

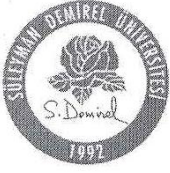
**T.C.  
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI**

**TRANSFER FİYATLANDIRMASI: ULUSLARARASI  
VERGİLEMEDE BİR ÇÖZÜM YÖNTEMİ OLARAK PEŞİN  
FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI**

**Sibel MUTLUCAN SAYIN  
DOKTORA TEZİ  
1040214300**

**DANIŞMAN  
Prof. Dr. Ramazan ARMAĞAN**

**ISPARTA – 2017**



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



DOKTORA TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin Adı Soyadı	Sibel MUTLUJCANI SAYIN	
Anabilim Dalı	MALİYE (MALİ HUKUK)	
Tez Başlığı	TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TRANSFER FİYATLANDIRMASI: ULUSLARARSI YERGİLEMEDE PESHİN FİYATLANDIRMA ANLAŞIMLARI.	
Yeni Tez Başlığı <sup>1</sup> (Eğer değişmesi önerildi ise)	TRANSFER FİYATLANDIRMASI: ULUSLARARSI YERGİLEMEDE BİR ÇÖZÜM YÖNTEMİ OLARAK PESHİN FİYATLANDIRMA ANLAŞIMLARI	
<p>Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Doktora Tez Savunma Sınavında Jürimiz 25./05/2017 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Doktora tezi için;</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> OY BİRLİĞİ <input type="checkbox"/> OY ÇOKLUĞU<sup>2</sup></p> <p>ile aşağıdaki kararı almıştır.</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez <b>KABUL</b> edilmiştir. <input type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda tezin <b>DÜZELTİLMESİ</b><sup>3</sup> kararlaştırılmıştır. <input type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin <b>REDDEDİLMESİ</b><sup>4</sup> kararlaştırılmıştır.</p>		
TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	İmza
Danışman	Prof. Dr. Ramazan ARMAGAN SDÜ	
Jüri Üyesi	Doç. Dr. İhsan Cemil DEMİR AKÜ	
Jüri Üyesi	Doç. Dr. Hüseyin Güçlü GİGEK SDÜ	
Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. Ceyda KÜKRER AKÜ	
Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. Ceyda ŞATAF SDÜ	

<sup>1</sup> Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

<sup>2</sup> OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

<sup>3</sup> DÜZELTME kararı için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır.

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 39-(4) Tezi hakkında DÜZELTME kararı verilen öğrenci sınav tarihinden itibaren en geç altı ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur.

<sup>4</sup> Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişkisi kesilir.

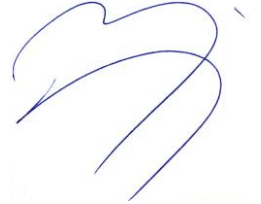
**T.C.**  
**SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YEMİN METNİ**

Doktora tezi olarak sunduğum “Transfer Fiyatlandırması: Uluslararası Vergilemede Bir Çözüm Yöntemi olarak Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Sibel MUTLUCAN SAYIN

25.05.2017





*Bartuğ, Elçin ve Liya'ya....*

Doktora programının başından itibaren benden desteklerini ve yardımlarını esirgemeyen sayın hocalarım Prof. Dr. Ramazan ARMAĞAN, Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK ile dostlarım Yard. Doç. Dr. Nesrin TÜRELİ ve Araş. Gör. İclal DAĞLIOĞLU ŞANLI'ya, ayrıca sevgili anneme ve babama sonsuz teşekkürlerimle.....

**MUTLUCAN SAYIN, Sibel, Transfer Fiyatlandırması: Uluslararası Vergilemede Bir Çözüm Yöntemi Olarak Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları, Doktora Tezi, Isparta, 2017.**

## **ÖZET**

Küreselleşmenin devletlere yansıyan olumlu etkilerinin yanında olumsuz birtakım etkileri de bulunmaktadır. Olumsuz etkilerinden belki de en önemlisi ulus devletlerin vergi gelirleri üzerinde baskı oluşturmalarıdır. Küreselleşme kavramı ile ortaya çıkan çok uluslu şirketler serbest ticaretin etkisiyle gelirlerini ilişkili şirketleri aracılığıyla verginin daha az olduğu ülkelere transfer ederek vergi planlaması yapmaktadırlar. Bu nedenle de devletler vergi gelirlerini korumak için birtakım önlemler almak zorunda kalmaktadırlar. Bu önlemlerden bir tanesi de peşin fiyatlandırma anlaşmaları (PFA) dır. PFA, taraflarının vergi idaresi (veya idareleri) ile vergi mükellefi olduğu, transfer fiyatı metodunun belirlenmesine yönelik olarak yapılan süreli, geçmişe ve/veya geleceğe dönük anlaşmalara denilmektedir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının (PFA) örtülü kazanç dağıtımı eleştirisinden kurtulmak isteyen şirketler kadar vergi alacaklarını garanti altına almak isteyen devletler bakımından özel bir önemi bulunmaktadır. PFA'lar zamanı önceden belirlenen belirli bir süre boyunca şirketleri ağır belgelendirme yükümlülüğünden kurtararak örtülü kazanç dağıtımı eleştirisinden korumakta ve güvenli bir alan oluşturmaktadır. Devletler bakımından ise PFA'lar, vergi alacaklarının garanti altına alınmasını temin ederek zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktadır. Buna karşılık PFA'lara sürecin çok uzun olması, çifte vergilendirmeye neden olması ve şirketlerin tüm sınırlarının vergi idareleri tarafından öğrenilmesinin mümkün bulunması gibi olumsuz bir bakış açısı da söz konusudur.

Ülkemiz mevzuatında ise PFA'lar, Kurumlar Vergisi Kanunu, Bakanlar Kurulu Kararı, 1 ve 2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Tebliği ile ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. PFA'ların ilk düzenlendiği 2007 yılından 2017 yılına kadar vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında 8 adet PFA imzalanmış olup bu sayı gelişmiş ülkelerdeki PFA sayısının oldukça gerisindedir. Bu durumun nedenleri olarak, vergi mükelleflerinin yeterince bilgilendirilmemesi, harç miktarının yüksekliği, denetim sisteminin henüz tam olarak oturmamış olması, kırılğan ekonomik göstergeler gibi durumlar sayılabilir. Bununla birlikte ülkemiz bakımından PFA'lar konusunda, güncel düzenlemelere uyum sağlayacak şekilde yasal düzenlemeler yapılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı, İdari Çözüm Yöntemleri, Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

**MUTLUCAN SAYIN, Sibel, Transfer Pricing: Advance Pricing Agreements as a Solution Method in International Taxation, Dissertation, Isparta, 2017.**

**ABSTRACT**

Globalization has a number of negative effects as well as its positive effects on states. The most important one of its negative effects is maybe that it creates pressure on the tax income of the nation states. Multinational corporations coming out with the globalization concept do tax planning by transferring their income via their affiliates to countries in which tax is much less with the effect of free trade. That's why states have to take a number of precautions to preserve their tax income. One of these precautions is Advance Pricing Agreements (APA). Agreements in which the parties are tax administration (or tax administrations) and tax payer and which are made temporary and related to the past and/or the future for specifying transfer price method are called APA.

Advance Pricing Agreements (APA) have a particular importance for states which want to guarantee their tax claim as well as corporates which want to get rid of the criticism of hidden income distribution. APAs keep corporates safe and create safe area for them by absolving corporates from heavy obligation of documentation during the previously determined period. In regard to states APAs provide time and cost saving by ensuring that tax claim is guaranteed. On the other hand there is a negative perspective about APAs because process is too long, it causes double taxation and it is possible that all secrets of corporates be learned by tax administrations.

In the regulations of our country APAs have been set forth in detail with Corporate Tax Law, Cabinet Decree, 1 and 2 Serial No Transfer Pricing Notices. 8 APAs have been entered into between tax administration and tax payer from 2007 in which APAs were made firstly to 2017 and this number is quite behind the number of APAs in the developed countries. The circumstances such as that tax payers are not informed adequately, high charge amount, audit system is not practiced completely and fragile economic indicators can be counted. However in our country legal regulations are being made in the manner that APAS comply with current regulations.

**Key Words:** Transfer Pricing, Hidden Income Distribution, Administrative Solution Methods, Advance Pricing Agreement

# İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI .....	ii
YEMİN METNİ .....	iii
ÖZET.....	vi
İÇİNDEKİLER .....	viii
KISALTMALAR .....	xv
TABLolar DİZİNİ .....	xvi
ÖNSÖZ.....	xvii
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### ULUSLARARASI VERGİLEME İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

1. KÜRESELLEŞME, ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER, DEVLETLERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ .....	4
1.1. Küreselleşme Kavramı ve Çok Uluslu Şirketler .....	4
1.2. Küreselleşme ve Devletlerin Vergilendirme Yetkileri.....	5
1.3. Çok Uluslu Şirketler ve Transfer Fiyatlandırması .....	7
1.3.1. Çok Uluslu Şirketlerin Transfer Fiyatlandırması Manipülasyonunun Amaçları.....	11
1.3.1.1. Vergisel Amaçlar .....	11
1.3.1.2. Yönetimsel Amaçlar.....	13
1.3.1.3. Uluslararası Amaçlar.....	14
2. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TANIMI VE TARİHÇESİ.....	15
3. ULUSLARARASI ALANDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER.....	20
3.1. OECD Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	20
3.2. Avrupa Birliği (AB) Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	26
3.2.1. Ana Şirket -Bağlı Şirket Direktifi .....	27
3.2.2. Birleşme Direktifi.....	28
3.2.3. Tahkim Anlaşması .....	29
4. TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI.....	33
4.1. 5422 Sayılı KVK'na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı .....	33



4.2. 193 Sayılı GVK'na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı .....	35
4.3. 5520 Sayılı KVK'na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı .....	36
4.3.1. Hukuka Aykırı Transfer Fiyatlandırmasının Oluşumu İçin Gerekli Hukuki Şartlar .....	44
4.3.1.1. Objektif Şartlar .....	44
4.3.1.1.1. İlişkili Kişiye Menfaat Sağlanması .....	44
4.3.1.1.1.1. Gelir Vergisi Kanunu Bakımından İlişkili Kişi .....	45
4.3.1.1.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından İlişkili Kişi .....	46
4.3.1.1.1.2.1. Kurumların Kendi Ortakları .....	47
4.3.1.1.1.2.2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar .....	49
4.3.1.1.1.2.3. Kurumun veya Ortakların İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar .....	51
4.3.1.1.1.2.4. Ortakların Eşleri .....	53
4.3.1.1.1.2.5. Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları .....	53
4.3.1.1.1.2.6. Vergi Cenneti Ülkelerde Mukim Kişiler .....	54
4.3.1.1.1.2.7. Ortaklık İlişkisi Bulunmadan Doğrudan veya Dolaylı Olarak En Az %10 Oranında Oy veya Kar Payı Hakkına Sahip Olunması .....	56
4.3.1.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırılık .....	56
4.3.1.1.2.1. İç Emsal .....	58
4.3.1.1.2.2. Dış Emsal .....	59
4.3.1.1.2.3. Gizli Emsal .....	61
4.3.1.1.2.4. Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi ve Önemi .....	62
4.3.1.1.2.4.1. Mal veya Hizmetlerin Nitelikleri .....	62
4.3.1.1.2.4.2. İşlev Analizi .....	63
4.3.1.1.2.4.3. Ekonomik Koşullar .....	64
4.3.1.1.2.4.4. İş Stratejileri .....	64
4.3.1.1.2.4.5. Sözleşme Şartları .....	65
4.3.1.1.2.4.6. Emsal Fiyat Aralığı .....	65
4.3.1.1.3. Hazine Zararı .....	66
4.3.1.2. Subjektif Unsur .....	69

4.4. Türk Vergi Mevzuatına Göre Emsal Bedele Ulaşmak İçin Kullanılacak Yöntemler.....	70
4.4.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri.....	70
4.1.1.1. Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi .....	70
4.1.1.2. Maliyet Artı Yöntemi.....	71
4.1.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi .....	72
4.2.2. İşlemsel Kar Yöntemleri .....	73
4.4.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemi .....	73
4.4.2.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi.....	74
4.5. Türk Vergi Mevzuatına Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Şekilleri.....	75
4.5.1. Alım, Satım, İmalat ve İnşaat İşlemleri .....	76
4.5.2. Kiraya Verme ve Kiralama İşlemleri .....	78
4.5.3. Ödünç Para Alma Verme İşlemleri.....	78
4.5.4. İkramiye, Ücret ve Benzeri Ödemeler .....	80
4.6. Gayri Maddi Haklar ve Grup İçi Hizmetler .....	81
4.6.1. Gayri Maddi Haklar .....	81
4.6.2. Grup İçi Hizmetler .....	84
4.7. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Sonuçları .....	87
4.7.1. Dağıtılmış Kar Payı veya Ana Merkeze Aktarılan Tutar Olarak Kabul Edilmesi .....	88
4.7.2. Vergi Stopajı Zorunluluğu .....	89
4.7.2.1. Tam Mükellef Kurumlar Bakımından.....	89
4.7.2.2. Dar Mükellef Kurumlar Bakımından .....	91
4.7.2. Düzeltme Müessesesi .....	91
4.7.2.1. İlişkili Kişiler Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri ve Zamanları .....	93
4.8. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Katma Değer Vergisi (KDV) Sorunsalı.....	95
4.9. Türk Vergi Mevzuatına Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Niteliği .....	98
4.10. Transfer Fiyatlandırmasında Mükelleflerin Belgelendirme Yükümlülükleri .....	101
4.10.1. Transfer Fiyatlandırması Formu .....	102
4.10.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu .....	103

4.10.3. İstenmesi Durumunda İdareye ve Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlara Sunulacak Bilgi ve Belgeler .....	105
--	-----

## İKİNCİ BÖLÜM

### TRANSFER FİYATLANDIRMASINDAKİ SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNDE İDARİ MAKAMLARIN BENİMSEDİĞİ YÖNTEMLER

1. MÜKELLEFLERİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİNE UYUMUNA İLİŞKİN UYGULAMALAR .....	109
1.1. Vergi İnceleme Uygulamaları .....	111
1.2. İspat Yükü .....	113
1.3. Cezalar .....	114
1.4. Transfer Fiyatlandırması İncelemelerinde Ülke Uygulamaları .....	118
1.4.1. Almanya .....	118
1.4.2. İngiltere .....	119
1.4.3. Fransa .....	119
1.4.4. Japonya.....	120
1.4.5. İtalya.....	123
1.4.6. İspanya .....	124
1.4.7. Amerika Birleşik Devletleri .....	125
1.4.8. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması İncelemeleri .....	126
1.4.8.1. Vergi İncelemesi .....	128
1.4.8.2. Vergi İnceleme Yetkisine Sahip Kimseler .....	130
1.4.8.3. Vergi İncelemesi Süreci .....	131
2. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ VE KARŞILIKLI AYARLAMALAR .....	137
2.1. Karşılıklı Anlaşma Usulü.....	137
2.1.1. Karşılıklı Anlaşma Usulünü Gerektiren Durumlar .....	138
2.1.2. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvurunun Şartları .....	140
2.1.2.1. Karşılıklı Anlaşma Başvurusunun Yetkili Kimselerce Yapılması... 140	
2.1.2.2. Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Başvurunun Süresinde Yapılması 141	
2.1.2.3. Vergi Mükellefinin Karşılıklı Anlaşma Prosedürünün Başlatılması Yolundaki Talebinin Yetkili Makamlarca Kabul Edilmesi..... 142	
2.1.3. Karşılıklı Anlaşma Süreci .....	143
2.1.3.1. Vergi Mükellefinin Talebi.....	143
2.1.3.2. Yetkili Makamlar Tarafından Değerlendirme ve Analizlerin Yapılması .....	144
2.1.3.3. Yetkili Makamların Anlaşması .....	146

2.1.4. Karşılıklı Anlaşma Prosedürünün Sonuçları .....	146
2.1.5. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Tamamlanma Süresi .....	147
2.1.6. Türkiye Bakımından Karşılıklı Anlaşma Prosedürü .....	150
2.1.6.1. Başvuru Konusu .....	153
2.1.6.2. Başvuruda Bulunabilecek Kişiler .....	154
2.1.6.3. Başvuru Süresi .....	154
2.1.6.4. Başvuru Yapılacak Yetkili Makam .....	156
2.1.6.5. Başvuru Süreci .....	157
2.1.6.6. Karşılıklı Anlaşma Usulü ve İç Hukuk Yollarına Başvuru .....	160
2.2. Karşılıklı Ayarlamalar .....	162
3. BİLGİ DEĞİŞİMİ .....	162
3.1. Bilgi Değişiminin Amacı .....	163
3.2. Bilgi Değişiminin Kapsamı .....	166
3.3. Bilgi Değişiminin Sınırları .....	168
3.4. Bilgi Değişiminin Özel Türleri .....	174
3.4.1. Talep Üzerine Bilgi Değişimi .....	175
3.4.2. Kendiliğinden Bilgi Değişimi .....	175
3.4.3. Otomatik (veya Rutin) Bilgi Değişimi .....	177
3.4.4. Endüstri Çapında Bilgi Değişimi .....	181
3.4.5. Yurt Dışında Vergi İncelemesi .....	182
3.4.6. Ortak Denetim .....	185
3.4.6.1. Ortak Denetimin Amaçları .....	186
3.4.6.2. Ortak Denetimin İşleyişi .....	187
3.4.7. Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri .....	189
3.4.7.1. Eş zamanlı Vergi İncelemesini Gerektiren Haller .....	191
3.4.7.2. Eş Zamanlı Vergi İncelemelerinin Faydaları .....	193
3.4.7.3. Eş Zamanlı Vergi İncelemesi Süreci .....	195
4. GÜVENLİ LİMANLAR .....	195
4.1. Güvenli Limanların Avantajları .....	199
4.1.1. Uyum Rahatlığı .....	200
4.1.2. Kesinlik .....	200
4.1.3. İdari Basitlik .....	201
4.2. Güvenli Limanların Dezavantajları .....	201
4.2.1. Emsallere Uygunluk Prensibinden Farklılıklar .....	201

4.2.2. Çifte Vergilendirme, Çifte Hiç Vergilendirmeme ve Karşılıklı Anlaşma ile İlgili Endişeler.....	202
4.2.3. Vergi Planlaması Konusunda Açık Kapı Bırakılması.....	205
4.2.4. Eşitlik ve Birlik Sorunları .....	206
5. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ TAHKİMİ.....	207
5.1. Karşılıklı Anlaşma Usulü Tahkiminin Özellikleri .....	208
5.1.1. Tahkimin Karşılıklı Anlaşma Usulünün Tamamlayıcısı Olması.....	209
5.1.2. Tahkimin Hedefinin Tüm Vakıa Değil Belirli Bir Sorun Olması.....	209
5.1.3. Tahkimin Yalnızca Mevcut Olan Vakıalarda İstenebilmesi .....	210
5.2. Vergi Mükellefinin Tahkim Sürecindeki Statüsü .....	210
5.3. Tahkim Süreci ve İç Hukuk Çözümü İlişkisi.....	211
5.4. Tahkim Prosedürünün İşleyişi .....	212
5.4.1. Vergi Mükellefinin Talepte Bulunması .....	212
5.4.2. Hakemlerin Seçimi.....	213
5.4.3. Tahkim Sürecindeki Bilginin Gizliliği ve İletişim.....	213
5.4.4. Tahkimin Gerçekleştirileceği Yer .....	214
5.4.5. Tahkim Kararı .....	214
5.5. Tahkim Yönteminin Fayda ve Sakıncaları.....	215

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

1. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI KAVRAMI.....	217
2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ KAPSAMI .....	221
3. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ TANIMI.....	222
4. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA KRİTİK VARSAYIMLAR..	222
5. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ AMACI.....	223
6. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ TARİHÇESİ .....	224
7. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ TÜRLERİ .....	228
7.1. Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları .....	228
7.2. Çift Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları .....	229
7.2.1. Karşılıklı Anlaşma Usulü Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (KAU PFA) .....	230
7.2.2. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayanmayan Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları .....	231
7.3. Çok Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları .....	231

8. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI .....	232
8.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Avantajları .....	233
8.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Dezavantajları.....	235
9. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA ÜLKE UYGULAMALARI .	238
9.1. Almanya .....	238
9.2. Fransa .....	242
9.3. Hollanda .....	245
9.4. Amerika Birleşik Devletleri .....	249
9.5. Avustralya .....	254
10. TÜRK HUKUKU BAKIMINDAN PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI.....	260
10.1. Türk Hukuku Bakımından Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Kapsamı .	263
10.2. Türk Hukuku Bakımından Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Türleri .....	265
10.3. Türk Hukuku Bakımından Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Benzer Müesseseler ile Karşılaştırması.....	267
10.3.1. Uzlaşma Müessesesi ile Karşılaştırması.....	267
10.3.2. Özelge Müessesesi ile Karşılaştırması .....	273
10.4. Türk Hukukunda Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Niteliği ....	277
10.4.1. Kanun Koyucu Tarafından Konulan Kriter.....	278
10.4.2. Yargı Organları Tarafından Konulan Kriter .....	278
10.5. Türk Hukukunda Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Süreci .....	283
10.5.1. Mükellefin Talebi.....	284
10.5.2. Başvuru Harcı.....	289
10.5.3. Ön İnceleme Aşaması .....	291
10.5.4. Değerlendirme Aşaması .....	292
10.5.5. Anlaşmanın Kabulü veya Reddi Aşaması.....	293
10.6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Sonuçları.....	297
10.7. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Yenilenmesi.....	301
10.8. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Revize Edilmesi.....	305
10.9. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının İptali .....	309
<b>SONUÇ.....</b>	<b>312</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>323</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>351</b>

## KISALTMALAR

<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>ABTA</b>	: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması
<b>ACCI</b>	: (Associate Chief Counsel International -Uluslararası Ortak Baş Danışman)
<b>ATO</b>	: Avustralya Vergi İdaresi
<b>BK</b>	: Borçlar Kanunu
<b>BKK</b>	: Bakanlar Kurulu Kararı
<b>bkz.</b>	: Bakınız
<b>BEPS</b>	: Base Erosion and Profit Shifting
<b>BM</b>	: Birleşmiş Milletler
<b>BSMV</b>	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
<b>ÇUŞ</b>	: Çok Uluslu Şirketler
<b>ÇVÖA</b>	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>IRS</b>	: International Revenue Service
<b>İYUK</b>	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>OECD</b>	: Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>KAU</b>	: Karşılıklı Anlaşma Usulü
<b>KAU PFA</b>	: Karşılıklı Anlaşma Usulü Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KDVK</b>	: Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KOBİ</b>	: Küçük Orta Boy İşletmeler
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>ÖİV</b>	: Özel İşlem Vergisi
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>PFA</b>	: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması
<b>PFKA</b>	: Peşin Fiyatlandırma ve Karşılıklı Anlaşma
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>SerPK</b>	: Sermaye Piyasası Kanunu
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir

## TABLolar DİZİNİ

<b>Tablo 1.1.</b> Yıllar İtibariyle Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi Yapan Ülkeler.....	18
<b>Tablo 2.2.</b> 2016 Yılı İtibariyle Ülkemizde Yapılan Vergi İnceleme Faaliyetleri.....	136
<b>Tablo 3.3.</b> 2006- 2015 Yılları Arası İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerin Karşılıklı Anlaşma Prosedürü İstatistikleri .....	149
<b>Tablo 4.4.</b> Türkiye'nin İmzaladığı Çifte Vergilendirme Anlaşmaları .....	151
<b>Tablo 5.5.</b> Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşmaları İmzalanan Ülkeler.....	166
<b>Tablo 5.5.</b> PFA Türlerine Ait Bazı Ülke Uygulamaları .....	232
<b>Tablo 6.6.</b> ABD'de 1991-2015 Yılları Arasında PFA İçin Yapılan Başvuru Sayısı ....	253
<b>Tablo 7.7.</b> ABD'de 1991-2015 Yılları Arasında Tamamlanan PFA Sayısı .....	254
<b>Tablo 8.8.</b> Avustralya'da 2011-2016 Tarihleri Arasındaki PFA Sayıları .....	259
<b>Tablo 9.9.</b> Merkezi Uzlaşma Komisyonunun ve Vergi Daireleri Yıllar İtibariyle Gerçekleşen Uzlaşma Sonuçları.....	271
<b>Tablo 10.10.</b> 2011-2016 Yıllarına Ait Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları .....	272
<b>Tablo 11.11.</b> Türk Hukuku Bakımından PFA'lara Başvuru Süreci.....	296



## ÖNSÖZ

Yeni dünya düzeni anlayışı yeni kavram ve kurumları oluştururken çeşitli sorunları da beraberinde getirmiştir. Küreselleşmenin lokomotifini oluşturan çok uluslu şirketlerin, ilişkili şirketleri aracılığıyla dünyanın her yerinde faaliyette bulunabilme imkanı sayesinde karlarını artırmaya çabalamaları, vergi planlaması yapımlarıyla sonuçlanmıştır. Şirketlerin vergi planlaması yollarından biri de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıdır. Bunun sonucu olarak, devletlerin vergi tabanlarının erozyona uğramasını önlemek için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına engel olacak çeşitli önlemler alması gerekmiştir. Bu önlemler, gerek mevzuatlarında değişiklikler yaparak ceza mekanizmalarını oluşturma gerekse denetim mekanizmalarını yoğunlaştırma yoluyla olabilmektedir. Bunun yanısıra uluslararası alanda ortaya çıkan böyle bir sorunun çözümü konusunda tüm devletleri bağlayıcı bir mevzuatın yokluğu da ulusüstü kuruluşların bu konuda çeşitli çalışmalar yapmasını gerektirmiştir. Bu çalışmanın ilk bölümünde, uluslararası vergi sorunlarından biri olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını özellikle Türk mevzuatı temel alınarak incelenmiş, ikinci bölümde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına engel olmayı amaçlayan idare tarafından benimsenen yöntemler irdelenmiş, üçüncü bölümde ise peşin fiyatlandırma anlaşmaları hem uluslararası temelde hem de ulusal temelde bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Bu tez Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Biriminin 3878-D1-14 nolu projesi ile desteklenmiştir.

## GİRİŞ

Küreselleşme olgusu, vergi hukuku açısından bir takım kavram ve kurumların oluşmasına neden olmuştur. Bu kavramlar çok uluslu şirketler, vergileme yetkisi, devletlerin vergi rekabetleri, sermaye ve ticaret hareketleri, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gibi konulardır. Küreselleşme ile birlikte sermayenin mobil hale gelmesi dünya üzerindeki şirket yapılarını da etkilemiş ve çok uluslu şirket adı verilen bir şirket türünün oluşmasına neden olmuştur. Bu şirketler, başka ülkelerde kurdukları ilişkili şirketleri vasıtasıyla ekonomik olarak çok güçlenerek doğrudan yabancı yatırımları kendi ülkesine çekmek isteyen ülkeler için önemli hale gelmişlerdir. Ancak bu şirketlerin karlarını maksimize etmek için daha az vergi ödeme yönündeki çabaları, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı denilen bir sorunun ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına yönelmeleri, uluslararası bir sorun haline gelerek uluslararası vergi hukukunun başta gelen konularından birini oluşturmuştur. Uluslararası kuruluşlar bu sorunun çözüm yolları üzerinde çalışmalar yaparken devletlerde vergi kayıplarını önleme konusunda çalışmalar yapmaya başlamışlardır. Örneğin OECD gibi uluslararası kuruluşlar bir yandan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını önleyecek çözüm yolları üzerinde dururken diğer yandan bu tür sorunun ortaya çıkmasına engel olacak idari çözümler üzerinde çalışmışlardır. Devletler ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını engellemeye yönelik OECD'nin tavsiye ettiği çözüm yolları konusunda yasal düzenlemelere giderek bu konudaki vergi denetimlerini yoğunlaştırmaya başlamışlardır.

Ülkemiz ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda yasal mevzuatımızdaki düzenlemeleri güncelleyerek uluslararası alandaki düzenlemelerle uyumlu hale getirmeye çalışmıştır. Örtülü kazanç dağıtımına ilişkin ilk kanuni düzenleme, 1949 tarihli 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde yer almıştır. Ancak bu yasal düzenleme, çağdaş düzenlemelerin çok gerisinde kalmıştır. Gerek müessesenin kendisinde gerekse örtülü kazanç dağıtımını eleştirisinin getirilmesini engelleyecek peşin fiyatlandırma anlaşmaları gibi kurumlara yer verilmemesi önemli bir eksiklik olarak ortaya çıkmıştır. 2007 yılında yürürlüğe

giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile uluslararası alanda yayımlanan rehberleri esas alınarak örtülü kazanç dağıtımı konusunda daha çağdaş düzenlemelere gidilmiştir. Bir vergi güvenlik önlemi olarak ihdas olunan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kanunen kabul edilmeyen indirim olarak kabul edilmiştir. Kanunen kabul edilmeyen indirim kabul edilmesi ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına bir takım hukuki sonuçlar bağlanmıştır. Kurumlar vergisi mükellefi tam mükellefler için dağıtılmış kar payı dar mükellefler için ise ana merkeze aktarılan tutar kabul edilerek buna ilişkin düzeltim işlemleri yapılması öngörülmüştür.

Bu çalışmada izlenen bir araştırma yöntemi olarak, genelden başlayarak özele doğru giden bir yöntem benimsenmiştir. Öncelikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hakkında genel bilgilerle Türk mevzuatındaki düzenlemelere geçiş yapılmıştır. Özellikle OECD tarafından yapılan düzenlemeler bu konuda önemli bir yer tutmaktadır. Daha sonra transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunlara idare tarafından bulunan çözüm yolları yine OECD düzenlemeleri temel alınarak incelenmiştir. Bu yöntemler bilgi değişimi, güvenli limanlar, tahkim gibi konulardır. Son olarak peşin fiyatlandırma anlaşmaları dünyadaki gelişmeler ve ülkemiz düzenlemeleri esas alınarak irdelenmiştir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, idare ile vergi mükellefi arasında yapılan vergi mükellefinin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerdeki transfer fiyatlandırması yöntemini önceden belirleyen geçmişe ve/veya geleceğe dönük anlaşmalara denilmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, vergi mükellefleri tarafından idarenin getireceği vergi eleştirisinden kurtulmak için yapılmaktadır. Bu nedenle vergi mükellefinin bu anlaşmalardan elde etmek isteği ilk amaç kesinliktir. Uluslararası alanda oldukça yaygın olarak kullanılmaya başlayan peşin fiyatlandırma anlaşmaları ülkeler bakımından küresel sermayeyi çekmek için bir araç olarak görülmeye başlamıştır. Bu nedenle birçok ülke mevzuatına peşin fiyatlandırma anlaşmalarını dahil etmeye başlamıştır.

Ülkemiz bakımından peşin fiyatlandırma anlaşmalarının mevzuatımıza dahil olması 2007 yılında çıkarılan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile olmuştur. Kanununun 13/5. Maddesi ile bu anlaşmalar ana hatları itibariyle hüküm altına alınmış ancak ayrıntılı düzenlemeler 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü

Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı ile gerçekleştirilmiştir. Akabinde 09 Ağustos 2016 tarih ve 29796 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 59. Maddesi ile gerek transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ve gerekse peşin fiyatlandırma anlaşmaları konusunda bir takım yeni düzenlemeler ve değişikliklere gidilmiştir.

Tezin birinci bölümünde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı önce ana hatlarıyla ele alınmış akabinde ülkemiz mevzuatındaki düzenlemelere yer verilmiştir. Bu bölümde incelenen transfer fiyatlandırması konusunun kendisinin başlı başına bir tez konusu olması ve bu konuda yayınlanmış birçok eser bulunması nedeni ile çok fazla ayrıntıya girilmemiştir. Bu nedenle mevzuatımızdaki örtülü kazanç dağıtımı konusu hukuki bir bakış açısıyla ele alınmaya çalışılmış olup özellikle doktrinde tartışma konusu olan konular üzerinde daha ayrıntılı olarak durulmaya gayret edilmiştir.

Tezin ikinci bölümünde, transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunlara idari makamlar tarafından bulunan çözüm yolları uluslararası alanda OECD’nin düzenlemeleri esas alınarak incelenmiştir. OECD’nin düzenlemelerinin esas alınmasının nedeni tüm çözüm yöntemlerinin rehberde bir arada gösterilmiş ve OECD tarafından düzenlenen çözüm yöntemlerinin birçok ülke tarafından benimsenmiş olmasıdır. Bu çözüm yöntemlerine başlıklar halinde değinilecek olursa bunlar, transfer fiyatlandırması uyum pratikleri, karşılıklı ayarlamalar ve karşılıklı anlaşma prosedürü, eş zamanlı vergi incelemeleri, güvenli limanlar, tahkim ve peşin fiyatlandırma anlaşmalarıdır. Bu çözüm yöntemleri ayrıntılı olarak irdelenmiş ve varsa ülkemiz uygulamalarına da değinilmiştir.

Tezin üçüncü bölümünde ise tezin asıl konusu olan peşin fiyatlandırma anlaşmaları incelenmiştir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları önce uluslararası uygulamalar açısından daha sonra ülkemizdeki mevzuat açısından irdelenmiştir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları daha çok hukuki açıdan ele alınmaya çalışılarak bu bakış açısıyla değerlendirilmeye çalışılmıştır. Ancak peşin fiyatlandırma anlaşmalarının ülkemizdeki uygulamasının oldukça sınırlı olması nedeniyle henüz bu konuda bir uyuşmazlık ortaya çıkmamıştır. Dolayısıyla konu ile ilgili olarak herhangi bir yargı kararı bulunmamaktadır. Bu durum, tezin asıl konusunu sınırlayan en önemli etkenlerden biri olmaktadır. Kanunda düzenlenen bir müessese ile ilgili olarak tartışmalı birçok konunun bulunması ancak bu durumun yargıya intikal etmemesi nedeniyle yargının bakış açısının boşlukta kalmasına neden olmaktadır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## ULUSLARARASI VERGİLEME İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI

### 1. KÜRESELLEŞME, ÇOK ULUSLU ŞİRKETLER, DEVLETLERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ

Transfer fiyatlandırması kavramı, küreselleşme, çok uluslu şirketler (ÇUŞ) ve devletlerin vergilendirme yetkileri konularını temel almaktadır. Bu konuların tümü birbirleriyle yakın ilişkili olup, transfer fiyatlandırması bu olguların oluşturduğu bir kavram, örtülü kazanç dağıtımı ise bu olguların getirdiği bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

#### 1.1. Küreselleşme Kavramı ve Çok Uluslu Şirketler

Son yılların en güncel ve en moda kavramlarından birisi de küreselleşme olgusudur. Tüm dünyada bir dönüşüm sürecini ifade eden bu kavram aynı zamanda dönüşümün sonucunun bilinmezliğini de ifade etmektedir. Küreselleşme, özellikle ticaret ve finans akışı sayesinde dünya üzerindeki ekonomilerin entegrasyonunu ve aynı zamanda uluslararası sınırlar boyunca teknoloji ve işgücünün hareketini ifade etmektedir<sup>1</sup>. Bu bağlamda küreselleşmenin ortaya çıkmasına neden olan faktörler, ekonomik, ideolojik ve teknolojik alanda yaşanan gelişmeler olarak ifade edilebilir<sup>2</sup>. Ancak bunlardan belki de en önemlisi teknolojik alanda yaşanan gelişmelerdir. Son yıllarda, teknolojik ilerlemeler öyle bir hız kazanmıştır ki bu hıza yetişmek mümkün olmamaktadır.

---

<sup>1</sup> Adrian J. Sawyer, *Developing a World Tax Organization: The Way Forward*, Fiscal Publications, UK, 2009, s. 11.

<sup>2</sup> Habib Yıldız, *Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s.29-32.

Bu ilerleme, iletişimi ve bilgiye ulaşımı kolaylaştırmakta, profesyonelleşmeyi de beraberine alarak finans piyasaları yoluyla dünyanın dört bir tarafında yatırım yapan bireylerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Küreselleşme, klasik ticaret yapısını da değiştirmiştir. 1980'li yıllardan itibaren sosyal devlet anlayışının önemini yitirmeye başlaması, bu anlayışın neden olduğu iç ve dış borçların devletlerin belini bükmeye başlaması, devletlerin küçülme isteğini beraberinde getirmiştir. Uluslararası kuruluşların da teşvikleriyle, ticaretin önündeki engellerin kaldırılması ve liberalizmin yeniden gündeme gelmesi ile değişik ülkelerin üretimi ve pazarları birbirine bağımlı hale gelmiştir<sup>3</sup>. Bu durum ticari anlamda sınırların ortadan kalkmasına ve dünyanın açık bir pazara dönüşmesine neden olmuştur. Küreselleşme, şirketlere ve iş çevrelerine buldukları yerin dışında daha fazla özgürlük teklif etmektedir<sup>4</sup>. Özellikle sermayenin mobil hale gelmesi ve finans piyasaları bu özgürlükleri daha da pekiştirmektedir. Günümüzün global ekonomisi, ara malların ve hizmetlerin parçalara ayrılarak, uluslararası alanda dağıtılmış üretim süreçleri ile işlem gördüğü küresel değer zinciri (Global Value Chains-GVCs) olarak nitelendirilmektedir<sup>5</sup>. Bu şekildeki bir üretim anlayışı, yerel bazda üretim yapan firmaların karlılıklarını daha da artıracak şekilde, dünyanın her yerinde faaliyet göstermesiyle sonuçlanmış ve çok uluslu şirket dediğimiz bir şirket türünün ortaya çıkmasına neden olmuştur.

## 1.2. Küreselleşme ve Devletlerin Vergilendirme Yetkileri

Devletlerin vergilendirme yetkileri, egemenlik haklarının bir tezahürü şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda devletlerin bağımsızlıklarının en önemli göstergelerinden biri de vergi koyma hak ve yetkilerinin olmasıdır. Geçmiş dönemlerde bir hediye olarak ortaya çıkan vergi, zamanla tüm vatandaşları kapsayan bir ödev haline gelmiştir. Gerçekten devletlerin artan ihtiyaçları nedeniyle büyük artış gösteren kamu harcamaları hem verginin zorunluluğunu hem de çeşitliliğini artırmıştır. Modern devletlerin hemen hepsinde vergiler genel olarak gelir, harcama ve servet üzerinden alınmaktadır. Devletler şirketler üzerinde vergileme yetkilerini kullanırken kaynak,

---

<sup>3</sup> Yıldız, Habib, *a.g.e.*, s. 35.

<sup>4</sup> Sawyer, *a.g.e.*, s. 11.

<sup>5</sup> World Investment Report 2013, [www.unctad.org/en/publicationlibrary/wir2013\\_en.pdf](http://www.unctad.org/en/publicationlibrary/wir2013_en.pdf), s. 10, (Erişim Tarihi: 09.05.2014)

ikametgah veya uyrukluk prensiplerinden biri veya birden fazlası ile hareket etmektedirler. Bu prensiplerden birinin tercih edilmesi ülkenin sermaye ihraç eden veya sermaye ithal eden ülkelerden biri olmasına göre değişmektedir.

Son otuz yıldır büyük hız kazanan küreselleşme hareketleri, devletlerin vergileme yetkileri konusundaki yukarıda belirtilen klasik kavram ve tanımlarının büyük ölçüde değişime uğramasına neden olmuş ve açıkça geleneksel vergileme ilkeleri üzerine baskı oluşturmuştur<sup>6</sup>. Ülkeler arasında ekonomik engellerin mevcut olduğu bir dönemde oluşturulan vergi sistemleri, günümüz küreselleşme sürecinde işlerliğini koruma konusunda zorlanmaktadır<sup>7</sup>. Küreselleşme ile birlikte, devletlerin diğer devletlerden bağımsız olarak vergi politikası belirleyebilmeleri imkansız hale gelmiştir<sup>8</sup>. Devletler, küreselleşmenin getirdiği nimetlerden faydalanmak için bir yandan kurumlar vergisini düşürme yoluna giderken diğer yandan vergi tabanlarının erozyona uğramasını engellemeye çalışmakta ve vergi yükü sermayeden ziyade emek faktörleri üzerinde yoğunlaşmaktadır<sup>9</sup>.

Küreselleşme, yenilikleri sağlayan mekanizmaların paylaşılmasını ve en üst seviyede uzlaşma politikasını gerektirmekte hatta belki de zorlamaktadır<sup>10</sup>. Finansal piyasaların uluslararası hale getirilmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. İkametgâh temelli vergilemenin üstünlüğü ile şirketler, daha büyük kolaylıklarla kurumlar vergisinin düşük olduğu ülkelerde veya vergi cennetlerinde işlem yapabilmektedirler. Esasen küreselleşme, daha yüksek vergi alan ülkelerdeki vergi tabanlarını küçültmek suretiyle ülkeler arasında ortaya çıkan rekabetin seviyesini büyütmektedir.

Küreselleşme hareketinin lokomotif görevini üstlenen çok uluslu şirketler hem devletlerin vergileme yetkilerini etkilemekte hem de devletin bu yetkilerinden

---

<sup>6</sup> Sawyer, *a.g.e.*, s. 11

<sup>7</sup> İhsan Günaydın- Levent Yahya Eser “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart 2008, S. 234, s.152.

<sup>8</sup> Biltekin Özdemir, *Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 10.

<sup>9</sup> Mesut Sert, “Küreselleşmenin Vergi Politikalarına Etkileri: OECD’ye Üye Ülkeler Özelinde Bir İnceleme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 2011, S. 360, s.171, İhsan Günaydın – Serkan Benk, “Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Kasım 2003, S. 267, s.162.

<sup>10</sup> Sawyer, *a.g.e.* s.11-12.



etkilenmektedirler. Kısacası ülkeler vergi geliri ve doğrudan yabancı yatırımı ikilemi karşısında vergi politikalarını belirlemeye çalışmaktadırlar<sup>11</sup>.

Uluslararası şirketlerin ise bir ülkeye yatırım yapıp yapmamada göz önünde bulundurduğu kriterlerden biri<sup>12</sup> de ülkedeki vergi sistemidir. Genellikle ülkedeki verginin kapsamı, amortisman kuralları, faizlerin gider yazılabilmesi olanağı, stokların değerlendirilmesi, zararların geriye doğru mahsubu, enflasyon ayarlaması, döviz kuru ayarlamaları gibi faktörler çok uluslu şirketlerin yatırım kararlarını etkileyen faktörler olarak sıralanabilir<sup>13</sup>.

Küreselleşme süreciyle birlikte hareket eden yaygınlaşma eğilimi, vergi sistemlerinin önüne kısa ya da uzun vadede çözümlenmesi gerekli sorunlar kümesi çıkarmıştır<sup>14</sup>. Bu sorunlar, küresel sonuçlar oluşturduğu için egemen devletlerin tek başlarına alacakları önlemlerin yanında birlikte hareket etmelerini de gerektirmektedir. Bu gereklilik, uluslararası vergi hukukunun doğumuna zemin hazırlamıştır. Dolayısıyla, uluslararası vergi hukukunun incelediği sorunlar, çifte vergilendirme, transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri, zararlı vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimleri gibi konulardır.

### **1.3. Çok Uluslu Şirketler ve Transfer Fiyatlandırması**

Transfer fiyatlandırması kavramı, sermayenin serbestçe dolaşımı neticesinde ortaya çıkmıştır. Teknolojik ilerlemeler ve yönetim anlayışındaki değişimler, ÇUŞ'ların istedikleri yerlerde yatırım yapma konusundaki kolaylıkların da etkisiyle büyüme isteklerini daha da artırmıştır. ÇUŞ'lar, kaçma ya da hiç gelmeme tehdidini kullanarak devletlerden eskisine kıyasla daha fazla rahatlatıcı koşullar, güven ve istikrar talep

---

<sup>11</sup> İbrahim Akdoğan, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ekim 2007, S. 314, s.134.

<sup>12</sup> Doğrudan yabancı yatırımları etkileyen vergi dışı faktörler olarak, ülkedeki siyasi ortam ve istikrar, kurumsal ve yasal ortamın elverişli bulunması, ülkedeki makroekonomik politikalar ve yatırım yapılan ülke tarafından sağlanan vergi dışı politikalar olarak sıralanmaktadır. (Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz., Mehmet Aktaş, *Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Mevzuatında Uygulanma Olanakları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 58.

<sup>13</sup> Aktaş, *a.g.e.*, s.60-65.

<sup>14</sup> Esra Ekmekçi, *Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2003, s. 7.



etmektedirler<sup>15</sup>. Devletler tarafından bu taleplerin olumlu karşılanması sonucu, ÇUŞ'ların dünyanın her yerinde şubeler veya ortaklıklar kurmaları şeklinde girift ilişkiler yumağı ortaya çıkmıştır.

Esasen ÇUŞ'lar, çok miktarda tabiiyeti bulunan tek bir tüzel kişiliği değil, farklı milliyetleri bulunan çok miktardaki tüzel kişilerden oluşan bir grubu ifade etmekte ve gruba bağlı bu bağımsız tüzel kişiler hukuken birbirlerinden ayrı bulunmalarına rağmen tek bir işletme gibi faaliyet göstermektedir<sup>16</sup>. ÇUŞ'lar, birden fazla ülkede faaliyette bulunurken aynı yönetim altında ve aynı amaçlara yönelik bir kaynak havuzunu kullanmakta olup, bu kaynakların dağıtımını en çok avantaj sağlayacak ve şirket çıkarlarına en uygun olacak şekilde kullanmak istemektedirler<sup>17</sup>.

Bu şirketler dünya ülkelerini tek bir pazar olarak görmekte, farklı ülkelerde faaliyetlerde bulunmakta ve yatırım yapmaktadırlar<sup>18</sup>. Şu an ÇUŞ'lar dünya ekonomisinin en önemli aktörlerinden birini oluşturmaktadırlar<sup>19</sup>. Aynı zamanda global ekonomide kilit bir rol oynamaktadırlar<sup>20</sup>. Birleşmiş Milletlerin 2013 yılı raporuna göre, 150 ülkeyi kapsayan araştırmada, 2012 yılında doğrudan yabancı yatırımlar %18 oranında düşmüş olsa da değeri 1.35 trilyon doları bulmaktadır<sup>21</sup>. Bu rakam tek başına vergi rekabetini açıklayabilecek bir değeri temsil etmektedir. Günümüzde dünya ticaretinin yaklaşık % 60'ı ÇUŞ'larca gerçekleştirilmektedir<sup>22</sup>. Yine ÇUŞ'ların 2012 yılında ilişkili şirketleri ile yaptıkları satışların değeri 26 trilyon doları bulmaktadır<sup>23</sup>. Bu miktar hem ÇUŞ'lar bakımından hem de ülkeler bakımından transfer

---

<sup>15</sup> Özgür Saraç, *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.27. Ergin Ergül “Küresel Değişim Süreçleri ve Ulus Devletler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ekim 2008, S. 241, s.152.

<sup>16</sup> Hüseyin Işık, *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye*, T.C Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2005, s. 17.

<sup>17</sup> Semih Öz, *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s.215.

<sup>18</sup> Yasemin Taşkın, *Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012, s. 27.

<sup>19</sup> Ufuk Olcay Tokay Acar, *Transfer Fiyatlandırması*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013, s.26.

<sup>20</sup> Jens Wittendorf, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2010, s.5.

<sup>21</sup> World Investment Report 2013, www.unctad.org/en/publicationlibrary/wir2013\_en.pdf, s. 9, (Erişim Tarihi: 09.05.2014).

<sup>22</sup> OECD Insights, <http://oecdinsights.org/2012/03/26/price-fixing/>, (Erişim Tarihi:09.05.2014)

<sup>23</sup> World Investment Report 2013, www.unctad.org/en/publicationlibrary/wir2013\_en.pdf, s. 15, (Erişim Tarihi: 09.05.2014).

fiyatlandırmasının öneminin her geçen gün artmasını yeterince izah edebilecek düzeydedir.

ÇUŞ'ların dünya ekonomisi üzerindeki etkileri yalnızca doğrudan sermaye yatırımları ile olmamakta bunun yanında farklı ülkelerde faaliyet gösteren kendi iştirakleri veya yerel işletmelerle yaptıkları, know-how, teknoloji transferi için lisans anlaşması, ortak girişim şirketleri (joint venture) ve Ar-Ge gibi birtakım anlaşmalar yoluyla da olmaktadır<sup>24</sup>. Bu şirketlerin ilişkili olduğu şirketlerle olan hukuki faaliyetleri transfer fiyatlandırması denilen bir kavramın doğumuna sebep olmuştur. Bir şirketin kendisine bağlı veya ilişkili olduğu şirketlerle alım satım gibi işlemler yapması ve bu işlemler sırasında uygulanan fiyat, transfer fiyatlandırması olarak adlandırılmaktadır<sup>25</sup>.

Serbest piyasa ekonomisi, şirketlerin kazançlarını maksimize etme ve fakat ödeyecekleri vergileri minimize etme çabalarını da beraberinde getirmiştir. Kendi ilişkili buldukları kurumlarla ticaret yapmaları, ticaretin olağan akışı içinde son derece normal olmakla birlikte bunu bir kazanç aktarımına dönüştürmeleri vergi tabanları erozyona uğrayan egemen devletler için büyük bir sorun haline gelmiştir. Hatta küreselleşmenin başlangıcı sayılabilecek bir dönem olan 1982-1994 yılını esas alan incelemede Clausing<sup>26</sup>, firmalar arası ticaret akışının emsallere uygunlukla bağlantılı uluslararası ticaretten farklı olabileceğini, firmalar arası ticaret akışının ÇUŞ'ların vergi minimizasyonu stratejilerinden etkilendiğini, yine transfer fiyatının vergi düşüncesinden etkilendiğine dair kanıtlar sunduğunu belirtmiştir.

Ancak son yıllarda şirketlerin, transfer fiyatını belirlerken vergi yüklerini minimize etme çabalarında bir düşüş olduğu bunun yerine vergi eleştirisinden kaçınmanın ilk sıraya yerleştiği görülmektedir. Ernst&Young tarafından yapılan 2016 yılında yapılan Global Transfer Fiyatlandırması Araştırmasında, ankete katılan 117 ana şirketlerin % 75' i, en önemli transfer fiyatlandırması önceliklerinin vergi riski yönetimi

---

<sup>24</sup> Aktaş, *a.g.e.*, s. 10

<sup>25</sup> Muhittin Doğruyol, *Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları, Ankara, 2008, s.14.

<sup>26</sup> Kimberly A. Clausing, "The Impact of Transfer Pricing on Intrafirm Trade", *International Taxation and Multinational Activity*, Editor, James R. Hines, University of Chicago Press, 2000 s.198.

olduğunu belirtmişlerdir<sup>27</sup>. Bu oran 2013 yılı araştırmasında % 66 olarak gerçekleşmişken<sup>28</sup>, 2010 ve 2007 araştırmalarına göre %50 oranında bir artış göstermiştir. Buna paralel olarak, çok uluslu şirketlerin öncelikli transfer fiyatlandırması amaçlarından olan vergi yükünün minimizasyonu geçen üç yıla oranla % 36 oranında düşmüştür. Bu bağlamda ele alacak olursak son yıllarda transfer fiyatı vergilendirme politikası ile ilgili olarak ilginç bir trend ortaya çıkmıştır. Geçmişte transfer fiyatı, kar maksimizasyonunu en üst seviyede gerçekleştirmek amacını taşımakta iken günümüzde, şirketlerin vergi cezalarından veya elde ettikleri karın çifte vergilendirilmesi tehlikesinden kaçınmak amacıyla yerel vergi idareleri ile anlaşmak suretiyle kendi fiyatlarını belirleme yöntemine dönüşmüştür<sup>29</sup>.

ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırmasına yönelmelerini sadece vergi riski ve vergi yükümlülüklerini minimize etme çabalarına indirgemek çok doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Bu çabanın yanında, şirketin bulunduğu ülkenin katı vergi uygulamaları, kaynak ülke teşvikleri, gücün kötüye kullanımı gibi faktörler de etkilidir<sup>30</sup>. Ancak egemen devletler açısından en önemli sorun vergi gelirinin azalmasıdır.

Ekonominin liberalleşmesinin, tam rekabet piyasasının savunulduğu bir ekonomik sistemde üstelik neredeyse çoğu devletler tarafından da benimsenmiş bir düzende şirketlerin diledikleri gibi hareket edebilmeleri gerekir. Çünkü günümüzün getirdiği yönetim anlayışı ve bu anlayışın gereklilikleri bu serbestiyi zorunlu hale getirmektedir. Ancak transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı, devletlerin sermayeyi kendilerine çekmek için yaptıkları rekabeti bozucu etki yapmakta ve vergi erozyonuna neden olmaktadır.

---

<sup>27</sup> Ernst& Young, In the spotlight, A new Era of Transparency and Risk,2016 Transfer Pricing Survey Series, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2016-transfer-pricing-survey-series/\\$FILE/EY-2016-transfer-pricing-survey-series.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2016-transfer-pricing-survey-series/$FILE/EY-2016-transfer-pricing-survey-series.pdf), s. 3, (Erişim Tarihi: 05.03.2017)

<sup>28</sup> Ernst&Young, *Navigating the Cappy Waters of International Tax 2013 Global Transfer Pricing Survey*, [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013\\_Global\\_Transfer\\_Pricing\\_Survey/\\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf), s.3, (Erişim Tarihi: 13.04.2014).

<sup>29</sup> Nobert Herzig, "Comment on Hiemann and Reichstein: "Transfer Pricing in Multinational Corporations: An Integrated Management and Tax Perspective", *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Editors, Schön Wolfgang and Konrad Kai A. , MPI Studies in Tax Law and Public Finance 1, Munich, Springer, 2012, s.20.

<sup>30</sup> Tunç Köse- Emrah Ferhatoglu, *Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)*, İstanbul, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.7.

Transfer fiyatlandırması konusundaki en önemli meselelerden biri, şirketlerin bağlı veya ilişkili şirketlerle aralarında yapılacak transfer fiyatını nasıl belirleyecekleri konusudur. Çünkü transfer fiyatlandırması, uluslararası bir şirket bakımından piyasada karar alma olgusunu kolaylaştıran bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır<sup>31</sup>.

### **1.3.1. Çok Uluslu Şirketlerin Transfer Fiyatlandırması Manipülasyonunun Amaçları**

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması manipülasyonu yapmalarındaki amaçlar literatürde üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlar vergisel amaçlar, yönetsel amaçlar ve uluslararası amaçlardır<sup>32</sup>.

#### **1.3.1.1. Vergisel Amaçlar**

ÇUŞ'lar açısından hukuka aykırı transfer fiyatlandırmasına gidilmesinin altında yatan belki de en önemli neden, mükellefi oldukları vergisel yükü en aza indirerek karlarını maksimize etme düşüncesidir. Bu amaç o kadar öne çıkmaktadır ki, transfer fiyatlandırmasının dar anlamda vergisel amaçla özdeşleşmesine neden olmaktadır<sup>33</sup>. ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırması uygulaması çeşitli şekillerde gerçekleşebilmektedir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir<sup>34</sup>: ÇUŞ'lar, faaliyette buldukları ülkedeki kurumlar vergisi veya gelir vergisi oranları fazla ise bağlı şirketlere ya da ilişkili şirketlerine karlarını aktararak mümkün olduğunca az vergi ödeme yolunu seçmektedirler. Bir ülkede yerleşik bulunan ana şirket o ülkedeki kurumlar vergisinin yüksekliği nedeni ile başka ülkede yerleşik, kurumlar vergisi daha düşük olan bağlı (veya ilişkili bulunduğu) şirketlerine, elde ettiği karları, piyasa fiyatından farklı olarak aktarma yoluna, yani transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yoluna gidebilmektedir. Bu şekilde, asıl karın elde edildiği, ana şirketin bulunduğu kaynak ülkenin vergilendirme

<sup>31</sup> Tuncay Kapusuzoğlu, *Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2003, s. 5.

<sup>32</sup> Işık, *a.g.e.*, s. 26 vd., Yıldız, *a.g.e.*, s. 80, Taşkın, *a.g.e.*, s. 35 vd., Tokay Acar, *a.g.e.*, s. 47 vd. Öz, *a.g.e.*, s. 274 vd.

<sup>33</sup> Yenal Öncel, "Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtım ve Vergilendirme", *İ.Ü İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. Seri*, İstanbul Üniversitesi Basım ve Yayınevi, İstanbul, 2002, s.6.

<sup>34</sup> W.Y. Roger Tang, *Multinational Transfer Pricing-Canadian&British Perspectives*, Butterworths-Toronto, 1981, s.7 aktaran Kapusuzoğlu, *a.g.e.*, s. 7.

yetkisi ortadan kalkmaktadır. Ancak bu transfer, her zaman ana şirketten bağlı şirkete doğru olmamakta bazen de bağlı şirketten ana şirkete doğru gerçekleşmektedir<sup>35</sup>. Çok uluslu şirketler tarafından transfer fiyatlandırması manipülasyonları, yalnızca maddi mal transferi şeklinde gerçekleştirilmemekte bunun yanında, gayri maddi mal transferi ve/veya kiralanması, hizmet yapılması, finansal işlemler yapılması<sup>36</sup> gibi hukuki şekiller de kullanılabilir. Transfer fiyatlandırması uygulamalarında vergi cennetleri, ÇUŞ' lar tarafından ayrı bir önem arz etmekte ve bu şirketlere oldukça cazip olanaklar sunmaktadır<sup>37</sup>. Gerçekten, ÇUŞ' lar vergi idarelerinin örtülü kazanç dağıtımını incelemelerinden sakınabilmek için ilişkili şirketlerle yaptıkları işlemlerle ilgili bağı koparmak amacıyla vergi cennetlerinde bulunan şirketlerini kullanabilmektedirler<sup>38</sup>. Örneğin<sup>39</sup>, "A" yüksek kurumlar vergisi olan Türkiye'deki ana şirket, "B" ise Bulgaristan'da bulunan bayisi, "C" ise A'nın kurumlar vergisi uygulanmayan vergi cenneti olan Bahama Adalarındaki ilişkili şirkettir. A şirketi iki şekilde davranabilir. İlk olarak, B şirketine doğrudan satış yönetimini uygularsa, bu halde, A şirketi B şirketten elde ettiği gelir nedeni ile yüksek oranda vergi ödemek zorunda kalacaktır. İkinci olarak, A şirketi, B şirketten kazandığı geliri vergi vermemek amacıyla C şirketine önce maliyetine satar, C şirketi ise bu malı B şirketine karlı bir fiyata satarsa, karın tamamı A'nın bağlı firması olan C şirketine kalmış olacaktır. Bu şekilde A şirketi transfer fiyatlandırması manipülasyonu ile vergiden kaçınmış olmaktadır.

ÇUŞ' ların vergisel yöndeki amaçları, sadece ülkelerdeki gelir ve kurumlar vergisine göre kendilerini ayarlamaları şeklinde ortaya çıkmamakta bunun yanında bir ülkedeki dış ticaret üzerinden alınan vergileri de göz önünde bulundurmaya yönelmektedir<sup>40</sup>. Bir ülkenin gümrük vergisi, özel tüketim vergisi, katma değer vergisi (KDV) gibi vergilerin malın değeri üzerinden alınması ve yüksek olması halinde çok

---

<sup>35</sup> Namık Kemal Uyanık, *Transfer Fiyatlandırma*, Türmob Yayınları-278, Yorum Matbaası, Ankara, 2006, s.12.

<sup>36</sup> Uyanık, *a.g.e.*, s.13.

<sup>37</sup> Şükrü Kızılot, *Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s. 43.

<sup>38</sup> Şirketlerin vergi cennetleri ile bağlantılı çalışma sistemleri ile ilgili olarak ayrıntılı bilgi için bkz. Öz, *a.g.e.*, s. 281 vd.

<sup>39</sup> Mehmet Saraç, "Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlandırması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 282, Şubat 2005, s.89-90.

<sup>40</sup> Işık, *a.g.e.*, s. 30.

uluslu şirketin mal ithal eden ana şirketi daha fazla gümrük vergisi ödeme durumunda kalacağından bağlı veya ilişkili şirketler, malların değerini düşük tutarak ana şirketin ödeyeceği gümrük vergisini azaltabilecekler<sup>41</sup> ve daha fazla malın ithal edilmesini sağlayabileceklerdir<sup>42</sup>. Bu şekilde transfer fiyatlandırması manipülasyonları yapılmak suretiyle vergi oranları en aza indirilmektedir.

Yine bir ülkede bulunan ihracat yapan şirketlere uygulanan KDV iadesi uygulaması da hukuka aykırı transfer fiyatlandırmasında önemli bir motivasyon aracı olarak ortaya çıkmaktadır. İhracatçı durumunda bulunan şirket, daha fazla vergi iadesi almak için ihracat fiyatlarını yüksek tutmak suretiyle karlarını maksimize etmektedirler<sup>43</sup>.

Bir diğer vergisel neden, stopaj matrahının daraltılması ve gizlenmesi amacıdır. Burada, gelişmiş ülkelerin gelişmekte olan ülkelere üretim, dağıtım gibi konularla ilgili olarak vermiş oldukları patent, know-how, marka, arama, işletme, imtiyaz haklarını kullandırmalarının karşılığı olarak yapılan ödemelerden stopaj kesilmesi gerekiyorsa, bedel düşük gösterilmek suretiyle vergi yükü azaltılmakta veya bu bedeller hiç gösterilmeden ödemenin yapılacağı bağlantılı şirketten alınan diğer malların bedellerine eklenerek söz konusu tevkifatın hiç yapılmaması yolu seçilebilmektedir<sup>44</sup>.

### 1.3.1.2. Yönetimsel Amaçlar

ÇUŞ'ların transfer fiyatlandırması manipülasyonuna yönelmelerinde en önemli neden vergisel olmasına rağmen, yönetimden kaynaklanan amaçlar da söz konusu olabilmektedir. Bir şirketin idari bakımdan performansı uluslararası başarı için gerekli olmakta ve bu alanda isabetli kararlar almayı gerektirmektedir. ÇUŞ'lar genellikle, stratejik olmayan ancak ticari kararlar alabilen göreceli olarak bağımsız bölümler

---

<sup>41</sup> Tokay Acar, *a.g.e.*, s. 51., Işık, *a.g.e.*, s. 32, Yıldız, *a.g.e.*, s.82, Adem Anbar, "Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:324, Ağustos 2008, s.150, İhsan Günaydın, "Uluslararası Transfer Fiyatlandırmanın Vergisel Amaçları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:216, Ağustos 1999, s.169.

<sup>42</sup> Levent Özer, (2009), *Vergilemede Global Eğilimler*, Scala Yayıncılık, İstanbul, 2009, s.77.

<sup>43</sup> Öncel, *a.g.m.*, s. 7. Yıldız, *a.g.e.*, s.82.

<sup>44</sup> Yıldız, *a.g.e.*, s. 82, Tokay Acar, *a.g.e.*, s. 51, Öncel, *a.g.m.*, s. 8.

halinde organize edilmişlerdir<sup>45</sup>. İşletmeye ait kaynakların en uygun biçimde bölümler arasında dağıtılmasını sağlayan bir transfer fiyatlandırması sistemi hem bölüm yöneticisinin veriminin hem de işletme karlılığının artmasına neden olacaktır<sup>46</sup>. Bu nedenle bölümler arasında uygulanacak transfer fiyatı işletme hedeflerine uygun olmalı ve optimal kaynak kullanımını gerçekleştirecek şekilde belirlenmelidir<sup>47</sup>. Bunun dışındaki yönetsel amaçlar, kaynakların transferinde kontrol noktası oluşturmak, bölüm performansını değerlendirme ve diğer bölümlerle karşılaştırmak, bölüm yöneticilerini bölümlerin karlılığını maksimize etmek için motive etmek olarak sıralanabilir<sup>48</sup>. Yine ÇUŞ'ların çeşitli nedenlerle ihtiyaç duydukları acil nakit ihtiyacını kendi bağlı şirketlerinden transfer fiyatlandırması yoluyla karşılayabilmeleri de bu kapsamda sayılabilir<sup>49</sup>.

### 1.3.1.3. Uluslararası Amaçlar

Şirketlerin transfer fiyatlandırmasına yönelmelerinde uluslararası birtakım amaçlar da önemli rol oynamaktadır. Bunlardan en önemlisi, piyasayı ele geçirebilmek amacıyla belirli bölgeler için diğer bölgelere göre daha düşük fiyatlama yöntemini seçmeleridir<sup>50</sup>. Bir diğer amaç kar transferi ile ilgili olarak engellerin ortadan kaldırılmasıdır. Doğrudan yabancı yatırımın elde ettiği karın ana şirkete aktarılması konusunda ana şirketin bulunduğu ülkedeki mevzuatta kısıtlamalar varsa hukuka aykırı transfer fiyatlandırması yapılarak bu kısıtlamalar aşılmaya çalışılmaktadır<sup>51</sup>.

Uluslararası transfer fiyatlandırmasının bu başlık altındaki bir başka amacı, döviz kuru dalgalanmalarının meydana getirebileceği risklerin en aza indirilmesidir. Bu

---

<sup>45</sup> Öz, a.g.e., s.276, Mesut Koyuncu, "Transfer Fiyatlandırması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 290, Ekim 2005, s.71.

<sup>46</sup> Cemal Elitaş- Bilge Leyli Elitaş- Enver Samet Özkal, "Transfer Fiyatlaması ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 91, Ocak-Şubat 2009, s.25.

<sup>47</sup> Öz, a.g.e., s. 277.

<sup>48</sup> Karen S. Cravens, "Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, İhsan Günaydın (çev.), S. 141, Haziran 2000, s. 143.

<sup>49</sup> Murat Çak, *Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın NO:2008/385, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2008, s. 37.

<sup>50</sup> Taşkın, a.g.e., s.46, Öz, a.g.e., s. 275, Işık, a.g.e, s.36.

<sup>51</sup> Öncel, a.g.m., s. 8, Işık, a.g.e., s. 37, Cravens, a.g.m. s.144.



amaçla ana şirket ile bağlı şirket arasındaki ödemelerde paranın cinsi, ödeme dönemleri ve malların dağıtım zamanları olası kur dalgalanmalarına göre ayarlanmaktadır<sup>52</sup>.

## 2. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ TANIMI VE TARİHÇESİ

Transfer fiyatlandırmasının literatürde pek çok tanımı bulunmaktadır. Geniş anlamda transfer fiyatlandırması, ilişkili şirketler arasında mal ve hizmet transferinin gerçekleşmesi sırasında yüklenilen fiyattır<sup>53</sup>.

Bir diğer tanıma göre transfer fiyatlandırması, aynı ticari organizasyona dahil olan bir işletmenin farklı bölümleri, şubeleri, bağlı ortaklıkları veya iştirakleri ile diğer diğer ortaklıkları arasındaki mal ve hizmet veya benzeri işlemlerde uyguladıkları fiyattır<sup>54</sup>.

Bunun dışında transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir gider veya kar paylaşımı bakımından bağlantılı olduğu ve aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde veyahut yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyat olarak tanımlanabilir<sup>55</sup>.

Uluslararası açıdan transfer fiyatlandırması ise, farklı ülkelerde faaliyet gösteren ilişkili şirketler arasındaki işlemlerin yerine getirildiği değeri ifade etmektedir<sup>56</sup>.

Yukarıda verilen tanımlardan da görüldüğü üzere, transfer fiyatlandırmasının bağlı şirketler arasında gerçekleşmesi, bu şirketlerin birbirleri arasında uyguladıkları işlemlerin söz konusu olması ve bu işlemlerde uygulanan bir fiyatın bulunması gibi üç temel özelliği bulunmaktadır.

---

<sup>52</sup> Işık, *a.g.e.*, s.37, Çak, *ag.e.*, s. 36.

<sup>53</sup> John Henshall, *Global Transfer Pricing: Principles and Practice*, Second Edition, Bloomsbury Professional, England, 2013, s. 3.

<sup>54</sup> Müge Muammer Gündoğdu, "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler" Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, [www.library.cu.edu.tezler/7406.pdf](http://www.library.cu.edu.tezler/7406.pdf). s.31 (Erişim Tarihi: 10.09.2016)

<sup>55</sup> Fatih Saraçoğlu- Ercan Kaya "Yeni Kurumlar Vergisi Kanununun ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:216, Eylül 2006, s.151.

<sup>56</sup> Aktaş, *a.g.e.*, s.24.



Transfer fiyatlandırması kavramının önem kazanmaya başlaması 1980' li yıllara tekabül etmesine rağmen ilk kez ele alınışı daha eskilere dayanmaktadır. Son yıllarda maliye ve vergi hukuku alanında birçok kavramın ana yurdu sayılabilecek Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nin transfer fiyatlandırması konusundaki ilk düzenlemeleri yapan ülke olarak düşünülmesine rağmen İngiltere bu konuda ilk adımı atan ülke olmuştur<sup>57</sup>.

Transfer fiyatlandırması konusunda akademik olarak yapılan ilk çalışma, 1901 yılında İngiliz bilim adamı Henry Sidgwick' e aittir<sup>58</sup>. Sidgwick, “The Principles of Political Economy” adlı kitabında, firmaların üretimleri sırasında kendi ürünlerini de kullanmaları söz konusu olduğunda, bu ürünler için piyasa fiyatının geçerli olması gerektiğini savunmuştur. Yine daha sonraki yıllarda uluslararası nitelik kazanan DuPont ve General Motors firmalarında iç üretimde kullanılan hammadde ve yarı mamullere maliyet bedelinin mi yoksa piyasadaki fiyatların mı uygulanacağı konusu tartışılmıştır<sup>59</sup>. Transfer fiyatlandırması konusundaki ilk araştırma ise, Ulusal Muhasebeciler Derneği tarafından 1956 yılında yayımlanmıştır<sup>60</sup>.

Transfer fiyatlandırması konusundaki ilk yasal düzenleme ise, 1915 yılında İngiltere tarafından yürürlüğe konulmuştur<sup>61</sup>. 1908 yılında İngiliz Vergi İdaresi ile Stanley v The Gramophone and Typewriter Ltd. şirketi arasındaki davada mahkeme, İngiltere menşeli grubun elde ettiği bütün karların İngiltere tarafından vergilendirilmesini kabul etmemiştir. İngiliz şirketlerinin ilişkili buldukları şirketlere kar aktarımı yapması ve bu durumun artması sonucu, İngiltere'nin vergi tabanının erozyona uğraması nedeniyle 1915 yılında, Maliye Yasasının 31. maddesi ile ilk transfer fiyatlandırması kuralı yürürlüğe konulmuştur<sup>62</sup>. Ancak yeterli olmayan bu hüküm, vergi kayıplarını engellemeye yetmeyince, 1951 tarihli Maliye Yasasının 37. maddesi ile daha basit ve kısa bir yasa hükmü düzenlenmiştir<sup>63</sup>. 1988 yılında çıkarılan

---

<sup>57</sup> John Henshall, a.g.e, s. 3.

<sup>58</sup> Tokay Acar, a.g.e, s. 34.

<sup>59</sup> Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Nedir?” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 205, Eylül 1998, s.56.

<sup>60</sup> Doğruyol, a.g.e., s. 17, Kapusuzoğlu, a.g.e., s.5, Tokay Acar, a.g.e., s.33.

<sup>61</sup> Henshall, a.g.e., s. 3.

<sup>62</sup> Henshall, a.g.e., s.3.

<sup>63</sup> Henshall, a.g.e., s. 6, Angharad Miller- Lynne Oats, Principles of International Taxation, Third Edition, Bloomsbury Publishing Plc, Hampshire, England, 2012, s. 418

Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasasının 770. maddesinde transfer fiyatlandırması konusunda konulan hükümler geçerliliğini korumuştur<sup>64</sup>. İngiltere’de 2010 yılında çıkarılan, Vergilendirme Yasası’nın 147. maddesi ile söz konusu hükümler güncellenmiştir<sup>65</sup>.

ABD’de ise, 1928 yılında, Amerikan Kongresi, Ulusal Gelir İdaresi (IRS)’nin ilişkili şirketlerin hesaplarını düzeltme yetkisini kabul etmiştir<sup>66</sup>. Bu hüküm yasanın 45. maddesinde düzenlenmiş olup, daha sonra yürürlüğe girecek olan 482. maddenin temelini oluşturmuştur<sup>67</sup>. 1934 yılındaki Gelir Yasası’nda ise bugünkü anlamda emsallere uygunluk prensibi biçimsel olarak ilk kez ortaya çıkmıştır<sup>68</sup>. 1968 yılına gelindiğinde, transfer fiyatlandırması manipülasyonları yoluyla vergi tabanlarının erozyona uğradığını fark eden Amerikan Hükümeti, bu konudaki ilk yasal düzenlemesini 482. madde ile kabul etmiştir<sup>69</sup>. ABD, 1994 yılında transfer fiyatlandırması düzenlemesini güncellemiş ve ilk kez ÇUŞ’lar üzerindeki transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uyum yükünü yürürlüğe koymuştur<sup>70</sup>.

Dünya üzerindeki ülkeler tarafından transfer fiyatlandırması konusundaki yasal düzenlemeler büyük bir hızla artmaktadır. Buna ilişkin bir tablo aşağıda gösterilmiştir.

---

<sup>64</sup> Henshall, *a.g.e.*, s.6.

<sup>65</sup> Miller- Oats, *a.g.e.*, s. 418.

<sup>66</sup> Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D’de Yapılan Yasal Düzenlemeler(I)” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:214, Haziran 1999, s.58, Miller- Oats, *a.g.e.*, s. 418.

<sup>67</sup> Leyla Ateş, *Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.14., Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*, New York, Cambridge University Press, 2007, s.103.

<sup>68</sup> Mark Bronson- Michelle Johnson, Kate Sullivan, *Guide to International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies*, Edit, Heimert, Ceteris, Kluwer Law International, The Netherland, 2012, s.6.

<sup>69</sup> Henshall, *a.g.e.*, s.6, Miller-Oats, *a.g.e.*, s. 419.

<sup>70</sup> Henshall, *a.g.e.*, s.6.

