden doğan ortaklardan alacaklar hesaplarını düzeltme imkanı da getirilmiştir.⁸²⁵ Yapılan yeni düzenlemeyle ortak-

⁸²⁰ Faiz hesaplamalarında kullanılan ve faize esas olan ana para miktarı ve gün sayısının çarpılıp yüze bölünmesi sonucu bulunan tutar adet olarak tanımlanmaktadır. (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, 05.04.2011.

⁸²¹ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 197.

⁸²² Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 201.

⁸²³ Nihat Yılmaz, 'Ortaklara Borç Para Verilmesinin Vergisel Yönden İncelenmesi I', **Yaklaşım**, Aralık 2010, Sayı:216, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 04.1.2011.

⁸²⁴ 358. maddenin 1.fikrasına göre; 'iştirak taahhüdünden doğan borç hariç pay sahipleri şirkete borçlanamaz. Meğer ki borç şirketle, şirketin işletme konusu ve pay sahibinin işletmesi gereği olarak yapılmış bulunan bir işlemde doğmuş olsun ve emsalleriyle aynı ve benzer şartlara tabi tutulsun.'

⁸²⁵ Mustafa Tan, Elif Cenkeri, 'Yeni TTK ve 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Ortaklar Cari Hesaplarının Kapatılması Üzerine Değerlendirmeler', **Vergi Sorunları**, Sayı:272, Mayıs 2011, s. 61.

borç ilişkileri şirketin işletme konusu ve pay sahibinin işletmesi ile ilgili olmak ve emsallere uygunluk ilkesine uygun olması gerekmektedir. Ayrıca esas faaliyet konusu dışında gerçekleşmiş ortak-şirket borç ilişkilerine de tasfiye imkanı getirilerek inceleme riskinden vergi mükelleflerinin kurtulması söz konusudur.

Yapılmış bulunan düzenlemelerle ortak-borç ilişkilerine yeni bir boyut getirilerek, ilgili maddeye aykırı olarak yapılan borçlanmaların kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç yıl içerisinde nakdi olarak ödenmek suretiyle tasfiye edileceği öngörülmüştür.⁸²⁶

A.Ortaklar Cari Hesapları ve İşleyişleri

Ortaklar cari hesabı örtülü kazanç dağıtımında GVK ve KVK açısından önem taşımaktadır. İşletmenin ortaklara olan borçları 331 ve 431 no'lu hesaplarda izlenmekte ve bu hesaplar pasif nitelikli hesaplar olup, ticari etkinlik neticesinde oluşmuş borçlar neticesinde oluşmamıştır. Ortakların işletmeye olan borçları 131 ve 231 no'lu hesaplarda izlenmekte ve bu hesaplar şirketin ortağının şirkete borçlu olması ya da şirketin kaynaklarının ortaklar tarafından kullanılması durumunda işlemektedir. 131 ve 231 no'lu hesaplar kullanılarak ortaklara borç para verildiğinde, bu borçlu ortak banka ya da finans kurumundan borç aldığına nasıl para ödüyorsa, aynı şekilde faiz yürütülerek gelir kaydedilmesi gerekmektedir.⁸²⁷

Ortaklar cari hesabı ile ilgili olarak örtülü kazanç dağıtımına tabi olmamak için adetlandırma yapılması ve bunun üzerinden hesaplanan faizin gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir.⁸²⁸

Şirketin ortaklarından olan alacaklarına geçici vergi dönemleri itibariyle adet faizi hesaplaması gerekmektedir. Bu faizin belirlenmesinde iç emsal olarak kabul edilebilecek faiz oranı bulunmaktaysa, bu faiz oranı emsal olarak kabul edilecektir. Ayrıca şirket kredi kullanıp bunu ortağına aktarıyorsa bu kredinin maliyeti faiz

⁸²⁶ 6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun. 14.02.2011 tarih ve 27486 sayılı Resmi Gazete.

⁸²⁷ Mustafa Sakal, Mustafa Alpaslan, 'Ortaklar Cari Hesabının Kullanımından Kaynaklanan Vergisel Sorunlar', **E- Yaklaşım**, Eylül 2008, Sayı: 62.

⁸²⁸ Ortaklar Cari Hesabı-Kasa Bakiyesinin İrdelenmesi ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı İlişkisi, **YMM Rapor 6**, 15 Temmuz 2006, s. 18.

olarak kabul edilecektir. Ancak iç emsal yoksa dış emsal aranıp bu emsal olarak kabul edilecektir. Türkiye Merkez Bankası kısa vadeli avanslara uygulanan faiz oranı uygulanarak adet faizi hesaplanacaktır.⁸²⁹

$$\text{Faiz} = \text{Net adet} * \text{Faiz Oranı} / 365$$

Şirketin ortaklarına vermiş olduğu borç nedeniyle uyguladığı faizin emsal olarak kabul edilebilecek faizden farklı ve şirket ortağının da tam mükellef olması durumunda bu durum transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılmaktadır. Borç alan şirket emsal üstü faiz giderlerini kurum kazancından indiremeyecektir. Bu durumda borç veren kurumun elde ettiği kazanç kar payı olarak kabul edilip, şartların oluşması halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanacak ve gerekli olan düzeltmeler yapılacaktır.⁸³⁰

B.Ortaklar Cari Hesabının Danıştay Kararları Açısından Değerlendirilmesi

Ortaklar cari hesabının kasa hesabı gibi kullanıldığı durumlarda hesap durumunun iyi araştırılarak değerlendirmenin yapılması gerekmektedir. Sadece muhasebe kayıtlarına dayanılarak ortaklar cari hesabının bulunduğu ve buradan ortaklara borç para verildiği kabul edilerek matrah farkı bulunması ve buna göre örtülü kazanç hükümlerinin uygulanması söz konusu olamamaktadır. Örtülü kazançtan söz edebilmek için cari hesap yoluyla çekilen paraların şirket tarafından örtülü olarak dağıtıldığı kesin olarak kanıtlanması gerekmektedir.⁸³¹

Danıştay tarafından verilmiş kararların bir kısmında ortaklar cari hesabının kullanılmasının örtülü kazanç dağıtımı sayılmayacağı, bir kısmında da örtülü kazanç dağıtımı sayılarak işlem yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

‘... defter ve belgelerin incelenmesinden ortakların çektiği paraların işçi ücretleri, şantiye giderleri gibi şirkete ait masraflar için kullanıldığı ve bunların

⁸²⁹ Nihat Yılmaz, ‘Ortaklara Borç Para Verilmesinin Vergisel Yönden İncelenmesi I’.

⁸³⁰ Nihat Yılmaz, ‘Ortaklara Borç Para Verilmesinin Vergisel Yönden İncelenmesi II’, Ocak 2011, Sayı: 217. , www.yaklasim.com, 10.03.2011.

⁸³¹ Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, 2002, s. 346.

fatura bordro, makbuz gibi vesikalarla belgelendirildiği, ayrıca ortakların nakit iadesi yoluyla da şirkete ödemede buldukları, değişik zamanlarda bu hesabın alacaklı bakiye verdiğinin anlaşıldığı; esasen, inceleme raporunda da şirketten alınan paraların ortakların özel ihtiyaçlarında kullanıldığı yönünde bir tespit de bulunmadığı gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir.⁸³²

‘...Ortaklar cari hesabı sürekli hareket halinde olduğu ve verilen paralar ortağın üzerinde uzun süre hareketsiz olarak kalmadığı için, olayda herhangi bir örtülü kazanç dağıtımından söz edilmesi de mümkün değildir. Ortak hesabına aktarılan bir para nedeniyle örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilmesi için, ortağa verilen paranın uzun süre faizsiz olarak kullanılması gerekmektedir.’⁸³³

‘..Ortakların, her zaman şirketten borç para alabilmeleri yanında şirkete borç para vermeleri de mümkündür. Ortakların şirketten aldıkları borç paraları çekilen kıymetler arasında kabul etmemek gerekir. Nitekim tarhiyata dayanak teşkil eden inceleme raporunda davacı şirketin bir başka ortağının da davacı şirkete borç para verdiği ve bunun karşılığında her hangi bir faiz almadığı belirlenmiştir. Bu durumda, muhasebe kuralları içerisinde işleyen ortaklar C/H hesabı sonucu yükümlü şirketin ortağına ödünç para kullandırması hali yukarıda anılan 17.madde hükmü karşısında örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilemeyeceğinden...’⁸³⁴

Danıştay tarafından verilen bir kısım kararlarda da şirket ortaklarının cari hesap yoluyla şirket kaynaklarını kullanması örtülü kazanç dağıtımı kabul edilmiştir.

‘kendi ticari faaliyetinde kullanarak gelir sağlayacağı nakdini, iştiraki bulunduğu bir başka şirkete faiz talep etmeden vermesinin iştirakine dolaylı olarak örtülü kazanç dağıttığı anlamına geleceği hakkında.’⁸³⁵

⁸³² Danıştay 4. Daire 29.01.1997 tarih ve E. 1996/3738 ve K. 1997/259.

⁸³³ Danıştay 4. Daire 20.01.1998 tarih ve E.1997/142 K. 1998/163. (Çevrimiçi)<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 2203.2010.

⁸³⁴ Danıştay 4. Daire 27.11.1998 tarih ve E. 1997/5967 K. 1998/4637.(Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 28.03.2010.

⁸³⁵ Danıştay 4. Daire 22.10.2001 tarih E. 20001069 K. 2001/3942.

‘Şirket ortaklarına karşılıksız olarak verilen büyük miktarlardaki ödünç paraların büyük bir kısmının uzun bir süre ortakların zimmetinde kalması durumunda şirketin örtülü kazanç dağıtımını yaptığının kabul edilmesi gerekir.’⁸³⁶

V.EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİNİN KDV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3065 sayılı kanun ile düzenlenmiş bulunan K.D.V. kanunda belirtilen işlemlere bağlı olarak ortaya çıkan bir vergi olup, üretimden nihai tüketime kadar yapılan işlemin her aşamasında yaratılan katma değer vergilendirmesi esasına dayanmaktadır. En son olarak indirim mekanizması yoluyla ticari işlemlerin sona erdiği noktada bulunan kişi ve kurumlar tarafından ödenmektedir.⁸³⁷ Ayrıca söz konusu vergilendirme üretim-tüketim zincirinin her aşamasında yapılarak ve işletme girdileri için yüklenen vergiler hazineye borçlanılan diğer vergilerden indirilmek suretiyle kendi içinde bir otokontrol mekanizması da yaratmaktadır.⁸³⁸ Verginin konusunun da yaratılan katma değer olması ve her aşamada yaratılan katma değer vergilendirmeye esas alınması, vergi yükünün el değiştirme aşamalarının sayısına göre artmasını engellemektedir.⁸³⁹

A.Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Transfer Fiyatlandırması

K.D.V.K.’da yapılmış bulunan düzenlemelerde bazı indirim mekanizmaları yoluyla vergi yansıtılmasına rağmen, mükellef tarafından yapılan bazı işlemlerde bazı vergilerin hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda 5520 Sayılı K.V.K.’nın 11/c maddesinde örtülü kazancın kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği kabul edilmiştir. Aynı

⁸³⁶ Danıştay 3. Daire 06.10.1998 tarih E. 1997/4123 K. 1998/3317 (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 15.05.2010.

⁸³⁷ Mehmet Şirin Öztürk, ‘Transfer Fiyatlandırmasında KDV konusu üzerine’, **Yaklaşım**, Sayı: 212, Ağustos 2010.

⁸³⁸ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 401.

⁸³⁹ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 375.

şekilde K.D.V.K.'nın indirilemeyecek K.D.V'yi düzenleyen 30/d⁸⁴⁰ maddesinde de gelir ve kurumlar vergisinin kanunlarında gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden indirilemeyeceği kabul edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanan 23.06.2010 tarih ve KDV-57/2010-5 sayılı Sirkülerde de; 'Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen K.D.V.'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.' denilerek kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ödemelerin K.D.V açısından da indiriminin mümkün olmadığı ifade edilmiştir.⁸⁴¹

Yapılmış bulunan bu düzenlemeler gereğince, kanunen kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilemeyeceği ifade edilmiş ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını da bu kapsamda değerlendirilerek, KDV'den indirilemeyeceği kabul edilmiştir. Vergisel olarak transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan kazanç

⁸⁴⁰ "Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

- a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,
- b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,
- c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,
- d) Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi."

⁸⁴¹ Bkz. 23.06.2010 Tarih ve KDV 57-5 sayılı Sirküler. "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen KDV" başlıklı 6. bölümünde "faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir." denilerek "Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır."

dolayısıyla bir katma değer vergisi var ise bunun indirim konusu yapılmaması gerekmekte olup, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan tutar üzerinden katma değer vergisinin aranmaması gerekmektedir.⁸⁴²

B.Emsallere Uygunluk İlkesi Açısından K.D.V.K. ve K.V.K. Farklılıkları

Emsallere uygunluk ilkesi açısından K.D.V.K değerlendirildiğinde, V.U.K ve K.V.K.'ya herhangi bir atıfta bulunulmaktadır. Benzer şekilde K.V.K.'da da transfer fiyatlandırması konusunda K.D.V.K.'ya atıfta bulunmamaktadır.⁸⁴³

K.D.V.K.'nın 27. Maddesinde V.U.K.'a atıfta bulunularak, emsal bedelin bulunmaması, bilinmemesi ya da emsal bedeline ya da ücretine göre açık bir şekilde düşük olması durumlarında V.U.K.'un 267. Maddesine göre emsalin tespit edileceği belirtilerek, bu kanunda belirtilen yöntemlere göre emsalin belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Transfer fiyatlandırması açısından emsallere göre düşük tespit edilmiş fiyatın düzeltilmesi Kurumlar Vergisi açısından yapıldığında K.D.V.K.'nın 27/2. maddesi uyarınca K.D.V. matrahı olarak emsal bedel dikkate alınacaktır. Ancak K.V.K. ile K.D.V.K. arasında emsal bedelin tespiti ile ilgili yöntem farklılıkları bulunmaktadır. Ayrıca K.V.K.'ya göre bulunacak emsalin, K.D.V. açısından bir anlamı bulunmamaktadır. Ayrıca ilişkili kişi kavramı da K.D.V.K.'da tanımlanmış değildir.⁸⁴⁴ Bu farklılık her iki kanuna göre belirlenen emsal bedelin birbirinden farklı olmasına neden olmaktadır. Bu durumda da kanunlar arasında farklılık vergi yükümlüsünün farklı vergi yükü ile karşılaşmasına neden olabilmektedir.

VUK. 134. Maddesine göre; vergi incelemelerinde amaç ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak ve sağlamak olup, belirtilen durumda vergi yükümlülerinin vergi yüklerinin eşit olması ve vergi ödevini zamanında yerine

⁸⁴² Mehmet Şirin Öztürk, 'Transfer Fiyatlandırmasında KDV Sorunu Üzerine', Yaklaşım, Sayı: 212, Ağustos 2010, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 18.10.2009.

⁸⁴³ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırması ve KDV', Yaklaşım, Sayı:189, Eylül 2008, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com, 18.10.2009.

⁸⁴⁴ Erdoğan Öcal, 'Transfer Fiyatlandırmasında Riskten ve Çifte Vergilendirmeden Kurtulmanın Yolu: Düzeltme Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri', **Yaklaşım**, Sayı: 111, Temmuz 2010, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 18.10.2009.

getiren mükellef ile getirmeyen mükellef arasındaki farklılığın düzeltilerek mükellefin hakkını koruyacak biçimde işlem yapılması gerekmektedir.⁸⁴⁵

Konunun emsallere uygunluk ilkesi yönünden değerlendirilmesi yapıldığında, her iki kanunun farklı olması emsal bedelin farklı çıkmasına neden olacaktır. V.U.K. 267. maddeye göre yapılacak emsal bedel tespitinde ortalama fiyat ve maliyet bedeli esasına göre belirleme yapılamadığı durumlarda takdir esasına başvurulmaktadır. Ayrıca bu noktada vergi inceleme elemanlarınca kurumlar vergisine yönelik örtülü kazanç dağıtımı konusunda tespit edilmiş bedel emsal bedel olarak kullanılması eleştirilere neden olabilmektedir.⁸⁴⁶ Ayrıca VUK 'un 267. maddesindeki sıralamaların izlenmeyerek takdir esasına gidileceği yönünde Danıştay'ın kararları bulunmasına rağmen takdir komisyonunca emsal bedel tespitinde belirsizlik olması farklı fiyatlara ulaşılmasına neden olabilecektir.⁸⁴⁷

Kanunlar arasındaki farklılıktan dolayı emsal fiyatlar arasında farklılık çıkması olağan kabul edilmesine rağmen bu bedellerin uyumlu olması gerekli olup, uyumun sağlanması amacıyla gerekli yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.⁸⁴⁸

K.V.K. 13. maddenin gerekçesinde⁸⁴⁹ de aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önlenmesi gerekliliği belirtilmiştir. Bu nedenle K.D.V. açısından çifte vergilendirmeyi önlemek üzere gerekli düzenlemelerin yapılması uygun görülmektedir.

Transfer fiyatlandırması açısından belirlenen bedelin emsaline göre yüksek tespit edilmiş olması halinde, ortaya çıkan bu fark kurum kazancının tespitinde gider ya da maliyet olarak dikkate alınarak ve K.V.K. açısından değerlendirmeye tabi

⁸⁴⁵ Ömer Güzeldal, 'Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım ile İlgili Problemler III', **Vergi Dünyası** Sayı: 313, Eylül 2007, s. 98.

⁸⁴⁶ Mesut Koyuncu, **a.g.e.**, s. 269.

⁸⁴⁷ Ömer Güzeldal, **a.g.m.** s. 97.

⁸⁴⁸ Ömer Güzeldal, **a.g.m.**, s. 100.

⁸⁴⁹ 'Bu hükmün getirilmesindeki amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımını yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktadır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılması ile mükellefler bu kar payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından 'karşı taraf düzeltmesi' bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir.'

tutulmaktadır. Konunun K.D.V.K. açısından ortaya çıkan farkın kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi ve indirim yapıp yapılmayacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Yapılmış bulunan bazı değerlendirmelerde, transfer fiyatlandırmasını kurumlar vergisi kurumu olarak kabul ederek, bu görüşün dayanağı olarak da K.D.V.K.'nın 30/d maddesinin gerekçesi ve 1 Seri No'lu K.D.V.G.T.'yi göstermektedirler. Bu görüşe göre; kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle ödenen KDV'nin işle ilgili olmadığı ya da işletme sahibinin özel tüketimiyle ilgilidir.⁸⁵⁰ Aynı şekilde 55 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, işle ya da işletmeyle ilgili olmayan, özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenen vergilerin, işletmede gerçekleşen katma değerden indirilmemesine yönelik olduğu belirtilmiştir. Ayrıca finansman giderleri kısıtlamasına tabi tutulan giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılacağı düzenlenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 57 Seri No.lu KDV Sirküleri'nde, "Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.... Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları uyarınca indirimi kabul edilmeyen giderler nedeniyle yüklenen KDV ise, gider veya maliyet unsuru olarak değil, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır." şeklinde açıklamada bulunmuştur. Yapılmış olan bu açıklama ile transfer fiyatlandırması açısından ortaya çıkan örtülü kazanç dağıtımını sonucunda ödenen KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağını belirtmiştir.

C.İthalde Ödenen KDV

Transfer fiyatlandırması açısından ithalatta K.D.V.'ye bakıldığında emsallere uygunluk ilkesi açısından emsal bedelin tespiti önem taşımaktadır. İthal edilen mallar

⁸⁵⁰ Şenol Kocaer, 'Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Eleştirisine Konu Edilen İşlemler Dolayısıyla Ödenen KDV İndirilebilir mi?', **Yaklaşım**, Ekim 2010, Sayı: 214. (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 09.12.2010.

nedeniyle ödenen K.D.V. ilgili dönemin K.D.V. beyannamesine indirim konusu yapılmaktadır. Ancak emsallere uygunluk ilkesi açısından yapılacak bir düzeltme sonucunda bedelin emsalin üzerinde olduğunun tespiti halinde, emsali aşan tutara ait K.D.V.'nin indirilmemesi birçok işlemin yapılmasını gerektirmektedir.

Ortaya çıkan fazla yersiz K.D.V., K.D.V.K.'nın 8/2 maddesi uyarınca mükellefin iade hakkı doğmaktadır. K.D.V. matrahının gümrük kıymetine bağlı olarak belirlenmekte ve tarha yetkili merciin Gümrük İdaresi olmaktadır. Bu nedenle 91 Seri No.lu K.D.V.G.T. ⁸⁵¹hükümleri uyarınca gümrük idaresinin fazla tahsil ettiği K.D.V.'yi ilgili vergi dairesine bildirmesi hükümleri dikkate alındığında Gümrük İdaresi gümrük kıymetini Gümrük Kanunu'nun 23-31. maddelerine göre belirleyebilmektedir. Yapılacak belirlene sonucunda her iki kurumca tespit edilen bedeller birbirinden farklı olabilecek ve mükellefin iade alabileceği tutar birbirinden farklı olabilecektir.

IV.MALİYET PAYLAŞIM ANLAŞMALARI

A.Maliyet Paylaşım Anlaşmalarının Niteliği ve Çeşitleri

Farklı ülkelerde faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin, maliyet tasarrufu sağlamak ve sinerjiden yararlanmak üzere aynı işlemleri ayrı ayrı yapmak yerine, birkaç işletmeyi bu işleri yapmak üzere görevlendirmektedirler. Bu işten elde etmeyi düşündükleri fayda karşılığında, bu faaliyetleri üstlenen işletmelerin katlandıkları maliyetlere de bu faaliyetlerden yararlanan işletmeler katılmaktadır. Ayrıca

⁸⁵¹ 91. Seri Nolu KDV Genel Tebliği; ' Fazla veya yersiz vergi; -KDV Genel Tebliğlerine göre ihracat istisnasından doğan ve nakden talep edilen alacakların teminatsız ve incelemesiz iadesine imkan veren sınırı aşmıyorsa, -bizzat mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmiş ve ödenmişse, -özel müzayede mahalleri hariç, müzayede mahallerinde veya gümrük depolarında yapılan satışlar nedeniyle bu satışları düzenleyenlere ödenmişse, İnceleme raporu veya yeminli mali müşavir tasdik raporu ve teminat aranılmaksızın iade edilebilecektir. İade talebi yukarıda bahsedildiği şekilde bir dilekçe ile yapılacak, dilekçeye ayrıca, verginin fazla ve yersiz ödendiğini gösteren belgenin ödemenin yapıldığı kurum ve kuruluş tarafından onaylanmış örneği eklenecektir. Vergi daireleri ilgili dönem defter ve belgeleri üzerinde gerekli incelemeyi yapmak suretiyle iade talebini sonuçlandıracaklardır. Öte yandan, fazla veya yersiz verginin gümrük idarelerine ödenmiş olması halinde gümrük idaresine bir dilekçe ile başvurulacak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını indirim hakkına sahip mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirecektir. Bu yazı mükellefe elden verilmeyecektir. (İndirim hakkına sahip olmayanlarca gümrükte ödenen fazla veya yersiz vergi Gümrük Kanunu hükümlerine göre iade edilecektir.) Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini önceki paragrafta açıklandığı şekilde sonuçlandıracaktır. '

işletmeler, bu hizmeti üstlenen birimleri birlikte finanse etmektedir. İhtiyaç duydukları hizmetleri alırken herhangi bir bedel ödememektedirler.⁸⁵²

M.P.A'a genellikle üretici firmalar katılmakta olup, dağıtım firmalarının bu anlaşmalara katılması nadirdir. Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin geliştirilmesi dışında muhasebe, yönetim, pazarlama gibi hizmetler için de M.P.A. yapılabilmektedir.⁸⁵³

Maliyet paylaşım anlaşmaları, iki ya da daha fazla bağımlı şirket arasında yazılı olarak yapılan bir sözleşmedir. Anlaşmanın kapsamı, varlık, hizmet veya hakkın geliştirilmesi elde edilmesi veya üretilmesinin risk ve maliyetlerine tarafların katılımının ve her bir tarafın söz konusu varlık, hizmet ya da hak üzerindeki hak ve yükümlülüklerinin düzenlenmesidir.⁸⁵⁴ Bu anlaşmalar tarafların her birinin yararına maliyet ve giderleri minimum düzeye indirecek şekilde anlaşmaları durumunda ortaya çıkan anlaşmalardır.⁸⁵⁵ Bu şekilde anlaşma yapılarak minimum maliyet ve giderler en alt düzeye indirilerek faydalar arttırılmaktadır.