**Tablo 1.1.** Yıllar İtibariyle Transfer Fiyatlandırması Düzenlemesi Yapan Ülkeler

1995	1996-1998	1999-2000	2001-2002	2003-2004	2005-2007	2008-2010	2011-2013	2014-2016
Avustralya	Çin	Almanya	Tayland	Litvanya	Estonya	Panama	Lüksemburg	Lüksemburg
G. Afrika	Slovakya	Rusya	Portekiz	Tayvan	Letonya	Yunanistan	Dominik	Dominik
ABD	Brezilya	Belçika	Peru	Macaristan	Uruguay	Mısır	Cumhuriyeti	Cumhuriyeti
	Japonya	Venezuela	Hindistan	Kolombiya	Finlandiya	İrlanda	Şili	Şili
	İtalya	Arjantin	Hollanda	Malezya	Türkiye	HongKong	Angola	Angola
	Yeni	Kanada	Almanya	Tayland	Vietnam	Romanya	Kenya	Kenya
	Zelanda	İngiltere	Rusya	Portekiz	Singapur	Estonya	Nijerya	Nijerya
	Meksika	Çin	Belçika	Peru	Polonya	Letonya	Guatemala	Guatemala
	Kore	Slovakya	Venezuela	Hindistan	Norveç	Uruguay	Kosta Rika	Kosta Rika
	Fransa	Brezilya	Arjantin	Hollanda	Kazakistan	Finlandiya	El Salvador	El Salvador
	Avustralya	Japonya	Kanada	Almanya	Endonezya	Türkiye	Malavi	Malavi
	G.Afrika	İtalya	İngiltere	Rusya	Ekvator	Vietnam	Nambiya	Nambiya
	ABD	Y.Zelanda	Çin	Belçika	Danimarka	Singapur	Uganda	Uganda
		Meksika	Slovakya	Venezuela	Litvanya	Polonya	Zambiya	Zambiya
		Kore	Brezilya	Arjantin	Tayvan	Norveç	Panama	Panama
		Fransa	Japonya	Kanada	Macaristan	Kazakistan	Yunanistan	Yunanistan
		Avustralya	İtalya	İngiltere	Kolombiya	Endonezya	Mısır	Mısır
		G.Afrika	Y.Zelanda	Çin	Malezya	Ekvator	İrlanda	İrlanda
		ABD	Meksika	Slovakya	Tayland	Danimarka	HongKong	HongKong
			Kore	Brezilya	Portekiz	Litvanya	Romanya	Romanya
			Fransa	Japonya	Peru	Tayvan	Estonya	Estonya
			Avustralya	İtalya	Hindistan	Macaristan	Letonya	Letonya
			G.Afrika	Y.Zelanda	Hollanda	Kolombiya	Uruguay	Uruguay
			ABD	Meksika	Almanya	Malezya	Finlandiya	Finlandiya
				Kore	Rusya	Tayland	Türkiye	Türkiye
				Fransa	Belçika	Portekiz	Vietnam	Vietnam
				Avustralya	Venezuela	Peru	Singapur	Singapur
				G.Afrika	Arjantin	Hindistan	Polonya	Polonya
				ABD	Kanada	Hollanda	Norveç	Norveç
					İngiltere	Almanya	Kazakistan	Kazakistan
					Çin	Rusya	Endonezya	Endonezya
					Slovakya	Belçika	Ekvator	Ekvator
					Brezilya	Venezuela	Danimarka	Danimarka
					Japonya	Arjantin	Litvanya	Litvanya
					İtalya	Kanada	Tayvan	Tayvan
					Y.Zelanda	İngiltere	Macaristan	Macaristan
					Meksika	Çin	Kolombiya	Kolombiya
					Kore	Slovakya	Malezya	Malezya
					Fransa	Brezilya	Tayland	Tayland
					Avustralya	Japonya	Portekiz	Portekiz
					G.Afrika	İtalya	Peru	Peru
					ABD	Y.Zelanda	Hindistan	Hindistan
						Meksika	Hollanda	Hollanda
						Kore	Almanya	Almanya
						Fransa	Rusya	Rusya
						Avustralya	Belçika	Belçika

						G.Afrika ABD	Venezuela Arjantin Kanada İngiltere Çin Slovakya Brezilya Japonya İtalya Y.Zelanda Meksika Kore Fransa Avustralya G.Afrika ABD	Venezuela Arjantin Kanada İngiltere Çin Slovakya Brezilya Japonya İtalya Y.Zelanda Meksika Kore Fransa Avustralya G.Afrika ABD Filipinler Bulgaristan Hırvatistan Çek Cum. İzlanda İrlanda İsrail Sudi Arabistan Slovenya İspanya Ukrayna
--	--	--	--	--	--	-----------------	---	--

Kaynak: John Henshall(2013), Global Transfer Pricing: Principles and Practice Bloomsbury Professional, England, s.8

Yukarıdaki 1.1 nolu tabloda da görüldüğü üzere yıllar içerisinde mevzuatlarında transfer fiyatlandırması konusunda yasal düzenlemelere yer veren ülkelerin sayısında büyük artış olmuştur. Bu tablo dahi globalleşmenin etkisinin hızla devam ettiğini göstermektedir.

### 3. ULUSLARARASI ALANDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI KONUSUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Uluslararası alanda, transfer fiyatlandırması ve buna bağlı olarak örtülü kazanç dağıtımı konusunda yapılan düzenlemelerin başında OECD<sup>71</sup> ve Avrupa Birliği (AB) tarafından yapılanlar gelmektedir.

#### 3.1. OECD Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Uluslararası bir kuruluş olan OECD, uluslararası vergi hukuku bakımından araştırmalar, raporlar ve düzenlemeler yapan kuruluşların başında gelmektedir. OECD, vergi sistemlerinde uygulanmakta olan vergileme ilkelerinden sapmaları düzeltmek ve bu alanda küreselleşmenin oluşturduğu yeni sorunlara çözüm bulmak için üye ülkelerde yapılması gerekli vergi düzenlemelerinde izlenecek yaklaşımlar ve alınması gerekli önlemler konusunda katkıda bulunmaktadır<sup>72</sup>. Uluslararası vergi sorunlarından biri olan transfer fiyatlandırması konusunda da OECD tarafından pek çok çalışma yapılmıştır. Bu konu ile ilgili olarak düzenlenen OECD Rehberleri, yirminci yüzyılın başında kurumlar vergisi sistemlerinin ortaya çıkışı ile tarihlenen transfer fiyatlandırması ile ilgili yasal düzenlemelerin en kapsamlı modelini ortaya koymaktadır<sup>73</sup>. Rehberler, uluslararası vergi hukuku bağlamında bağlayıcı olmayan hukukun<sup>74</sup> bir türü olup transfer fiyatlandırması ile ilgili en önemli bilgi kaynağıdır<sup>75</sup>.

---

<sup>71</sup> OECD- Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)

<sup>72</sup> Özdemir, a.g.e., s. 77.

<sup>73</sup> Eduardo Basitrocchi, "Transfer Pricing Problem", *Resolving Transfer Pricing Disputes A Global Analysis*, Edited by Eduardo Baistrocchi- Ian Roxan, Cambridge Tax Law Series, USA, 2012, s.19.

<sup>74</sup> Uluslararası terminolojide, rehberle ilgili olarak "soft law" terimi kullanılmakta olup, uluslararası vergi hukukunda, yasal olarak bağlayıcı gücü bulunmayan fakat devletler ve mükellefler üzerinde doğrudan etkisi bulunan yasa benzeri düzenlemeleri tanımlamak için kullanılmaktadır. Uluslararası hukukta, tartışmalı olmakla birlikte OECD Rehberlerinin bağlayıcı olmayan hukuk olarak nitelenen soft law olduğu kabul edilmektedir. Bu konu ile ilgili olarak daha fazla bilgi için bkz. Allison Christians, "Hard Law&Soft Law in International Taxation" *University Wisconsin Law School Legal Studies Research Paper Series*, Paper No.1049, May 2007, s.1 vd, Alberto Vega, "Intentional Governance through Soft Law: The Case of OECD Transfer Pricing Guidelines", *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2012-05*, July 2012, s. 1 vd.

<sup>75</sup> Jinyan Li, "Soft Law, Hard Realities and Pragmatic Suggestions: Critiquing the OECD Transfer Pricing Guidelines", *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, Editors, Schön Wolfgang and Konrad Kai A., MPI Studies in Tax Law and Public Finance 1, Munich, Springer, 2012, s.78.

OECD'nin konuyla ilgili olarak yaptığı ilk çalışma, 1963 tarihli Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Tasarısı ile olmuştur<sup>76</sup>. 1963 tarihli Anlaşma Tasarısının 9.maddesi, vergi anlaşması bulunması durumunda, anlaşma tarafı bir ülkenin egemenlik sahasında bulunan bir işletme, anlaşma tarafı diğer ülke işletmesi tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak yönetilir, sahip olunur veya kontrol edilir ve bu işletmeler arasındaki koşullar bağımsız işletmeler arasında oluşturulacak koşullardan farklılaşırsa, bu ülkenin düzeltme hakkı bulunduğunu belirtmektedir<sup>77</sup>. Transfer fiyatlandırması konusunda yapılan bu düzenlemeden sonra OECD, 1979 yılında "Transfer Fiyatlandırması ve Çok Uluslu İşletmeler" adlı raporu yayınlamıştır. Daha sonra, 1984 yılında "Transfer Fiyatlandırması ve Çok Uluslu İşletmeler-Üç Vergi Olayı" ve 1987 yılında "Örtülü Sermaye" adlı raporları yayınlamıştır<sup>78</sup>. OECD'nin transfer fiyatlandırması konusunda yaptığı en önemli çalışma 1995 yılında gerçekleşmiştir. Bu tarihte, "Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises) yayınlamıştır. Bu tarihten 2010 yılına kadar rehberde çeşitli güncellemeler yapılmıştır. 2010 yılında Rehberin yeniden gözden geçirilmiş hali yayınlanarak rehber, "İşletme Yeniden Yapılandırması"<sup>79</sup> başlıklı dokuzuncu bölüm eklenmiş ve transfer fiyatlandırması metotlarının uygulanması ile ilgili hiyerarşi kaldırılarak en uygun metodun seçimi ile karşılaştırılabilirlik analizinde birtakım güncelleştirmeler getirilmiştir<sup>80</sup>.

Bugün transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak, OECD rehberlerindeki düzenlemeler birçok ülke tarafından iç mevzuatlarında benimsenmektedir. Ancak transfer fiyatlandırması konusunda her zaman ilk adımları atan ABD'nin benimsediği formüller farklıdır. ABD'nin benimsediği bu formüller Kanada tarafından da kullanılmaktadır. Bazı bilim adamları, ABD düzenlemelerini, uluslararası gruplar

---

<sup>76</sup> Ateş, *a.g.e.*, s.18.

<sup>77</sup> Ateş, *a.g.e.*, s.18.

<sup>78</sup> Ateş, *a.g.e.*, s.19, Henshall, *a.g.e.*, s. 12., William W. Chip, "Organization for Economic Cooperation and Development Guidelines", *Transfer Pricing Methods An Applications Guide*, Edit by Robert Feinschreiber, John Wiley&Sons, Inc, New Jersey, 2004, s.207

<sup>79</sup> Orijinal dilde "Business Restructuring" olarak geçmektedir.

<sup>80</sup> Jonathan, Lubick- Stephane Gelin, Elfie Ossard-Quintaine, "OECD Guidelines", *Guide to International Transfer Pricing, (Law, Tax Planning and Compliance Strategies)*, Third Edition, Wolters Kluwer, The Netherlands, 2013, s. 70. Li, *a.g.m.*, s.72.

tarafından kullanılabilir yöntemlerin daha kesin, ayrıntılı ve üstün olduğunu belirterek OECD düzenlemelerine tercih etmektedirler<sup>81</sup>. OECD düzenlemelerinin oldukça genel olması eleştirinin ana kaynağını oluşturmaktadır.

OECD'nin transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde benimsediği temel ilke emsallere uygunluk ilkesidir.

Transfer fiyatlandırması manipülasyonlarından kaynaklanan sorunlara çözüm getirmek amacıyla geliştirilmiş olan bu ilke, bu konunun en temel yapı taşıdır. Emsallere uygunluk ilkesi, zaman içinde evrimleşmiş bir kurum olarak ortaya çıkmıştır<sup>82</sup>. İlk olarak kendiliğinden herkesin kabul ettiği bir kural olan emsallere uygunluk ilkesi, 20.yy başlarında kural tabanlı bir norm haline gelmiş ve daha sonra ise standart temelli usule ait bir düzenleme olarak kabul edilmiştir<sup>83</sup>. Konu ile ilgili olarak yapılan tüm yasal düzenlemelerde yer alan emsallere uygunluk ilkesinin (arm's length principle) bir kilit taşı olarak nitelendirilmesi yanlış olmayacaktır. Emsallere uygunluk ilkesi, 1925 yılında bir Alman yasa maddesini temel alan ABD tarafından 1928 yılında ortaya konulmuştur<sup>84</sup>. Bu ilkenin ilk kez ortaya çıkışı, ABD'de olmasına rağmen bugün birçok devlet, transfer fiyatlandırması düzenlemelerini bu ilke üzerine inşa etmektedirler<sup>85</sup>. Bu ilkenin OECD düzenlemelerinde yer alması ise 1979 yılındaki "Vergi İdareleri ve Çok Uluslu İşletmeler İçin Transfer Fiyatlandırması" adlı rehberle tekabül etmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, OECD model vergi anlaşmasının 9. maddesinde<sup>86</sup> tanımlanmıştır. OECD emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması konusundaki ısrarını, bu ilkenin ilişkili şirketler ve bağımsız şirketlerin vergi amaçları

---

<sup>81</sup> Miller-Oats, *a.g.e.*, s.420.

<sup>82</sup> Baistrocchi, *a.g.m.*, s.18

<sup>83</sup> Baistrocchi, *a.g.m.*, s.18

<sup>84</sup> Eduardo Baistrocchi, "Transfer Pricing Dispute Resolution: The Global Evolutionary Path (1799-2011)", *Resolving Transfer Pricing Disputes A Global Analysis*, Edited by Eduardo Baistrocchi- Ian, Roxan, Cambridge Tax Law Series, USA, 2012, s.848.

<sup>85</sup> Bronson- Sullivan, *a.g.e.*, s.5.

<sup>86</sup> Metnin orijinali şu şekildedir: "[Where] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly." "İki ilişkili kuruluşun ticari ve mali ilişkilerindeki şartlar, bağımlı olmayan kuruluşlar arasında gerçekleşen işlemlerden farklılık gösterirse, bu özel şartlar sebebiyle bir tarafta eksik gerçekleşen kar, ilgili kuruluşun karına eklenir ve bu düzeltmeye göre yeniden vergilendirilir."



ile ilgili olarak daha eşit bir durum sağladığı olgusuna dayandırmaktadır<sup>87</sup>. Bu yöntemler, geleneksel işlem yöntemleri başlığı altında karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, yeniden satış yöntemi, maliyet artı yöntemi; işleme dayalı kar yöntemleri başlığı altında ise kar bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kar marjı yöntemi; diğeri ise global bölüşüm yöntemidir. OECD, farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin karlarını tespit edebilmek amacıyla global bölüşüm metotlarından ziyade işlem tabanlı metotların kullanılmasını tavsiye etmektedir<sup>88</sup>. OECD 2010 yılında yeniden yayınlanan rehberinde daha önceden sıralama şeklinde uygulanması konusunda tavsiyede bulunduğu bu yöntemler arasındaki sıralamayı kaldırmıştır.

Emsallere uygun bedele ulaşabilmek içinse yapılması gereken karşılaştırılabilirlik analizidir. Karşılaştırılabilirlik, daima ÇUŞ'un transfer fiyatlandırmasının emsallere uygunluk ölçüsünü test etmede kullanılan OECD'nin benimsediği bütün metotların kalbi olmuştur<sup>89</sup>. Bu analiz, bağımsız kurumlar arasındaki işlemlerin durumları ile kontrollü işlemler arasındaki durumların karşılaştırılmasına dayanmaktadır<sup>90</sup>. OECD karşılaştırılabilirlik analizi bakımından, birtakım faktörlerin göz önünde bulundurulmasını önermektedir. Çünkü bağımsız işletmeler arasında yapılan transfer fiyatlandırması işlemi, ilişkili şirketlerin işlemleri bakımından tipiklik oluşturmayabilir. Bu nedenle OECD, mal ve hizmetlerin karakteristikleri, fonksiyonel analizleri, sözleşme koşulları, ekonomik durumlar ve iş stratejileri gibi fonksiyonların karşılaştırılabilirlikte dikkate alınmasını tavsiye etmektedir.

Bunların dışında OECD son rehberinde bir takım yeni düzenlemelere de yer vermiştir. Bunlar gayri maddi varlıklar, zamanlama konusu, çift taraflı güvenli limanlar, matrah aşındırma ve kar aktarımı (base erosion and profit shifting, BEPS) konularındaki düzenlemelerdir.

---

<sup>87</sup> Robert Feinschreiber- Margaret Kent, *Transfer Pricing Handbook Guidance For The OECD Regulations*, John Wiley& Sons, Inc, USA, 2012, s.12.

<sup>88</sup> Oats- Miller, *a.g.e.*, s. 421.

<sup>89</sup> Henshall, *a.g.e.*, s. 17.

<sup>90</sup> OECD- *OECD Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 July 2010, s. 41.



Bunlar içinde son yılların en önemli konusu OECD'nin BEPS<sup>91</sup> konusunda yaptığı çalışmalardır. BEPS, OECD'nin transfer fiyatlandırması rehberinde yer almasıyla birlikte ülkelerin siyasi olarak ilgisini çekmiştir. Bu nedenle, Temmuz 2013 yılında bir araya gelen G20 Maliye Bakanları OECD'ye BEPS konusunda ülkelerin işbirliği yapmasını sağlayacak kapsamlı bir eylem planı hazırlaması yönünde çağrıda bulunmuşlardır. Bu çağrı neticesinde 19 Temmuz 2013 tarihinde OECD tarafından hazırlanan BEPS eylem planı açıklanmıştır. Ardından Eylül 2013'te Saint Petersburg'da bir araya gelen G20 Liderler Zirvesinde de uygun bulunmuştur. Buna göre, 15 eylemden oluşan ve 2 yıl içerisinde tamamlanması öngörülen eylem planı ile OECD üyesi olmayan G20 ülkelerinin de vergi konularında ilk kez OECD ile eşzamanlı adım atmaları amaçlanmıştır<sup>92</sup>. Matrah aşındırma ve kar aktarımı faaliyetlerini ortadan kaldırmayı hedefleyen bu eylem planı 15 eylemden oluşmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanmıştır:

- a. *Eylem 1.* Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi
- b. *Eylem 2.* Karma Uyumsuzluk Düzenlemelerinin Etkisiz Hale Getirilmesi
- c. *Eylem 3.* Kontrol Edilen Yabancı Şirket Kurallarının Güçlendirilmesi
- d. *Eylem 4.* Faiz Harcamaları ve Diğer Finansal Ödemeler Kanalıyla Matrah Aşındırılmasının Sınırlanması
- e. *Eylem 5.* Şeffaflık ve Esaslılık Temelinde Zararlı Vergi Uygulamalarına Karşı Önlemler Alınması
- f. *Eylem 6.* Anlaşmaların Kötüye Kullanımının Engellenmesi
- g. *Eylem 7.* Daimî İş Yeri Statüsünden Suni Yollarla Kaçınmanın Engellenmesi
- h. *Eylem 8.* Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Oluşturulan Değer İle Uyumlu Olmasını Sağlamak: Gayri Maddi Varlıklar

---

<sup>91</sup> BEPS- Base Erosion and Profit Shifting,(Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı), Türkçe literatürde konu ile ilgili olarak BEPS kısaltması kullanılması tercih edildiği için tezde de İngilizce kısaltması kullanılmıştır.

<sup>92</sup> Sencer Turunç, “Matrah Aşındırma&Kar Aktarımı, BEPS”, [http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9F%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9F%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20\(BEPS\).pdf](http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9F%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9F%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20(BEPS).pdf), (Erişim Tarihi: 16.03.2017), Kasım 2013, s.3.

- i. *Eylem 9.* Risk ve Sermaye
- j. *Eylem 10.* Diğer Yüksek Riskli İşlemler
- k. *Eylem 11.* BEPS'e İlişkin Bilgilerin Toplanması ve Analiz Edilmesi İçin Metodolojilerin Oluşturulması
- l. *Eylem 12.* Vergi Mükelleflerinin Agresif Vergi Planlama ve Stratejilerine İlişkin Bildirimde Bulunma Zorunluluğu Getirme
- m. *Eylem 13.* Transfer Fiyatlandırması Belgelendirmesinin Yeniden Gözden Geçirilmesinin Sağlanması
- n. *Eylem 14.* İhtilaf Giderici Mekanizmaların Daha Etkin Hale Getirilmesi
- o. *Eylem 15.* Çok Taraflı Enstrümanların Geliştirilmesi

Bu eylem planında matrahın aşındırılması ve karın aktarılmasını engellemek için atılması gereken adımlar belirlenerek, bu adımların uygulanması için hedeflenen tarihler ortaya konulmuş ve uygulama için gerekli olan kaynaklar ve yöntemler sıralanmıştır<sup>93</sup>.

OECD tarafından 2015 ve 2020 yılları arasındaki beş yıllık süre ise eylem planı uygulamasının takip edileceği dönem olarak ilan edilerek, bu süreçte ilgili ülkelerin yeterli yasal düzenlemeleri ortaya koyup koymadıkları ve ne şekilde uyguladıkları takip edilecektir<sup>94</sup>.

Bunların dışında BEPS projelerinin daha etkin olarak uygulanabilmesi için G20 dışında kalan gelişmekte olan ülkelerin de sisteme dahi edilmesine çalışılmaktadır<sup>95</sup>.

---

<sup>93</sup> Ramazan Bıyık- Özlem Güç Alioğlu, "OECD'nin Yeni Projesi: Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Şirketler İçin Ne Getiriyor?", <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=3972>, 2013, (Erişim Tarihi: 17.03.2017).

<sup>94</sup> Fatih Saraçoğlu, "G20 Antalya Liderler Bildirgesi Ve Matrah Aşındırma Ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı", *Mali Çözüm Dergisi*, 131. Sayı, Eylül- Ekim 2015, s. 84.

<sup>95</sup> Mustafa Cemil Kara ve Ersan Öz, "Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS", *Vergi Dünyası Dergisi*, S:414, Şubat 2016, s.179.

### 3.2. Avrupa Birliği (AB) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Günümüzün en önemli ekonomik topluluklarından biri olan AB'nin transfer fiyatlandırması konusunda yaptığı düzenlemeler uluslararası vergi hukukunun önemli kaynaklarından birisidir. Küreselleşmenin getirdiği ekonomik aktivitelerin entegrasyonu AB  yesi ülkelerin ulusal vergi sistemleri üzerinde baskı oluşturmuş<sup>96</sup> ve ortaya çıkan sorunların çözümlenebilmesi amacıyla birlik nezdinde düzenlemeler yapılmıştır.

AB'nin mevzuatı, birliği kuran Roma Anlaşması, planlar ile bunların eki ve protokollerden oluşmaktadır<sup>97</sup>. AB'nin  ye ülkeleri bağlayıcı nitelikteki yasal düzenlemeleri genellikle direktifler yolu ile gerçekleşmektedir. Temel mevzuat olan Roma Anlaşmasını müteakip çıkartılan Direktifler bütünleşmenin temel taşlarından biridir. Direktifler  ye ülkeler arasında vergi uyumlaştırmasını sağlamayı ve ortaya çıkması muhtemel sorunların önüne geçmeyi hedeflemektedir.

AB mevzuatında vergileme ile ilgili, temel olarak 6 direktif ve bir adet sözleşme bulunmaktadır. Bunlar, Birleşme Direktifi, Ana şirket- Bağlı şirket Direktifi, Tasarruf Direktifi, Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedelleri Direktifi, Vergilerin Düzeltilmesi için Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi ve Bilgi Değişimi için Karşılıklı Yardımlaşma Direktifidir<sup>98</sup>. Ayrıca konuyla ilgili olan ve direktifle düzenlenmeyip anlaşma şeklinde düzenlenen Tahkim Anlaşmasını da bu düzenlemelerin arasında sayılmaktadır. Direktifler doğrudan doğruya transfer fiyatlandırması ile ilgili hükümler içermemesine rağmen dolaylı olarak transfer fiyatlandırması manipülasyonlarına engel olacak hükümler içermektedir. Transfer fiyatlandırması ile ilgili hükümler Tahkim Anlaşmasının içinde bulunmaktadır. Birlik  yesi ülkelerin çoğunluğunun OECD  yesi olması nedeni ile bu düzenlemeler OECD rehberi ile paralellik göstermekte olup buna ek olarak birlik yapısı nedeniyle bazı ek düzenlemeler yapılmıştır<sup>99</sup>.

<sup>96</sup> Luca Gandullia, "A Comparative View of Selected European Countries", *Tax Systems and Tax Reforms in Europe*, Edited by Luigi Bernardi and Paola Profeta, Oxon, England, Routledge, 2004, s.25.

<sup>97</sup> Habip Yıldız, Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma alışmaları, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2006, C.X, S. 3-4, s.552.

<sup>98</sup> Christiana Hji Panayi, *European Union Coporate Tax Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2013, s.31.

<sup>99</sup> Ince, *a.g.m.*, s.86.

Bunların dışında birliğe dahil ülkelerin transfer fiyatlandırması konusunda yaptıkları başka çalışmalar da bulunmaktadır. AB'ye üye ülkelerin birlik içindeki ve dışındaki ekonomik faaliyetlerin ve şirket türlerinin çoğalması sebepleriyle üye ülkeler arasındaki anlaşmazlıkları sona erdirmek için Avrupa Komisyonu tarafından 11/03/2002 tarihinde birliğe üye ve aday ülke temsilcilerinden oluşan ortak bir Transfer Fiyatlandırması Forumu kurulmuştur<sup>100</sup>. Transfer fiyatlandırması konusunun yer aldığı yasal düzenlemeler şu şekildedir:

### 3.2.1. Ana Şirket -Bağlı Şirket Direktifi

Ana Şirket-Bağlı Şirket Direktifi, AB üyesi ülkelerde kurulmuş olan ilişkili şirketlerin kar payı dağıtımlarına uygulanmaktadır. Bir devlette bulunan bağlı şirket karlarını diğer bir devlette bulunan ana devlete dağıttığı zaman iki türlü vergi problemi doğabilir<sup>101</sup>: Birincisi, bağlı şirketin bulunduğu devlet, yurt dışına giden kar payları üzerine stopaj vergisi koyabilir. İkincisi, ana şirketin bulunduğu devlet, ana şirketin vergilendirilebilir gelirine bu kar paylarını da dahil edebilir. Bu durumda söz konusu kar payları iki kez vergilendirilmiş olmakta ve ekonomik çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Bu duruma engel olmak için ilk kez 16 Ocak 1969 da düzenlenen direktifin kabul edilmesi 20 yılı bulmuştur. Nihayet, 23 Temmuz 1990 yılında yürürlüğe giren 90/435/EEC sayılı bu direktifle, AB üyesi farklı ülkelerde kurulmuş bulunan grup şirketlerin birbirleri arasındaki sınır ötesi işlemlerine mahsus olmak üzere kar payı dağıtımlarında uygulanacak vergisel problemlerin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Bu şekilde, sermayenin serbest dolaşımının ve şirket kuruluşunun önündeki engellerin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Direktif yalnızca AB üye devletlerdeki grup şirketler için uygulanabilecektir. Bunun dışında aynı ülke içinde yahut AB üyesi dışındaki üçüncü bir ülkede bulunan bağlı şirkete direktifin uygulanması mümkün değildir. Kabul edildiği tarih olan 1990 yılından itibaren birçok kez değişiklik yapılmıştır. En başta ana şirketin bağlı şirketi elde tutma yüzdelerinde değişikliğe gidilerek yıllar içinde daha geniş alanlarda ve daha çok şirket tarafından

<sup>100</sup> Eyüp İnce, “Avrupa Birliğinde ve Seçilmiş Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması ile Ülkemiz Transfer Fiyatlandırması Karşılaştırması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:270, Mart 2011, s.84.

<sup>101</sup> Ben J. M Terra- Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer Law International, The Netherlands, 2012, s.601.

uygulanabilmesi için küçültmeye gidilmiştir. Bu oran 2005'te %25 ten %20 ye, 2007'de %20 den %15'e ve nihayetinde 2009 yılında %10'a düşürülmüştür. Direktifin ana özellikleri şu şekildedir<sup>102</sup>: İlk olarak grup şirketler arasındaki sınır ötesi kar payı ödemelerinde bağlı şirketin bulunduğu devlet, bağlı şirketi stopaj vergisinden muaf tutmak zorundadır. İkincisi ise, ana şirketin bulunduğu devlet ya gelen kar paylarını vergilendirmekten kaçınacak ya da vergilendirecek fakat bağlı şirketin bulunduğu devlete ödenen kurumlar vergisi kadar ana şirketin kurumlar vergisinden bir istisna verecektir.

### 3.2.2. Birleşme Direktifi

Birleşme Direktifi, 23 Temmuz 1990 tarihinde kabul edilmiştir. 90/434/EEC sayılı bu direktif ile farklı üye ülkelerdeki şirketlerle ilgili payların değişimi, varlıkların transferi, bölünme ve birleşmelerine uygulanacak genel bir vergi sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır. Bu direktifin ana hedefi, farklı AB üyesi ülkelerde bulunan iki veya daha fazla şirketin birleşmeleri veya bir şirketin farklı ülkelerde olacak şekilde bölünmesinden doğan vergisel problemleri ortadan kaldırmaktır. Birleşme direktifinde 2005 yılında yapılan bir değişiklikle, bir Avrupa şirket topluluğunun ve bir Avrupa şirketinin sınır ötesi taşınmasından doğan vergisel problemler de bu direktife dahil edilmiştir. 2009 yılında Direktif kodifiye edilerek orijinal metin ve daha sonra yapılan değişiklikler birleştirilerek Direktifin adı<sup>103</sup> “Üye Ülkeler arasındaki Avrupa Şirketi veya Avrupa Kooperatif Şirketinin Merkezinin Transferi İçin ve Farklı Üye Ülkelerdeki İlişkili Şirketlerin Paylarının Değişimi veya Varlıkların Transferi, Kısmi Bölünme, Bölünme ve Birleşmeler için Geçerli Vergilendirme Üzerine Genel Sistem Olan 2009/133/EC sayılı Konsey Direktifi” olarak değiştirilmiştir.

Birleşme Direktifi'nin hedefi 2005 değişikliğinden sonra sınırlanmış ve farklı üye ülkelerdeki şirketlerin bölünme, birleşmeleri sonucu derhal ortaya çıkan (ad hoc)

---

<sup>102</sup> Terra- Wattel, a.g.e, s.602.

<sup>103</sup> Direktifin orijinal adı “Council Directive 2009/133/EC on the common system of taxation applicable to mergers, division, partial divisions, transfers of assets and Exchange of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered Office of an SE or SCE between Member States (codified version)” şeklindedir.

vergisel problemlerin ele alınması hedeflenmiştir<sup>104</sup>. Uzun süreli vergisel problemler bu direktifin inceleme alanında değildir.

### 3.2.3. Tahkim Anlaşması

Tahkim anlaşmasının esası, 1976 yılındaki direktif önerisi olup, AB üyesi ülkelerin transfer fiyatlandırması konusundaki vergilendirme yetkilerini AB kurumlarına devretme konusunda isteksiz olmaları nedeniyle önerinin uluslararası anlaşma haline getirilmesidir<sup>105</sup>. Bu sebeple, Avrupa Adalet Divanı uyuşmazlıkların çözümlenmesinde yetkili olmadığı gibi, AB Komisyonunun da bu süreci izleme ve denetleme yetkisi bulunmamaktadır<sup>106</sup>.

AB üyesi ülkeler içindeki ilişkili şirketler arasındaki malların, gayri maddi varlıkların ve hizmetlerin sınır ötesi işlemlerinin artması nedeniyle, 1990 yılında o zamanki 12 AB üyesi ülke<sup>107</sup> arasında şimdiki adı Tahkim Anlaşması olan “Bağlı İşletmelerin Karlarının Düzeltilmesinden Doğan Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” adlı çok taraflı bir anlaşma imzalanmıştır<sup>108</sup>. Ancak anlaşma hükümleri, üye devletlerin anlaşmanın doğal tarafı olmamaları ve her devletin ulusal parlamentolarında anlaşmayı onaylama zorunlulukları nedeniyle 1995 yılına kadar yürürlüğe girmemiştir<sup>109</sup>. Anlaşmanın en son Portekiz tarafından 28 Ekim 1994 tarihinde imzalanması nedeniyle 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 1995 yılında 3 yeni üye (Finlandiya, İsveç ve Avusturya) için Katılım Anlaşması imzalanmıştır. Tahkim Anlaşması 1 Ocak 1995 yılı ile 31 Aralık 1999 yılı arasında yürürlükte kalmıştır. Anlaşmaya eklenen 20. madde ile 1 Ocak 2000 yılından önce, Anlaşmacı devletler tarafından, geçerli 5 yıllık sürenin bitiminden en az 6 ay önce karşı çıkılmaz ise anlaşma hükümlerinin otomatik olarak 5 yıl daha uzayacağını öngören hükmün anlaşmacı devletlerin iç hukukları tarafından yeniden onaylanması gerekmiştir<sup>110</sup>. 25 Mayıs 1999’da 20. maddeyi değiştiren Uzatma

<sup>104</sup> Terra- Wattel, *a.g.e.*, s.654.

<sup>105</sup> Ağar, *a.g.e.*, s. 42.

<sup>106</sup> Ateş, *a.g.e.*, s.211, Ağar, *a.g.e.*, s.43.

<sup>107</sup> Bu ülkeler, Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Hollanda, İspanya, Belçika, İrlanda, Lüksemburg, Danimarka, Portekiz ve Yunanistan’dır.

<sup>108</sup> Terra- Wattel, *a.g.e.*, s.706.

<sup>109</sup> Emrah Ferhatoğlu, *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010, s.128.

<sup>110</sup> Terra- Wattel, *a.g.e.*, s. 708.

Protokolü 15 üye devlet arasında imzalanmış ancak devletlerin iç hukukları tarafından onaylanması Kasım 2004 yılını bulmuştur. Aslında anlaşma, 1 Ocak 2000 yılı ile 1 Kasım 2004 yılları arasında yürürlükte değildir. Ancak, protokolün geriye dönük etkisinden dolayı anlaşmanın ve bütün tahkim prosedürlerinin yasal olarak zamanında yürürlüğe girdiği varsayılmaktadır<sup>111</sup>. Mayıs 2004 yılından sonra AB'ye üye olan 10 yeni üye ve 2007 yılındaki 2 yeni üye Tahkim Anlaşmasının otomatik bir parçası olmamıştır. 10 yeni üye ülke için 8 Aralık 2004 yılında yeni bir Katılım Sözleşmesi imzalanmıştır. Daha sonra 1 Haziran 2008 yılında, Bulgaristan ve Romanya'nın katılımıyla bu devletler için de yürürlüğe girmiştir. Şu an anlaşma hükümleri bütün 27 AB üyesi ülke içinde uygulanmaktadır.

Tahkim anlaşmasının yasal temeli, Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın eski 293. maddesi olup bu hükme göre, topluluk içinde gerçekleştirilecek çifte vergilendirmeden kaçınmak ve ulusal çıkarlarının korunması amacıyla devletler birbirleriyle görüşmeler yapabileceklerdir<sup>112</sup>.

Tahkim anlaşmasıyla, matrah artırımı neticesinde ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununun ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır<sup>113</sup>. Bağlı işletmeleri, farklı AB üyesi ülkelerde faaliyet gösteren bir şirketin bağlı işletmelerle olan ticari ilişkilerinde emsallere aykırılık ilkesine aykırı davranması nedeniyle söz konusu ülke tarafından matrah düzeltme işlemi yapılarak beyan edilen kurum kazancının artırılmış olması durumunda, diğer üye ülkelerde faaliyet gösteren bağlı işletmelerin matrahı da yapılan bu düzeltmeye yeniden tespit edilmez veya buna izin verilmezse çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkacaktır<sup>114</sup>. Bu nedenle, hakkında matrah artırımında bulunulan şirket, diğer ülkede bulunan ilişkili kurumun vergilendirmesine bağlı olarak çifte vergilendirmeye maruz kaldığı ve kalacağı savıyla bulunduğu ülkenin yetkili makamına 3 yıl içinde başvuruda bulunabilecektir<sup>115</sup>. Şayet başvuru gerekçesi haklı görülürse, bağlı şirketinin bulunduğu ülke yetkili makamı da bu şikayetle ilgili bilgilendirecektir. Ancak akit devletler çifte vergilendirme sorununu 2 yıl içinde

---

<sup>111</sup> Terra- Wattel, *a.g.e.*, s. 708.

<sup>112</sup> Terra-Wattel, *a.g.e.*, s.709, Ateş, *a.g.e.*, s.211, Ferhatoğlu, *a.g.e.*, s.135.

<sup>113</sup> Tokay Acar, *a.g.e.*, s. 161

<sup>114</sup> Açar, *a.g.e.*, s.43.

<sup>115</sup> Ferhatoğlu, *a.g.e.*, s. 153



çözemezlerse, yetkilerini, fiyat düzenlemelerinden kaynaklanan çifte vergilendirme sorununun nasıl çözüleceğini belirlemek üzere, kurulacak bir tahkim komisyonuna<sup>116</sup> devretmek zorundadırlar<sup>117</sup>. Fakat birçok çifte vergilendirme anlaşmasında bu aşamada vergi mükellefinin rızası aranmakta olup vergi mükellefinin rıza vermeyip tahkim yolunu engelleme yetkisi bulunmaktadır<sup>118</sup>. Tahkim komisyonu, çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak üzere, 6 ay içinde kendi görüşünü açıklamak zorundadır. Ancak bu karar, anlaşmacı devletler için bağlayıcı özellik taşımamaktadır. Devletler, bu süreçte aralarında anlaşmış oldukları takdirde komisyonun kararından farklı bir karar verebileceklerdir. Buna rağmen, 6 ay içinde anlaşmacı devletler kendi aralarında bir konsensüs oluşturamazlarsa tahkim komisyonunun kararı bağlayıcı hale gelmektedir<sup>119</sup>.

AB’de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına engel olmak için yapılan bu çalışmaların yanında farklı arayışlar da göze çarpmaktadır. OECD düzenlemelerinde ısrarla vurgulanan emsallere uygunluk prensibine ulaşmanın gittikçe zorlaşması, bu konuda yeni adımlar atılmasını gerekli kılmaktadır. Bunun nedenleri şu şekilde sıralanmaktadır<sup>120</sup>:

- a) Küreselleşmenin de etkisiyle, şirketler ve pazarlar hızla bütünleşmekte olup karşılaştırılabilir bağımsız işlemler bulmak gittikçe zorlaşmaktadır.
- b) Üretim ve hizmetlerde, uzmanlaşmanın seviyesi artmaktadır. Karşılaştırılabilir bağımsız gruplar bulunsa bile bunlar patentli olduğu ve başka biri tarafından sağlanmadığı için yeterli miktarda ticareti yapılan mal, gayrimaddi mal ve hizmetlerden olmayabilmektedir.
- c) Bağlı işletmeler arasındaki ticaretin çok önemli bir bölümü, ortaya çıktığı anda fiyatını belirlemenin imkansız değilse de çok güç bulunduğu gayrimaddi varlıklara ilişkin olabilmektedir. Dahası, gayri maddi varlıklar, uluslararası grupların değerinin gelişen bir parçasıdır.

---

<sup>116</sup> Vergi anlaşmaları ile tahkim komisyonu olarak Avrupa Adalet Divanı da belirlenebilir.

<sup>117</sup> Terra- Wattel, *a.g.e.*, s. 712.

<sup>118</sup> Murat Yıldırım, *Uluslararası Vergi Hukuku'nda Tahkim*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 177.

<sup>119</sup> Terra- Wattel, *a.g.e.*, s. 712.

<sup>120</sup> Terra- Wattel, *a.g.e.*, s. 726.



- d) Emsallere uygunluk prensibi, tamamen hayali bir bağımsızlık fikrinden başlamıştır. Gerçekte ise, ilişkili işletmeler birbirlerinden bağımsız değildir. Grup perspektifinden bakıldığında ise, kontrolsüz işlemler söz konusu olmayabilir.
- e) Bazı maliyetler, ilişkili grupların haricinde ortaya çıkmayabilmektedir. Örneğin hangi grup şirketin hangi yönetim grubunun bu maliyetleri yüklenme zorunluluğunu belirlemek güçtür. Emsallere uygun bir bedel veya hizmete ulaşmada en önemli zorluk kendisini e-ticaret alanında göstermektedir.

Yukarıda belirtilen zorluklar nedeniyle, tek vergilemenin bu problemlerin çoğuna çözüm olabileceği düşünülerek AB Komisyonu Mart 2011'de Konsolide Edilmiş Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı (Common Consolidated Corporate Tax Base-CCCTB) adlı öneriyi tartışmaya açmıştır. Konsolide edilmiş ortak kurumlar vergisi matrahı, AB'ye üye ülkelerde veya üye olmayan ülkelerin, AB ülkelerinde yerleşik şirketlerinin vergi matrahlarını hesaplamak için geliştirilmiş bulunan ortak kurallar sistemidir<sup>121</sup>. Bu sistemde, öncelikle grup şirketlerin yaptığı tek işler tanımlanarak, grup sonuçlarının toplamı tek bir vergi tabanı ile birleştirilecektir. Nihayetinde, işlemlerin yapıldığı devletler arasında, grupların toplam vergi tabanı bir formül kullanılarak paylaştırılacaktır. Bu sistemin düzgünce işleyebilmesi için, bütün devletlerin grup tanımlamalarını aynı anlama gelmek üzere yapmalarına, aynı vergi tabanını kullanmalarına, aynı vergi hesaplama yöntemlerine başvurmalarına ve ülkeler arasında genel tabanın bölünmesi için aynı formülü kullanmalarına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu formül daha çok federal sisteme sahip bulunan Amerika, Kanada ve İsveç gibi devletlerde kullanılmaktadır. Ancak bu yöntemde, gayri maddi varlıklar sistemin dışında tutularak buna ilişkin vergilendirmenin ülkelerin kendi mevzuatlarına göre yapılacağı belirtilmiştir<sup>122</sup>.

---

<sup>121</sup> Ramazan Biçer, "Avrupa Birliğinde Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı: Konsolide Edilmiş Ortak Kurumlar Vergisi Matrahı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 276, Eylül 2011, (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4542>, (Erişim Tarihi: 17.04.2015), s. 2.

<sup>122</sup> Biçer, *a.g.m.*, s. 2.

AB yerleşik şirket grupları için bölüştürme yönteminin kullanılmasıyla, Avrupa endüstrisi en üç büyük vergi uyum sorunundan kurtulacaktır. Bunlar<sup>123</sup>:

- a. Transfer fiyatlandırması ve bununla bağlantılı diğer sorunlardan (dokümantasyon gibi),
- b. 27 farklı vergi tabanının getirdiği uyumsuzluklardan,
- c. Grup şirketler arasındaki yatay seviyede gerçekleşen sınır ötesi kayıpların tazmini ile ilgili sorunlardan kurtulacaklardır.

#### **4. TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI**

Türk vergi mevzuatında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, eski 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ve yeni 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nda, değişik 41. madde ile de Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda düzenlenmiştir.

##### **4.1. 5422 Sayılı KVK'na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, ilk olarak 1949 tarihli 5422 sayılı KVK'nun 17. maddesinde düzenlenmiştir. 2006 yılından önce yürürlükte bulunan 5422 sayılı KVK'nun 17. maddesine göre;

*“Aşağıdaki hallerde kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır:*

*1.Şirket kendi ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı, vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya*

---

<sup>123</sup> Terra - Wattel, *a.g.e.*, s. 727.

*bedellere 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 fıkra yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse;*

*4. Şirket ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve fîrundan ve 3. dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketini 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.”* şeklindedir.

Mevcut düzenleme ile benzer tarafları bulunmasına karşın maddede günümüz transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uymayan taraflar bulunmaktaydı. Bunlardan en önemlisi, transfer fiyatlandırması kavramının yalnızca KVK'da düzenlenen şirketleri kapsayacak şekilde düzenlenmesi, bunun dışında kalan kooperatifler, iş ortaklıkları ve şahıs şirketlerinin düzenleme dışında bırakılmış olması bunlar hakkında hangi düzenlemelerin uygulanacağı konusunda tereddütlere neden olmuştur<sup>124</sup>. Bunun dışında, transfer fiyatlandırması konusunun yalnızca yurt içi işlemlere tahmil edilip asıl konu olan yurt dışı işlemlerin kapsam dışı bırakılması düzenlemenin bir başka eksikliği olmuştur<sup>125</sup>. Yine bu kanunun uygulandığı dönemde Hazine zararının aranıp aranmayacağı yargıda ve doktrinde tartışmalara neden olmuştur<sup>126</sup>. En önemlisi de “emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük” ibaresinde emsalin hangi ölçütlere göre belirleneceği konusunda açıklık bulunmadığından pratikte sorunlara neden olmuştur<sup>127</sup>. Son olarak örtülü kazanç dağıtımının tespiti halinde, kazanç dağıtımını

---

<sup>124</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Kızılot, *a.g.e.*, s. 200, Selim Yüksel Pazarçeviren- Filiz Aygen Filiz, “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması Manipülasyonları ve Konunun Türkiye Açısından İncelenmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 71, 2005, s. 98.

<sup>125</sup> Pazarçeviren- Aygen, *a.g.m.*, s. 97, Aktaş, *a.g.e.*, s. 228.

<sup>126</sup> Bu tartışmalar için bkz. Kızılot, *a.g.e.*, s. 317 vd.

<sup>127</sup> Aktaş, *a.g.e.*, s. 247.

yapan şirket hakkında mı yoksa dağıtım yapılan şirket hakkında mı tarhiyat yapılacağı belirsizdir. Tüm bu eksiklikler nedeni ile mevcut düzenlemenin transfer fiyatlandırması manipülasyonları ile ilgili sorunları kavrayamaması günümüzün uluslararası vergi hukuku ile ilgili düzenlemelerin gerisinde kalması, bu konu ile ilgili yeni hükümler ortaya konulmasını gerektirmiştir.

#### **4.2. 193 Sayılı GVK'na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**

193 sayılı GVK'nun 41. maddesine 5615 Sayılı Kanun'la 5. fıkra eklenmiş ve 5520 Sayılı KVK ile uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır. Maddenin düzenlenen hükmüne göre, 41. maddenin 1. ile 4. numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş olarak kabul edilmekte ve işletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemlerinin buna göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bu bent uygulamasında, imalat, inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilecektir. Burada dikkat çeken husus, 1. bentte bulunan eş ve çocuklar ibaresinin, kanuna eklenen ve transfer fiyatlandırmasını düzenleyen 5. bentte de yer alması, hangi madde hükmünün uygulanacağı konusunda tereddüt oluşturmaktadır<sup>128</sup>. Çünkü eş ve çocukların işletmeden çektikleri paralar ile ilişkili kişi kapsamında işletme ile gerçekleştirilen birtakım hukuki işlemler neticede aynı sonuca tekabül etmektedir. Bu nedenle, bu yeni düzenleme karşısında diğer bentlerin yürürlükten kaldırılması gereklidir.

Gelir vergisi mükellefleri transfer fiyatlandırması kapsamında düşünüldüğünde teşebbüs sahibi mükellefin eşinin veya çocuklarının işletmeden almış oldukları ücret,

---

<sup>128</sup> Erdoğan Öcal, "Gelir Vergisinde Transfer Fiyatlandırması", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 246, Mart 2009, s.16.

ikramiye, komisyon ve tazminatların kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi, kurumlar vergisi mükellefleri ile karşılaştırıldığında eşitsizlik yaratmakta olup emsallerine uygun oldukları sürece bu türlü ödemelerin gider olarak yazılmasına izin verilmesi gerekmektedir<sup>129</sup>.

Kanundaki madde hükmünde geçen teşebbüs sahibi, ticari ve zirai kazanç yönünden gelir vergisine tabi gerçek kişiler ile adi ortaklıkların ortakları ile kollektif şirketlerin ortaklarını, adi ve paylı komandit şirketlerin komandite ortaklarını ifade etmektedir.

### **4.3. 5520 Sayılı KVK'na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**

Ülkemizdeki kurumlar vergisi mevzuatı da dünya genelindeki kürselleşmenin getirdiği yeni gelişme ve kurumlardan etkilenmiştir. Ancak bu konuda, mevzuata yansıyan düzenlemeler zaman açısından diğer gelişmiş devletlerin düzenlemeleri ile paralellik göstermemiştir. Buna karşılık OECD tarafından hazırlanan rehberler baz alınarak transfer fiyatlandırması konusunda düzenlemeler yapılmıştır. Türk vergi mevzuatında transfer fiyatlandırması ile ilgili hükümler 5520 KVK'nun 11/c ve 13. maddesinde düzenlenmiştir. Transfer fiyatlandırması konusundaki düzenlemelerde 10.08.2016 tarih 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile maddede bir takım değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi,

*“Transfer Fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı,*

*1) Kurumlar ilişkili kişilerle emsallerine aykırılık ilkesine tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama, kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve*

---

<sup>129</sup> Öcal, (Gelir Vergisinde Transfer Fiyatlandırması), s.16, Ağar, a.g.m., s.224.

verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminde yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı 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. İlişkili kişinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluşturduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kar payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır<sup>130</sup>.

3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunamaması 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 kağıtlar 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

<sup>130</sup> İkinci fıkranın ikinci cümlesi 09.08.2016 Tarih ve 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 Sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlardan Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" un 59. maddesi ile ilave edilmiştir.

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 kar 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 karı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır<sup>131</sup>.

d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de 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. Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin

---

<sup>131</sup> Dördüncü fıkranın (ç) bendi 09.08.2016 Tarih ve 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 Sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlardan Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" un 59. maddesi ile ilave edilmiştir.



uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması halinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda imzalanan anlaşma, söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez<sup>132</sup>.

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

7) (04.06.2008 gün ve 5766 sayılı kanununun 21. maddesiyle eklenen fıkra) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak 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<sup>133</sup>.

8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belge yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır<sup>134</sup>.

<sup>132</sup> Beşinci fıkranın ikinci cümlesi 09.08.2016 Tarih ve 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 Sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlardan Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" un 59. maddesi ile ilave edilmiştir.

<sup>133</sup> Bu hüküm 04/06/2008 gün ve 5766 sayılı kanunun 27/ç maddesi gereğince 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere 06/06/2008 günü yürürlüğe girmiştir.

<sup>134</sup> Sekizinci fıkra 09.08.2016 Tarih ve 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 Sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlardan Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" un 59. maddesi ile ilave edilmiştir.



9) Bakanlar Kurulu; ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dahil edilmesi zorunluluğunu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir<sup>135</sup>.”

Kanun tarafından Bakanlar Kuruluna 13/2 maddesi ile ilişkili kişilerle ilgili düzenleme yapma, 13/9 maddesi ile de ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dahil edilmesi zorunluluğunu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. İlk olarak ilişkili kişilerle ilgili düzenlemeye bakılacak olursa, madde metninde “kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemlerin ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı” belirtilmiştir. Yürütme organının bir konu ile ilgili olarak düzenleme yapma yetkisi, özellikle vergi alanında kanunun belirttiği sınırlar içinde mümkündür. Bunun ötesinde yapılacak her işlem yasama yetkisinin devri anlamına gelmektedir. Bunun en güzel örneklerinden birini de yukarıdaki madde oluşturmaktadır. Burada kanun maddesi, “kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin Türk vergi sisteminin yarattığı

---

<sup>135</sup> Dokuzuncu fıkra (eski metinde 8. fıkra) 09.08.2016 Tarih ve 29796 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 Sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlardan Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 59. maddesi ile değiştirilmiştir.

vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı” ve “bilgi değişimi hususu” şeklinde iki adet müphem ölçüt koyarak Bakanlar Kuruluna bir takım ülkeleri vergi cenneti olarak belirleme ve bu ülkelerdeki kişilerle yapılan işlemleri, diğer tüm şartları ortadan kaldırma suretiyle ilişkili kişi sayma yönünde yetki vermiştir<sup>136</sup>. Anılan bu hüküm, vergi hukukunun tüm ilke ve esaslarına aykırılık teşkil ettiği gibi Anayasa’nın 73. maddesine de aykırılık oluşturmaktadır. Ayrıca, Bakanlar Kuruluna “ilişki kişi” yi genişletme imkanının verilmiş bulunması açıkça yasama yetkisinin devri anlamına gelmektedir.

Kanunun 13/9. maddesinde düzenlenen “usul” kelimesinden vergilerin kanuniliği ilkesi göz önünde bulundurularak “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen kanun maddeleriyle ilgili işlemlerin yapılması sırasında uyulması gerekli şekli kurallar”ın anlaşılması gerekmektedir<sup>137</sup>. Hukuk güvenliği ilkesi başta olmak üzere normlar hiyerarşisi de başka bir türlü yoruma mahal vermemektedir. Ancak 06.12.2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete’de 2007/12888 nolu “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar”<sup>138</sup> in içeriğine bakıldığında, kanunun kastettiği mananın çok ötesinde düzenlemeler yapıldığı, adeta bir kanun koyucu gibi davranıldığı görülmektedir. En başta peşin fiyatlandırma anlaşmaları (PFA) konusunda yapılan düzenlemeler göze çarpmaktadır<sup>139</sup>.

Kanunun hükmü bu şekilde olmasına rağmen Maliye Bakanlığı tarafından 18.11.2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Tebliğ”<sup>140</sup> yayımlanmıştır. Bakanlar Kurulu Kararı’nın yayınlanmasından 15 gün önce yayınlanan bu Tebliğ de gerek çıkarılışı gerekse içeriği bakımından hukuka aykırılıklar taşımaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan vergi ile ilgili genel tebliğleri bağlayıcılığı olan genel tebliğler ve bağlayıcılığı olmayan genel tebliğler şeklinde ikiye ayırmak

---

<sup>136</sup> Ağar, *a.g.e.*, s. 279.

<sup>137</sup> Ağar, *a.g.e.*, s.291.

<sup>138</sup> Bundan sonra “Karar” şeklinde ifade edilecektir.

<sup>139</sup> Bu konudaki hukuki aksaklıklara üçüncü bölümde ayrıntılı olarak değinileceğinden burada daha fazla açıklama yapılmayacaktır.

<sup>140</sup> Bundan sonra “Tebliğ” şeklinde ifade edilecektir.

mümkündür<sup>141</sup>. Bağlayıcılığı olan genel tebliğler, kanunlar tarafından verilen yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmaktadır. Bağlayıcılığı olmayan tebliğler ise, Maliye Bakanlığı tarafından kanunları yorumlamak ve Bakanlık Teşkilatına yol göstermek amacıyla çıkarılan tebliğlerdir. Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan bu genel tebliğlerin, doktrinde vergi hukukunun kaynakları başlığı altında incelenen genel tebliğlere ilişkin tanım ve sınıflandırmaların hiçbirine girmedeği görülmektedir.

Kanuna göre, çeşitli konularda transfer fiyatlandırması usulleri ile ilgili olarak düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna ait bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenleme yapma yetkisi bulunmamakta olup sadece bu konuda açıklama yapma yetkisi bulunmaktadır<sup>142</sup>. Oysaki Tebliğin düzenlemelerine bakıldığında, ilişkili kişiler, peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve belgelendirme gibi konularda kural konulduğu görülmektedir. Maliye Bakanlığı bu tebliğ ile açıkça yetki gaspında bulunmuştur.

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak vergisel konuların düzenlenmesinde, belirlilik, açıklık, kesinlik gibi vergileme ilkeleri önceliklidir ve olmalıdır. Bu nedenle hukuk devletinin en önemli ilkelerinden normlar hiyerarşisini hiçe sayacak şekilde yapılan düzenlemeler ancak vatandaşların hukuk devletine olan inancının sarsılmasına neden olacaktır. Ne var ki uzun yıllardan beri tekrarlanan ve aslında bir hukuk devletinde olmaması gereken bu durum transfer fiyatlandırması konusunda da kendisine yer bulmuştur. Ayrıca Kanunun düzenlenmesini Bakanlar Kuruluna bıraktığı bir konuda (hukuka aykırı da olsa) önce tebliğin yayımlanıp ardından Bakanlar Kurulu Kararının yayımlanmış olması da durumu daha vahim hale getirmektedir.

Bu düzenlemelerin akabinde, belgelendirme, transfer fiyatlandırması formu, PFA'larla ilgili olarak 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "2 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ"<sup>143</sup> yayımlanmış olup bu tebliğ ile 1 Seri numaralı Tebliğde düzenlenen ilişkili

---

<sup>141</sup> Kamil Mutluer, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hüükümler*, Ankara, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.34, Sadık Kırbuş, *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara, s.45.

<sup>142</sup> Cem Tekin- Emre Kartaloğlu, *Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım*, İSMMMO Yayın No:96, Mart Matbaacılık, İstanbul, 2007, s. 93.

<sup>143</sup> Bundan sonra "2 Nolu Tebliğ" şeklinde ifade edilecektir.

kişi, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamı ve yıllık transfer fiyatlandırması raporuna ilişkin ilaveler ve bir takım değişiklikler yapılmıştır<sup>144</sup>.

Bakanlar Kurulu Kararı ile kendisine PFA'ların tarafı olma yetkisi verilen Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından, 24.04.2008 tarih ve “TF-1/2008-1 No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Sirküler” düzenlenmiştir.

Bütün bu eleştirilerin yanında, mevzuatla yapılan düzenlemelerle getirilen yenilikler şu şekilde sıralanabilir<sup>145</sup>:

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında “ilişkili kişi” tanımlanmış ve kimlerin ilişkili kişi olarak kabul edileceği tespit edilmiştir. Ayrıca yapılan son değişiklik ile ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımını kapsamında sayılabilmesi için en az %10 ortaklık, oy veya kar payı hakkının olması, eğer ortaklık ilişkisi söz konusu değilse doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kar payının olduğu durumlar da taraflar ilişkili kişi olarak kabul edilmiştir.

- Emsal fiyatın belirlenmesinde uluslararası düzenlemeler esas alınmış ve emsallere uygunluk ilkesi kabul edilmiştir.

- Mevzuat düzenlenirken OECD Rehberi temel olarak alınmış ve emsal bedelin belirlenmesinde Rehberde tavsiye edilen yöntemlere yer verilmiştir. Yapılan son değişiklik ile kanun maddesine işlemsel kar yöntemleri de ilave edilmiş ve yöntemler arasındaki hiyerarşi kaldırılmıştır.

- İlişkili kişilerle yapılacak işlemlerde transfer fiyatlandırması ile ilgili cezalara maruz kalmamak amacı ile mükelleflere Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapabilme imkanı getirilmiştir. Yine yapılan son değişiklik ile geçmiş vergilendirme dönemlerini de kapsayacak şekilde peşin fiyatlandırma anlaşması yapabilme olanağı getirilmiştir.

- Zararlı vergi rekabeti yaptığı kabul edilen ülkelerde veyahut bölgelerde bulunan kişilerle yapılan işlemler de ilişkili kişilerle yapılan işlemler olarak kabul edilmiştir.

---

<sup>144</sup> Feyyaz Yazar, “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Yapılan Son Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 321, Mayıs 2008, s.40 vd.

<sup>145</sup> Ağar, *a.g.e.*, s. 165.

### **4.3.1. Hukuka Aykırı Transfer Fiyatlandırmasının Oluşumu İçin Gerekli Hukuki Şartlar**

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının oluşabilmesi için kanunda belirtilen bütün şartların gerçekleşmesi gereklidir. Madde metnine bakıldığında, gerekli şartları objektif ve subjektif şartlar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür<sup>146</sup>.

#### **4.3.1.1. Objektif Şartlar**

Objektif şartlar kanunda açıkça öngörülen şartlardır. Bu şartlar ilişkili kişiye menfaat sağlanması, emsallere uygunluk ilkesine aykırılık ve hazine zararıdır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, bir girişimin KVK'nun 13/2 maddesinde belirtilen gerçek ve tüzel kişilere, kendisiyle ilgisi olmayanlara tanıyabileceği imkanların daha iyisini sağlaması ile başlamaktadır<sup>147</sup>.

##### **4.3.1.1.1. İlişkili Kişiyi Menfaat Sağlanması**

İlişkili kişi kavramı, KVK'nun 13/2. maddesinde, Kararın 3/b maddesinde ve Tebliğin 3. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kavram, Tebliğ'de ve Karar'da Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu bakımından ayrı ayrı ele alınmıştır. Gerek kanunda gerekse Tebliğ ve Karar'da "ilişkili kişi" kavramının oldukça geniş tutulduğu görülmektedir. Günümüzün ticari hayatının dinamizmi göz önüne alındığında ilişkili kişi kavramının bu derece geniş tutulması şirketler açısından olumsuz etki yaratacaktır. Bu olumsuzluk ülkemizin uluslararası rekabetteki pozisyonunu etkileyebilecek konumdadır. Yasa koyucu bir taraftan vergi tabanının erozyonunu önlemek istemiştir. Ancak diğer taraftan potansiyel vergi mükelleflerinin ülkeye girişini engelleyebilecek bir düzenleme yapılmıştır. Ayrıca ilişkili kişilerle yapılacak işlemlerde emsallere uygunluk prensibinin aranacağı dolayısıyla bu sakıncanın telafi edilebileceği düşünülse bile olayın bir de mükellef açısından sorumluluk gerektiren ağır bir belgelendirme

---

<sup>146</sup> Ateş, *a.g.e.*, s.38 vd., Açar, *a.g.e.*, s.98 vd.

<sup>147</sup> Mehmet Ali Özmen, *Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.162.

yükümlülüğü yönü bulunmaktadır<sup>148</sup>. Kurumlar normalde ilişkili kişi kapsamına girdiğini düşünmeyecekleri kişi ya da kurumlar ile olan hukuki ilişkilerini yalnızca vergi kanununda ilişkili kişi olarak sayıldıkları için, transfer fiyatlandırmasında belgelendirme yükümlülüklerini yerine getirirken ağır problemlerle karşı karşıya kalabileceklerdir<sup>149</sup>. 2008 yılında eklenen 7. madde ile hazine zararı kavramı getirilerek bu sakınca giderilmeye çalışılsa da yeni getirilen bu kavram düzenlemeyi daha da karmaşıktır. Yine yasa koyucu, 6728 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle ilişkili kişiler bakımından topluca dikkate alınmak şartıyla doğrudan veya dolaylı ortaklık durumlarında ise %10 oranında ortaklık, kar payı ve oy hakkı getirerek ilişkili kişilerin kapsamını daraltmaya çalışmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için yapılan işlemlerin yalnızca bu kişiler arasında gerçekleşmiş olması yetmemekte aynı zamanda taraflardan birine, bu işlemten dolayı menfaat sağlanması gerekmektedir. Bu menfaat, olayın tabiatı gereği maddi menfaat şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bir işletmenin diğer bir işletme ile ilişkisinde kuruluş amacı dışında kalarak kazanç elde etmekten vazgeçmesi “menfaat sağlandığının” somut bir ifadesi olmaktadır. Menfaat sağlama, bir işletmenin, karşılıksız veya çok küçük bir karşılıkla yahut ilişkili kişinin edimleri için çok yüksek bir karşılık ödeyerek ya da sahip bulunduğu haktan vazgeçmesi şeklinde gerçekleşmektedir<sup>150</sup>.

GVK ve KVK’da ilişkili kişi kavramı şu şekilde düzenlenmiştir:

#### **4.3.1.1.1. Gelir Vergisi Kanunu Bakımından İlişkili Kişi**

Transfer fiyatlandırması konusunda, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu arasındaki uyumu sağlamak amacıyla, 2007 tarih ve 5616 sayılı kanunla yapılan değişiklikle GVK’nun 41. maddesine 5. nolu bent ilave edilmiştir<sup>151</sup>. “Gider Kabul

<sup>148</sup> Onur Elele “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 318, s.84., Metin Duran, “Transfer Fiyatlandırması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 236, Mayıs 2008, s.11.

<sup>149</sup> Gökçe Gücüyener, “Transfer Fiyatlandırması Mevzuatında İlişkili Kişi Kavramı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 309, Haziran 2014, s. 72.

<sup>150</sup> Açar, a.g.e., s. 133-134.

<sup>151</sup> “Bu fıkranın 1 ila 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

Edilmeyen Ödemeler” başlığına eklenen bu bent ile GVK bakımından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının düzenlendiğine yukarıda değinilmişti. Gelir vergisi kanunu bakımından ilişkili kişi, teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı olarak ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından denetim altında bulunan diğer şirketler kastedilmektedir.

Maddedeki, teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı olarak ortağı bulunduğu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından denetimi altında bulunan diğer şirketler ifadesinden, teşebbüs sahibinin doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu şirketlerin ekonomik ve ticari kararlarının etkileyebilecek ölçüde sermayesine, kar payına veya oy kullanma hakkına sahip olduğu diğer şirketler anlaşılmaktadır.

#### **4.3.1.1.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından İlişkili Kişi**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, Tebliğ'de ve Karar'da ayrıntılı olarak düzenlenen ilişkili kişi, kurumların kendi ortaklarını, kurumların veya ortaklarının ilişkili 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, ortaklarının veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımlarını ve kayın hısımlarını ifade etmektedir. 5422 Sayılı kanunda yer alan vasıtalı ve vasıtasız ilişki kavramı, yeni kanunla birlikte yalnızca akrabalık ve ortaklık bağına hasredilmiş olup yeni kanun gereğince ilişkili kişi tanımına girmeksizin birlikte iş yapanların

---

*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 altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı olarak ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır. Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.”*



uyguladıkları anlaşmalı fiyatlar örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirilemeyecektir<sup>152</sup>. Kanunun uygulanması bakımından kurum, sermaye şirketlerini, kooperatifleri, iktisadi kamu kuruluşlarını, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını ifade etmektedir. Kanun yapıcı, önceki kanuni düzenlemeden ayrılarak kurumlar vergisine tabi tüm mükellefleri düzenleme kapsamına almıştır<sup>153</sup>.

Bunun dışında 13/2 maddesinde ilişkili kişi bakımından 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 kişilerle yapılmış işlemler olarak kabul edilecektir. Ancak aradan yaklaşık 9 yıl geçmiş bulunmasına rağmen vergi cennetleri ile ilgili olarak Bakanlar Kurulunca herhangi bir liste yayınlanmamıştır.

#### **4.3.1.1.2.1. Kurumların Kendi Ortakları**

Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından transfer fiyatlandırmasına giren kurumlar sermaye şirketleri, iktisadi kamu kuruluşları, vakıflar ve derneklerdir.

Türk Ticaret Kanunu (TTK) bakımından sermaye şirketleri, bu kanuna göre kurulmuş bulunan limited şirket, hisseli komandit şirket ve anonim şirketi ifade etmektedir.

Limited şirket, TTK'nun 573. maddesinde düzenlenmiş ve yasal tanımı yapılmıştır. Bu hükme göre, limited şirket, bir veya daha çok (azami sınır 50 ortak) gerçek kişi veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan, esas sermaye belirli bu sermayenin esas sermaye paylarının toplamından oluştuğu, ortakların şirket borçlarından sorumlu olmayıp sadece taahhüt ettikleri sermaye paylarını ödemekle yükümlü oldukları şirkettir. Limited şirketler, sigortacılık ve bankacılık faaliyetleri dışında her türlü iktisadi amaç için kurulabilirler<sup>154</sup>.

---

<sup>152</sup> Köse- Ferhatoğlu, *a.g.e.*, s. 24.

<sup>153</sup> Açar, *a.g.e.*, s.79.

<sup>154</sup> Hasan Pulaşlı, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.984.



Hisseli komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçının şirket alacaklılarına karşı kollektif şirket ortağı, diğerlerinin ise anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olduğu şirkettir. Hisseli komandit şirketten bahsedebilmek için şirket sermayesinin mutlaka paylara bölünmüş olması gerekmektedir<sup>155</sup>.

Anonim şirket ise, bir veya daha çok kimsenin ekonomik bir amaç için, belirli veya birden fazla konuda faaliyette bulunmak üzere, yazılı bir sözleşme ile kurdukları, esas sermayesinin belirli olup paylara bölündüğü, borçlarından dolayı sadece malvarlığı ile sorumlu tüzel kişiliğe sahip şirkettir<sup>156</sup>.

Yukarıda bahsedilen kurumların ortakları, gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. Kanun bu açıdan bir sınırlamaya gitmemiştir. Burada kanun kurumların kendi ortakları tabiri ile doğrudan(vasitasız) bir ilişki öngörmüştür<sup>157</sup>. Kurumların ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere, kanunda belirtilen hukuki işlemler vasıtasıyla emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak menfaat sağlaması diğer koşullarında bir arada bulunması halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması anlamına gelmektedir.

Kanundaki örtülü kazanç dağıtım hükümlerinin uygulanması bakımından ortaklık sıfatı için herhangi bir sermaye ve kar payı oranı yasanın ilk halinde öngörülmemiştir. Dolayısıyla bu durumun özellikle ortak sayısının her an değişebildiği borsaya kote halka açık şirketler bakımından güçlükler yaratması söz konusuydu<sup>158</sup>. Fakat 10.08.2016 tarihinde yayımlanan 6728 sayılı yasa ile ilişkili kişiler bakımından topluca dikkate alınmak şartı ile ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının bulunması gerekecektir. Belgelendirme yükümlülüğü bakımından kolaylık olmasına karşın bu şekildeki bir oranın her iki şirket bakımından topluca dikkate alınması uygulama alanını daraltacaktır. Yine bir kurumun ilişkili bulunduğu başka bir kurum ile %10 oranının altında bir ortaklık ilişkisinin bulunması halinde bu kurumun ilişkili bulunduğu kuruma örtülü kazanç dağıtım yapması

---

<sup>155</sup> Hasan Pulaşlı, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler Hukuku Şerhi*, Cilt:1, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s.419.

<sup>156</sup> Pulaşlı, *(6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar)*, s.387-388.

<sup>157</sup> Ateş, *a.g.e.*, s. 43.

<sup>158</sup> Elele, *a.g.m.*, s. 84, Ağar, *a.g.e.*, s. 107, Taşkın, *a.g.e.*, s.188.

durumunda herhangi bir eleştiri getirilmesi mümkün olmayacaktır. Yapılan değişiklik ile Bakanlar Kurulu kanunda öngörülen %10 oranını %1'e kadar indirmeye veya %25'e kadar çıkarmaya yahut oran şartını kaldırmaya yetkili kılınmıştır. Kanunda en az olarak alt sınırı belirtilen bir oranın Bakanlar Kurulu tarafından %1'e kadar indirilmeye veya tamamen kaldırılmaya yetkili kılınması yasama yetkisinin devri anlamına geldiği gibi vergilerin kanuniliği ilkesine de ters düşen bir düzenleme olmuştur.

#### **4.3.1.1.2.2. Kurumların veya Ortaklarının İlgili Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlarla yapacakları işlemlerin de örtülü kazanç dağıtımına anlamına gelebileceğini öngörmüş ve bunları da madde kapsamına almıştır.

Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar ibaresinden ne anlaşılması gerektiği Tebliğde oldukça ayrıntılı olarak açıklanmış bulunmaktadır.

*Kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi*, Tebliğin 3.1.2. bendine göre, kurumun kendi ortağı olan gerçek kişi dışında kalan, kurumların ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer gerçek kişi ortakları ile kurum çalışanları gibi şahıslardır. Kanunda düzenlenmeyen bir konunun tebliğde düzenlenmiş olması bir kenara bırakılacak olursa Tebliğdeki bu ifade Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine de aykırılık teşkil etmektedir<sup>159</sup>. Anılan maddeye göre, işveren tarafından işçiye yaptığı hizmet karşılığı sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret kapsamında değerlendirilecek ve %15 ile %35 oranlarında vergi kesintisi yapılacaktır. Böyle bir durum söz konusu iken kurum kazancının personele örtülü olarak dağıttığı kar payını menkul sermaye iradı olarak kabul edip kurum kazancının tespitinde dikkate almamak GVK ile çelişmektedir. Ayrıca, kar payını ücret olarak gösterip vergi avantajı sağlamak pratikte çok da

---

<sup>159</sup> İhsan Kağan Bayraktar, "Kurum Çalışanlarına Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Kazanç Dağıtılabilir mi?", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 344, Nisan 2010, s.120.

mümkün gözükmemektedir<sup>160</sup>. Bu nedenle kanundaki ilgili gerçek kişi ifadesi ortaklık ilişkisi içinde bulunulan gerçek kişiler olarak yorumlanmalıdır<sup>161</sup>.

*Kurumun ilgili bulunduğu kurum ise*, kendi ortağı dışında, kurumun ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir. Bir kurum diğer bir kuruma ortak olması halinde ilişkili sayılacak, ortak olduğu kurum üzerinden başka bir kuruma ortak ise dolaylı olarak ilişkili olduğu kabul edilecektir. Öte taraftan kurumun ortağı olduğu şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları ilişkili kişi sayılacaktır.