OECD rehberine göre yapılan bu anlaşmalar tüm katılımcılar tarafından oluşturulan sabit bir işyeri olmayıp, akdi bir anlaşma niteliği taşımaktadır.⁸⁵⁶

Maliyet paylaşımı, bir grup şirketin yeni fikirleri araştırmak ve geliştirmek amacıyla bir araya gelerek bu amaçla yaptıkları harcamaları paylaşması anlamına gelmektedir.⁸⁵⁷

M.P.A.'lar birebir hizmet alımlarından farklılık göstermektedir. Birebir hizmet alımlarında belirli bir hizmet söz konusu olup, M.P.A.' belirli bir özel hizmet bulunmamaktadır. Birebir hizmet alımlarında hizmet belirli olduğu için yapılan ödemelerinde emsallere uygunluk ilkesine uygun olması gerekmektedir. M.P.A.'larda anlaşmanın tarafları maliyete yaratılan toplam yarardan kendilerine

⁸⁵² Erdoğan Öcal, 'Grup İçi Maliyet Paylaşım Anlaşmaları Çerçevesinde Yurtdışına Yapılan Hizmet Bedeli Ödemelerinin Vergilendirilmesindeki Yanlış', **Yaklaşım**, Kasım 2010, s. 215.

⁸⁵³ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 94.

⁸⁵⁴ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 189.

⁸⁵⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines, p. 8.8.

⁸⁵⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines, p. 8.3.

⁸⁵⁷ K. Yoor Choi, E. Thore Day, 'Transfer Pricing, Incentive Compensation and Tax Avoidance in Multidivision Firm', *Review of Quantative Finance and Accounting*, No: 11(2), September 1998, s. 139-164. (Kaynak: Kızılot, **a.g.e.**, s. 90.)

düşmesi muhtemel pay oranında katılmaktadırlar. Birebir hizmet alımlarında hizmetin bedeli ve maliyeti belli olmasına rağmen, maliyet paylaşım anlaşmalarında ödenen katkı payları karşılığında sağlanan yararın birebir belgelendirilmesi mümkün değildir.⁸⁵⁸

M.P.A'lar geleceğe dönük olarak yapılması nedeniyle riski de içinde barındırmaktadır. Şirketler yüksek riske sahip araştırma ve geliştirme faaliyetlerine önemli harcamalar yapabilmekte ve bu süreç uzun bir süreyi gerektirebilmektedir.⁸⁵⁹

M.P.A'larde elde edilecek faydalar önceden tespit edilebilmesine rağmen, bazı faaliyetlerde elde edilecek faydaların önceden belirlenmesi mümkün değildir. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bu tür faaliyetlere örnek olarak verilebilmektedir. Maliyet paylaşımlarıyla ilgili olarak bazı anlaşmalar kısa dönemde fayda getirebilmesine rağmen uzun dönemde herhangi bir fayda elde edilemeyebilmektedir.⁸⁶⁰

M.P.A, araştırma başlamadan önce imzalanan yazılı bir anlaşmaya dayanmakta olup, anlaşma masrafların ve araştırma ve geliştirmenin boyutu ve araştırma sonucu olumsuzlukla karşılaşırsa yapılacak işlemleri de kapsamalıdır.⁸⁶¹

B.Maliyet Paylaşım Anlaşmalarının Emsallere Uygunluk İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

M.P.A'nın hem vergi idareleri hem de mükellefler açısından çokuluslu şirketlerin dünya ticaretini elinde bulundurması nedeniyle önemli artmaktadır. Burada değerlendirilmesi gereken en önemli konu, mükelleflerin yapmış oldukları anlaşmalar nedeniyle belirledikleri katkıları kurum kazancından indirebilmesi olanağının bulunmasıdır. Bunun gider olarak indirilebilmesi ile ilgili yapılacak

⁸⁵⁸ Erdoğan Öcal, 'Grup İçi Maliyet Paylaşım Anlaşmaları Çerçevesinde Yurtdışına Yapılan Hizmet Bedeli Ödemelerinin Vergilendirilmesindeki Yanlış', **Yaklaşım**, Kasım 2010, s. 215

⁸⁵⁹ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 92.

⁸⁶⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines, p. 8.4.

⁸⁶¹ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 90.

işlemlerin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi transfer fiyatlandırması açısından önem taşımaktadır.⁸⁶²

M.P.A'nın emsallere uygunluk ilkesine göre; ayrıcalık ücretinin belirlenmesini ortaya çıkarmaktadır. Taraflar, bir taşınmaz varlığın geliştirilmesine katkı sağlamışlarsa bu varlığın sağladığı geliri elde etmek için sahip olup, ayrıcalık ücreti ödenmez. Ayrıca bu anlaşmalar şirketlere araştırma ve geliştirme faaliyetleri için finansman sağlamaktadır.⁸⁶³

Yapılan M.P.A'nın transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilmesinde ortaya çıkan problem M.P.A'ya taraf olanların sözleşmeye yaptıkları katkının, katkı karşılığında elde etmeyi planladıkları fayda ile uyumlu olup olmamasıdır.⁸⁶⁴ Bu durumda anlaşmaya taraf olanların yükümlülüklerinin ve faydalarının sözleşmede önceden belirlenmesi gerekmektedir.

Bu anlaşmalar, anlaşmaya katılan tarafların kaynaklarını becerilerini bir araya getirmesinde belirleyici olup, emsallere uygunluk ilkesi açısından anlaşmaya taraf olanların bir menfaat beklentisi içinde olduklarının belirlenmesi, her bir tarafın ortak faaliyete aynı ya da nakdi olarak katkısının belirlenmesi ve M.P.A'ya yapılan katkıların uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.⁸⁶⁵

Yapılan anlaşmaların emsallere uygunluk ilkesine uygun olması için; katılımcıların bu anlaşmalarla elde etmeyi planladıkları faydanın, bağımsız işletmenin herhangi bir anlaşmadan sağlamayı umdukları katkılarla tutarlı olması ve karşılaştırılabilir koşullar altında bu tutarlılığının belirlenmesi gerekmektedir. Yapılan M.P.A'nın emsallere uygun olup olmadığının belirlenmesinde her bir katılımcının yaptığı katkı ile buna karşılık elde etmeyi planladığı faydanın tutarlı olup olmadığının belirlenmesi için, yapılan katkı değerinin tutarlı olması gerekmektedir. Yapılan katkının bağımsız kuruluşlarla karşılaştırılabilir koşullarda yapılan katkılarla uygun olması gerekmektedir.⁸⁶⁶

⁸⁶² Ramazan Biçer, **a.g.e.**, s. 135-136.

⁸⁶³ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 90.

⁸⁶⁴ Namık Kemal Uyanık, **a.g.e.**, s. 189.

⁸⁶⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines, p. 8.9.

⁸⁶⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines, p. 8-14. 8-13-8.8.

Karşılaştırma tutarlılık açısından kontrol edilirken genel bir kural bulunmayıp, taraflardan her birinin beklenen fayda payının belirlenmesi ve aynı oranda katkının bölüşümünün sağlanması gereklidir.⁸⁶⁷

M.P.A'da kullanılacak dağıtım ölçüsü zaman içinde değişiklik gösterebilmektedir. Bu amaçla taraflar arasında yapılan bilgi alışverişi, karşılıklı anlaşma yöntem ve usulleri, iki ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları dağıtım yöntemine yardımcı olabilmektedir.⁸⁶⁸ Pratik olarak anlaşmadan sağlanacak katkıyı belirlemek, tahmin etmek için satışlar, kullanılan üretilen ya da satılan üniteler, brüt kar, faaliyet karı, çalışan sayısı ya da sermaye yatırımları dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir.⁸⁶⁹

M.A.P'da emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde değerlendirme yapılırken toplam katkı içerisinde katkı oranı belirlenirken bu oranın beklenen faydalardaki oran ile tutarlı olması gerekmektedir. bu tutarlılığın sağlanamadığı durumda katılımcılardan birine sağlanacak karşılık yetersiz olacak, diğerlerine yapılan katkı bağımsız kuruluşların karşılaştırılabilir koşullarda elde edilmesi menfaate göre fazla olacaktır. Bu durumda emsallere uygunluk ilkesi açısından düzeltmeyi gerektirecektir. Yapılacak düzeltme dengeleyici bir ödemenin yapılması ya da atfedilmesi şeklinde net katkı üzerinde düzeltme biçimde olacaktır.⁸⁷⁰

⁸⁶⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines, p. 8-19.

⁸⁶⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines, p. 8.20-8.22.

⁸⁶⁹ Ramazan Biçer, **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**, s.138-139.

⁸⁷⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines, p. 8.26.

SONUÇ

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı günümüzde önemini arttıran konulardan biri olması yanında gelecekte de önemini kaybetmeyecek vergisel konuların başında gelmektedir. OECD tarafından yapılan son düzenlemeler de bu durumu doğrulamaktadır. Gelecekte şirketler açısından en çok vergi incelemesinin yapılacağı alanın transfer fiyatlandırması incelemeleri olacağı muhtemeldir.

Transfer fiyatlandırmasının öneminin artmasında çokuluslu şirketlerin dünya ticaretindeki payının artması etkili olmuştur. Çokuluslu şirketlerin farklı ülkelerde bulunan ilişkili olarak kabul edilen şirketleri aracılığıyla faaliyette bulunarak, karlarını artırma çabaları transfer fiyatlandırmasının etkinliğinin artmasına neden olmuştur. Çünkü 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 aza indirerek, vergi yüklerini azaltma çabaları ülkelerin vergi kaybına uğramalarına neden olmaktadır. Transfer fiyatlandırması açısından tartışma bu noktada başlamakta ve bu konuda yasal düzenlemeler yapılması ve mevcut düzenlemelerin revize edilmesi sonucunu ortaya çıkarmaya başlamıştır.

Çokuluslu şirketlerin faaliyetlerinin yoğunlaşması ve karlarını vergi yüklerini en aza indirecek yerlere aktarma çabalarının ülkeler açısından yarattığı vergisel kayıpların aza indirilmesi yönünde çeşitli düzenlemelerin yapılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenlerle transfer fiyatlandırması konusunda yasal düzenlemeler ayrıntılı olarak yapılmakta ve yapılmaya devam etmektedir. Yapılmış bulunan yasal düzenlemelerin ülkeler arasında ortaya çıkaracağı temel sorun vergilendirme yetkilerinin çakışması olacaktır. Çünkü ülkeler arasında gerçekleşen mal ve hizmet transferlerinde her ülkenin kendi çıkarını düşünerek hareket etmesi ve vergilendirmeyi bu yönde yapması çifte vergilendirme sorunlarının ortaya çıkmasına neden olabilecektir.

Yaşanan ve yaşanması muhtemel bu sorunların çözümünde ülkelerde uygulanmak ve tavsiye niteliği taşıyan OECD tarafından hazırlanmış bulunan 'Çokuluslu Şirketler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberi', birçok

ülke tarafından kabul edilmiştir. Ayrıca yapılan yasal düzenlemelerde de OECD rehberinin izlerini görmek mümkündür. Türkiye’de yapılmış bulunan yasal düzenlemelere bakıldığında OECD rehberinin esas alındığı görülmektedir. Ancak OECD tarafından yapılmış bulunan revizyona bağlı olarak yapılacak bir takım düzenlemeler, mevcut bulunan yasal düzenlemelerde yer almamaktadır.

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılmış bulunan düzenlemelere genel anlamıyla 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 tartışmaya yönlendirmesi transfer fiyatlandırması konusunda literatür açısından yararlı olmuş ve farklı düşünceler oluşturarak konunun zenginleşmesine neden olmaktadır.

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenlemeler çerçevesinde emsallere uygunluk ilkesi önem taşımakta ve örtülü kazanç dağıtımının temel unsuru olarak kabul edilmektedir. Türkiye ve çeşitli ülke uygulamalarına bakıldığında transfer fiyatlandırmasında transfer fiyatının tespiti usulleri konusunda çeşitli alternatif yöntemler belirlenmesine rağmen ‘emsallere uygunluk ilkesi’ temel belirleyici olma özelliğini korumaktadır.

OECD Transfer Fiyatlandırması rehberi dahil olmak üzere yapılmış bulunan düzenlemelerde ‘emsallere uygunluk’ ilkesi ön plana çıkmakta ve ülke uygulamalarında ‘emsallere uygunluk’ ilkesi en çok uygulanan ve kabul gören ilkelere biri olmaktadır. Emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmada çeşitli yöntemler belirlenmiş olmasına rağmen belirleyici kavram yine ‘emsal’ kavramı olmaktadır. Kavramın bu kadar önemli olması, karşılaştırılması muhtemel vergi incelemelerinde vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında yaşanacak vergi uyumsuzluklarında, belirlenen ve belirlenmiş bulunan transfer fiyatına uygun olarak yapılmış bulunan işlemlerin açıklanmasında ortaya çıkacaktır.

‘Emsallere Uygunluk’ ilkesi genel kabul gören ilke olarak kabul edilmesine rağmen, bu ilkeye alternatif olarak ‘Global Bölüşüm Formülü’ gösterilmiştir. Alternatif olarak gösterilen ‘Global Bölüşüm Formülü’, bu formülün

uygulanmasında önemli zorlukların ortaya çıkabileceği düşüncesine neden olmuştur. Söz konusu formülün ülkeler tarafından çeşitli nedenlerle kabul görmemesi sonucunu ortaya çıkarmıştır. Çünkü ülkeler arasında vergi konusunda bir birlikteliğin sağlanması ve uluslararası bir uyumun oluşması zor olmaktadır. Ülkeler vergilendirme yetkilerini sınırlandırma konusunda istekli olmadıkları gibi, söz konusu yetkinin daha da genişletilerek uluslararası alanda vergi gelirlerini artırma çabası içinde olmaktadır. Bu amaçla yapılan düzenlemeler uluslararası vergi rekabetine neden olarak vergi uyumsuzluğunun daha da artmasına neden olmaktadır. Bu anlamda ‘Global Bölüşüm Formülü’ gibi bir formül belirlenerek, bu formülün uygulanmasında uluslararası bir uyumun sağlanması mümkün görünmemektedir.

‘Emsallere uygunluk ilkesi’ esas alınarak tespit edilecek fiyatın kendisi transfer fiyatlandırması açısından sorun yaratabilecektir. Çünkü ‘emsal’ kavram olarak da kendi içinde belirsizliği barındırmaktadır. ‘Emsal’ konusunda her benzer, denk ya da eş olan emsal midir?’ ya da ‘benzerlik’ ve ‘eşlik’ ne derece benzerdir? gibi soruların ortaya çıkması muhtemeldir.

‘Emsal’ konusunda bir mal ya da hizmetin emsalinin belirlenmesi de her zaman mümkün olmayabilecektir. Özellikle spesifik, belirli özelliklere sahip mal ve hizmetlerde bu sorun daha da içinden çıkılmaz bir sorun haline gelebilecektir. Ayrıca emsal fiyat ya da tespiti konusunda fiyatın da ekonomik gelişmelerden etkilenebilecek düzeyde olması emsal tespitini zorlaştırmaktadır. Özellikle teknolojik gelişmelerin etkisiyle belirli alanlarda herkes tarafından üretilmeyen ürünler açısından ‘emsal’ karşılaştırması yapmak imkansız hale gelmektedir. Bu sorun sadece şirketler ya da şahıslar için bir sorun oluşturmamakta, vergi idareleri açısından yapılacak vergi incelemelerini de zorlaştıracaktır. Vergi idarelerine verilen beyanname eklerindeki transfer fiyatlandırma formunda emsal fiyat belirleme yönteminin seçimi konusu da denetimi zorlaştırmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda 5422 Sayılı K.V.K.’da yapılmış bulunan düzenleme sonrasında, 5520 Sayılı Yeni K.V.K.’da yasal düzenlemeler yapılmıştır. Ancak yapılmış bulunan yasal düzenlemeler sonrasında Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği ve Bakanlar

Kurulu Kararı ile ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Yasal düzenlemelerle yapılmış bulunan diğer düzenlemeler karşılaştırıldığında ‘Verginin Kanuniliği İlkesi’ açısından eleştiri yapılması mümkündür. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda kanunda belirli ve ayrıntılı düzenlemelerin yapılarak belli kişi ve kurumlara mükellefiyet oluşturuvcu işlem tesis edilmesi, vergi hukuku ve anayasa hukuku açısından sorun oluşturmamaktadır. Ancak yapılmış bulunan düzenlemelere ek olarak genel tebliğ ve bakanlar kurulu kararları ile bir takım ayrıntılı düzenlemeler yapılması çeşitli açılardan eleştirilmiştir. ‘Verginin Kanuniliği’ ilkesi gereğince vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin kanunla konulup, kaldırılıp ve değiştirileceği ifade edilmiştir. Genel tebliğler vergi hukukunun yardımcı kaynaklarından olup, bilgi verme ve açıklama ihtiyacı üzerine çıkarılmaktadır. Genel tebliğler aracılığıyla bir mükellefiyet tesis edilmesi ve buna dayanılarak gerekli işlemlerin yapılması ‘verginin kanuniliği’ ilkesine ters düşmektedir. Bu nedenle vergi hukuku alanında yapılacak düzenlemelerde ‘verginin kanuniliği’ ilkesine uygun olarak düzenlemenin yapılması gerekmektedir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının ayrıntılı düzenlemesinin kanunda yapılması, açıklama niteliği taşıyan konuların genel tebliğler aracılığıyla mükelleflere ya da kanunu uygulayanlara bildirilmesi gerekmektedir. Örneğin; 5520 sayılı K.V.K.’nın 13. maddesine bakıldığında peşin fiyatlandırma anlaşmaları konusunda genel bir açıklama yapılarak, idare ve mükellefe anlaşma imkanı getirilmiştir. Daha sonra çıkarılmış bulunan 1. Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliği’nde ise kimlerin peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapacakları belirlenmiştir. Ayrıca cezalar tarafından yapılan belirleme de kanunda herhangi bir düzenleme bu konuda yapılmamış bulunmasına rağmen tebliğ’de V.U.K.’da geçerli olan ceza hükümlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapanlara uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Türkiye’de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda 2006 yılı öncesinde yapılan düzenlemelere göre, 2006 yılı sonrasında yapılan düzenlemeler çok fazla ayrıntıyı da içermektedir. 5520 sayılı kanunla getirilen düzenlemelerde transfer fiyatlandırmasının içeriği daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İlişkili kişi tanımının kapsamının geniş tutulması eleştirilere neden

olmuştur. Şirket ile çeşitli nedenlerle ilişki içinde bulunmuş şahıs ve şirketlerin de kapsama alınması, kimlerin ilişkili olacağı konusunu tartışmalı hale getirmiştir. Bu konuda kapsamın sınırlarının daha iyi bir şekilde belirlenmesi sorunu çözüme açısından önemli bir adım olabilecektir.

İlişkili kişi kapsamında genel tebliğde yapılmış düzenlemeler ayrıntılı düzenlemeler olmasına rağmen bazı açılardan eleştiri konusu yapılabilmektedir. Örneğin, kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal ilişki içinde bulunan kişilerin de ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmesi belirsizlik ortaya çıkarabilmektedir. Çünkü bu şekilde bir ilişkinin tespiti zor olabileceği gibi ilişkili kişi kapsamını da sınırları kesin bir biçimde belirlenemeyecek duruma getirmektedir. Ayrıca söz konusu düzenlemenin K.V.K.'da da düzenlenmemiş olması ayrı bir eleştiri gündeme getirebilecektir.

Transfer fiyatlandırmasında emsal kavramının öneminin artmış olması bu konudaki düzenlemeleri de artırmıştır. Transfer fiyatlandırması konusunda emsal fiyat tespitinde gerek OECD, gerekse Türkiye'de K.V.K.'da yapılan düzenlemeler farklı yöntemler tespit edilmiştir. Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi geleneksel yöntemler olarak adlandırılırken, kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemi olarak ifade edilen bu yöntemlerle ilgili olarak uygulama konusunda sorunlar ortaya çıkabilecektir. Özellikle kara dayalı yöntemlerin seçilmesi halinde, bu yöntemlerin uygulamasında zorluk ortaya çıkabilecektir. Çünkü bu yöntemlerde makul bir brüt karın tespiti konusunda ortaya konulmuş bulunan formüller anlaşılması ve uygulaması zor ve karmaşıktır. Mükellefler açısından da bu yöntemin seçilmesi zorluk yaratacaktır. Geleneksel yöntem olarak adlandırılan yöntemlere göre kara dayalı emsal fiyatın tespiti daha zor görünmektedir.

İlişkili kişi kapsamında ortaklıklarda sermaye payının bir önemi bulunmamaktadır. Yüzde birlik bir paya sahip olan ve şirketle ilişkili olan kişi ile yüz de altmış paya sahip kişi transfer fiyatlandırması yönünden aynı şekilde değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Ancak bu konuda yapılacak bir belirleme ilişkili

kişi kapsamını daraltabilecektir. İlişkili kişi kapsamının belirlenerek tespit yapılması yararlı olacaktır.

Emsal tespit yöntemleri konusunda Türkiye’de yapılmış bulunan düzenlemelerde mükellefin kendi belirleyeceği yöntemi de kullanacak olması ve bu yöntemle göre tespit edilecek fiyatın emsallere uygunluk ilkesine fiyat olması da bir belirsizlik yaratmaktadır. Yapılmış bulunan yasal düzenlemelerde açıklanmış ve örneklendirilmif bulunan yöntemlerde dahi bir karmaşa ve anlaşılmalık bulunmasına rağmen mükellefin kendi belirleyeceği yöntemle emsal fiyatı tespit edecek olması mümkün görünmemektedir. Emsal fiyat tespit yöntemleri fazla anlaşılmalamamış ve transfer fiyatlandırması formunun doldurulmasında mükellefçe belirlenecek yöntem seçeneğinin seçilmesi de bunu doğrulamaktadır.

‘Gizli emsal’ dışında ortaya çıkması muhtemel sorunlardan biri de emsal bulunması konusunda çeşitli veri tabanlarında özellikle uluslararası alanda bulunan veri tabanlarının emsal seçiminde dikkate alınıp alınmayacağı konusudur. Türkiye’de verilmiş bulunan bir yargı kararında bu tür emsallerin kullanılamayacağı ifade edilmiş ve çeşitli ülke uygulamalarında da bu tür emsallere başvurulamayacağı sonucuna varılmıştır.