*Kurum ortağının ilgili bulunduğu gerçek kişiler*, Kanunun 13'üncü maddesinin 2. fıkrasında belirtilen, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları, kayın hısımlarını ya da kurum ortakları ile ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişileri ifade etmektedir. İlişkili kişi bakımından kayın hısımlığı kendisinin kurulmasına neden olan evliliğin sona ermesiyle de ortadan kalkmamaktadır<sup>162</sup>. Her ne kadar Tebliğ burada, kanunun 13. maddesine atıf yapmış olsa da kanunda bulunmayan “ekonomik ve sosyal olarak ilişkisi bulunan gerçek kişiler” ifadesini eklemiştir. Yukarıda da belirtildiği gibi yasama organı tarafından kanun şeklinde düzenlenmeyen bir konunun yürütme organı tarafından tebliğle düzenlenmesi açıkça yetki gaspıdır. Kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Üstelik bu ifade, zaten oldukça karmaşık olan ilişkili kişi müessesesini daha da karmaşık hale getirmiştir. Tebliğde ekonomik ve sosyal ilişki tabiri ile oldukça muğlak bir ifadeye yer verilmiş olup bu ilişkinin yoğunluğu tartışılmamıştır<sup>163</sup>. Ayrıca sosyal ilişkiden neyin kastedildiği de açık değildir. Tebliğin ifadesinde, ekonomik ve sosyal ifadesi geçtiğinden (veya ile bağlanmadığından) her iki ilişkinin de bir arada bulunması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda taraflar ekonomik olarak ilişki içinde bulunup sosyal olarak bu ilişki oluşmadığı zaman ilişkili kişi sayılmayacaklar gibi bir anlam çıkmaktadır.

---

<sup>160</sup> Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırması Karar ve Tebliğ Taslakları Üzerine”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 15, Sayı:177, Eylül 2007, s.72.

<sup>161</sup> Serkan Açar, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “İlişkili Kişi””, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:94, 2011, s.206.

<sup>162</sup> Tuncer Tokur “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Grup İçi Hizmetler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:317, Ocak 2008, s.175

<sup>163</sup> Elele, a.g.m., s.85.

*Kurum ortağının ilgili bulunduğu kurum ise, kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir. Kurum ortaklarının doğrudan veya dolaylı olarak ortak olduğu kurumlar ve şahıs şirketleri ile söz konusu kurum ve şahıs şirketlerinin diğer kurum ortakları da ilişkili kişi sayılacaktır. Örneğin, bir kurumun kendi ortağı olan tüzel kişinin iştiraki olan başka bir tüzel kişi ile yaptığı mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Diğer taraftan, bir kurumun ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumların kendi aralarındaki ilişki KVK'nun uygulanmasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.*

#### **4.3.1.1.1.2.3. Kurumun veya Ortakların İdaresi, Denetimi veya Sermayesi Bakımından Doğrudan veya Dolaylı Olarak Bağlı Bulunduğu Gerçek Kişi veya Kurumlar**

Kanunda ortaklık ilişkisi dışında bulunan bu kimselerin ortak gibi sayılması ve bu kimselere temin edilen menfaatlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına tabi tutulması, vergi hukukunun medeni hukuk ve ticaret hukukundan ayrıldığı istisnai durumlardan birini oluşturmaktadır<sup>164</sup>.

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

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

---

<sup>164</sup> Ağar, a.g.m., s.209.

alım ya da satım işlemleri, kurumun denetim bakımından bağlı bulunduğu ilişkili kişilerle yapılan işlemler örnek olarak verilmiştir. Ancak bu tanım ilişkili kişi kapsamını daha da genişleterek sayısız kombinasyonun oluşmasına neden olmuştur<sup>165</sup>.

Yukarıdaki bölümde ilişkili kişiler arasında sayılan kurum ortakları, kurumun sermayesi bakımından bağlı olduğu bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir. Burada sermayesi bakımından bağlı olma ifadesi, kurumun öz sermaye dışındaki sermaye dolayısıyla bağlı bulunduğu kişiler şeklinde anlaşılmalıdır<sup>166</sup>.

Bunun dışında, bir şirket ile söz konusu şirketin kurucu hisse senetleri ve/veya intifa senetlerine sahip olan gerçek kişi veya kurumlar ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ifadesi, kurumun ekonomik ve ticaret kararlarını doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyecek şekilde sürekli bir iktisadi ilişki veya borç para verme ya da alma ilişkisi içinde bulunduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir.

Bir gerçek kişi/kurum ile bir başka gerçek kişi/kurum arasında olağan ticari faaliyet çerçevesinde sadece bayilik ilişkisinin bulunması durumunda söz konusu gerçek kişi veya kurumlar bayiliğe ilişkin mal ve hizmetler bakımından ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmeyecek, bayiliğin konusunu oluşturan mal ve hizmet alım satımları dışındaki işlemler bakımından ise ilişkili kişi kapsamında değerlendirilebilecektir. Ancak bayilik ilişkisi dışındaki bir nedenle ilişkili sayılan kurum veya kişiler arasında bayiliğe ilişkin mal ve hizmet alım satımı bakımından da ilişkinin varlığı kabul edilebilecektir. Bu da transfer fiyatlandırması bakımından ilişkili kişi kavramını oldukça yayan bir düzenleme olmuştur. Daha sonra (2) numaralı Tebliğin 1. maddesiyle eklenen paragrafa göre yurt dışında mukim bir firmanın bayisi olunması durumunda bayilik kapsamındaki alım satım işlemlerinin de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı bakımından incelemeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Ancak getirilen bu

---

<sup>165</sup> Elele, *a.g.m.*, s.86.

<sup>166</sup> Mualla Öncel, *Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978, s.64.

şekildeki bir ayırım Anayasa'nın vergilemede eşiklik ilkelerine aykırı olduğu gibi "emsallere uygunluk ilkesi"ne de aykırılık oluşturmaktadır<sup>167</sup>.

Bunun dışında Tebliğin 3.1.3. maddesinin son paragrafında, bir kurumun diğer bir kurumla ilişkili sayılabilmesi için kurumun diğer bir kurum tarafından kontrol edilmesi, kurumun başka bir kurumu kontrol etmesi ya da aynı kurum ile ortak kontrol altında bulunması gerektiği belirtilmiştir. Bir nevi, transfer fiyatlandırmasında ilişkili kişi bakımından ön şart<sup>168</sup> olarak düzenlenen bu paragraf, yine yetki gaspı düzenlemesi olarak ortaya çıkmıştır. Her ne kadar Ateş<sup>169</sup>, yasa yapıcının ilişkili kişiyi tanımlarken saydığı durumlarda işletmeler arasında kontrolün varlığını peşinen kabul ettiğini belirtmiş ise de hükmün anlamından bu sonuç çıkmamaktadır. Kanımızca bu hüküm önceki paragraflardaki düzenlemeleri bozan, konuluş amacı anlaşılamayan bir düzenlemedir. Dolayısıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bir kurumun diğer bir kurumu kontrol etmiş sayılabilmesi için hangi şartların aranması gerekeceği belirtilmemiştir.

#### **4.3.1.1.2.4. Ortakların Eşleri**

Bir kurumun gerçek kişi ortaklarından birinin Medeni Kanun hükümlerine göre yasal evlilik bağı ile evli olduğu kişi, diğeri açısından "kurum ortağının eşi" olarak ilişkili kişi kapsamındadır. Burada da temel olan konu, şirketin eşe verdiği çıkar ile eşin şirkete olan edimi arasında açık bir uyumsuzluğun bulunmasıdır<sup>170</sup>.

#### **4.3.1.1.2.5. Ortakların veya Eşlerinin Üstsoy ve Altsoyu, Üçüncü Derece Dahil Yansoy Hısımları ve Kayın Hısımları**

Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da kanun tarafından ilişkili kişi kapsamına alınmıştır. Kanun tarafından hısımlık ilişkisine dayandırılan kimselerle yapılan işlemlerle de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapılabileceği öngörülmüştür.

---

<sup>167</sup> Ağar, *a.g.e.*, s. 121.

<sup>168</sup> Elele, *a.g.m.*, s. 87.

<sup>169</sup> Ateş, *a.g.e.*, s.40.

<sup>170</sup> Öncel, Mualla, *a.g.e.*, s.47.

#### 4.3.1.1.2.6. Vergi Cenneti Ülkelerde Mukim Kişiler

Küreselleşmenin sonuçlarından biri olan vergi rekabeti, en nihayetinde vergi cenneti denilen bir kavramın oluşmasına neden olmuştur. Ülkelerin daha çok yatırımcıyı ülkelerine çekmek için gösterdikleri çabalar, bazı ülkelerin ya da bölgelerin bu çabayı en üst seviyeye taşımasıyla sonuçlanmış ve vergi cenneti ülkelerin yarattığı zararlı vergi rekabeti uluslararası vergi sorunları arasında yerini almıştır. Vergi cenneti ülkeler, vergi mükelleflerine diğer ülkelerde ödemeleri gerekli vergiyi hiç ödememelerini sağlamak suretiyle vergiden kaçınma sağlayan geleneksel vergi cenneti ülkeler veya çok uluslu şirketleri ülkelerine çekmek için vergi teşvikleri ve avantajları sağlayan tercihli vergi rejimleri olarak ikiye ayrılmaktadır<sup>171</sup>. Çok uluslu şirketlerin bu tür faaliyetler gösteren ülkelerle ticari işbirlikleri, normal vergi sistemlerine sahip ulusların vergi tabanlarına zarar vermekte, ulusal ve uluslararası alanda pek çok müdahale yapılmasını gerektirmektedir<sup>172</sup>. Aynı zamanda, temel olarak şirket veya gerçek kişilerin faaliyet gösterdiği ülkenin sermaye ihraç eden ülkeler olmasına rağmen vergi cenneti ülkeler, bu ülkelerde meydana getirilen kamu mallarının bedavacıları da olmaktadır<sup>173</sup>.

OECD'nin konu ile ilgili olarak yaptığı pek çok çalışma bulunmaktadır. OECD 1998 yılında yayımladığı, "Zararlı Vergi Rekabeti: Gelişmekte Olan Küresel Bir Sorun (Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue) isimli çalışma bunlardan ilkidir. Daha sonra 2000 yılında vergi cennetleri listesi yayınlanmış olup bunlar, Amerikan Virjin Adaları, Andora, Anguilla, Antigua and Barbuda, Aruba, Bahama Adaları, Bahreyn, Barbados, Belize, Cook Adaları, Dominica, Gibraltar (Cebelitarık), Grenada, Guernsey, Hollanda Antilleri, Isle of Man, İngiliz Virjin Adaları, Jersey, Liberya, Liechtenstein, Maldiv Adaları, Marshall Adaları, Monaco, Monsterrat, Nauru Cumhuriyeti, Niue, Panama, Samoa, Seyşeller, St Christopher&Nevis, St Lucia, St Vincent&Grenadines, Tonga, Turt&Caicos ve Vanuatu'dur. Akabinde, bu sayılan ülkelerden 32 tanesi, şeffaflık sağlama ve bilgi değişimi gibi konularda taahhütte bulunmak suretiyle OECD ile anlaşmış ve vergi cennetleri listesinden çıkarılmışlardır.

---

<sup>171</sup> Öz, a.g.e., s.124.

<sup>172</sup> Ramazan Kılıç "Vergi Anlaşmalarının İdari Yardımlaşma Boyutu ve Vergi Cennetleri ile Mücadele Önemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 270, Mart 2011, s. 165.

<sup>173</sup> Özer, Levent, a.g.e., s.115.



Bunlardan Monaco, Andora ve Liechtenstein'den halen OECD ile işbirliğine yanaşmamaktadır.

Bu global gelişmeler ve OECD'ye üye ülke olmamız nedeniyle ülkemiz mevzuatında bu konuda düzenlemelere gidilmiştir. Bu amaçla atılan adımlar, KVK'da düzenlenen “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ilişkili kişi”, “kontrol edilen yabancı kurum kazancı” ve “vergi cenneti ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi” başlıkları altında yapılan düzenlemeleridir. KVK'nun 13/2. maddesinin 3. cümlesinde, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemlerin ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

Aynı düzenleme, Karar'ın 3/b maddesi ile gelir vergisi mükelleflerine de tahmil edilmiştir. Böylece, Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilecek ülkelerle yapılacak tüm işlemler gelir vergisi mükellefleri bakımından da ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır. Kanun koyucu, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkeler bakımından ilişki unsurunun varlığını adi karine olarak kabul etmiştir<sup>174</sup>. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi, vergi cenneti ülkelerle ilgili olarak Bakanlar Kurulunca hiçbir çalışma yapılmadığı gibi, yapılan ödemelerin KVK 13. maddeye göre kanunen kabul edilmeyen gider olarak sayılıp sayılmayacağı da açıklığa kavuşturulmamıştır<sup>175</sup>. Dolayısıyla, Türk vergi mevzuatı bakımından zararlı vergi rekabetinde bulunduğu kabul edilen ülkelerle gerek kurumların gerekse gerçek kişilerin yaptığı işlemler, kanunun uygulanması bakımından sonuçsuz kalmaktadır.

Vergi cenneti ülkelerle ilgili olarak Bakanlar Kurulunca halen bir çalışma yapılmamasının nedeni olarak, gelişmiş ülkelere bu konuda bir konsensüsün sağlanmamış olması, böyle bir çalışmanın yapılmış olması halinde ekonomideki rekabet

---

<sup>174</sup> Ateş, *a.g.e.*, s. 51.

<sup>175</sup> Erkan Aydın “Vergi Cennetleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 253, Ekim 2009, s.102.



gücümüzün zayıflayacağı ancak OECD ülkelerince bir çalışma yapılmış olması halinde bu konuda adım atılacağı gerekçe gösterilmektedir<sup>176</sup>.

#### **4.3.1.1.2.7. Ortaklık İlişkisi Bulunmadan Doğrudan veya Dolaylı Olarak En Az %10 Oranında Oy veya Kar Payı Hakkına Sahip Olunması**

Bu hüküm 10.08.2016 tarih ve 6728 Sayılı yasa ile mevzuata ilave edilmiştir. Bir kurumun kendisinin veya ortağının, ortaklık ilişkisi olmadan başka bir gerçek veya tüzel kişide en az %10 oranında oy hakkına veya kar payına sahip olması halinde bu kurumlar arasındaki işlemler ilişkili kişiler arasında yapılmış olarak kabul edilecektir. Kanuna yeni konulan bu hükmün Tebliğ ile açıklığa kavuşturulmasında fayda bulunmaktadır.

#### **4.3.1.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesine Aykırılık**

Türk vergi mevzuatı bakımından emsal, yasal karşılaştırma ölçütü olup yasa koyucunun karineye bağladığı durum, emsale uygun olmayan bir işlemin nitelik ve/veya hukuki sonucudur<sup>177</sup>.

Emsallere uygunluk ilkesi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının kilit taşını oluşturmaktadır. Tüm OECD düzenlemelerinde kendisine yer bulan emsallere uygunluk ilkesi, bu düzenlemeleri esas alan Türk vergi mevzuatında da temel olarak alınmıştır. KVK'daki düzenlemeye göre 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 etmektedir. KVK'dan sonra yürürlüğe giren BKK'da da emsallere uygunluk ilkesinin temel amacının, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımı için aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasında belirlenen fiyat veya bedele, karşılaştırılabilir koşullar altında eşit olması olarak ifade edilmektedir. Emsallere

---

<sup>176</sup> Yakup Türk (2008), "Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 318, Şubat 2008, s.108.

<sup>177</sup> Billur Yaltı "Transfer Fiyatlandırmasında "Gizli Emsal"", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 251, Ağustos 2009, s. 16.

uygunluk ilkesi bu düzenlemelerde fiyat veya bedel ölçü alınarak karşılaştırılması yoluna gidilmiştir. Ancak emsallere uygunluk ilkesinin karşılaştırılabilirliğinin yalnızca “fiyat veya bedele” indirgenmesi sözleşmenin yan unsurlarında emsallerine uygun olmayan irade uyuşmalarına neden olacak dolayısıyla bu kısımlara vergisel sonuçlar bağlanamayacaktır<sup>178</sup>. Örnek olarak aldığımız OECD düzenlemelerinde “koşullar” denilmek<sup>179</sup> suretiyle daha esnek tutulan belirlemenin bizim düzenlemelerimizde fiyat veya bedele indirgenmesi düzenlemenin ruhuyla bağdaşmayan bir düzenleme olmuştur.

KVK'nın 13. maddesinde, emsal fiyat veya bedele ulaşabilmek için kullanılması gerekli yöntemler sayılmıştır. Kanunun önceki halinde diğer yöntemler olarak ifade edilen madde 6728 Sayılı Kanun ile 13. maddenin 4. fıkrasına ç bendinin ilave edilmesiyle işlemsel kar yöntemleri başlığı altında işleme dayalı net kar marjı yöntemi ve kar bölüşüm yöntemi olarak açıklığa kavuşturulmuştur.

Geleneksel işlem yöntemleri şu şekilde sıralanmıştır:

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
- Maliyet Artı Yöntemi
- Yeniden Satış Fiyat Yöntemi'dir.

İşleme dayalı kar yöntemleri, şu yöntemlerden oluşmaktadır:

- Kar bölüşüm yöntemi
- İşleme dayalı net kar marjı yöntemidir.

Kanunun ilk halinde bulunmayan ve OECD düzenlemelerine atıfta bulunulan işlemsel kar yöntemleri Tebliğ ile düzenlenmişti. Bu durum hukuki sakatlık ortaya çıkardığı ve doktrinde eleştiriye neden olduğu için kanunda yeni yapılan düzenleme ile işlemsel kar yöntemleri mevzuata dahil edilerek hukuki sakatlığın önüne geçilmiş bulunmaktadır.

---

<sup>178</sup> Mustafa Akkaya- İbrahim Nihat Bayar- Oytun Canyaş “Vergi Hukukunda “Emsallere Uygunluk” ve “Gerçeklik İlkesi” (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 276, Eylül 2011, (Çevrimiçi),

<sup>179</sup> Akkaya- Bayar- Canyaş, *a.g.m.*, s.2.

Önceki düzenlemede diğer bir eleştiri konusu ise mükellefin ilk olarak geleneksel işlemleri uygulaması eğer bir sonuca ulaşamaz ise kanunda atıf yapılan ve Tebliğ ile düzenlenen işlemsel kar yöntemlerini uygulayabileceği konusu idi. Emsal bedele ulaşmak için düzenlenen yöntemler arasındaki hiyerarşiden OECD'nin 2010 yılı rehberinde vazgeçilmiş olması bizim mevzuatımız açısından güncel transfer fiyatlandırması düzenlemeleri bakımından bir eksiklik oluşturmaktaydı. OECD'nin 2010 yılı Rehberinde “halin icaplarına en uygun yöntemi”n esas alınmasını benimsenmiş olup, mükellefler yöntemler arasında herhangi bir ayırım olmaksızın baştan en uygun yöntemi uygulayabileceklerdir<sup>180</sup>. Ayrıca transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin öncüsü olan ABD sisteminde de transfer fiyatlandırması metotları arasında bir hiyerarşi kabul edilmemiş “En İyi Yöntem Kuralı” benimsenmiştir<sup>181</sup>. Kanun koyucu 6728 Sayılı yasa ile KVK'nun 13. maddesinin (d) bendinde yaptığı değişiklik ile yöntemler arasındaki hiyerarşi kaldırılmış bulunmaktadır. Bu durumda mükellef emsal fiyata ulaşmak için düzenlenen bu yöntemlerden herhangi birini kullanabilecektir. Ancak emsal bedele bu yöntemlerden hiçbiri ile ulaşamamış ise kendi belirleyeceği yöntemi kullanabilecektir.

Türk vergi mevzuatında emsallere uygun fiyata ulaşabilmek için öncelikle iç emsalin esas alınması, buradan bir sonuç alınamazsa dış emsalin kullanılması önerilmiştir.

#### **4.3.1.1.2.1. İç Emsal**

İç emsal, bir işletmenin bağımsız işletmelerle hukuki işlemlerde bulunurken esas aldığı fiyattır. Transfer fiyatlandırması incelemesine muhatap olan bir işletme için, karşılaştırma için en isabetli olabilecek emsal, bu işletmenin üçüncü kişilerle yaptığı kontrol dışı işlemlerde kullandığı fiyattır<sup>182</sup>. Bir şirketin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunup bulunmadığını anlamının ilk yolu, bu şirketin ilişkisiz bulunduğu şirketlerle yaptığı işlemlerdir. Ancak içsel karşılaştırma

<sup>180</sup> Eyyup İnce “OECD, Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 259, Nisan 2010, s. 113.

<sup>181</sup> Kirmil M. McLaughlin, “Overview of Transfer Pricing Methodologies: The Best Method Rule, Transaction-Based Methods and Profit-Based Methods”, *Transfer Pricing Answer Book 2013*, Edited by David B. Blair, New York, Practising Law Institute, 2013, s. 131.

<sup>182</sup> Açar, *a.g.e.*, s. 138.

yapılabilmesi için bu şirketin bağımsız şirketlerle işlem yapmış olması şarttır<sup>183</sup>. Karşılaştırma yapabilmek için iç emsalin alınmasının iki faydası bulunmaktadır<sup>184</sup>. Birincisi, bir şirketin bağımsız şirketlerle yaptığı işlemler, ilişkisiz kişilerin yapmış bulunduğu işlemlerden daha fazla karşılaştırılabilirlik imkanı vermektedir. İkincisi, şirketin iç emsalin bulunması, şirketin ilişkili kişilerle gerçekleştirdiği işlemler ile ilişkisiz kişiler arasında gerçekleştirdiği işlemler arasındaki farklılıkları tanımlamak ve düzeltmek bakımından daha gerçekçi sonuçlara ulaşılmasını sağlamaktadır. Şirketin ilişkisiz şirketlerle yaptığı işlemlerde kazanç elde etme amacından sapmayacağı düşünülecek olursa emsal açısından bu kriterin esas alınması doğaldır. Ancak tartışmalı olan, ilişkili ve ilişkisiz işlemler arasındaki unsurların benzer olup olmadığı ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin emsal olabilmesi için ağırlığının ne olması gerektiği konusunda toplanmaktadır. Ağırlıklı olan görüş, 213 Sayılı VUK'nun "Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti" başlıklı 267. maddesinin<sup>185</sup> uygulanması gerektiği yönündedir. Dolayısıyla, bu madde her ne kadar transfer fiyatlandırması ile ilgili olmasa da %25 lik oran makul bir oran olarak dikkate alınabilir. Buna göre, bir işletmenin, ilişkili işletmeyle olan işlem hacmi 100 birim ise, ilişkisiz işletmelerle aynı nitelikteki işlem hacminin en az 25 birim olması, bu işlemlerin "iç emsal" olarak alınmasına yeterli olacaktır<sup>186</sup>.

#### 4.3.1.1.2.2. Dış Emsal

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını incelemesinde iç emsalin bulunmaması durumunda, dış emsal araştırılacaktır. Dış emsalin araştırılması konusunda en büyük sorun bu konuda hangi kaynakların esas alınacağı ve vergi idaresi

---

<sup>183</sup> Namık Kemal Uyanık, "Fonksiyonel ve Karşılaştırılabilirlik Analizinin En Uygun Transfer Fiyatlandırma Metodunun Seçimine Etkisi-I", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 18, Sayı: 205, Ocak 2010, s.41., İrfan Vural, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısına Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 212, Mayıs 2006, s.128.

<sup>184</sup> Marc M. Levey- Steven C. Wrappe, *Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy*, Fourth Edition, Wolters Kluwer, USA, 2103, s.93.

<sup>185</sup> VUK 267. maddesindeki "ortalama fiyat esası" nda, "Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlendirmenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarlarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama Satış Fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır" denilmektedir.

<sup>186</sup> Erdoğan Öcal, "Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Sorunu", *Yaklaşım Dergisi*, S.187, <http://huseyinust.com/konu-transfer-fiyatlandirmasinda-emsal-sorunu.html>, (Erişim Tarihi: 28.10.2014), Açar, a.g.e., s. 138.

tarafından kabul göreceği noktasında toplanmaktadır. Dış emsale esas alınacak kaynaklara örnek olarak çeşitli kuruluşlarca hazırlanan veri tabanları, finansal analistlerin sektör araştırmaları, mevzuat hükümleri uyarınca ve şirket ortaklarını bilgilendirme amacıyla şirketlerin açıklamakla yükümlü oldukları yıllık raporlar, şirketlerin web sitelerinde açıklanan bilgiler gibi kamuya açık bilgi kaynakları olabileceği gibi, üçüncü kişilere ait ve vergi dairesi tarafından tedarik edilen gizli bilgiler de olabilir<sup>187</sup>. Dış emsalin araştırılmasında, her firmanın yapısal özelliklerinin, muhasebe sistemlerinin ve buna benzer durumlara ilişkin farklılıkların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Fiyat veya bedel üzerinde farklılık oluşturan bu durumlara göre düzeltim işlemi yapılacaktır. Dış emsalde de iç emsalde olduğu gibi emsal alınacak işlemin hacminin incelenen işlemin miktarına göre orantılı olup olmaması önemlidir. Dış emsaller kullanılarak bir karşılaştırılabilirlik analizi yapılması gerektiğinde, incelenen firmaya emsal olacak özellikteki firmaların mali tabloları incelenir ve incelenen firmayla bu firmaların karlılık durumu karşılaştırılır<sup>188</sup>. Bu durumda karşılaştırmaya esas olacak bağımsız firmaların mali tablolarına ulaşmak gerekir. Ülkemiz açısından bakıldığında kamuya açık mali tablolar Borsaistanbul'da işlem gören şirketlerle sınırlıdır. Bu nedenle emsal fiyat tespitinde ulusal düzeyde bir veri tabanı bulunmadığı ve mevzuatta da engelleyen bir hüküm bulunmadığından<sup>189</sup> uluslararası veri tabanlarının kullanılması zorunlu hale gelmektedir. Uluslararası veri tabanları, transfer fiyatlandırması araştırmalarında, işletmeler için karşılaştırılabilirlik analizi için emsal şirketlerin tespit edilmesine yardımcı olan ve belirli bir coğrafyada bulunan çok miktardaki firmanın güncel mali ve istatistik verilerini ihtiva eden özel sektör tarafından oluşturulmuş veri bankalarıdır<sup>190</sup>.

Uluslararası uygulamalarda yaygın olarak kullanılan başlıca veri tabanları, Amadeus, Bankscope, Isis, Orbis, Oriana, Osiris, Standart&Poor's Compustat, Worldscope Disclosure Database, EdgarStat olarak sıralanabilir. Ancak bu veri tabanlarında Türk firmalarıyla ilgili bir bilgi bulunmamaktadır. Bu nedenle, yurt dışı

---

<sup>187</sup> Ağar, *a.g.e.*, s. 139.

<sup>188</sup> Ağar, *a.g.e.*, s. 139.

<sup>189</sup> Serdar Pehlivan, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği", *Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Manisa 2010, s.90.

<sup>190</sup> Ayşe Tuba Berk, "Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Emsal Tespiti Üzerine Tartışmalar ve Öneriler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 284, Mayıs 2012, s.98.

pazar imkanlarının farklılığı, coğrafi konum, hukuki nitelik gibi birçok unsurun etkisi altındaki dış emsallerin bu şekilde tamamen dışarıdan alınması uygulamada sıkıntılar yaratacaktır. Ancak TTK'nun 1524. maddede düzenlenen denetime tabi olan sermaye şirketlerinin internet sitesi kurma ve sitede finansal tabloların, bunların dipnotlarının ve eklerinin yayınlanma zorunluluğu emsal karşılaştırması açısından faydalı olacaktır. Ancak bu hükmün yalnızca denetime tabi anonim şirketleri kapsamaması, diğer şirketler ve kurumlar açısından emsal karşılaştırması bakımından sıkıntı doğurmaya devam edecektir. Bu nedenle oldukça karmaşık olan transfer fiyatlandırması düzenlemelerinde ülkemiz açısından mükelleflere faydalı olabilecek ulusal bir veri tabanı oluşturulmasında ve uluslararası veri tabanlarının kullanımlarının yasal altyapısının oluşturulmasında yarar bulunmaktadır<sup>191</sup>.

#### **4.3.1.1.2.3. Gizli Emsal**

Gizli emsal, hesap ve işlemleri transfer fiyatlandırması bakımından incelenen kurumların, ismini bilmedikleri, verilerini göremedikleri buna karşılık kendilerine emsal olarak seçilen bu kurumlara ve onların işlemlerine denilmektedir<sup>192</sup>. Esasen gizli emsal kullanılması bir zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Vergi inceleme elemanları incelenen kurum bakımından iç emsale ulaşamadıklarında dış emsal kullanmak zorunda kalmaktadırlar. Dış emsal olarak kullanılan şirketlerin emsallere uygunluk ilkesi gereğince esas alınan işlemlerini de vergi mahremiyeti açısından belirtememektedirler. Bu durumda vergi mükellefi açısından istenilmeyen durumlar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca gizli emsalin kullanılmayacağına dair vergi mevzuatımızda bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak KVK'nun 13. maddesi bakımından emsal sadece fiyat karşılaştırması olmayıp, fiyatı belirleyen bütün unsurların karşılaştırmasına dayandığından gizli emsalin esas alınması maddi hukuk bakımından kabul edilemez olduğu gibi idari yargılama hukuku bakımından da kabul edilmesi mümkün değildir<sup>193</sup>. Çünkü gizli emsalin esas alınması en başta mükellefin savunma hakkını kısıtladığı gibi

---

<sup>191</sup> Berk, *a.g.m.*, s.101.

<sup>192</sup> Olcay Kolotoğlu, "Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 309, Haziran 2014, s. 10.

<sup>193</sup> Yaltı (Gizli Emsal), *a.g.m.*, s. 38.

adil yargılanma hakkını da ihlal etmektedir<sup>194</sup>. Gizli emsalin kullanılması, mükellefe transfer fiyatı farklılığını açıklayabileceği şartlara ilişkin olarak hiçbir bilgi verilmemesi anlamına gelmektedir<sup>195</sup>. Bu nedenle bu sorunun çözüm yolu olarak Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından tüm şirketlerin ulaşabileceği, ilişkili kişilerle yapılan işlemler bakımından esas alınacak bir veri tabanı oluşturmak olacaktır<sup>196</sup>.

#### **4.3.1.1.2.4. Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi ve Önemi**

Transfer fiyatlandırmasında emsale uygun fiyat veya bedele ulaşabilmek için iç emsal veya dış emsalin dikkate alınması gerektiği yukarıda ifade edilmiştir. Dikkate alınan bu emsaller ile işletmenin uyguladığı fiyat ve bedel arasında bir karşılaştırma yapmak gerekmektedir. Ancak karşılaştırmaya esas alınacak fiyat veya bedele konu işlem ile asıl işleminin tamamıyla birbirine uygun olması mümkün değildir. Bu nedenle karşılaştırılabilirlik analizinde birtakım faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 5. maddesinde karşılaştırılabilirlik analizi, kontrol altındaki işlemlerin sahip olduğu şartlar ile kontrol dışı işlemlerin sahip olduğu şartların karşılaştırılması şeklinde ifade edilmektedir.

Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır:

##### **4.3.1.1.2.4.1. Mal veya Hizmetlerin Nitelikleri**

Emsale esas alınan mal veya hizmetlerin özelliklerindeki farklılıkların transfer fiyatlandırması incelemesinde mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Transfer fiyatlandırmasında mal ve hizmetlerin nitelikleri kapsamında, malların fiziksel özellikleri, kalite ve güvenilirliği, yedekleme kolaylığı ve kapasitesi, arz miktarı ve bulunabilirliği, yine hizmetlerin sağlanması halinde hizmetin yapısı ve büyüklüğü, gayri maddi varlıklarda işlemin satış lisans gibi biçimi, malın patent, marka, know-how gibi

---

<sup>194</sup> Billur Yaltı, "Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 275, Ağustos 2011, (Çevrimiçi), <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4519>, (Erişim Tarihi: 25/04/2015), s. 4.

<sup>195</sup> Berk, *a.g.m.*, s.97.

<sup>196</sup> Kolotoğlu, *a.g.m.*, s. 14.



tipi ve malın türü ve kullanımından sağlanan faydalar dikkate alınmalıdır<sup>197</sup>. Örneğin, aynı kategoride bulunan otomobillerden Mercedes markalı olanlar için muhtemel alıcıların kalite, güvenilirlik, prestij gibi nedenlerle daha yüksek fiyatlar ödemeye razı olmaları gibi durumlardır<sup>198</sup>.

#### 4.3.1.1.2.4.2. İşlev Analizi

İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde iki taraftan her birinin kullandığı varlıkların ve üstlendiği risklerin, emsal fiyat üzerinde etkisi bulunmaktadır<sup>199</sup>. İşlev analizinde işlevler, riskler ve varlıklar olmak üzere üç ana konu bulunmakta olup işlemdeki tarafların her birinin kullandığı ve sahip olduğu varlıklar ile katlandıkları risklerin neler olduğunun bir analizinin yapılmasını gerektirmektedir<sup>200</sup>. İşlev analizinin kapsamına giren riskler arasında pazar riski, girdi fiyatlarının artması riski, envanter, döviz kuru riski, kullanılan makine, arsa, bina gibi varlıklarda oluşabilecek kayıplar bulunmakta olup burada önemli olan zararın meydana geleceğinin kesinleşmemiş olmasıdır<sup>201</sup>. Karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken emsal alınan şirketin risk durumunda farklılıklar varsa bunların düzeltilmesi gerekmektedir. İşlevler ya da fonksiyonlar ise, üstlenilen bir görev demek olup kurumlar açısından bu görevler ayrı ayrı maliyet veya gider unsurudur. Bu duruma örnek olarak pazarlama, araştırma geliştirme, nakliye, lojistik gibi konular gösterilebilir<sup>202</sup>. Varlıklar, kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışındaki işlemlerin oluşumu sırasında kullanılan değerleri ifade etmekte olup farklı varlıkların kullanımının fiyatlara etkisinin de farklı olacağı noktasında önem arz etmektedir<sup>203</sup>.

---

<sup>197</sup> Feyyaz Yazar, “Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 334, Haziran 2009, s.60, Mesut Koyuncu, *Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yıldız Yayınevi, İstanbul, s.408.

<sup>198</sup> Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında “Fiyatlandırma”-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 18, S. 206, Şubat 2010, s.38.

<sup>199</sup> Ağar, a.g.e., s. 58.

<sup>200</sup> Yazar, (*Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması*), s.62.

<sup>201</sup> Emre Betül Güçlü, “Karşılaştırılabilirlik Analizinde Risk, Fonksiyon ve Varlık Kullanımı Kavramları ile Bunlara Bağlı Düzeltmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 284, Mayıs 2012, s. 55.

<sup>202</sup> Güçlü, a.g.m., s.56.

<sup>203</sup> Güçlü, a.g.m., s. 56-57.

#### 4.3.1.1.2.4.3. Ekonomik Koşullar

Transfer fiyatlandırması incelemesinde, emsal fiyata ulaşabilmek için dikkate alınması gerekli diğer bir faktör, ekonomik koşullardır. Karşılaştırmaya konu olabilecek ekonomik koşullar, coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin bulunabilirliği, bölgeler itibariyle mal ve hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı olarak ifade edilebilir<sup>204</sup>.

Ekonomik koşullara ilişkin karşılaştırılabilirliğin başarılı olabilmesi için bağımsız ve ilişkili kuruluşlar arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir nitelikte olması, şayet farklılıklar mevcutsa bu farklılıkların ortadan kaldırılarak gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir<sup>205</sup>.

#### 4.3.1.1.2.4.4. İş Stratejileri

İş stratejileri de emsal fiyat tespitinde göz önüne alınması gereken kalemlerden biridir. İş stratejileri arasında, pazar payının artırılması ve/veya korunması, yenileme ve yerin ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin unsurlar sayılabilir<sup>206</sup>. Firmaların şirket yönetiminde farklı stratejileri benimsemeleri emsal karşılaştırması yaparken dikkate alınmalıdır. Bunların dışında dikkate alınması gerekli bir başka hususta, şirketçe uygulanan stratejinin emsal bedele uygun işlemlerde, katlanılan maliyetleri belli bir zaman içinde telafi edecek gelirlerin elde edilip edilemeyeceği konusundaki beklentisinin durumudur<sup>207</sup>. Kısacası vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması incelemelerini yaparken tüm bu hususları göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

---

<sup>204</sup> Yazar, (*Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması*), s.61, Ağar, a.g.e, s. 59.

<sup>205</sup> Taşkın, a.g.e., s.105.

<sup>206</sup> Yazar, (*Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması*), s. 62.

<sup>207</sup> Tokay Acar, a.g.e., s. 72.

#### 4.3.1.1.2.4.5. Sözleşme Şartları

Sözleşme şartları, emsal bedel karşılaştırması yaparken dikkate alınması gerekli hususlardan bir tanesidir. Ancak bu faktör, OECD rehberinde ayrı bir unsur olarak ele alınmasına rağmen Karar ve Tebliğ’de, ayrı bir başlık altında irdelenmemiş mal ve hizmetlerin nitelikleri ile işlev analizi kapsamında açıklanmaya çalışılmıştır<sup>208</sup>. Emsal bedel karşılaştırmasına konu olacak işlem araştırmasında iki firmanın üçüncü kişilerle imzaladıkları sözleşme koşullarındaki farklılıkta dikkate alınmalıdır. Bu çerçevede ele alınacak hususlar, sağlanan garantinin kapsamı ve süresi, taşıma süreleri, kredi süreleri gibi konulardır.

#### 4.3.1.1.2.4.6. Emsal Fiyat Aralığı

Transfer fiyatlandırması incelemelerinde ideal olan emsal bedel veya fiyata ulaşırken tek bir rakama ulaşılmasıdır. Ancak yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler neticesinde tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok neticeyi içeren belli bir fiyat aralığına da ulaşılabilmektedir. Emsal fiyat aralığını, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatlarının oluşturduğu bir fiyat dizisi olarak tanımlamak mümkündür<sup>209</sup>. Ancak Tebliğ’de düzenlenmeyen husus, emsal fiyat aralığının belirlenmesi aşamasında hangi emsallerin dikkate alınacağı, hangilerinin değerlendirme harici bırakılacağı konusudur<sup>210</sup>. Özellikle emsal veri bulmanın son derece güç olduğu bizim ülkemiz açısından bu konunun eksik bırakılması doğru olmamıştır.

Mükellef, emsal bedel ve fiyatların olduğu bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanmak suretiyle bir tutarı belirleyebilecektir. Tebliğde geçen makul olan ifadesinden kastedilenin vergisel açıdan avantajlı olan değer mi yoksa istatistiksel olarak seriyi en anlamlı ve gerçeğe en

<sup>208</sup> Taşkın, *a.g.e.*, s.216.

<sup>209</sup> Uğur Doğan, “Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) Numaralarına Dayalı “Emsal Fiyat Aralığı” Tespitine Dönük Bir Model Önerisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 284, Mayıs 2012, s.34.

<sup>210</sup> Fuat Usta, “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Fiyat Aralığının Belirlenmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar ve İstatistiksel Yöntem Kullanılması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 384, Ağustos 2013, s. 100.

yakın şekilde ifade edilen değerin mi anlaşılması gerektiği belirsizdir<sup>211</sup>. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması koşuluyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel emsale uygun bedel olarak kabul edilecektir. Ancak Tebliğ, belirlenen emsal fiyat aralığının içindeki fiyatların birbirinden büyük ölçüde farklı olması durumunda karşılaştırılabilirlik analizindeki unsurların veya yapılan düzeltim işlemlerinin yeniden değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bunlara rağmen düzeltim işlemleri gerçekleştirilemiyorsa bu takdirde OECD Rehberinde de önerildiği şekilde analizin güçlendirilmesi amacıyla Bölenler Arası Yayılma Bandı kullanılabilir<sup>212</sup>. Fakat bu konuda şu anki mevzuatımızda bir düzenleme bulunmaması bu yöntemin kullanılması halinde vergi idareleri tarafından kabul edilip edilmeyeceği konusunu gündeme getirmektedir. Bu nedenle, bu yöntemin mevzuatımıza dahil edilmesinde yarar bulunmaktadır.

#### 4.3.1.1.3. Hazine Zararı

Hazine zararı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının oluşup oluşmadığı yönünde aranması gerekli şartlardan bir tanesi olarak Türk vergi mevzuatında benimsenmiştir. Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 341. maddesinde<sup>213</sup> düzenlenen “vergi ziyai” kavramına benzemekle birlikte ondan farklılık arz etmektedir. KVK’da düzenlenen hazine zararı, ilişkili kişiler ile firmalar arasındaki mal veya hizmet alım-satım işlemlerinde hazine zararı; menfaat aktaran işletmenin ödemesi gereken vergiyle menfaat aktarımının muhatabı ilişkili kişinin ödediği verginin bir arada değerlendirilmesiyle ortaya çıkan vergi kaybını ifade etmektedir. 5520 sayılı KVK’nun 13. maddesine 04.06. 2008 gün ve 5766 Sayılı Kanunun 21. maddesi ile eklenen 7.fıkra ile tam mükellef kurumlarla yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki

<sup>211</sup> Deniz Yaman, “Transfer Fiyatlandırması Raporlarında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar, *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2013, S. 383, s. 83.

<sup>212</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Usta, *a.g.m.*, s. 101 vd.

<sup>213</sup> “*Vergi Ziyai: Madde341- Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir. Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.*”

işlemler sebebiyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığıının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlanmış ve devamında hazine zararından kastın, 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 ettirilmesi olduğu vurgulanmıştır.

Bu hükme göre, hazine zararı için ilişkili kişilerin a) Türkiye’de yerleşik tam mükellef kurum veya b) Türkiye’de işyeri veya temsilci aracılığıyla faaliyette bulunan yurt dışında yerleşik kurum olması gerekmektedir. Ancak kurumların gerçek kişilerle yaptıkları işlemler için hazine zararı kavramı aranmayacaktır. Dolayısıyla kurumlarla gerçek kişiler arasındaki işlemler hazine zararı aranmaksızın transfer fiyatlandırma açısından incelemeye tabi tutulabileceklerdir. Hazine zararı koşulunun aranması bakımından kanun koyucunun niçin bu şekilde bir ayrıma gittiğini anlamak mümkün değildir. Öte yandan yurt içindeki işlemler için hazine zararı şartı getirilmişken yurtdışı işlemler için böyle bir şartın mevcut olmaması mükellefler bakımından eşitsizlik oluşturmaktadır<sup>214</sup>.

Yasa ile getirilen hazine zararı koşulu da doktrinde tartışmalara neden olmuştur. Bir kısım yazarlar bu koşulun getirilmesinin şart olduğunu savunurken bir kısım yazarlar ise bu koşulun getirilmesinin sakıncalarına değinmektedirler. Hazine zararı koşulunun lehinde olan yazarlara göre, hazine zararının aranması Türkiye’de elde edilen kazançlarla ilgili olarak gelir elde edilmesini sağlarken aynı kazancın iki kez vergilendirilmesinin önüne geçilmiş olmaktadır<sup>215</sup>. Aleyhte olan yazarlara göre, vergi güvenlik müessesesi olarak ihdas edilen örtülü kazanç dağıtım işlemlerinde hazine zararının aranmasının müessesenin ruhuna aykırı olduğu<sup>216</sup>, mükelleflere serbest bir alan oluşturulduğu, örtülü kazanç dağıtan mükelleflerin seçecekleri örtülü kazanç dağıtım yöntem ya da işlemine göre vergilendirilip vergilendirilmemelerinin söz konusu olabileceği vurgulanmaktadır<sup>217</sup>. Ayrıca hazine zararı koşulunun tüzel kişi

<sup>214</sup> İrem Didinmez, “Türkiye’de Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 311, Ağustos 2014, s.160.

<sup>215</sup> Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Konusundaki Görüşlere Toplu Bir Bakış”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 209, Mayıs 2010, s. 25

<sup>216</sup> Ağar, *a.g.e.*, s. 301.

<sup>217</sup> Aysel Duman, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlarda Hazine Zararı ve/veya Hazine Kazancı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:261, Haziran 2010, s.36.

kavramına aykırı olduğu, bu kavramın tüzel kişiyi aşarak ilişkili kişilerle işlem yapan tüm kuruluşların tek bir birim olarak değerlendirilmesine neden olduğu ileri sürülmektedir<sup>218</sup>. Hazine zararı kurumunun yalnızca vergisel açıdan ele alınmış olması, özellikle Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'na kayıtlı şirketler bakımından hazine zararının oluşmadığı ve fakat SPK tarafından kazancın örtülü olarak dağıtıldığına ortaya çıktığı durumda sınırlı sorumlu şirketlerdeki küçük yatırımcı ve azınlıktaki ortakların haklarının korunması bakımından olumsuz sonuçlar ortaya çıkarabilecektir<sup>219</sup>.

Bunun dışında yasa da hazine zararı kavramı tanımlanırken “her türlü verginin” eksik veya geç tahakkuk ettirilmesinden bahsedilmektedir. Madde gerekçesinde kurumlar ve her türlü vergiden bahsedilmiş olup “her türlü vergi” ifadesi yine muğlak kalmıştır. Burada her türlü vergi ile neyin kastedildiği doktrinde tartışmalara neden olmuştur. Bazı yazarlar her türlü vergi kavramının sadece kurumlar ve gelir vergisini kapsamadığını işlemle ilgili bütün vergileri içine aldığını belirtmektedirler<sup>220</sup>. Bazı yazarlar ise, her türlü vergi kavramından kastedilenin kurum kazancı üzerinden ödenen vergiler olup, kurumlar vergisi ile kurum kazancı üzerinden kesilen stopaj olduğunu, KVK'da düzenlenen bir verginin diğer vergiler üzerinde geçerli olabilmesi için kanunda açık bir hüküm bulunması gerektiğini savunmaktadırlar<sup>221</sup>. Bazı yazarlar ise, her türlü vergi teriminin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi (KDV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve Özel İşlem Vergisini (ÖİV) kapsadığı ancak Damga Vergisini (tahakkuku tahsile bağlı bir vergi olması ve düzenlenen kâğıtlarla ilgili olması nedeniyle) kapsamadığını belirtmektedirler<sup>222</sup>.

Hazine zararının yalnızca işlemin yapıldığı dönem için mi yoksa zararın doğabileceği gelecek dönemler içinde mi aranacağı konusunda yasa da bir düzenleme

---

<sup>218</sup> Bilgehan Çiçek, “Transfer Fiyatlandırmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan 2012, s.223.

<sup>219</sup> Ali Haydar Yıldırım, “Sınırlı Sorumluluk ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Olası Sonuçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 248, Mayıs 2009, s.76.

<sup>220</sup> Ramazan Yakışıklı, “Kazancın Örtülü Olarak Dağıtıldığına Kabulünde Hazine Zararının Doğması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 327, Kasım 2008, 37.

<sup>221</sup> Bumin Doğrusöz, “Transfer Fiyatlandırmasında Yaratılan Karmaşa”, [http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx\\_KOD=156&HBR\\_KOD=99016](http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx_KOD=156&HBR_KOD=99016), 2008, (Erişim Tarihi: 01.04.2014)

<sup>222</sup> Açar, a.g.e., s. 154, Nadir Gülhan, ““Hazine Zararı” Tespitinde Karşılaşılan Sorunlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 390, Şubat 2014, s. 62.

bulunmamaktadır. Doktrinde genel kanı transfer fiyatlandırması incelemesinde hazine zararı ile ilgili olarak ilişkili kişilerin sadece işlem yaptıkları vergilendirme döneminde değil, zamanaşımı süresinin sonuna kadar takip eden dönemlerde de eksik veya geç tahakkuka neden olup olmadıkları incelenmesi gerektiği yönündedir<sup>223</sup>.

Hazine zararı koşulunun aranması her ne kadar ulusal temelde çifte vergilendirmeyi önleme amacını taşıyorsa da aleyhte olan yazarların da belirttiği gibi bu müessesenin ruhuna aykırı bir düzenlemedir. Mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı gibi kanunda sayılmayan mükelleflerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yönündeki işlemleri ve iradeleri bir tür cezasız kalmaktadır. Öte yandan kanunda belirtilen her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi kavramının da açıklığa kavuşturulmasında fayda bulunmaktadır. Burada kanunun lafzına sadık kalarak her türlü vergiden anlaşılması gerekenin damga vergisi dışındaki Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV, BSMV ve ÖTV ile ÖİV türündeki vergiler olduğunu söylemek mümkündür.

#### **4.3.1.2. Subjektif Unsur**

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının subjektif şartı, bu amaca yönelik iradenin ortaya konulması<sup>224</sup> yani örtülü kazanç dağıtımının bilerek ve istenerek işlenmesidir. Bu açıdan kasıt karinesinin<sup>225</sup> getirilmesi örtülü kazanç dağıtımının kusur ile işlenemeyeceği anlamına gelmektedir. Örtülü kazanç dağıtımını bilerek ve isteyerek gerçekleştirme kastı, yalnızca vergi kaçırmayı değil aynı zamanda menfaat sağlama amacına yönelik olarak ortaya çıkmaktadır<sup>226</sup>. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının subjektif unsuru ilişkili kişiler tarafından böyle bir eylemin birlikte işlenmesi yönünde bir iradenin ortaya konulmasına dayanmaktadır.

---

<sup>223</sup> Süleyman Güçlü, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:260, Mayıs 2010, s.30, Açar, *a.g.e.*, s.156.

<sup>224</sup> Koyuncu, *a.g.e.*, s.164.

<sup>225</sup> Öncel, Mualla, *a.g.e.*, s.33.

<sup>226</sup> Açar, *a.g.e.*, s. 163.



#### **4.4. Türk Vergi Mevzuatına Göre Emsal Bedele Ulaşmak İçin Kullanılacak Yöntemler**

Türk vergi mevzuatına göre emsal bedele ulaşmak için kullanılacak yöntemler, KVK'nun 13/4 maddesi ile transfer fiyatlandırmasını düzenleyen Karar ve Tebliğ'de de ayrıntılı olarak açıklanmıştır. OECD düzenlemeleri temel alınarak düzenlenen bu yöntemlerde 6728 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile yöntemler arasındaki hiyerarşi kaldırılmış bulunmaktadır. Karmaşık bir müessese olan transfer fiyatlandırması ile ilgili konularda mükelleflere kolaylık sağlanması açısından bizim mevzuatımızda da değişikliğe gidilmesi yerinde bir düzenleme olmuştur.

Türk vergi mevzuatında, birden fazla yöntemin aynı anda kullanılıp kullanılamayacağı konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. OECD Rehberi de, zorunlu haller dışında vergi yükümlüsüne önemli bir yük getireceği nedeni ile birden fazla yöntemin aynı anda kullanılmasına sıcak bakmamaktadır<sup>227</sup>.

Mevzuatımızda düzenlenen emsal bedelin tespitinde kullanılacak yöntemler şu şekilde sıralanabilir:

##### **4.4.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri**

Geleneksel işlem yöntemleri, kendi içerisinde üçe ayrılmaktadır. Bunlar, karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemidir.

###### **4.1.1.1. Karşılaştırılabilir Kontrol Dışı Fiyat Yöntemi**

Karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat yöntemi, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı emsal fiyat/bedelin, kontrol dışı işlemlerde uygulanan emsal fiyat veya bedel esas alınarak tespit edilmesini ifade eder. Bu yöntem, nitelikleri birbirine benzeyen misli mallar için uygulanmaktadır<sup>228</sup>. Karşılaştırılabilir kontrol dışı

---

<sup>227</sup>OECD- *OECD Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 July 2010, s.62.

<sup>228</sup> Ömer Güzeldal, "Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 317, Ocak 2008, s.164.

fiyat yöntemi işletmenin kendi işletme grubu içinde üçüncü kişilerle yaptığı işlemlerde esas aldığı fiyat veya bedel olabileceği gibi, kendisi ile hiç ilgisi olmayan tamamen üçüncü kişilerin uyguladığı fiyat veya bedel de olabilir<sup>229</sup>. Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanmasında karşılaştırılabilirlik faktörleri olan işlev, risk, satış şartları ekonomik koşullar ve uygulanan strateji gibi faktörlerin tamamının etkisi olabilir<sup>230</sup>. Böyle bir durumda, ölçülebilir nitelikteki küçük farklılıkların bulunması halinde bu farklılıkların düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Aksi halde, farklılıkların büyük olması veya somut bir biçimde karşılaştırma işleminde dikkate alınabilmesinin mümkün olmadığı durumlarda yöntemin uygulanması da mümkün olmayacaktır<sup>231</sup>. Vergi idareleri tarafından en çok kullanılan ve tercih edilen bu yöntem, genellikle petrol, demir çelik gibi sektörlerin finansal işlemlerinde kullanılmaktadır<sup>232</sup>.

#### 4.1.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi, üreticinin dağıtıcının elde ettiğinden daha fazla girdiyi sağladığı durumlarda en uygun metod olarak ortaya çıkmaktadır<sup>233</sup>. Bu yöntem altında yapılan karşılaştırılabilirlik özellikle üç faktöre dayanmaktadır<sup>234</sup>: Bunlar, gerçekleştirilen işlevler, üstlenilen riskler ve sözleşme şartlarıdır. Bu yöntem, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir<sup>235</sup>. Makul brüt kar oranı, işlemi yapan mükellefin bu mal ve hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kar oranıdır. Brüt kar oranı, satışların maliyetlerden çıkarılması suretiyle maliyetlere bölünmesi yoluyla elde edilecek sonuçtur. Kontrol altındaki işlem için uygulanacak en uygun makul brüt kar oranı, işlemi yapan mükellef tarafından iç emsal alınmak suretiyle bulunacak olan diğer bir ifadeyle bu mal ve hizmetlere ilişkin

<sup>229</sup> Henshall, *a.g.e.*, s. 25.

<sup>230</sup> Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Uygulanmasında Fiyat, Brüt ya da Net Kar Marjı ve Kar Kavramları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 289, Ekim 2012, s.167.

<sup>231</sup> Erhan Gümüş- Semih Bilge, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri ve Gereklilikleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 219, Aralık 2006, s.128-129.

<sup>232</sup> Ömer Tekşen- Gülsüm Bağcı, “Transfer Fiyatlandırmasında Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Bir Muhasebe Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 348, Ağustos 2010, s. 134.

<sup>233</sup> Robert Feinschreiber, “Comparable Uncontrolled Price Method, Resale Price Method and Cost-Plus Method”, *Transfer Pricing Methods An Application Guide*, John Wiley&Sons Inc, New Jersey, 2004, s.78.

<sup>234</sup> Feinschreiber, *a.g.m.*, s. 79.

<sup>235</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, s. 22.

olarak, ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kar oranı olacaktır. Böyle bir oran mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, karşılaştırılabilir işlemler arasında belirlenen fiyat veya bedeli etkileyen bir farklılık bulunmaması veya var olan farklılıkların düzeltilebilir nitelikte olması şartıyla ilişkisiz kişilerin karşılaştırılabilir işlemlerine ait brüt kar oranları yani dış emsal alınması bu yöntemin uygulanmasında kullanılabilir.

Bu yöntemin hem finansal hem de gayri maddi varlıklara ait işlemlerde, hammadde ve yarı mamullerin ilişkili şirketlere yapılan fason imalatlarda ve montajlanmasında kullanımı oldukça yaygındır<sup>236</sup>.

#### 4.1.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

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 karı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntem genellikle, bir distribütörün karlılığını belirlemek için kullanılmaktadır<sup>237</sup>.

$$\text{Emsallere Uygun Fiyat veya Bedel} = \frac{\text{Yeniden Satış Fiyatı}}{1 + \text{Brüt Satış Kar Oranı}}$$

Bu yöntem, ilişkili kişiden satın alınan bir ürünün, ilişkisiz bir gerçek veya tüzel kişiye yeniden satılması durumunda uygulanan fiyatı esas almaktadır. Bu fiyattan makul bir brüt satış karı düşülecektir. Makul brüt satış karı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır. Diğer bir ifadeyle makul brüt satış karı, söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa satış koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran

<sup>236</sup> Işıl Orkunoğlu, “Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Seçimi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 242, Kasım 2008, s.122., Namık Kemal Uyanık, “Fonksiyonel ve Karşılaştırılabilirlik Analizinin En Uygun Transfer Fiyatlandırma Metodunun Seçimine Etkisi-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 18, S. 206, Şubat 2010, s.70., Güzeldal, a.g.m., s.166., Feinschreiber, a.g.m., s.78

<sup>237</sup> Feinschreiber, a.g.m., s.69.

ile saptanan karı ifade etmektedir<sup>238</sup>. Bu kar düşüldükten sonra mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

Bu yöntem, ekseriyetle ilişkili kişiden aldığı mal veya hizmetleri, ilişkisiz kişilere yeniden satan kişilerin işlemlerine uygulanmaktadır Farklı ürünlerin söz konusu olduğu işlemler için de kullanılabilir olan bu yöntem, özellikle pazarlama ve dağıtım faaliyetleri gibi ilişkili şirketin satın aldığı mal veya hizmeti ilişkisiz kişilere sattığı işlemlerde güvenilir sonuçlar vermektedir. Fakat yeniden satıştan önce ürüne çok fazla değer ilave edilmesi veya başka bir ürünle birleştirilmesi nedeniyle ilk ürünün özelliğini yitirmesi durumunda emsaline uygun fiyat/bedeli bulmak güçlük arz edeceğinden bu yöntemin kullanılması da mümkün olmayacaktır<sup>239</sup>.

#### **4.2.2. İşlemsel Kar Yöntemleri**

Mükellefler emsale uygun fiyat veya bedele ulaşmak için işlemsel kar yöntemleri başlığı altında düzenlenen kar bölüşüm yöntemini veya işleme dayalı net kar marjı yöntemini de uygulayabileceklerdir. Ancak mükellefler bu yöntemlerden de bir sonuç alamazlarsa kendi belirleyecekleri ve daha doğru sonuç verdiğine inandıkları bir yöntemi uygulayabileceklerdir.

##### **4.4.2.1. Kar Bölüşüm Yöntemi**

Kar bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet karı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini temel almaktadır.

Bu kapsamda, kar bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki faktörler dikkate alınacaktır<sup>240</sup>:

<sup>238</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, s. 25.

<sup>239</sup> Uyanık, (*Fonksiyonel ve Karşılaştırılabilirlik Analizinin En Uygun Transfer Fiyatlandırma Metodunun Seçimine Etkisi-II*), s.70.

<sup>240</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, s. 27.

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

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve yine işleme dayalı net kâr marjı yönteminin esas alınmadığı durumlarda uygulanmaktadır<sup>241</sup>. Kar bölüşüm yöntemi, tek yönlü transfer fiyatları metotlarının aksine iki veya çok taraflı bir yöntemdir. Çünkü bir işlemde her iki vergi mükellefinin gelirini veya emsale uygun bedeli belirlemekle kalmaz aynı zamanda her iki ilişkili kişinin kar bölüşümünü de belirlemektedir<sup>242</sup>. Bu yöntemin uygulanmasında kar bölüşümü, katkı payı analizi veya artık değer analizi kullanılarak yapılmaktadır<sup>243</sup>.

Bu yöntemle, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri karı göz önünde bulundurmamak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kar üzerindeki etkisinin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.

#### 4.4.2.2. İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi

İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde, maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kar marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir. Bu yöntem daha çok, ilişkili şirketler arasındaki maddi malların satımı, gayrimaddi malların lisanslanması

---

<sup>241</sup> Elizabeth King, *Transfer Pricing and Corporate Taxation, Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*, Springer, USA s.29.

<sup>242</sup> Heinz-Klaus Kroppen- Roman Dawid- Richard Schmidtke “Profit Split, the Future of Transfer Pricing? Arm’s Length Principle and Formulary Apportionment Revisited from a Theoretical and a Practical Perspective”, *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance 1, Editors Wolfgang Schön, Kai A. Konrad, Germany, Springer, 2012, s. 269.

<sup>243</sup> Emine Leyla Kıyat, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi)*, İstanbul, 2010, s.63.

veya transferi veya ilişkili şirket adına gerçekleştirilen hizmetlerdeki telif oranını veya emsale uygun bedelin tespiti için kullanılmaktadır<sup>244</sup>.

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminin uygulanması, maliyet artı ve yeniden satış fiyatı yönteminin uygulanması ile benzerlik göstermektedir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi ile bu yöntemler arasındaki fark, diğer iki yöntemde brüt kar marjı hesaplanırken, bu yöntemde net faaliyet kar marjının hesaplanmasıdır. Bu yöntemde de karşılaştırılabilirlik analizi yapılacaktır.

Net kâr marjının tespitinde, öncelikle mükellefin karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet marjı dikkate alınarak kontrol altındaki işlemde kaynaklanan net karı bulunacaktır<sup>245</sup>. Bunun mümkün olmaması durumunda, ilişkisiz bir kurumun karşılaştırılabilir kontrol dışı bir işlemde uyguladığı net faaliyet kâr marjı dikkate alınacaktır. Yöntemin uygulanmasında ilişkili kurumların işlev analizinin yapılması gereklidir. Aralarında ilişki bulunmayan işletmelerin net faaliyet kar marjlarının kullanılacağı durumlarda, güvenilir sonuçların elde edilebilmesi için işlemlerin karşılaştırılabilir olup olmadığı ve ne kadar düzeltme yapılması gerektiği belirlenmelidir. Bu yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kar dikkate alınmalıdır. Bu yöntem, OECD üyelerinin olumsuz bakış açısına karşın, ABD tarafından oldukça yaygın olarak kullanılmaktadır<sup>246</sup>.

#### **4.5. Türk Vergi Mevzuatına Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Şekilleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/1. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılacak haller gösterilmiştir. Kanuna göre, ilişkili kişiler arasında emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak gerçekleştirilen alım, satım, imalat, inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alma ve verme, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilecektir. Ancak kanun koyucunun bu sınırlı sayıda gösterdiği sözleşmeleri

---

<sup>244</sup> King, *a.g.e.*, s.12.

<sup>245</sup> Güzeldal, *a.g.m.*, s.170.

<sup>246</sup> King, *a.g.e.*, s. 14.

niçin alım satım sözleşmesi olarak kabul ettiği anlaşılammaktadır. Çünkü bu şekildeki bir kabul ile birlikte ikramiye, ücret ve benzeri ödemeler ile ödünç para alınması ve verilmesi şeklindeki sözleşmelerin konusu fiyat veya bedel olmadığı için sorun daha karmaşık bir hal almaktadır<sup>247</sup>.

Bu hukuki şekiller şu şekilde sıralanmaktadır:

#### 4.5.1. Alım, Satım, İmalat ve İnşaat İşlemleri

Alım satım işlemleri, hukuki dayanağını Borçlar Kanunu (BK)'ndan alan esas itibari ile satım sözleşmesinin konusunu oluşturan sözleşmelerdir. Borçlar Kanunu'nun 207/1. maddesinde, “*Satış sözleşmesi, satıcının satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Birçok türü bulunan satış sözleşmesinin özellikleri şu şekilde sıralanabilir<sup>248</sup>: Satış sözleşmesinin rızai bir sözleşme olması, satış sözleşmesinin borç doğurucu bir sözleşme olması, karşılıklı bir sözleşme olması ve temlik borcu doğuran bir sözleşme olmasıdır. İşte, ilişkili kişiler arasında bu özellikleri taşıyan bir satış sözleşmesi, KVK'nun uygulanması bakımından mal veya hizmet alım satımı olarak değerlendirilecektir. İlişkili kişiler arasında gerçekleşen alım satım işlemlerinde kazancın örtülü olarak dağıtıldığı tespit edildiğinde kazanç dağıtımını yapan şirket vergi idaresi tarafından eleştiriye tabi tutulacaktır<sup>249</sup>.

<sup>247</sup> Akkaya-Bayar- Canyaş, a.g.m., s.2.

<sup>248</sup> Cevdet Yavuz, *Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2012, s.25.

<sup>249</sup> Danıştayın 15/05/2014 tarih ve 2013/8239 E. 2014/3382 Karar sayılı kararında “*Davacı şirketi adına, ilişkili olduğu kurumlara vadeli yapılan akaryakıt satışlarından kaynaklı alacaklarına vade farkı uygulamamak ve uzun süre bu alacaklarını tahsil etmemek suretiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıttığı ileri sürülerek 2010 yılı için salınan kurumlar vergisi, 2010/10-12 nci dönemi için salınan geçici vergi ve kesilen vergi ziyai cezası ile 213 sayılı Kanunun 352/II-7 nci maddesi uyarınca kesilen usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Ankara 6. Vergi Mahkemesinin 17/05/2013 günlü ve E:2012/1767, K:2013/733 sayılı kararıyla; akaryakıt ürünleri ticaretiyle işgal eden davacı şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuyla, davacının ..... Petrolcülük Anonim Şirketiyle yaptığı bayilik sözleşmesi gereğince akaryakıt borçlarını maksimum 20 gün içinde ödeyeceği, ödemediği takdirde alacaklara vade farkı uygulanacağı belirlenmesine karşın, davacının ilişkili firmalara akaryakıt satışından kaynaklanan alacaklarına ticari teamülün ötesinde bir vade uygulaması suretiyle ilişkili firmalara karşılıksız olarak finansman hizmeti sunarak kazancın örtülü olarak aktarımına sebebiyet verdiği, emsallere uygunluk ilkesini, ilişkili firmalarından ticari mal alacaklarını ticari teamülün ötesinde bir sürede tahsil etmek suretiyle bozduğundan bahisle, davacı şirketin ilgili yılda ilişkisiz firmalara yaptığı vadeli satışların %90'ının maksimum 30 günlük vadede tahsilini gerçekleştirdiğinin tespit edildiği, bu nedenle iç emsal olarak 30 günlük vade ve davacının kendi borçları için ödediği ortalama faiz oranı olan 1,57 dikkate alınmak suretiyle bulunan tutarın, davacı şirketin*



İmalat ve inşaat işlemleri ise esas itibariyle B.K'nun 470. maddesinde düzenlenen eser sözleşmesinin konusunu oluşturmaktadır. Maddeye göre, "Eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir." Tanıma göre, eser sözleşmesinin unsurları, bir eser meydana getirme, eser meydana getirmeye karşılık ücret ödenmesi veya ücret ödenmesinin vaat edilmesi ve taraflar arasındaki anlaşma olarak sıralanabilir<sup>250</sup>. Eser sözleşmesinin tarafları, yüklenici ve iş sahibidir. İş sahibi, bir eser meydana getirip iş sahibine teslim etmeyi borçlanan herhangi bir kimse olabilmektedir.

---

*kurumlar vergisi beyanına ilavesiyle uyumsuzluk konusu tarhiyatın yapıldığı ayrıca, 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğin "Yıllık Belgelendirme" başlıklı 7-1 nci bölümünde, kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak 'Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formu' doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerektiği belirtilmiş olup, davacı şirket tarafından 2010 yılı kurumlar vergisi beyannamesine söz konusu form eklenmediğinden bahisle dava konusu usulsüzlük cezasının kesildiği, inceleme raporu eki tutanakta şirket yetkilileri tarafından, bayisi oldukları ..... Petrolcülük Anonim Şirketinden alınan akaryakıt bedelinin 20 gün içinde vade farkı olmaksızın ödendiği, ödenmediği takdirde aylık %2 faiz oranı üzerinden hesaplanan vade farkının fatura düzenlenmek suretiyle adlarına borç kaydedildiği, davacının kendi vadeli satışlarına ise ayrıca sonradan vade farkı faturası düzenlemediği, davacının %95 ortağı olan ..... Üniversitesinin 2010 hesap döneminde ilişkili firması olan ..... Anonim Şirketi, ..... Pazarlama İnşaat Sanayi Ticaret Limited Şirketi ve ilişkisiz olduğu ..... Turizm Limited Şirketi, ..... Mermer Limited Şirketi, ..... Limited Şirketi ve ..... Turizm Limited Şirketinden mal veya hizmet satın aldığı, aynı zamanda bu şirketlerin davacıdan akaryakıt aldıkları, akaryakıt satışından doğan alacaklarının ..... Üniversitesi tarafından ilgili kurumlara olan borçlara mahsuben devralındığı, bu suretle ismi sayılan firmaların borçlarının kapatıldığı beyan edilmiş olup; söz konusu tutanak ve eki belgelerden, davacının ..... Petrolcülük Anonim Şirketine olan borçların akaryakıtın teslim tarihinden itibaren 20 gün içinde ödememesi halinde katlandığı vade farkını, ilişkili ya da ilişkisiz firmalara yaptığı vadeli satışlarında uygulamadığı, ilişkili firmalarından belli tutardaki alacaklarını uzun süreli olarak tahsil etmediği, ilişkisiz firmalara yapılan vadeli satışlarının ise davacının %95 ortağı olan ..... Üniversitesi tarafından maksimum 30 gün içinde kapatıldığı, ilişkisiz firmalara yapılan vadeli satışların 3.395.293,21 TL, bu firmalardan 30 gün ve altında tahsilat yapılan vadeli alacak tutarının 3.055.258,36 TL olduğu gözönüne alındığında, ilişkisiz firmalara yapılan vadeli satışların %90'unun 30 günlük vadede tahsil edildiğinin tespit edildiği, Mahkemelerince verilen ara kararı ile, davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda bahsi geçen, mükellef kurum ve Ankara Bölgesinde ..... Bayisi olarak faaliyet gösteren firmaların beyanları ve hesap durumlarına ilişkin bilgi ve belgelerin istenildiği, davalı İdarece dosyaya ibraz edilen belgelerden, firmaların akaryakıt alışlarının vadeli olmadığı, 10-15 gün içinde bayiye ödemenin yapıldığı, bu nedenle satışlarda da vade uygulanmadığı, bir ayı geçmeyen sürelerde tahsilatın yapıldığının belirtildiği, bu durumda davacının ilişkili kurumlara vadeli akaryakıt satışından kaynaklı alacaklarına vade farkı uygulamaması ve uzun süre bu alacaklarını tahsil etmemesinin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durum olduğu ve ispat külfeti kendisine düşen davacı şirketin bu yükümlülüğünü yerine getiremediği sonucuna varıldığından vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ile geçici vergi aslı üzerinden kesilen vergi ziyai cezasının hukuka uygun olduğu gerekçesiyle davanın bu kısmının reddine; ihbarnamede istenmediğinden davanın geçici vergi aslına ilişkin kısmının incelenmeksizin reddine; usulsüzlük cezasının ise kaldırılmasına karar verilmiştir. Davacı tarafından, tahsilatların ilişkili ve ilişkisiz tüm müşterilerden aynı sürede yapıldığı ileri sürülerek kararın redde ilişkin kısmının bozulması istenilmektedir.....Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 15/05/2014 gününde oybirliğiyle karar verildi." denilerek idare mahkemesi kararı onanmıştır.*

<sup>250</sup> Yavuz, a.g.e., s.436-437.

#### 4.5.2. Kiraya Verme ve Kiralama İşlemleri

Kiraya verme ve kiralama işlemleri de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının konusunu oluşturabilir. Ana şirket ile bağlı şirket arasındaki kira bedeli emsaline göre düşük veya yüksek olarak belirlendiğinde bu halde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olmaktadır. Kira sözleşmesi, B.K'nun 299. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, “*Kira sözleşmesi, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanılmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Kira sözleşmesinin unsurları, kira konusunun kullanımının bırakılması, kira bedelinin kararlaştırılması, tarafların anlaşması olarak sıralanabilir<sup>251</sup>. İlişkili kişiler arasında bu unsurları taşıyan bir kira sözleşmesinin varlığı ve bu sözleşmede kararlaştırılan bedelin miktarı örtülü kazanç dağıtımı bakımından önem taşımaktadır.

#### 4.5.3. Ödünç Para Alma Verme İşlemleri

Ödünç para alma ve verme işlemleri B.K'daki karz sözleşmelerinin konusu oluşturmaktadır. B.K'nun 386. maddesinde, “*Tüketim ödünç sözleşmesi, ödünç verenin, bir miktar parayı ya da tüketilebilen bir şeyi ödünç alana devretmeyi, ödünç alanın da aynı nitelik veya miktarda eşi geri vermeyi üstlendiği sözleşmelerdir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Karz sözleşmesinin unsurları, tüketim ödünçünün konusunun bir miktar para veya misli eşya olması, ödünç verenin tüketim ödünç konusunun mülkiyetini ödünç alana geçirmeyi borçlanması, ödünç alanın miktar ve vasıfta eşit aynı neviden diğer şeyleri geri vermeyi taahhüt etmesi, tüketim ödünç sözleşmesinde ödünç alanın faiz ödeme borcunun kararlaştırılabilmesi ve tarafların anlaşması olarak sıralanmaktadır. İlişkili kişiler arasında gerçekleşen ödünç para alma ve verme işlemleri şayet örtülü kazanç dağıtımı amacını taşıyorsa idare tarafından eleştiriye maruz kalabilecektir. Nitekim ilişkisiz şirketlerle yapılan işlemlerin aksine ilişkili şirketler

---

<sup>251</sup> Mustafa Alper Gümüş, “Yeni” 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Kira Sözleşmesi, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2011, s. 26.

arasında gerçekleşen ödünç para alma ve verme işlemlerinde ödünç alınan veya verilen miktara faiz yürütülmemesi kazancın örtülü olarak dağıtıldığının bir göstergesidir<sup>252</sup>.

Burada özellikli olan husus, ödünç para alma verme işlemlerinin, aynı zamanda örtülü sermaye kapsamında kalabilmesi nedeniyle örtülü sermaye ve örtülü kazanç hükümlerinin çakışması ihtimalidir. Ancak finansman açısından bakıldığında, örtülü sermaye müessesesinin borçlanmada bulunan şirketlere, örtülü kazanç müessesesinin ise hem borç alan hem borç veren şirketlere yönelik olması, yine örtülü sermaye müessesesi devamlılık arzederken örtülü kazanç müessesesinde böyle bir devamlılığın olmaması aradaki farkları oluşturmaktadır<sup>253</sup>. Dolayısıyla ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilecek olan ödünç para alma ve verme işlemleri eğer örtülü sermaye şartlarını taşıyor ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının konusunu oluşturacaktır<sup>254</sup>. Bu nedenle, ortaklardan ve ilişkili kişilerden temin edilen borçların öncelikli olarak örtülü sermaye hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi, örtülü sermaye kapsamında olduğu anlaşılan borçlarla ilgili olarak örtülü sermaye faizlerinin reddedilmesi, örtülü sermaye özelliğini taşıyan borçlar için ise, emsale göre hesaplanan örtülü kazancın

---

<sup>252</sup> Danıştay 4. Dairesinin 03.03.2016 Tarih ve 2016/5673-910 E-K sayılı onama ilamında “*Davacı tarafından, 2007, 2008 ve 2009 yılı hesaplarının incelenilmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca ilgili dönemde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından bahisle 2009 takvim yılına ilişkin olarak re'sen tarh olunan vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi, kurum stopaj vergisi ve aslı aranılmayan kurum geçici vergisine bağlı vergi ziyai cezası ile 213 sayılı V.U.K.'nın 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 23/05/2013 günlü ve E:2012/598, K:2013/406 sayılı kararıyla; davacı şirket tarafından ortaklarına karşılıksız olarak borç verilmek suretiyle, ortaklarının üyesi olduğu yapı kooperatifine para aktarıldığı ve karşılığında faiz hesaplanmadığının sabit oluşu karşısında davacı şirket tarafından örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı, bu nedenle davacı şirketin defter kayıtlarında Ortaklardan Alacaklar Hesabı ile İştiraklerden Alacaklar Hesabına kaydedilen para miktarlarının adetlendirilmesi sonucu bulunan borçlu adet bakiyesine ilgili dönemde reeskont işlemlerinde uygulamış olduğu faiz oranlarının uygulanması sonucu hesaplanan matrah üzerinden vergi ziyai cezalı olarak tarh edilen kurumlar vergisi, aslı aranmayan geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyai cezası, vergi ziyai cezalı olarak tarh edilen gelir stopaj vergisinde yasaya aykırılık bulunmadığı; 2009 yılı işlemleri incelenen davacı adına hesap döneminin kapanmasından sonra düzenlenen vergi inceleme raporuyla özel usulsüzlük cezası kesilmesinin maddenin getiriliş amacına uygun düşmediğinden kesilen özel usulsüzlük cezasında mevzuata uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kısmen reddine, kısmen kabulüne karar verilmiştir. Kararın, taraflarca aleyhe olan kısımları hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Taraflarca temyiz dilekçelerinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.” denilerek İdare Mahkemesi kararı oy çokluğu ile onanmıştır.*

<sup>253</sup> Altar Ömer Arpacı, *Kurum Matrahının Tespitinde Giderler*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s.258.

<sup>254</sup> Köse-Ferhatoğlu, a.g.e., s.34.

dikkate alınması suretiyle hesaplanan örtülü kazancın kurum matrahından indiriminin kabul edilmemesi gerekmektedir<sup>255</sup>.

#### 4.5.4. İkramiye, Ücret ve Benzeri Ödemeler

İkramiye, ücret ve benzeri ödemeleri söz konusu kılan işlemlerde, hizmet sözleşmesi veya vekalet sözleşmesi vardır<sup>256</sup>. Hizmet sözleşmesi, iş sözleşmesi adıyla 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 8. maddesinde ve Borçlar Kanunu'nun 393/1. maddesinde tanımlanmıştır. İş Kanunu'nun 8. maddesine göre iş sözleşmesi, *“bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir.”* şeklinde tanımlanmıştır. B.K'nun 393/1. maddesinde ise, *“Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana ve yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.”* biçiminde ifade olunmaktadır.

Vekalet sözleşmesi ise, B.K'nun 502. maddesinde tanımlanmış olup, *“vekilin vekalet verenin bir işini görmeyi veya işlemi yapmayı üstlendiği sözleşmedir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Transfer fiyatlandırması bakımından ücretlerin vergilendirme yükü, kurum kazançlarının vergi yükünden daha az ise bu durum örtülü kazanç dağıtımını teşvik etmektedir<sup>257</sup>. İşte kurumlar, kendilerine hizmet akdi ile bağlı bulunan çalışanları, idare meclisi başkan ve üyeleri ile ortakların veya eşlerin üstsoy veya altsoy ile üçüncü dereceye kadar (üçüncü derece dahil) yansoy hısımları ve kayın hısımlarına emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak yüksek aylık, ikramiye vb. ödemelerde buldukları takdirde kazanç örtülü olarak dağıtılmış kabul edilecektir.

Ancak bu ödemelerin emsalleri açısından yüksek olup olmadığının tespitine yönelik değerlendirmede, söz konusu işletmenin faaliyet kolu, işlem hacmi, karlılığı, öz

---

<sup>255</sup> Aysel Duman “İlişkili Kişilerle Yapılan Ödünç Para İşlemlerinin Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi ve Örnek Üzerinde İrdelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 235, Nisan 2008, s.51.

<sup>256</sup> Ağar, a.g.e., s.218.

<sup>257</sup> Ağar, a.g.e., s.224.

kaynakları, büyüme trendi, çalışanın yetki ve sorumluluğunun dikkate alınması gereklidir<sup>258</sup>.

#### 4.6. Gayri Maddi Haklar ve Grup İçi Hizmetler

Gayrimaddi haklar ve grup içi hizmetler de transfer fiyatlandırmasının önemli konularından birini teşkil etmektedir. ÇUŞ'ların yaygınlığı ve önemi grup içi hizmetleri, teknolojinin yaygınlığı ve önemi ise gayrimaddi hakları önemli hale getirmiştir.

##### 4.6.1. Gayri Maddi Haklar

Gayri maddi haklar konusu da mevzuatımıza OECD düzenlemeleri esas alınarak dahil edilmiştir. OECD düzenlemelerinde en son güncellenen 2010 rehberinin VI numaralı kısmı gayri maddi hakları düzenlemektedir. Daha sonra OECD tarafından gayri maddi varlıkların transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak yeni çalışmalar yapılmış ve 6 Haziran 2012 yılında taslak metin yayınlanmıştır. Taslak metinde gayri maddi hakların tanımlanması, değerlendirilmesi ve nitelendirilmesi konusunda önemli yenilikler getirilmiştir<sup>259</sup>.

Tebliğ'de gayri maddi haklar doğrudan tanımı yapılmamış örnek verilme suretiyle açıklaması yapılmıştır. Buna göre, gayrimaddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantları da içermek üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir<sup>260</sup>. Özetle, gayrimaddi haklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet

---

<sup>258</sup> Yılmaz Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 2002, s. 493, aktaran Köse- Ferhatoğlu, *a.g.e.*, s.35.

<sup>259</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Abdülkadir Demirci, "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Olarak Öngörülen Yenilikler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 377, Ocak 2013, s. 22 vd

<sup>260</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, s.42.

hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır:

*Ticari gayri maddi haklar*, bir malın veya hizmetin verimliliğini veya tüketici tarafından algılanan değerini artıran veya maliyetleri azaltan ve pazara girişte önemli avantajlar sağlayan lisans ve tescil gibi avantajlara ulaşılmasına yardım eden ve bu şekilde üretici için değer katan faaliyetler veya organizasyonel odaklanmadır<sup>261</sup>. Bu haklara örnek olarak patentler, know-how, dizaynlar ve modeller verilebilir.

*Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise*, bir ürün veya hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün bakımından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir<sup>262</sup>. Pazarlama amaçlı gayri maddi hakların iki türü vardır<sup>263</sup>: Birincisi, marka veya bu nitelikteki gayri maddi hakka sahip olmayan ilişkili dağıtıcının faaliyet göstermiş olduğu pazarda marka sahibi tarafından karşılanmayan ve olağanüstü nitelik arz eden pazarlama faaliyetlerini üstlenmesidir. İkincisi, yerel firmanın ana firmaya ait ürünün markasının gelişimine büyük ölçüde katkı sağladığı ve ürünün pazar payını kaydadeğer ölçüde artırdığı durumdur.

Gayri maddi haklarda da ilişkili kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ve gayri maddi hakların da dahil olduğu mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde bedel emsallerine uygunluk ilkesine göre tespit edilecektir.

Gayri maddi haklara ilişkin emsallere uygun bedelin belirlenmesinde öncelikle gayri maddi hakkı devreden ile devralan taraf ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Ancak burada gayri maddi hakkın sahibinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Çünkü kimi durumlarda gayri maddi hakkın gelirinde tasarruf sahibi olan kişi, hukuki anlamda

---

<sup>261</sup> Çağatay Yüce, “Gayri Maddi Haklarda Uluslararası Transfer Fiyatlandırması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 382, Haziran 2013, s. 108.

<sup>262</sup> Demirci, *a.g.m.*, s.24., 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, s.43.

<sup>263</sup> Yüce, *a.g.m.*, s. 108.



mülkiyeti elinde bulunduran kişiden farklı olabilmektedir<sup>264</sup>. Tebliğe göre bedel şu şekilde tespit edilecektir<sup>265</sup>: Gayri maddi hakka ilişkin emsallere uygun bedel, devreden yönünden; karşılaştırılabilir nitelikteki kontrol dışı bir işlemde, gayri maddi hakkın sahibinin söz konusu hakkı üçüncü kişiye devretmeyi kabul edebileceği bedeldir. Devralan yönünden ise emsallere uygun bedel, karşılaştırılabilir ilişkisiz bir kurumun faaliyetlerinde kullanmayı düşündüğü gayri maddi hak için ödemeyi kabul ettiği tutardır.

Gayri maddi hakların devri, bir gayri maddi varlığın doğrudan satışına ilişkin olabileceği gibi, imzalanan bir lisans anlaşması sonucunda gayri maddi varlığa ilişkin hakkın karşılığında royalti ödemesi<sup>266</sup> biçiminde de gerçekleşebilir.

İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde gayri maddi hakların yer alması halinde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemler arasındaki karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir. Ancak kontrol dışı işlemin emsal olarak alınabilmesi için gayri maddi varlığın, aynı genel sektör veya pazarda kullanılan ürünler ya da süreçlerle ilgili olması ve benzer nitelikteki kar potansiyeline sahip olması gerekmektedir<sup>267</sup>.

Tebliğ bir gayri maddi hakkın satışı ya da lisanslanması işlemlerine yönelik olarak emsallere uygun bedel tespit edilirken karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılmasını önermektedir. Bu yöntemle göre, aynı gayri maddi hakkın sahibi, benzer bir gayri maddi hakkın karşılaştırılabilir şartlarda ilişkisiz kuruluşlara hangi fiyattan transfer edildiğini veya lisans hakkının verildiğini belirleyebiliyorsa, bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat/bedel olarak kullanılabilir<sup>268</sup>.

---

<sup>264</sup> Yüce, *a.g.m.*, s. 109., Yazar tarafından bu duruma örnek olarak gayri maddi hakkın yabancı bir kurum adına tescil edilmiş olup söz konusu kurumun şubesi tarafından kullanılıyor olması gösterilmiştir.

<sup>265</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği, s.43

<sup>266</sup> Tescilli olan bir markanın kullanım hakkının, lisans yoluyla üçüncü kişilere ya da grup şirketlerine verilmesi sonucunda ortaya çıkan royalti ödemesi kavramı, herhangi bir marka veya lisans devredilmesi karşılığında elde edilen ya da ödenen bedel olarak tanımlanabilir. Serdar Sumay- Eda Değirmenci, “*Royalty Ödemelerinin Emsale Uygunluğunun Test Edilmesinde Kar Bölüşüm Yönteminin Kullanılması*”, [http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1097409/Mart2013\\_Makale1.pdf](http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1097409/Mart2013_Makale1.pdf), Mart 2013, s.1, (Erişim Tarihi: 26.08.2015).

<sup>267</sup> Metin Duran “Gayri Maddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 284, Mayıs 2012, s.23.

<sup>268</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliği, s.43.



Gayri maddi haklar içeren ürünlerin pazarlanmasında da karşılaştırılabilir fiyat yöntemi uygulanabilecektir. Gayri maddi hakların (örneğin bir ticari markanın) pazarlanması durumunda, uygulanacak olan karşılaştırılabilirlik analizinde, müşteri tarafından kabul edilebilirlik, coğrafi önem, pazar payı, satış hacmi ve ilgili diğer unsurların dikkate alınması gerekmektedir. Ticari gayri maddi haklar söz konusu olduğunda ise, karşılaştırılabilirlik analizinde ayrıca ilgili gayri maddi haklar (koruma altındaki patent ya da diğer tür münhasırlık içeren gayri maddi haklar) ve Ar-Ge işlevlerinin taşıdıkları önem de göz ardı edilmeyecektir. Ancak karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerin bulunmadığı yüksek düzeyde değerli gayri maddi hakların yer aldığı işlemlerde, emsallere uygun bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yönteminin dışındaki diğer yöntemlerin kullanılabilmesi mümkündür. Bunun için en ideal yöntem kar bölüşüm yöntemi olarak gözükmektedir<sup>269</sup>.

#### 4.6.2. Grup İçi Hizmetler

Grup içi hizmetler transfer fiyatlandırması konularının en zor başlıklarından bir tanesidir. Çünkü emsallere uygunluk ilkesini tespit etmenin zorluğu grup içi hizmetlerin önemini artırmaktadır. Grup içi hizmet, ilişkili kişiler 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 hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir. Kısaca grup üyesi şirketler arasında gerçekleşen verilen ve alınan hizmetler grup içi hizmet olarak nitelendirilmektedir<sup>270</sup>.

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak<sup>271</sup>;

- a) Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- b) Hizmeti alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,

---

<sup>269</sup> Duran, *a.g.m.*, s.23.

<sup>270</sup> Arif Bilir “Vergi Mevzuatımıza Göre Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırmasında Hizmetin Yapılıp Yapılmadığının Tespiti”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 305, Şubat 2014, s. 14.

<sup>271</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, s.44.

- c) Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Grup içi hizmetlerle ilgili olarak mevzuatımızda hizmetin mutlaka görünür olması aranmakta, görünmez olan hizmetler için yapılan ödemenin vergi matrahından indirilmesi kabul edilmemektedir<sup>272</sup>. Bu nedenle Tebliğ'e göre emsallere uygunluk ilkesi gereğince grup içi hizmetin verilip verilmediğinin tespitinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari durumunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınması gerekmektedir<sup>273</sup>. Ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı konusu, aynı şartlarda bulunan bağımsız bir işletmenin, hizmet için bağımsız bir işletmeye ödeme yapmaya ya da faaliyeti kendi bünyesinde üretmeye gönüllü olup olmayacağı değerlendirilerek tespit edilebilecektir<sup>274</sup>.

İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmet alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır. Grup içi hizmetlerin, grubun bir veya daha fazla sayıdaki üyesi tarafından tanımlanan bir ihtiyacı karşılamak üzere grubun bir üyesi tarafından sağlandığı durumda, hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi kolaylıkla mümkün bulunmaktadır. Örneğin ilişkili bir kurumun aynı bir grubun üyesi olan diğer bir kurumun gerçekleştirdiği imalat faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın onarımını üstlenmesi durumu grup içi hizmet olarak kabul edilebilecek olup, söz konusu hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının tespiti mümkün bulunmaktadır.

Bunun dışında, grup içi şirket tarafından sağlandığı belirtilen hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin "yönetim gideri" olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir<sup>275</sup>.

---

<sup>272</sup> Bilir, *a.g.m.*, s. 15.

<sup>273</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, s.44.

<sup>274</sup> Bilir, *a.g.m.*, s. 17.

<sup>275</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, s.45.

Grup içi hizmetlerin fiilen sağlanıp sağlanmadığının yanı sıra hizmet bedelinin hem hizmeti alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedel doğrudan yansıtma veya dolaylı yansıtma yöntemine göre belirlenir. Çok uluslu işletme grubu için doğrudan yansıtma yöntemi, diğer bir ifadeyle ilişkili kuruluşların belirli hizmetler karşılığı olmak üzere, belirli ücretleri ödediği durumlarda, hizmet bedelinin emsaline uygunluğunu belirlemek kolaylaşmaktadır<sup>276</sup>. Ancak grup içi hizmetlerde emsallere uygun bedelin belirlenmesi her zaman bu kadar kolay gerçekleşmemektedir. Doğrudan yansıtma yönteminin uygulanmadığı durumlarda, yani ücretin önceden belirlenmemiş, belirlense bile diğer işlemler için ödenen ücretlere dahil edilmiş ve grup üyeleri arasında bölüştürülmüş bazen de hiç bölüştürülmemiş olması durumunda emsal bedelin tespiti güçleşmektedir<sup>277</sup>. Bu tür durumlarda ÇUŞ'lar emsal bedelin belirlenmesinde belirli seviyede hesaplamayı ya da tahminde bulunmayı gerektiren maliyet bölüşümü ve gider paylaşımı yöntemlerinden birini kullanacaklardır<sup>278</sup>. Bu tür yöntemler olaylı yansıtma yöntemi olarak adlandırılmaktadır.

Grup içi şirketlerden birine ya da birkaçına verilen hizmetlerde emsallere uygun bedelin tespiti bu Tebliğde belirtilen yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla, grup içi hizmetlerde hizmet bedelinin emsallere uygun bedel olması gerekmektedir. Tebliğ grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında “Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi veya Maliyet Artı Yöntemi”nin uygulanmasının diğer yöntemlere tercih edilebileceğini belirtmektedir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, hizmeti alan tarafın faaliyet gösterdiği piyasadaki ilişkisiz kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir nitelikteki bir hizmetin bulunduğu hallerde uygulanabilecektir<sup>279</sup>. Örneğin, muhasebe, hukuk ya da bilgisayar alanında sağlanan hizmetlerde bu yöntem uygulanabilecektir. Ancak, karşılaştırılabilir fiyatın bulunamadığı durumlarda maliyet artı yönteminin kullanılması uygun olacaktır. Bu yöntemin uygulanmasında, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemler arasındaki

---

<sup>276</sup> Metin Duran, “Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 262, Temmuz 2010, s.53, Atilla Kavan, “Grup İçi Hizmetlerde Sözleşme Düzenlenmesi ve Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 316, Ocak 2015, s. 110.

<sup>277</sup> Duran, (*Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması*), s.53.

<sup>278</sup> Kavan, *a.g.m.*, s.110.

<sup>279</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği, s.45.

maliyet bazının aynı olması gerekmektedir. Uygulamada grup içi hizmet bedellerinin tespiti hem hizmet sağlayıcısı hem de hizmetten yararlanan taraf bakımından değerlendirmeyi gerektirdiği için uygulama ve emsal bedellerin tespitindeki zorluk nedeniyle karşılaştırılabilir fiyat yöntemi grup içi şirketlerce tercih edilmemekte daha çok maliyet artı yöntemi uygulanmaktadır<sup>280</sup>.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin veya maliyet artı yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, emsallere uygun bedelin tespiti amacıyla Tebliğde belirtilen diğer yöntemler de uygulanabilecektir.

#### **4.7. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Sonuçları**

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını engellemeye yönelik hükümler, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmek suretiyle bir vergi güvenlik müessesesi olarak ihdas edilmiştir. Kanunen kabul edilmeyen gider, ticari, zirai ve mesleki kazancın saptanmasında indirimi kabul edilen fakat mali karın(vergi matrahı) tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider ve maliyet unsurlarını belirtmektedir<sup>281</sup>. İşte KVK'nun 11. maddesine göre, kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider olarak kabul edilen bu müessesenin iki hukuki sonucu bulunmaktadır. İlki, tam mükellef kurumlar için “dağıtılmış kar payı”, dar mükellef kurumlar için ise “ana merkeze aktarılan tutar” olarak kabul edilmesi; ikincisi ise düzeltme işlemleridir. Bu şartları birlikte taşıyan ve vergi idaresi tarafından tespit olunan örtülü kazanç dağıtımı adi karine oluşturmakta olup aksini iddia eden yükümlünün ispat mükellefiyeti bulunmaktadır<sup>282</sup>.

---

<sup>280</sup> A. Feridun Güngör- Hakan Orhan, “Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İçi(Holding) Yönetim Hizmetleri”, [http://www.vergidegundem.com/files/TFGrupici\\_%20YonetimHizmetleri.pdf](http://www.vergidegundem.com/files/TFGrupici_%20YonetimHizmetleri.pdf), s. 9, (Erişim Tarihi: 26.11.2016).

<sup>281</sup> Sakıp Şeker, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Kabul Edilmeyen Giderlere Genel Bir Bakış”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:295, Nisan 2013, s. 13.

<sup>282</sup> Eda Özdiler Küçük (2011), *Vergi Hukukunda Karineler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s.127.

#### 4.7.1. Dağıtılmış Kar Payı veya Ana Merkeze Aktarılan Tutar Olarak Kabul Edilmesi

KVK'nun 13/6. maddesine göre, ilişkili kişiler arasında tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının gerçekleşmesi durumunda, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları bakımından bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı, dar mükellef kurumlar için ise ana merkeze aktarılan tutar sayılacak ve her iki grup mükellefte örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilen tutarlar üzerinden vergi stopajı yapmak zorunda kalacaklardır. Esasında kanunun burada ifade etmek istediği OECD Rehberinde birincil düzeltme olarak ifade edilen düzeltmedir. Birincil düzeltme, bir ülkenin vergi idaresinin, kendi ülkesindeki uluslararası bir kurumun diğer bir ülkedeki bağımlı teşebbüsü ile gerçekleştirdiği işlemler üzerinde emsallere uygunluk ilkesini uygulaması neticesinde vergilendirilebilir kazancını artırmasıdır<sup>283</sup>.

KVK'da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının dağıtılmış kâr payı olarak kabul edileceği belirtilmesine rağmen, Kanunun gerekçesinde ve 1 Seri Numaralı Tebliğin 9. maddesinin 2. paragrafında dağıtılmış kar payının “net kar payı tutarı” olarak kabul edilmesinden bahsetmektedir. Yasa metninde düzenlenmeyen bir konunun gerekçe veya tebliğ ile düzenlenmiş olması açıkça yetki gaspıdır ve hukuka aykırılık taşımaktadır. Bazı yazarlar, bu şekildeki bir ifade farklılığının, hesaplamalar konusunda tamamen farklı sonuçlara götürdüğünü, böyle bir uygulamanın Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine, 73. maddesinde düzenlenen verginin yasallığı ilkesine ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 116. ve 117. maddelerine aykırılık teşkil ettiğini belirtmektedirler<sup>284</sup>. Diğer bazı yazarlar ise, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançla ilişkin olarak kurumlar vergisi ve gelir vergisi kesintisinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançla ilişkin işlemin haricindeki işlemlerden karşılandığını, bu nedenle dağıtılmış

<sup>283</sup> Sedat Kurdoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 284, Mayıs 2012, s.47.

<sup>284</sup> Garip Ayaz, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazancın Net Kar Payı Sayılmasının Çelişkili Sonuçları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 328, Aralık 2008, s.23.

sayılan kâr payının brüt ya da net sayılmasının bu durumu değiştirmediğini ifade etmektedirler<sup>285</sup>.

KVK ve GVK’da kâr payı tanımlanmamıştır. Fakat GVK’nun 75. maddesinde menkul sermaye iradı olarak kabul edilen bazı kâr payı türlerine yer verilmiştir. Kurumlardan elde edilen kar payları GVK’nun 75/2 maddesinde, a) Her türlü hisse senetlerinin kâr payı b) İştirak hisselerinden doğan kazançlar c) Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kâr payı olarak sıralanmıştır. Kurucu hisse senetleri ve diğer intifa senetlerine verilen kar payları ile pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka isimlerle yapılan her türlü ödemeler yine 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SerPK)’na göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar paylarıyla konut finansman fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kar payı veya benzeri gelirler de her türlü hisse senetlerinin kar payının içinde yer almaktadır<sup>286</sup>. Bunların dışında, limited şirket ortaklarının, iş ortaklarının ortakları ve komanditerlerin kar paylarıyla kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar ise iştirak hisselerinden doğan kazançlar grubuna girmektedir<sup>287</sup>.

#### **4.7.2. Vergi Stopajı Zorunluluğu**

Kurumlar vergisi mevzuatı bakımından örtülü kazanç dağıtımının tam mükellef bakımından kâr payı, dar mükellef bakımından ise ana merkeze aktarılan tutar olarak kabul edilmesi stopaj zorunluluğunu beraberinde getirmektedir.

##### **4.7.2.1. Tam Mükellef Kurumlar Bakımından**

Tam mükellef kurumlar tarafından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulması halinde ilişkili kişinin KVK ve GVK bakımından hukuki durumuna göre vergi kesintisi yapması gerekecektir.

---

<sup>285</sup> İsmail Onay, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazancın Net Kar Payı Sayılması Üzerine Değerlendirme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:329, Ocak 2009, s.83.

<sup>286</sup> Ağar, *a.g.e.*, s.311.

<sup>287</sup> Ağar, *a.g.e.*, s.312.

Böyle bir durumdaki ihtimaller şu şekilde sıralanabilir:

a) Tam mükellef kurumların tam mükellef olan ilişkili kişilere transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtması durumunda, GVK'nun 94. maddesinin 6/b bendinde tam mükellef kurumlara dağıtılan kazanç tutarı için stopaj yapılmasına dair bir hüküm bulunmadığından vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu durumda kazanç tutarı kar payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartları varsa iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır. İlişkili şirket nezdinde dağıtılan kazanç tutarının kar payı kabul edilerek iştirak kazançları istisnası kapsamında matrahtan düşülmesindeki gaye, diğer mükellefin toplam vergi matrahını etkileyen ve matrahını azaltan bir işlemin yapıldığı düşüncesinden kaynaklanmaktadır<sup>288</sup>.

İştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için gerekli şartlar KVK'nun 5/a bendinde öngörülen şartlardır. Bunlardan ilki, iştirak kazancının elde edildiği kurumun mutlaka tam mükellefiyet esası gereğince vergilendirilmiş olması, ikincisi ise tam mükellef kurumların sermayesine iştirak nedeniyle kâr payı elde eden kurumun Türkiye'de dar veya tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesidir. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumlarda, sermaye payı ve kurucu senetleri ve diğer intifa senetlerini elde tutma dolayısıyla kara katılma ilişkisi bulunmayan kurumların düzeltme yapma imkanları mevcut değildir<sup>289</sup>. Bunun dışında, iştirak kazancı istisnasının uygulanabilmesi ve beyanname üzerinden düşülebilmesi için istisna miktarının mutlaka dönem kazancına dahil edilmesi gerekmektedir<sup>290</sup>.

b) Örtülü kazanç dağıtılan ilişkili kişinin tam mükellef gerçek kişi, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar veya bu vergiden muaf olanlar olması halinde ise, GVK'nun 94/6-b-i bendi ile KVK 15/2. maddesi gereğince bu kişilere dağıtılan kar payları üzerinden %15<sup>291</sup> oranında stopaj yapılacaktır.

<sup>288</sup> Salih Bayram, "Transfer Fiyatlandırmasında Karşı Kurum Düzeltmesi ve Hazine Zararı Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 339, Kasım 2009, s. 86.

<sup>289</sup> Aysel Duman, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımda Düzeltme İşlemlerinin Örnek Üzerinde İrdelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 234, Mart 2008, s. 58.

<sup>290</sup> Hüseyin Uçar (2012), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımda Düzeltme İşlemleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 291, Aralık 2012, s.156.

<sup>291</sup> 23.07.2006 tarih ve 26237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tevkifat oranı 23/07/2006 tarihinden itibaren % 15 olarak belirlenmiştir.



c) Örtülü kazanç dağıtılan ilişkili kişinin dar mükellef gerçek kişi, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilciliği olmayan dar mükellef kurum olması durumunda, GVK’nun 94/b-ii ve KVK’nun 30/3 maddesi gereğince, örtülü olarak dağıtılan kazanç miktarı kar payı sayılarak %15 oranında stopaj yapılacaktır.

d) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan ilişkili kişinin Türkiye’de işyeri veya daimi temsilciliği olan dar mükellef kurum olması durumunda, ilişkili kişilere dağıtılan örtülü kazanç miktarı üzerinden vergi kesintisi yapılacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu kişilere dağılar kar payları üzerinden stopaj yapılmayacak şartları varsa iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır.

#### **4.7.2.2. Dar Mükellef Kurumlar Bakımından**

Dar mükellef kurumlar tarafından örtülü olarak dağıtılan kazanç KVK’nun 13/6. maddesi gereğince “ana merkeze aktarılan tutar” olarak kabul edildiğinden kurum bünyesinde brüte tamamlanan tutarlar üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi stopajı yapılması gerekmektedir. Bu yapılan vergi kesintisi, örtülü kazanç dağıtan kurumun hesap döneminin son günü itibariyle içinde bulunduğu vergilendirme dönemine ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenecektir<sup>292</sup>.

#### **4.7.2. Düzeltme Müessesesi**

Düzeltme müessesesi vergi mevzuatımız bakımından yeni ve önemli bir kurum olup<sup>293</sup>, KVK’nun 13/6. maddesinde ve 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Tebliği’nin 9. maddesinde düzenlenmiştir. OECD Rehberinde dört çeşit olarak<sup>294</sup> düzenlenen düzeltme müessesesine mevzuatımızda da isim olarak olmasa dahi müessese olarak aynen yer verilmiştir. İlişkili kişiler arasında kazancın tamamen ya da kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılması birincil düzeltmeyi, bu düzeltmeye bağlı olarak ilişkili kişinin yurt içinde bulunması durumunda karşı taraf düzeltmesi, yurt dışında bulunması

<sup>292</sup> Mehmet Batun (2010), Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme Müessesesi ve Bazı Sorunlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:347, Temmuz 2010, s. 81.

<sup>293</sup> Adnan Ersoy, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Düzeltme İşlemleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:317, Ocak 2008, s.160.

<sup>294</sup> Bunlar: birincil düzeltme, karşı taraf düzeltmesi, telafi edici düzeltme ve ikincil düzeltmedir. OECD-*OECD Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 22 July 2010, s.122.

durumunda ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması kapsamında karşı taraf düzeltmesini ifade etmektedir<sup>295</sup>. Bunun dışında birincil düzeltmeye bağlı olarak ikincil düzeltme ve mükellefe, idare tarafından eleştiriye ve cezalı vergi tarhiyatına muhatap olmamak üzere telafi edici mahiyette olmak üzere hesaben düzeltme imkânı verilmiştir<sup>296</sup>. Türk mevzuatı düzeltme hükümlerini düzenlerken bu konuda bir boşluk kalmasına izin vermemiştir<sup>297</sup>.

OECD Rehberi esas alınarak getirilen bu müessesenin amacı madde metninin gerekçesinde mükerrer vergilemeyi önlemek olarak zikredilmiştir<sup>298</sup>. Buna karşılık OECD Rehberinde düzeltme müessesinin amacının çifte vergilendirmeyi önlemekten ziyade, karın örtülü olarak dağıtılması suretiyle stopaj yükünden kaçınmanın önüne geçilmesi olarak belirtilmektedir<sup>299</sup>. Mevzuatımız bakımından düzeltme müessesinin bu şekilde yorumlanması bazı sorunlara neden olmakta özellikle kar dağıtımını yapılanın tam mükellef gerçek kişi olması durumunda, elde edilen gelirin bir kar payı kabul edilmesi hem vergi stopajı yapılmasını gerektirmekte hem de gerçek kişinin elde etmiş olduğu kar payı üzerinden gelir vergisi gereğince vergi ödemesi gerektiği için mükerrer vergileme ile karşı karşıya kalabilme ihtimali doğurmakta olup gerçek kişi üzerindeki vergi yükünün ağırlaşması durumu ortaya çıkarmaktadır<sup>300</sup>. Burada bahsedilmeye değer diğer bir konuda, Yüce ve Aytaç'a göre bir vergi güvenlik önlemi olması nedeniyle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını indirilemeyecek giderler arasında sayıldığından, emsal bedelin üzerinde mal ve hizmet satın alınması durumunda kurumlar vergisi tarhiyatı bakımından örtülü olarak dağıtılan kazancın, gider olarak

---

<sup>295</sup> Tahir Erdem (2013), "Transfer Fiyatlandırması Kapsamına Giren İşlemler Nedeniyle Dönem Sonu Düzeltme", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 303, Aralık 2013, s.25.

<sup>296</sup> Erdem, a.g.m., s.25.

<sup>297</sup> Erdoğan Öcal (2012), "Transfer Fiyatlandırması ve İkincil Düzeltme", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 371, Temmuz 2012, s. 195.

<sup>298</sup> Madde gerekçesinde "...Bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımını yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtımını yapan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın, kar payı sayılması ile mükellefler bu kar payına ilişkin istisna hükümlerinden yararlanacağından, "karşı taraf düzeltmesi" bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin 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." denilmektedir.

<sup>299</sup> Batun, a.g.m., s. 79.

<sup>300</sup> Batun, a.g.m., s. 86.

dikkate alınıp kurum kazancından indirilmesi gerekmektedir<sup>301</sup>. Ancak örtülü kazanç dağıtımını yapılan kişi ve kurumlar bakımından, gelir ve kurumlar vergisi tevkifatının yapılması gerektiği durumda örtülü kazanç dağıtan kurumun bunu gider olarak dikkate alıp almaması önemli olmamakta, kazancın dağıtıldığı dönemde kesintinin yapılması gerekmektedir<sup>302</sup>. Fakat Öcal'a göre gider yazma şartının gerçekleşmesi gerekmemekte, örtülü olan dağıtılan kazanç nedeniyle (hazine zararı olması koşuluyla), vergi kaybı oluşmaktadır<sup>303</sup>.

Düzeltilme işlemlerinin yapılabilmesinin ön şartı, örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasıdır. Ancak burada dikkati çeken bir husus, KVK'nun 5. maddesinde iştirak kazançları istisnasının uygulanmasında verginin kesinleşip ödenmesinin gerektiği konusunda bir şart bulunmadığı halde, Tebliğin bu kapsamdaki mükellefler için iştirak kazançları istisnası içinde değerlendirerek verginin kesinleşip ödenmiş olmasını şart koşması açıkça bir çelişki oluşturmaktadır<sup>304</sup>.

#### **4.7.2.1. İlişkili Kişiler Tarafından Yapılacak Düzeltme İşlemleri ve Zamanları**

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını şartlarının gerçekleşmesi halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltme işlemleri yapılabilecektir. Birçok OECD ülkesinde, cari uygulamayı yansıtmaması nedeniyle yer verilmeyen hesaben düzeltme imkanına ülkemiz mevzuatında yer verilmiştir<sup>305</sup>. Örtülü kazanç dağıtılan tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür. Burada ifade edilmek istenen karşı kurum düzeltmesidir.

Düzeltilmenin geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, örtülü kazanç dağıtan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin

<sup>301</sup> Çağatay Yüce – Kürşat Ataç “Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Tarhiyat Yapılabilmesi İçin Gider Yazma Şartının Gerçekleşmesi Gerekir”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 336, Ağustos 2009, s.86.

<sup>302</sup> Yüce- Aytaç, *a.g.m.*, s.89.

<sup>303</sup> Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin Üzerinde Yapılan Ödemelerin Gider Yazılmaması, Her Zaman Düzeltme Yapılmasına Gerek Olmadığı Anlamına Gelmemektedir”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 286, Temmuz 2012, s.125.

<sup>304</sup> Açar, *a.g.e.*, s.327.

<sup>305</sup> Serdar Kurdoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 284, Mayıs 2012, s.46.

kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, örtülü kazanç dağıtılan tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir. Bu düzeltme, beyan edilen dönem matrahının %10'unu geçmediği takdirde vergi kaybı söz konusu olmadığından herhangi bir vergi cezası ya da faizi söz konusu olmayacak, eğer bunu aşıyorsa vergi kaybı söz konusu olacağından VUK'nun 371. maddesi hükmü gereği pişmanlık müessesinden yararlanılacaktır<sup>306</sup>.

Hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapan kurumun düzeltme hakkı, vergi dairesince VUK 116. ve devamı hükümleri gereğince düzeltilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır. Vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartının her ikisinin bir arada bulunması gerekmektedir<sup>307</sup>. Tebliğde ifadesini bulan “kendiliğinden” den ne anlaşılması gerektiği açık değildir. Çünkü örtülü kazanç dağıtılanın da kendi vergi dairesine başvurarak VUK'nun 116. vd maddeleri gereğince talepte bulunması gerekmekte olup başvuru yapmadan takip eden geçici vergi dönemi beyannamesinde hesaben mi yoksa beyanname üzerinde kendiliğinden mi yapılacak bir düzeltmenin kastedildiği belirsizdir<sup>308</sup>.

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 gelmesidir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafça da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Türk vergi mevzuatında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulması durumunda, ayrıca bir ceza yaptırımını öngörülmemiş olup,

---

<sup>306</sup> Erdoğan Öcal, “Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:243, Aralık 2008, s. 14.

<sup>307</sup> Nusret Bulut, “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesesinde Düzeltme İşlemleri ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 367, Mart 2012, s. 117.

<sup>308</sup> Öcal, (*Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme*), s.14.

emsallere aykırı olarak tespit edilen mal ve hizmetler nedeniyle verginin eksik ödenmesi nedeniyle uygulanacak tek ceza “vergi ziyai” cezasıdır<sup>309</sup>. KVK’nun ilk halinde kazancın örtülü olarak dağıtılması halinde uygulanacak yaptırımlar konusunda bir düzenleme yapılmamış Tebliğ’de VUK’na atıf yapmakla yetinilmişti. Ancak 6728 Sayılı Yasa ile 5520 Sayılı KVK’nun 8. Maddesinde bu konuda hüküm ihdas edilmiş ve kazancın örtülü olarak dağıtılması nedeni ile tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için uygulanacak vergi ziyai cezasının %50 indirimli olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Getirilen bu düzenleme ile daha önce mevcut bulunan kanun yapma tekniği bakımından aykırılık düzeltilmiş olmakta ve karmaşık bir müessesede uygulanacak ceza konusu kanun ile açıklığa kavuşturulmuş olmaktadır.

#### **4.8. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Katma Değer Vergisi (KDV) Sorunsalı**

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, emsale uygun bedel üzerinden vergiye tabi matrahın yeniden belirlenmesi halinde fark oluşturan kısmın KDV’ye tabi olup olmadığı konusunda kanun, karar ve tebliğlerde bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu yöndeki bir düzenlemenin olmayışı, matrah artırımına gidilen bedel üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı, hesaplanması halinde matrah tespitinin KDV kanununa göre mi yoksa KVK göre mi yapılacağı, hesaplanan KDV’nin indirim konusu yapılıp yapılamayacağı gibi literatürde birçok tartışmayı beraberinde getirmiştir. Açar ve Esen’e göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gizli kar dağıtımı olup ticari bir işlem olmadığı için ve kar dağıtımı da KDV konusuna girmediğinden KDV hesaplanamayacak ancak böyle bir işlem nedeniyle ödenmiş KDV varsa, bu KDV’nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV’den düşülemeyecektir<sup>310</sup>. Ateş’e göre ise, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ek bir KDV tarhiyatı yapılıp yapılmayacağının işlem türüne göre ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiğini düşük bedelle yapılan bir satım işlemi söz konusu ise KDV’ye tabi olduğunu, bedelin yüksek tutulması halinde matrah artırımına gidildiğinde,

<sup>309</sup> Sedat Kurdoğlu, “Transfer Fiyatlandırmasında Yaptırımlar: Hafif mi Yoksa Ağır mı? (ABD Uygulamasının Türkiye ile Karşılaştırılması)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 295, Nisan 2013, s.158.

<sup>310</sup> Açar, *a.g.e.*, s.336., Muhittin Esen, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazancın KDV’si Düzeltmeli mi?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:372, Ağustos 2012, s. 161-162.

vergi mükellefinin mal ve hizmet teslim eden konumunda olmadığı için KDV mükellefiyetinin bulunmadığını, ancak ödünç para verilmesi işlemlerinde durumun tartışmalı olduğunu savunmaktadır<sup>311</sup>. Yakışıklı'ya göre, ilişkili kişiye yapılan satışta bedelin emsaline göre düşük olduğunun saptanması halinde, düşük bedelle satış yapan mükellef bakımından oluşan matrah farkı üzerinden KDV hesaplanmasının (Kanununun 1. ve 27. maddeleri gereğince) gerektiğini, aksi halde mükelleflerin örtülü kazanç dağıtımını eleştirisini göze alarak KDV'den kaçınmanın yasal olarak önünün açılmış olacağını, karşı taraf bakımından ise elde edilenin kar payı olduğu dolayısıyla kar paylarının KDV'ye tabi olmaması nedeniyle KDV hesaplanmayacağını, ilişkili kişiden yüksek bedelle satın alınması halinde, vergi mükellefi bakımından kanunen kabul edilmeyen gider olması nedeniyle mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirim yapılamayacağını, karşı taraf açısından ise bu kar payının menkul sermaye iradı olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığı halde satım gibi göstermesi nedeniyle KDVK'nun 8/2. maddesi gereğince ödemekle mükellef olduğunu, ancak daha sonra ödemiş bulunduğu bu KDV'yi iade alabileceğini belirtmektedir<sup>312</sup>. Güçlü, kanuna göre, belirtilen tutarların sadece Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında dağıtılmış kâr payı olarak kabul edildiğini, bu nedenle örtülü kazanç dağıtımını ile ilgili işlemlerde işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanmasının bir zorunluluk olduğunu, dağıtılmış kar payı olarak kabul edilen kısma ilişkin kanunen kabul edilmeyen gider olarak sayıldığından KDV'nin indirim konusu yapılamayacağını belirtmektedir<sup>313</sup>. Kartaloğlu, Temizyürek ve Özkaya ise, örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılmasının yalnızca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından söz konusu olduğunu, örtülü olarak dağıtılan matrah farkı üzerinden KDV'nin hesaplanması gerektiğini ancak KDV matrahına esas alınacak bedelin tespiti bakımından KVK'da uygulanan yöntemler ile KDVK'da uygulanan yöntemlerin farklı olması nedeniyle tamamen farklı sonuçlara ulaşıldığını, bu nedenle matrah olarak KVK'daki yöntemlerle tespit edilen emsallere göre bulunacak matrahın esas alınmasını ancak KDVK'nunda bu

---

<sup>311</sup> Ateş, *a.g.e.*, s.90.

<sup>312</sup> Ramazan Yakışıklı, "Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme ve KDV Uygulamaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 332, Nisan 2009, s.42 vd.

<sup>313</sup> Süleyman Güçlü, "Örtülü Sermayenin Varlığının ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunduğunun Kabul Edildiği Durumlarda, KDV Uygulaması" *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 262, Temmuz 2010, s.33vd.



yönde bir hüküm konulması gerektiğini belirtmektedirler<sup>314</sup>. Aşa ve Kılıç ise, Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar bakımından KDV eleştirisi getirilebilmesi için bedelsiz veya emsaline göre düşük bedellerle gerçekleştirilen işlemin aynı zamanda KDVK'na tabi bir mal veya hizmet olduğunun araştırılması gerektiğini ifade etmektedir<sup>315</sup>. Öz ise, kar payı sayılmasının yalnızca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından geçerli olduğunu, ikametgahı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan ilişkili kişilerden alınmış olan ve KDVK’nun 1. maddesi kapsamında kalan bir hizmetin söz konusu olması halinde hizmetin karşılığını oluşturan ve KDVK’nun 20. ve 24. maddeleri uyarınca tespit edilen bedel üzerinden KDV hesaplanacağını ve Türkiye’deki kurum tarafından 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edileceğini belirtmektedir<sup>316</sup>.

İstanbul Vergi Mahkemesi’nin 18.06.2010 tarih ve 2009/2268 Esas, 2010/1502 K. Sayılı Kararında, “...Bu itibarla, kazanç vergileri için bir vergi güvenlik sistemi olarak getirilen düzenlemeler itibariyle ortaya çıkan sonucun, muamele vergileri için de vergiyi doğuran bir olaya sebebiyet vermeyeceği, bir başka ifade ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nda açıkça belirtilen kar payı dağıtımının KDVK’nda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceği, KDVK’nun 1. maddesinde<sup>317</sup> kar payı ve iştirak kazançlarının KDV konusu olarak sayılmadığı...” ifade edilmiştir<sup>318</sup>.

---

<sup>314</sup> Emre Kartaloğlu, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında KDV Tartışması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:250, Temmuz 2009, s.101vd., Onur Temizyürek, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kurum Kazancı Katma Değer Vergisi Matrahı mıdır?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:259, Temmuz 2011, s.92 vd., Murat Özkaya, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Katma Değer Vergisi Düzeltmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:291, Aralık 2012, s.162 vd.

<sup>315</sup> Harun Aşa, “Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Bursa 2010, s.149., Y. Handan Kılıç, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararının Bulunmaması Katma Değer Vergisi Tarhiyatına Engel midir?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 308, Mayıs 2014, s. 76.

<sup>316</sup> Yılmaz Öz, “Örtülü Kazanç ve KDV Tevkifatı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 310, Temmuz 2014, s. 46 vd.

<sup>317</sup> “Madde 1- Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir: Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, Her türlü mal ve hizmet ithalatı, Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler: a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri, b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması, c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi, d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi, e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları, f) Gelir



Son yargı kararlarında vergi idareleri tarafından örtülü kazanç dağıtımı yapılan işlemin niteliğine göre KDV hesaplanmasında hukuka aykırılık bulunmadığı bu nedenle vergi idaresi işlemlerinin iptaline karar verilmediği görülmektedir.

6278 Sayılı Kanun'un 44. maddesine KDVK'nun 30. maddesinin d bendine eklenen hüküm<sup>319</sup> ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı bulunması halinde dahi ithal edilen mal ve hizmetlerle ilgili olarak gümrüğe veya sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödenmiş olan KDV'lerin indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir. Böylelikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında veya GVK yönünden teşebbüs sahibinin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunulması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine fark oluşturduğu tespit edilse dahi, ithal edilen mal veya hizmetlerle ilgili olarak gümrüğe veya sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödenmiş ve indirim konusu yapılmış olan KDV'ler için düzeltme işlemi yapılamayacaktır. Böylelikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda KDV konusundaki tartışmaların bir kısmı açıklığa kavuşmuş bulunmaktadır.

#### **4.9. Türk Vergi Mevzuatına Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Hukuki Niteliği**

Türk vergi mevzuatına göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı bir vergi güvenlik müessesesi olarak ihdas olunmuştur. Vergi güvenlik müessesesi olarak düzenlenmesi bu kurumun hukuki niteliğinin ne olduğu konusunda bir soruyu

---

*Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri, g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.”*

<sup>318</sup> Bahsi geçen karar, Serdar Sumay'a ait makaleden alınmıştır. Serdar Sumay, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Buna İlişkin Katma Değer Vergisi Düzeltmesi”, [www.vergidegundem.com/documents/10156/558567/mart2012\\_makale1.pdf](http://www.vergidegundem.com/documents/10156/558567/mart2012_makale1.pdf), 2012, s.6

<sup>319</sup> 6278 Sayılı Yasa Madde 44 – 3065 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir. “(5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)”

akla getirmektedir. Bu kurumun hukuki niteliği ile ilgili olarak literatürde çok sayıda araştırma bulunmaktadır. Doktrindeki yazarlar tarafından genellikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının muvazaa ve peçeleme ile karşılaştırması yapılmaktadır. Zaten örtülü kazanç dağıtımının mevzuattaki yapısı incelendiğinde en çok bu iki hukuki duruma benzer olduğu görülmektedir.

VUK'nun 3/B maddesinde düzenlenen, *vergilendirmede, vergi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır* ifadesi, doktrindeki yazarlar tarafından ekonomik yaklaşım ilkesiyle bağdaştırılmaktadır. Bu ilke, yapılan sözleşmelerin peçeleme kapsamında kalıp kalmadığının sorgulanmasında ve mükelleflerin sözleşmelerin yapılmasındaki gerçek saikin ortaya çıkartılmasında kullanılmaktadır<sup>320</sup>. Çünkü özel hukuk alanında yapılan pek çok sözleşme, mükelleflerce iktisadi amaç güdülerek vergiden kaçınma amacıyla kullanılabilmekte ve devletin vergi kaybı oluşmaktadır.

BK'nun 19. maddesinde düzenlenen muvazaa, tarafların üçüncü kişileri aldatmak maksadı ile iki tarafın iradesi ve beyanları arasında bilerek ve istenerek meydana getirilen uygunsuzluk halidir<sup>321</sup>. Vergi hukuku bakımından muvazaa ise, mükelleflerin vergi yükünü en aza indirmek amacıyla kendi aralarında görünüşte bir işlem yapmaları ve bu görünüşteki işlemin geçerli olmayacağı konusunda anlaşmalarıdır<sup>322</sup>. Ancak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına baktığımızda, hukuki durumun muvazaadan farklı olduğu görülmektedir. Burada tarafların irade ve beyanları birbirine uygun olup, yapılan işlemin sonuçları arzu edilmekte ve kendi aralarında böyle bir işlemin geçersiz olacağına dair bir anlaşma bulunmamaktadır<sup>323</sup>. Bu nedenle literatürde, peçeleme<sup>324</sup> kavramı ortaya atılmış ve örtülü kazanç dağıtımının bu kavram içinde mütalaa edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Peçeleme, vergi mükelleflerinin veya sorumlularının, özel hukuk şekillerini veya

<sup>320</sup> Şefik Taylan Akman, "Vergi Hukukunda "Peçeleme" Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl:66, S. 3, Yaz 2008, s.32.

<sup>321</sup> Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2012, s.349.

<sup>322</sup> Mehmet Batun, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaa", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 344, Nisan 2010, s.110.

<sup>323</sup> Batun, (*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaa*), s.115.

<sup>324</sup> Mutluer, peçeleme kavramı yerine "örtülü işlem" kavramının kullanılmasının daha doğru olacağını savunmaktadır. Bkz. Mutluer, *a.g.e.*, s.47. Saban ise, kanuna karşı hile ile peçeleme kavramının unsurlarının örtüştüğünü, farklılığın sadece alana özgü olarak ortaya çıkan kavramlarda olduğunu savunmaktadır. Bkz. Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınevi İstanbul, s.73.

kurumlarını kötüye kullanarak vergi kaçırma amacına yönelik işlemlerine denilmektedir<sup>325</sup>. Gerçekten transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına baktığımızda, tarafların vergi yüklerini hafifletmek maksadıyla alım-satım, ödünç alma ve verme gibi özel hukuk sözleşmeleri vasıtasıyla, gerçek bedelin emsal bedelden farklı oluşturulması suretiyle mali karın düşük gösterilmesi sonucunda ödenecek verginin azaltılmaya çalışıldığı görülmektedir. Kısaca taraflar yasanın lafzına uygun hareket ediyor görünmekle birlikte onun özünü ihlal etmektedirler<sup>326</sup>. Burada yapılan işlem taraflarca istenmekte olup geçerli bir işlem söz konusudur. Ancak işlemin temelindeki saik vergi yükünün minimuma indirilmesi amacına odaklanmaktadır. Bu nedenle, idare tarafından örtülü kazanç eleştirisi getirildiğinde, yapılan işlem yok sayılmamakta yalnızca örtülü olarak dağıtılan kar (hazine zararı mevcutsa) kurum matrahına ilave edilerek vergisel işlemler buna göre düzeltilmektedir. Diğer bir ifade ile vergilendirme, ekonomik içerik ve özün üstün tutulması, vergi kanunlarının amaca göre uygulanması suretiyle dolanmayı hedefleyen işlemi kapsamaması suretiyle yapılmaktadır<sup>327</sup>.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının peçeleme müessesesi olarak nitelendirilmesine doktrindeki bazı yazarlar tarafından itiraz edilmektedir. Bu eleştirilerin ana kaynağı, peçeleme müessesesinin yasa tarafından ortaya konulan bir kavram olmayıp doktrin tarafından geliştirilen bir kavram olması, kapsamı ve içeriği konusunda fikir birliğinin olmamasında yatmaktadır<sup>328</sup>. Buna ek olarak, peçelemenin unsurları olarak kabul edilen özel hukukun düzenleme olanaklarının kullanılması, özel hukukun düzenleme olanaklarının kötüye kullanılması, vergisel çıkar sağlanması ve vergiyi dolanma kastının gerekliliğinin her transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını açısından oluşmasının mümkün olmadığını, özellikle vergiden kaçınma ve vergi kaçırma unsurunun her işlemde olmasının mümkün olmayabileceğini, bu kurumu peçeleme müessesine hapsetmenin doğru olmayacağını savunmaktadırlar<sup>329</sup>. Bu

<sup>325</sup> Mualla Öncel- Ahmet Kumrulu- Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.26.

<sup>326</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, *a.g.e.*, s.28.

<sup>327</sup> Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 131, Temmuz 1992, (Çevrimiçi), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1079>, (Erişim Tarihi: 01/05/2015), s.4.

<sup>328</sup> Batun, (*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaa*), s.117.

<sup>329</sup> Abdülkadir Demirci, “Transfer Fiyatlandırmasına Peçeleme Gömleği Giydirilemez”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 394, Haziran 2014, s.39.

yazarlara göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı muvazaanın özel bir türüdür.

Transfer yoluyla örtülü kazanç dağıtımında ekonomik yaklaşım ilkesinin bir gereği tarafların gerçek idareleri esas tutulmaktadır. Taraflar yapmak istedikleri işlemi bilerek ve isteyerek yapmakla birlikte bunun altında yatan saik vergi kanunlarının dolanması amacını taşımaktadır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı KVK'da düzenlenmiş olup kanun bakımından gerekli şartlar gerçekleştiği takdirde tarafların vergi kaçırma amacını taşıdıkları kanuni bir karine olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle taraflar bu işlemi farklı amaçlarla yapmış olsalar bile KVK bakımından bir önemi bulunmamaktadır. Örtülü olarak dağıtılan kazanç dağıtılmış kâr payı kabul edilerek buna göre düzeltim işlemleri yapılacaktır. Ayrıca peçeleme işlemlerinin doktrin tarafından ortaya atılan bir kavram olması, bu hukuki niteliğin yok sayılmasını gerektirmemektedir. Bu kavram VUK'nun 3/B maddesindeki ekonomik yaklaşım ilkesi esas alınarak oluşturulmuş olup hukuki dayanaktan yoksun değildir. Vergi hukukunun kendi kavram ve kuralları ile oluşturulmuş bir müessesenin özel hukuka ait bir müessese içine hapsedilmesi doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Bu nedenle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının hukuki niteliğinin peçeleme kavramı içinde mütala edilmesi uygun olabilecektir.

#### **4.10. Transfer Fiyatlandırmasında Mükelleflerin Belgelendirme Yükümlülükleri**

Türk vergi mevzuatında transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak mükelleflere belgelendirme zorunluluğu getirilmiştir. Belgelendirmede amaç, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesidir. Bu nedenle mükellefler tarafından, emsalle uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda idareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulması zorunludur. OECD, bu süreçte hedefin, belgelendirme gerekliliğindeki aşırılıktan kaçınmak fakat aynı zamanda güvenilir bir emsallere uygun fiyatın

uygulandığını gösteren yeterli bilginin sağlanması olduğunu vurgulamaktadır<sup>330</sup>. Ancak bizim mevzuatımıza bakıldığında, belgelendirme yükümlüğünde düzenlenmesi istenilen belge form ve raporların mükellefleri zor durumda bırakacak kadar ayrıntılı olduğu görülmekte bu da güvenilirlik konusunda sıkıntı oluşturmaktadır<sup>331</sup>.

6728 Sayılı Kanun’la yapılan değişiklik ile Bakanlar Kuruluna belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin esas ve usulleri belirleme yetkisi verilmiştir. Bu düzenleme ile OECD BEPS (Matrahın Aşındırması, Karın Aktarılması) Projesi çıktılarında Aksiyon 13 ile birçok ülke mevzuatına üç kademeli belgelendirme (Ana Rapor, Ülke Raporu, Ülke Bazlı Raporlama) yükümlülüğü getirilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının 16 Mart 2016 tarihinde yayımladığı Taslak 3 Seri Nolu Genel Tebliğinde de uluslararası anlaşmalar doğrultusunda belgelendirme yükümlülükleri tamamen değiştirilmiş olup yapılan düzenleme ile bu değişikliğin yasal alt yapısı oluşturulmuştur. Ancak 3 Seri Nolu Tebliğ yayımlanıncaya kadar mevcut düzenleme geçerliliğini koruyacaktır.

#### **4.10.1. Transfer Fiyatlandırması Formu**

Tebliğin “Yıllık Belgelendirme” başlıklı 7.1 maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içerisinde yaptıkları işlemlerle ilgili olarak “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form”unu doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı buldukları vergi dairesine göndermeleri hüküm altına alınmıştır. Ancak daha sonra 2 Nolu Tebliğ ile bu form değiştirilmiştir. Gelir vergisi mükelleflerinin transfer fiyatlandırması formunu doldurma zorunlulukları ise bulunmamaktadır<sup>332</sup>. Transfer fiyatlandırması formu doldurma zorunluluğunun, Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan

<sup>330</sup> Feinschreiber- Kent, *a.g.e.*, s.245.

<sup>331</sup> Doğruyol, *a.g.e.*, s.106.

<sup>332</sup> Cuma Adibeş, “Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 284, Mayıs 2012, s.87, Zihni Kartal, “Transfer Fiyatlandırması Nasıl Belgelendirir?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 317, Ocak 2008, s.155.

bir tebliğle düzenlenmiş olması yetki unsuru bakımından hukuka aykırılık taşımaktadır<sup>333</sup>.

#### 4.10.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

Büyük mükellefler vergi dairesi başkanlığına kayıtlı bulunan mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle ilgi ve belgeleri içeren yaptığı yurt içi işlemlere ilişkin olarak “Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu”nu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlanan ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda idareye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur<sup>334</sup>.

Transfer fiyatlandırması raporunun hazırlanmasından mükellef kurum sorumlu tutulmuştur. Ancak transfer fiyatlandırması raporunun hazırlanması oldukça teknik bir konudur. Emsallere uygun bedelin tespitinde hangi yöntemin esas alındığı, bunların hesaplanması, tercihin yapılması gibi konular uzmanlık gerektiren bir alan olup bu ehliyete sahip kaç kurum bulunduğu araştırmaya değer bir konudur. Bu sayının ülkemiz bakımından oldukça düşük olduğu varsayılmaktadır. Bu nedenle, uygulamada bu raporların hazırlanmasında danışmanlık hizmeti adı verilen denetim firmalarından yararlanılmaktadır<sup>335</sup>. Bu nedenle tasdik edilmesi zorunlu bulunmayan transfer fiyatlandırması raporlarının pratikte yeminli mali müşavir veya denetim firması tarafından tasdik edilmesi durumu ortaya çıkmaktadır. Çünkü, kurumlar vergisi beyannamesinin tasdiki sırasında, yeminli mali müşavir (YMM) veya denetim firması tarafından transfer fiyatlandırması raporuna değinilmeden kurum kazancının doğru olarak belirlenmesi mümkün olmayacaktır<sup>336</sup>. 02.01.1990 tarih ve 20390 Sayılı “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” in 7. maddesinde belirtilen kurumlar vergisi beyannamesinde ekli bildirimlerinde tasdik kapsamında olduğu ifade edilmiştir. Ancak raporun bildirim olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği tartışma konusudur. Bu raporun da bildirim kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü oldukça

<sup>333</sup> Ateş, a.g.e., s.79.

<sup>334</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, s.26

<sup>335</sup> Yıldırım, a.g.m., s.45.

<sup>336</sup> Yıldırım, a.g.m., s.46.

eski bir düzenleme olan bu yönetmelik zamanında transfer fiyatlandırması raporu şeklinde bir müessese bulunmamaktaydı. Bu şekilde değerlendirilmesi halinde dahi bu raporun yanlış düzenlenmesi halinde sorumluluğun kime ya da kimlere ait olacağı konusunda yasal düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

Transfer fiyatlandırması raporunun hazırlanması mükellefiyeti 5520 Sayılı KVK tarafından getirilen yeniliklerden bir tanesidir<sup>337</sup>. Bu raporun hazırlanması, Tebliğ' de gösterilen şekilde hazırlanır. Buna göre yıllık transfer fiyatlandırması raporunda aşağıdaki bölümler bulunmalıdır:

- a) Genel Bilgiler
- b) İlişkili Kişiler Hakkındaki Bilgiler
- c) İlişkili Kişiler Arasındaki İşlemin Ayrıntılarına İlişkin Bilgiler
- d) Transfer Fiyatlandırması Analizine İlişkin Bilgiler
- e) Sonuç

Ayrıca içeriği belirtilen belgelerin yer aldığı “Ekler” kısmı da rapor kapsamında değerlendirilecektir.

2 Seri Nolu Tebliğle getirilen değişiklikle, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.2008 tarihinden itibaren yurt dışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin de Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekecektir. Özet olarak transfer fiyatlandırması raporu hazırlamak zorunda bulunan mükellefler şu şekilde sıralanabilir<sup>338</sup>:

- a) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi veya yurt dışı işlemleri (01.01.2007'den itibaren) ile serbest bölgelerdeki mükellefler ile olan yurt içi işlemleri (01.01.2008'den itibaren),

---

<sup>337</sup> Ali Haydar Yıldırım, “Transfer Fiyatlandırması Raporu ve Sorumluluk”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:259, Nisan 2010, s.42.

<sup>338</sup> Açar, *a.g.e.*, s. 367.



- b) Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı işlemleri (01.01.2007'den itibaren) ile serbest bölgelerdeki mükellefler ile olan yurt içi işlemleri (01.01.2008'den itibaren),
- c) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerinin yurt işlemleri (01.01.2008'den itibaren) ile ilgili olarak transfer fiyatlandırması raporu hazırlamaları gerekmektedir.
- d) Bu duruma göre, bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlere ilişkin yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlama zorunluluğu bulunmayan mükellefler şu şekilde sıralanabilir:
- e) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,
- f) Serbest bölgelerde faaliyetlerde bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- g) Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleridir.

#### **4.10.3. İstenmesi Durumunda İdareye ve Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlara Sunulacak Bilgi ve Belgeler**

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi; gelir vergisi mükellefleri de ilişki kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemlere ilişkin olarak aşağıda yer alan bilgi ve belgeleri istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz ederler.

- a) 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,

- b) Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- c) İşlem konusu yıla ilişkin ürün fiyat listeleri,
- d) İşlem konusu yıla ilişkin üretim maliyetleri,
- e) İşlem konusu yıl içinde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- f) İşlem konusu yıl içinde ilişkili kişilerle yapılan tüm sözleşme örnekleri,
- g) İlişkili kişilere ait özet mali tablolar,
- h) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- i) İlişkili kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- j) Gayrimaddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- k) Kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin seçilme nedeni ve uygulanmasına ilişkin bilgi ve belgeler (iç ve/veya dış emsaller, karşılaştırılabilirlik analizi),
- l) Emsallere uygun fiyat ya da kâr marjının saptanmasında kullanılan hesaplamalar ve yapılan varsayımlara ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- m) Belli bir emsal aralığı tespit edilmişse, bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- n) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli bilgiler,

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 gerekecektir<sup>339</sup>.

---

<sup>339</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, s.26

Vergi dairesine ibraz edilmesi gerekli bilgi ve belgelerin belirlenen sürede ibraz edilmemesi, belgelendirme yükümlülüğüne uyulmaması ya da ilişkili kişiler tarafından yapılan işlemlerin mükellef tarafından hiç bildirilmediği hallerde VUK'nun mükerrer 355. maddesinde yazılı olan özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Bu ceza kesilmesine rağmen raporları hazırlamayanlara yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmesi gerektiği tebliğ olunacaktır. Verilen bu sürede tekrar raporun ibraz edilmemesi halinde ceza bir kat artırılarak uygulanacaktır<sup>340</sup>.

6728 sayılı Yasa ile 5520 Sayılı Kanun'a eklenen 8. fıkra ile belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması şartıyla örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyai cezasının (VUK'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) % 50 indirimle olarak uygulanacağı hükmü getirilmiştir. Bu düzenleme mükelleflerin transfer fiyatlandırmasındaki belgelendirme yükümlülüklerine uyumlarını teşvik eden yerinde bir düzenleme olmuştur.

Cezanın indirimli olarak uygulanması transfer fiyatlandırması gibi karmaşık bir alanda yargı yoluna gitmenin alternatif maliyetini de azaltacaktır<sup>341</sup>. Diğer taraftan vergi cezalarının uzlaşma yöntemi ile ve indirime tabi tutuluyor olması düzenlemeden beklenen faydanın sınırlandırılmasına neden olabilecektir.

---

<sup>340</sup> Yaman, *a.g.m.*, s.81.

<sup>341</sup> Ersin Nazalı- Duygu Kapucu (2016), "Türk Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Yapılan Son Değişiklikler" <http://vergijandasi.com/blog/2016/11/01/turk-vergi-mevzuati-cercevesinde-transfer-fiyatlandirmasi-uygulamasinda-yapilan-son-degisiklikler/> (Erişim Tarihi: 14/12/2016). s.1

## İKİNCİ BÖLÜM

### TRANSFER FİYATLANDIRMASINDAKİ SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNDE İDARİ MAKAMLARIN BENİMSEDİĞİ YÖNTEMLER<sup>342</sup>

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının engellenmesi ya da örtülü kazanç dağıtımından sonra yapılan düzeltme işlemlerinden dolayı oluşabilecek çifte vergilendirme sorununa çözüm bulabilmek amacıyla idarece alınacak birtakım tedbirler bulunmaktadır. Esasen uluslararası niteliği bulunan transfer fiyatlandırması sorunlarının, her devletin ulusal nitelikte alacağı bir kısım tedbirle bir çözüme ulaşması mümkün olmayacaktır. Ancak bu tedbirler, oluşabilecek ihtilafları en aza indirmeye yardımcı olabilecektir. Devletlerin kendi iç hukuklarında yaptıkları düzenlemelerin yanında, uluslararası alanda yapılan işbirliği çok daha önemli bir rol oynamaktadır. Devletler ikili veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar yolu ile bu işbirliği alanında önemli yol katetmişlerdir. Nitekim en son, OECD ve Avrupa Konseyi ile birlikte hazırlanan 03.11.2011 tarihinde Fransa'nın Cannes kentinde düzenlenen G-20 liderler zirvesinde, Türkiye'nin de taraf olduğu "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmesi"<sup>343</sup> imzalanmıştır. Sözleşmede öngörülen idari yardımlaşma yöntemleri, bilgi değişimi, eş zamanlı vergi incelemesi, yurt dışı vergi incelemeleri, tahsilatta yardımlaşma ve tebligattır. Ancak bu sözleşme ülkemiz bakımından henüz yürürlüğe girmemiştir.

Transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümü bakımından OECD tarafından benimsenen altı adet yöntem bulunmaktadır. Bunlar, mükelleflerin

---

<sup>342</sup> Bu başlık ve alt başlıkların hazırlanmasında OECD 2010 Transfer Fiyatlandırması Rehberi esas alınmıştır. OECD Transfer Pricing Guidelines- 2010, s.131-179.

<sup>343</sup> Sözleşme, OECD ve Avrupa Konseyi tarafından 1988 yılında geliştirilmiş ve 2010 yılında, düzenlenen bir protokol ile değiştirilmiştir. Sözleşme bütün ülkeler için öncelik arzeden vergiden kaçınma ve vergi kaçırma ile mücadelede, idarelerarası vergisel işbirliğinin bütün şekillerinin mevcut olduğu en kapsamlı sözleşmedir. Sözleşme, G20'nin Londra'da yapılan Nisan ayı toplantısında özellikle gelişmekte olan ülkelere daha şeffaf bir ortamın sağlanmasını teşvik etmek amacıyla bütün ülkelere açık ve bilgi değişiminin uluslararası standartlarının sıralandığı bir sözleşme olarak değiştirilmiştir. Şu ana kadar 60'dan fazla ülke bu sözleşmeyi imzalamıştır. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm> (Erişim Tarihi:27.10.2014)

transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uyuma ilişkin uygulamalar, karşılıklı ayarlamalar ve karşılıklı anlaşma prosedürü, eş zamanlı vergi incelemeleri, güvenli limanlar, tahkim ve peşin fiyatlandırma anlaşmalarıdır. Eş zamanlı vergi incelemeleri bilgi değişiminin özel bir türü olduğu için bu çalışmada bilgi değişimi ana başlıkta incelenmiştir.

## **1. MÜKELLEFLERİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI DÜZENLEMELERİNE UYUMUNA İLİŞKİN UYGULAMALAR**

Birçok ülkenin mevzuatında yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sonuçları itibariyle vergisel düzenlemeler yapılmasını gerektirmektedir. Vergi ile doğrudan ilgisi olması nedeniyle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili hükümlere mükelleflerin uyumu büyük önem taşımaktadır. Bu uyum hem mükelleflerin vergi idaresi tarafından eleştirilmesinin önüne geçebilecek hem de vergi idaresi tarafından düzeltme yapıldığı takdirde oluşabilecek çifte vergilendirmeye engel olacaktır. Transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uyum, vergi uyumunun özel bir türünü oluşturmaktadır.

Vergi uyumu, kısaca vergi ile ilgili yükümlülüklerin tam ve doğru olarak yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir<sup>344</sup>. Ancak vergi uyumu, vergi mükelleflerinin faaliyetleriyle ilişkili olduğu kadar kuralları yapan ve uygulayan makamların kararlarının da bir sonucudur<sup>345</sup>. Vergi uyumu ile ilgili uygulamalar, her ülkenin kendi yasal düzenlemelerine ve idari prosedürlerine göre yürürlüğe konulmakta ve geliştirilmektedir. Çünkü bu uygulamalar, egemenlik hakkı nedeniyle farklı vergi sistemlerini benimseyen ülkelerin kendi yetki alanları içinde kalmaktadır.

---

<sup>344</sup> Selçuk İpek- İlknur Kaynar, “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, *Maliye Dergisi*, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009, s. 117.

<sup>345</sup> Mehmet Tunçer, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 2002, S. 57-3, s.109.

Ülkelerin çoğunda ulusal vergi uyumu uygulamaları üç ana unsur taşımaktadır<sup>346</sup>. Bunlar:

- a) Mükellefin kanunun açık noktalarını kullanarak yarattığı fırsatları (özellikle KDV yoluyla ve bilgi verme gibi uygulamalarla) azaltmak,
- b) Gönüllü uyumu artırmak için (eğitim ve rehber hazırlama gibi yöntemlerle) çalışmalar yapmak,
- c) Uyumsuzluğa engellemeler koymak şeklinde sıralanabilir.

Ancak transfer fiyatlandırması açısından konuya baktığımızda, bu kurallara uyumun sağlanması için, transfer fiyatlandırması konusunun oldukça karmaşık bir kurallar bütünü de olduğu göz önüne alınarak, vergi mükellefleri açısından kurallar açıkça ortaya konulmalı, emsallere uygunluk prensibi adil bir biçimde uygulanarak katı usulü kurallarla vergi mükellefinin yatırım kararlarını değiştirmesine engel olunmalıdır. Özellikle uluslararası bir şirketin, bağlı şirketi konumunda olan bir diğer şirket, mukim olduğu ülke tarafından incelemeye alınırsa bu durum ana şirketin bulunduğu ülkede de birtakım sonuçlara neden olmaktadır. Transfer fiyatlandırması kontrol altındaki işlemin gerçekleştiği bağlı şirketin vergi toplama hakkını ifade etmekte bulunduğundan aynı transfer fiyatını diğer ülkenin kabul etmemesi durumunda (genelde ülkeler vergilendirilebilir geliri artırma eğilimindedirler) çok uluslu şirket grubu çifte vergilendirme ile karşı karşıya kalacaktır<sup>347</sup>.

Rehberin IV. bölümünde, diğer yetkili vergi idareleri ve vergi mükellefleri bakımından adaletli olmak için, ülkelerin kendi transfer fiyatlandırması kurallarını oluşturmasında uyumun sağlanması bakımından üç önemli konu bulunduğu ve bunların diğer vergi idarelerinin yaklaşımlarını ve karşılıklı anlaşma prosedürünü etkilediği ve ülkelerin kendi transfer fiyatlandırması kurallarıyla diğer ülkelerin kurallarının uyumunu sağlama konusunda belirleyici olduğu vurgulanmaktadır. Bunlar, vergi inceleme uygulamaları, ispat yükü ve ceza konularıdır. Ancak bu üç konu her ülkenin tabi olduğu vergi sisteminin karakteristiğine dayanan farklılıklar içermekte olup bütün

---

<sup>346</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*- Chapter IV, s.132.

<sup>347</sup> Henshall, *a.g.e.*, s.143.

durumlara uyacak ulus üstü bir konu ve prensibin tanımlanması mümkün görünmemektedir.

### 1.1. Vergi İnceleme Uygulamaları

Genel olarak vergiye uyumu özel olarak ise transfer fiyatlandırması uygulamalarına vergi mükellefinin uyumunu sağlamak bakımından vergi denetim uygulamalarının büyük önemi bulunmaktadır. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerinin bilincinde olmaları yasalara uygun davranma eğilimini artırmaktadır<sup>348</sup>. Bu nedenle ülkeler, vergi uyumu ve vergi denetimi gibi konularda sürekli çalışmalar yapmaktadırlar<sup>349</sup>.

Transfer fiyatlandırmasında, vergi incelemesi uygulamaları ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir. Geçmişte gelişmekte olan ülkeler bakımından transfer fiyatı, vergi incelemelerinin ana hedefi olarak görülmemekte gelirlerin kontrolü, stopaj vergileri ve dövizlerin kontrolü yoluyla sağlanmaktaydı. Ancak bu trend son yıllarda değişikliğe uğramış ve gelişmekte olan ekonomilerde bile yeni yasal düzenlemelerin yürürlüğe konulması ve gelişmiş ülkelere alınan çapraz eğitimler neticesinde bu ekonomiler transfer fiyatı konusunda tecrübeli hale gelmişlerdir<sup>350</sup>.

Ülkeler arasında transfer fiyatlandırması konusunda vergi incelemesi uygulama farklılıklarına neden olan faktörler arasında vergi sistemi ve vergi idaresinin yapısı,

---

<sup>348</sup> Elif Tuay - İnci Güvenç, *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51, Ankara, Kasım 2007, s.30. Nitekim yazarlar tarafından Türkiye genelini baz alarak yaptıkları anket çalışmasında cezaların caydırıcı olması ve denetim olasılığı ile vergiye gönüllü uyum arasında pozitif ilişki bulunduğu, vergi adaletinin sağlanması bakımından cezaların ve denetimlerin hakkaniyetli biçimde uygulanmasının vergiye gönüllü uyumu artırdığı sonucuna varmışlardır. Bkz. *a.g.e.*, s.140 vd.