Emsal belirlenmesinde yöntemler konusunda da bazı belirsizlikler bulunmaktadır. Özellikle bazı alanlarda bazı yöntemlerin kullanılması daha kolay görünürken, yöntem tespiti kapsamı dar alanlarda daha da zorlaşmaktadır. Birden fazla fiyat tespiti yönteminin aynı anda kullanılması önerilmemekle birlikte, idare ve mükellefin söz konusu işlemdede emsali farklı yöntemle tespit etmesi sorun yaratabilecektir. Özellikle mükellefin seçtiği yöntem konusunda bu yöntemi destekleyici belgelendirme yapma zorunluluğu ortaya çıkacaktır.

Transfer fiyatlandırması konusunda emsalin tespiti konusunda veri tabanları önem taşımaktadır. Çünkü emsal olarak kabul edilecek fiyatın tespitinde, ilişkili kişi ile yapılan işlem ile emsal olarak kabul edilen işlemin iyi derecede karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Karşılaştırmanın yapılabilmesi için de çok ayrıntılı analizler yapılarak işlemin yapılması gerekmektedir. Bu analizlerin yapılmasında çeşitli kaynaklardan gelen bilgi ve verileri içeren veri tabanlarının kullanılması emsal

tespitini kolaylaştıracaktır. Dünya'daki uygulamalara bakıldığında çeşitli veri tabanları bulunmakta ve bu veri tabanlarında çok ayrıntılı verilere ulaşmak m¼mk¼nd¼r. Ancak bu verilerin g¼venilirliđi konusu tartışmalıdır. ¼nk¼ yapılacak analizlerde k¼¼¼k bir eksiklik farklı emsal fiyatın oluşmasına neden olabilecektir. Ayrıca s¼z konusu veri tabanlarından yararlanmak ücretli olup, bu durum da emsalin tespitinde haksız bir rekabete yol açabilecektir.

T¼rkiye açısından veri tabanları açısından bir eksiklik bulunmakta ve emsalin tespiti konusunda yurtdışı veri tabanlarının kullanılması konusunda bir d¼zenleme bulunmamaktadır. Ancak bir yargı kararı bu veri tabanlarının kullanılmayacağı y¼n¼nde karar vererek, yargı organlarının g¼r¼ř¼n¼ az da olsa ortaya koymuş, ancak yargı kararları hen¼z daha y¼ksek seviyeye ulaşmamıştır. Yeni TTK ile birlikte yapılmış bulunan d¼zenlemelerle T¼rkiye'de de veri elde etme konusunda bir kolaylığın yaşanabileceği ortaya çıkmıştır. şirketlerle ilgili olarak yapılmış d¼zenlemeler kapsamlı bir veri tabanı oluşturabilecektir. Ancak bu oluşacak veri tabanlarının kullanım şartları ile ilgili yasal d¼zenlemelerin yapılması gerekmektedir.

İspat m¼kellefiyeti açısından sorunlar ortaya çıkmakta ve vergi idareleri tarafından emsalin belirlenmesinde işletme içi ve işletme dışı emsallerin esas alınarak, vergi incelemesi yapılmasının yanı sıra, 'gizli emsal'lerin kullanılması ve bu emsale dayanılarak, transfer fiyatlandırması yoluyla ¼rt¼l¼ kazanç dağıtımı sonucuna varılması ve gerekli d¼zeltme işlemlerinin yapılması eleştirilere neden olabilecektir. ¼nk¼ m¼kellefler açısından haksız bir işlem ile bir sonuç yaratılması ve kendi bilgisi dışında bir emsale dayalı olarak işlem yapılması sonucu ortaya çıkacaktır. Bu gizli emsallerin kullanılıp, kullanılmayacağı konusu tartışma yaratan konulardan birini oluşturmaktadır.

Transfer fiyatlandırması konusunda emsallere uygunluk ilkesine g¼re fiyatın tespit edilmesi durumunda belirlenen y¼ntem ve bu y¼ntemi destekleyici belgelerin saklanması ve gerekli olduğu durumlarda vergi inceleme yapmaya yetkili olanlara verilmesi ¼nem kazanmıştır. İlişkili olarak kabul edilecek kişilerle yapılan işlemlere ilişkin her t¼rl¼ bilgi ve belgenin saklanması, ortaya çıkması muhtemel sorunların ¼z¼m¼nde ¼nemli bir ispat edici araç olacaktır. İspat y¼k¼ml¼l¼đ¼ konusunda

belgelendirme önem taşımakla birlikte, ispat amacıyla getirilmiş bir yükümlülük olmayıp, transfer fiyatlandırması konusunda yapılmış bulunan işlemlerin doğruluğu konusunda getirilmiş bir düzenlemedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında mükelleflerden ayrıntılı bir belgelendirme istenmektedir. İlişkili kişi kapsamının oldukça geniş tutulması yapılması gereken belgelendirmenin de kapsamının geniş olmasına neden olmaktadır. Bu durum ise mükellefler açısından yük oluşturmakla birlikte ilişkili kişi kapsamının daraltılması bu yükün azalması sonucunu doğurabilmektedir. Ancak ilişkili kişi kapsamının sınırlarının belirlenerek daraltılması gerekmektedir. Ayrıca belgelendirme konusunda bazı durumlarda elde edilen bilgiler yeterli olmasına rağmen bilginin değerlendirilmesi konusunda sorunlar ortaya çıkabilecektir. Bu durumda bilgiyi kullanıp, analiz edebilecek düzeyde yeterliliğe sahip uzman personele ihtiyaç duyulacaktır. Özellikle bu anlamda transfer fiyatlandırması konusunda uzman personel ihtiyacı önem kazanmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda idare ile anlaşma yöntemi olarak kabul edilen peşin fiyatlandırma anlaşmaları, idare ve mükellefler açısından yararları olan anlaşmalar olmasına rağmen, bazı olumsuz sonuçlar yaratabilecek anlaşmalar olarak da kabul edilmektedir. Yapılacak peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile mükellefler ve idare transfer fiyatlandırma konusunda belirlenmiş olan fiyat yöntemi konusunda anlaşma sağladıkları takdirde, vergi mükellefleri bu konuda vergi incelemesinden kurtulabilmektedirler. Ancak vergi incelemesi belirlenmiş bulunan transfer fiyat yöntemine uyulduğu durumda vergi incelemesi riskini ortadan kaldırmaktadır. Eğer fiyat tespitine uyulmadığı belirlenirse, gerekli olan düzeltme işlemlerinin yapılması gerekecektir. Ayrıca mükellefler peşin fiyatlandırma anlaşmaları yaptıkları takdirde, emsal belirlenmesi sorununu en başından itibaren çözmektedir. Tespit edilen fiyat yöntemini destekleyici her türlü bilgi ve belgenin saklanması zorunluluğu bulunmaktadır. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında her ne kadar emsal tespiti kolaylaşmış olmasına rağmen, bu anlaşmalara başvuru süreci de birçok külfeti beraberinde getirmektedir. Bu anlaşmalara başvurabilmek için, birçok bilgi ve belgenin mükellef tarafından

idareye sunulması yanında, başvuru harcı olarak belirlenmiş harcın da yatırılması gerekmektedir. Belirlenmiş olan harç miktarının yüksek olmasının yanı sıra, ödenmiş olan harcın anlaşmanın sağlanamaması durumunda geri verilip verilmeyeceği konusu bir belirsizlik yaratmaktadır. KVK'da bu konuda düzenleme bulunmamasına rağmen, genel kanaat ödenen harcın geri verilmeyeceği yönündedir. Ayrıca başvuru maliyetinin bu denli yüksek tutularak, bazı vergi mükelleflerinin bu anlaşmalarının kapsamı dışında bırakılması, vergi adaleti ve vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı sonuç yaratabilecektir. Özellikle bu anlaşmalara başvuru için mali gücü yeterli olan mükellefler, mali gücü yeterli olmayan mükelleflere göre üstün konumda yer alacaklardır. Bu durumda vergi mükelleflerinin vergiye uyumu açısından bazı sorunların ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Transfer fiyatlandırması konusunda yapılmış bulunan örtülü kazanç dağıtımının hazine zararı oluşturup oluşturmayacağı tartışma konusu olmuştur. 5422 sayılı kanun sürecinde herhangi bir yasal düzenlemenin olmaması hazine zararının aranmaması gerektiği yönünde bir düşüncenin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Danıştay tarafından verilmiş bulunan kararlar da tartışmaların daha da yoğunlaşmasına neden olmuştur. Ancak 5520 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, 13. maddeye eklenen 7. fıkra ile hazine zararının doğması şartı getirilerek, hazine zararı konusunda tartışmaların sonu gelmiştir. Yapılan bu düzenleme 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Hazine zararı konusunda emsallere uygun fiyata ulaşmada kullanılan fiyat firmanın içinde bulunduğu mali duruma göre de farklılık göstermektedir. Kullanılan fiyat sonucunda firmaların kar ya da zarar durumları değiştirilerek, kurumlar vergisi açısından gelir kaymaları sonucu hazine zararı oluşabilmektedir. Bu durum ise firmanın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını incelemeleri ile karşı karşıya kalmasına neden olabilmektedir.

Transfer fiyatlandırması konusunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yapılan düzenlemeler sonrasında ortaya çıkmış çok fazla yargı kararı bulunmamaktadır. Ancak uygulama aşamasında ortaya çıkacak uyuşmazlıkların yargıya yansımaları sürecinde belli başlı sorunları görmemiz ve özellikle emsal tespiti

konusunda yerleşik içtihatlar oluşması mümkün olacaktır. Bu içtihatların oluşmasıyla birlikte ‘emsallere uygunluk ilkesi’ daha çok tartışılacak ve yeni düzenlemelerin ortaya çıkması muhtemeldir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı bugün olduğu kadar gelecekte de önem kazanmaya ve tartışılması sürecek vergisel konulardan biri olmaya devam edecektir.

KAYNAKÇA

- Adams, Laurel-Drtina,Ralph: ‘Multinational Transfer Pricing: Management Accounting Theoriy Versus Practice’, **Management Accounting Quarterly**, Vol:11, No:3, Spring 2010.
- Ağar,Serkan: **Transfer Fiyatlandırma Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.
- Akbulak, Yavuz-Koray, Ahmet : ‘ Örtülü Kazanç Aktarımının Halka Açık Anonim Şirketler Bakımından Değerlendirilmesi’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 257, Ocak 2003.
- Akkaya, Mustafa: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- Akıntürk,Turgut; **Borçlar Hukuku**, Beta, 24. Bs., İstanbul, Ağustos 2010.
- Aksoy, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2011.
- Aktaş, Mehmet: **Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2004.
- Akyol, Emin: ‘Dönemsonu Değerleme Ölçüleri ve Geçici Vergide Uygulama’,**Yaklaşım**, Sayı:97, Ocak 2001, (Çevrimiçi) www.yaklasim.com., 25.12.2010.
- Akyol, M. Emin: ‘Değerleme-2’, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:407, Ocak 2004.
- Aktan, Coşkun Can - Vural, İstiklal Y.: **Globalleşme Sürecinde Çokuluslu Şirketler**, (çevrimiçi)<http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/aktan-makale.pdf> Erişim. 15.07.2010.
- Alper, Ali: ‘Emsal Tespiti İçin Yararlanılabilecek Yurt Dışı Veri Tabanları ve Araştırma Teknikleri’ (Çevrimiçi) www.verginet.net., 20.05.2011.