<sup>349</sup> Ülkemizde en son 2011/21 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013)”, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Koordinatörlüğünde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş olup, bu planın hedefleri arasında vergiye gönüllü uyumun artırılması ve denetim kapasitesinin güçlendirilmesi gibi hususlar bulunmaktadır. Bkz. GİB (2011), *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı*, [www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Kayit\\_Disi\\_Ekonomiyle\\_Mucadele\\_Stratejisi\\_Eylem\\_Planı\\_2011\\_2013.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.pdf). (Erişim Tarihi:15.04.2014).

<sup>350</sup> PWC (2013), *International Transfer Pricing*, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.s. 1-900, (Erişim Tarihi:23.06.2014), s.123.



ülkenin coğrafi alan büyüklüğü ve nüfusu, uluslararası ve ulusal ticaret seviyesi, kültür ve tarihi sayılabilir<sup>351</sup>.

Transfer fiyatlandırması incelemeleri hem vergi idareleri hem de vergi mükellefleri için zaman kaybı oluşturması ve denetim altında iken iş kaynaklarını kaydadeğer biçimde tüketmesi nedeni ile standart denetim veya vergi incelemesi uygulamalarına nazaran özel zorluklar içermektedir<sup>352</sup>. Vergi idarelerinin finansal ve diğer endüstrilerle ilgili olarak karşılaştırılabilirlik yapması ve değerlendirmesi konusunda güçlükler yaşanabilmektedir. Transfer fiyatlandırması incelemeleri diğer incelemelerden daha fazla zaman aldığı ve farklı prosedürlere tabi tutulduğu için, birçok vergi idaresi bu konuda uzmanlaşmış inceleme elemanını bünyesinde bulundurmaktadır.

Transfer fiyatlandırması kesinliği olan bir bilim olmadığı bu nedenle de tek doğru emsal fiyatı belirlemek mümkün olmadığından, metod seçiminin işleme uygun olup olmadığı belirlenmesi kesin ve net olmayacak doğru fiyat emsal bedel aralığında tahmin edilebilecektir<sup>353</sup>. Bu nedenle vergi mükellefleri emsal bedelin tespiti konusunda değişik güçlüklerle karşı karşıya kalmaktadırlar.

Transfer fiyatlandırması vakıalarında, değerlendirilecek olguların karmaşıklığından dolayı, en iyi niyetli vergi mükellefi dahi bilmeden hata yapabilmekte ya da iyi niyetli inceleme elemanları olgulardan yanlış sonuçlar çıkarabilmektedirler<sup>354</sup>. Bu nedenle vergi idareleri transfer fiyatlandırması incelemelerinde gerçekliği dikkate almaları gerekmekte bunun için de denetim elemanlarının transfer fiyatlandırması incelemelerindeki yaklaşımlarında esnek olmaları, vergi mükelleflerinden transfer fiyatı konusunda gerçekçi olmayan bir kesinlik talep etmemeleri ve mükelleflerin emsal bedel prensiplerinin uygulanması konusundaki ticari kararlarını da dikkate almaları gerekmektedir<sup>355</sup>.

---

<sup>351</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, s.133.

<sup>352</sup> Henshall, *a.g.e.*, s.143.

<sup>353</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, s.133.

<sup>354</sup> Elif Cenkeri, "Uluslararası Mali İhtilafların Çözümünde İdari Yaklaşımlar", *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:1, 2011, s.25.

<sup>355</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, s.134.

## 1.2. İspat Yüğü

İspat yüğü, vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uyumu açısından önemli bir yere sahiptir. Çünkü mükellef aleyhine aşırı ağırlaştırılmış bir ispat yüğü kuralı, ülkeye yapılacak yatırım kararlarını da etkileyebilecektir. Bu nedenle ispat yüğü konusunda ülkelerin bir yandan vergi toplama haklarını güvence altına alırken diğeryandan bu haktan tamamen mahrum kalmamaları yerinde olacaktır.

Vergi inceleme uygulamalarında olduğu gibi, ispat yüğü konusunda da OECD'ye üye ülkeler arasında farklılık göze çarpmaktadır. Üye ülkelerin çoğunda yargılama ve/veya vergi denetimi aşamasında, ispat yükünün vergi idareleri üzerinde olduğu görülmektedir<sup>356</sup>. Ancak bazen, vergi idarelerinin vergilendirilebilir geliri tahmin etmelerine izin vermek için ispat yüğü tersine çevrilebilmektedir. Vergi mükellefinin iyi niyetle hareket etmediği durumlarda<sup>357</sup> ispat yüğü tersine çevrilmekte ve mükelleflerin üzerinde bırakılmaktadır.

İspat yükünün vergi mükellefi veya vergi idaresinin üzerinde olmasına göre çeşitli ihtimaller söz konusu olmaktadır. Örneğin bazı ülkelerin iç hukukuna göre, ispat yükünün vergi idaresinin üzerinde olduğu durumlarda, emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olmayan fiyatlamayı kanıtlayamadığı sürece, vergi mükellefinin transfer fiyatlandırmasının doğruluğunu ispatlama konusunda yasal yükümlülüğü bulunmamaktadır<sup>358</sup>. Ancak vergi mükellefi, vergi idaresinin yerine getirdiği vergi incelemesi için gerekli bulunan kayıt ve belgeleri ibrazla yükümlü tutulmaktadır.

Diğery bazı ülkelerde ise, vergi mükelleflerinin, kanunla kendilerine yüklenen vergi idaresi ile işbirliği yapma görevleri vardır<sup>359</sup>. Vergi mükellefinin işbirliği yapmadığı durumlarda, vergi idaresine tecrübeler dayalı olarak gerçekleri varsayma ve vergi mükellefinin gelirini tahmin etme diğery bir deyişle resen tarh yetkisi

---

<sup>356</sup> Dejan Jelic, *Allocation of Burden of Proof That The Arm's Length Principle Was (Not) Breached Under The TFEU Fundamental Freedoms*, Master Thesis in European and International Tax Law, Lund University, Lund, May 2013, s. 19.

<sup>357</sup> Örneğin vergi mükellefinin dokümantasyon gerekliliklerini yerine getirmemesi, yanlış doldurduğu, yanıltıcı beyanda bulunduğu veya vergi idaresi ile işbirliği yapmadığı durumlardır.

<sup>358</sup> Cenkeri, *a.g.m.*, s.25

<sup>359</sup> Örneğin Avusturya bu ülkeler arasındadır. UHY(2015)- Global Transfer Pricing Guide, <http://www.uhy.com/wp-content/uploads/Global-Transfer-Pricing-Guide-January-2015.pdf> (Erişim Tarihi:19.09.2016), s.11.

verilmektedir<sup>360</sup>. Ancak ispat yükünün vergi mükellefinin üzerinde olduğu durumlarda dahi, vergi idarelerinin açıkça bir hukuk kuralına dayanmadan bir vergi matrahını artırmaları mümkün değildir. Örneğin, bu ülkedeki vergi idaresinin emsallere uygunluk ilkesini gözardı ederek cironun sabit bir yüzdesi olarak hesaplanan vergilendirebilir gelire dayanan vergi matrahını artırması söz konusu değildir.

İspat yükünün vergi mükellefi üzerinde olduğu ülkelerdeki vakıalar bağlamında, ispat yükü genellikle değişen bir yük olarak görülmektedir. Bir vergi mükellefinin transfer fiyatlandırmasının emsallere uygun olduğu konusunda mahkemeye makul argüman ve kanıtları sunduğu durumlarda, vergi mükellefinin transfer fiyatlandırmasının niçin emsallere uygun olmadığı ve hesaplanan vergi matrahının niçin doğru olmadığı konusundaki kanıt ve argümanları sunma şeklinde ispat yükü yasal ve fiili olarak vergi idaresi aleyhine değişmektedir<sup>361</sup>.

Transfer fiyatlandırması analizlerinin güçlüklerinden dolayı, vergi idarelerinin incelemelerine katı bir bakış açısıyla yaklaşmamaları uygun olacaktır. Bu nedenle ispat yükü ile ilgili kurallar vergi idareleri tarafından transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak doğrulanamayan veya asılsız iddialarda bulunmak için bir gerekçe olarak kullanılmamalıdır<sup>362</sup>. Aksi durumda bu şekildeki bir yaklaşım yatırım kararlarına doğrudan etki edecektir. Bu nedenle vergi idaresi, ispat yükü vergi mükellefine ait olsa bile emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olan transfer fiyatlandırmasını belirleme işlemini iyi niyetle yapmalı yine vergi mükellefi de ispat yüküne bakmaksızın emsallere uygunluk ilkesine uygun olarak kendi transfer fiyatlandırması yöntemini açıkça gösterecek şekildeki hazırlıklarını özenli olarak yapmalıdır<sup>363</sup>.

### 1.3. Cezalar

Ülkelerin vergi mevzuatlarında cezalar, vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu sağlamaya yönelik olduğu kadar uyumsuzluğu caydırmaya da yöneliktir. Örneğin vergi beyannamelerinin doğru bir şekilde doldurulması, vergi idareleri tarafından talep edilen

---

<sup>360</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, s.135.

<sup>361</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, s.135.

<sup>362</sup> Cenkeri, *a.g.m.*, s.26.

<sup>363</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, s.136.

bilgilerin doğru bir şekilde sağlanması ve vergi sorumluluğunun maddi olarak belirlenmesi gibi konular yanında, vergi kaçırmayı engelleme amacını da taşımaktadır. Ancak yine de cezaların uyumdan daha ziyade uyumsuzluğu önleme gayesi taşıdığını söylemek mümkündür.

OECD, transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak iki ülke arasında gerçekleşen karşılıklı görüşmelerin, ayarlamaların azaltılması veya vazgeçme ile sonuçlanması halinde, ülke mevzuatında buna yönelik olarak vergi idareleri tarafından verilecek bir cezanın azaltılması veya iptal edilmesi olanağının mevcut olmasının önemli olduğuna vurgu yapmaktadır<sup>364</sup>.

Bir ülke ile diğerinin farklı ceza uygulamaları ve politikaları karşılaştırılırken dikkatli olunmalıdır. Yapılacak karşılaştırmada, aynı amaçları gerçekleştiren cezalar için çeşitli ülkelerde kullanılan farklı isimlerin bulunabileceğini hesaba katmak ve ülkenin genel uyum kurallarını da dikkate almak gerekmektedir<sup>365</sup>.

Ülkelerin vergi idareleri tarafından benimsenmiş farklı türlerde cezalar bulunmaktadır. Transfer fiyatlandırması alanında da pek çok ülke, bu konuyla ilgili düzenlemelerine, vergi mükelleflerinin uyumunun sağlanabilmesi amacıyla cezaları da eklemektedir. Genellikle bu alandaki cezalar, vergilendirilebilir gelirin yanlış belirlenmesi nedeniyle uygulanan cezalar ve dokümantasyonun yanlış veya eksik yerine getirilmesi nedeniyle uygulanan cezalar olmak üzere iki türlüdür<sup>366</sup>. Hukuki veya idari nitelikteki cezalar daha yaygın olup bunlar tipik olarak para cezaları şeklinde gerçekleşmektedir.

Ülkelerin çoğu transfer fiyatlandırması vakıalarında genel vergi cezaları uygularken, bazı ülkeler, dokümantasyon ile ilgili olarak özel transfer fiyatlandırması cezaları uygulamaktadırlar<sup>367</sup>. Transfer fiyatlandırması konusunda özel düzenleme getirmeyen ülkelere örnek olarak Hollanda, Japonya, İrlanda, Avusturya, Türkiye

<sup>364</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, s.136.

<sup>365</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, s.137.

<sup>366</sup> Theresa Lohse- Nadine Riedel- Christoph Spengel, "The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations- A Worldwide Overview", *Oxford University Centre for Business Taxation*, 2012 [http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/WP1227.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/WP1227.pdf), (Erişim Tarihi: 20.11.2014), s. 16.

<sup>367</sup> Lohse-Riedel-Spengel, *a.g.m.*, s.16.

verilebilir<sup>368</sup>. Öte yandan Kanada, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Portekiz gibi ülkeler ise özel ceza hükümleri getirmişlerdir<sup>369</sup>. Bu cezalardan bazıları, örneğin bilginin rapor edilmesi ve vergi beyannamelerinin zamanında doldurulması gibi usule ait olup, miktarı genellikle kusurun devam ettiği her gün için sabit bir miktara dayalı olarak tahakkuk ettirilen küçük bir vergiye dayanır. Daha önemli kamu para cezaları ise, vergi matrahının az gösterilmesine yönelik olarak getirilmiştir<sup>370</sup>.

Kamu para cezaları da ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Transfer fiyatlandırması düzenlemelerinden kaynaklanan cezalar aynı tipte uygulanmakla birlikte şiddetlerine göre geniş bir aralıkta uygulanmaktadır<sup>371</sup>. Ülkelerin bir kısmında, vergi sorumluluğunu azaltan işleme yönelik olarak getirilen para cezaları, %10'dan % 200'e varan oranlarda yüzde olarak hesaplanmaktadır. Belçika, Kanada, Finlandiya, Almanya, İtalya, Norveç, ABD gibi ülkelerde değişen yüzdelik oranlarda özel transfer fiyatlandırması cezaları getirilmiştir. Çoğu OECD üyesi ülkede, cezaların artırılmasını öngören durumlarda ceza oranları da artırılmaktadır. Örneğin daha yüksek oranlardaki cezalar, vergi mükelleflerinin kusurluluğunun yüksek derecesini gösterecek şekilde yürürlüğe konmaktadır. (Örneğin vergi kaçırmaya niyetiyle hareket edilen kasıtlılık durumu gibi). Hiçbir kasıt bulunmaması gibi iyi niyetli durumlarda ise, devletler daha düşük oranlarda vergi cezaları uygulamaktadırlar.

Çoğu ülkede, transfer fiyatlandırması düzenlemeleri nedeniyle verilen cezalar, transfer fiyatlandırmasının kendisi veya ödenmemiş verginin yüzdesi olarak belirlenmiştir<sup>372</sup>. Transfer fiyatlandırması üzerindeki cezaların diğer bir yönü verginin geç ödenmesi nedeniyle faiz yürütülmesi konusu olup bu ceza hemen her ülkede uygulanmaktadır. Faiz oranları aylık %3 ya da daha yüksek olabildiği gibi günlük %0.1 oranında olacak şekilde de uygulanabilmektedir.

<sup>368</sup> Deloitte- 2014 Transfer Pricing Country Guide-

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-global-transfer-pricing-guide-2014.pdf>, s. 1-221.

<sup>369</sup> Deloitte- 2014 Transfer Pricing Country Guide-

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-global-transfer-pricing-guide-2014.pdf>, s. 1-221.

<sup>370</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, s.138.

<sup>371</sup> Lohse- Riedel-Spengel, *a.g.m.*, s.17.

<sup>372</sup> Ülkelerin yaklaşık yarısı, %100'den daha aşağı bir yüzdelikte ek vergi uygulamaktadır. Örneğin Avusturya %2, Danimarka %6 gibi. Diğer yarısının cezaları en az %100 olarak uygulanmaktadır. Kanada, Finlandiya, Yunanistan, Polonya ve İspanya gibi ülkeler, ceza tabanı olarak transfer fiyatlandırması düzenlemesini kullanmakta dolayısıyla ek vergi ile ilgili olarak özel bir vergi oranı ortaya çıkmaktadır.

Ülkelerin transfer fiyatlandırması düzenlemeleri nedeniyle verecekleri ceza hükümleri konusunda aşırı sert düzenlemelerden kaçınmaları gerekmektedir. Sınır ötesi transfer fiyatlandırması konuları, iki vergi yetkisinin vergi tabanını etkilediğinden dolayı, aşırı sert bir ceza sistemi, vergi mükellefinin diğer vergi idaresindeki vergilendirilebilir gelirini aşırı olarak büyütmesini teşvik edebilir<sup>373</sup>. Bu durumda, ceza sistemi, uyumu teşvik etme birincil hedefinin başarısızlığa uğramasına ve diğer vergi idaresine bildirilen emsallere uygunluk prensibi ile uyumlu olmayan farklı bir türde uyumsuzluğun onun yerine geçmesine neden olabilir.

Genellikle bir ceza sisteminin adaletsiz olup olmadığı, hukuka aykırı fiil ile cezanın orantısı baz alınarak değerlendirilmektedir<sup>374</sup>. Cezalar, bir vergi sisteminin usulle ve yönetimle ilgili birçok yönünden sadece birisi olduğu için, vergi sisteminin tüm yönlerini göz önüne almaksızın cezanın adil olup olmadığı sonucuna varmak güçtür. Bununla birlikte OECD üyesi ülkeler, belirli bir ülkedeki vergi sisteminin diğer açılara bakılmaksızın cezaların adil olup olmadığı konusunda aşağıda belirtilen hususlarda hemfikirdirler<sup>375</sup>. Birincisi vergi mükellefinin belirli bir miktarın altında daha az vergi ödediği ancak kötü niyetle hareket etmediği durumlardaki cezalarının büyüklüğü, kötü niyetle vergi kaçırmaktan daha fazla olursa bu durumda ceza gereğinden fazla sert olacaktır. İkincisi, ilişkili kuruluşlar ile gerçekleştirilen işlemlerde, fiyatı belirlemek için emsallere uygunluk ilkesinin tutarlı bir şekilde kullanılması yönündeki iyi niyetli bir çabanın vergi mükellefleri üzerinde büyük cezalarla neticelenmesi haksızlık olacaktır. Özellikle, bir vergi mükellefinin ulaşamadığı bir veri nedeniyle hataya düşmesi veya transfer fiyatlandırması için kullanılan transfer fiyatlandırmasında emsal bedelin tespitinde kullanılacak metot için bir verinin bulunamaması durumunda vergi mükellefine ceza verilmesi adaletli olmayacaktır<sup>376</sup>.

---

<sup>373</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, s.138.

<sup>374</sup> Cenkeri, *a.g.m.*, s.26.

<sup>375</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, s.139, Selami Güney-Ramazan Bozkurt, "Türkiye'deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi", <http://www.mufad.org.tr/journal/attachments/article/484/8.pdf>, 2011, s. 161.

<sup>376</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, s.139.

## 1.4. Transfer Fiyatlandırması İncelemelerinde Ülke Uygulamaları

Transfer fiyatlandırmasının vergi idareleri tarafından incelemeye konu olmasında her ülkenin farklı yöntemleri bulunmaktadır. OECD'nin amacı, bu yöntemlerdeki farklılığın en aza indirilmesi suretiyle ülkelerin transfer fiyatlandırması uygulamalarında mümkün olduğu kadar birliğin sağlanmasıdır. Transfer fiyatlandırması incelemeleri ile ilgili olarak bir kısım OECD üyesi ülkelerde yer alan mevzuat bu başlık altında aşağıdaki şekilde irdelenmiştir.

### 1.4.1. Almanya

Alman vergi idareleri, transfer fiyatlandırması konuları için özel vergi denetimleri yapmamaktadırlar<sup>377</sup>. Daha çok düzenli aralıklarla gerçekleştirilen vergi denetimleri sırasında transfer fiyatlandırması incelemelerini gerçekleştirmektedirler. Küçük işletmelerin haricinde, Alman şirketleri genellikle üç yıldan beş yıla kadar birbirini izleyen yıllarda düzenli olarak vergi denetimine tabi tutulmaktadırlar. Vergi denetçileri, ülke genelinde uygulanan transfer fiyatlandırması programındaki kapsamlı yeni kurallar ışığında gerçekleştirilen sıkı denetimlerle, transfer fiyatlandırması üzerinde yoğunlaşmaktadırlar<sup>378</sup>. Öncelikle, şirketlerin, resmi denetim uyarısını almaları üzerine Gelir Dağılımı Kayıt Yönetmeliği'nin (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung-GAufzV) 2. Bölüm 6. paragrafının hükümleri gereğince, kendi sınır ötesi transfer fiyatlandırması dokümanlarını 60 gün, olağandışı işlemler için ise 30 gün içinde hazırlamaları gerekmektedir<sup>379</sup>. Burada dokümantasyonun gönderilmesi için 60 günlük zaman sınırı, resmi haberin tebliğ alınması ile başlar. Ancak dokümantasyonda, açıkça belirtilmemiş bir isteğe cevap verme zorunluluğu yoktur. Eğer şirketler böyle açıkça belirtilmeyen bir istekle karşı karşıya kalırlarsa itiraz etme hakları bulunmaktadır<sup>380</sup>.

<sup>377</sup> PWC (2016)- International Transfer Pricing 2015/16, file:///C:/Users/Casper/Downloads/itp-download.pdf, (Erişim Tarihi: 23/06/2016), s.475.

<sup>378</sup> EY (2016), 2015-16 Worldwide Transfer Pricing Reference Guide, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/transfer-pricing-and-tax-effective-supply-chain-management/2015-16-worldwide-transfer-pricing-reference-guide---germany>, (Erişim Tarihi: 19.12.2016)

<sup>379</sup> KPMG (2015), Global Transfer Pricing Review, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/tp-review-germany-v2.pdf>, s.3.

<sup>380</sup> PWC (2016)- International Transfer Pricing 2015/16, file:///C:/Users/Casper/Downloads/itp-download.pdf, (Erişim Tarihi: 23/06/2016), s.475.



### 1.4.2. İngiltere

İngiliz hukukuna göre bir şirket, vergi idaresine beyannamenin ilgili olduğu hesap döneminin sonrasındaki 12 ay içinde yıllık kurumlar vergisi beyannamesini ve yasal hesaplarını gönderir. HMRC<sup>381</sup>, belirlenmiş zaman sınırları içindeki denetimler sonucunda şirketin sorumluluğunu gerektirecek şekilde gönderilen beyanlarda bir usulsüzlük tespit ederse vergi mükellefine resmi bildirimde bulunmak suretiyle soruşturma başlatabilir<sup>382</sup>. Soruşturma başladıktan sonra, kapsam transfer fiyatlandırması da dahil olmak üzere vergi beyanındaki herhangi bir şeye yaygınlaştırılabilir. HMRC, soruşturma başlatılması için sebep belirtmekle yükümlü değildir. 2008 yılında, HMRC bünyesinde transfer fiyatlandırması grubu kurulmuş ve bu alandaki uygulamalar ve prosedürler revize edilmiştir. Transfer fiyatlandırması incelemelerine özel olarak çoğu incelemenin 18 ay içinde sonuçlandırılması hedeflenmekte yalnızca yüksek riskli ve karmaşık vakıaların sonuçlandırılması 36 ayı bulabilmektedir<sup>383</sup>.

### 1.4.3. Fransa

Fransa'da transfer fiyatlandırması denetimleri normal denetimin bir parçası olarak gerçekleştirilmektedir. Ancak büyük şirketler her 3-4 yılda bir denetlenmektedir. Günümüzde Fransız şirketleri ve onun Fransız olmayan grup şirketleri dahil hemen hemen bütün sektörler denetlenmektedir.

Fransa'da transfer fiyatlandırması alanında, vergi incelemesi uygulamaları şu şekilde gerçekleşmektedir<sup>384</sup>: Öncelikle, vergi mükellefine, araştırma konusu belirli yılları, vergileri ve vergi denetçisinin ziyaret tarihini belirten bilgilendirme amaçlı yazılı bildirim gönderilir. Denetçinin ziyaret edeceği mahal, vergi mükellefinin ana binası,

---

<sup>381</sup> HMRC- Her Majesty's Revenue&Customs- İngiltere'nin vergi kurumu olup, 2005 yılında England Revenue and Customs and Exice'nin yerine kurulmuştur. HMRC, bakanlık dışı bir kurum olup, Hazine, stratejik vergi politikası oluşturma ve geliştirme üzerinde çalışırken HMRC, bu politikaları yürürlüğe koyma ve sürdürmekle sorumlu olup kendisini "politika ortağı" olarak tanımlamaktadır. Bkz. <http://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>, (Erişim Tarihi:23.06.2014).

<sup>382</sup> PWC-International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.800.

<sup>383</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.800.

<sup>384</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.420

şirketin kanuni merkezi ya da işlemlerin yürütüldüğü ana bina olabilir. Denetçinin işi, inceleme altındaki işlemlerin karmaşıklığı ve vergi mükellefinin işlerinin boyutuna bağlı olarak birkaç günden birkaç aya kadar sürebilir. Denetçinin çalışma süresi için maksimum bir süre öngörülmemiştir. Denetçi, gerekirse vergi idaresi içindeki transfer fiyatlandırması konusunda uzman bir gruptan ya da Fransız Vergi İdaresi transfer fiyatlandırması uzmanlarından yardım alabilir. Denetçinin ziyaretleri süresince, vergi mükellefi ile denetçi arasında düzenli diyalog devam eder. Denetçi, bütün önemli soruların cevaplandırıldığına kanaat getirirse, yerinde yapılan inceleme bitirilir. Bu noktada, ödenmesi gereken vergi miktardan daha az ödeme yapıldığı konusunda yazılı bir bildirim vergi mükellefine gönderilir. Vergi mükellefi, 30 gün içinde bildirim yazılı olarak cevap vermek zorundadır. Vergi mükellefi, verdiği cevapta önerilen düzeltmeleri ya kabul eder ya da reddeder. Vergi mükellefi, yeniden değerlendirme konusuna itiraz etmeyi seçerse, kendi savlarını destekleyecek argümanları detaylı ve ikna edici şekilde göstermek zorundadır. Yine vergi mükellefinin üst denetçi ile görüşme hakkı bulunmaktadır. Vergi idaresi böyle bir talebi genellikle reddetmemektedir. Bu görüşmeden sonra vergi mükellefi, yerel vergi denetim bölümünün başındaki kimse ile de görüşmek isteyebilir. Vergi mükellefinin yazılı argümanlarını inceledikten sonra, vergi idaresi, kendisinin başlangıçtaki pozisyonunu ya aynen kabul eder ya da değiştirir. Vergi idarelerinin kendi cevaplarını hazırlama zorunluluğu konusunda zaman sınırı yoktur. Vergi idaresi son cevabında, vergi mükellefinin sorununu İlçe Komisyonuna götürme hakkı bulunduğu şeklinde bilgilendirme yapmakla yükümlüdür. Bu kurum, vergi mükellefi ve vergi idarelerinin temsilcilerinden oluşmakta olup vergi konularını yasal açıdan değil teknik açıdan incelemekle yükümlüdür. Her iki tarafın, karar verilmeden önce kendi argümanlarını belirten bir raporu komisyona göndermeleri gerekmektedir. İlçe komisyonunun kararı Fransız vergi idaresi için bağlayıcı değildir. Vergi idaresi, komisyonun yeniden değerlendirme kararının kendisine ulaşmasından itibaren, en son üç yılı kapsayan bildirimdeki vergiyi vergi mükellefinden tahsil edebilir.

#### **1.4.4. Japonya**

Japonya'da şirketler, yıllık kurumlar vergisi beyannamelerini doldurmak ve beyan etmekle yükümlüdürler. Bu beyanın bir parçası olarak, vergi mükellefinin ilişkili

şirketlerle yapmış olduğu işlemler, her işlemde benimsenen transfer fiyatlandırması yönteminin açıklaması da dahil olmak üzere cetvelde gösterilmek zorundadır. Bu formdaki finansal tabloların ve şirket hesaplarının birlikte incelenmesi, şirketin vergi idareleri tarafından denetime tabi tutulmasına neden olabilir. Bu inceleme kapsamında, Ulusal Vergi Dairesi incelemelerinde, aşağıdaki durumları gördüğü takdirde hukuka aykırı transfer fiyatlandırması durumlarının muhtemelliğini göz önünde bulunduracaktır<sup>385</sup>.

- a) Bağlı şirketlerle işlem hacminin kayda değer derecede büyük olması,
- b) Şirketler arası fiyatların, komisyon ödemelerinin ve royalti oranlarının önceden belirli olmasına rağmen daha sonradan ilişkili şirketin yararına olacak şekilde değiştirilmesi,
- c) Bir şirketin karının karşılaştırılabilir şirketin vergilendirilebilir geliri veya üretiminin pazar genişliğine oranla artmaması,
- d) Bağlı şirketlerden satın alınan ürünlerin fiyatının zarara neden olması,
- e) Bağlı şirketlerin yaptıkları karların gösterdikleri performansla uyumlu olmaması,
- f) Bağlı şirketler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin açıkça tanımlanmamış olması,
- g) Hesaplanan royalti oranlarının hangi temele dayandığının tanımlanmamış olması,
- h) Yabancı bağlı şirket ile ara şirket arasındaki dağıtılan gelir üzerindeki kaynağın mantıksız gözükmemesi,

Yukarıda belirtilen durumlarda, Tokyo Bölgesel Vergi Bürosu'ndan veya yerel vergi dairesinden özel araştırmacı vergi mükellefinin şirket binasına araştırma yapmak üzere gidecektir. Vergi idareleri uygun transfer fiyatını belirlemek için gerekli olduğunu düşündükleri her bilgiyi talep etmeye yetkilidirler. 31 Mart 2010 yılında yapılan vergi

---

<sup>385</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.523.

reformunun bir parçası olarak, transfer fiyatlandırması denetimi süresince gönderilmesi veya sunulması istenilen belgelerin bir listesi, Japon transfer fiyatlandırması düzenlemelerine dahil edilmiştir. Transfer fiyatlandırması denetimi süresince gönderilmesi veya sunulması gerekli belgeler iki kategoride toplanmaktadır. Bunlar<sup>386</sup>: Vergi mükellefinin yabancı bağlı şirketlerle işlemlerinin detaylarını gösteren belgeler ve emsallere uygun fiyatın hesaplanması için vergi mükellefi tarafından kullanılan dokümanlar olarak ikiye ayrılmaktadır.

Değişiklikten önceki düzenlemelerde, denetim süresince hangi dokümanların sunulması gerektiği konusunda açıklama yoktu. Ancak şimdi Bakanlık Kararnamesinin 10.-22. ve 22.-74. maddelerinde, vergi mükelleflerinin ibraz etmesi gerekli her kategorideki dokümanların daha detaylı bir listesi gösterilmektedir. Diğerlerinin yanı sıra bunlar, sadece vergi mükellefinin değil aynı zamanda bağlı şirketin ticari defterlerini, kayıtlarını ve diğer dokümanları ihtiva etmektedir. Yurt dışı bilgi talepleri konusunda vergi mükellefinin istenen talepleri karşılamaya çaba göstermesi gerekmektedir. Bir denetimde, eğer vergi mükellefi, makul bir zaman süreci içinde talep edilen dokümanları göndermek veya sunmak konusunda başarısız olursa, vergi inceleme elemanları kendi imkanlarını kullanarak gizli emsal kullanımı veya tahmin yoluyla vergilendirme yapma yoluna başvurabilirler<sup>387</sup>. Tahmin yoluyla vergilendirme, vergi denetçilerine, vergi mükelleflerinin kendi transfer fiyatlandırması metotlarını referans almaksızın tahmini transfer fiyatını belirlemelerine izin vermektedir. Buna ek olarak, vergi idaresi, Japon şirketinin tahmini vergilendirilebilir gelirini, onun sınır ötesi işlemlerde yabancı iştirakleri ile arasındaki belirli transfer fiyatlandırması metotlardan birini uygulayarak bulabilir. Bu metotlar, yeniden satış fiyatı yöntemi, maliyet artı yöntemi ya da kar bölüşüm yöntemi olabilir. Ancak tahminlere göre vergilendirme yöntemi vergi idareleri için son çare olup bugüne kadar rapor edilmiş sadece bir olay bulunmaktadır.

---

<sup>386</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.523.

<sup>387</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.523.

### 1.4.5. İtalya

İtalya vergi idaresi denetimler esnasında, çok uluslu şirketler ve büyük vergi mükellefleri üzerine odaklanmaktadır. 2002'den itibaren yaklaşık 26 milyon Euro'nun üstünde ciro yapan vergi mükellefleri, en az her iki yılda bir, 5.2 milyon Euro'yu aşan miktarda ciro yapan vergi mükellefleri ise en az dört yılda bir sistematik olarak denetlenmektedir<sup>388</sup>. Bu denetimler tam ve kapsamlı olabileceği gibi transfer fiyatlandırması gibi spesifik bir konuya da odaklanabilmektedir. Vergi denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler 388/2000 adlı Yasanın 42. maddesinde yer almakta olup vergi denetimi için genel bir rehber olarak kabul edilmektedir. Büyük mükelleflerle ilgili hükümler, 28 Ocak 2009 tarihinde, n.2 yasaya dönüştürülen N.185/2008 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede yer almıştır. Bu kararname gereğince, 100 milyon Euro'yu aşan miktarda ciro yapan şirketler, "Büyük Vergi Mükellefleri Ofisi" adı verilen vergi ofisi tarafından denetlenecektir<sup>389</sup>. Aynı zamanda, İtalya'nın büyük mükellefler üzerinde durması gerektiği 18 Mayıs 2011 tarihli 21/E sayılı Genelgede de ifade edilmiştir. N. 185/2008 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile belirli eşiği aşan miktarda geliri olan şirketler, başvurunun yapıldığı yılı takip eden her mali yılda KDV iadeleri ve gelir vergileri bakımından önemli kontrollere tabi tutulacaklardır. Bu eşik başlangıçta, 300 milyon Euro iken 2011 yılından itibaren 150 milyon Euro'ya, 2011 yılının sonundan itibaren 100 milyon Euro'ya düşürülmüştür.

İtalya'da vergi denetimleri, normalde mükellefin işyerinde gerçekleştirilmektedir. Denetim ziyareti, vergi idareleri tarafından, bilgi amacıyla resmi tebligatla önceden bildirilebilir<sup>390</sup>. Ancak normal vergi denetimleri önceden ilan edilmez. İstisnai durumlar dışında, vergi denetiminin, vergi mükellefinin işyerindeki süresi 60 günü aşamaz. Vergi denetimi sonunda vergi idareleri, önerilen düzeltmeler ve bulgularla ilgili bir rapor yayınlar. Şirket 60 gün içinde, ilgili vergi dairesinin denetim raporuna karşı, savunma belgesi veya çürütme raporu dosyası hazırlar. Vergi idaresi 60 günlük süre bitmeden bir vergi tahakkuku yapamaz. Vergi idarelerinin 60 günün

<sup>388</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.528.

<sup>389</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.528.

<sup>390</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.530.

sonunda mutlaka bir değerlendirme raporu hazırlama zorunlulukları yoktur. Transfer fiyatlandırması da dahil olmak üzere vergi sorunları, dava olmaksızın mükellef ile vergi idareleri arasında çözümlenebilir. Eğer bir anlaşmaya ulaşırsa, muaccel hale gelmiş faiz, ceza ve vergilerin miktarını gösteren resmi bir rapor hazırlanır ve cezaların toplam miktarı %33 oranında düşürülür. Dava başladıktan sonra bile, şirket ve vergi idaresi mahkeme dışında anlaşmazlığı çözebilir. Bu prosedüre, 546/1992 sayılı kararnamenin 48. maddesi gereğince, adli uzlaşma prosedürü denilmektedir. Adli uzlaşma prosedürü sırasında bir uzlaşma olması durumunda, cezalar toplam miktarın % 40'ı oranında düşürülür. Eğer anlaşmazlık, mahkemede vergi mükellefinin aleyhine sonuçlanırsa, cezalar tamamen uygulanır. Nihai karara ulaşmadan önce üç aşama vardır<sup>391</sup>. Birinci aşama il, ikinci aşama bölge, üçüncü aşama ise üst mahkemedir. Anlaşmazlık karara bağlanmamışken, vergi idaresi, ilk kararın verilmesinden önce takdir edilen verginin ve cezaların %50 sinin, ikinci derece yargılamaya kadar toplam vergilerin ve cezaların tamamının toplanmasına karar verebilir.

#### 1.4.6. İspanya

İspanyol vergi müfettişleri vergi incelemelerinde üç düzeyde işlem yapmaktadır. Bunlar, ulusal, bölgesel ve yerel düzeydir<sup>392</sup>. Ulusal ve bölgesel uzman birimler, şirketlerin veya grup şirketlerinin satışlarının hacmi, ekonomik sektördeki itibarı, büyüklüğü gibi sebeplerle gerçekleşecek vergi sorunlarını yakından takip etmekle sorumludurlar. Bu şirketler veya grup şirketler yinelenen bazda vergi denetimlerine tabiidir. Daha küçük şirketler ise, yerel düzeyde ele alınmaktadır. Transfer fiyatlandırması konuları, genel vergi denetiminin bir parçası olarak düşünülmekte ve kendisi özel bir araştırmanın konusu olmamaktadır. Öte yandan günümüz gelişmelerine paralel olarak transfer fiyatlandırması denetimleri önemli ölçüde artmıştır. Başlatılan çok sayıda denetimin kapsamı, şirketler arası fiyatların emsallere uygun olup olmadığı ile sınırlıdır. Her müfettiş, Kişisel Gizli Vergi Denetim Planı çerçevesinde denetleme

<sup>391</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s. 530.

<sup>392</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.720.

kapsamındaki bütün vergi mükelleflerine yönelik olarak belirli bir dönem için atanır<sup>393</sup>. Mükelleflerin, bir vergi denetiminin başlaması üzerine, yapılan denetimin mahiyeti, kapsamı, hak ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirilme hakları bulunmaktadır. Vergi denetimi prosedürü, 12 ay içinde sonuçlandırılmak zorundadır. Ancak belirli koşullar altında bu süre 12 ay daha uzatılabilir. Denetimler normalde şirketin ana ofislerinde veya vergi idarelerinin ofislerinde yürütülebilir. Denetim, vergi denetçisinin yeniden matrah belirleme teklifi için gerekli bütün bilgilerin toplandığına kanaat getirdiği anda tamamlanmış sayılmaktadır. Vergi mükellefine, vergi denetçisinin raporunu kaleme almadan önce kendi iddialarını sunma fırsatı verilir. Uygulamada bir vergi incelemesi, genellikle vergi mükellefinin, vergi denetçisinin yeniden matrah belirleme önerisini tamamen veya kısmen kabul veya reddetmesi ile sonuçlanmaktadır. Vergi müfettişleri, diğer gelir vergisi yükümlülükleriyle ilgili herhangi bir değerlendirmeden ayrı bir transfer fiyatlandırması değerlendirme raporu hazırlamak zorundadırlar. Transfer fiyatlandırma değerlendirme raporunun içeriği, vergi müfettişi tarafından belirlenen emsallere uygun bedelin bir gerekçesi ve bu bedelin nasıl belirlendiği konularından oluşmaktadır<sup>394</sup>.

#### **1.4.7. Amerika Birleşik Devletleri**

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'inde transfer fiyatlandırması ile ilgili yetkili kurum IRS (International Revenue Service) dir. Denetim ile ilgili olarak IRS tarafından hazırlanmış olan "Transfer Fiyatlandırması Denetimi Yol Haritası"<sup>395</sup> adlı bir rehber bulunmaktadır. Denetim konusunda mükelleflerin ve IRS'nin bu rehber göre hareket etmeleri gerekmektedir. Denetim prosedürü rehberde adım adım gösterilmiştir. Denetim süreci 24 aylık bir süreyi kapsamaktadır.

<sup>393</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.721.

<sup>394</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.721.

<sup>395</sup> Bu rehber en son Şubat 2014 tarihinde yenilenmiştir. Bkz. [www.irs.gov/pub/irs-utl/FinalTrfPrcRoadMap.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-utl/FinalTrfPrcRoadMap.pdf). (Erişim Tarihi: 24.02.2015) s.1-26.



Denetim süreci üç aşamadan oluşmaktadır<sup>396</sup>:

Denetimin birinci aşaması, planlama aşamasıdır ve bu aşama için 6 aya kadar uzanan bir süre öngörülmüştür. Planlama aşaması, ön inceleme analizleri, görüşmenin açılması (24 aylık sürenin başlangıcı olarak bu aşama esas alınmıştır), vergi mükellefinin oryantasyonu, başlangıç risklerinin ve denetim planının hazırlanması süreçlerinden oluşmaktadır.

Denetimin ikinci aşaması ise, inceleme aşamasıdır. Bu aşama, Soruşturma Kurulu ve Bilgi Toplama ve Gelişmelerin Yayınlanması aşamalarından oluşmakta olup 14 aya kadar sürebilmektedir.

Denetimin üçüncü aşaması ise karar aşamasıdır. Bu aşama sunumun yayınlanması, kararın yayınlaması ve dosyanın kapatılması aşamalarından oluşmakta olup 6 aylık bir süreci gerektirmektedir.

ABD’de transfer fiyatlandırması denetimleri, vergi mükellefinin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma ihtimalinin olduğu durumlarla sınırlı değildir. Çok uluslu şirketlerin, vergi beyannamelerinin standart olan gözden geçirilmesinin bir parçası olarak kendi şirketler arası fiyatlarını nasıl ayarladıklarını ve niçin bu sonuca nasıl ulaştıklarını göstermek üzere IRS tarafından çağrılacaklarını bilmeleri gerekmektedir. Bu tür incelemelerin başlangıcının standart bir özelliği olarak 30 gün içinde vergi mükelleflerinin destekleyici belgelerini sunmaları gerekmektedir<sup>397</sup>.

#### **1.4.8. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması İncelemeleri**

Türkiye’de transfer fiyatlandırması denetimleri ile ilgili olarak iki kurumun yetkili olduğu görülmektedir. Bunlardan birisi Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı diğeri ise Gelir İdaresi Başkanlığı’dır. 10 Temmuz 2011 tarih ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile (KHK), Bakanlık Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu’nun adı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı olarak değiştirilerek Kurul yeniden yapılandırılmıştır. Bu amaçla, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın altında çeşitli grup başkanlıkları

<sup>396</sup> [www.irs.gov/pub/irs-utl/FinalTrfPrcRoadMap.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-utl/FinalTrfPrcRoadMap.pdf), s.4

<sup>397</sup> PWC- International Transfer Pricing 2013/14, [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf), s.808.

kurulmasına karar verilmiş olup bunlardan birisi de “Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı”dır. Bu KHK’ye dayanak olarak çıkartılan 31 Ekim 2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği” ile Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı kazançlar Grup Başkanlığı (Ç) Grup Başkanlığı olarak isimlendirilmiş ve Ankara, İzmir ve İstanbul’da kurulmuştur. Yönetmeliğin 8/3. maddesine göre görev yapacak vergi müfettişleri Bakan tarafından belirlenmektedir. Bu şekilde, mükelleflerin ilişkili kişilerle olan işlemlerinin transfer fiyatlandırması bakımından incelenmesi, yurt dışı faaliyetlerle ilgili olarak kazanç ve iratlarının incelenmesi ve örtülü sermaye ile ilgili olarak yürütülecek vergi incelemeleri esas olmak üzere Bakanlıkça belirlenen konularda her türlü inceleme yapmak görevi, (Ç) Grubu Başkanlığında görevli vergi müfettişleri aracılığıyla yürütülecektir<sup>398</sup>. Bu bağlamda (Ç) Grubu Başkanlığında görev yapan vergi müfettişleri<sup>399</sup>:

- a) Holding veya grup şeklinde faaliyet gösteren mükelleflerin ilişkili kişilerle olan işlemleri esas olmak üzere, iktisadi işletmelerin ilişkili kişilerle emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptıkları sermaye, mal ve hizmet ticareti ile bunların kiralanması ve fiyatlandırması konularının,
- b) Çok uluslu şirketlerin vergisel yükümlülüklerini en aza indirmek amacıyla yaptıkları işlemlerin,
- c) Mükelleflerin ortaklarından veya ortakları ile ilişkili olan kimselerden doğrudan veya dolaylı yollardan temin ederek işletmede kullandığı borçların,
- d) Ticari ve sınai nitelikte olmayan yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranına sahip ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasında oluşan vergi adaletsizliğini önleyecek çalışmaların,
- e) Vergi kaybının önlenmesi amacıyla vergi planlanması ve vergi erteleme yöntemlerinin,

---

<sup>398</sup> Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu - [www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2Documents%2FDosya%2FFaaliyet\\_Raporu\\_2013.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2Documents%2FDosya%2FFaaliyet_Raporu_2013.pdf), s.22, (Erişim Tarihi: 15.07.2014).

<sup>399</sup> Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu - [www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2Documents%2FDosya%2FFaaliyet\\_Raporu\\_2013.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2Documents%2FDosya%2FFaaliyet_Raporu_2013.pdf), s.22.

- f) Vergi sistemimizde vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınma gayesiyle ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin,
- g) Vergi cennetleri olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik kimselere çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin, araştırılması ile görevlidirler.

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde ise, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı altında Transfer Fiyatlandırması ve Değerlendirilmesi Müdürlüğü kurulmuştur. Bu müdürlük, mükelleflerin yıllık belgelendirme yükümlülüklerini takip ederek risk analizi yapmakla görevlidir. Bu açıdan bakıldığında, Transfer Fiyatlandırması ve Değerlendirilmesi Müdürlüğü, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından incelenecek mükelleflerin tespitinde destek olacaktır.

İlişkili işlemleri olan kurumlar vergisi mükelleflerinin Transfer Fiyatlandırması Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formu, kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri zorunludur. İşte verilen bu form ile birlikte vergi dairesi incelenmeyi gerektirir bir durum olduğu kanaatine varırsa vergi incelemesi müessesesine başvuracaktır. Vergi denetimleri, finansal tablolar üzerine sağlanan bilgilere dayanılarak merkezi yazılım sistemiyle seçilen vergi mükellefleri için başlatılabileceği gibi, bir ihbar üzerine ya da transfer fiyatlandırmasında transfer fiyatlandırması raporlarından kaynaklanan bilgiler üzerine veya mükelleflerin yurt dışı bağlı iştiraklerinin bulunması veya denizaşırı işlemleri gibi karakteristik özellikleri nedeniyle de bir denetim başlatılabilir<sup>400</sup>. Türk mevzuatında, transfer fiyatlandırması konusunda özel bir denetim şekli öngörülmemiştir. Bu nedenle, transfer fiyatlandırması denetimi konusunda Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen genel hükümler uygulanacaktır.

#### **1.4.8.1. Vergi İncelemesi**

Türk mevzuatı bakımından vergi incelemesi VUK'nun 134. vd maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi incelemesi, üst düzeyde gerçekleştirilen bir vergi denetim

---

<sup>400</sup> Fırat Yalçın- Onur Çeliker- Turkey, World Transfer Pricing 2014, Transfer Pricing Weekly News From International Tax Review (TP Week), [www.internationaltaxreview.com/pdfs/wtp/world-transfer-pricing-2014.pdf](http://www.internationaltaxreview.com/pdfs/wtp/world-transfer-pricing-2014.pdf), 2014, (Erişim Tarihi: 27.10.2014), s.207.

müessesesidir<sup>401</sup>. Vergi incelemesindeki amaç, yalnızca vergi mükellefinin ödemesi gerekli vergilerinin doğruluğunu araştırıp tespit etmekle sınırlı bulunmayıp aynı zamanda bunun sağlanmasına yönelik işlemleri de kapsamaktadır<sup>402</sup>. Kısacası vergi inceleme işlemi, vergi mükellefinin mamelekine yönelmiş bulunan araştırma, tespit etme ve sağlama ayakları üzerine kurulmuş bulunan bir eylemdir<sup>403</sup>. Bu açıdan bakıldığında, vergi incelemesinin kapsamı oldukça geniş tutulmuştur. Hatta kanun tarafından incelemeye yetkili olanlar tarafından gerekli görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamede gösterilmesi gerekli unsurların tetkikinin genişletilmesine de imkan vermektedir. Vergi inceleme müessesesini üst seviyede araştırma gerektirdiği için, denetim elemanlarının da uzmanlaşmış olması gereği vardır. Uluslararası vergisel sorunların hızla çoğalması ve bu alanda uzmanlaşmış kadrolara ihtiyaç göstermektedir. Diğer ülkelere paralel olarak ülkemizde de vergi inceleme elemanları arasında uzmanlaşmaya gidildiği göze çarpmaktadır.

Vergi incelemesinin önleyici, eğitici ve yakalayıcı nitelikteki bir takım fonksiyonları bulunmaktadır<sup>404</sup>. Vergi incelemelerinin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesi, vergi mükelleflerinin vergi kaçırmaya yönelik eylemlerini önleyici bir fonksiyona sahip olabilir. Çünkü düzenli aralıklarla ve alanında uzmanlaşmış kimselerce gerçekleştirilen vergi incelemeleri, vergi mükellefleri üzerinde caydırıcı etki yapacaktır. Yine alanında uzmanlaşmış vergi denetim elemanlarının uyarıları, karmaşık vergi mevzuatı ile karşı karşıya kalan vergi mükellefleri için eğitici bir fonksiyon görmektedir. Vergi incelemesi sırasında yaptıkları hataları ilk ağızdan öğrenen vergi mükellefleri, aynı hataları tekrarlamama konusunda özen göstereceklerdir. Bunların dışında, vergi incelemeleri, vergi kaçırma amacıyla hareket eden kötü niyetli mükellefler bakımından yakalayıcı bir fonksiyon görmektedir. Bu incelemeler sırasında, denetim elemanlarınca vergi kaçırdığına dair yasal kanıtlar bulunan vergi mükellefleri hakkında yasal işlem yapılmasına olanak sağlanmaktadır.

---

<sup>401</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Gazi Kitabevi, s.101.

<sup>402</sup> Adil Nas, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012, C. 4, S. 61, s. 1309.

<sup>403</sup> Gökhan Kürşat Yerlikaya "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2011, C.XV, S.1-2, s.8.

<sup>404</sup> Akdoğan, *a.g.e.*, s. 102.

#### 1.4.8.2. Vergi İnceleme Yetkisine Sahip Kimseler

Vergi inceleme yetkisine sahip kimseler, 646 sayılı KHK ile 07/07/2011 tarihli değişiklik ile şu şekilde dñzenlemiřtir.

- a) Vergi mñfettiřleri
- b) Vergi mñfettiř yardımcıları
- c) İlin en bñyñk mal memuru
- d) Vergi dairesi mñdñrleri
- e) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında mñdñr kadrolarında gñrev yapanlar.

Transfer fiyatlandırması bakımından incelemenin (Ç) grup başkanlığına bağlı vergi mñfettiřleri tarafından yapılması gerekmektedir.

Vergi incelemesi ile yetkili bulunanların gñrevlerini ifa ederken uymaları gerekli temel ilkeler bulunmaktadır. Bunlar Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yñnetmelięin 5. maddesinde dñzenlenmiřtir. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- a) Yñkñmlñlñklerin yerine getirilip getirilmediğini, mñkellefin hak ve hukukunu da gñzetmek suretiyle denetlemek,
- b) Kanun hñkñmlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli ۆzeni gñstermek,
- c) Mñkelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ۆlçñlñ ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak,
- d) Mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve gñvene layık olunduğunu davranışlarıyla da gñstermek,
- e) Gñrevin yerine getirilmesinde sñrekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dñrñstlñęñ, kamu yararını gñzetmeyi, hesap verilebilirliği ve ۆngñrñlebilirlięi esas almak,

- f) Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek,
- g) Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak,
- h) Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak,
- i) Başkanlıkça belirlenen diğer ilke ve standartlara da bağlı kalmak şeklinde sıralanmıştır.

Mükellef hakları bakımından, kanun tarafından önemli bir adım atılmış ve vergi incelemesi ile görevli ve yetkili olanların, denetime başlamadan önce fotoğraflı kimliklerini ibraz etmeleri mecburiyeti getirilmiştir.

#### **1.4.8.3. Vergi İncelemesi Süreci**

Türk vergi mevzuatında, vergi idaresinin vergi incelemesinin yapılacağı zaman konusunda önceden haber verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu konudaki takdir hakkı vergi inceleme elamanındadır. Şayet denetimin niteliği, vergi mükellefi tarafından önceden bazı hazırlıkların yapılmasını gerektiriyor ve denetim sonucunu etkileyebilecek sakıncalar içermiyorsa bu takdirde vergi inceleme elemanı tarafından önceden haber verilebilir<sup>405</sup>. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zaman aşımı süresinin sonuna kadar yapılabilmektedir.

Vergi inceleme elemanlarının uyacakları esaslar konusu VUK'nun 140. maddesinde düzenlenmiş olup 23/07/2010 tarih ve 6009 sayılı yasa ile bazı ilaveler yapılmıştır. Öte yandan bu esaslar, ayrıca 31/10/2011 tarih 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" de düzenlenmiştir. Yönetmelikte vergi incelemesi, sınırlı inceleme ve tam inceleme olarak ikiye ayrılmış bulunmaktadır. Tam inceleme, bir mükellef hakkında, bir

---

<sup>405</sup> Akdoğan, *a.g.e.*, s.103.

veya birden fazla vergi türü için bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin olarak her türlü iş ve işlemlerin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılmasıdır. Sınırlı inceleme ise, tam inceleme dışında kalan bir vergilendirme döneminde ve bir vergi türünde bir veya birkaç gelir unsurunun tamamı incelenmeksizin bunların sadece belirli bir kısmına ilişkin olarak ve belli bir konu ile sınırlı olarak yapılan vergi incelemesini ifade etmektedir<sup>406</sup>. Vergi incelemesinin bu şekilde yönetmelik ile bir ayırımı tabi tutulması ve üstelik tanım olarak muallak ifadelerle yer verilmiş bulunması, hukuki güvenlik ilkesini zedeleyici niteliktedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında yapılacak inceleme ise sınırlı bir inceleme olacaktır. Çünkü vergi mükellefinin yalnızca yurt dışında bulunan ilişkili kişilerle yaptığı her türlü alım satım ve bu şekilde kabul edilen işlemi emsallere uygunluk ilkesi bakımından incelenmekte olup, vergi mükellefinin bütün gelir unsurları bakımından incelenmesi söz konusu değildir.

Vergi inceleme görevi, vergi müfettişine yazı ile verilmektedir. Vergi müfettişi, bu tarihten itibaren en geç 10 gün içinde işe başlamak zorundadırlar. Vergi incelemeye yetkisi olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler işe başlanıldığını göstermektedir. Ancak işe başlama, incelemeye başlamadan farklı bir kavram olup on günlük süre idareye yönelik olarak getirilmiştir ve incelemeye başlamanın ön aşamasını oluşturmaktadır<sup>407</sup>. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresi dahil olmak üzere inceleme görevi sırasında tespit ettikleri hususları içeren bir inceleme dosyası oluşturmak zorundadırlar. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlamaları gerekmektedir. Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek olan “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile başlanmaktadır. Bu tutanağın bir örneği mükellefe, bir örneği vergi inceleme elemanının bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilmektedir. İncelemeye başlama tarihi mükellefin tutanağı imzalama tarihi olarak kabul edilmektedir. Şayet mükellef tutanağı

<sup>406</sup> H. Nezih Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Yayınevi, İstanbul, 1994, s.127.

<sup>407</sup> Tahir Erdem, *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s.91.



imzalamaktan imtina etmiş ise, işe başlama tarihi, tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih olarak kabul edilmektedir<sup>408</sup>.

Vergi incelemesi kural olarak vergi mükellefinin iş yerinde yapılır. Ancak iş yerinin inceleme yapmak için uygun olmaması, ölüm, işi bırakma gibi zorunlu haller mevcut olduğu veya vergi mükellefi/sorumlusu talep ettiği takdirde vergi incelemesi, vergi dairesinde de yapılabilmektedir. Bu halde vergi mükellefi incelemeye tabi defter ve belgelerini vergi dairesine getirecektir. Vergi denetim elemanları, vergi mükellefinin onayı olmadan resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar<sup>409</sup>.

Vergi incelemesinin sonunda vergi inceleme raporu düzenlenmektedir. Vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibariyle ayrı ayrı düzenlenir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından kendilerine verilmiş vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve birden fazla vergi türünde eleştiri gerektiren hususlara ilişkin raporlar ayrı ayrı düzenlenecektir. Tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları; giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşmaktadır. Mükellefin inceleme esnasında ileri sürdüğü hususlar ve buna ilişkin değerlendirmelere eleştirilen hususlar bölümünde yer verilecektir. Vergi kanunlarına göre, yapılan incelemeler sonucunda eleştiri gerektiren bir hususa rastlanmaması halinde bu durum, incelemeyi yapan tarafından düzenlenecek bir rapor ile nezdinde inceleme yapıldığı bildirilir<sup>410</sup>.

Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine verilmeden önce, meslekte 10 yılını tamamlamış olan en az üç vergi müfettişinden oluşacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından raporun ilişkili bulunduğu kanun, KHK, tüzük, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uyup uymadığı bakımından değerlendirilir. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlıkları

<sup>408</sup> GİB (2011), “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, madde 9/3, <http://www.gib.gov.tr/node/86783> (Erişim tarihi: 25/04/2015).

<sup>409</sup> Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışında tutulmuştur. Bu emniyet tedbirleri vergi mükellefinin, incelemenin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine engel olabilecek nitelikteki davranışlarını engellemeye matuf nitelikteki tedbirlerdir. Ancak bu tedbirler alınırken iş yerindeki faaliyetlerini aksatmayacak nitelikte olmalıdır.

<sup>410</sup> GİB (2011), “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, madde 19, <http://www.gib.gov.tr/node/86783>

bünyesinde oluşturulan Rapor Değerlendirme Komisyonu sayısı 3 tanedir<sup>411</sup>. Şayet komisyon raporu ile vergi inceleme raporu arasında uyumsuzluk olursa, bu kez raporlar üst değerlendirme merciine gönderilecektir. Üst değerlendirme mercii, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme merciidir. Üst mercii, inceleme raporlarını ilişkili buldukları kanun, KHK, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendireceklerdir. Üst mercii değerlendirme raporu kesindir. Vergi inceleme elemanı, bu değerlendirmeyi esas alacak hazırlayacağı raporunu bağlı bulunduğu birime gönderecektir<sup>412</sup>.

Vergi inceleme raporları hukuki niteliği itibari ile hazırlık işlemi niteliğinde olup, vergi mükellefi tarafından iptal davasına konu edilemeyecektir.

Vergi inceleme elemanı tarafından yapılan denetleme sırasında, gerekli görülürse vergilendirmeyi ilgilendiren olaylar ve hesap durumları tutanağa bağlanabilir. Şayet ilgililerin itirazları söz konusu olursa bunlar da tutanağa geçirilir. Ancak bu şekilde düzenlenen tutanakların bir suretinin mükellefe veya gözetiminde inceleme yapana bırakılması zorunludur. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekinirse, tutanakta bahsi geçen defter ve belgeler inceleme yapılanın rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme sırasında tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler<sup>413</sup>.

Kanunda yapılan değişiklikle, vergi inceleme süresi ile ilgili olarak sınırlama getirilmiştir. Buna göre, tam inceleme yapılması halinde vergi incelemesi en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde tamamlanmak zorundadır. Bu sürede incelemenin bitirilememesi halinde inceleme elemanı ek süre talep edebilir. Bu talep inceleme elemanının bağlı bulunduğu birim tarafından değerlendirilerek 6 aylık ek süre verilebilir. Kanunda incelemenin ne zaman tamamlanmış sayılacağına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Ancak, “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 21. maddesi, vergi

---

<sup>411</sup> Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu -

[www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2Documents%2FDosya%2FFaaliyet\\_Raporu\\_2013.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2Documents%2FDosya%2FFaaliyet_Raporu_2013.pdf), s.37.

<sup>412</sup> GİB (2011), “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, madde 20 , <http://www.gib.gov.tr/node/86783>

<sup>413</sup> GİB (2011), “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, madde 16 , <http://www.gib.gov.tr/node/86783>

inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarihi incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul etmektedir. Ancak bu durum, komisyonun değerlendirmesinden geçip onay almayan bir raporun işleme konulabilecek nitelikte olmadığı, dolayısıyla komisyonun denetiminin tamamlanması ile incelemenin tamamlanmış sayılacağı gerekçesi ile eleştirilmektedir<sup>414</sup>.

Genel olarak vergi incelemeleri geriye dönük olarak beş yıllık bir zamanaşımı süresi içinde gerçekleştirilmiş tüm işlemler için söz konusu olabileceği gibi, sondaj usulü kullanılarak yapılmaktadır<sup>415</sup>. Ancak transfer fiyatlandırmasındaki vergi incelemeleri yalnızca vergi mükelleflerinin yükümlülükleri ve ilişkili kişilerle yapılan işlemleri kapsamakta olup burada sondaj usulünün uygulanması mümkün değildir.

Ülkemizde 2016 yılı içerisinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda; 6.861 mükellef incelenmiş, 7.758 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 2.118.233.018 TL matrah üzerinden 1.273.504.627TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 150.406.830 TLTL vergi tarh edilmiştir<sup>416</sup>.

---

<sup>414</sup> Erdem, *a.g.e.*, s.135.

<sup>415</sup> Akdoğan, *a.g.e.*, s.104.

<sup>416</sup> GİB (2017)- FAALİYET RAPORU-

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf), (Erişim Tarihi: 23/03/2017) s.81.

**Tablo 2.2.** 2016 Yılı İtibariyle Ülkemizde Yapılan Vergi İnceleme Faaliyetleri

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bildirilen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Bulunan Vergi Farkı (TL)	Tarh Edilen Vergi (TL)	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)	Kesilen Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Kesilen Vergi Ziyat Cezası (TL)
Gelir Vergisi	911	1.213	211.484.653	51.160.730	7.710.321	9.880.627	14.107	5.873.337	14.021.587
Kurumlar Vergisi	415	442	124.741.451	34.354.471	7.713.268	7.990.737	15.976	2.207.094	13.247.625
KDV	1.216	1.528	597.366.796	131.313.682	32.447.718	33.035.260	24.718	5.646.311	57.349.557
ÖTV	62	65	0	629.371	676.829	753.153	240	49.875	760.634
Bank. Sig. Mua. Ver.	3	5	0	143.920	14.382	7.196	0	0	24.498
Damga Vergisi	28	36	264.029	7.911.362	448.125	686.776	0	5.000	803.679
Geçici Vergi	312	562	20.069.472	49.155.181	7.042.315	5.715.191	1.983	475.722	9.577.197
Diğerleri	3.880	3.871	433.085.402	106.399.344	5.389.012	5.451.384	5.395	6.116.904	5.390.638
Toplam	6.861	7.758	2.118.233.018	1.273.504.628	148.062.995	150.406.831	62.419	20.374.243	101.184.242

Kaynak:GİB-

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf)  
(Erişim Tarihi:23/03/2017) s. 113.

Tablo 2.2.'de de görüldüğü üzere 2016 yılı itibariyle kurumlar vergisi mükelleflerinin incelenme oranı gelir vergisi mükelleflerinin oldukça altındadır. Ancak 2015 yılı itibariyle incelenen kurumlar vergisi mükellefi 491<sup>417</sup> iken 2016 yılında bu rakam bir önceki yıllara hemen hemen aynıdır. Transfer fiyatlandırması denetimleri konusunda herhangi bir istatistik bilgi bulunmadığı için bu sayının

<sup>417</sup> GİB (2015 )-

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf)  
(Erişim Tarihi: 23/03/2017), s. 87.

## 2. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ VE KARŞILIKLI AYARLAMALAR

Transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümü konusundaki idari yaklaşımlardan bir diğeri Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU) ve karşılıklı ayarlamalardır.

### 2.1. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Karşılıklı anlaşma usulü, OECD transfer fiyatlandırması rehberinin dördüncü bölümünün (C) başlığı altında ve OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25. maddesinde düzenlenmiş olup üye ülkeler arasında, uluslararası vergi hukuku alanında ortaya çıkan anlaşmazlıkların en çabuk şekilde çözümlenmesini amaçlamaktadır. Bu açıdan karşılıklı anlaşma usulü diplomatik bir çözüm yoludur<sup>418</sup>.

Karşılıklı anlaşma usulü, çifte vergilendirme anlaşmalarının uygulanması nedeniyle ortaya çıkan sorunları çözmek amacıyla yetkili vergi idarelerinin görüşmeler yapması olarak tanımlanabilir<sup>419</sup>. Aynı zamanda KAU, bir vergi anlaşmasıyla iki ülke arasında gerçekleşen şirketler arası işlemlerde, vergi mükelleflerine vergi idareleri tarafından yapılan transfer fiyatlandırması ayarlamalarıyla ilişkili olarak çifte vergilendirmeden kaçınma imkanı sağlamaktadır<sup>420</sup>. Çünkü çifte vergilendirme olaylarının temel bir nedeni de transfer fiyatlandırmasıdır<sup>421</sup>.

Bunun dışında karşılıklı anlaşma usulü, vergi mükellefleri ile vergi idarelerine gereksiz maliyet ve aşırı hazırlık prosedürleri yüklemeyen, idari makamların alternatifleri belirlemesine yardım eden ve denetimin sonuçlanmasından önce belirgin olarak ortaya çıkması muhtemel anlaşmazlıkların çok erken aşamada çözülmesine imkan veren bir süreç olarak düşünülebilir<sup>422</sup>.

Uluslararası ticarete rol oynayan şirketlerin karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili olarak tereddüt ettikleri hususlar bulunmaktadır. Bununla birlikte OECD tarafından

---

<sup>418</sup> Yıldırım, *a.g.e.*, s.53.

<sup>419</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, s. 139.

<sup>420</sup> Bronson- Johnson- Sullivan, *a.g.e.*, s.60.

<sup>421</sup> Susan C. Borkowski, "The History of PATA and Its Effect on Advance Pricing Arrangements and Mutual Agreement Procedures", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 17, 2008, s.33.

<sup>422</sup> Levey- Wrappe, *a.g.e.*, s.391

yapılan 2013 tarihli istatistikte 2006 yılı ile karşılaştırıldığında OECD üyesi ülkelerde karşılıklı anlaşma usulünün %94.1 oranında artış gösterdiği tespit edilmiştir<sup>423</sup>.

OECD, yetkili otoritelere KAU ile yalnızca yetkisel çifte vergilendirme problemlerini değil aynı zamanda transfer fiyatlandırması düzenlemelerinden doğan ekonomik çifte vergilendirme problemlerini de çözmeye niyetli olmalarını tavsiye etmektedir<sup>424</sup>.

### 2.1.1. Karşılıklı Anlaşma Usulünü Gerektiren Durumlar

Karşılıklı anlaşma usulünü gerektiren durumlar üç şekilde ortaya çıkabilmektedir. Nitekim OECD model vergi anlaşmasının 25. maddesi de bu üç durumdan bahsetmektedir. İlki OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında düzenlenen alandır. Bu alana, olay bakımından karşılıklı anlaşma da denilmektedir<sup>425</sup>. Vergi anlaşmalarının taraf devletlerce farklı yorumlanması ya da uygulanması neticesinde ya da mükellef tarafından böyle olduğunun düşünülmesi durumunda devreye konulan anlaşmadır. Burada yetkili vergi idareleri mükellef tarafından harekete geçirilmektedir. İkinci durum ise, vergi mükellefinin dahil olmasını gerektirmeyen 25. maddenin 3. Fıkrasında düzenlenen anlaşmanın uygulanması veya yorumlanmasından kaynaklanan sorunlardır. Bu ikinci duruma ile yorum ve uygulama bakımından karşılıklı anlaşma denilmektedir<sup>426</sup>. Üçüncü durum ise, aksi anlaşmada öngörülme-yen sorunlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasıdır.

Vergi anlaşması hükümleri ile uyumlu olmayan vergileme konusuna bazı örnekler şu şekilde verilebilir<sup>427</sup>:

- Bir vergi mükellefi, başka bir ülkede bulunan bağlı şirketinden transfer ettiği hizmet veya malların fiyatının emsale uygun olmaması dolayısıyla ülkedeki transfer fiyatlandırması düzenlemeleri nedeniyle ek vergi ödemek zorunda kalabilir. Vergi

<sup>423</sup> OECD (2013)- Mutual Agreement Procedure Statistics 2013, (Erişim Tarihi: 25.11.2014).

<sup>424</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, s. 139.

<sup>425</sup> Billur Yalıtı Soydan, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Yayınevi, İstanbul, 1995, s.334.

<sup>426</sup> Billur Yalıtı Soydan, Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.160, Aralık 1994, (Çevrimiçi), <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1457>(Erişim Tarihi: 09/05/2015), s. 3.

<sup>427</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, [www.oecd.org/ctp/38061910.pdf](http://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf), (Erişim Tarihi: 18.07.2014), s.12.

mükellefi, birinci ülkenin vergi idaresinden yapılan düzeltmenin azaltılmasını veya ortadan kaldırılmasını ve/veya ikinci ülkenin yetkili otoritesinden ekonomik çifte vergilendirmenin engellenmesi için ilişkili şirketin geliri ile ilgili olarak karşılıklı ayarlamaların yapılmasını talep edebilir.

- Bir vergi mükellefi, her iki anlaşmacı devletin iç hukukları gereğince bir mukim olarak kabul edilebilir ve her iki ülke vergi anlaşmasının, vergi mükellefinin kendi yetki sınırları içindeki bir mukimi ifade ettiğini ileri sürebilir. Eğer bu sorun çözümlenmezse, vergi mükellefi, anlaşmayla uyumlu olmayan vergilemenin konusu olabilir ve bu yüzden her iki ülkede aynı gelir için vergi ödemek durumunda kalabilir. Bu nedenle vergi mükellefi bir talepte bulunarak, anlaşmanın yerleşim yeri maddesinde geçen kuralın doğru uygulanması için yetkili makamlar arasında müzakere başlatılmasını isteyebilir.

- Bir stopaj vergisi, anlaşmacı devletlerden birinin vergi idaresi tarafından yürürlükteki vergi anlaşmasının izin verdiğinin de ötesinde talep edilebilir. Vergi mükellefi, ikametgahının bulunduğu ülkedeki yetkili makama başvurarak, diğer devletin yetkili makamının vergi anlaşması ile uyumlu olmayan vergileme yaptığını ileri sürebilir.

- Bir vergi mükellefi, şubenin gelir elde ettiği anlaşmacı devlet tarafından yapılan ayarlama nedeniyle ek vergi ödemek zorunda kalabilir. Vergi mükellefi, ikametgahının bulunduğu ülkenin yetkili otoritesine başvurarak yurt dışında ödenen vergilerin mahsubunu veya istisnasını veya diğer yetkili otorite ile sağlanacak bir anlaşma ile bir indirim sağlanmasını talep edebilir.

- Bir vergi mükellefi, ikametgahının bulunduğu ülkede elde ettiği gelir nedeniyle diğer anlaşmacı devlete taşıdığı işleri de dahil olmak üzere vergi ödeyebilir. Ancak diğer anlaşmacı devlet, vergi anlaşmasında ülkede şirketin etkin olarak yönetildiği yer hükmü olmamasına rağmen, kendi ülkesinde elde ettiği kazançlar nedeniyle mükellefe vergilendirme yapabilir. Vergi mükellefi, ikametgahının bulunduğu yerdeki yetkili makamdaki diğer ülkedeki yetkili makamın vergi anlaşması ile uyumlu olmayan vergileme yaptığı gerekçesi ile başvuruda bulunabilir.



- Bir vergi mükellefi, anlaşmanın gelirin özel bir ögesini kapsayıp kapsamadığı veya sınır ötesi işlemle ilgili bir ögenin sınıflandırılması veya nitelendirilmesinde belirsizlik bulunup bulunmadığı konusunda açıklama için yetkili makama başvurabilir.

### **2.1.2. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvurunun Şartları**

Karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun şartları, başvurunun yetkili kimselerce yapılması, süresi içinde başvurulması ve vergi mükellefinin karşılıklı anlaşma prosedürüne başvurulması yolundaki talebinin yetkili makamlarca kabul edilmesi olarak üçe ayrılarak incelenebilir.

#### **2.1.2.1. Karşılıklı Anlaşma Başvurusunun Yetkili Kimselerce Yapılması**

Başvuru yapmaya yetkili olan kişiler, karşılıklı anlaşma usulüne gidecek devletlerin birinde ikamet sahibi olanlardır.

Karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili en önemli endişelerden biri olay bakımından karşılıklı anlaşma durumunda, vergi mükellefinin yetkili makama bu usulün başlatılması için başvururken ikinci ülkedeki vergi idaresinin dikkatini denetim açısından çekip çekmeyeceğidir<sup>428</sup>.

Vergi mükellefi tarafından karşılıklı anlaşmanın başlatılması için başvuru, vergi anlaşmasının karşılıklı anlaşma belirtilen yetkili makama yapılır. Yetkili makam, isteği haklı gördüğü takdirde öncelikle tek taraflı olarak meseleyi çözmeye çalışacaktır. Örneğin, vergi yükümlüsü tarafından anlaşmacı devletlerden biri veya ikisi tarafından anlaşmaya aykırı olarak vergileme yapıldığı iddiasında bulunduğu takdirde, yetkili makam talebin haklı olduğunu düşünürse çözüm, diğer yetkili makama danışılmadan vergi anlaşmasının sınırları içinde sağlanacaktır. Yetkili makam, kendiliğinden tatmin edici bir çözüme ulaşamadığı takdirde, karşı ülkedeki yetkili makama irtibata geçerek karşılıklı anlaşma süreci başlatılacaktır. Ancak uygulamada, ülkeler toplanan vergilerin geri ödenmesi gibi bir sonuç doğacaksa KAU başlatma ile ilgili olarak daha az gönüllü

---

<sup>428</sup> Regina Daenehan ve ark. "Making Better Use of APA and MAP Programs", *Journal of International Taxation*, Volume 19, Number 11, November 2008, s.38.

olabilmektedirler<sup>429</sup>. Karşılıklı anlaşma sürecinde yetkili makamların, makamlardan biri tarafından ortaya konulan bir sava dayanarak bir konunun yararlarını veya eksikliklerini tartışmaları faydalı olacaktır. Bu tartışmalar, yazışma, telefon veya videokonferans yoluyla gerçekleştirilebilir.

Çifte vergilendirme durumlarında yetkili makamlar arasındaki anlaşma, yardımın nasıl sağlanacağı ve sağlanacak yardımda her iki devletin yetki alanının sınırlarının ne kadar genişletileceği konusuna odaklanmaktadır. Bu yardım metodunun detayları, özellikle geri dönüş ve zamanlama, genellikle resmi anlaşmaya varacak yetkili makamlar arasındaki resmi mektup teatisini takiben özet bir kayıt haline getirilir.