- Alptürk, Ercan: ‘Uluslar arası Vergi Anlaşmalarında Çakışma ve Vergilendirme Yetkisinin Paylaşımı’, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı:168, Nisan 2002.
- Altuğ, Osman: **Maliyet Muhasebesi**, Evrim Yayınevi, Tek Düzen Hesap Planına Göre Yeniden Düzenlenmiş Onbirinci Baskı, İstanbul, 1996.
- Amerkhaill, Valerie: ‘Functional Analysis and Choosing the Best Method’, **Practical Guide to U.S. Transfer Pricing: Third Edition**, 2001, Chapter:12.
- Arıkan, Zeynep: **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2007.
- Arıkan, Zeynep: ‘Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı’, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37. Seri, Yıl 1996/1997.
- Ateş, Kamil: ‘Vergi Kanunlarının Uygulanmasında İspat Esası ve Delillerin Geçerliliği’, **Yaklaşım**, Mayıs 2004, Sayı: 134, (Çevrimiçi)www.yaklasim.com, 25.10.2010.
- Atila, Özkan: ‘Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye’, **Vergi Dünyası**, Sayı:336, Ağustos 2009.
- Aydın, Fazıl: ‘Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Değerlendirilmesi’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 77, Mayıs 2010.
- Aykutlu, Fercan: ‘Daire ve Dükkan Satışlarında Emsal Bedel Uygulaması’, **Yaklaşım**, Sayı: 79, Temmuz 1999, (çevrimiçi) www.yaklaşım.com, 22.11.2010.
- Bahar, Cevdet Okan: **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008.
- Bakkalcı, Can: **Küreselleşme, Bölgesel Entegrasyonlar, Ülkeler üstü Kurumlar, Entegrasyon Teorisi ve Avrupa Birliği**, Nobel Kitabevi, Şubat 2008.
- Bakmaz, Zübeyir: ‘Yargı Kararları Işığında Emsal Kira Bedeli Uygulaması’, **Mali Çözüm**, Sayı:90, 2008.

- Bartelsman, Eric j.- Beetsma, -Roel M.W.J. ‘Why Pay More? Corporate Tax Avoidance Through Transfer Pricing in OECD Countries’, **Tinbergen Institute Discussion Paper**, TI,2000-054-2.
- Batirel, Ömer Faruk; **Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme**, İstanbul, 1974.
- Batun, Mehmet: ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaa’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 344, Nisan 2010.
- Biçer, Ramazan: **Transfer Fiyatlandırması Uygulama Rehberi**, Türmob, Yayınları.
- Biçer,Ramazan: ‘Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Veri Tabanlarının Önemi ve Veri Tabanlarında Emsal Arama Yöntemleri’, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 243, Temmuz 2008
- Bilici, Nurettin: **Avrupa Birliği ve Türkiye**(Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular), Ankara, Seçkin, 2010.
- Bıyan, Özgür: ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Süregelen Bazı Sorunlar’, **Yaklaşım**, Sayı:202, Ekim 2009.
- Bıyan, Özgür: ‘Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesinde Emsal Kira Bedeli Uygulaması’, **E-Yaklaşım**, sayı:41, Aralık 2006, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 14.04.2009.
- Bıyan, Özgür: ‘Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Boyut: Transfer Fiyatlandırması’, **Bütçe Dünyası**, Cilt 2, Sayı:26, 2007.
- Bıyan, Özgür: ‘Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında ‘Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları’ İçin Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanılmaz Yüksekliği’, **Yaklaşım**, Sayı: 205, Ocak 2010, (çevrimiçi)www.yaklasim.com,02.02.2010.
- Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, 6.bs. İstanbul, 1978.
- Burke, John JA: ‘Re-Thinking First Principles of Transfer Pricing Rules’, **Wirginia Tax Review**, Vol30:613, 3.1.2011.
- Büyük Türkçe Sözlük** Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/> 11.04.2010

- Büyüker, Gıyasi: ‘Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi Hizmetlerin Kapsamı ve Tespiti’, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 235, Kasım 2007.
- Ceyhan, Murat; ‘**Emsal Bedeli ve Ücreti**’, (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_emsal.htm, 30.05.2009.
- Cravens, Karen S.: ‘Çokuluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamasının Rolü’, Çev. İhsan Günaydın, International Business Review, Volume 6, Number 2, 1997, , **Vergi Sorunları**, Sayı: 141.
- Critzer,Margaret-Hickman,Andrew-Dirk Van Stappen,: ‘Pan European Documentation The EU Approach’,<http://www.kpmgvergi.com/trtr/Hizmetlerimiz/vergi/Transferfiyatlandirmasii/makaleler/Documents/Pan-European%20documentation%20The%20EU%20approach.pdf> Çevrimiçi: 19.03.2011.
- Çağan, Nami: **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çakmak, Timur: ‘Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Emsallere Uygun Fiyatın Belirlenmesi için Kullanılan Yöntemler ve Bu Yöntemlerin İşleyişi,’ **Vergi Dünyası**, Sayı:306, Şubat 2007.
- Çekirdekçioğlu, Kadir: ‘İlişkili Şirketlerde Grup İçi Hizmetlerin Dağıtımı ve Transfer Fiyatlandırması Karşısındaki Durumu’, **Vergi Dünyası**, sayı:329, Ocak 2009.
- Çelik, Orhan: ‘Uluslar arası Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım’, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan 2000.
- Çetinkaya, Oğuz: ‘Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranması Doğru Yaklaşımır-II’, **Vergi Dünyası**, Kasım, 2009, (çevrimiçi)www.vergidünyasi.com, 17.02.2010.
- Çımat, Ali: ‘Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi ile İlişkisi II’, **Vergi Raporu**, Sayı:25, Ekim-Kasım 1996.
- Çokuluslu Şirketler Rehberi, Hazine Müsteşarlığı, web sayfası, www.hazine.gov.tr.

- Çölgezen, Övül : ‘Kavram Vergi Ziyat, Vergi Matrahının Azalması ve Hazine Zararı’, **Yaklaşım**, Sayı: 212, Ağustos 2010.
- Dan. R. Bucks, Michael Mazerov, ‘The State Solution to the Federal Government’s International Transfer Pricing Problem’, **National Tax Journal**, September 1993, Vol. 46, Issue 3.
- Dinler, Zeynel: **Mikro Ekonomi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.
- Doğan, Gülçin: ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve İlişkili Kişi Kavramı’, **Yaklaşım**, Sayı: 168, Aralık 2006, (çevrimiçi)www.yaklasim.com,11.07.2010.
- Duman, Aysel: **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Türmob Yayınları, Ankara, 2008.
- Durak, Gündoğan: ‘Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma; Peşin Fiyatlandırma Anlaşması’, **Yaklaşım**, Sayı:278, Ekim 2007.
- Duran, Metin: ‘Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması’, **Vergi Sorunları**, Sayı: 262, Temmuz 2010.
- Eden, Lorraine: **Taxes, Transfer Pricing and Multinational Enterprise**, Oxford University Press, 2001, Chapter. 21. Edited By, Alan M. Rugman, Thoma L.Brewer, The Oxford International Business, 2003.
- Eden, Lorraine: **Taxing Multinational: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation**, University of Toronto Press, Toronto-Buffalo-London, 1998.
- Eden-Lorraine: Smith, Rebecca A. ,‘Not at Arm’s Length: A Guide to Transfer Pricing Resources’, **Journal of Business&Finance Librarianship**, Vol. 6(4) 2001.
- Eccles, Robert G.: ‘Transfer Pricing Problem – A Theory for Practice’, Lexington Books, 1986, MA, s. 15-16. (Kaynak: Öz. a.g.e.)
- Egesoy, Muzaffer: "Maliyet Kavramı ve Ticari Malların Değerlenmesi", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 10, Ekim, 1993.

- Elitaş, Cemal- Elitaş, Bilge- Enver Leyli- Özkal, Samet: ‘Transfer Fiyatlaması ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama’, **Mali Çözüm**, Sayı: 91, 2009.
- Ekmekçi, Esra: **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 2003.
- Elele, Onur: ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Karşılaştırılabilirlik Analizine İlişkin Değerlendirmeler’, **Yaklaşım**, Sayı:182, Şubat 2008.
- Elele, Onur: ‘Transfer Fiyatlandırması Üzerine Yorumlar, Öneriler ve Sorular’, **Yaklaşım**, Sayı: 184, Nisan 2008.
- Erdel, Veysel – Okumuş, Semi: ‘Türk Vergi Mevzuatı İçerisinde Transfer Fiyatlaması ve Vergi İncelemeleri’, **Vergi Sorunları**, Sayı:167, Ağustos 2002.
- Erdem, Doğan: ‘Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Uygulaması’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:95, Ağustos 1996.
- Eren, Fikret: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 6. Bs. Cilt:1, İstanbul, Beta Yayınları.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1953.
- Fallon M. GERALYN, ‘Advance Pricing Agreements’, s. 306-316. (Kaynak: Kapusuzoğlu, a.g.e., s. 143.)
- Ferhatoğlu, Emrah; **Uluslar arası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, Beta, İstanbul 2010.
- Ferhatoğlu, Emrah: ‘Uluslar arası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması’; **AÜHFD**, C.57, Sayı: 4, 2008.
- Freinschreiber Robert: **Transfer Pricing Methods an Application Guide**, 2004 by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

- Ghislan T.J. Joseph, 'Transfer Pricing: The EC Arbitration Convention as a Dispute Resoliton Mechanism', **The International Tax Journal**, Spring 2002, 28.2.
- Göktaş, Abdülkadir: 'Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Ekonomik ve Vergisel Uyumu II', Sayı: 97, **Yaklaşım** Ocak 2001.
- Günaydın, İhsan: 'Uluslar arası Transfer Fiyatlamannın Vergisel Amaçları', **Vergi Dünyası**, Sayı:216, Ağustos 1999.
- Güçlü, Süleyman: 'Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı', **Vergi Sorunları**, Sayı: 260, Mayıs 2010.
- Güler, İbrahim; 'Gelir Vergisi Kanunu'nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı', **E- Yaklaşım**, Sayı: 48, Temmuz 2007.
- Gülerman, Adnan: 'Emsal Kira Kavramı ve Bir Danıştay Kararının Yorumu', **Yaklaşım**, Sayı: 75, Mart 1999, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 11.10.2009.
- Güngör, A. Feridun - Orhan, Hakan: 'Tranfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi (Holding) Yönetim Hizmetleri I', **Yaklaşım**, Sayı: 201, Eylül 2009.
- Güngör, A. Feridun: 'Uluslar arası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması', **Vergi Dünyası**, Sayı: 190, Haziran 1997.
- Gündüz Zeki : Çokuluslu Şirketlerde Grup İçi Hizmet Ödemelerinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi, İstanbul, 1999, Yayımlanmamış yüksekisans tezi, s. 1; (Kaynak: Hüseyin Işık, **Çokuluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara, 2005.)
- Güneş, Gülsen: Vergi Hukukunda İsbat, Yayımlanmamış Yüksekisans tezi, İstanbul, 1984, s. 21.
- Gürsoy, Cudi Tuncer: **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta, 3. bs., İstanbul, Kasım, 2009.

- Güzeldal, Ömer: ‘Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım ile İlgili Problemler III’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 313, Eylül 2007.
- Hırshleifer, Jach: ‘On The Economics of Transfer Pricing’, **The Journal Business**, Vol. 29,No:3, July 1996.
- Işık, Hüseyin: **Çokuluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara, 2005.
- İnce, Eyyup; ‘OECD Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi’, **Vergi Sorunları**, Sayı:259, Nisan 2010.
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Taslak Karar ve Tebliğ ile İlgili Görüş ve Önerilerimiz, Rapor, 07.39-40-41.
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Ortaklar Cari Hesabı-Kasa Bakiyesinin İrdelenmesi ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım İlişkisi, **YMM Rapor 6**, 15 Temmuz 2006.
- Kaneti, Selim; ‘ Ekonomik Yaklaşım İlkesi’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 131, Temmuz 1992.
- Kaneti,Selim ‘Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme’, **İktisat ve Maliye**, Cilt: XXXII, Sayı: 12, Mart 1986. (Kaynak: Selim Kaneti, **Makaleler**, XXII Levha Yayıncılık, 1. bs., İstanbul, Ocak 2011)
- Kapusuzoğlu, Tuncay: **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırma**, İstanbul, Oluş Yayıncılık, 2003.
- Kapusuzoğlu, Tuncay: ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında “Hazine Zararı” Aranmasının Sakıncaları’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 323, Temmuz 2008.
- Kapusuzoğlu, Tuncay: ‘Transfer Fiyatlandırması Nedir?’,**Vergi Dünyası**, Sayı: 205, Eylül 1998.

- Kapusuzoğlu,
Tuncay: ‘Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 215.
- Kartal, Ali- Sevim, Adnan- Gündüz, Hamdi Erdin: **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 6. bs. Eskişehir, Mart 2008.
- Kartaloğlu, Emre: ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Kavramı ve Serbest Bölgedeki Mükellefler’, **Vergi Sorunları**, Sayı:251, Ağustos 2009.
- Kızılot, Şükrü: **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2002.
- Kızılot, Şükrü: ‘Serbest Bölgelerde, Aynı Alanda Faaliyet Gösteren Müesseseler Nezdinde Emsal Araştırması Yapılmadan Örtülü Kazanç Dağıtımından Söz Edilemeyeceği’, **Yaklaşım**, Sayı:176, Ağustos 2007.
- Kocaer, Şenol: ‘Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Eleştirisine Konu Edilen İşlemler Dolayısıyla Ödenen KDV İndirilebilir mi?’, **Yaklaşım**, Sayı: 214, Ekim 2010, (çevrimiçi)www.yaklasim.com., 09.12.2010.
- Koyuncu, Mesut: **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımını ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, 2005.
- Koyuncu, Mesut: ‘Örtülü Kazanç Müessesesinde “Hazine Zararı” Kavramı’, **Vergi Dünyası**, Sayı: 219,Kasım 1999, (çevrimiçi)www.vergidünyasi.com,09.03.2011.
- Koyuncu, Mesut: ‘Muvazaa Müessesesi, Müessesesinin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımını Müesseseleri ile Karşılaştırılması I ’, **Yaklaşım**, Sayı: 129.Eylül 2003.
- Koyuncu, Mesut: ‘Muvazaa Müessesesi, Müessesesinin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımını Müesseseleri ile Karşılaştırılması III ’, **Yaklaşım**, Sayı: 131, Eylül 2003.
- Koyuncu, Mesut: ‘Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal Faiz Oranı’, **Yaklaşım**, Sayı:98, 2001.

- Koyuncu, Mesut; **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2005.
- Köse, Tunç-Ferhatoğlu, Emrah, **Transfer Fiyatlandırma (Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2008.
- Kurt, Hasan: 'Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Yüksek Mahkemenin Görüşü', **Vergi Dünyası**, Sayı:107, Temmuz 1990.
- K. Yoor Choi, E. Thore Day, 'Transfer Pricing, Incentive Compensation and Tax Avoidance in Multidivision Firm', *Review of Quantative Finance and Accounting*, No: 11(2), September 1998, s. 139-164. (Kaynak: Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, 2002.)
- Küçük, Muzaffer; **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Sayı:145, Ocak 2005.
- Lall, Sanjaya: 'Transfer Pricing and Developing Countries: Some Problems of Investigation', **World Development**, Vol.7, 1979,
- Lİ, Jian: 'Transfer Pricing Audits in Australia, China and New Zealand: A Developed VS. Developing Countries' Perspective, **International Tax Journal**, Fall, 2006.
- McKee,J. Michael C. Robert Miall, W. Scott McSHan; 'Transfer Pricing at a Time of Economic Downturn', **International Tax Review**, May 2002, Vol. 13, Issue 3.
- Methibay, Yaşar: **Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1996.
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk: 'Bölümler Arası Transfer Fiyatlaması ve Bir Uygulama', **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 62, Ocak-Şubat-Mart 2003, (çevrimiçi) www.istanbulsmmmo.org.tr, 10.04.2009.
- Neighbour, John: 'Transfer Pricing: Keeping it at Arm's Lenght', **OECD**

- Observer**, (Çevrimiçi), www.oecdobserver.org. 25.04.2010.
- OECD http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html (çevrimiçi) 17.05.2010.
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July, 2010.
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July, 2001 and 1995.
- OECD, **Comparability: Public Invitation to Comment on a Series on Draft Issues Notes**, CTPA/CFA, 2006, 31, 10 Mayıs 2006.
- OECD **Proposed Revision of Chapters I-III Chapters Transfer Pricing Guidelines**, 9 September 2009-9 January 2010.
- OECD **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Travel Version**,(Çev: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası) OECD, 2001.
- OECD http://www.oecd.org/document/26/0,3343,en_2649_33753_43656346_1_1_1_1,00.html (Çevrimiçi: 13.06.2010)
- Oktar, S. Ateş; **Vergi Hukuku**, 6. Bs., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.
- Öcal, Erdoğan; ‘Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye ile İlgili İki Yargı Kararı’, **E-Yaklaşım**, Sayı: 214, Ekim 2010.
- Öcal, Erdoğan; ‘Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Konusundaki Görüşlere Toplu Bir Bakış’, **Yaklaşım**, Sayı: 209, Mayıs 2010.
- Öcal, Erdoğan; ‘Transfer Fiyatlandırması Emsale Uygunluk İlkesine Bir Seçenek: Global Bölüşüm Formülü’, **Yaklaşım**, Sayı: 195,

Mart 2009,

Öcal, Erdoğan. ‘Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Transfer Fiyatlandırması (Örtülü Kazanç Dağıtımı Konusunda) Ne Getiriyor?’, **Yaklaşım**, Sayı:116, Ekim,2006, (çevrimiçi)www.yaklasim.com, 11.07.2010.

Öcal, Erdoğan: ‘Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu’, **Yaklaşım**, Sayı:187, Temmuz 2008.

Öcal, Erdoğan: ‘Grup İçi Maliyet Paylaşım Anlaşmaları Çerçevesinde Yurtdışına Yapılan Hizmet Bedeli Ödemelerinin Vergilendirilmesindeki Yanlış’, **Yaklaşım**, Kasım 2010.

Öcal, Erdoğan: ‘Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu’, **Yaklaşım**, Sayı: 187, Temmuz 2008

Öcal, Erdoğan: ‘Transfer Fiyatlandırmasında Riskten ve Çifte Vergilendirmeden Kurtulmanın Yolu: Düzeltme Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri’, **Yaklaşım**, Temmuz 2010, (çevrimiçi) www.yaklasim.com,15.02.2011.

Öcal, Erdoğan; ‘Transfer Fiyatlandırması ve Ticaret Hukuku’, **Yaklaşım**, Sayı:194, Şubat 2009.

Öcal, Erdoğan: ‘Transfer Fiyatlandırmasında Riskten ve Çifte Vergilendirmeden Kurtulmanın Yolu: Düzeltme Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri’, **Yaklaşım**, Sayı: 111, Temmuz 2010

Öcal, Erdoğan: ‘Transfer Fiyatlandırması ve KDV’, **Yaklaşım**, Sayı:189, Eylül 2008, (çevrimiçi)www.yaklasim.com,18.10.2009.

Öcal, Erdoğan: ‘Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Sermaye ile İlgili İki Yargı Kararı’, **E-Yaklaşım**, Sayı: 214, Ekim 2010, (çevrimiçi)www.yaklasim.com, 09.11.2010.

Öncel, Mualla-
Kumrulu, Ahmet-
Çağan, Nami:

Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010

Öncel, Sadık Yenal: ‘Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme’, **Maliye Araştırma Merkezi**

Konferansları, Kırkbirinci Seri, Yıl 2002, İstanbul, 2003.

- Öncel, Mualla: **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, 1978.
- Öz, Semih: **Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005.
- Özbalcı, Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 2006.
- Özer, Levent: **Vergilemede Global Eğilimler**, İstanbul, Scala Yayıncılık, 2009.
- Özdemir, Biltekin; **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006.
- Özkanlı, Özlem: ‘Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması; Çokuluslu İşletmelerde Uygulama’, **Gazi Üni. İİBF Dergisi**, Sayı: 3, 2003.
- Özmen, Mehmet Ali: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.
- Öztan, Bilge: **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, 1998.
- Öztürk, Mehmet Şirin: ‘Transfer Fiyatlandırmasında KDV Sorunu Üzerine’, **Yaklaşım**, Sayı: 212, Ağustos 2010, (çevrimiçi)www.yaklasim.com., 18.10.2009.
- Sağlam, Meltem: **Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 361.
- Sakal, Mustafa - Alpaslan, Mustafa: ‘Ortaklar Cari Hesabının Kullanımından Kaynaklanan Vergisel Sorunlar’, **E- Yaklaşım**, Sayı: 62, Eylül 2008.

- Saraç, Özgür: **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye Hukuk Yayınları, Ağustos 2006.
- Saraçoğlu, Fatih: 'Transfer Fiyatlandırmasının Vergisel Amaçları-Karşılaşılan Sorunlar OECD AB Yaklaşımı', **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 32, Ağustos 2006.
- Saraçoğlu, Fatih: **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan 2006.
- Savaş, H. Hüseyin: 'Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsal ve Danıştay'ın Konuya Yaklaşımı', **Vergi Dünyası**, Sayı: 234. Şubat 2001, (çevrimiçi) www.vergidunyasi.com,09.02.2009.
- Semercigil, Murat : **Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşma Modelleri**, Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1982.
- Seviğ, Veysi; "Gayrimenkul Sermaye İratlarında Bedelsiz Kullanım Hakkı", **Dünya**, 24.06.2004.
- Sivrikaya, Hamza; 'Gayrimenkul Sermaye İradının Hesaplanmasında Emsal Kira Bedeli Esası', **E-Yaklaşım**, sayı:44, Mart 2007, (çevrimiçi) www.yaklasim.com, 22.10.2010.
- Soydan, Billur Yatlı: **Uluslar arası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta, 1995.
- Soydan, Billur Yatlı; 'Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi', **Vergi Sorunları**, Sayı:91, Nisan 1996.
- Soydan, Billur Yatlı; 'Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi', **Vergi Sorunları**, Sayı: 91, Nisan 1996.
- Soydan, Billur Yatlı; 'Çokuluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlaması Rehberi', **Vergi Sorunları**, Sayı:91, Nisan 1996.
- Stappen, Dirk Van: European Union, (Chapter), **Transfer Pricing Documentation:2008, Tax Planning Private Report**, International Bna, July 2008.
- Swenson, Deborah j: 'Tax Reforms and evidence of transfer pricing', **National Tax Journal**, March 2001.

- Şenyüz, Doğan: **Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007.
- Şenyüz, Doğan - Yüce, Mehmet- Gerçek, Adnan; **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ekin Kitabevi, 4. bs.
- Şenyüz, Doğan: ‘Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar’, **Yaklaşım**, Sayı: 185, Mayıs 2008, (çevrimiçi) http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/20080512063.htm. 10.02.2010.
- Tan, Mustafa- Elif Cenkeri, ‘Yeni TTK ve 6111 Sayılı Kanun Kapsamında Ortaklar Cari Hesaplarının Kapatılması Üzerine Değerlendirmeler’, **Vergi Sorunları**, Sayı:272, Mayıs 2011, s. 61.
- Tan, Mustafa; ‘Gelir Vergisinde Transfer Fiyatlandırması Uygulanacak’, **Dünya**, 19.04.2007.
- Tanzi Vito : Taxation in an Integrating World, The Brooking Institution, 1995. (Kaynak: Levent Özer, **Vergilemede Global Eğilimler**, İstanbul, Scala Yayıncılık, 2009.)
- Tavşancı, Aykut: ‘Vergilendirme Yetkisinin Uluslar arası Alanda Sınırlandırılması’, **E-Yaklaşım**, Sayı. 20, Mart 2005.
- Telli,Kutlay: ‘Vergi Hukukunda Delil’, **Yaklaşım**, Sayı: 214, Ekim 2010.
- Tekin, Cem - Kartaloğlu, Emre: **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri**, İstanbul, 2007.
- Tekin, Selçuk: ‘Uluslar arası Hukuksal Çifte Vergilendirmede Vergilendirme Yetkisi’, **Mali Pusula**, Yıl5, Sayı: 51, Mart 2009.
- Tekşen, Ömer- Bağcı, Gülsüm: ‘Transfer Fiyatlandırmasında Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Bir Muhasebe Uygulaması’, **Vergi Dünyası**, Sayı:348, Ağustos 2010.