### **2.1.2.2. Karşılıklı Anlaşma Prosedürüne Başvurunun Süresinde Yapılması**

Karşılıklı anlaşma prosedürüne başvuru süresinin belirlenmesi, bu prosedürün en önemli konularından biridir. Zaman sınırı vergi mükellefi için zorlu konulardandır. Çünkü bir ülke tarafından, vergi mükellefinin diğer ülkede yapacağı talebin süresi doluncaya kadar transfer fiyatlandırması ayarlamalarını yapması vergi mükellefi açısından olumsuz sonuçlar doğurabilecektir<sup>430</sup>. Bu nedenle, vergi anlaşmaları, karşılıklı anlaşma prosedürüne başvuru ile ilgili olarak bir veya daha fazla zaman sınırı getirmektedirler. Bu konuda OECD tarafından getirilen zaman sınırlaması üç yıldır. OECD Model Vergi Anlaşmasının 25. maddesinin birinci paragrafında, anlaşmayla uygun olmayan vergileme ile ilgili olarak mükellef ikametgahının bulunduğu ülkedeki yetkili makama “anlaşmaya aykırı vergilemenin mükellefe ilk tebliğinden itibaren üç yıl içinde” başvurunun yapılmasını zorunlu kılmıştır. Ancak OECD üyeleri arasında, bu başvuru süresi çeşitlidir<sup>431</sup>. Bir vergi anlaşmasında bu şekildeki bir zaman sınırlamasının genel amacı, vergilendirme döneminden yıllar sonra, yapılan düzeltmelere karşı ortaya çıkacak itirazları engellemektir. Aksi düşünce, bilginin eskimesi ve ulaşımının artık çok zor olması nedeni ile düzeltmelerin yapılmasını zorlaştıracaktır. Özellikle, vergilendirme dönemi geçtikten uzun yıllar sonrasına kadar

---

<sup>429</sup> Ramazan Biçer, *The Effectiveness Of Mutual Agreement Procedures As A Means For Setting International Transfer Pricing Disputes*, Thesis/Research Report Approval Page, LL.M, Lieden University, 2013, s. 38.

<sup>430</sup> Henshall, *a.g.e.*, s.150.

<sup>431</sup> Örneğin İngiltere’de, hesap döneminin sonundan itibaren 6 yıllık bir süre öngörülmüştür.

sorunun farkında olmayan vergi mükellefi için, bulunduğu ülkenin bir konu veya işlem ile ilgili kayıt, belge ve detayları elde etmesi oldukça güç olacaktır<sup>432</sup>.

### **2.1.2.3. Vergi Mükellefinin Karşılıklı Anlaşma Prosedürünün Başlatılması Yolundaki Talebinin Yetkili Makamlarca Kabul Edilmesi**

Karşılıklı anlaşma prosedürünün başlatılması için gerekli bulunan üçüncü şart vergi mükellefinin karşılıklı anlaşma usulünün başlatılması yolundaki talebinin yetkili makamlarca kabul edilmesidir. Vergi mükellefinin karşılıklı anlaşma prosedürüne gidilmesi yolundaki başvurusu yetkili makamlarca aşağıda belirtilen açılardan incelenmektedir<sup>433</sup>:

- a) İşlem veya konuyu kapsayan uygulanabilir bir vergi anlaşmasının varlığı
- b) Mükellefin, devletlerden birinin veya ikisinin vergi anlaşmasının hükümlerine göre vergileme yapmadığını veya yapmayacağını düşünmesi
- c) Yetkili makamın, vergi anlaşmasında belirlenen zaman sınırları içinde bilgilendirilmesi
- d) Sorun veya itirazın haklı görülmesidir.

Vergi mükellefi, bir denetimin veya bir vergi tarhının resmi olarak tebliğinden önce dahi yetkili makama karşılıklı anlaşma usulünün başlatılması konusundaki isteğini bildirebilir. Genellikle yetkili makamlar, karşılıklı anlaşma prosedürünün değerlendirilmesi ve analizi için gerekli kaynakların tahsisinden önce sunulan ekseksez bir talebin bulunmasını ve gelirin veya konunun ayarlanmasının, denetim sonucunda teyit edilmesini talep etmektedirler. Çünkü yetkili makam, denetim fonksiyonu sayesinde tespit edilebilecek olan ilişkili işlemler ve bu işlemlere ilişkin gerekçelerin tamamlanmasından önce, olayın değerlendirmesini yapabilecek kadar kendini yeterli görmeyebilir<sup>434</sup>. Ancak bu durum karşılıklı anlaşma prosedürüne vergi mükellefinin yetkili makama başvurusunu veya itirazını engelleyecek nitelikte olmamalıdır.

<sup>432</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.19.

<sup>433</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.17.

<sup>434</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.18.

Karşılıklı anlaşma prosedüründe önemli olan diğer bir husus, vergi mükellefinin başvurunun kabul veya reddedildiğine dair yazılı bildirim makul bir süre içerisinde kendisine tebliğ edilmesidir. OECD tarafından bu makul sürenin 30 gün olarak belirlenmesi tavsiye edilmektedir<sup>435</sup>. Başvurunun reddi durumunda bu reddin haklı gerekçeleri yetkili makam tarafından gösterilmesi gerekmektedir.

### 2.1.3. Karşılıklı Anlaşma Süreci

Karşılıklı anlaşma süreci her ülkeye göre değişiklik göstermesine rağmen temel birtakım özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler, OECD'nin hazırladığı rehberlerde ele alınmıştır. Karşılıklı anlaşma prosedürü, çifte vergilendirme veya transfer fiyatlandırması nedeniyle hakları zarara uğrayan kişilerce yapılan başvuru üzerine başlatılabildiği gibi vergi anlaşmasında bulunan boşluklar ya da farklı yorumlamaların söz konusu olması üzerine yetkili makamlarca başlatılmaktadır. Ancak karşılıklı anlaşma usulünde, görüşmelere başlanması zorunlu olmadığı gibi, başlanan görüşmelerde bir uzlaşmaya varılması da zorunlu değildir<sup>436</sup>.

Karşılıklı anlaşma prosedürünün işleyişi aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır:

#### 2.1.3.1. Vergi Mükellefinin Talebi

Ülkeler arasında karşılıklı anlaşma prosedürü genellikle vergi mükellefinin talebi ile başlamasına rağmen esas itibarıyla devletlerin yetkili makamları arasında gerçekleştirilmektedir. Bu görüşmeler, genellikle, yetkili makamlar arasında, vergi mükellefinin doğrudan dahil olmadığı, hükümetlerden hükümetlere işleyen bir süreçtir<sup>437</sup>. Bu nedenle, vergi mükellefinin dahiliyeti, yetkili otoriteler arasındaki müzakerelere katılım olmaksızın bilgi toplamada destek ve kendi görüşünü sunma şeklinde gerçekleşmektedir. Ancak OECD, özellikli durumlarda genel bir anlayış sağlamak için uygun olduğunda yetkili otoritelerin önce bir sunum yapmak üzere vergi mükellefini davet etmesini tavsiye etmektedir<sup>438</sup>. Olması gereken, yetkili makamların

<sup>435</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.18.

<sup>436</sup> Murat Yıldırım, *a.g.e.*, s.51.

<sup>437</sup> Uyanık, *a.g.e.*, s.263

<sup>438</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, s. 149.

vergi mükelleflerine vakıa ile ilgili gerçekleri ve argümanları sunmak üzere her türlü makul fırsatın verilmesidir. Bu şekilde KAU'ne vergi mükellefinin katılımı mümkün olduğunca sağlanmış olacaktır. Böylelikle usule ilişkin olarak vergi mükellefinin katılımıyla ilgili olarak getirilen eleştirilerin önüne geçilebilecektir. Vergi mükellefi karşılıklı anlaşma prosedürünün bir parçası olarak gözükmese de karşılıklı anlaşma usulünün başlatılması, görüşmelere katkıda bulunma ve bilgi sağlama konularında olmak üzere sınırlı bir rolü bulunmaktadır<sup>439</sup>. Bu nedenle OECD tarafından ülkelere, vergi mükellefinin katılımının mümkün olduğunca genişletici şekilde sağlanması konusunda tavsiyede bulunmaktadır<sup>440</sup>.

Vergi mükellefinin KAU'nün başlatılması talebinin yetkili makam tarafından kabul edilmesi halinde, vergi mükellefi olayın çözülmesi için gerekli bilgiyi sağlama, eksik bilgiler varsa bunları tamamlama şeklinde yetkili makama destek olacaktır. Vergi mükellefi başvurusunun bir parçası ve bağlantısı olan bütün bilgi ve dokümanları, bunlardaki güncel değişiklikleri, varsa konuyla ilgili yeni bilgi ve dokümanları da yetkili otoriteye sunmak üzere hazır bulundurmak zorundadır<sup>441</sup>. Aksi halde, bilgi ve belgelerdeki eksiklik çifte vergilendirmeden kaynaklanan risklerin artmasına ve yetkili makamın sorunu hızlı bir şekilde çözmesine engel olacaktır. Ayrıca vergi mükellefinin diğer ülkede bulunan ilişkili şirketinin de vergilendirilmesi ve o ülkede ilişkili şirket tarafından yapılmış bir talebin de bulunması durumunda, vergi mükellefinin ve ilişkili şirketinin her iki ülke yetkili makamlarına aynı bilgileri sağlamaları gerekmektedir. Bu nedenle, OECD, yetkili makamların vergi mükellefi veya ilişki kişi tarafından verilen çelişkili bilgileri almamalarını, her yetkili makamın vergi mükellefi ya da ilişki kişi tarafından sunulan bütün talepleri doğruluk ve uyumluluk bakımından dikkatlice gözden geçirmelerini önermektedir<sup>442</sup>.

### **2.1.3.2. Yetkili Makamlar Tarafından Değerlendirme ve Analizlerin Yapılması**

Yetkili makamlar, vergi mükellefinden ayrıntılı olarak gönderilmiş bir başvuru evrakını aldıktan sonra karşılıklı anlaşma prosedürü ile ilgili olarak kendi

<sup>439</sup> Ferhatoğlu, *a.g.e.*, s.60.

<sup>440</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, s. 148.

<sup>441</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.23.

<sup>442</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.23.

değerlendirmelerine başlayacaklardır. Karşılıklı anlaşma prosedüründe ihtilaf ve gecikmelerin en önemli nedenlerinden biri anlaşmazlık ve yanlış anlamalar olduğu için, düzgün çalışan bir KAU için yetkili makamların ortak bir anlayış geliştirmesi sürecin sağlıklı işleme bakımından çok önemlidir<sup>443</sup>. Her iki yetkili makamın, bir olayın bulguları üzerinde mutabık kalmaları, karşılıklı anlaşma usulünün, uluslararası vergileme ilkelerine ve vergi politikası gerekliliklerine uygun olarak tüm tarafların kabul edebilecekleri bir şekilde sonuçlanmasını temin edecektir. OECD bu aşamada mükellefin sürece dahil edilmesini mükellefin özel durumları ile ilgili konuların açıklığa kavuşturulması bakımından faydalı olacağını belirtmektedir. Karşılıklı anlaşma sürecine konu olan sorun karşısındaki yetkili makamların görüşü ve pozisyonu vakianın değerlendirilmesi ve analizinin asıl sonucudur. Bu nedenle yetkili makamların sorun karşısında alacakları tavır mümkün olduğunca net bir şekilde ortaya koymaları faydalı olacaktır. Yetkili makamlar, bu pozisyonu anlaşılır bir tarzda kurmak ve aksettirmek için, iç hukukun uygulanabilirlik kapsamını daraltmalı ve düzeltmenin yapılışını yeterli derecede açıklamalıdır<sup>444</sup>. Karşılıklı anlaşma usulünde tarafların esnek davranması bu sürecin bir sonuca ulaşması bakımından hayati önem taşımaktadır.

OECD karşılıklı anlaşma sürecinde yetkili makamlar arasındaki karşılıklı ilişkiyi KAU nün önemli bir parçası saymaktadır. Bu nedenle, yetkili makamlar arasındaki koordinasyonun ve iletişimin devamlı olarak geliştirilmesini tavsiye etmektedir. Bir olayı günü gününe yönetmenin yanısıra bir pozisyon geliştirmek ve analiz etmekle yükümlü olan idari makam analistlerinin KAU süreci boyunca özel konuları tartışmak veya açıklığa kavuşturmak için kendi mevkidaşları ile görüş alışverişinde bulunmaları gerekmektedir<sup>445</sup>. Yetkili makamların, vergi mükellefleri tarafından sağlanan bütün belgelerin kopyalarını değiştirme zorunlulukları olmamasına rağmen, vergi mükellefi tarafından ibraz edilen bilgi ve belgelerle ilgili olarak karşı tarafa genel bir şekilde açıklama yapmalarında fayda bulunmaktadır<sup>446</sup>.

<sup>443</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures(MEMAP)*, s.25.

<sup>444</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures(MEMAP)*, s.25.

<sup>445</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.27.

<sup>446</sup> Ramazan Biçer, “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarında Karşılıklı Anlaşma Usulünün Şirketler İçin Önemi”, <http://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/yayinlar/2014/pages/karsilikli-anlasma-usulunun-sirketler-icin-onemi.pdf>, (Erişim Tarihi: 19/05/2015), s.8.

OECD yetkili makamların KAU vakıalarını, mektup, faks, e-mail, telefon ve yüz yüze konferanslar yoluyla tartışmalarını tavsiye etmektedir. Yetkili makamların kendi aralarında, bir KAU vakiasını en hızlı ve pratik olacak şekilde çözmek amacıyla en uygun iletişim yolunu belirlemeleri gerekmektedir. Nitekim günümüz teknolojisindeki hızlı gelişmeler yetkili makamlar arasında gerçekleştirilecek görüşmeler konusundaki sıkıntıları ortadan kaldırmaktadır.

### **2.1.3.3. Yetkili Makamların Anlaşması**

Mükellefin KAU'ne başvurulması talebi yerinde bulunduğu takdirde yetkili makam bu talebi karşılıklı anlaşma usulüne taşımakla yükümlüdür<sup>447</sup>. Yetkili makamların karşılıklı anlaşma sürecinde anlaşmaya varması, olay ve zaman bakımından kesinlik taşımaktadır. Bu nedenle, yetkili makamlar tarafından gerçekleştirilen anlaşma hükümleri ve neticesindeki ayarlamalar, sonraki yıllarda diğer vergi yükümlülerinin için aynı konularla ilgili olarak yapacakları başvuru bakımından gerek vergi mükellefleri gerekse vergi idareleri için emsal teşkil etmemektedir<sup>448</sup>. Çünkü yetkili makamlar, vergi mükelleflerinin özellikli durumlarını, her ülkenin vergi hukukunun farklılığını, hatta söz konusu dönemde belirli işlemler üzerindeki ekonomik göstergelerin etkisini hesaba katarak bir anlaşmaya ulaşmaktadırlar. Vergi mükellefi veya vergi idaresi tarafından sonraki yıllarda yapılacak yeniden gözden geçirme ve ayarlama, o yıllar için ortaya çıkan kanıt, gerçek veya özellikli durumlara dayanacaktır. Yetkili makamlar, vergi mükellefi tarafından verilen talebi, tek bir olay olarak, bir defaya mahsus olmak üzere ve tek bir sonuç ortaya çıkaracak şekilde tüm yönleriyle, kendi bütünlüğü içinde dikkate almaktadırlar.

### **2.1.4. Karşılıklı Anlaşma Prosedürünün Sonuçları**

Bir karşılıklı anlaşma vakiasında yetkili makamlar bir çözüme ulaştıkları zaman bu çözüm şekli belgelerin değişimi yoluyla onaylanmaktadır. Karmaşık KAU

---

<sup>447</sup> Billur Yaltı, "Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi", *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, Koç Üniversitesi, Dr. Nüsret- Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2015, s.318.

<sup>448</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.29.



anlaşmalarında, ideal olan şartlar üzerindeki anlaşmanın doğru olarak yansımaları sağlayabilmek için müzakerelerin sonuçlanmasından hemen sonra bu belgelerin değişiminin yapılmasıdır. OECD yetkili makamların, mümkün olduğu kadar kısa süre içinde çözüm koşulları ile ilgili olarak iletişim kurma konusunda teşvik edilmesini tavsiye etmektedir. Bu iletişim, şayet yetkili otoriteler karşılıklı olarak anlaşılırsa, belgelerin değişiminden önce de gerçekleştirilebilir. Çözüm ile ilgili olarak vergi mükellefi şu şekilde hareket edebilir<sup>449</sup>. Vergi mükellefi, anlaşma şartlarını tatmin edici bulmazsa, KAU başvurusunu geri çekerek, hala uygulanabilir durumdaki iç hukuk mekanizmalarının yürütülmesini isteyebilir. Şayet anlaşma şartları tatmin edici ise vergi mükellefi yazılı olarak KAU sonuçlarını kabul ederek aynı konu ve yıl ile ilgili olarak başvuru ve yurt içi itirazlarını geri çekebilir. Vergi mükellefi, yetkili makamların kendi aralarında belge alışverişi süreci tamamlanmaya kadar, anlaşma sonucunda varılan neticenin yürürlüğe konulmasını isteyemez. Belgeler değiştirildikten ve vergi mükellefi tarafından çözüm kabul edildikten sonra, yetkili makam kendi yetki alanındaki etkisi bakımından yapılan düzenlemeyi vergi mükellefine verecektir<sup>450</sup>.

### 2.1.5. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Tamamlanma Süresi

Bir karşılıklı anlaşma sürecinin tamamlanma süresi onun karmaşıklığına bağlı olarak değişebilirken, OECD yetkili makamların, vergi mükellefinin talebinin kabul edilmesi tarihinden itibaren iki yıl içinde bir vakıayı tamamlamalarını önermektedir<sup>451</sup>. Vergi mükellefleri ve yetkili makamlar için, böyle bir zaman sınırlamasının getirilmesi yetkili makamların sorunun çözümüne odaklanması bakımından faydalı olacaktır. OECD, değerlendirme aşamasında yetkili makamların en az her üç ayda bir birbirleri ile görüş alışverişinde bulunmalarını tavsiye etmekte ve görüş alışverişinin, telefon, brifing notları, yazışma, telekonferans, yüz yüze görüşmeler veya yetkili makamlar tarafından

<sup>449</sup>GİB (2009), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber,

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi\\_mevzuat/ciftever\\_karsilikli94.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf), s. 10-11, (Erişim Tarihi: 25.01.2015), OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.31.

<sup>450</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.31.

<sup>451</sup> OECD tarafından 2015 yılında yapılan Karşılıklı Anlaşma Usulü İstatistiğine göre, OECD üyesi ülkelerin KAU tabi vakıaları tamamlama süresi 20.47 ay olarak belirlenmiştir. Bu süre 2014 yılında 23.79 aydır. <http://www.oecd.org/ctp/dispute/oecd-releases-mutual-agreement-procedure-map-statistics-for-2015.htm> (Erişim Tarihi:10.01.2017)

kabul edilecek iletişim yolları ile de sağlanabileceğini belirtmektedir. Bu iletişimin amacı, bir vakıanın ilerleme sürecinden her iki tarafın haberinin olmasının sağlanarak zamanında çözümün kolaylaştırılmasının sağlanmasıdır.

Karşılıklı anlaşma sürecinde 4 ile 6 aylık bir sürenin, yetkili otoritenin başlangıçtaki pozisyonunu almak için uygun ve gerçekçi olduğu kabul edilmekte ve bu sürenin başlangıcının aşağıdaki iki işlemin tamamlanmasından sonra başlamasının en uygun olacağı belirtilmektedir<sup>452</sup>. Bunlar: a) gerekli bütün belgelerle yapılmış tam bir başvuruyu ihtiva eden başvuru belgesi b) yetkili makamın vakıayı karşılıklı mutabakat ile kabulüne dair onayı üzerine diğer yetkili otoritenin başlangıç durum kâğıdı taslağı için sorumlu olduğuna dair düzenlenecek belgedir. Şayet süre bakımından bu hedef gerçekleştirilemezse, yetkili makam ofis iş yükü, kaynaklar gibi gecikme nedenlerini belirterek vakıayı çözmeye yardımcı olacak hususları da ihtiva eden muhtemel zaman çizelgesini diğer yetkili makama yazılı olarak bildirecektir<sup>453</sup>.

OECD, durum kağıdının alınımı takiben altı ay içinde, diğer yetkili makam tarafından cevap verilmesi ve değerlendirme yapılmasının uygun olacağını belirtmektedir. Bu süreçte, açık olmayan konuları aydınlatmak, gerekli ek sorular ve cevaplarla ilgili olarak bir toplantı yapılması gerekli olabilir. Toplantı öncesinde bilgi alışverişinde bulunmak, yüz yüze görüşmeler öncesinde toplantıları daha etkili ve verimli kılmak için faydalı olacaktır<sup>454</sup>.

Yetkili makamlar iki yıllık süre içerisinde bir anlaşmaya ulaşamamışlarsa, başvuru sahibinin talebiyle, tahkim yoluyla olayın çözülmesinin istenmesi mümkündür<sup>455</sup>. OECD Model Vergi Anlaşmasının 25/5. maddesi, 25/1. maddesi gereğince bir olayın başlangıcından itibaren iki yıl içinde yetkili otoritelerin bir anlaşmaya ulaşamamaları durumunda, olayın tarafı olan kimsenin talebi halinde sorunun tahkim prosedürü yoluyla çözümlenebileceğini belirtmektedir. Tahkim, karşılıklı anlaşma usulü ile ilgili olarak, yetkili makamların bir vakıanın çözümünü

<sup>452</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.31.

<sup>453</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.32.

<sup>454</sup> OECD (2007)- *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*, s.31.

<sup>455</sup> Bu hüküm "Model Vergi Anlaşmasının 2008 Güncellemesi" ile eklenmiş olup OECD Konseyi tarafından 17 Temmuz 2008 yılında benimsenmiştir. Bkz. OECD, "Model Tax Convention on Income and on Capital 2010", Full Version, www. keepeek.com, s. M-61, (Erişim Tarihi: 21.08.2014)

engelleyen bir veya daha fazla sayıda sorun üzerinde bir anlaşmaya varamamaları halinde sorunun çözümünün halen tahkimle mümkün olması halinde söz konusudur. İki taraflı bir anlaşma, 25/5. maddesine benzer şekilde bir olayın karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenememesi halinde tahkim yoluna başvurulabileceği şeklinde bir hüküm ihtiva etmediği takdirde karşılıklı anlaşma prosedürü yetkili makamları bir anlaşmaya varmaları konusunda zorlayamaz. Yetkili makamlar, yalnızca bir anlaşmaya varmak için çaba göstermek zorundadırlar<sup>456</sup>. Yetkili makamlar, iç hukuktan kaynaklanan kısıtlamalar veya taraf devletlerin iç hukuklarının çatışması nedeniyle bir anlaşmaya ulaşmada yetersiz kalabilirler. Ancak vergi anlaşmasında, 25. maddenin 5. fıkrasına benzer şekilde bir tahkim hükmü bulunmasa dahi, anlaşmacı devletlerin yetkili makamları tarafından karşılıklı anlaşmadaki tahkim yükümlülüğüne benzer bir tahkim yükümlülüğü konulması mümkündür.

**Tablo 3.3.** 2006- 2015 Yılları Arası İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerin Karşılıklı Anlaşma Prosedürü İstatistikleri

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Avustralya	9	13	8	19	21	10	10	8	10	15
Avusturya	29	26	36	30	38	35	61	41	49	43
Belçika	31	30	71	213	120	120	151	124	205	428
Kanada	76	70	85	103	101	94	87	127	127	130
Şili	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Çek Cumhuriyeti	5	10	5	6	8	12	13	7	12	11
Danimarka	15	18	21	22	20	24	24	22	43	52
Estonya						0	0	0	1	2
Finlandiya	1	11	8	5	11	13	14	56	49	20
Fransa	104	100	154	169	135	173	181	216	201	173
Almanya	212	186	177	177	150	306	277	267	374	363
Yunanistan	1	2	-	-	-	5	3	3	4	6
Macaristan	4	3	1	2	1	0	1	2	4	4
İzlanda	1	0	0	0	0	1	2	1	4	1
İrlanda	3	3	2	6	7	6	12	12	5	13
İsrail	-	-	-	-	4	9	5	3	3	2

<sup>456</sup>GİB (2009), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası\\_mevzuat/ciftever\\_karsilikli94.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf), s. 11.

İtalya	14	20	14	31	22	41	45	52	89	80
Japonya	37	49	40	44	34	22	31	36	45	38
Kore	8	9	13	25	13	24	22	23	33	42
Litvanya	-	-	-	-	-	-	-	0	0	3
Lüksemburg	22	31	31	25	35	75	39	45	116	212
Meksika	14	11	5	10	4	5	17	12	4	3
Hollanda	80	57	-	64	51	34	83	75	87	128
Yeni Zelanda	4	5	2	6	4	4	3	14	28	7
Norveç	15	21	30	21	16	7	10	26	18	33
Polonya	11	7	19	14	7	9	5	19	18	6
Portekiz	10	7	5	14	17	15	17	6	11	11
Slovakya	0	-	1	1	3	4	1	2	2	3
Slovenya	-	-	3	0	2	2	3	6	11	5
İspanya	18	67	24	24	24	18	36	25	33	30
İsveç	72	61	104	64	104	111	100	65	91	92
İsviçre	-	45	99	119	65	112	120	131	109	148
Türkiye	0	2	1	3	4	0	0	2	2	2
İngiltere	-	55	44	56	68	54	69	79	117	115
ABD	240	257	308	326	252	279	236	403	354	289
Toplam	1036	1176	1311	1599	1341	1624	1678	1910	2259	2509

Kaynak: <http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2015.htm>

Tablo 3.3'de de görüldüğü gibi, gelişmiş ülkelerdeki karşılıklı anlaşma usulünün gerçekleşme oranları gelişmekte olan ülkelerekinden bir hayli yüksektir. Gelişmiş ülkelerde imzalanan ÇVÖA anlaşmaları ile vergi mükellefi sayısının fazlalığı bu ülkelerce gerçekleştirilen karşılıklı anlaşma usulünün de fazlalığını göstermektedir.

### 2.1.6. Türkiye Bakımından Karşılıklı Anlaşma Prosedürü

Ülkemiz bakımından karşılıklı anlaşma usulü, akdetmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında düzenlenmiştir. Türkiye 21/01/2016 tarihi itibarıyla 86 adet çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış olup bunlardan 82 tanesi yürürlüktedir<sup>457</sup>. Genellikle anlaşmaların 25. maddesinde düzenlenen karşılıklı

<sup>457</sup>GİB (2016),

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm)(Erişim Tarihi: 07/01/2017)

anlaşma usulü, uluslararası düzenlemelerle de paralellik göstermektedir. Ayrıca GİB, Ağustos 2009 yılında “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber”i yayımlamıştır. Bu rehber ile hem vergi idarelerine hem de mükelleflere yol gösterici nitelikte açıklamaların yapılması amaçlanmıştır.

**Tablo 4.4.** Türkiye'nin İmzaladığı Çifte Vergilendirme Anlaşmaları

YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI						
(21.01.2016 tarihi itibarıyla)						
	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih	Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih No	Yürürlük Tarihi	Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandığı Tarih	
1)	Avusturya	03.11.1970	01.08.1973 - 14612	24.09.1973	01.01.1974	
	Avusturya(Revize)	28.03.2008	26.06.2009 - 27270	01.10.2009	01.01.2010	
2)	Norveç	16.12.1971	21.12.1975 - 15445	30.01.1976	01.01.1977	
	Norveç (Revize)	15.01.2010	28.05.2011 - 27947 (m.)	15.06.2011	01.01.2012	
3)	Güney Kore	24.12.1983	02.10.1985 - 18886	25.03.1986	01.01.1987	
4)	Ürdün	06.06.1985	15.07.1986 - 19165	03.12.1986	01.01.1987	
5)	Tunus	02.10.1986	30.09.1987 - 19590	28.12.1987	01.01.1988	
6)	Romanya	01.07.1986	21.08.1988 - 19906	15.09.1988	01.01.1989	
7)	Hollanda	27.03.1986	22.08.1988 - 19907	30.09.1988	01.01.1989	
8)	Pakistan	14.11.1985	26.08.1988 - 19911	08.08.1988	01.01.1989	
9)	İngiltere	19.02.1986	19.10.1988 - 19964	26.10.1988	01.01.1989	
10)	Finlandiya	09.05.1986	30.11.1988 - 20005	30.12.1988	01.01.1989	
	Finlandiya (revize)	06.10.2009	24.03.2012 – 28243	04.05.2012	01.01.2013	
11)	K.K.T.C.	22.12.1987	26.12.1988 - 20031	30.12.1988	01.01.1989	(1)
12)	Fransa	18.02.1987	10.04.1989 - 20135	01.07.1989	01.01.1990	
13)	Almanya (Feshedilen)	16.04.1985	09.07.1986 - 19159	30.12.1989	01.01.1990	(2)
	Almanya (Yeni)	19.09.2011	24.01.2012 - 28183	01.08.2012	01.01.2011	
14)	İsveç	21.01.1988	30.09.1990 - 20651	18.11.1990	01.01.1991	
15)	Belçika	02.06.1987	15.09.1991 - 20992	08.10.1991	01.01.1992	(3)
16)	Danimarka	30.05.1991	23.05.1993 - 21589	20.06.1993	01.01.1991	
17)	İtalya	27.07.1990	09.09.1993 - 21693	01.12.1993	01.01.1994	
18)	Japonya	08.03.1993	13.11.1994 - 22110	28.12.1994	01.01.1995	
19)	B.A.E.	29.01.1993	27.12.1994 - 22154	26.12.1994	01.01.1995	(4)
20)	Macaristan	10.03.1993	25.12.1994 - 22152	09.11.1995	01.01.1993	
21)	Kazakistan	15.08.1995	08.11.1996 - 22811	18.11.1996	01.01.1997	
22)	Makedonya	16.06.1995	07.10.1996 - 22780	28.11.1996	01.01.1997	

23)	Arnavutluk	04.04.1994	05.10.1996 - 22778	26.12.1996	01.01.1997	
24)	Cezayir	02.08.1994	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	01.01.1997	
25)	Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	01.01.1997	
26)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	01.01.1994	
27)	Malezya	27.09.1994	30.12.1996 - 22863	31.12.1996	01.01.1997	(5)
28)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863	31.12.1996	01.01.1997	
29)	Çin Halk Cum.	23.05.1995	30.12.1996 - 22863	20.01.1997	01.01.1998	
30)	Polonya	03.11.1993	30.12.1996 - 22863	01.04.1997	01.01.1998	
31)	Türkmenistan	17.08.1995	13.06.1997 - 23018	24.06.1997	01.01.1998	(6)
32)	Azerbaycan	09.02.1994	27.06.1997 - 23032	01.09.1997	01.01.1998	
33)	Bulgaristan	07.07.1994	15.09.1997 - 23111	17.09.1997	01.01.1998	
34)	Özbekistan	08.05.1996	07.09.1997 - 23103	30.09.1997	01.01.1997	
35)	A.B.D.	28.03.1996	31.12.1997 - 23217	19.12.1997	01.01.1998	
36)	Beyaz Rusya	24.07.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999	
37)	Ukrayna	27.11.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	01.01.1999	
38)	İsrail	14.03.1996	24.05.1998 - 23351	27.05.1998	01.01.1999	
39)	Slovakya	02.04.1997	03.10.1999 - 23835	02.12.1999	01.01.2000	
40)	Kuveyt	06.10.1997	28.11.1999 - 23890	13.12.1999	01.01.1997	
41)	Rusya	15.12.1997	17.12.1999 - 23909	31.12.1999	01.01.2000	
42)	Endonezya	25.02.1997	15.02.2000 - 23965	06.03.2000	01.01.2001	
43)	Litvanya	24.11.1998	10.05.2000 - 24045	17.05.2000	01.01.2001	
44)	Hırvatistan	22.09.1997	10.05.2000 - 24045	18.05.2000	01.01.2001	
45)	Moldova	25.06.1998	25.07.2000 - 24120	28.07.2000	01.01.2001	
46)	Singapur	09.07.1999	18.07.2001 - 24466	27.08.2001	01.01.2002	(7)
47)	Kırgızistan	01.07.1999	12.12.2001 - 24611	20.12.2001	01.01.2002	
48)	Tacikistan	06.05.1996	24.12.2001 - 24620	26.12.2001	01.01.2002	
49)	Çek Cumhuriyeti	12.11.1999	15.12.2003 - 25317	16.12.2003	01.01.2004	
50)	İspanya	05.07.2002	18.12.2003 - 25320	18.12.2003	01.01.2004	
51)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 - 25317	23.12.2003	01.01.2004	
52)	Letonya	03.06.1999	22.12.2003 - 25324	23.12.2003	01.01.2004	
53)	Slovenya	19.04.2001	23.12.2003 - 25325	23.12.2003	01.01.2004	
54)	Yunanistan	02.12.2003	02.03.2004 - 25390	05.03.2004	01.01.2005	
55)	Suriye	06.01.2004	28.06.2004 - 25506	21.08.2004	01.01.2005	
56)	Tayland	11.04.2002	08.01.2005 - 25694	13.01.2005	01.01.2006	
57)	Sudan	26.08.2001	17.09.2003 - 25232	31.01.2005	01.01.2006	
58)	Lüksemburg	09.06.2003	08.01.2005 - 25694	18.01.2005	01.01.2006	(8)
59)	Estonya	25.08.2003	04.07.2004 - 25512	21.02.2005	01.01.2006	
60)	İran	17.06.2002	09.10.2003 - 25254	27.02.2005	01.01.2006	
61)	Fas	07.04.2004	22.06.2005 - 25853	18.07.2006	01.01.2007	
62)	Lübnan	12.05.2004	17.08.2006 - 26262	21.08.2006	01.01.2007	
63)	Güney Afrika Cum.	03.03.2005	20.11.2006 - 26352	06.12.2006	01.01.2007	
64)	Portekiz	11.05.2005	15.12.2006 - 26377	18.12.2006	01.01.2007	
65)	Sırbistan-Karadağ	12.10.2005	08.08.2007 - 26607	10.08.2007	01.01.2008	(9)
66)	Etiyopya	02.03.2005	09.08.2007 - 26608	14.08.2007	01.01.2008	
67)	Bahreyn	14.11.2005	21.08.2007 - 26620	02.09.2007	01.01.2008	

68)	Katar	25.12.2001	05.02.2008 - 26778	11.02.2008	01.01.2009	
69)	Bosna-Hersek	16.02.2005	08.04.2007 - 26487	18.09.2008	01.01.2009	
70)	Suudi Arabistan *	09.11.2007	03.02.2009 - 27130 (m.)	01.04.2009	01.01.2010	
71)	Gürcistan	21.11.2007	10.02.2010 - 27489	15.02.2010	01.01.2011	
72)	Umman	31.05.2006	13.03.2010 - 27520	15.03.2010	01.01.2011	(10)
73)	Yemen	26.10.2005	13.03.2010 - 27520	16.03.2010	01.01.2011	
74)	İrlanda	24.10.2008	10.08.2010 - 27668	18.08.2010	01.01.2011	
75)	Yeni Zelanda	22.04.2010	04.07.2011 - 27984 (m.)	28.07.2011	01.01.2012	
76)	Kanada	14.07.2009	29.04.2011 - 27919 (m.)	04.05.2011	01.01.2012	
77)	İsviçre	18.06.2010	12.01.2012 - 28171	08.02.2012	01.01.2013	
78)	Brezilya	14.03.2005	12.01.2012 - 28171	09.10.2012	01.01.2013	
79)	Avustralya	28.04.2010	21.05.2013 - 28653 (m.)	05.06.2013	01.01.2014	
80)	Malta	14.07.2011	27.04.2013 - 28630	13.06.2013	01.01.2014	
81)	Meksika	17.12.2013	06.06.2015 - 29378	23.07.2015	01.01.2016	
82)	Kosova	10.09.2012	28.08.2015 - 29459 (2.m.)	15.10.2015	01.01.2016	

Kaynak: [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm)

(Erişim Tarihi: 07/01/2017)

Tablo 4.4'te görüldüğü üzere ülkemiz toplam 82 ülke ile vergi anlaşması imzalanmış olup 4 ülke ile de görüşmeler devam etmektedir.

Türkiye'nin 2016 yılı itibariyle karşılıklı anlaşma usulünün uygulandığı vakıa sayısı iki olup 2016 yılında sonuçlandırdığı vakıa sayısı ise 5 tir<sup>458</sup>. Diğer OECD üyesi ülkelerle karşılaştırıldığında sayının oldukça düşük olduğu görülmektedir.

#### 2.1.6.1. Başvuru Konusu

Türkiye'nin akdettiği ÇVÖA'nda karşılıklı anlaşma usulü, uluslararası alanda yayımlanan OECD ve BM'in yayınladığı rehberlerdeki düzenlemelere paralellik göstermektedir. Rehberde göre, anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olanların, taraf devletlerden birinde ya da her ikisinde kendilerine yönelik olarak yapılan işlemlerin, bu anlaşma hükümlerine uygun olmadığı veya olmayacağı sonucuna varmaları durumunda karşılıklı anlaşma usulü için başvuruda bulunabileceklerdir.

<sup>458</sup> OECD (2016)- <http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2015.htm>, (Erişim Tarihi: 07/01/2017)



Türkiye'nin akdettiği uluslararası anlaşmalar bakımından karşılıklı anlaşma usulünün hem mükellefin başvurusu üzerine hem de vergi idareleri tarafından başlatılması imkanı bulunmaktadır.

#### **2.1.6.2. Başvuruda Bulunabilecek Kişiler**

Karşılıklı anlaşma usulünü başlatmak için başvuruda bulunabilecek kimseler, anlaşmaya taraf olan devletlerin birinde veya ikisinde kendilerine yönelik olarak yapılan vergilendirme işlemlerinin anlaşma hükümlerine uygun olmadığını veya olmayacağını düşünen vergi mükellefleridir. Burada vergi mükellefinin, yapılan işlemde dolayı menfaatine zarar gelme ihtimali bulunmalıdır. Karşılıklı anlaşma usulünü başlatacak olan mükellefin, anlaşmaya taraf olan devletlerden birinde mukim olması gerekmektedir. Ancak bunun yanında, uyrukluk nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalan vatandaşların da anlaşmaların “ayırım yapılmaması” maddesi gereğince KAU prosedürünü başlatma hakları bulunmaktadır.

Mükellefin karşılıklı anlaşma usulünü başlatmasına dair düzenlemelerin dışında anlaşmalarda, vergi idarelerinin de bu süreci başlatabilecekleri öngörülmüştür. Nitekim yetkili makamlar, anlaşmaların yorumlanmasından ve uygulanmasından kaynaklanan sorunlar için bu prosedürü başlatabilecekleri gibi, anlaşmalarda eksik tanımlanmış veya tam anlaşılmayan konular için de karşılıklı anlaşma usulünü kullanabileceklerdir.

#### **2.1.6.3. Başvuru Süresi**

Türk mevzuatı bakımından karşılıklı anlaşma prosedürüne başvuru süresi rehberin tablo EK.1'inde<sup>459</sup> her anlaşma için ayrı ayrı belirlenmiştir. Sürenin başlangıcı, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmenin mükellefe tebliğinden itibaren başlamaktadır. Bu sürenin geçirilmesi halinde mükellefin KAU sürecini başlatma hakkı sona ermektedir.

---

<sup>459</sup> GİB (2009), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi\\_mevzuat/ciftever\\_karsilikli94.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf), s. 13 vd..

ÇVÖA’da mükelleflerin başvurma talebine ilişkin bir süre yer almamış ise, bu takdirde mükelleflerin anlaşmaya taraf olan devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen süreleri dikkate almaları gerekmektedir. Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖA’na bakıldığında, Türkiye bakımından anlaşmalarda başvurma süresi ile ilgili olarak çeşitli sürelerin öngörüldüğü görülmektedir.

a) En yaygın olan başvuru süresi ÇVÖA’larında bir sürenin belirtilmemiş olduğu dolayısıyla Türk iç hukukunda yer alan süreler içerisinde başvurma zorunluluğudur<sup>460</sup>. Ancak bu süre şartı, OECD’nin tavsiye ettiği bir zaman sınırlaması olmaksızın herhangi bir vergilendirme yılını ilgilendiren öğrenme tarihini esas alan zamanaşımı süresine aykırılık teşkil etmektedir<sup>461</sup>. Türk iç hukukunda yer alan başvuru sürelerinden kasıt, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 114. ve 126. maddelerinde düzenlenen vergi hatalarının düzeltilmesidir. Vergi sorunlarının idari aşamadaki çözüm yollarından bir tanesi olan hata düzeltme, vergilendirme işlemini yerine getiren idare ile yükümlü arasında kanunen öngörülen mekanizmaların işletilmesi yoluyla anlaşmazlığın giderilmesi yöntemidir<sup>462</sup>. Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki grupta incelenmekte olup, bu hataların düzeltilmesi ile ilgili olarak vergi mükellefi, yetkili makama başvuruda bulunabilecektir. Ancak, vergi mükellefinin bu başvuru hakkı bir süre ile sınırlandırılmış bulunmaktadır.

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde ortaya çıkarılmayan vergi hataları düzeltilemeyecektir. Bu zamanaşımı süresi bakımından genel bir süredir. Düzeltmede zamanaşımı (VUK 126):

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;

<sup>460</sup> Örneğin ABD, Avusturya, Norveç, Kore, Ürdün, Tunus, Romanya, Hollanda gibi ülkelerle imzalanan ÇVÖA’da öngörülen süreler bu şekildedir.

<sup>461</sup> Erdoğan Öcal, “Karşılıklı Anlaşma Yöntemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 262, Temmuz 2010, , (Erişim Tarihi: 28.04.2015), s. 2.

<sup>462</sup> Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Ankara, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.454

- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı;

Tarihten başlayarak bir (1) yıldan aşağı olamaz.

Bunun yanında bazı anlaşmalarda 1 ve 5 yıllık süre açık olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu hükme göre, anlaşma hükümlerine aykırı olarak vergilemenin ilk bildirimini takip eden 1 yıl içinde başvurulması zorunludur. Bu süre sona erdiğinde ise, anlaşma hükümlerine aykırı konu teşkil eden gelirin elde edildiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde yetkili makamlara başvurma zorunluluğu getirilmiştir. Bu şekildeki süreler, Rusya, Danimarka, Belçika ile imzalanan anlaşmalarda öngörülmüştür.

b) İkinci başvuru süresi olarak, anlaşma hükümlerine aykırı olarak vergilemenin ilk bildirimini takip eden 1 yıl içinde başvurma zorunluluğunda bulunulmasıdır<sup>463</sup>.

c) Üçüncü başvuru süresi, anlaşma hükümlerine aykırı işleme konu teşkil eden gelirin elde edildiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren 5 yıl içinde başvurma zorunluluğudur<sup>464</sup>.

d) Dördüncü başvuru süresi, anlaşma hükümlerine aykırı vergilemenin ilk bildirimini takip eden 2 yıl içinde başvurma zorunluluğudur. İki yıllık süre oldukça az olup sadece, İtalya ve Lübnan ile imzalanan ÇVÖA’nda düzenlenmiştir.

e) Beşinci başvuru süresi olarak OECD rehberine uygun olarak düzenlenen 3 yıllık başvuru süresidir. Son yıllarda imzalanan çifte vergilendirmeyi öneme anlaşmalarında 3 yıllık başvuru süresi zorunluluğu getirilmektedir. Nitekim, Lüksemburg, Estonya, Fas, Portekiz, Etiyopya, Bosna-Hersek gibi ülkelerle imzalanan anlaşmalarda 3 yıllık süre öngörülmüştür.

#### **2.1.6.4. Başvuru Yapılacak Yetkili Makam**

Ülkelerin aralarında akdettikleri ÇVÖA’larında yetkili makam teriminin ülkeler yönünden ne anlama geldiği konusu açıklığa kavuşturulmuş olup, bu yöndeki

<sup>463</sup> Cezayir, Çin Halk Cumhuriyeti gibi ülkelerle imzalanan ÇVÖA’nda 1 yıllık süre öngörülmüştür.

<sup>464</sup> Hindistan ve ABD ile imzalanan ÇVÖA’nda 5 yıllık süre getirilmiştir.

tanımlama Anlaşmaların “Genel Tanımlar”a ilişkin 3 üncü maddelerinin 1. fıkralarında yer almıştır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında Türkiye bakımından yetkili makam terimi, Maliye Bakanını veya onun yetkili kıldığı kişileri ifade etmektedir. ÇVÖA kapsamında karşılıklı anlaşma usulü süreci, GİB Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Diğer devletler bakımından yetkili makamların kimler olduğu Anlaşmaların “Genel Tanımlar”a ilişkin 3 üncü maddesinde belirtilmektedir.

#### **2.1.6.5. Başvuru Süreci**

Vergi mükellefinin, kendisi ile ilgili olarak yapılan vergilendirme işlemlerinin anlaşmalara uygun olmadığı gerekçesi ile başvuruda bulunabilmesi için bir takım şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Türk mevzuatı bakımından mükellefin anlaşmaya aykırı vergilendirildiğine ilişkin taleplerinin bir başvuru dilekçesi ile yetkili makamlara iletilmesi gerekmektedir. Zorunluluk olmamasına rağmen sürecin daha hızlı ilerleyebilmesi bakımından Rehberde Ek 3’ de<sup>465</sup> düzenlenen “Bilgilendirme Formu”nun başvuru dilekçesine eklenmesinin uygun olacağı belirtilmiştir. Bunun yanı sıra yetkili makamlar ihtiyaç duyulması durumunda mükelleften konuya ilişkin ek bilgi ve belge de talep edebilmektedirler.

Gerekli bilgi ve belgelerin yetkili makama iletilmesinden sonra, yetkili makamın mükellefin başvurusunun yerinde olup olmadığı konusunda bir değerlendirme yapması gerekmektedir. Yetkili makamlar tarafından yapılacak değerlendirme sonucunda, mükellefin başvurusunun yerinde olduğunun ortaya çıkması veya bu yönde bir tereddüt oluşması halinde, mükellefin durumunun diğer devletin yetkili makamına iletilmesi ile KAU’ne ilişkin süreç başlamış olacaktır. Ancak rehberin karşılıklı anlaşma süreci ile ilgili olarak atladığı konu, mükellefin başvurusu üzerine başlatılan karşılıklı anlaşma sürecinin iki aşamalı olduğu, dolayısıyla mükellefin yetkili makama başvurusu üzerine itiraz hakkı görülür ise yetkili makam nezdinde düzeltme işleminin yapılıp

---

<sup>465</sup> GİB (2009), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi\\_mevzuat/ciftever\\_karsilikli94.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf), s. 26.

yapılamayacağı, şayet düzeltme yapılamaz ise karşı yetkili makama durumun iletilerek karşılıklı anlaşma sürecinin başlatılacak olmasıdır. Oysa ki rehber burada süreci tek aşamalı olarak düşünmüştür. Bunun nedeni, rehber tarafından hakkında karşılıklı anlaşma süreci başlatılacak olan işlemin diğer akit devletin işlemi olarak kabul edilmesi nedeniyle Türk yetkili makamları tarafından bu işlemle ilgili olarak bir hareket tarzı geliştirilemeyeceği düşüncesidir<sup>466</sup>.

Yetkili makam öncelikli olarak iki hususun tespitini yapacaktır:

- a) Başvuruda bulunan mükellefin başvuru konusunun ilgili anlaşma hükümlerine uygun olması,
- b) Başvurunun, anlaşmada belirtilen süreler içinde yapılmış olması gerekmektedir.

Bu şartları taşıyan mükellefin başvurusunun değerlendirmeye uygun bulunmasının akabinde taraf devletlerin yetkili makamlarınca yürütülecek görüşmeler diplomatik yazışma kanalları dikkate alınmaksızın doğrudan gerçekleştirilecektir. Rehberde görüşmelerin doğrudan gerçekleştirilmesi konusunda herhangi bir örnek verilmemiştir. Ancak bu görüşmelerin OECD'nin tavsiye ettiği şekilde telekonferans, faks, e-mail gibi yollarla gerçekleştirilmesi mümkündür.

Mükellefin talebinin reddedilmesi durumunda, ret gerekçesi belirtilmek suretiyle yetkili makamlarca ilgili mükelleflere bildirilecektir. Böyle bir durumda, vergi mükellefinin ulusal çözüm yollarına (yargı, uzlaşma) başvurma hakları, mevzuattaki süreler göz önünde bulundurularak her zaman mümkündür. Burada yetkili makamlara başvurunun hiyerarşik bir başvuru olduğu dolayısıyla ret talebinin mükellefe tebliğinden sonra 30 günlük dava açma süresinin kabul edildiği durumda bir sorun gözükmemektedir<sup>467</sup>. Ancak uzlaşma bakımından ciddi sorunlar mevcuttur. VUK'nun Ek 1. maddesine göre uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılmaktadır. Dolayısıyla, karşılıklı anlaşma yoluna başvurunun uzlaşma

---

<sup>466</sup> Billur Yaltı “Vergi Anlaşması Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:348, Ağustos 2010, s.13.

<sup>467</sup> Yaltı, (*Vergi Anlaşması Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması*), s.17.

süresini durduracağına dair bir hüküm mevcut olmadığından bu yola başvuru kaçırılmış olacaktır. Türk mevzuatı bakımından bu konuyla ilgili belirsizlikler mevcuttur<sup>468</sup>.

Mükellefin talebinin kabul edilmesi halinde ise diğer yetkili makamlarla yapılan görüşmelerin ne zaman sonuçlandırılması gerektiği konusunda bir zaman sınırlaması bulunmamaktadır. Rehberde, bu konudaki uluslararası yaklaşımın 2 (iki) yıl olduğu ve ülkemiz uygulaması bakımından bu süreye uyulması yönünde genel bir anlayış bulunduğu belirtilmektedir. Türk mevzuatında, anlaşmacı devletlerin iki yıl içerisinde karşılıklı anlaşma sürecini sonuçlandıramamaları durumunda, mükelleflerin tahkim prosedürünün işletilmesi yönünde talepte bulunabileceklerine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Uyuşmazlıkların çözümüne yönelik olarak akit devletlerin KAU konusunda daha fazla gayret göstermeleri yönünde teşvik edici nitelikte olabilen tahkim süreci ile ilgili olarak KAU tamamlanması konusunda bir süre tayin edilmediği hallerde tahkim yoluna geçiş de söz konusu olamayacaktır<sup>469</sup>.

Karşılıklı anlaşma usulü gereğince yapılan görüşmeler sonucunda, anlaşmaya taraf devletlerin yetkili makamlarınca vergilendirme konusu olayda anlaşmaya aykırı bir durumun söz konusu olduğu yönünde bir mutabakat sağlanırsa, bu sonuç ilgili mükellefe, mukim olduğu devletin yetkili makamlarınca iletilmekte ve varılan bu mutabakatın sonuçları mükellefçe de kabul edilmesi halinde uygulanmaktadır. Burada özellikli olan konu, varılan mutabakatın uygulanması sırasında iç mevzuat hükümlerinde yer alan düzeltme zamanaşımı sürelerinin uygulanıp uygulanmayacağı önem arz etmekte olup, konu ile ilgili olarak Rehberin “Karşılıklı Anlaşma Sonucunun Ülkeler İtibariyle Hangi Süreler İçinde Uygulanacağına İlişkin Tablo” olan Ek.2 tablosunda uygulamanın hangi süreler içinde gerçekleştirileceği gösterilmiştir. Tabloda, anlaşmalarda genellikle ülkemiz açısından Türk iç mevzuatına atıfta bulunulduğu, bazen de varılan anlaşma sonucunun 1 yıl içinde uygulanacağı ve mükellefin varılan anlaşma sonucunun kendisine bildiriminden sonraki 1 yıllık süre içerisinde vergi iadesini talep etmek zorunda olduğu belirtilmiştir. Türk mevzuatı açısından, VUK 120. maddesine

---

<sup>468</sup> Yaltı, (*Vergi Anlaşması Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması*), s.18, Ersin Nazalı, “Karşılıklı Anlaşma Usulünün (KAU), Türk Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 383, Temmuz 2013, s. 49.

<sup>469</sup> Okan Netek- Mehmet Dağ, “Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak OECD Model Vergi Anlaşması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 386, Ekim 2013, s.56.

göre, vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda mükellefin düzeltme fişinin kendisine tebliğinden itibaren parasını talep etme hakkı 1 yıllık zamanaşımına tabiidir.

#### **2.1.6.6. Karşılıklı Anlaşma Usulü ve İç Hukuk Yollarına Başvuru**

Karşılıklı anlaşma usulü, uluslararası vergi sorunlarının karmaşıklığı ve egemenlik hakkına sahip devletlerin bu sorunlara bir çözüm bulabilmek amacıyla geliştirmek zorunda oldukları idari nitelikli fakat uluslararası nitelik taşıyan<sup>470</sup> bir çözüm yoludur. Dolayısıyla ÇVÖA hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiklerini düşünen mükelleflerin önlerinde iki seçeneği bulunmaktadır. Bunlar, vergisel sorunu ulusal çözüm yolları nezdinde çözmek veya ilgili ÇVÖA çerçevesinde karşılıklı anlaşma sürecinin başlatılmasını talep etmektir. Ancak bu haklar seçimlik olmayıp ikisinin de aynı anda tercih edilebilmesi mümkündür. Öte yandan rehber, Türkiye’de mukim olup hem akit devletin yaptığı işlemler hem de Türk vergi idaresinin yaptığı işlemler nedeniyle çifte vergilendirmeye maruz kalan ve böyle bir ihtimali bulunan tam mükellefler bakımından bir açıklama getirmemiştir<sup>471</sup>.

Rehberde anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olup, Türkiye’deki faaliyetleri nedeniyle vergiye tabi tutulan mükelleflerin, vergilendirmenin Anlaşma hükümlerine aykırı olarak yapıldığı sonucuna varmaları halinde bu sorunu Türkiye’deki iç hukuk yollarına başvurarak çözmeye çalışabilecekleri vurgulanmıştır. Burada mükelleften kasıt dar mükelleflerdir. Vergi mükellefi açısından mahkemenin vereceği nihai karar hem vergi mükellefi hem de kamu idaresi açısından bağlayıcı ve uygulanması zorunlu bir karar niteliği taşımaktadır. Bu aşamadan sonra, artık vergi mükellefi açısından Türkiye’deki nihai yargı kararından memnun kalmayarak bu defa sorunun çözümü için, ÇVÖA karşılıklı anlaşma usulünün işletilmesi için yetkili makamlara başvurma olanakları bulunmamaktadır. Çünkü nihai bir mahkeme kararının olduğu durumda, bu karar aleyhine Türkiye yönünden KAU’nün başlatılması ve mahkeme kararı aleyhinde bir karara varılması hukukun üstünlüğü ilkesi gereğince mümkün bulunmamaktadır. Ancak, Türkiye’deki mahkemelerde dava konusu yapılan ve henüz sonuçlanmamış vergisel sorunlarda, ilgili mükellefin davasından feragat

<sup>470</sup> Yaltı, (*Vergi Anlaşması Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması*) s.13.

<sup>471</sup> Yaltı, (*Vergi Anlaşması Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması*) s.11.



etmesi ve buna ilişkin mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde mahkemenin feragat nedeniyle davanın reddine dair vereceği karar örneğini tarha yetkili vergi dairesine ibraz etmeleri şartıyla KAU süreci başlatılabilecektir. Bu sürecin başlatılabilmesi için de anlaşmaya aykırı vergilendirmeye karşılaşılan mükellefin bu durumu mukim olduğu yetkili makama iletmesi ve bu makamında konuyu haklı ve yerinde görmesi gerekmektedir<sup>472</sup>.

Rehberde Türkiye’de mukim olup, anlaşmaya taraf devletlerdeki faaliyetleri nedeniyle ilgili Anlaşma hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiklerini düşünen mükelleflerin de aynı şekilde iki alternatifleri bulunduğu belirtilmektedir. Kendilerine anlaşma hükümlerine aykırı olarak vergi tahakkuk ettirildiği veya ettirileceğini düşünen mükellefler, bu sorunlarını diğer devletin ulusal yargı mercilerine iletebilirler veya ikinci alternatif olarak da KAU sürecinin başlatılması yönündeki taleplerini Türk yetkili makamlarına aykırı vergilendirmeye neden olan hukuksal verileri de ortaya koyarak iletebilirler. Ancak Türkiye’de mukim dar mükelleflerin Türkiye ve yurt dışındaki faaliyetleri nedeniyle her iki ülke makamlarınca vergi anlaşmasına aykırı olarak işlem yapılmış olması ve Türkiye’de mukim tam mükellefin Türk yetkili makamların işlemleri hakkında iç hukuk yollarına başvurması ihtimali Rehberde değerlendirilmemiştir<sup>473</sup>.

Anlaşmanın diğer tarafındaki devlette ulusal mahkeme kararlarının bu devletlerin vergi idarelerince bağlayıcı ve uygulanması zorunlu nitelik arzemediği durumlarda, Türkiye’de mukim olanlara yönelik olarak, bu mükelleflerin Türkiye’deki yetkili makama başvurmaları ve bu başvurunun yerinde bulunmasına bağlı olarak diğer devletin yetkili makamlarınca ilgili ÇVÖA kapsamında KAU süreci başlatılabilecektir<sup>474</sup>.

---

<sup>472</sup> GİB (2009), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber,

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi\\_mevzuat/ciftever\\_karsilikli94.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf), s. 8-9.

<sup>473</sup> Yaltı, (*Vergi Anlaşması Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması*), s.14.

<sup>474</sup> GİB (2009), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber,

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi\\_mevzuat/ciftever\\_karsilikli94.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararasi_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf), s. 12.

## 2.2. Karşılıklı Ayarlamalar

Transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan çifte vergilendirme sorununun çözümünde vergi idareleri tarafından başvurulabilecek bir diğer çözüm yolu karşılıklı ayarlamalardır. Karşılıklı ayarlama, karşılıklı anlaşma prosedürünün bir parçası olarak gerçekleştirilebilir. Karşılıklı ayarlamalar, Model Vergi Anlaşması'nın 9. Maddesinin 2. paragrafında tanımlanmıştır. Karşılıklı ayarlama, ikinci vergileme yetkisinde, ilişkili şirketin dahil olduğu işlemler için emsallere uygunluk prensibinin uygulanmasının sonucu olarak şirketin diğer vergi idaresinde vergilendirilebilir gelirin artması durumunda ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi hafifletmek veya azaltmak için kullanılan ayarlama değildir. Bu durumda karşılıklı ayarlama, çifte vergilendirmenin oluşumuna engel olmak ve birincil ayarlamayla bağlantılı olarak iki yetkileme alanında kar paylaşımı yapmak için, ikinci vergileme yetkisindeki vergi idaresince yapılan, ilişkili şirketin vergisel sorumluluğunu azaltan bir ayarlama olacaktır. Ayrıca ilk vergi idaresinin, karşılıklı ayarlamasının daha küçük (veya beklide gereksiz) olması durumunda ikinci vergi idaresiyle görüşme yapması ve birincil düzeltmeyi azaltmayı kabul etmesi mümkündür. Model Anlaşmanın 9. Maddesinin 2. Paragrafı karşılıklı ayarlamaları belirlemek için gerekli ise, yetkili makamların birbirleri ile danışma yapmalarını öngörmektedir. Ancak uygulamada pratik sebeplerle ya da mevzuatları tarafından izin verilmediği için çoğu ülke tarafından karşılıklı ayarlamalara gidilememektedir<sup>475</sup>.

## 3. BİLGİ DEĞİŞİMİ

Uluslararası alanda artan sorunlar, devletleri belirli alanlarda işbirliği yapmaya zorlamakta ve çeşitli önlemler alınmasını gerektirmektedir. Devletler vergi mükelleflerinin vergiden kaçınma ve vergi kaçırmayı uluslararası boyutlara taşımalarından her geçen gün daha fazla endişe duymaktadırlar<sup>476</sup>. Teknolojik gelişmelerin ortaya çıkardığı uluslararası kolaylıklar da devletlerin bu endişelerini pekiştirmektedir. Bu konuya ilişkin çözüm yollarından biri, devletlerin vergi hukuklarını benzer hale getirmek olarak düşünülse dahi devletler egemenlik hakları

<sup>475</sup> Cenkeri, *a.g.m.*, s.29.

<sup>476</sup> Arthur J. Cockfield, "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward A Multilateral Taxpayer Bill Of Rights", 2010, (Erişim Tarihi: 05.06.2014), s.426.

nedeniyle bu düşünceye karşı çıkmaktadırlar. Bir diğer çözüm yolu devletlerin vergisel konularda bilgi değişiminde bulunmasıdır. Nitekim liberalizasyon politikalarının artışı ile birlikte vergi mükellefi sayısındaki artış, devletleri, mükellefin diğer bir devlette yapmış olduğu ekonomik faaliyetlerinden dolayı mükellef hakkında bilgi alma ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır<sup>477</sup>. Bu nedenle, devletler bu tür sorunlara çözüm bulmanın en iyi yolu olarak işbirliğini gerekli kılacak anlaşmalar yapmakta görmektedirler. Vergi otoriteri arasında bilginin paylaşımı, hükümetlerin yurt dışı yatırımları izleyememesi ve vergiden kaçınmanın yaygınlaşması nedeniyle uluslararası vergi sisteminin önemli bir elemanı olarak ortaya çıkmıştır<sup>478</sup>.

### 3.1. Bilgi Değişiminin Amacı

Ülkeler arasında gerçekleştirilen bilgi değişiminin amacı, doğal olarak uluslararası vergi sorunları nedeniyle devletler aleyhindeki vergisel olguları minimuma indirmektir. Bunun dışında uygulanacak olan gelir vergisi kuralları ile ilgili olarak gerçekleri belirlemek ve iç hukukun uygulanması veya yürütülmesi konusunda anlaşmacı devletlerden birine yardımcı olmak amacıyla bilgi değişimi yapılmaktadır<sup>479</sup>. Bilgi değişiminin en nihai amacı, devletlerin vergi gelirlerini artırmaktır<sup>480</sup>. Bu alanda uluslararası kuruluşların attığı adımlar başı çekmekte ulusal devletler de iç mevzuatlarına hükümler koyarak ya da ikili vergi anlaşmaları<sup>481</sup> yolu ile bilgi değişimi konusunda düzenlemeler yapmaktadırlar. Bilgi paylaşımı yasal dayanakları olan bir yetki kapsamında gerçekleştirilmektedir<sup>482</sup>.

<sup>477</sup> Ali Çelikkaya- Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:163, Temmuz-Aralık 2012, s. 79.

<sup>478</sup> Philippe Bacchetta- María Paz Espinosa, “Exchange-of-Information Clauses in International Tax Treaties”, *International Tax and Public Finance*, 2000, s. 275.

<sup>479</sup> OECD (2006), *Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purpose, Module On General And Legal Aspects Of Exchange Of Information*, www.oecd.org/ctp/Exchange-of-tax-information/36647823.pdf. s.4, (Erişim Tarihi:24.09.2014)

<sup>480</sup> Övül Çölgezen, “Şeffaflık ve Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:344, Nisan 2010, s. 102.

<sup>481</sup> Örneğin Almanya’nın 1935 yılında İsveç ile 1936 yılında Finlandiya ile 1939 yılında İtalya ile 1955 yılında Avusturya ile yaptığı iki taraflı anlaşmalarda bilgi değişimi konusu düzenlenmiştir. Roman Seer-Isabel Gasert Isabel, “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements”, *Bulletin For International Taxation*, February 2011, s.91.

<sup>482</sup> Semih Öz, “Sınır Ötesi Vergilendirmede Bilgi Değişiminin Artan Önemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:255, Aralık 2009, s. 28.

Tüm bu gelişmeler dünya üzerinde gelişimini sürekli olarak artıran uluslararası vergi bilgisi ağını oluşturarak yasal ve kurumsal bir yapıya dönüşmeye başlamıştır<sup>483</sup>. Özellikle vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelere yönelik olarak hazırlanan bilgi değişimi konusu transfer fiyatlandırması alanında da önemini korumaktadır. Uluslararası alanda bilgi değişimi kavramının yasal dayanaklarından biri de OECD Model Anlaşmasının 26/1. maddesidir. Bu maddede, “*akit devletlerin yetkili makamları anlaşma hükümlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli bilgileri ya da anlaşmanın aksine olmadığı müddetçe politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına alınan her türlü vergi ile ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1. ve 2. maddeler tarafından sınırlanmayacaktır.*” denilmektedir. Daha sonra, bilgi değişiminin düzenlendiği 26. madde, 12 Temmuz 2012 tarihinde güncellenmiş, özellikle 2. fıkrasına ekleme yapılarak, 26. maddenin yorumu ile ilgili bölümünde yine eklemeler ve çıkarmalar yapılmıştır<sup>484</sup>. Bu değişikliğin nedenini, anlaşma hükümlerinin Akit devletlere vergi suçları ile mücadele yanında diğer suçlarla da mücadele konusunda yetki vermesini sağlamaktır<sup>485</sup>.

<sup>483</sup> Miranda Stewart, “Transnational Tax Information Exchange Networks: Step Towards A Globalized, Legitimate Tax Administration”, *World Tax Journal*, June 2012, s.158.

<sup>484</sup> 26. maddenin 2. fıkrasında “*Bir Akit devlet tarafından alınan her türlü bilgi, o devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca ilk cümlede bahsedilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da kovuşturmasıyla ve bu hususlardaki şikayet ve itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara (adli makamlar ve idari kuruluşlar dahil) verilebilecektir. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri yalnızca bu amaçlar doğrultusunda kullanacaklardır. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri mahkeme duruşmalarında veya adli kararlar alınırken açıklayabilirler. Yukarıda belirtilenlere rağmen, bir Akit devlet tarafından alınan bilgi, her iki devletin hukuklarının böyle bir bilgiyi diğer amaçlar için kullanıma izin vermesi ve bilgi saylayan devletin yetkili otoritesini bu tür kullanım için yetkili kılması halinde bilgi diğer amaçlar için de kullanılabilir.*3- 1 inci ve 2 inci fıkra hükümleri, hiçbir surette bir Akit devleti: a) kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatına ve idari uygulamalarına aykırı idari önlemler alma; b) kendisinin veya diğer Akit Devletin mevzuatı veya normal idari işlemleri çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri sunma; c) herhangi bir ticari, sınai, mesleki sırrı veya ticari işlemleri aleni hale getiren bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.4- Bir Akit Devlet tarafından bu madde uyarınca bilgi talep edilmesi durumunda, diğer Akit Devlet, kendi vergi amaçları yönünden bu bilgilere ihtiyacı olmasa bile, talep edilen bilgiyi sağlamak için kendi bilgi toplama yöntemlerini kullanacaktır. Önceki cümlelerde yer alan yükümlülük, 3 üncü fıkradaki sınırlamalara tabi olmakla birlikte, bu sınırlamalar hiçbir surette bir Akit Devlete, sadece ulusal menfaatleri olmadığı gerekçesi ile bilgi sağlamayı reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır. 5- 3 üncü fıkra hükümleri hiçbir surette, bir Akit Devlete, bilginin bir banka, diğer finansal kurum, temsilci veya bir acente ya da yediemin gibi hareket eden bir kişide bulunması veya bir kişinin sermaye payları ile ilgili olması nedeniyle bu bilgiyi sağlamayı reddetme hakkı verecek şekilde yorumlanmayacaktır.

<sup>485</sup> Semih Öz, “OECD Anlaşma Modelinin Bilgi Değişim Maddesinde Değişiklikler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:292, Ocak 2013, s.162.

Bu kaynak dışında OECD ve Avrupa Konseyi tarafından 1988 yılında üye ülkeler arasında vergi kaçırma ve diğer vergisel uyumsuzluklar ile mücadele ve idari dayanışmayı geliştirmek amacıyla “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi” yürürlüğe konulmuştur.

Bu kaynaklar dışında bilgi değişiminin düzenlendiği çeşitli yasal temeller bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir<sup>486</sup>:

- a) OECD veya Birleşmiş Milletlerin, Gelir ve Sermaye Üzerinde Vergi Anlaşması modellerini temel alan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları,
- b) Bilgi Değişimi Sözleşmeleri,
- c) Avrupa Birliği Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi,
- d) Bilgi Değişimi Anlaşmalarına esas teşkil eden,
  - 2002 tarihli Avrupa Konseyi /OECD Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Sözleşmesi,
  - Kuzey Avrupa İdari Yardımlaşma Anlaşması,
  - Amerika Kıtası Vergi İdareleri (CIAT) tarafından geliştirilen Bilgi Değişimi Model Anlaşması,
  - Rusya Federasyonu tarafından geliştirilen Vergi Mevzuatı ile ilgili konularda İşbirliği ve Karşılıklı Yardımlaşma Model Anlaşmasıdır.

Ülkemiz bakımından vergi kapasitesi düşük ülkelerle vergi konularında bilgi değişim anlaşmaları imzalanmaya başlanmıştır.

---

<sup>486</sup> Süleyman Hayri Balcı, “Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 347, Temmuz 2010, s. 35

**Tablo 5.5.** Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşmaları İmzalanan Ülkeler

Ülke Adı	Anlaşmanın Parafe Edildiği Tarih	Anlaşmanın İmzalandığı Tarih	Anlaşmanın Yürürlük Tarihi	Anlaşmanın Uygulanma Tarihi
Jersey	27/10/2010	24/11/2010	11/09/2013	11/09/2013
Guernsey	-	13/03/2012	-	-
Cebelitarık	01/08/2012	04/12/2012	-	-
Bermuda	15/04/2011	23/01/2012	18/09/2013	18/09/2013
Man Adası	21/06/2012	21/09/2012	-	-

Kaynak:[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf) f., s.126. (Erişim Tarihi:10/01/2017)

Yukarıdaki 5.5 nolu tabloda da görüleceği üzere vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerin bir kısmı ile uluslararası gelişmelere paralel olarak vergi konularında bilgi değişim anlaşmaları imzalanmıştır.

Bunların dışında ABD ile Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması 29/07/2015 tarihinde imzalanmış, anlaşma 2016/9229 BKK ile onaylanmış olup herüz yürürlüğe girmemiştir.

### 3.2. Bilgi Değişiminin Kapsamı

Gelir ve Sermaye Üzerinde OECD Model Anlaşması'nın<sup>487</sup> 26. maddesi ve Vergi Konularında Bilgi Değişimi Sözleşmesi'nin<sup>488</sup> 1. maddesi, bilgi değişimi konusunda “mümkün olan en geniş ölçüde” bilgi alışverişini öngörmektedir<sup>489</sup>. Ancak her iki düzenleme de bir araştırma veya soruşturmayla açıkça bağı olmayan, zarf atma<sup>490</sup> şeklindeki spekülâtif bilgi değişimine izin vermemektedir<sup>491</sup>. OECD' ye göre,

<sup>487</sup> Bundan böyle Model Anlaşma olarak isimlendirilecektir.

<sup>488</sup> Bundan böyle Bilgi Değişimi Sözleşmesi olarak isimlendirilecektir.

<sup>489</sup> OECD (2006), Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purpose, Module On General And Legal Aspects Of Exchange Of Information, [www.oecd.org/ctp/Exchange-of-tax-information/36647823.pdf](http://www.oecd.org/ctp/Exchange-of-tax-information/36647823.pdf), s.9.

<sup>490</sup> Vergi Konularında Bilgi Değişimi Hükümlerinin Yürürlüğe Konulmasına İlişkin Rehber'de bu tür durumlar için “fishing expeditions” deyimi kullanılmış olup “zarf atma” anlamına gelmektedir.

<sup>491</sup> Itai Grinberg, “Beyond FATCA: An Evolutionary Moment For The International Tax System”, 2012, (Erişim Tarihi: 27.11.2014), s. 6.

her iki rakip düşünce arasındaki denge “öngörülebilir ilgi”<sup>492</sup> ile yakalanacaktır. Bilgi değişim sözleşmesi, bilgi talep eden tarafın talepte bulunabilmek için “talep edilecek bilgi ile alakalı öngörülebilir ilgiyi göstermesini” sağlayacak şekilde bilginin türünü ortaya koyması gerektiğini belirtmektedir. Model anlaşmanın 26. maddesi ise bu konuda daha az formaliteye yer vermekle birlikte yine de talep eden tarafın, bilgi değişimi için gerekli talep formunda bulunan başlıklarda talep edilen bilginin türünü göstermesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Bilgi değişimi, vergilere ilişkin tarafların iç hukuklarının uygulanması ve yürütülmesine ilişkin öngörülebilir bütün bilgileri kapsamaktadır. Model anlaşma aynı zamanda, anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için bilgi alışverişi üzerinde de durmaktadır. Model anlaşmada standart bilgi değişimi yer alırken, bilgi değişim sözleşmesinde bilgi değişimi yapılabilecek konular çeşitlendirilmiş ve eş zamanlı vergi incelemesi ve yurt dışında vergi incelemesi gibi kavramlara ayrıntılı olarak yer verilmiştir<sup>493</sup>.

Model anlaşma metninde gösterilen vergiler, bilgi değişiminin konusunu oluşturmaktadır. Ancak Bilgi Değişimi Sözleşmesi, 26. maddeden farklı bir yaklaşım benimsemiştir. Her türlü ve tanımlı olan verginin bilgi değişimi kapsamında olduğu belirtilmiş ve bir sınırlama getirilmemiştir.

Bilgi değişimi konusunda önemli bir sorun da bilgi değişimini kapsayan yılda kendisini göstermektedir. Çünkü vergi inceleme süreleri ülkeden ülkeye değişebilmekte ve vergi yılının başlangıcı daima takvim yılı ile örtüşmemektedir. Bu nedenle, istenilen bilginin yılı ile sağlanan bilginin yılı arasında anlamlı bir gecikme olduğu durumlarda, bir zamanaşımı sorunu doğabilmektedir.