- Tizhong LIAO, P.R. ‘China’s Experience of Tax Administration on Transfer Pricing Of Intangible Property Transactions, Transactions, United Nations, Group of Experts Meeting on Tax Aspects Of Domestic Resource Mobilization’, **A Discussion of Enduring and Emerging Issues**, 4-5 September, 2007, Rome.
- Tokmakkaya, Murat; ‘Emtia Degerlemesi’, **Vergi Dünyası**, Sayı:220, Aralık 1999, (çevrimiçi) www.vergidünyasi.com, 17.04.2010.
- Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Der Yayınları, 1987..
- Turner, Bob- Ken Okawara-Robert Miall: The Role Of Comparable Company Benchmarks in Transfer Pricing’, **International Tax Review**, Vol 14, Issue 8.
- TIPKE: **Steuerrecht**, 10. bs., Köln 1983, s. 8.6,3a. (Selim Kaneti, ‘Vergi Hukukunda Yorum ve Nitelendirme’, **İktisat ve Maliye**, Cilt: XXXII, Sayı: 12, Mart 1986. (Kaynak: Selim Kaneti, **Makaleler**, XXII Levha Yayıncılık, 1. bs., İstanbul, Ocak 2011)
- Türk, Yakup: ‘Geçmişten Transfer Fiyatlandırması’, **Vergi Dünyası**, Sayı:318, Şubat 2008.
- Uragun, Mehmet: **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Ankara, Yetkin, 1993.
- Uyanık, Namık Kemal; **Transfer Fiyatlandırma**, Türmob Yayınları, 2006.
- Uyanık, Namık Kemal: ‘Ekonomik Krizlerin Transfer Fiyatlandırma Düzenlemeleri Üzerindeki Etkileri’, **Yaklaşım**, Sayı:210, Haziran 2010.
- Ürel, Gürol: ‘Transfer Fiyatlandırması Suretiyle Örtülü Kazanç Dağıtımı(I)’, **Mali Mevzuat Dergisi**, Sayı:9, Eylül 2006.
- Wagdy,M.Abdallah: **Critical Concern in Transfer Pricing and Practice**,

Greenwood Publishing Group, 2004.

Willie Seal, Ray H. Management Accounting, Second Edition, The McGraw-Garrison, Eric W. Hill Companies, Inc. Berkshire, 2006' (Kaynak: Köse-Ferhatoğlu **Transfer Fiyatlandırma (Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2008.)

Yakışıklı, Ramazan: 'Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması', **Vergi Dünyası**, Sayı:327, Kasım 2008.

Yaltı, Billur: 'Kurumlar Vergisi Kanununun Yenisi: Peşin Fiyat Sözleşmeleri', **Vergi Sorunları**, Sayı:219,Mart 2007.

Yaltı, Billur: 'Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması', **Vergi Sorunları**, Sayı: 222, Mart 2007.

Yaltı, Billur: 'Kurumlar Vergisi Kanununun 'Yenisi': Peşin Fiyat Sözleşmeleri', **Vergi Sorunları**, Sayı:219, Aralık 2006.

Yaltı, Billur: 'Transfer Fiyatlandırmasında 'Gizli Emsal', **Vergi Sorunları**, Sayı:251, Ağustos 2009.

Yazar, Feyyaz: Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması, **Vergi Dünyası**, Sayı:334, Haziran 2009.

Yazar, Feyyaz: 'Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları', **Vergi Dünyası**, Sayı:317, Ocak 2008.

Yıldız, Habib: **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Değerlendirme**, Seçkin, Ağustos 2005.

Yılmaz, Nihat: 'Ortaklara Borç Para Verilmesinin Vergisel Yönden İncelenmesi I', **Yaklaşım**, Sayı:216Aralık 2010, (çevrimiçi)www.yaklasim.com.,04.01.2011.

Yılmaz, Kazım: Değerleme: 'Anlamı, Zamanı ve Değerleme Ölçüleri', **Vergi Dünyası**, Sayı:292, Aralık2005, (çevrimiçi) www.vergidünyasi.com, 22.11.2010.

Yılmaz, Nihat: 'Ortaklara Borç Para Verilmesinin Vergisel Yönden İncelenmesi II', **Yaklaşım**, Sayı: 217, Ocak 2011,

(çevrimiçi)www.yaklasim.com., 10.03.2011.7

Yüce, M. Yıldırım: ‘Çifte Vergilendirme Sorunu ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yolları’, **Vergi Sorunları**, Sayı: 6, Kasım Aralık 1991.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5422 Sayılı Eski Kurumlar Vergisi Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

818 Sayılı Borçlar Kanunu

Türk Ticaret Kanunu

Sermaye Piyasası Kanunu

Medeni Kanun

Ernst Young **Transfer Pricing Global Reference Guide, 2011.**

Deloitte **2011 Global Transfer Pricing Desktop Reference 2011**

Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements, 27.03.2008, <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-08-27.pdf>

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun 25.09.1998 tarih 287-2 sayılı kararı.

Sermaye Piyasası Kanunu’na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacağı Esaslar Hakkında Genel Tebliğ, Seri IV. No: 41, 19.03.2008 tarih ve 26821 no’lu Resmi Gazete.

Danıştay V.V.D.D.G.K., E. 1995/418, K. 1997/8(Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> 20.10.2009.

Danıştay 4. Daire, E. 2003/245, K. 2004/59(Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> 20.10.2009.

Danıştay 4. Daire, K. 1995/993, E. 1993/5729(Çevrimiçi)
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>
31.11.2009.

Danıştay Vergi Dava Daireleri, E.2004/259, K.2004/63
sayılı kararı.

Danıştay. 4. Daire E.1992/4441, K.1994/1057 (Çevrimiçi)
<http://www.vergiportali.com/doc/TF/TRFIYATLANDIRMASIDK.pdf>. 22.10.2010.

Danıştay 4. Daire E.2000/4308, K.2001/4245.
(Çevrimiçi)<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>
22.03.2010.

Danıştay. 4. Daire, E. 1994/83, K.
1994/2237(Çevrimiçi)<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 22.03.2010.

01.02.2008 Ticari Sır, Banka Sırrı ve Müşteri Sırrı
Hakkında Kanun Tasarısı.

Danıştay 4. Daire, E. 1993/4105, K. 5242(Kaynak: Şükrü
Kızılot, Danıştay k. Özelgeler. Cilt:3, s.497) ; (Kaynak:
Savaş, **a.g.m.**)

Danıştay 3. Daire, Karar Yılı: 1989, Karar No:109, Karar
Yılı: 1987, Karar No: 2675.

Danıştay 4. Daire 29.01.1997 tarih ve E. 1996/3738 ve K.
1997/259.

Danıştay 4. Daire 20.01.1998 tarih ve E.1997/142 K.
1998/163(Çevrimiçi)<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 22.03.2010.

Danıştay 4. Daire E. 1997/5967 K.1998/4637(Çevrimiçi)
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>,
28.03.2010.

Danıştay . 3. Daire E.1996/952, K. 1996/2396 (Çevrimiçi)
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.,04.04.2010.

Danıştay 4. Daire E. 2000/1069 K. 2001/3942.

Danıştay 3. Daire E. 1997/4123 K. 1998/3317(Çevrimiçi)
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>,
15.05.2010.

Danıştay. 4. Daire, E.1987/4073, K.1988/3511 sayılı
Kararı. (Kaynak: Mesut KOYUNCU, “Örtülü Kazanç
Müessesesinde “Hazine Zararı” Kavramı”, **Vergi Dünyası**,
Kasım 1999, Sayı: 219,)

007/12888 nolu Bakanlar Kurulu Kararı, Transfer
Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında
Karar, RG. Tarih: 06.12.2007, Sayı: 26722.

1 Seri No’lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü
Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, RG. Tarih:
18.11.2007, Sayı: 26704.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı
Hakkında Karar 2007/12888.

Sermaye Piyasasında Uluslar arası Değerleme Standartları
Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ,
Yürürlük Tarihi, 01.01.2006.

Internal Revenue Code, Section 482.

http://www.irs.gov/pub/irs-apa/aba_section_of_taxation.pdf
(Çevrim içi) 29.10.2010.

www.swotanalizi.com, (çevrimiçi)20.10.2010.

www.irs.gov (çevrimiçi) 11.04.2010.

Internal Revenue Service Revenue procedure, 2006-9

The Section 6662(e) Substantial and Gross Valuation
Misstatement Penalty

2009 Global Transfer Pricing Survey China Survey Findings, (çevrimiçi)

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/2009-Global-Transfer-Pricing-survey---China>, 05.01.2010.

5420 Sayılı Kanun, 33. Seri Nolu Genel Tebliğ

5766 Sayılı Kanununun 21. Maddesi 06. Haziran 2008 tarih ve Mükerrer 26898 Sayılı Resmi Gazete.

91. Seri Nolu KDV Genel Tebliği;

EK1:

**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	

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
.				
.				
.				
.				
.				

II-İLİŞKİLİ KİŞİLERLE GERÇEKLEŞTİRİLEN TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN İŞLEMLER

	Alım (YTL)	Satım (YTL)
Varlıklar		
Hammadde, Var, Mamul		
Mamul Ticari Mallar		
Gayri Maddi Haklar/Varlıklar (Edinilen veya kullandın)		
Kiralamalar		
Diğer (Belirtiniz)		
Hizmetler		
İncelet, Onarım, Teknik		
Araştırma ve Geliştirme		
Komisyon		
Diğer (Belirtiniz)		
Mali İşlemler		
Ödüne Para/Kredi, Faiz		
Çevre Nakdi Krediler		
Mevduat/Para, Faiz		
Vadeli İşlemler (Türev ürünler)		
Menkul Kıymetler		
Sigorta		
Diğer (Belirtiniz)		
Diğer İşlemler		
İkramiya ve Bonusları Ödemeler		
Grup İçi Hizmetler		
Diğer (Belirtiniz)		
Yapılan İşlemlerin Toplamı		

III-TRANSFER FİYATLANDIRMASINA KONU OLAN İŞLEMLERDE KULLANILAN YÖNTEMLER

	A Alım (YTL)	Satım (YTL)
Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi		
Maliyet Artı Yöntemi		

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi		
Kâr Bölüşüm Yöntemi		
İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi		
Mükellefçe Belirlenen Yöntem		
Toplam İşlem Tutarı		

IV-KURUMUN YURTDIŞI İŞTİRAKLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

	Yurtdışı İştirakin Unvanı	Kanuni veya İş Merkezinin Bulunduğu Ülke	Kurumun Sermaye, Oy veya Kâr Payı Oranı	Yurtdışı İştirakin Gayrisafi Hasılatı
.				
.				
.				
.				
.				

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	
---	--

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” 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” 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 satımdır.

“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” bölümüne, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde kullanılan yöntemlere ilişkin alım ve satım tutarları yazılacaktır.

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” 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 bilançosunda yer alan bilgilere göre doldurulacaktır.
- “Toplam Borçlar”: Kurumun hesap dönemi başında çıkartılmış olan bilançosunda 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.

EK2:

YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU

I- GENEL BİLGİLER

Mükellefin faaliyet alanı, bu alandaki 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, 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

ÖZGEÇMİŞ

01.05.1981 yılında İstanbul'da doğdum. 1999 yılında İstanbul Bayrampaşa Anadolu Mahalli İdareler Meslek Lisesi'ni lise birincisi, 2003 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi'ni fakülte birincisi olarak tamamladım. 2006 yılında Prof. Dr. S. Ateş Oktar danışmanlığında hazırladığım 'Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması' isimli yüksek lisans tezimle İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye A.B.D.'dan 2006 yılında mezun oldum.

2008 yılı Aralık ayında atanmış olduğum İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk A.B.D.'da araştırma görevlisi olarak görevimi sürdürmekteyim.