---

<sup>492</sup> Model Anlaşma'nın 26. maddesinin önceki versiyonunda, “gereklilik” standardı kullanılmaktaydı. Yorumdaki bu değişiklik hükmün etkisini değiştirme niyeti taşımamakta fakat bu dengeyi en iyi açıklayan kavram olarak ortaya çıkmakta ve Model anlaşma ile tutarlılık göstermektedir. OECD (2006), Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purpose, Module On General And Legal Aspects Of Exchange Of Information, [www.oecd.org/ctp/Exchange-of-tax-information/36647823.pdf](http://www.oecd.org/ctp/Exchange-of-tax-information/36647823.pdf), s.9 (dipnot).

<sup>493</sup> Hakan Gürsoy, “OECD Model Vergi Anlaşmasının 26'ncı Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesinin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:377, Ocak 2013, s.53.



Bilgi değişimi kapsamına yalnızca tam mükellefler değil dar mükellefler de girmektedir. Çünkü genellikle, akit taraflardan birisinin vergi idaresi, üçüncü bir ülkede mukim ancak diğer akit tarafta faaliyet gösteren belirli bir kişi hakkında bilgi isteyebilmektedir. Mukim olmayan bir vergi mükellefinin ikincisinde de vergi yükümlülüğü söz konusudur. Bununla birlikte bazı durumlarda, bir vergi idaresi, her iki ülkenin vergi konusuna girmeyen üçüncü bir ülke mukimi hakkında bilgi alma gereği duyabilir. Örnek olarak talep edilen ülkede mukim bir vergi mükellefinin üçüncü ülkede faaliyette bulunduğu bir vergilendirme konusu ile ilgili olduğu durumlarda söz konusu olabilir. Aksi halde, anlaşmacı devletlerin kendi egemenlik sınırları içinde bulunmayan üçüncü ülke mukimleri için bilgi talep etmeleri mümkün değildir.

### 3.3. Bilgi Değişiminin Sınırları

Bilgi değişiminin sınırlayan hususlar yalnızca müessesenin yapısından kaynaklanmamaktadır. Özellikle, gelişmekte olan ülkeler bakımından yeterli altyapının bulunmaması, bilgi sağlamak için gerekli denetim sisteminin eksikliği ve aynı zamanda bu ülkeler bakımından maliyetin yüksekliği gibi hususlar bilgi değişimini sınırlayan faktörlerin başında gelmektedir<sup>494</sup>. Örneğin gelirin kaynağının doğduğu yer olarak gelişmekte olan ülkeler çok uluslu şirketlerle ilişkili şirketler arasındaki ekonomik faaliyetlerde, transfer fiyatının gerçekleştirilen işe uygun olup olmadığını kontrol etme imkanından yoksun olmaları mümkündür<sup>495</sup>. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerle anlaşma yapan gelişmiş ülkeler, düzgün işlemeyen bir bilgi akışı nedeniyle kendilerini bir vergi anlaşmasının yokluğuna benzer bir biçimde bulabilirler.

Bunların yanında devletlerin idari uygulamalarına ve mevzuatlarına aykırı olan bilgi talepleri de bilgi değişiminin sınırını oluşurmakta olup bu tür taleplere devletler bilgi sağlamak zorunda değildirler<sup>496</sup>.

Ülkeler arasındaki bilgi değişiminin sağlıklı olarak yürüdüğü varsayılsa dahi, bilgi değişimi sınırsız değildir. Aksi durum, bu değişime konu olan mükellef hakları

<sup>494</sup> Dimitri Paolini et al., “Tax Treaties with Developing Countries and The Allocation of Taxing Rights”, *Eur J Law Econ*, 2014, (Erişim Tarihi: 13.11.2014), s.4.

<sup>495</sup> Paolini, Dimitri et al., *a.g.m.*, s.4.

<sup>496</sup> Kevin Jestin, “Mutual Legal Assistance in Tax Matters Recent Trends and Challenge Ahead”, 2008, [www.visar.csuistan.edu/aba/Jestin2008.pdf](http://www.visar.csuistan.edu/aba/Jestin2008.pdf). (Erişim Tarihi:26.11.2014), s.10.

bakımından birtakım sıkıntıları da beraberinde getirebilecektir. Bu nedenle bu ikisi arasındaki dengenin son derece dikkatli kurulması gerekmektedir.

Ulusal yetkili makamlar arasında bilgi değişiminin tamamen başarılabilmesi için üç durumun karşılanması gerekmektedir<sup>497</sup>:

- a) Ulusal yetkili makamlar diğer ülkelerle vergi bilgilerini paylaşmak konusunda yasalar tarafından kendilerine verilmiş yetkiye sahip olmalıdırlar.
- b) Vergi makamlarının iç finansal kurumlardan ve diğer üçüncü taraflardan ilgili vergi bilgisini elde etme yetkileri bulunmalıdır.
- c) Finansal kurumların kendilerinin vergi mükellefi ile ilgili detayları bildirme hakkına sahip olmaları gerekmektedir.

İşte bilgi değişiminin sınırları da her aşamada doğabilir. Bu sınırlar şu şekilde sıralanabilir:

#### **a) Vergi Mahremiyeti**

Vergi mahremiyeti, vergi mükellefinin iç hukuk gereğince kişisel durumlarına ilişkin bilgilerin korunmasını ve yetkili olmayan kimselerce açıklanmasının önlenmesini ifade etmektedir<sup>498</sup>. Vergi mahremiyeti aynı zamanda, bir vergi mükellefiyle ilgili bilgi sağlanırken iç hukuk hükümleri gereğince işlerinin gizli kalmasını ve yetkisiz açıklamadan korunmasını ifade etmektedir. Diğer ülkelerle bilgi değişimi yapıldığında, korumanın benzer düzeylere sahip olması, bilginin güvelliğinin korumaya devam edilmesi bilgi değişimi konularında işbirliği açısından son derece önemlidir. Bu nedenle akit devlet tarafından herhangi bir bilginin sağlanmasında gizli olarak hareket edilmesi zorunludur. Nitekim vergi mahremiyeti konusunda son yıllarda yapılan çalışmalar ile vergi mükellefleri yalnızca devlete karşı hakları olan bir süje olmaktan çıkarak devlet nezdinde hakları olan bir süjeye dönüşmüştür<sup>499</sup>.

<sup>497</sup> Michael Keen- Jenny E. Ligthart, "Information Sharing and International Taxation: A Primer", *International Tax and Public Finance*, 13, s.90

<sup>498</sup> Cihat Öner, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s.123.

<sup>499</sup> Ramazan Armağan- Sibel Mutlucan Sayın (2014), "Küreselleşmenin Vergi Mahremiyeti Üzerindeki Etkileri", *Prof. Dr. Fazıl Tekin'e Armağan*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, 1. Baskı, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Basımevi, 2014, s.143.

## **b) Karşılıklılık**

Bilgi değişiminde karşılıklılık, bir devletin, kendisine ulaşan bilgi talepleri ile ilgili olarak, ancak talepte bulunan devletin kendisinin benzer koşullar altında sağlayabileceği bilgi nispetinde temin etmekle sorumlu olduğunu ifade etmektedir<sup>500</sup>. Karşılıklılık kavramının altında yatan fikir, bir akit taraf diğer akit tarafın bilgi değişimi sistemi kendi sisteminden daha geniş ise, akit taraf böyle bir sistemden faydalanamamalıdır. Bilgi talebi, bilgi isteğinde bulunulan devletin kendi iç hukuku ve idari uygulamaları ile uyum göstermesine rağmen şayet talepte bulunan devletin iç hukuk ve idare uygulamalarına aykırılık gösteriyorsa bilgi talebi reddedilebilir<sup>501</sup>.

Ancak karşılıklılık ilkesinin çok titiz bir şekilde uygulanmasının etkin bilgi değişimine engel olabileceği bilinmeli ve karşılıklılık, geniş ve pragmatik bir şekilde yorumlanmalıdır. Uygulamada, yetkili makamın her durumda, talep edilen tarafından istenilen bilgiyi sağlayıp sağlayamayacağını belirlemesi güç olabilmektedir. Bu sorunu gidermek için, bilgi değişim sözleşmesi bilgi talep eden tarafın mütekabiliyet koşulu olduğunu doğrulayan bir açıklama yapmasını istemektedir. Talep edilen taraf, böyle bir açıklama olmasına rağmen, bu açıklamanın açıkça yanlış olduğu inancına sahip olması durumunda da talebi reddedebilir. Bu mekanizma mütekabiliyetin tatmin edici olup olmadığını belirlemek için getirilmiştir. Ancak Model Anlaşmada böyle bir hüküm yer almamaktadır.

## **c) Kamu Düzeni**

Bilgi değişimini sınırlandıran bir diğer kavram kamu düzeni olgusudur. Kamu düzeni, bir ülkenin hayati çıkarlarını ifade etmektedir. Örneğin devlet sırrı teşkil eden bir bilginin talep edilmesi durumu kamu düzeni ile ilgilidir. Kamu düzeni olgusu, uygulamada nadiren ortaya çıkmakla birlikte, bir diğer ülkeye karşı ırkçı veya siyasi baskı amacı taşıyan bir vergi incelemesi durumlarından da doğabilir<sup>502</sup>. Bu nedenle, bilgi değişimine konu olan talep, talep olunan devletin iç hukuk ilkelerine aykırılık taşıyor, evrensel insan haklarına ters düşecek şekilde ayrımcılık yapıyorsa veya siyasi

<sup>500</sup> Balcı, *a.g.m.*, s. 38.

<sup>501</sup> Öner, *a.g.e.*, s.151.

<sup>502</sup> OECD (2006), *Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes: Module On General and Legal Aspects of Exchange of Information*, , (Erişim tarihi: 24.09.2014), s. 14.

bir kovuşturma ya da zorlama neden oluyorsa kamu düzenine aykırılık nedeni ile bilgi değişim talebi reddedilebilir<sup>503</sup>.

#### **d) Ticaret, İş ve Diğer Sırlar**

Bilgi Değişim Sözleşmesinin 26. maddesi ve Model Anlaşmanın 7. maddesinin her ikisi de herhangi bir ticaret, iş, endüstriyel, ticari veya profesyonel sırların veya ticaret süreçlerinin açıklanması ile ilgili olarak ülkelerin bilgi sağlama yükümlülüğünün bulunmadığından bahsetmektedir. Ayrıca anlaşmaların yorumlar kısmı da bu sırların çok geniş manada yorumlanmaması gerektiğinden bahsetmektedir<sup>504</sup>. Özellikle, ticari defter kayıtları da dahil olmak üzere finansal bilgiler, doğası gereği iş, ticaret veya diğer sırları bünyesinde barındırmazlar. Bu nedenle, defterlerde yer alan bilgilerin ticari sır gerekçesi ile bilgi değişimi kapsamı dışında tutulması uygun olmayacaktır. Öte yandan ticaret, iş ve diğer sırların olduğu nadir olaylarda, böyle bir bilginin sağlanıp sağlanmayacağı konusunda karar verme hususu, talep edilen devletin takdirindedir<sup>505</sup>. Bu nedenle bilgi talep edilen taraf ilgili dokümanlardaki iş, ticaret veya diğer sırları içeren detaylar haricindeki bilgileri talep eden tarafa verebilir. Burada yetkili makam, ilk önce yerel makamlar tarafından toplanan bilgilerin karşı tarafa iletilip ileilmeyeceğine karar verecektir. Eğer bu bilgiler ticari sır kapsamında kalıyorsa talep eden tarafa verilmeyecektir. Hemen hemen tüm ülkelerde vergi gizliliği, iş ve ticaret gizliliği korunmaktadır. Fakat ne vergi mükellefi ne de üçüncü taraf, bu tür bilgileri kendi vergi idaresine vermeyi reddetme hakkına sahip değildir.

#### **f) Mesleki Gizlilik**

Birtakım meslekler ile müşterileri arasındaki bilgiler meslek sırrı niteliğini taşımakta ve meslek sahipleri tarafından bu bilgilerin açıklanması suç teşkil etmektedir. Bu nedenle akit taraf, bir müşteri ve avukat/yasal temsilciler arasındaki gizli iletişim bilgilerini içeren taleplerin söz konusu olması durumunda bilgi sağlamaktan kaçınabilir. Ancak, gizli iletişimi içeren kurallar etkili bilgi değişimini engellemek için genişletici bir yorumla uygulanmamalı ve yorumlanmamalıdır. Bu nedenle, bir taraftan birtakım

<sup>503</sup> Öner, *a.g.e.*, s. 164.

<sup>504</sup> Yaltı Soydan, *a.g.e.*, s.325.

<sup>505</sup> OECD (2006), *Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes: Module On General and Legal Aspects of Exchange of Information*, , (Erişim tarihi: 24.09.2014), s. 14.

meslekler ile müşterileri arasındaki ilişkilerde, müşterilerin ilgili meslek mensuplarına verdiği bilgi ve belgeler korunurken diğer taraftan mesleki sır kapsamına girmeyen bilgi ve belgelerin bu kapsamda değerlendirilmesine izin vermemek gerekmektedir<sup>506</sup>.

Avukatlık gibi meslekleri icra eden kimseler dışında da başka meslek mensupları olan vekil, temsilci, yediemin gibi kimselerde de bilgi talebinin konusu olan bilgi ve belgeler bulunabilmektedir. Bu durumda talepte bulunulan bilginin mesleki sır kapsamında değerlendirilerek reddedilmesi mümkün değildir. Çünkü bu durumda mesleki sır söz konusu değildir.

### **g) Banka Bilgilerinin Gizliliği**

Çoğu ülkede, bankalar ve benzeri finansal kuruluşlar müşterilerinin finansal ilişkilerinin gizliliğini korumakla yükümlüdürler. OECD ülkelerinin tamamında, finansal kurumların ellerindeki bilginin gizliliği koruma altına alınmış olup, bu koruma ya kanun hükümleri ile veya tüzük, yönetmelik, gelenekler gibi araçlar yanında kişisel hak ve özgürlükleri koruma altına alan anayasa kuralları ile sağlanmaktadır<sup>507</sup>. Bazı ülkelerde, kurumların bu yükümlülüğü, banka bilgilerinin yalnızca üçüncü kişilere değil aynı zamanda vergi makamları da dahil olmak üzere hükümet yetkililerine ulaşımına engel olabilmektedir<sup>508</sup>. Örneğin İsviçre’de sadece İsviçre yasalarında tanımlanan vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak vergi idareleri bilgi elde edebilmekte iken Lüksemburg’da, yargısal makamların haricinde vergi idarelerinin banka bilgilerine doğrudan ulaşma imkanları bulunmamaktadır<sup>509</sup>.

Model anlaşma ve bilgi değişim sözleşmesinin her ikisi de banka gizliliğinin bilgi sağlamayı reddetmek için bir neden olamayacağını belirtmektedirler. Bu nedenle akit tarafların yetkili makamlarının diğer tarafa bilgi sağlama konusunda, yargısal ve yönetsel bir süreç yoluyla, bankaların veya finansal kuruluşların elindeki bilgilere doğrudan veya dolaylı olarak ulaşım yetkisinin bulunması gerekmektedir. Bu bağlamda OECD üye ülkelerinin uygulamalarını özetleyen “Vergisel Amaçlar için Banka

<sup>506</sup> OECD (2006), *Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes: Module On General and Legal Aspects of Exchange of Information*, s. 15.

<sup>507</sup> Öner, a.g.e., s.177.

<sup>508</sup> OECD (2006), *Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes: Module On General and Legal Aspects of Exchange of Information*, s. 15.

<sup>509</sup> Keen- Ligthart, a.g.m., s.90.

Bilgisine Ulaşımının Geliştirilmesine Dair Rapor”<sup>510</sup>, OECD tarafından ilk olarak 2000 yılında yayımlanmış, 2003 ve 2007 tarihlerinde güncellenmiştir.

#### **h) Yurt İçi Vergi İlgisi**

Yurtiçi vergi ilgisi konsepti, bir akit tarafın bir diğer akit tarafa talep edilen bilgiyi yalnızca kendi vergisel amaçları için ilgili olması durumunda bu bilgiyi sağlamasını ifade etmektedir<sup>511</sup>. Bir bilgi talebinin reddi yurt içi vergi ilgisine dayandırılmaz. Bu nedenle bir akit taraf, diğer akit taraf için bilgi sağlamaya davet edildiğinde bilgi toplamak için gerekli tedbirleri almak zorundadır<sup>512</sup>. Öte yandan, 2003 ilerleme raporunda bahsedildiği gibi, artık yurtiçi vergi ilgisi şartını öne süren herhangi bir OECD ülkesi kalmamıştır.

#### **f) Bilgi Toplama Şartlarına Uygun Olarak Yapılmayan Talep**

Akit taraflardan biri bilgi talebinde bulunurken usul ve esas bakımından aralarındaki anlaşma şartlarına uygun hareket etmek zorundadır. Bu nedenle taraflar bilgi talebinde bulunurken gerekli usul kurallarına dikkat etmeli, talep edilen bilgi ile ilgili tüm açıklamalara yer vermelidir. Nitekim model anlaşma, taraflar arasındaki Anlaşma ile uyumlu olarak yapılmayan talep olması durumunda bir akit tarafa bilgi sağlamayı açıkça reddedebilme imkanı sağlamaktadır<sup>513</sup>. Örneğin model anlaşmanın 5. maddesi talep edilen tarafın yetkili makamına, taleple bağlantılı olarak belirli bilgileri sağlamasını öngörmektedir. Böyle bir bilginin sağlanamadığı yetersizlik, anlaşma ile uyumlu olmayan bir talep olduğu için talep edilen tarafa talebi reddetme imkanı vermektedir. Model sözleşme, bu konuda daha az formalite içermesine ve yetkili makamlara daha fazla hareket alanı sağlamasına rağmen temel prensipler aynı ölçüde uygulanmaktadır.

---

<sup>510</sup> Bu rapor “Improving Access to Bank Information for Tax Purposes” adı ile yayımlanmıştır.

<sup>511</sup> Cockfield, *a.g.m.*, s.20.

<sup>512</sup> OECD (2006), *Manual On The Implementation Of Exchange Of Informaiton Provisions For Tax Purposes: Module On General and Legal Aspects of Exchange of Information*, s. 16.

<sup>513</sup> OECD (2006), *Manual On The Implementation Of Exchange Of Informaiton Provisions For Tax Purposes: Module On General and Legal Aspects of Exchange of Information*, s. 17.

### **g) Ayrımcılık Yapılmaması**

Uluslararası vergi hukuku literatüründe ayrımcılık yapılmaması prensibi, bir ulusal davranış yükümlülüğü olarak, ithal edilen ürünler, hizmetler veya servis sağlayıcılarına, ülke içinde üretilen mallar, hizmetler ve hizmet sağlayıcılarından daha az iyi davranılmamasını ifade etmektedir<sup>514</sup>. Ayrımcılık yapılmama prensibinde önemli olan diğer ülke vatandaşlarına kötü davranılması değil, kendi vatandaşlarına sunduğu imkanlardan daha az imkanların sunulmamasıdır. Bilgi talep edilen tarafın yetkili makamı, bir vatandaşı ile ilgili ayrımcılık içeren bilgi sağlama talebini reddedebilir.

### **i) İç Hukuk ve Uygulamalara Çelişik Önlemler Alma Konusunda Yükümlülük Bulunmaması**

Bilgi Değişim Sözleşmesi, bir akit tarafın hukuk ve idari uygulamalarla tutarsızlık gösterecek idari önlemleri gerçekleştirmekle yükümlü tutulamayacağını öngörmektedir. Altında yatan gerekçe, bir akit tarafın kendi vergileme yetkisini riske atarak, iç hukuk ulusal idari önlem ve uygulamaları aşacak şekilde bilgi sağlamaya zorlanamayacağıdır<sup>515</sup>. Bu nedenle bir talebi cevaplamak için sadece yetkili makamın bilgi sahibi olması yeterli değildir. Bir akit taraf, kendi uygulamaları ile ters düşmeyecek şekilde bilgi talep edilen kimsenin iş hesapları için özel incelemeler ve özel araştırmalar da dahil olmak üzere bütün önlemleri almak, kendi vergi amaçları için benzer önlemler aldığı şekliyle bütün ilgili bilgileri toplamak zorundadır<sup>516</sup>.

### **3.4. Bilgi Değişiminin Özel Türleri**

OECD tarafından bilgi değişimi daha alt türlere ayrılmış olup, bilgi değişiminin 9 adet özel türü bulunmaktadır. Bu türler arasında kullanım bakımından herhangi bir hiyerarşi bulunmamakta olup talep edilen bilginin niteliği veya sorulan vakıya dayalı olarak farklı amaca hizmet etmektedir<sup>517</sup>.

<sup>514</sup> Julie Veronique Krivitsky, *Tax Discrimination in International Trade Service*, A Thesis Submitted To The Faculty of Graduate Studies in Partial Fulfillment of The Requirements For The Degree of Master of Laws, Faculty of Laws, Calgary, Alberta, August 2006. s.23.

<sup>515</sup> Yaltı Soydan, *a.g.e.*, s.324.

<sup>516</sup> OECD (2006), *Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes: Module On General and Legal Aspects of Exchange of Information*, s. 17.

<sup>517</sup> Seer- Gasert, *a.g.m.*, s.97.



### 3.4.1. Talep Üzerine Bilgi Değişimi

Bilgi değişim yöntemleri arasında en sık olarak kullanılan yöntemdir<sup>518</sup>. Talep üzerine bilgi değişimi, bir yetkili makamın diğer bir yetkili makamdan belirli bir bilgiyi istediği durumu ifade etmektedir. Burada talep eden tarafın mükellefin verdiği bilgilere güvenmediği durumlarda hakkında bilgi istenmekte ve mükellefin bildirdiği bilgiler kontrol edilmektedir<sup>519</sup>. Bilgi değişiminin bu türünde bilgi talebi, vergi mükellefinin belirli yılları kapsayan vergi sorumluluğunun araştırılması, soruşturulması ve incelenmesi için yapılmaktadır<sup>520</sup>. OECD'ye göre talep üzerine bilgi değişimi beş aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar, talebin hazırlanması ve gönderilmesi, talebin alınması ve kontrol edilmesi, talep edilen bilginin toplanması, talebin cevaplanması, geri bildirim sağlanmasıdır<sup>521</sup>.

### 3.4.2. Kendiliğinden Bilgi Değişimi

Kendiliğinden bilgi değişimi, önceden bir talep olmaksızın bir tarafın “öngörülebilir ilgi” nedeniyle diğer akit tarafa bilgi aktarmasıdır<sup>522</sup>. Bu yöntem, yerel vergi idarelerinin işbirliğine ve aktif katılımına dayanmaktadır. Kendiliğinden bilgi değişimi, gönderen ülkenin vergi yetkilileri tarafından bir vergi denetimi sonrasında ortaya çıkan bir vakıyla ilgili olduğu için etkili bir yöntemdir. Kendiliğinden bilgi değişiminin etkinliği ve verimliliği, sağlayan ülkedeki yetkililerin girişkenliği ve motivasyonuna bağlıdır. Bu yüzden, yerel vergi idarelerinin, sağlanan bilginin bir vergi anlaşması tarafının bilgiyi kullanacağı konusunda öngörülü olmaları ve bu bilgiyi akit tarafın yetkili makamlarına aktarma refleksine sahip olmaları gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi idarelerini, kendiliğinden bilgi değişiminin kullanımı ile ilgili olarak teşvik etmeyi ve cesaretlendirmeyi hedefleyen stratejilerin geliştirilmesi gerekmektedir.

<sup>518</sup> Çelikkaya- Bişgin, *a.g.m.*, s.84.

<sup>519</sup> Hakan Gürsoy, “OECD Model Vergi Anlaşmasının 26’ncı Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesinin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:377, Ocak 2013, s.57.

<sup>520</sup> OECD (2006), “*Manual On The Implementation of Exchange of Information on Provisions for Tax Purpose- Module 1 On Exchange of Information On Request*”, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36647905.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.09.2014), s. 2.

<sup>521</sup> OECD (2006), “*Manual On The Implementation of Exchange of Information on Provisions for Tax Purpose- Module 1 On Exchange of Information On Request*”, s. 2 vd.

<sup>522</sup> Salim Karadeniz, “Spontane Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 339, Kasım 2009, s. 20, Seer- Gabert, *a.g.m.*, s.94.

Bu tür stratejiler, yıllık raporlarda kendiliğinden değişim istatistiklerinin yayımlanmasının zorunlu hale gelmesi ve yerel vergi idareleri için düzenli, kapsamlı ve doğru hedeflenmiş bilinçli bir eğitimin gerçekleştirilmesi şeklinde olabilir<sup>523</sup>.

Kendiliğinden bilgi değişimi şu durumlarda gerçekleştirilebilir<sup>524</sup>:

- a) Diğer bir ülkede önemli ölçüde vergi kaybı olabileceği konusunda şüphe oluşturan nedenler varsa,
- b) Diğer bir ülkenin mukimleri tarafından yapılan ödemelerle ilgili olarak bildirim yapılmamış olması durumundan şüphelenilmiş ise,
- c) Bir kişinin vergisel sorumluluğu, bir ülkedeki vergi muafiyeti yoluyla azalıyor ancak diğer bir ülkede vergisel sorumluluğunda bir artış doğuyorsa,
- d) Bir ülkedeki vergi sorumlusu kişi ile diğer ülkedeki vergi sorumlusu kişi arasındaki iş ilişkileri, ülkelerden biri veya her ikisinde bir vergi tasarrufuna neden oluyorsa,
- e) Bir ülkenin, şirket grupları arasında karların sahte transferi yoluyla vergi tasarrufu sağlandığı konusunda şüphe uyandıracak nedenleri varsa,
- f) Vergi mükellefi tarafından özel bir vergiden kaçınma ve vergi kaçırma planının kullanıldığı ihtimali söz konusu ise,

Bu durumlarda yetkili makamın kendisine bilginin ulaştığı andan itibaren bu bilginin değerlendirilmesi ve incelenmesi gerektiği kanaatine vardığı takdirde diğer ülkedeki vergi inceleme elemanlarına durumu iletmesi gerekmektedir<sup>525</sup>. Ancak kendiliğinden bilgi değişiminin uluslararası alanda ne derece uygulama alanı bulabileceği konusu ise belirsizdir.

---

<sup>523</sup> OECD (2006), “*Manual on The Implementation of Exchange Information Provisions For Tax Purposes, Module 2 on Spontaneous Exchange of Information*”, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36647914.pdf> (Erişim Tarihi: 25.09.2014), s.3

<sup>524</sup> OECD (2006), “*Manual On The Implementation of Exchange Information Provisions For Tax Purposes, Module 2 On Spontaneous Exchange of Information*”, s.3.

<sup>525</sup> Çelikkaya- Bişgin, a.g.m., s. 86.

### 3.4.3. Otomatik (veya Rutin) Bilgi Değişimi

Otomatik bilgi değişimi son yıllarda bilgi değişiminin en popüler türlerinden biri haline gelmiştir. Diğer bilgi değişimi türlerinin prosedür açısından oldukça vakit ve maliyet kaybına neden olması ve devletlerin vergisel sorunlara bir an evvel çözüm bulma isteği bu bilgi değişiminin önemini artırmıştır. Ayrıca, dünyanın en gelişmiş ekonomilerinin vergi idarelerinin ve yasa koyucularının son eylemleri göstermektedir ki, offshore hesapları yoluyla vergi kaçırmayla mücadelede talep üzerine bilgi değişimi yetersiz kalmaktadır<sup>526</sup>. Bu nedenle otomatik elde edilen bilgi ile elektronik ortamda yapılan karşılaştırmalar sayesinde vergi kaçırma ve vergiden kaçınma azaltılabileceği gibi, kayıt dışı ekonominin de azaltılması mümkün olabilecektir<sup>527</sup>.

Bilginin otomatik değişimi, çeşitli kategorilere ilişkin gelirin (örneğin temettü, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, maaşlar, emekli maaşları gibi), kaynak ülkeden mukim ülkeye vergi mükellefi bilgisinin toplu olarak düzenli ve sistematik şekilde aktarılmasına denilmektedir<sup>528</sup>. Akit taraflar, kendi aralarında geçerli olacak prosedürler ve durumlar temelinde anlaşma suretiyle iki veya çok taraflı anlaşmalar yoluyla otomatik bilgi değişiminde bulunabilirler<sup>529</sup>. Bu bilgi, genellikle ödemeyi yapan kimsenin yaptığı ödemeleri raporlayan kaynak ülke tarafından rutin bir temelde sağlanır. Otomatik bilgi değişimi, aynı zamanda KDV iadesi, taşınmaz malların satın alınması veya elden çıkarılması, ikamet değişiklikleri gibi diğer yararlı bilgilerin iletilmesi için de kullanılmaktadır. İkametgâh ülkesindeki vergi idaresi, vergi mükellefinin yabancı gelir kaynağı ile ilgili olarak raporladığı vergi bilgilerini kontrol edebilir. Öte yandan, kazanılan önemli varlıklara ilişkin bilgi, mükellefin net kazancını değerlendirmek ve rapor edilen gelirin işleme desteklenip desteklenmediğini görmek için kullanılabilir. Ülkelerin çoğunda, otomatik bilgi değişimini sağlamak üzere farklı türlerde kitle iletişim araçları kullanılmaktadır. Ancak en yaygın olarak kullanılanı şifreli CD- Romlardır. Manyetik ortamda veya dijital formda alınan yabancı kaynak

<sup>526</sup> Grinberg, *a.g.m.*, s.9.

<sup>527</sup> Serkan Acuner, "Avrupa Birliği'nde Vergiye Tabi Bazı Gelirler İçin Otomatik Bilgi Değişimindeki Son Gelişmeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 305, Şubat 2014, s. 146.

<sup>528</sup> OECD (2012), "*Manual On The Implementation of Exchange Information Provisions for Tax Purpose, Module 3 On Automatic (or Routine) Exchange Information*", <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.10.2014) s.3

<sup>529</sup> Hakan Gürsoy, "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:369, Mayıs 2012, s. 57.

bilgileri, alıcı vergi idaresi tarafından veri tabanı içine konulabilir ve vergi mükellefi tarafından rapor edilen gelire karşılık olarak otomatik olarak eşleştirilebilir. Bu karşılaştırma metodu bilgiyi işlemenin en maliyet etkin yoludur. Örneğin, Avustralya Vergi İdaresi'nin 2004-2005 Uyum Programı, 2003-2004 vergi yılı süresince tamamlanan 1171 yabancı kaynak geliri veri eşleştirme denetimlerinin sonucunda vergisel yükümlülüklerin 3 milyon Avusturya Doları artış gösterdiğini belirtmiştir<sup>530</sup>.

Otomatik bilgi değişiminin yasal temelleri şunlardır<sup>531</sup>:

- a) İki ülke arasındaki vergi anlaşmasının bilgi değişimi maddesine veya
- b) Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Anlaşmasının 6. maddesine,
- c) Vergileme Alanında İdari Yardımlaşma Üzerine Avrupa Birliği Konsey Direktifinin 8. Maddesi (2011/16/EU)
- d) 2003/48/EU sayılı Avrupa Birliği Tasarruf Direktifi
- e) KDV Alanında İdari Yardımlaşma Üzerine Avrupa Birliği Konsey Düzenlemesinin 17. maddesi,
- f) Vergi Bilgisinin Değişimi Üzerine CIAT Model Anlaşmasının 3. paragrafının 4. maddesi sayılabilir.

Vergi anlaşmalarının bilgi değişimi maddesi genellikle, otomatik bilgi değişimi için yasal dayanak teşkil etmektedir. Çoğu ülke, otomatik bilgi değişimi için özel bir anlaşma veya mutabakat anlaşması<sup>532</sup> öngörmemektedir. Ancak getirdiği yükümlülüklerden dolayı, bazı ülkeler uygulamada kolaylık sağlaması açısından bir anlaşma veya mutabakat anlaşması yürürlüğe koymaktadır. Bu tür bir anlaşma otomatik olarak değiştirilecek bilginin türünü, bilgiyi gönderme ve kabul etme prosedürlerinin detaylarını kullanılacak uygun formatı içermektedir. Bu anlaşmaların veya mutabakat anlaşmalarının bazı ülkelerin iç hukukları gereği resmi olarak yayınlanması gerekmektedir ve bu yüzden potansiyel vergi kaçırıcılar üzerinde caydırıcı bir etkiye

---

<sup>530</sup> OECD (2012), "Manual On The Implementation of Exchange Information Provisions for Tax Purpose, Module 3 On Automatic (or Routine) Exchange Information", s.3.

<sup>531</sup> OECD (2012), "Manual On The Implementation of Exchange Information Provisions for Tax Purpose, Module 3 On Automatic (or Routine) Exchange Information", s.3.

<sup>532</sup> Bu anlaşma İngilizce'de Momerandum of Understanding (MOU) olarak ifade edilmektedir.

sahip olmaktadır. Otomatik değişimi sağlayan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmesinin 6. maddesi, yetkili makamlar arasında kabul edilecek prosedürü ve kapsayan konuları içeren bir ön anlaşma yapılmasını öngörmektedir. Bu nedenle, OECD, vergi idareleri arasında bir operasyonel çalışma anlaşmasının temeli olarak kullanılabilen Vergi Amaçları için Bilginin Otomatik Değişimi Üzerine Yetkili Otoriteler Arasında Mutabakat Anlaşması Modeli (C(2001)21/FINAL) tasarlamıştır. OECD'nin Mutabakat Anlaşması Modeli, otomatik olarak değiştirilecek bilginin bir listesini içermektedir. Bunlar, bir devletten diğer bir devlete ikametgah yerinin değişimi, taşınmaz mallardan elde edilen gelirler ve mülkiyet durumu, kar payları, faizler, telif hakları, sermaye kazançları, bir işle ilgili olarak ücret, maaş ve benzeri ödemeler, sanatçı ve sporcuların gelirleri, aylıkları ve benzeri ödemeler, devlet hizmetleri için ödenen maaşlar, ücretler ve benzeri ödemeler, kumar gelirleri, KDV/satış vergisi, özel tüketim vergileri ve sosyal güvenlik ödemeleri gibi diğer konular, komisyonlar ve benzeri ödemeler sayılmaktadır.

Bilginin otomatik olarak değişiminin etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için OECD, biçim konusunda bir standardizasyonun gerçekleştirilmesi gerektiğini belirtmektedir. OECD ilk kez 1981 yılında bu amaçla kağıt tabanlı bir format tasarlamış, akabinde 1992 yılında teknolojik gelişmelerin de avantajıyla, vergi mükellefinin bilgilerinin aktarımının sağlanması amacıyla Standart Manyetik Format'ı tasarlamıştır. Ardından ülke tecrübeleri de dikkate alınarak Standart Manyetik Format revize edilmiştir. Günümüze gelindiğinde OECD, aynı zamanda yeni nesil bir otomatik değişim formatı oluşturmuştur. Yeni format Standart İletim Formatı olarak adlandırılmakta ve bugünün bilgi teknolojisinde yaygın olarak kullanılan genişletilebilir işaretleme diline dayanmaktadır. Özellikle son yıllarda OECD'nin ve gelişmiş ülkelerin bu konu ile ilgili olarak birçok çalışması bulunmaktadır. 2012 yılından başlayarak ülkelerin otomatik bilgi değişimi konusuna artan ilgileri nedeniyle çok sayıda düzenleme yapılmıştır. 19 Nisan 2013 yılında G 20 ülkelerinin<sup>533</sup> Maliye Bakanları otomatik bilgi değişimi ile ilgili hazırlanan yeni standartları uygun bulmuşlardır.

---

<sup>533</sup> G20 ülkeleri dünyanın en büyük ekonomisini oluşturan 19 ülkeden ve Avrupa Komisyonundan oluşmaktadır. G20 ülkelerini ABD, İngiltere, Japonya, Kanada, Almanya, Fransa, İtalya, Rusya, Avustralya, Brezilya, Arjantin, Hindistan, Çin, Endonezya, Meksika, Suudi Arabistan, Güney Afrika, Güney Kore, Türkiye ve Avrupa Birliği Komisyonu oluşturmaktadır.

Ardından 23 Şubat 2014 yılında G20 Maliye Bakanları “Vergi Bilgisinin Otomatik Değişimi İçin Genel Raporlama Standartları”nı eklenen ikinci bölüm ile birlikte kabul etmişlerdir. Daha sonra OECD tarafından 21 Temmuz 2014 yılında “Vergi Konularında Finansal Hesap Bilgisinin Otomatik Değişimi İçin Standart” yayımlanmıştır. Bu standartlar hükümetlere, kendi finansal kuruluşlarından mükelleflerin detaylı hesap bilgisini elde ederek, yıllık bazda diğer devletlerle bilginin otomatik olarak değişimini sağlamayı amaçlamaktadır. 22 Eylül 2014 yılında “Vergi Amaçları İçin Bilgi Değişimi ve Şeffaflık Üzerine Global Forum” bir yol haritası hazırlayarak, finansal hesaplarda bilginin otomatik değişimi ile ilgili gelişmekte olan ülkelerin katılımını da içine alacak şekilde yeni OECD standartlarını hazırlamıştır. 29 Ekim 2014 tarihinde 51 devlet, Model Anlaşma’nın 6. Maddesine dayanan bilginin otomatik olarak değişilmesini sağlamak için “Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması” imzalamışlardır<sup>534</sup>. Son olarak 06/04/2017 tarihinde OECD tarafından “Otomatik Bilgi Değişiminin Küresel Standardının Tam Biçimi” adlı ikinci çalışması yayımlanmıştır<sup>535</sup>. Bu çalışmada 2014 yılındaki çalışma aynen korunarak “genel raporlama standartları genişletilebilir uygulama biçimlendirme dili şeması kullanıcı rehberi” başlıklı son bölüm eklenmiştir. 2017 yılı itibarıyla 65’ten fazla ülke<sup>536</sup> kamuya açık bir şekilde bilginin otomatik değişimini uygulayacağını taahhüt etmiştir. Bu ülkelerin arasında Türkiye de bulunmaktadır. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2016 yılı faaliyet raporunda bu konu ile ilgili olarak yasal ve teknik altyapı çalışmalarının sürdürüldüğü, ÇVÖA’nın bazılarında idari yardımlaşmayı daha etkin kılmak için “Bilgi Değişimi” ve/veya “Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma” maddelerini tadil eden Protokoller akdedilmesine yönelik çalışmalar yürütüldüğü belirtilmiştir<sup>537</sup>.

---

<sup>534</sup> OECD (2014)- *Automatic Exchange Information*, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchange.htm>. (Erişim Tarihi: 28.11.2014).

<sup>535</sup> OECD (2017)- *Full Version of Global Standard for Automatic Exchange of Information*” <http://www.oecd.org/newsroom/oecd-releases-full-version-of-global-standard-for-automatic-exchange-of-information.htm>, (Erişim Tarihi: 15/04/2017)

<sup>536</sup> Bu ülkeler için bkz. <http://www.oecd.org/newsroom/oecd-releases-full-version-of-global-standard-for-automatic-exchange-of-information.htm>.

<sup>537</sup> GİB (2017)- 2016 Faaliyet Raporu, [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf), s.124.

#### 3.4.4. Endüstri Çapında Bilgi Değişimi

Uluslararası işlemlerin gün geçtikçe artması, vergi anlaşması taraflarının özel konular ve belirli endüstrilerle ilgili bilgi ve uzmanlıklarını paylaşarak birbirlerinden yardım istemelerine neden olmaktadır. Tek başına hareket, küresel zorluklarla karşı vergi idareleri için güçlük arz etmektedir. Bu nedenle, endüstri çapındaki bilgi değişimi vergi idarelerinin bu sorunlarına çözüm olan bir bilgi değişim türüdür. Endüstri çapındaki bilgi değişimi, belirli mükelleflerle ilgili olmayıp bütün bir ekonomik sektörü ilgilendiren bilginin özel bir değişim şeklidir<sup>538</sup>. Böyle bir değişimin amacı, dünya çapındaki endüstri uygulamaları ve işletim modelleri üzerine kapsamlı veri güvenliğini sağlamak ve vergi müfettişlerinin endüstrideki vergi mükelleflerinin incelemelerini daha etkili ve bilgili olarak yürütmesini sağlamaktadır<sup>539</sup>.

Endüstri çapında bilgi değişimini gerçekleştirmek için yetkili otorite, OECD Model Vergi Anlaşmasına dayanan çift taraflı vergi anlaşması veya diğer uygulanabilir bilgi değişim enstrümanlarında gösterilmektedir.

Endüstri çapındaki bilgi değişimi, başlangıçta vergi anlaşmasına taraf olan devletlerin yetkili makamları arasında gerçekleştirilen resmi bir mektubun değiştirilmesi yoluyla yapılmaktadır<sup>540</sup>. Bu tür değişimler, tüm ülkelerin birbirleriyle yeterli bilgi alışverişi mekanizmaları olması koşuluyla iki taraflı veya çok taraflı olabilmektedir.

Endüstri çapında bilgi değişimi için uzmanlaşmış kadrolara ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi idareleri bünyesinde kurulmuş olan uzman gruplar, endüstri çapındaki bilgi değişimini gerçekleştirirler. Bu tür bilgi değişiminin kapsamına, bankacılık, bilgi teknolojisi, sigortacılık, petrol, telekomünikasyon gibi sektörler girmektedir. Bu tür bilgi değişimleri sırasında, akit tarafların idareleri ve vergi inceleme elemanları periyodik olarak bir araya gelirler. Bu toplantılarda, yeni ve gelişen konularla birlikte tarafları ilgilendiren güncel endüstriyel gelişmeler tartışılır. Yine, tekrarlayan ortak sorunları birlikte araştırmak, özel sektör çalışmalarında bulunmak için

<sup>538</sup> Salim Karadeniz, “Endüstri Çapında Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:346, Haziran 2010, s.17.

<sup>539</sup> OECD (2006), “*Manual On The Implementation of Exchange Of Information Provisions For Tax Purpose, Module 4 On Industry-Wide Exchanges Of Information*”, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36648040.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.09.2014), s.2.

<sup>540</sup> OECD (2006), “*Manual On The Implementation of Exchange Of Information Provisions For Tax Purpose, Module 4 On Industry-Wide Exchanges Of Information*”, s.2.



kaynakları bir araya getirmek, sektörlerde, marjlar ve emsallerine uygun fiyatın bulunması için karşılaştırmalı metodolojileri tartışmak, büyük uluslararası sorunlar üzerine seminerler yürütmek endüstri çapında bilgi değişiminin konuları arasında sayılabilir<sup>541</sup>.

### 3.4.5. Yurt Dışında Vergi İncelemesi

Uluslararası vergi sorunlarına çözüm bulabilmek amacıyla geliştirilen yollardan birisi de yurt dışında vergi incelemesidir. Normal şartlar altında bir ülkenin kendi yetki alanında diğer ülkenin vergi denetim elemanlarını inceleme yapma üzere kabul etmesi mümkün gözükmemekte iken yeni küresel dünya ve getirdiği sorunlar bu bilgi değişim türünü de ülkeler açısından kabul edilebilir kılmıştır.

Bilgi değişimi, geleneksel olarak yazılı şekilde gerçekleştirilmektedir. Ancak yazılı prosedür, vergi idarelerinin hızlı hareket etmesi gerektiği durumlarda etkili olmamakta ve zaman alan bir süreç olabilmektedir. Bu nedenle, vergi idaresi açısından, kendi ülkesinde mukim şirket ile onun diğer ülkedeki yabancı iştirakleri arasındaki iş ve diğer ilişkileri detaylı ve açık bir şekilde anlamasını sağlamak konusunda yabancı bir ülkede başlatılacak vergi incelemesi yararlı olacaktır. Bunun dışında, ülke hukukunun kendi vergi mükellefini diğer ülkede belirli kayıtları tutmasına izin verdiği durumlarda vergi inceleme elemanları denetimi yürütmek konusunda zor durumda kalabilmektedir. Bu durumlarda yurt dışında vergi incelemesi yapılması bir çözüm olarak ortaya çıkmaktadır.

Yurt dışı vergi incelemeleri prosedürü, talep üzerine ve kendi iç hukukunun izin verdiği ölçüde, bir ülke tarafından gerçekleştirilen vergi incelemesine talep eden ülkenin vergi inceleme elemanlarının da katılmasına izin verilmesi hususunda vergi idarelerinin yetkilendirilmesine denilmektedir<sup>542</sup>. Bu vergi incelemesi türünde, vergi incelemesi bütünüyle yabancı vergi inceleme elemanını kabul eden ülkenin inisiyatifinde

---

<sup>541</sup> OECD (2006), “*Manual On The Implementation of Exchange Of Information Provisions For Tax Purpose, Module 4 On Industry-Wide Exchanges Of Information*”, s.3-4.

<sup>542</sup> Salim Karadeniz, “Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:335, Temmuz 2009, s.24.

gerçekleştirilmektedir<sup>543</sup>. Talep edilen ülkede gerçekleştirilen vergi incelemesine yabancı yetkili vergi idaresinin katılımı pasif veya aktif olabilmektedir<sup>544</sup>. Bazı ülkeler, vergi incelemesine yabancı vergi idaresinin yalnızca pasif katılımına izin vermektedir. Bu gibi durumlarda yabancı vergi idaresinin katılımı, talep edilen ülkedeki vergi idareleri doğrudan ilişki kurmak ve vergi incelemesinin ilgili bölümlerini gözlemlemekle sınırlı olmaktadır. Vergi incelemesinin bu şekilde yabancı vergi idarelerine, yurt dışında bireylerle veya vergi mükellefleri ile görüşme yapma izni verilmemektedir. Diğer bazı ülkeler ise, yabancı yetkili vergi idarelerinin aktif katılımına izin vermektedir. Bu ülkelerde, örneğin yabancı vergi idarelerine görüşmeler yapmak ve inceleme altındaki mükelleflere ilişkin kayıtları incelemek için izin verilmektedir. Vergi incelemesinin bu türü, diğer bir ülkede kayıt tutmak için vergi mükellefine olanak veren hukuk sisteminin olduğu durumlarda ve vergi mükellefinin ülkesinde defter ve kayıtları tutmayıp diğer ülkede tuttuğu kayıt ve belgeleri incelemek üzere, vergi idaresinin yabancı bir ülkeye gelmesini kabul ettiği durumlarda yararlıdır. Bir vergi idaresi, ilgili kişilerin yazılı izni ile kayıtları incelemek ve bireylerle görüşme yapmak için talep edilen ülkenin karasal sınırlarına girmek için vergi inceleme elemanına yetki verebilir. Vergi mükellefinin iznine bağlı olan böyle bir inceleme şeklinin pratikte çok yaygın olmayacağı muhakkaktır. Bu gibi durumlarda, talep edilen ülke, inceleme veya görüşmelerin tamamında veya bir kısmında hazır bulunmak üzere bir temsilci belirleyebilir. İncelemenin bu türünde, talep edilen ülkedeki yabancı vergi inceleme elemanının herhangi bir bilgiyi açıklamaya zorlama yetkisi bulunmamaktadır<sup>545</sup>.

---

<sup>543</sup> Ramazan Kılıç, “Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:302, Ekim 2006, s.8.

<sup>544</sup> OECD (2006), “*Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 6 On Conducting Tax Examinations Abroad*”, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36648066.pdf>, (Erişim Tarihi:01.09.2014) , s.4.

<sup>545</sup> OECD (2006), “*Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 6 On Conducting Tax Examinations Abroad*”, s.4.

Yurt dışında vergi incelemesinin yasal temelleri şunlardır<sup>546</sup>:

- a) Gelir ve Sermaye Üzerine Vergilerle İlgili Olarak OECD Model Vergi Anlaşmasının 26. maddesinde modellenen çift taraflı vergi anlaşmalarının bilgi değişimi maddesi,
- b) Avrupa Konseyi Katılım Anlaşmasının 9. maddesi/ OECD Vergi konuları Üzerinde Karşılıklı Yardımlaşma Üzerine Anlaşma
- c) Vergi Konularında Bilgi Değişimi Model Anlaşmasının 6. maddesine göre veya CIAT Vergi Bilgisinin Değişimi Üzerine Model Anlaşmasının 6. maddesine göre hazırlanan bilgi değişim anlaşmasında düzenlenen hükümler,
- d) 2004/56/EC93/2003 sayılı Konsey Direktifi ile değiştirilen Karşılıklı Yardımlaşma Üzerine 77/799/EEC sayılı Avrupa Birliği Konsey Direktifinin 6. maddesi,
- e) 1798/2003 sayılı KDV alanında Karşılıklı Yardımlaşma Üzerine Avrupa Birliği Konseyi Düzenlemesinin 11-2. maddesi'dir.

Oldukça nadir olarak kullanılan yöntemlerden biri olan yurt dışı vergi incelemesi, OECD'nin yurt dışında vergi incelemesi rehberine göre birtakım aşamalardan oluşmaktadır. Bunlar, bilgi değişimi prosedürü altında bilgi için talep, yurt dışında vergi incelemesine katılma için bir talepte bulunulup bulunulmayacağına karar, yurt dışı vergi incelemesine katılma yönünde bir talep, yurt dışı vergi incelemesine katılma yönündeki talebin kabul edilip edilmeyeceği yönündeki karar, talep edilen ülkenin vergi incelemesinin başlayacağı zaman ve prosedürle ilgili olarak başvuran ülkeye yapacağı bildirim, başvuran ülkenin yurt dışında vergi incelemesine katılması, final raporun hazırlanması ve dağıtılması, yurt dışında vergi incelemesi yapılması konusunun araştırılması ve geliştirilmesi yönündeki çalışmalar yapılarak bunların yürürlüğe konulması olarak sıralanabilir<sup>547</sup>.

---

<sup>546</sup> OECD (2006), "Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 6 On Conducting Tax Examinations Abroad", s.4.

<sup>547</sup> OECD (2006), "Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 6 On Conducting Tax Examinations Abroad", s.9.vd.

### 3.4.6. Ortak Denetim

Uluslararası vergi sorunlarına çözüm bulabilmek amacıyla OECD tarafından en son geliştirilen yöntem ortak denetimdir. Ortak denetim, ülkeler arasındaki işbirliğinin yenilikçi bir biçimidir. Ortak denetim, denetim odaklı genel veya tamamlayıcı bir iş ve/veya işlemin bir veya daha fazla vergilendirilebilir kişisiyle ilgili olarak katılan ülkelerin koordinasyonlu bir denetimin yürütülmesi konusunda anlaşmalarıdır<sup>548</sup>. Ülkelere göre değişebilmekle birlikte ortak denetimin karakteristik özellikleri şu şekilde sıralanabilir<sup>549</sup>:

- a) Denetim çabasının paylaşılması,
- b) Her iki denetçi tarafından imzalanmış tek denetçi raporu,
- c) Her iki denetçi için ortak sorumluluktur.

Bu yeni model, Vergi İdareleri Formunun (FTA)'nın 6. toplantısının yapıldığı 15-16 Eylül 2010 tarihinde İstanbul'da yapılan vergi idareleri toplantısında tanıtılmış ve FTA<sup>550</sup> Ortak Denetim Katılanları Rehberi adıyla yayımlanmıştır.

Ortak denetimin gerçekleştirilebilmesi için en az iki veya daha fazla devletin katılımı gerekmektedir. Ortak denetim, katılan ülkeler arasındaki gelir vergisi anlaşmalarında tanımlanan yetkili makamların bütün uyumlu çalışmalarını gerektiren ve katılan ülkeler arasındaki işbirliğinin sınırlarının yasal çerçeve ile çizilmiş olduğu başlangıcından bitişine kadar tam koordinasyonlu bir denetim şeklidir<sup>551</sup>.

Ortak denetim terimi yasal bir terim olmayıp, pratikte iki veya daha fazla ülkenin vergi idarelerinin birlikte çalışması fikrini açıklayan bir terim olarak kullanılmaktadır. Eğer ülkeler bir ortak denetim gerçekleştirmek isterlerse, yapacakları işbirliğinin yasal çerçevesini belirlemeleri gerekmektedir. İşbirliğinin temeli, karşılıklı

<sup>548</sup> OECD (2010), “*Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 9 On Joint Audits: The Forum On Tax Administrations Joint Audits Participants Guide*”, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/47468438.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.09.2014), s.4.

<sup>549</sup> Ratzinger-Sakel, et al., “What Do We Know About Joint Audit?”, ICAS, Edinburgh, 2012, s. 9.

<sup>550</sup> FTA- Forum on Tax Administrations- Vergi İdareleri Formudur.

<sup>551</sup> OECD (2010), “*Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 9 On Joint Audits: The Forum On Tax Administrations Joint Audits Participants Guide*”, s.4.

yardımlaşma konularının dahil olduğu iki veya çok taraflı vergi anlaşmalarında bulunabilir.

Ortak denetim, iki veya daha fazla ülkenin birlikte katıldığı, bireysel veya şirket düzeyinde gerçekleştirilen sınır ötesi iş aktivitelerindeki işlemler veya konuları (vergi mükellefinin ülkelerle bilgi paylaşımı ve sunumu yaptığı katılan ülkelerde bulunan ilişkili şirketlerin dahil olduğu sınır ötesi işlemler de dahil olmak üzere) araştırmak için her ülkeden yetkili makam temsilcilerinin dahil olduğu tek bir denetim takımı ile gerçekleştirilmekte olup potansiyel farklılıkların ve çözümsüzlüklerin çözülmesi amaçlanmaktadır<sup>552</sup>.

Ortak denetim, transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümünde faydalı bir araç olarak olmakla birlikte en büyük eksikliği, anlaşmacı devletler açısından böyle bir denetimin yürütülmesi konusunda zorunluluğun olmamasıdır<sup>553</sup>.

#### **3.4.6.1. Ortak Denetimin Amaçları**

Ortak denetimin temel hedefleri şu şekilde sıralanabilir<sup>554</sup>:

- a) Benzer konu ve/veya işlemlerin denetiminin birden fazla ülkede yürütülmesi nedeniyle vergi mükellefinin yükünü azaltmak,
- b) Karşılıklı risk tanımlama ve analizleri yoluyla vergi denetiminde vakıa seçimini kolaylaştırmak,
- c) Etkili ve verimli idari işbirliği yoluyla ulusal düzenlemelere göre rapor edilen vergi, gider ve gelirin tam ve doğru olması için mümkün olduğunca delile bağlanmasını sağlamak,
- d) Uluslararası vergi risklerinin üstesinden gelmek için mevcut fırsatlar konusunda vergi çalışanlarının bilincini geliştirmek,

<sup>552</sup> OECD (2010)- Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, İstanbul, 15-16 September 2010, Joint Audit Report, s.34.

<sup>553</sup> Ramazan Biçer, *a.g.e.*, s.74.

<sup>554</sup> OECD (2010), “*Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 9 On Joint Audits: The Forum On Tax Administrations Joint Audits Participants Guide*, s.5.

- e) Çifte vergilendirmenin söz konusu olduğu durumlarda yetkili makamın erken dahil olmasının gerektiği Karşılıklı Anlaşma prosedürünü hızlandırmak için gerekliyse prosedür ve düzenlemelerdeki farklılıkları anlamak,
- f) Katılan ülkelerdeki farklı denetim metodolojilerini öğrenmek ve tanımak,
- g) Ortak denetimin yararı için farklı vergi idarelerinden farklı takımların uzmanlarından ve kadrolarından yararlanmak,
- h) Daha fazla işbirliği alanı belirlemek ve geliştirmek,
- i) Çifte vergilendirmeden kaçınmak için denetim sonuçları üzerinde katılan bütün ülkelerin bir ortak/karşılıklı anlaşmaya ulaşmasıdır.

Ortak denetim takım olarak gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle takımda, ortak denetim koordinatörü, ortak denetim takım lideri ve denetçiler bulunmaktadır<sup>555</sup>. OECD'ye göre ortak denetimin gerçekleştirilmesi amacıyla, her katılan ülke, katılımcı ülkeler arasındaki ortak denetimi koordine edecek bir ortak denetim koordinatörü belirleyecektir. Her ülkenin ortak denetim koordinatörü ise, denetçilerle ortak denetim sürecine liderlik edecek bir ortak denetim takım lideri atayacaktır. Bu takım lideri, karşılıklı anlaşma prosedüründeki bilgi değişimi ile ilgili olarak yetkili makamların yetkileri ve kısıtlandığı konular dahil anlaşma hükümlerinin uygulanmasını sağlayacaktır. Özellikle, takım lideri yürürlükte bulunan vergi mükellefine ait bilgilerin gizliliğine dair koruyucu hükümlerin dikkatle uygulanmasını sağlayacaktır.

#### **3.4.6.2. Ortak Denetimin İşleyişi**

Ortak denetimin nasıl işlemesi gerektiği konularında OECD rehberinde ayrıntılı açıklamalar bulunmaktadır. Kuşkusuz ortak denetimi mevzuatlarına dahil eden ülkeler, bu konuda kendilerine uygun olan düzenlemeleri yapacaklardır. Ancak ortak denetimin

---

<sup>555</sup> OECD (2010), “*Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 9 On Joint Audits: The Forum On Tax Administrations Joint Audits Participants Guide*, s.6.

işleyişi gereği ülkelerin iç hukuklarında yapacakları düzenlemelerin mümkün olduğunca birbirleri ile koordineli olmasında fayda bulunmaktadır<sup>556</sup>.

Her gelir idaresi kendi ortak denetim faaliyetlerini koordine edecek bir yetkili, yani ortak denetim koordinatörü tayin edecektir. Ortak denetim koordinatörü, ortak denetim faaliyetlerinin ilk temas noktasıdır.

Ortak denetim yapılacak vakıanın seçimi, denetime katılacak herhangi bir vergi idaresine ait olabilir. İştirak eden vergi idaresi, kendi iç denetimleri ve/veya risk değerlendirmeleri sonucunda, daha karmaşık ve şüpheli sınır ötesi işlemler ile ilgili sorunları tespit ettiğinde, ortak denetim koordinatörüne verilmek üzere, resmi olmayan (taslak) ortak denetim önerisini hazırlaması gerekmektedir<sup>557</sup>. Ortak denetim koordinatörü, daha sonra bir ortak denetim lideri atayacak ve ortak takım lideri ve denetçilerle birlikte, çözüm ve gelişim konularında bir gelişme sağlanıp sağlanamayacağını belirleyecektir. Eğer ortak denetimin etkili bir çözüm yolu olduğu kanaatine varılırsa, ilgili diğer gelir idaresinin ortak denetim koordinatörüne sunulmak üzere bir teklif hazırlanacaktır. Gecikmelerden kaçınmak amacıyla, süreci başlatmak ve teklifi sunmak konusundaki her katılımcı vergi idaresinin iç prosedürlerinin mümkün olduğunca basit ve açık olması gerekmektedir. Seçilen vakıa hakkındaki toplantı, bir ortak denetimin yürütülmesi konusunda iki tarafın da çıkarının olduğunun anlaşılması ve resmi bir teklife dayanması halinde, vergi idaresinin ortak denetim koordinatörü ile süreci başlatan ortak denetim koordinatörü arasında gerçekleşecektir<sup>558</sup>. Bu toplantı için gündem, diğer vergi idarelerinin ortak denetim koordinatörlerine danışılmak suretiyle ilk ortak denetim koordinatörü tarafından hazırlanacaktır. Bunun yanında toplantı gerçekleşmeden önce her vergi idaresiyle teklif hakkında ön tartışmalar gerçekleştirilebilir.

---

<sup>556</sup> OECD (2010)- Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, İstanbul, 15-16 September 2010, Joint Audit Report, s.18.

<sup>557</sup> OECD (2010), “Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 9 On Joint Audits: The Forum On Tax Administrations Joint Audits Participants Guide, s.6.

<sup>558</sup> OECD (2010), “Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 9 On Joint Audits: The Forum On Tax Administrations Joint Audits Participants Guide, s.6.



Resmi bir ortak denetim önerisi, başlangıçtaki ortak denetim koordinatörü tarafından tartışılacak ve sunulacaktır. Her katılımcı vergi idaresinin bir ortak denetimin katılmasının çıkarına olup olmadığını, denetim altında veya süregelen risk değerlendirmesi altında benzer döngüleri içerip içermediğini, her iki ülkenin belirli sınır ötesi işlemlerle ilgisini paylaşıp paylaşmayacağını ve diğer lojistik ve kaynak sorunlarının aşılabileceğini göz önünde bulundurması gerekmektedir<sup>559</sup>.

Eğer ortak denetim koordinatörleri, bir ortak denetim yürütmeye karar verirse, her ortak denetim koordinatörü, mümkün olduğu kadar zamanında sorunu çözmek için incelemeye başlamak ve ortaklaşa yürütmekten sorumlu olacaktır. Ortak denetim toplantısı için bir tarih planlanacaktır. Bu toplantıda bir ortak denetim planı yapılacaktır. Ortak denetimin başarısı, iyi bir plan yapılmasına, vergi mükellefleri ile katılan ülkeler arasındaki ortak denetim ekibinin iletişimine bağlıdır. Ortak denetim takımının yapacağı denetim, risk değerlendirmesi, denetim planı, denetim performansı ve sonuç bölümlerinden oluşmaktadır<sup>560</sup>. Bu aşamalardan geçen denetimin son aşamasında, ortak denetim takımı tarafından ortak denetim raporu hazırlanacaktır. Bu rapor, vergi mükellefi ile yapılan kapanış toplantısında her katılan ülke tarafından vergi mükellefine sunulacaktır. Denetim raporu, ortak denetim sonucunda vergi sorumluluğu veya geri ödeme doğmuşsa vergi mükellefini bilgilendirecek şekilde hazırlanmalıdır. Daha sonra ülkeler arasında bir ortak denetim anlaşması veya belgelerin değişimi gibi diğer yöntemlerle ortak denetim sonuçlandırılacaktır. Katılan ülkelerin yetkilileri tarafından anlaşmanın imzalanması ile ortak denetim süreci sona ermiş olmaktadır<sup>561</sup>.

### 3.4.7. Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri

Transfer fiyatlandırması manipülasyonlarından kaynaklanan sorunların çözümünde uluslararası arenada benimsenen yöntemlerden bir diğeri de eş zamanlı

<sup>559</sup> OECD (2010)- *Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration*, İstanbul, 15-16 September 2010, Joint Audit Report, [www.oecd.org/ctp/administration/45988932.pdf](http://www.oecd.org/ctp/administration/45988932.pdf) (Erişim Tarihi: 13.10.2014). s.34.

<sup>560</sup> OECD (2010), “*Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 9 On Joint Audits: The Forum On Tax Administrations Joint Audits Participants Guide*”, s.10.

<sup>561</sup> OECD (2010), “*Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 9 On Joint Audits: The Forum On Tax Administrations Joint Audits Participants Guide*”, s.13.

vergi incelemeleridir. Eş zamanlı vergi incelemesi, iki veya daha fazla ülkenin vergi incelemesi yapmalarını gerektiren durumlarda işbirliğinde bulunmalarına imkan veren ve uluslararası vergi sorunlarının çözümü için getirilen karşılıklı yardımlaşma yöntemidir<sup>562</sup>. Eş zamanlı vergi incelemeleri nadir kullanılan bir yol olup, eş zamanlı vergi incelemelerinin hedefi, uluslararası şirketlerin grupları içindeki transfer fiyatlandırması konuları ve işletmeler arası işlemlerin katma değer vergisi ile sınırlıdır<sup>563</sup>. Anlaşmacı devletlerin denetim elemanları, birlikte kararlaştırdıkları bir tarihte kendi ülkelerinde ayrı ve bağımsız olarak vergi incelemesini gerçekleştirmekte, elde ettikleri bilgileri ve sonuçları birbirleri ile paylaşmaktadırlar<sup>564</sup>.

Transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların karmaşıklığı, idarelerin transfer fiyatlandırması manipülasyonlarını tespit etmek için farklı yöntemleri benimsemelerine sebep olsa da eş zamanlı vergi incelemeleri farklı çözüm yollarının uluslararası bir alternatifi olarak ortaya çıkmaktadır. Eş zamanlı vergi incelemelerinde, bilgi değişimi daha etkin bir rol oynadığı için, özellikle vergi araştırmasının anahtarı olan üçüncü bir ülkeye dayanan bilgi söz konusu olduğunda bu tür bir inceleme daha faydalı olmaktadır. Ancak transfer fiyatlandırması konusundaki eş zamanlı vergi incelemeleri, işlemin gerçek niteliğini tespit etmeye odaklansa dahi şayet araya vergi cennetleri giriyor ise bu incelemeden bir sonuç alınması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle karmaşık transfer fiyatlandırması konularında, eş zamanlı vergi incelemeleri, vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması analizlerini uygulayabilmek için yeterli veri geliştirmeleri durumunda daha faydalı olabilecektir.

Vergi idareleri tarafından kullanılan bir uyum ve kontrol aracı olarak eş zamanlı vergi incelemeleri, uluslararası vergiden kaçınma ve vergi erozyonuna yönelik şüpheli olaylarda etkili bir yöntemdir<sup>565</sup>. İncelemelerin, doğrudan ve dolaylı vergilerin her ikisi

---

<sup>562</sup> Ayşe Gülçiçek, “Çok Uluslu Şirketler ve Transfer Fiyatlandırması Sorunlarının Çözümünde Uluslararası İşbirliği”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:284, Mayıs 2012, s.68, Çak, a.g.e., s.58.

<sup>563</sup> Seer- Gabert, a.g.m., s.97.

<sup>564</sup> Ramazan Kılıç, “Uluslararası Alanda Gerçekleştirilen Vergi Denetimi”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014- Antalya, [www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr](http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr), (Erişim Tarihi: 10.09.2014), s.14., Yitzhak Hadari, “Resolution of International Transfer-Pricing Disputes”, *Canadian Tax Journal*, Vol.46, No.1, 1998, , (Erişim Tarihi: 26.11.2014), s. 48.

<sup>565</sup> OECD (2006), “*Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purpose, Module 5 On Conducting Simultaneous Tax Examinations*”, [www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-informaiton/36648057.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-informaiton/36648057.pdf). (Erişim Tarihi: 01.09.2014), s. 4

için de yapılabilmesi mümkündür. Ülkelerdeki hukuk kurallarının veya uygulamaların suistimalinin veya kötüye kullanımının açığa çıkarılmasına yardım eder. Eş zamanlı vergi incelemeleri aynı zamanda vergi idareleri arasındaki bilgi değişimi konusunda yüksek seviyede etkinlik sağlayarak ilişkili işlemlerin kapsamlı bir şekilde yeniden gözden geçirilmesini sağlayacaktır. Öte yandan, farklı ülkelerin vergi idareleri tarafından yapılan araştırmaların koordinasyonu nedeniyle vergi mükellefi üzerindeki uyum yükünün azalmasına yardımcı olacaktır. Eş zamanlı vergi incelemelerinin aynı zamanda çifte vergilendirmeyi bertaraf ederek karşılıklı anlaşma prosedürüne başvurmayı gereksiz hale getirmesi mümkündür. Özellikle İskandinav ülkeleri eş zamanlı vergi incelemelerini, bir süredir faydalı ve verimli bir kontrol aracı olarak kullanmaktadırlar. Vergi kaçırma planlarının çok uluslu boyutunun artması nedeniyle, çok taraflı eş zamanlı vergi incelemelerine duyulan ihtiyaç ve ilgi artmaktadır. Ancak ülkemiz bakımından eş zamanlı vergi incelemelerini düzenleyen “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”, 17 Kasım 2014 yılında imzalanmış olup TBMM tarafından 03/05/2017 tarih ve 7018 Sayılı “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğunu Dair Kanunla” onaylanarak yürürlüğe girmiş ve 20 Mayıs 2017 tarih 30071 Sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

#### **3.4.7.1. Eş zamanlı Vergi İncelemesini Gerektiren Haller**

Eş zamanlı vergi incelemesini gerektiren haller şu şekilde sıralanabilir<sup>566</sup>:

- a) Vergi kaçırma, kontrollü finansman teknikleri, fiyat manipülasyonları veya vergi cennetleri gibi işlemlerden şüphelenildiğinde,
- b) Bildirilmemiş gelir, yasa dışı ödemeler, rüşvet ve para aklamının dahil olduğu vergi kaçakçılığı,
- c) Düşük vergi yetkisinin dahil olduğu yerler kullanılarak vergiden kaçınma veya vergi kaçırma planlarından şüphelenildiğinde,
- d) Tüketim vergisi riskleri tespit edildiğinde,

---

<sup>566</sup> OECD (2006), “*Manual On The Implementation Of Exchange of Information Provisions For Tax Purpose, Module 5 On Conducting Simultaneous Tax Examinations*”, s. 6.

- e) Farklı vergilendirme yetkisine sahip ülkelerde bulunan vergi mükellefleri arasında karların, ücretlerin ve maliyetlerin paylaşılması durumunda ya da daha genel olarak transfer fiyatlandırması konularının dahil olması durumunda,
- f) Çok uluslu iş uygulamaları, karmaşık işlemler ve uyumsuzluk eğilimlerinin bir sanayi veya sanayi grubuna özellikle ait olduğunun tespit edilmesi durumunda,
- g) Global ticaret, yeni finansal enstrümanlar gibi özel alanlarda kar paylaşım metodunun kullanılması gibi durumlardır.

Transfer fiyatlandırması konularında eş zamanlı vergi incelemesi yapmak, farklı ülkelerde inceleme ve değerlendirme yapma konusundaki zaman sınırlamasındaki farklılıklar ve farklı vergileme dönemlerinin varlığı büyük engeller oluşturabilmektedir. Doktrinde bazı yazarlar, bu nedenle bilgi değişiminin bu türüne eş zamanlı denilmesine karşı çıkmaktadırlar. Bu yazarlara göre, burada kullanıldığı şekli ile eş zamanlı terimi aynı anda yapılan anlamına gelmemekte olup, bir vergi idaresinin, diğer vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen denetimle birlikte aynı anda bir denetim yürütmesi halinde vergi idaresinin zaman sınırlamasını belirsiz ve güvenilmez bulabilmesi mümkündür<sup>567</sup>.

Ancak bu tür problemler, vergi inceleme dönemlerini sekronize etmek ve örtüşürmek konusunda görevli makamlar arasında inceleme planlarının erken değişimi yoluyla hafifletilebilir.

OECD eş zamanlı vergi incelemesi için bir olay seçildiğinde vergi inceleme elemanlarının buluşma, plan, işbirliği yapmalarını ve aynı zamanda eş zamanlı vergi incelemesi sürecini yakında takip etmelerini tavsiye etmektedir. Özellikle karmaşık olaylarda, vergi müfettişlerinin toplantılarında konuların açıklığa kavuşturulmasını sağlamak için vergi mükellefinin katılımı da göz önünde tutulacaktır<sup>568</sup>.

---

<sup>567</sup> Feinschreiber- Kent, *a.g.e.*, s.217.

<sup>568</sup> OECD (2006), “*Manual On The Implementation Of Exchange of Information Provisions For Tax Purpose, Module 5 On Conducting Simultaneous Tax Examinations*”, s. 6.

### 3.4.7.2. Eş Zamanlı Vergi İncelemelerinin Faydaları

Eş zamanlı vergi incelemesi, ilişkili şirketler arasındaki vergi sorumluluğunu doğru belirleyebilmek için yararlı bir prosedürdür. Ayrıca daha karmaşık bir şekilde seyreden özel alanlarda örneğin global ticaret, yenilikçi finansal işlemler gibi durumlarda uygulanan kar paylaşım metotları ve maliyet katılım anlaşmaları gibi konularda bilgi değişimi yararlı olmaktadır. Bu yöntemle vergi idareleri çok uluslu şirketin bütün faaliyetlerinin iç yüzünü en iyi şekilde anlayabilir, uluslararası işlemlerini kontrol edebilir ve karşılaştırmalı mukayesesini yapabilirler. Eş zamanlı vergi incelemeleri aynı zamanda endüstri tabanlı bilgi değişimi ile desteklendiğinde bir sanayi kolu içindeki mükelleflerin davranışlarını, uygulamalarını ve trendlerini anlamaya yardımcı olabilecektir<sup>569</sup>.

Eş zamanlı vergi incelemelerinin bir hedefi de transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uyumun teşvik edilmesidir. İki veya daha fazla vergileme yetkisinde bulunan ilişkili şirketler arasındaki kontrollü işlemlerin transfer fiyatı durumlarında gerekli bilgiyi sağlamak ve gerçekleri belirlemek vergi idaresi için güç olabilir. Özellikle vergi mükellefi zamanında bilgi vermek üzere işbirliğine yanaşmazsa vergi idaresinin işi daha da güç olacaktır. Bu nedenle, eş zamanlı vergi incelemesi süreci vergi idaresine, gerçeklerin daha ekonomik, hızlı ve etkili şekilde ortaya çıkartılmasında yardımcı olacaktır.

Eş zamanlı vergi incelemeleri aynı zamanda, potansiyel transfer fiyatlandırması sorunlarının erken bir aşamada tespit edilmesini sağlayarak vergi mükellefi ile ihtilafları en aza indirecektir. Sürece katılan vergi inceleme elemanları, eş zamanlı vergi incelemesi sırasında elde edilen bilgilere dayanarak ilişkili şirketler arasındaki transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak farklı düşünceleri tartışma fırsatı bulacaklar ve ihtilafları giderebileceklerdir. Böyle bir süreçte, vergi inceleme elemanlarının, mümkün olduğu kadar ilişkili şirketler arasındaki kontrollü işlemlerin şartlarında ortaya çıkan değişimlerle ilgili olarak beyan edilen anlaşmayı ve yine ilişkili şirketler arasında ortaya çıkan transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak yapılan yasal anlaşmalara uygun herhangi bir farklılık veya şartlardaki değişimler hakkındaki anlaşmazlıkları dikkate almaları

---

<sup>569</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.157.

gerekmektedir<sup>570</sup>. Böyle durumlar daha sonra ortaya çıkacak karşılıklı anlaşma prosedürü için temel oluşturabileceği gibi ilişkili şirketin bulunduğu anlaşmacı devlet tarafından vergi yükümlülüğünün tahakkuk ettirilmesinden uzunca bir süre sonra ana şirketin bulunduğu ülkenin bir vergi mükellefinin sorumluluğunu incelemesi nedeniyle ortaya çıkabilecek problemlerin önüne geçilebilecektir.

Bazı durumlarda eş zamanlı vergi incelemeleri, katılan vergi idarelerine, ilişkili şirketler arasındaki kontrollü işlemlerdeki transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak bir anlaşmaya varmalarına yardım edebilir<sup>571</sup>. Böyle bir anlaşmaya ulaşıldığında ise, karşılıklı ayarlamalar erken bir aşamada yapılabilir ve böylece ortaya çıkması muhtemel ekonomik çifte vergilendirme ve zaman sınırlaması engellemelerinden kaçınılabilir<sup>572</sup>. Öte yandan anlaşma, ilişkili şirketlerin transfer fiyatlandırması hakkındaysa ve bu fiyata vergi mükellefinin rızasıyla ulaşılmış ise, zaman kaybı ve pahalı mahkeme masraflarından da kaçınılmış olacaktır.

İlişkili şirketlerin transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak eş zamanlı vergi incelemesi sırasında vergi idareleri arasında bir anlaşma söz konusu olmasa bile, her iki ilişkili şirket erken aşamada ekonomik çifte vergilendirmeden kaçınmak için karşılıklı anlaşma prosedürünün açılması yönünde talepte bulunabilir. Bu durumda, eş zamanlı vergi incelemesi, vergi mükellefinin vergi sorumluluğunu belirlemek için vergi idarelerinin ayarlamaları arasındaki zaman sürecini önemli ölçüde azaltacaktır. Dahası, eş zamanlı vergi incelemeleri, vergi idareleri tarafından, vergi mükelleflerinin talebi ile başlayacak olan karşılıklı anlaşma prosedürü için daha fazla gerçekçi kanıtların toplanmasını gerçekleştirmiş olacaktır<sup>573</sup>.

İlişkili şirketler aynı zamanda eş zamanlı vergi incelemeleri sayesinde, kaynak ve zaman kaybindan tasarruf edeceklerdir<sup>574</sup>. Öte yandan, ilişkili şirketler arasındaki transfer fiyatlandırmasını incelemede iki veya daha fazla vergi idaresinin dahil olduğu

<sup>570</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.157.

<sup>571</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.158.

<sup>572</sup> Ramazan Kılıç, “Gelir İdarelerinin Modernizasyonunda Uluslararası Alan: Ulusal Vergi Yönetimleri Arasındaki İdari İşbirliği”, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu, Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler, Çanakkale OnSekiz Mart Üniversitesi, Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Ocak 2007, Pozitif Matbaa, s.82.

<sup>573</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.158.

<sup>574</sup> Çelikkaya ve Bişgin, *a.g.m.*, s. 86.

eş zamanlılık, uluslararası şirketin transfer fiyatlandırması sorunlarının çözümünde daha aktif olarak rol oynaması için fırsat sağlayacaktır. Eş zamanlı vergi incelemesi süresince, ilişkili şirketlerin, katılan vergi idarelerinin her birine iddialarını ve savunmalarını sunabilme imkanı sayesinde, bir takım yanlış anlamaların önüne geçilebilecektir<sup>575</sup>.

### 3.4.7.3. Eş Zamanlı Vergi İncelemesi Süreci

Eş zamanlı vergi incelemesi süreci OECD tarafından ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Eş zamanlı vergi incelemeleri, bilgi değişimi hükümlerini kullanan her ülkenin vergi idareleri tarafından uygulanacak ve iç hukuk sistemi içinde ayrı ayrı yürütülecektir. OECD tarafından gösterilen bu süreç bir rehber niteliği taşımakta olup bağlayıcı niteliği bulunmadığından ülkelerin iç hukuk mevzuatlarına ve aralarında yapılmış olan anlaşmalara göre değişiklikler gösterebilecektir.

OECD Rehberine göre eş zamanlı vergi incelemesi süreci 10 adımdan oluşmaktadır<sup>576</sup>. Bunlar, öncelikli vakıaların seçimi, uygun vakıalar üzerinde anlaşma, hazırlık incelemelerinin yürütülmesi, vergi mükellefi ile bağlantıya geçilmesi, ilk planlama toplantısı, vergi mükellefi ile görüşme ve toplantılar, ileri inceleme aşaması incelemenin sona erdirilmesi nihai raporun hazırlanması ve sürece ait gelişmelerin yürürlüğe konulmasıdır.

## 4. GÜVENLİ LİMANLAR

Güvenli limanlar, transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunları asgariye indirmek amacıyla ortaya atılmış bir çözüm yöntemidir. Güvenli liman, vergi mükellefinin basit bir takım saptanmış kurallarla/hükümlerle bağlı olduğu, gelir idaresi tarafından emsallere uygunluğun otomatik olarak kabul edildiği hükümleri ifade

---

<sup>575</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, s.158.

<sup>576</sup> OECD (2006), “*Manual On The Implementation Of Exchange of Information Provisions For Tax Purpose, Module 5 On Conducting Simultaneous Tax Examinations*”, [www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057.pdf). (Erişim Tarihi: 01.09.2014), s. 9 vd.



etmektedir<sup>577</sup>. Yine güvenli liman, önceden belirlenmiş mükellef gurupları ya da işlemler için belirlenmiş bir transfer fiyatlandırması rejimi olup gerekli koşulları taşıyan vergi mükellefleri için bir takım transfer fiyatlandırması yükümlülüklerinden muaf tutulmasını sağlayan bir transfer fiyatlandırması rejimi olarak tanımlanabilir<sup>578</sup>. Emsallere uygunluk prensibinin uygulanmasından doğan bazı güçlüklerin, vergi mükellefinin açıkça ve dikkatlice tanımlanmış işlemleriyle bağlantılı olarak bir dizi basit transfer fiyatlandırması kurallarını seçmesine izin verilmesi ve genel transfer fiyatlandırması kurallarının uygulanmasından muaf tutulmasıyla sağlanacak durumlarla giderilmesi mümkündür. İşte vergi mükellefleri bakımından böyle bir kolaylık güvenli liman hükümleri ile sağlanmaktadır<sup>579</sup>.

İlk dönemlerde, OECD güvenli limanlar konusuna olumlu bakmadığı için Rehberde bu konudaki düzenlemeler de daha çok eleştirel bir bakış açısıyla ele alınmaktaydı. Ancak OECD üyesi bazı ülkelerin güvenli limanları etkili bir şekilde uygulaması ve hem vergi idarelerinin hem de mükellefler açısından kolaylıklar sağlaması OECD'nin bakış açısının değişmesine neden olmuştur<sup>580</sup>. Nitekim ABD 1968 yılından beri güvenli limanlar müessesini uygulamaktadır. Amerika Gelir Vergisi Kanunu 482. maddede, kar marjı olmaksızın şirketler arası rutin hizmetlerde “sadece maliyet” güvenli limanına ve şirketler arası krediler için güvenli liman faiz oranlarına yer verilmektedir<sup>581</sup>. Bu nedenle OECD, 2010 tarihli Çok Uluslu Girişimler ve Vergi İdareleri için Transfer Fiyatlandırması Rehberindeki Bölüm IV te düzenlenen Güvenli Limanlara ait bölümü 16 Mayıs 2013 tarihinde revize edilerek yeniden yayımlamıştır.

---

<sup>577</sup> Deloitte (2009), “An Overview of International Safe Harbor Provisions and The Need For Safe Harbor in India”, [www.tpweek.com/assets/pdf/Final-Safe-Harbour22Oct11-55AM.pdf](http://www.tpweek.com/assets/pdf/Final-Safe-Harbour22Oct11-55AM.pdf), s. 6, (Erişim Tarihi: 04.11.2014).

<sup>578</sup> Duran, a.g.m., s. 137.

<sup>579</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.158.

<sup>580</sup> Metin Duran, “Güvenli Limanlar (Safe Harbours) İle İlgili Olarak OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberindeki Değişiklik Çalışmaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 287, Ağustos 2012, s. 136.

<sup>581</sup> Patricia Gimbel Lewis, (2012), “Safe At Last? Transfer Pricing Safe Harbors on The Horizon” *Transfer Pricing Report, Tax and Accounting Center, The Bureau of National Affairs*, 2012, s. 2. 1968 yılında, Amerika'nın transfer fiyatlandırması kurallarının düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu madde 482'de, bir işletmenin kontrol altındaki faaliyetinin dahili bir parçası olmayan hizmetlerinin çeşitli testlerle ölçülerek bulunmuş yalnızca fiyatlandırma maliyetlerine izin veriliyordu.

Şirketlerin sınır ötesi ilişkili şirketleri ile olan işlemlerinde, emsallere uygunluk prensibini uygulamak kaynak-yoğun bir süreç olmaktadır<sup>582</sup>. Diğer bir deyişle emsallere uygunluk prensibinin karmaşık kuralları ve sonuçta oluşan uyum talepleri, vergi idareleri ve vergi mükellefleri üzerindeki yükü ağırlaştırmaktadır. Bu gerçekler, transfer fiyatlandırması alanında, OECD'ye üye ülkelerin güvenli liman kurallarını uygulama konusunda düşüncelerini tavsiye etmesine yol açmıştır.

Güvenli limanların ilk ortaya çıktığı ve uygulandığı dönemlerde hakkındaki görüşler genellikle negatifti. Çünkü güvenli limanlar, transfer fiyatlandırması uyum ve yönetimini basitleştirmek için önerilirken diğer taraftan kontrollü işlemler yapan işletmelerin fiyatlandırma kararları üzerinde olumsuz etkide bulunacağı savunulmaktaydı. Tek taraflı güvenli limanların, güvenli limanları yürürlüğe koyan ülkelerin vergi gelirleri üzerinde negatif etkiye sahip olabileceği, bunun yanı sıra kontrollü işlemler yapan ilişkili işletmelerin bulunduğu ülkelerin vergi gelirleri üzerinde de negatif etkiye neden olabileceği düşünülmekteydi<sup>583</sup>. Aynı zamanda güvenli limanların emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu olmayacağı ileri sürülmüştü. Bu yüzden transfer fiyatlandırmasında güvenli limanlar, genellikle tavsiye edilmemekte ve sonuç olarak kullanılması önerilmemekteydi. Güvenli liman hükümlerine yer veren ülkeler ise, bu hükümleri, genellikle daha küçük vergi mükellefleri ve daha az karmaşık işlemler için uygulamaktaydı<sup>584</sup>. Ancak daha sonra güvenli liman rejimlerinin yetersiz kabul edilmesine neden olan sorunları ortadan kaldırmak için etkili yasal düzenlemeler yapıldığı ve bu düzenlemelerdeki kuralların dikkatle tanımlandığı takdirde güvenli limanların, vergi mükellefleri ve idarelerinin her ikisi için de olumlu sonuçlar doğurduğunun farkına varılmıştır<sup>585</sup>.

Güvenli limanlar, iki taraflı veya çok taraflı bir temelde benimsendiğinde ve düşük transfer fiyatlandırması risklerini içeren işlem ve/veya vergi mükelleflerini kapsadığında faydalı olmaktadır. Bununla birlikte güvenli liman hükümleri, güvenli

---

<sup>582</sup> OECD (2013), “*Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines*”, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.09.2014), s.3.

<sup>583</sup> OECD (2013), “*Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines*”, s.3.

<sup>584</sup> David Canale- Steven Wrappe -Karyn Zizza, “Safe Harbours On The Horizon”, International Tax Centre, *Transfer Pricing International Journal*, 2013, s.2.

<sup>585</sup> OECD (2013), *Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines*, s.3.

limanları benimsemiş vergi idaresinden başka bir vergi idaresine herhangi bir şekilde sınır veya yükümlülük getirmemelidir.

Güvenli limanlar, öncelikle kaynakların optimal kullanımı açısından vergi mükelleflerinin yararına olsa da vergi idarelerine de yararlar sağlayabilir. Vergi idareleri, denetim ve incelemenin kaynaklarını daha küçük vergi mükellefleri ve daha basit işlemlerden daha kompleks, yüksek riskli vakıalara kaydırmalarına yardımcı olabilir. Aynı zamanda, vergi mükellefleri işlemlerini uygun fiyatlandırabildikleri için, vergi konusu işlemlerini daha kesin ve daha düşük uyum maliyetleri ile kayda geçirebileceklerdir. Ancak mükellefler güvenli limanlar kuralları altında transfer fiyatını belirlerken vergi idarelerince izin verilen emsallere uygun fiyatın yaklaşık derecesi, gelirin çifte vergilendirilmemesi konusunda uygun olmayan vergi planlaması yapma potansiyeli, benzer durumdaki vergi mükelleflerine eşit davranma, diğer ülkelerin uygulamalarıyla veya emsallere uygunluk prensibiyle güvenli limanların olası uyumsuzluklarından kaynaklanan potansiyel çifte vergilendirme konusunda dikkatli olması gerekmektedir<sup>586</sup>.

OECD Rehberinin 2013 tarihinde revize edilen güvenli limanlarla ilgili bölümünde dikkat çekici nokta, güvenli limanlar tartışmalarının kapsamına örtülü sermaye, peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve diğer idare basitleştirme önlemlerindeki emsallere uygun fiyatın belirlenmesinin dahil olmamasıdır<sup>587</sup>.

OECD tarafından 2012 yılında OECD'ye üye 33 ülke ve üye olmayan 8 ülke ile birlikte toplam 41<sup>588</sup> ülke ile ilgili olarak yapılan "Var Olan Transfer Fiyatlandırması Basitleştirme Önlemlerinin Çok Ülkeli Analizi<sup>589</sup>" konulu bir araştırmada, katılımcı

---

<sup>586</sup> OECD (2013), *Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines*, s.3.

<sup>587</sup> Veronika Solilova "Transfer Pricing and Safe Harbours", *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 2013, LXI, No. 7, s.2759, Caroline Silberstein, "OECD: Transfer Pricing Safe Harbours", *International Transfer Pricing Journal* March/April 2013, s.65

<sup>588</sup> Bu araştırmaya katılan ülkeler, Arjantin, Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Şili, Çin, Kolombiya, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Macaristan, Hindistan, Endonezya, İrlanda, İsrail, İtalya, Japonya, Kore, Lüksemburg, Malezya, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Rusya, Singapur, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Güney Afrika, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri'dir. Bunun yanı sıra Avrupa Birliği de araştırma konusu yapılmıştır.

<sup>589</sup> OECD (2012), *Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures*, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/50517144.pdf>, (Erişim Tarihi: 09.11.2014), s.13.

ülkelerden 33 ünün<sup>590</sup> transfer fiyatlandırmasında basitleştirme önlemlerine yer verdiği, bunlardan 16 ülkenin<sup>591</sup> mevzuatlarında güvenli limanlar hükümlerine yer verdiği, 17 ülkenin ise böyle bir düzenlemeye yer vermediği tespit edilmiştir. Katılımcı ülkelerin, güvenli limanlar türlerinden hangilerini seçtikleri konusunda ise 3 ülkenin (% 13) “güvenli liman faiz oranı”, 6 ülkenin (% 26) emsallere uygun aralığı/oranı, 6 ülkenin (% 26) basitleştirilmiş transfer fiyatı metodunu, 8 ülkenin (% 35) ise transfer fiyatlandırması kurallarından muafiyeti seçtiği ortaya çıkmıştır. Güvenli limanların kapsamına yönelik olarak ise, 2 ülkenin küçük işlemler için, 5 ülkenin küçük ve orta boy işletmeler için, 6 ülkenin krediler için, 7 ülkenin grup içi hizmetler için düşük değer ekleme, 3 ülkenin ise diğer işlemlere olarak güvenli liman metotlarını benimsediği ortaya çıkmıştır.

Bir güvenli liman, işlemleri veya vergi mükellefleri tanımlanmış bir kategori için geçerli olan transfer fiyatlandırması rejimidir ve bir ülkenin genel transfer fiyatlandırması kurallarının getirdiği belirli yükümlülüklerin aksine yürürlüğe konulan hükümlerle vergi mükelleflerini rahatlatır. Böylelikle güvenli liman, daha basit yükümlülükler getirerek genel transfer fiyatlandırması rejiminin yerine geçer. Bu durum, vergi mükellefinin, özel bir yolla (vergi idaresi tarafından sağlanan basitleştirilmiş bir transfer fiyatlandırması yaklaşımı uygulayarak) transfer fiyatını oluşturmasına imkan vermektedir<sup>592</sup>.

#### **4.1. Güvenli Limanların Avantajları**

Güvenli liman kurallarını benimsemenin birtakım yararları bulunmaktadır. Bunlar uyum rahatlığı, kesinlik ve idari basitlik olarak sıralanabilir<sup>593</sup>.

---

<sup>590</sup> Transfer fiyatlandırmasında basitleştirme önlemlerine yer veren ülkeler Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Çin, Kolombiya, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Macaristan, Hindistan, İrlanda, İsrail, İtalya Japonya, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Rusya, Singapur, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, İspanya, Güney Afrika, İsveç, Türkiye, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleridir

<sup>591</sup> Güvenli limanlar hükümlerine yer veren ülkeler, Avustralya, Avusturya, Kolombiya, Macaristan, Hindistan, İrlanda, Japonya, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Rusya, Singapur, Slovenya, Güney Afrika, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleridir.

<sup>592</sup> Cenkeri, *a.g.m.*, s.30.

<sup>593</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s. 161.

#### 4.1.1. Uyum Rahatlığı

Emsallere uygunluk prensibinin uygulanması, verilerin toplanmasını ve analizini gerektirdiği için, bu verilerin temin edilmesi ve/veya değerlendirilmesi maliyetli veya zorlu olmaktadır. Bazı durumlarda ise bu tür uyum yükleri, vergi mükellefinin büyüklüğü ile uyumsuzluk göstermekte ve gerçekleştirilen fonksiyonlara ve kontrollü işlemlere özgü transfer fiyatlandırması riskleri taşımaktadır<sup>594</sup>.

Düzgün tasarlanmış güvenli limanlar, güvenli liman tarafından belirlenen parametreler dahilinde, transfer fiyatı belirlenmiş işlemler için veri toplama ve ilgili dokümantasyon gereksinimlerini ortadan kaldırarak uyum yükünü azaltabilecektir<sup>595</sup>. Özellikle transfer fiyatlandırması risklerinin düşük ve transfer fiyatı incelemesine maruz kalma ile dokümantasyon ve uyum yüklerinin orantısız olduğu alanlarda, bu tür bir değiş tokuş vergi mükellefleri ile vergi idarelerinin karşılıklı yararına olabilecektir.

Güvenli liman, vergi mükelleflerine, transfer fiyatının uygunluğunu göstermek için kaynak harcama veya karşılaştırılabilir işlem arama yükümlülüğü olmaksızın ve bu sayede vergi idaresi tarafından soruşturulmaksızın transfer fiyatını belirlemelerine imkan vermektedir<sup>596</sup>.

#### 4.1.2. Kesinlik

Güvenli limanla sağlanan diğer bir avantaj, vergi idareleri tarafından kabul edilecek vergi mükellefinin uyguladığı transfer fiyatının kesinliğidir. Bir güvenli liman vergi mükellefi ile vergi idarelerinin uygun şartları görüşmesine ve tarafların güvenli liman hükümlerine uyması ile sağlanmaktadır. Vergi idareleri, güvenli liman parametreleri içindeki transfer fiyatını hiçbir inceleme veya sınır olmaksızın kabul edecektir<sup>597</sup>.

---

<sup>594</sup> DELOITTE, “An Overview of International Safe Harbor Provisions And The Need For Safe Harbor in India”, s.8

<sup>595</sup> OECD (2013), “Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines”, s.5.

<sup>596</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s. 161.

<sup>597</sup> OECD (2013), “Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines”, s.5.

### 4.1.3. İdari Basitlik

Güvenli liman, vergi idaresi bakımından idari basitlik anlamına gelmektedir. Güvenli liman kuralının belirli işlem veya vergi mükelleflerine uygunluğunun dikkatle değerlendirilmesi sonucunda, bu şartları taşıyan vergi mükelleflerinin veya işlemlerin transfer fiyatlandırması bakımından inceleme elemanları tarafından denetlenmesine gerek bulunmamaktadır<sup>598</sup>. Güvenli liman taraflar arasında oluşturulduktan sonra, güvenli liman için belirlenen kontrollü işlemlerin transfer fiyatı ile ilgili olarak inceleme yapılmamakta yalnızca vergi mükelleflerinin bu kurallara uyup uymadığının denetlenmesi yapılmaktadır. Bu durum vergi idarelerine, sınırlı idari kaynaklarını ve vergi incelemelerini, düşük riskli durumlar yerine daha kompleks ve yüksek riskli işlemlere ve vergi mükelleflerine yönlendirmelerini sağlamış olacaktır. Öte yandan güvenli liman, kendi transfer fiyatlandırması uygulamalarının denetim baskısından kurtulan küçük vergi mükellefleri için uyum düzeyini artıracaktır<sup>599</sup>.

## 4.2. Güvenli Limanların Dezavantajları

Güvenli limanların, verilen kategorideki vergi mükellefleri ve işlemler için uygulanmasının olumsuz sonuçları olabilir. Bu olumsuzluklar şu şekilde sıralanabilir<sup>600</sup>:

### 4.2.1. Emsallere Uygunluk Prensibinden Farklılıklar

Güvenli limanlar, basitleştirilmiş bir transfer fiyatlandırması yaklaşımı sağlamasına rağmen, genel transfer fiyatlandırması hükümlerinin uygulanması halinde bulunacak “en uygun yöntem” her durumda uygun olmayabilir. Kısacası güvenli liman hükümleri emsallerle uygunluk prensibinden sapmayı da beraberinde getirebilmektedir. Örneğin, güvenli bir liman belirli bir metodun kullanımını gerektirmekte iken işleme ait gerçekler ve koşullar en uygun metot olarak başka bir metodun kullanılmasını vergi mükellefi açısından gerekli kılabilir. Daha somut bir ifade ile güvenli liman; kar metodu altında, minimum bir kar yüzdesini yürürlüğe koymuşken, vergi mükellefinin

<sup>598</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s. 161.

<sup>599</sup> OECD (2013), “*Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines*”, s.5.

<sup>600</sup> OECD (2013), “*Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines*”, s.6 vd.

karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemini veya diğer işlem tabanlı yöntemleri kullanmasının yararına olması mümkündür. Böyle bir durum en uygun metodun kullanılmasının gerektiği emsallere uygunluk ilkesi ile çelişik bir durum oluşturmaktadır<sup>601</sup>. Güvenli limanlar, yönetsellik ve emsallere uygunluk arasındaki uyum konusunda bir değiş tokuş içermektedir. Bunlar, mükelleflere ait bireysel işlemlere ve gerçeklere uyacak şekilde tasarlanmış değildir. Bu nedenle kontrolsüz işlemler arasındaki işlemlerin ilgili türüne göre, fiyat ve fiyatlama gelişmelerinin bir havuzda sıklıkla güncellenmesi, harmanlanması ve toplanması ile geliştirilen emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenen fiyatlar ile güvenli limanlar altında belirlenen fiyatlar yakınlaştırılmasının yapılması gerekmektedir<sup>602</sup>. Nitekim mal, mamul ve hizmet üretimi yapan bazı sektörlerde örneğin petrol, madencilik endüstrisi ve finansal hizmet sektörü gibi alanlarda standartlar ve pazar fiyatları geniş ölçüde yayımlandığı için, güvenli limanı yüksek hassasiyet derecesi ile uygulamak mümkün olacak ve böylece emsallere uygunluk prensibinden daha az uzaklaşılacaktır<sup>603</sup>. Ancak diğer taraftan emsallere uygunluk ilkesini sağlama konusunda yeterince doğru güvenli liman parametrelerini ayarlamak için gösterilecek böyle bir çaba, güvenli limanların idari basitliğini aşındırabilir.

#### **4.2.2. Çifte Vergilendirme, Çifte Hiç Vergilendirmeme ve Karşılıklı Anlaşma ile İlgili Endişeler**

Güvenli limanlar ile ilgili olarak en büyük eleştiri, çifte vergilendirme riskindeki artıştır. Bir vergi idaresi, kendi ülkesinde bildirilen karlarını artırmak amacıyla emsallere uygun fiyatın yukarısında veya aşağısındaki seviyelerde güvenli liman parametrelerini ayarlarsa, bu durum güvenli liman ülkesinde transfer fiyatlandırması denetlemesinden kaçınmak için vergi mükellefinin ilişkili taraflara ödenmiş ücret veya fiyatları değiştirmesine neden olabilecektir<sup>604</sup>. Güvenli liman sağlayan ülkede

<sup>601</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s. 162.

<sup>602</sup> OECD (2013), “*Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines*”, s. 6

<sup>603</sup> Deloitte (2009), “*An Overview of International Safe Harbor Provisions and The Need For Safe Harbor in India*”, [www.tpweek.com/assets/pdf/Final-Safe-Harbour22Oct11-55AM.pdf](http://www.tpweek.com/assets/pdf/Final-Safe-Harbour22Oct11-55AM.pdf), s. 10, (Erişim Tarihi: 04.11.2014).

<sup>604</sup> OECD (2013), “*Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines*”, s.6.



vergilendirilebilir gelirin olası abartılmasının endişesi, dokümantasyon gerekliliklerini yerine getirme ve verginin az gösterilmesi konusunda önemli cezalar yürürlüğe koymak suretiyle giderilmesi mümkündür.

Güvenli liman konularında, vergi mükellefi emsale uygunluk düzeyinin üzerinde gelir bildirirse, bu durum güvenli limanı sağlayacak vergi idaresinin yararına olacak ve mükellefler tarafından bildirilecek vergilendirilebilir gelir daha fazla olacaktır. Ancak güvenli liman, işlemlerin diğer parçasının gerçekleştiği yabancı ilişkili şirketlerin bulunduğu ülkede bildirilen vergilendirilebilir gelirin daha az olmasına yol açabilir<sup>605</sup>. İlişkili şirketin bulunduğu ülkedeki vergi idaresi güvenli bir liman başvurusundan kaynaklanan gelirleri kabul etmezse vergi mükellefi, çifte vergilendirme ihtimali ile yüz yüze kalacaktır. Buna göre, güvenli liman ülkesinin vergi idaresi tarafından kazanılan idari fayda, ilişkili işlemin gerçekleştiği ülkenin maliyete ve külfete katlanması pahasına elde edileceği bir fayda olacaktır<sup>606</sup>. Ana şirketin bulunduğu ülke ise kendi vergi tabanının güvenli liman uygulaması nedeniyle aşınıp aşınmadığını ve kendi transfer fiyatlandırması kurallarına uyulup uyulmadığını belirlemek zorunda kalacağı için ek maliyetler doğabilir. Güvenli bir liman sunan ülke tarafından korunulan idari yük, bu yüzden yabancı yetkili ülkeye kaymış olacaktır<sup>607</sup>.

Küçük mükellefler ve daha az karmaşık işlemlerin dahil olduğu durumlarda, güvenli limanların yararları bu tür hükümlerden doğan problemler nedeniyle etkisiz hale gelebilecektir. Karmaşık transfer fiyatlandırması kurallarına uyma zorunluluğundan bir rahatlama elde etmek için kabul edilebilecek ödenebilir bir fiyat nedeniyle güvenli limanı seçen vergi mükellefi, çifte vergilendirilmeyi kabul edebilir. Bu durumda bir mükellefin olası çifte vergilendirmenin kabul edilebilir olup olmadığı konusunda güvenli limanı seçmesinin kendi karar verme yeteneğine sahip olduğunu iddia etmek tartışmalı hale gelecektir<sup>608</sup>.

Güvenli liman uygulamasının tek taraflı olarak uygulandığı durumlarda, uygulayan ülkenin karşılıklı anlaşma prosedürü gereğince çifte vergilendirme riskinin

---

<sup>605</sup> Cenkeri, *a.g.m.*, s.30.

<sup>606</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s. 164.

<sup>607</sup> OECD (2013), "*Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines*", s.7.

<sup>608</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s. 165.

ortadan kaldırılması için olay bazında birtakım ayarlamaların yapılması gerekeceği konusunda hazırlıklı olması gerekmektedir. En azından, vergi mükelleflerinin karar vermelerini sağlamak için, güvenli liman teklifinde bulunan ülkenin güvenli liman kullanımını sonucunda çifte vergilendirme söz konusu olması halinde bir girişimde bulunulup bulunulmayacağı konusunda önceden açıklama yapması gerekmektedir. Açıkçası güvenli liman seçmeli değilse ve diğer ülke çifte vergilendirme indirimini reddederse, güvenli limandan kaynaklanan çifte vergilendirme riski, anlaşmaların çifte vergilendirme hükümleriyle kabul edilemeyecek kadar yüksek ve çelişik olacaktır<sup>609</sup>.

Öte yandan, eğer tek taraflı güvenli liman, güvenli liman sağlayan ülkede, vergi mükellefine emsale uygun seviyenin altında gelir rapor etmesine izin verirse, güvenli limanın seçimi vergi mükellefi açısından teşvik edici olacaktır. Böyle bir durumda, ilişkili şirketin bulunduğu ülkelerde vergi mükellefi tarafından bildirilen gelirin doğruyu yansıttığının bir garantisi olmayacaktır. Üstelik diğer vergi idarelerinin emsale uygun seviyenin üstünde gelirin rapor edilmesi gerektiği yönündeki yetkisi olası olmayacaktır. Bu durumda, mükellefin diğer ülkede beyan ettiği gelirle uyumlu ya da emsallerin üzerinde bir gelir beyan edecekleri konusunda herhangi bir güvence olmayacaktır. Bunun yanında muhtemelen diğer ülkenin emsallerin üstünde bir gelir beyan edilmesini talep etme hakkı olmayacaktır. Mükelleflerin güvenli liman nedeniyle bir ülkede emsallerin altında bir gelir beyan etmesinin sonuçlarına tamamen bu uygulamayı kabul eden ülkede katlanması gerekmektedir. Bu durumda güvenli limanı kabul eden ülkenin diğer ülkelerin emsallere uygun bir geliri vergilendirebilmelerini etkilememeleri gerekir. Aksi durumda çifte hiç vergilendirmeme durumu kaçınılmaz olacak ve bu durum serbest ticareti ve yatırımların dağılımını bozabilecektir<sup>610</sup>.

OECD, güvenli limanlardan kaynaklanan çifte hiç vergilendirmeme, potansiyel çifte vergilendirme, emsallere uygun olmayan sonuçlar gibi sorunların ülkeler arasında yetkili otoriteler tarafından gerçekleştirilecek iki taraflı veya çok taraflı anlaşmalar yoluyla çözümlenebileceğini belirtmektedir. İki veya daha fazla ülke arasında yapılacak anlaşmalar yoluyla uygulanacak güvenli liman kapsamındaki işlemlerin ve/veya

---

<sup>609</sup> OECD (2013), “Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines”, s.7.

<sup>610</sup> OECD (2013), “Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines”, s.7.

mükelleflerin kategorik bir tanımlamasının yapılması ve anlaşma yoluyla eğer ülkelerin her biri tarafından devamlı olarak uygulanacaksa anlaşmacı devletlerin her biri tarafından kabul edilebilecek fiyatlama parametrelerinin düzenlenmesi mümkün olacaktır<sup>611</sup>. Bu tür anlaşmalar önceden yayınlanabilir ve vergi mükellefleri devamlı olarak anlaşmalara göre etkilenmiş ülkelerin her birinde sonuçları bildirebilirler. Ancak bu tür anlaşmaların da devletlere ek maliyetler getireceği ve sürekli olarak gelişen piyasalar karşısında zamanla yetersiz kalabileceğinin de göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

#### 4.2.3. Vergi Planlaması Konusunda Açık Kapı Bırakılması

Güvenli limanlar, aynı zamanda vergi mükelleflerine vergi planlaması yapma fırsatları sağlayabilir. Şirketler açısından, vergilendirilebilir gelirlerini diğer yetki alanlarına kaydırmak için kendi transfer fiyatlarını değiştirmek konusunda güvenli limanlar teşvik edici olacaktır<sup>612</sup>. Güvenli limanlar hükümlerini istismar etmek amacıyla yürürlüğe konulan yapay düzenlemeler, aynı zamanda muhtemel vergiden kaçınmaya neden olabilecektir. Örneğin güvenli limanların basit veya küçük işlemlere uygulanıyor oluşu, vergi mükellefini, işlemlerini küçük veya basit olarak görünecek şekilde parçalara bölmek konusunda teşvik edici olacaktır. Eğer güvenli liman endüstriyel ortalamaya dayanıyorsa, vergi planlaması fırsatları vergi mükellefleri için ortalama karlılıktan daha iyi olacak şekilde ortaya çıkacaktır. Örneğin<sup>613</sup> maliyet etkin bir şirketin, emsaline uygun fiyatla kontrollü satışlarda %15 lik bir kar yüzdesiyle satılıyor olsun. Eğer bir ülke güvenli limanın gerektirdiği %10 luk kar yüzdesini kabul etmişse, şirket güvenli limanla sağlanan teşvike sahip olacak ve kalan %5 lik kar yüzdesini daha düşük vergi alanına sahip olan ülkeye kaydıracaktır. Sonuç olarak vergilendirilebilir gelir, ülke dışına kaymış olacaktır. Bu durum, güvenli liman sunan ülke için önemli gelir kaybı anlamına gelecektir. Bu nedenle, iki taraflı ve çok taraflı güvenli limanların kabul edilmesi sonucu, sınırlar üzerinden işlemlerin yönlendirilmesi yoluyla güvenli liman alışverişini potansiyel olarak teşvik edebilen bu tür düzenlemeler için vergi

<sup>611</sup> OECD (2013), “Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines”, s.8.

<sup>612</sup> Cenkeri, a.g.m., s.30.

<sup>613</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s. 166.

idarelerinin yaygın bir ağ kurarak bu durumu denetlemeleri ve bu olasılıktan kaçınmak için gerekli tedbirleri almaları gerekecektir<sup>614</sup>. Benzer şekilde, çift taraflı güvenli limanları benimseyen ülkeler, kabul edilebilir sonuçların oldukça yakın aralıklarla olmasını hedeflemeli ve güvenli liman düzenlemelerinin bir parçası olan her ülke bildirilen gelirin tutarlı olması gerekliliğine dikkat etmesi gerekmektedir. Çift taraflı bir güvenli liman anlaşmasını yapan ülkeler tutarlı raporlamanın kullanılmasının gerekliliğinden hareket ederek bilgi değişimi anlaşmasının hükümlerini kullanabilirler.

#### 4.2.4. Eşitlik ve Birlik Sorunları

Güvenli limanlar, vergi mükellefleri arasında eşitlik ve birlik sorunlarına neden olabilir. Güvenli limanların yürürlüğe konulmasıyla transfer fiyatlandırması alanında, tek kural yerine iki ayrı kural dizisi meydana getirilmiş olacaktır<sup>615</sup>. Benzer ya da muhtemelen rakip olabilen mükelleflerin kendilerini güvenli liman uygulaması sınırının farklı taraflarında bulmalarının önüne geçmek ya da amaçlanan mükelleflerin dışındakilerin bu uygulama kapsamına girmesine engel olmak için güvenli liman uygulaması kapsamına giren mükellefler ya da işlemler ile ilgili kriterlerin açık ve dikkatli şekilde belirlenmesi gerekmektedir<sup>616</sup>. Yetersiz kriterler, benzer vergi mükelleflerine farklı vergi uygulamaları gösterilmesiyle sonuçlanabilir. Vergi mükellefi, güvenli liman hükümlerini uygulamaya karar verince genel transfer fiyatlandırması hükümlerine uyum kurallarından muaf olmakta ve diğer genel transfer fiyatlandırması uyum hükümlerine uygun olarak kendi işlemleri için fiyat zorunluluğu getirilmektedir. Bu nedenle, belirli kategorideki vergi mükellefleri için güvenli liman uygulaması tercihli vergi uygulamaları, rekabet çarpıklıkları ve potansiyel ayrımcılıklara neden olabilecektir. İki taraflı veya çok taraflı güvenli limanların benimsenmesi ile bazı durumlarda, yalnızca farklı değil aynı zamanda benzer vergi mükellefleri arasında hatta farklı ülkelerde ilişkili şirketlerle aynı mükellef tarafından

---

<sup>614</sup> OECD (2013), “Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines”, s. 7.

<sup>615</sup> OECD (2013), “Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines”, s.8

<sup>616</sup> OECD (2013), “Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines”, s.8 vd.

gerçekleştirilen benzer işlemler arasında vergi davranışlarındaki farklılık artabilecektir<sup>617</sup>.

## 5. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ TAHKİMİ

Uluslararası vergi hukukunda tahkim, çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarından veya transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların taraflar dışında hakemlerden oluşan bir organ tarafından çözülmesidir.

Transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümünde, tahkim, başlangıçta ikili vergi anlaşmalarında yer alan bir müessese iken çok taraflı bir anlaşma olan Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması (ABTA)'nın kabul edilmesi ile uluslararası vergi sorunlarının çözümü yolunda benimsenen bir metot olarak önem kazanmıştır. Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması, 23 Temmuz 1990 tarihinde Brüksel'de 12 üye devlet tarafından imzalanmış ve 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşma, bir kurum ile bu kurumun başka bir ülkede bulunan ilişkili kurumu arasından gerçekleşen transfer fiyatlandırması işlemlerinden doğan çifte vergilendirme için uygulanmaktadır<sup>618</sup>.

Tahkim, OECD tarafından 2008 yılında, 25. maddede getirilen bir değişiklik neticesinde benimsenmiştir. OECD tarafından benimsenen tahkim, birkaç vergi anlaşmasında bulunan ve yetkili makamların önceden anlaşmasını gerektiren tahkimden farklıdır<sup>619</sup>.

OECD Model Vergi Anlaşması'nın KAU ile ilgili 25. maddesine tahkimle ilgili olarak 5. bent<sup>620</sup> ilave edilmiş ve Model Vergi Anlaşmasının 2008, 2010, 2014

<sup>617</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s. 167.

<sup>618</sup> Okan Netek- Mehmet Dağ, "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Kasım 2013, Sayı:387, s. 57.

<sup>619</sup> Marcus Desax, "Tax Treaty Arbitration", *International Taxation*, Vol.6, March 2012, s.321

<sup>620</sup> Model Vergi Anlaşması'nın 25/5. maddesinin Türkçe metni şu şekildedir: (Bu çeviri Emrah Ferhatoğlu'nun eserinden aynen alınmıştır. Bkz. Ferhatoğlu, *a.g.e.*, s.95) " a) 1. fıkra kapsamında, bir kimsenin Taraf devletlerden biri veya her ikisi tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işleminin Anlaşma hükümlerine aykırı olduğunu Taraf devletin yetkili makamına arz ettiği ve b) diğer Taraf Devletin yetkili makamının yapılan bu başvurudan haberdar edilmesini izleyen 2 yıl içinde, Taraf Devletlerin ikinci fıkra çerçevesinde bir anlaşmaya varamadıkları durumda, vergilendirme işleminin muhatabı olan kimsenin talep etmesi halinde, üzerinde anlaşmaya varılamayan konular tahkime sevk edilebilir. Bu anlaşmazlık konuları hakkında, devletlerden birinde mahkemece veya yetkili kılınmış idari mercilerce daha önceden bir karar verilmişse, anlaşmazlık konusu tahkime sevk edilemez. Tahkim

güncellemelerinde yerini almıştır. Başlangıçta gerek OECD'nin gerekse üye devletlerin çok da olumlu bakmadıkları tahkim usulü, özellikle KAU'nün anlaşmazlıkları çözme bakımından yetersiz kalması nedeniyle önem kazanmaya başlamıştır. KAU'nün iki yıl içinde sonuçlandırılmaması halinde zorunlu tahkime gidilmesi şartı, transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümü konusunda daha ciddi adımların atılmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

Bununla birlikte halen tahkim konusunda birtakım sınırlar bulunmaktadır<sup>621</sup>: Bunlardan ilki, yeni OECD Model Vergi Anlaşmasının fiili uygulaması halen gelişmekte olması nedeniyle vergi anlaşmaları tahkiminin verimliliğinin henüz tam olarak ispatlanamamış olmasıdır. Diğeri, OECD model vergi anlaşması altında tahkim zorunlu olmasına rağmen önemli kısıtlar içermesidir. Çünkü 25. madde, yetkili devlet otoritelerine daha büyük yetkiler veren ticari tahkimden farklıdır. Devletler hakemleri atadıkları ve çözülecek sorunları belirledikleri için tahkim prosedürü üzerindeki kontrolü önemli derecede ellerinde tutmaktadırlar. Yine de tüm bu sınırlamalarına rağmen karşılıklı anlaşma usulüne tahkim hükmünün eklenmesi önemli bir gelişmedir.

### 5.1. Karşılıklı Anlaşma Usulü Tahkiminin Özellikleri

Karşılıklı anlaşma usulü tahkim sürecinin kendine özgü birtakım özellikleri bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir<sup>622</sup>:

---

*kararının uygulanmasına yönelik karşılıklı anlaşma, her iki taraf devlet bakımından vergilendirme işleminden doğrudan etkilenen kimse tarafından reddedilmedikçe bağlayıcıdır ve yerel sürelerle bağlı kalmaksızın uygulanır. Taraf devletlerin yetkili makamları, bu paragraf hükümlerinin uygulanma biçimini karşılıklı anlaşmayla belirler. Bu bendin altında gösterilen dipnot metni aşağıdaki gibidir: Bu fıkra da yer alan uyuşmazlık çözümü bazı Devletlerde ulusal hukuk, politik ve idari nedenlerle uygulanamayabilir. Ayrıca, bazı devletler, bu fıkrayı içeren anlaşmaları belirli devletlerle yapmak isteyebilirler. Bu nedenlerle bu fıkra, sadece her bir devletin, Anlaşmanın şerhindeki 65. Paragrafta yer alan unsurlar üzerinde mutabık oldukları Anlaşmalarda yer almalıdır. Şerhin 74. paragrafında ifade edildiği gibi, diğer devletler, mutabık kalmaları halinde anlaşmazlık konusu hakkında devletlerden birinde mahkemelerce veya yetkili kılınmış idari mercilerce daha önceden bir karar alınmışsa, anlaşmazlık konusu tahkime sevk edilemez şeklindeki hükmü fıkradan çıkarabilirler.”*

<sup>621</sup> Lea Granford, “Arbitration In The International Tax Area: Can Arbitrators Run With The Hare and Hunt With The Hounds?”, 2012, [www.univ-paris1.fr/fileadmin/diplame\\_M2OFIS/OFIS\\_2011-2012.pdf](http://www.univ-paris1.fr/fileadmin/diplame_M2OFIS/OFIS_2011-2012.pdf), (Erişim Tarihi: 27.10.2014), s.4.

<sup>622</sup> Marcus Desax- Marc Veit, “Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal”, *Arbitration International*, Volume 23, Number 3, Kluwer Law International, London, 2007, s.412 vd.

### 5.1.1. Tahkimin Karşılıklı Anlaşma Usulünün Tamamlayıcısı Olması

Karşılıklı anlaşma usulü tahkimi, karşılıklı anlaşma usulünün bir tamamlayıcısı olup bağımsız yargısal bir çözüm yöntemi değildir. Bu özelliğinin bir sonucu olarak tahkim süreci, hakemler tarafından karara bağlanan davanın sonucu olmayıp, yetkili makamların anlaşmaya ulaşamadıkları bir sorun üzerinde yetkili makamların yararı için hakemler tarafından bir karar verilmesidir<sup>623</sup>. Kısacası, tahkim yolu KAU'nün alternatifi değil tamamlayıcısı olan bir çözüm yoludur<sup>624</sup>. Buradaki tahkimde önemli olan bütün bir davanın değil, dava içinde çözümlenemeyen bir veya daha fazla konunun tahkime konu olmasıdır<sup>625</sup>. Bu bağlamda, yetkili makamlar tarafından karara varılan konular hakemler tarafından yeniden açılmaz, yetkili makamlar kararı hakemler üzerinde bağlayıcıdır<sup>626</sup>. Dolayısıyla, hakemlerin yetkisinin bu şekilde sınırlandırılması, vergi anlaşması tahkimini hakemlerin yetkilerinin bütün davanın çözümüne yayıldığı ticari veya hükümet-özel kişi tahkiminden ayırmaktadır. Belirtilen bu özellikler vergi anlaşması tahkiminin bağımsız özelliğini ortadan kaldırmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü tahkiminde ele alınan anlaşmayı engelleyen belirli askıda kalan bir konunun çözümü iken, karşılıklı anlaşma prosedürü yoluyla ulaşılmaması gereken süreç devam etmektedir<sup>627</sup>. Dolayısıyla, karşılıklı anlaşma usulünün tamamlayıcısı olan karşılıklı anlaşma usulü tahkimini kendine özgü bir tahkim yolu olarak değerlendirmek yanlış olmayacaktır.

### 5.1.2. Tahkimin Hedefinin Tüm Vakıya Değil Belirli Bir Sorun Olması

Karşılıklı anlaşma usulünün tamamlayıcısı olan tahkimde bütün bir vakıya değil, yetkili makamlar arasında anlaşmaya varılamayan konular tahkimin konusunu oluşturmaktadır. Karşılıklı anlaşma prosedürüne dahil olan yetkili makamlar, yapılan görüşmelerde bir veya daha fazla konuda anlaşmaya varamamışlar ve bu konularda anlaşmaları sorunun çözümü bakımından elzem konular ise taraflar tahkim yoluna

<sup>623</sup> Desax- Veit, *a.g.m.*, s. 412.

<sup>624</sup> Ferhatoğlu, *a.g.e.*, s.96, Ersin Kaplan, "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:384, Ağustos 2013, s.49.

<sup>625</sup> Charles R. Irish, "Private And Public Dispute Resolution In International Taxation", *Contemporary Asia Arbitration Journal*, Vol.4, No.2, 2011, s.136.

<sup>626</sup> Desax- Veit, *a.g.m.*, s. 412.

<sup>627</sup> Ilias Bantekas, "The Mutual Agreement Procedure and Arbitration of Double Taxation Disputes", 2008, (Erişim Tarihi:26.10.2014), s. 199.



başvurmak durumundadırlar. Eğer, bazı konularda anlaşmaya ulaşılmış fakat tüm konularda anlaşma gerçekleşmemiş ise, anlaşılmayan konular hakeme gitmiş fakat anlaşmaya ulaşılmış konular vergi mükellefini tatmin etmemiş olsa bile bu konularla ilgili olarak vergi mükellefinin hakemlere başvurması engellenmektedir<sup>628</sup>. Bu nedenle yalnızca çözümlenmemiş konular hakkında karar verilmek üzere hakeme başvurulacaktır. Vakıanın bütünü hakkındaki karar verme sorumluluğu yetkili makamlara aittir. Çözülmemiş konular hakkında tahkim kararı alındıktan ve hakem bir karara vardıldıktan sonra tarafların yeniden bir araya gelerek vakıanın bütünü hakkında bir karara varmaları gerekmektedir. Bu sistemin bir sonucu olarak, yetkili makamlar, bazı konularla ilgili tahkime başvurulmasına rağmen, hakemden önce askıda kalan konuları yeniden düşünmek ve bir anlaşmaya ulaşmak konusunda serbesttirler. Yetkili makamların, çözülmemiş konular hakkında anlaşmaya vararak hakemlerin bir karar almasını engellemeleri mümkündür. Ancak yapılan anlaşmanın, bütün askıda kalan konuları ortadan kaldıracak şekilde yapılmış olması gerekmektedir<sup>629</sup>.

### 5.1.3. Tahkimin Yalnızca Mevcut Olan Vakıalarda İstenebilmesi

Anlaşmacı devletlerin biri ya da ikisinin eylemi nedeniyle vergi anlaşması ile uyumlu olmayan vergileme ile sonuçlanan yalnızca gerçek vakıalar hakkında tahkim yoluna başvurulabilir. Bu tür eylemlerin çifte vergilendirmeyle sonuçlanacağı düşüncesindeki soyut bir iddia, tahkim usulüne başvurulması için yeterli değildir. Bu yüzden verginin ödenmiş, tahakkuk ettirilmiş, belirlenmiş veya vergi mükellefi tarafından vergi otoritelerinin, gelirin belirlenmiş unsurlarını vergilendirmeye niyetli olduklarını öğrenmeleri tahkime başvurma için gereklidir<sup>630</sup>.

## 5.2. Vergi Mükellefinin Tahkim Sürecindeki Statüsü

Karşılıklı anlaşma prosedürüne daha önce getirilen eleştirilerin büyük çoğunluğunu vergi mükellefinin sürece aktif olarak katılımının sağlanmayışı idi. Çünkü

<sup>628</sup> Desax, *a.g.m.*, s.322.

<sup>629</sup> Desax, *a.g.m.*, s.322.

<sup>630</sup> OECD (2015), “*Model Tax Convention on Income and On Capital (Full Version)*”, [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\\_9789264239081-en#.WQZof1XyjIU#page1004](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#.WQZof1XyjIU#page1004), Madde 25, paragraf 72, s. 1004, (Erişim Tarihi: 02.11.2015).

karşılıklı anlaşma sürecini başlatan vergi mükellefi bu aşamadan sonra tamamen kendisini ilgilendiren bir konuda bu süreçten dışlanmakta ve görüşmeler iki ülkenin yetkili makamları arasında gerçekleştirilmektedir. Tahkimde ise yetkili makamlar arasında, çözülemeyen sorunlarla ilgili olarak vergi mükellefine müdahale etme hakkı tanınmış bulunmaktadır. Vergi mükellefi, bu sorunlarla ilgili olarak tahkim sürecini başlatabilecektir. Vergi anlaşması tahkiminde vergi mükellefinin bu statüsü, ticari tahkimdeki talep edenin statüsünden birkaç yönden farklıdır<sup>631</sup>. Çoğu ticari veya yatırım tahkiminde, başkan hakemin atadığı, katılan tarafları temsil eden birer hakem bulunmaktadır. Çok taraflı tahkimde, genellikle bir başvurulan otorite, bütün hakemleri atamaktadır. (Örneğin Uluslararası Ticari Komisyon veya Londra Uluslararası Tahkim Mahkemesi gibi) Karşılıklı anlaşma üzerine tahkim mekanizmasında ise, vergi mükellefi bir tahkim sürecini başlatırken hiçbir tahkim mahkemesine başvuru yapmayacaktır. Her yetkili makam bir hakemi atarken baş hakem genel bir rıza sonucunda başvurucu otoritelerin her ikisi tarafından atanacaktır. Yine diğer ayırım “önemli cezalar içeren ciddi bir ihlal” durumunda ortaya çıkmaktadır. Hakemlerin, “önemli cezalar içeren ciddi bir ihlalle” karşılaşmaları durumunda karar vermelerine imkan bulunmamakta ve tahkim yolu kapanmaktadır.

### **5.3. Tahkim Süreci ve İç Hukuk Çözümü İlişkisi**

Tahkim süreci ve iç hukukta bulunan çözüm yolları incelenmeye değer bir konu olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi mükellefinin, çelişkiye neden olmamak açısından tahkim süreci ile iç hukuka ait çözüm yollarını eş zamanlı olarak başlatması mümkün değildir. Eğer iç hukuka ait çözüm yolları mevcutsa, vergi mükellefi veya yetkili makam iç hukuktaki çözüm yollarına başvurmayı erteleyebilir. Ancak uygulamada bu durumun nasıl gerçekleşeceği konusunda iç hukuk mevzuatında bir düzenleme bulunması zorunludur. Vergi mükellefi tahkim yoluna başvurmaz ise, iç hukuk yolları bir sonuca ulaşana kadar karşılıklı anlaşma prosedürü ertelenebilir. Eğer karşılıklı anlaşma prosedürü yürütülür ve bir anlaşmaya ulaşırsa, vergi mükellefi bu anlaşmayı reddedebilir ve ertelenmiş iç hukuka ait çözüm yollarının uygulanmasını isteyebilir. Yine, karşılıklı anlaşma prosedüründe ulaşılan anlaşmayı uygulamak vergi mükellefinin

---

<sup>631</sup> Desax- Veit, *a.g.m.*, s.415.

yararına ise, anlaşmayı kapsayan konular ile ilgili olarak vergi mükellefi iç yasal çarelerin uygulanmasından vazgeçmek zorundadır.

#### **5.4. Tahkim Prosedürünün İşleyişi**

Tahkim prosedürü birtakım aşamalardan oluşmaktadır. Şekli koşullar olarak da ifade edilebilen<sup>632</sup> bu aşamalar şunlardır:

##### **5.4.1. Vergi Mükellefinin Talepte Bulunması**

Karşılıklı anlaşma usulünün bir parçası olan tahkim sürecinin başlaması için vergi mükellefinin yazılı olarak talepte bulunması gerekir. Talepte bulunma zamanı karşılıklı anlaşma sürecinin başlamasından itibaren iki yıl sonra gerçekleşmelidir. Karşılıklı anlaşma sürecinin başlangıcı, vergi mükellefinin karşılıklı anlaşma usulü için başvuru yaptığı yetkili makamın vakıyyla ilgili tek taraflı bir çözüm bulamayıp diğer taraf yetkili makamına vergi mükellefinin karşılıklı anlaşma usulü başvurusuyla ilgili bilgileri iletmesi anıdır<sup>633</sup>. Bunun sonucu olarak tahkim süreci otomatik bir süreç olmayıp vakıada temsil edilen kimse iki yıllık sürenin sonunu beklemeyi tercih edebilir ya da beklemeyerek karşılıklı anlaşma sürecinden vazgeçebilir<sup>634</sup>.

OECD, bu aşamanın yetkili makamlar tarafından yürütülmesini şu şekilde tavsiye etmektedir. Tahkim talebini alan yetkili makam 10 gün içinde, talebin ve ona ilave bilgilerin bir kopyasının diğer yetkili makama göndermek zorundadır<sup>635</sup>. Bu aşamada bilgilerin diğer yetkili makama eksiksiz olarak gönderilmesi sürecin sağlıklı işlemesi bakımından önemli bir konudur. Her iki yetkili makam tarafından alınmış olan tahkim talebinden sonraki üç ay içinde, yetkili makamlar tahkim sürecinde çözümlenecek sorunlar ve iletişim yollarını gösteren yazılı bir görev talimatı hazırlamak zorundadırlar. Yetkili makamlar aynı zamanda diğer konular üzerinde uzlaştıkları ek usulü kurallar da koyabilirler.

---

<sup>632</sup> Yıldırım, *a.g.e.*, s.181.

<sup>633</sup> Ferhatoğlu, *a.g.e.*, s.98.

<sup>634</sup> OECD (2015)- “*Model Tax Convention on Income and On Capital (Full Version)*”, s. 1003.

<sup>635</sup> OECD (2015)- “*Model Tax Convention on Income and On Capital (Full Version)*”, Madde 25, Annex, s. 1015.

### 5.4.2. Hakemlerin Seçimi

Görev talimatının vergi mükellefi tarafından kabul edilmesinden itibaren 3 ay içinde yetkili makamlar talimat üzerinde uzlaşmış iseler, sonraki dört ay içinde, her yetkili makam bir hakem atamak zorundadır<sup>636</sup>. Eğer yetkili makamlar, iki yıllık süre içerisinde bir sorunun çözümünün vergi mükellefinin bilgiyi zamanında temin etmemesi nedeniyle uzadığı konusunda hemfikir iseler, bilgi sağlamadaki gecikme nedeniyle mutabık kaldıkları bir zaman süresi için hakemlerin atanmasını erteleyebilirler. Hakemlerin atanmasından sonraki iki ay içinde ise hakemler başkan olacak üçüncü bir hakemi atamak zorundadırlar. Eğer herhangi bir atama tayin olunan zaman süreci içinde gerçekleşmezse, hakemler, Vergi Politikası ve Yönetimi OECD Merkezi Direktörü tarafından vergi mükellefi tarafından sunulan bir talebin alınmasından itibaren 10 gün içinde seçilecektir. Aynı prosedür, gerekli durumlarda yeni bir hakemin seçilmesi süreci için de uygulanacaktır. Herhangi bir kimse, anlaşmacı devletin yetkili makamlarından birisi de dahil olmak üzere, vakıanın önceki aşamalarına dahil olmayan bir kişi olması şartı ile hakem olarak atanabilir. Ancak hakem seçimindeki bu özellik, en çok eleştirilen husus olarak çıkmaktadır. Çünkü sadece taraf devletlerce seçilen hakemler, vergi mükellefinden ziyade kendilerini seçen ülkelerin menfaatini ön planda tutacaklardır. Yine bu durum, hakemlerin kendilerini atayan taraflardan bağımsız ve tarafsız olması gibi uluslararası tahkimin kabul edilen evrensel prensipleri gereği ağır bir şekilde eleştirilmektedir<sup>637</sup>. Gerçekten uluslararası alanda kabul edilen tahkim müessesesinin amacı gereği her üç hakemin de bağımsız olması yerinde bir düzenleme olacaktır.

### 5.4.3. Tahkim Sürecindeki Bilginin Gizliliği ve İletişim

Anlaşmacı devletleri temsile yetkili her hakem (eğer yetkili makamlardan biri tarafından yapılmış böyle bir atama yok ise, başlangıçta sunulan tahkime sebebiyet veren anlaşmacı devletin yetkili makamın atadığı hakemin), tahkim sürecinin konusu olan vakıaya esas olan bilginin gizliliği ve iletişim ile ilgili olarak kurallara özen göstermeleri gerekmektedir.

---

<sup>636</sup> OECD (2015)- “*Model Tax Convention on Income and On Capital (Full Version)*”, Madde 25, Annex, s.1016.

<sup>637</sup> Desax- Veit, *a.g.m.*, s.420.

Model anlaşmada, düzenlenen görev talimatının konusu olan vakıa ile ilgili olarak hakemlerin talimatta düzenlenen usulü kurallara uymak zorunda olacağı belirtilmektedir. Hakemler, tahkimin konusuna giren bütün sorunlar hakkında karar vermek için gerekli bütün bilgilere (gizli bilgiler de dahil) ulaşabileceklerdir. Ancak, hakemlerin vergi mahremiyeti gereğince bu bilgileri özenle korumaları gerekmektedir<sup>638</sup>. Yetkili makamlar aksi konuda anlaşmamış ise, her iki makam tarafından tahkim talebinden önce alınmayan ve her iki yetkili makamda bulunmayan herhangi bir bilgi, karar verilirken hesaba katılmayacaktır.

#### **5.4.4. Tahkimin Gerçekleştirileceği Yer**

Tahkimin gerçekleştirileceği yer ile ilgili olarak, aksine anlaşma bulunmadığı sürece başlangıçta vergi mükellefi tarafından sunulan tahkime sebebiyet veren vakıanın doğduğu yerdeki yetkili otoritenin sorumluluğunda olacak ve idare tahkim sürecinin yürütülmesi için gerekli personel desteğini sağlayacaktır<sup>639</sup>.

#### **5.4.5. Tahkim Kararı**

Tahkim kararı, OECD'nin tavsiyesine göre tahkim komitesi başkanının yetkili makamlara ve vergi yükümlüsüne uyumsuzlukla ilgili gerekli bütün bilgileri aldığı gösteren tarihten itibaren altı ay içinde verilmelidir. Ancak tahkim komitesi başkanı son hakemin atanmasından itibaren iki ay içinde herhangi bir zamanda, yetkili makamlardan birinin rızası ile diğer yetkili makama ve tahkim talebinde bulunan vergi mükellefine vakıa ile ilgili olarak tüm bilgiye sahip olmadığını bildirebilir. Böyle bir durumda, bildirim gönderilmesinden sonraki iki ay içerisinde Başkan gerekli bilgileri alırsa, Başkan tarafından bilginin alındığı tarihi izleyen altı ay içinde tahkim kararı, talepte bulunan vergi mükellefine ve yetkili makamlara bildirilmek zorundadır. Eğer başkan bildirim gönderildiği tarihten itibaren iki ay içinde gerekli bilgileri almaz ise, yetkili makamlar aksi konusunda anlaşmamış iseler, (bilgiler iki aylık sürenin sonundaki bir tarihte Başkan tarafından alınmış olsa dahi), bu bilgi olmadan alınacak

<sup>638</sup> Netek- Dağ, *(Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması)*, s.53.

<sup>639</sup> OECD (2015), *“Model Tax Convention on Income and On Capital (Full Version)”*, Annex, Madde, 25, Para. 12, s. 1018.

tahkim kararı, bildirim gönderildiği tarihten itibaren sekiz ay içinde tahkim talebinde bulunan vergi mükellefine ve yetkili otoritelere bildirilmek zorundadır<sup>640</sup>.

Belirtilen süreler içerisinde tahkim kararının yetkili makamlara bildirilmemesi durumunda, yetkili makamlar altı aydan fazla olmamak üzere yukarıdaki süreleri uzatabilirler. Bu şekilde süreyi uzatmalarına karşın, sürenin sona ermesinden itibaren bir ay içinde herhangi bir karar verilmemiş ise, bu halde yetkili makamlar, yeni hakem veya hakemler atanması yoluna gitmek zorundadırlar.

Tahkim kararı nihai bir karar olacaktır. Ancak, anlaşmacı ülkelerden birinin mahkemesi tarafından verilen ağır bir ceza gerektiren ihlal sebebiyle veya vergi anlaşması veya görev talimatının içindeki herhangi bir usulü kuralı kararı etkilemiş olursa artık tahkim kararı uygulanamayacaktır. Eğer tahkim kararı bu sebeplerden biri ile uygulanamaz bulunursa, tahkim talebi yapılmamış ve tahkim süreci gerçekleşmemiş olarak kabul edilecektir.

Yetkili makamlar kararın kendilerine bildirilmesinden itibaren altı ay içinde tahkim kararını uygulamak ve tahkime neden olan vakıa üzerinde karşılıklı anlaşmaya ulaşmak zorundadırlar.

## **5.5. Tahkim Yönteminin Fayda ve Sakıncaları**

OECD'nin karşılıklı anlaşma usulünde uygulanmasını tavsiye ettiği tahkimin en önemli faydası taraf devletleri anlaşmaya zorlamasıdır. Gerçekten taraf devletler karşılıklı anlaşma usulüne konu bir vakıa hakkında görüşmeler yaparken uzlaşamadıkları konular hakkında vergi mükellefi talep ederse tahkime başvurmak zorunda kalacakları için karşılıklı anlaşma usulünün bir sonuca ulaşması ihtimali büyük ölçüde artmaktadır. Yine karşılıklı anlaşma usulünü süre bakımından kısaltması vergi mükellefinin hakları bakımından oldukça önemlidir. Ayrıca tahkim usulünde vergi mükellefinin sürece aktif olarak katılımı da bu sürecin avantajlarından biri olarak göze çarpmaktadır.

---

<sup>640</sup> OECD (2015), “*Model Tax Convention on Income and On Capital (Full Version)*”, *Annex, Madde 25, Para. 16*, s. 1019.

Karşılıklı anlaşma usulü tahkimine ilişkin sakıncalardan biri tahkim usulünde uygulanacak usul kurallarının belirsizliğidir<sup>641</sup>. Yukarıda incelenen usule ilişkin konular OECD'nin uygulanmasını tavsiye ettiği kurallar olup devletler bakımından bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Bu nedenle akit devletler vergi anlaşmalarında buna ilişkin kurallar koyabileceklerdir. Ancak uluslararası vergi hukukunun en büyük handikapı olan tüm devletleri bağlayıcı bir hukukun mevcut olmayışı vergi mükellefleri bakımından farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bunun dışında tahkim usulünün sakıncalarından bir diğeri tahkim kurulunun bağımsız bir yapıya sahip olmamasıdır. Anlaşmaya taraf devletlerce seçilen hakemlerin vergi mükelleflerinin haklarından ziyade devletlerin menfaatlerini düşüneceği aşikardır.

Karşılıklı anlaşma usulünün başarılı bir şekilde sonuca ulaştırılması ancak vergi anlaşmalarında bu usule ve tahkime yönelik olarak çok iyi kurallar ve sağlam bir mekanizma oluşturulması halinde mümkün olacaktır.

---

<sup>641</sup> Ezgi Sevinçhan, "Uluslararası Vergi Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklarda Tahkim Yolu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2016, C. 65, S.2, s.464.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI

#### 1. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI KAVRAMI

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, uluslararası vergi hukukuna ait kavram olarak ortaya çıkmıştır. Ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farklılık dünya genelinde faaliyet gösteren şirketlerin (ÇUŞ) bunu kendi avantajlarına kullanması sonucunu doğurmuştur. ÇUŞ'ların karlarını maksimize etme yönündeki çabaları bağlı şirketleri ile aralarında emsaline uygun olmayan hukuki ilişkilere sebebiyet vermiştir. Şirketlerin ilişkili şirketleri ile aralarındaki işlemlerde belirlenen fiyat olan transfer fiyatının, vergi kaçırmak için bir araç olarak kullanılmaya başlaması devletlerin dikkatini bu yöne çekmesine neden olmuştur. Dolayısıyla devletler, bir yandan şirketleri yoğun bir denetim baskısı altında tutarken diğer yandan da bu konu ile ilgili olarak çözüm arayışlarına yönelmişlerdir. OECD başta olmak üzere devletler, şirketlerin bu tür işlemlerine karşı “emsallerine uygunluk ilkesi” kuralını getirmişlerdir. Ancak emsallere uygunluk ilkesinin denetimi, şirketleri yoğun olarak belgelendirme yükümlülüğü ile karşı karşıya bıraktığı, denetiminin oldukça güç olduğu ve devletlerin bu konulara ilişkin olarak getirdiği cezalardaki artışlar PFA'nın transfer fiyatlandırması sorunlarından kaynaklanan ihtilafların çözümü konusunda bir araç olarak önemini artırmıştır<sup>642</sup>. Özetle, şirketlerin hukuka aykırı transfer fiyatlandırmasından doğan sorunlarına çözüm bulabilmek amacıyla getirilen yöntemlerden birisi de peşin fiyatlandırma anlaşmalarıdır<sup>643</sup>.

Ernst&Young şirketi tarafından 17 sanayi kolunun bağlı bulunduğu 36 ülkedeki 623 transfer fiyatlandırması yöneticileri ile yapılan 2016 yılı Global Transfer

---

<sup>642</sup> Michelle Markham, “Are Advance Pricing Agreements The Transfer Pricing Controversy Management Tool Of The Future?”, *Australian Tax Review*, 40 (4), 2011, s.222.

<sup>643</sup> Peşin fiyatlandırma anlaşmaları uluslararası literatürde ve OECD düzenlemelerinde “Advance Pricing Arrangement” olarak geçmekle birlikte, ülke düzenlemelerinde “Advance Pricing Agreement” olarak adlandırılmakta olup Türkçeye “Peşin Fiyat Sözleşmesi”, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, “Önceden Fiyat Sözleşmesi” şeklinde çevrilmiş, nihayetinde yasal düzenlemelerde ve literatürde “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması”nın genel olarak kabul gördüğü görülmekle bu çalışmada da “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması” şeklinde kullanılması tercih edilmiştir.

Fiyatlandırması araştırması, önceki araştırmalara göre daha fazla ülkede daha fazla transfer fiyatlandırması anlaşmazlığının ortaya çıktığını göstermiştir<sup>644</sup>. 2013 yılındaki araştırmada ortaya konulan transfer fiyatlandırmasındaki cezalarındaki ve belgelendirme yükümlülüklerindeki artış BEPS eylem planının ülkeler tarafından kabul edilmesi ile birlikte daha da güçlenmiştir<sup>645</sup>. Özellikle BEPS sonrası bir dünyada, ÇUŞ'ların tek tarafı veya çok taraflı PFA'lara bakış açıları eskisinden daha önemli olmaya başlamıştır. Çünkü 2016 yılının Ekim ayında 44 ülke BEPS tavsiyelerini yürürlüğe koymuş olup 80 ülke ise bu tavsiyeleri yürürlüğe koymayı taahhüt etmiştir. BEPS kurallarının ülkeler tarafından bu şekilde kabul edilmesi şirketlere bütün transfer fiyatlandırması aktiviteleri ve çalışma şekilleri konusunda daha fazla açıklama zorunluluğu getirmektedir. Her geçen yıl ülkelerin vergi kayıp ve kaçaklarını önleme konusunda aldığı önlemlerdeki artışlar, alternatif çözüm yolları arasında bulunan PFA'ların da önemini artırmaktadır. Bu bağlamda ÇUŞ'lar tarafından PFA'ların kullanım oranı araştırma yapılan ülkeler toplamında 2007 yılında %21, 2013 yılında %26 iken 2016 yılında %37 olarak gerçekleşmiştir<sup>646</sup>. Bunun dışında vergi idareleri ile PFA imzalayan şirketlerin, PFA sürecinden memnuniyet düzeyi 2013 yılında %79 iken 2016 yılında %73 olarak gerçekleşmiştir. Memnun olmayanlar, memnuniyetsizliklerinin ana kaynağı olarak sürecin uzun olması, arzulanmayan veya kötü sonuçların ortaya çıkması ve zorlayıcı uyum yükümlülükleri gibi gerekçeleri göstermişlerdir<sup>647</sup>. Vergi mükelleflerinin PFA'ya başvurma konusunda çekincelerinin en önemli sebeplerinden biri sürecin uzunluğu, başvuru ücretlerinin fazlalığı ve bunun yanında avukatlara ve ekonomistlere ödenen ücretlerle birlikte maliyetin oldukça artması, ayrıca sonuca ulaşım ulaşmayacağı belli olmayan bir konuda şirketle ilgili olarak tüm bilgi ve belgelerin vergi idaresine sunulması olarak gösterilmektedir<sup>648</sup>.

---

<sup>644</sup> ERNST&YOUNG- “2016 Transfer Pricing Survey Series In the Spotlight A New Era of Transparency and Risk”, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2016-transfer-pricing-survey-series/\\$FILE/EY-2016-transfer-pricing-survey-series.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2016-transfer-pricing-survey-series/$FILE/EY-2016-transfer-pricing-survey-series.pdf)(Erişim Tarihi: 05.03.2017) s. 3.

<sup>645</sup> ERNST&YOUNG- “Navigating the Choppy Waters of International Tax 2013 Global Transfer Pricing Survey”, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013\\_Global\\_Transfer\\_Pricing\\_Survey/\\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf) (Erişim Tarihi: 24.12.2014), s.4.

<sup>646</sup> ERNST&YOUNG- “2016 Global Transfer Pricing Survey”, s. 5

<sup>647</sup> ERNST&YOUNG- “2016 Global Transfer Pricing Survey”, s. 6.

<sup>648</sup> Yehonan Givati, “Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings”, *Virginia Tax Review*, 2009 s. 171-172.

Transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümünde karşılıklı anlaşma prosedürü ve tahkim de önemli bir yere sahiptir. Ancak bu iki yöntem daha çok çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırma amacı taşımaktadır. PFA'ların ana amacı ise kullanılacak transfer fiyatlandırması metodunu idare ile birlikte tespit ederek bu konudaki denetimlerden uzak kalmaktır. Karşılıklı anlaşma prosedürünün ÇVÖA'ında düzenlenmesi gerekli iken tek taraflı PFA'lara ülkelerin mevzuatlarında yer verilmesi yeterli olmaktadır. Dahası PFA'lar, KAU prosedürüne göre daha kısa sürede sonuçlandırılmaktadır<sup>649</sup>. Bunun yanında PFA gelecek yıllara ilişkin olarak yapılırken KAU vergi mükellefinin çifte vergilendirmeye maruz kalması ya da bu olasılığın söz konusu olmasına ilişkin olarak yapılmaktadır. Bununla birlikte vergi mükellefleri askıdaki uyuşmazlıkla ilgili olarak KAU'nü seçebilirler ve aynı zamanda gelecek yıllar için aynı işlemler için etkili bir uyuşmazlık çözüm/kaçınma stratejisi olarak PFA'yı tercih edebilirler<sup>650</sup>.

Son zamanlarda popüler bir çözüm yöntemi olarak ortaya çıkan tahkim ise, halen uluslararası alanda genel kabul görmemiştir<sup>651</sup>. Uluslararası transfer fiyatlandırması problemlerine çözüm bulabilmek amacıyla getirilen yöntemlerden biri olan PFA'ların diğer yöntemlerden üstün olan tarafı vergi mükellefinin aktif olarak sürece katılımıdır. Vergi mükellefi yalnızca gerekli olan belgeleri temin etmekle kalmamakta aynı zamanda risk ve fonksiyon analizlerinin yapımına aktif olarak katılmaktadır<sup>652</sup>.

Ayrıca PFA'lar, ÇUŞ'lar açısından küresel strateji oluşturmak amacıyla da kullanılmaktadır. Gerçekten birçok ülkede faaliyet gösteren ÇUŞ'lar her ülkenin transfer fiyatlandırması politikalarından etkilenmektedirler. Bu nedenle de ÇUŞ'lar küresel bazda uyumlu transfer fiyatlandırması politikasını benimsemişlerdir. Sınır ötesi işlemlerin uyumlu olarak yapılandırılması, benzer ilişkili taraf işlemlerinin küresel temelde uyumlu olan dokümantasyonunu gerektirmektedir. Bu nedenle, herhangi bir

---

<sup>649</sup> Sawyer, a.g.e., s.133.

<sup>650</sup> DELOITTE (2012), "Advance Pricing Agreement Frequently Asked Questions", (Erişim Tarihi:12.12.2014), s.3.

<sup>651</sup> Markham, "Are Advance Pricing Agreements The Transfer Pricing Controversy Management Tool Of The Future?", s. 224.

<sup>652</sup> Ina Kerschener- Marion Stiasny, "The Experience with Advance Pricing Agreements", *Intertax*, Volume, Issue 11, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2013, s. 588.

ülkedeki vergi anlaşmazlığı ÇUŞ'un iş yaptığı diğer ülkelerdeki benzer işlemlerin uygulamasını da potansiyel olarak ilgilendirecektir. Bu şekildeki bir ayarlama, transfer fiyatını belirleme konusunda dalgalanma etkisi yaratacaktır<sup>653</sup>. Bu durum ise zorluk taşıyan vergi incelemelerine ve birçok ülkede gelirin değiştirilmesi ile ilgili olarak önemli idari çaba harcanmasına neden olacaktır. Transfer fiyatının küresel olarak korunması amacıyla resmi olmayan emsal oluşturmak ve dalga etkisinden kaçınmak amacıyla bazı ÇUŞ'lar dünyanın her büyük bölgesinde, kendi transfer fiyatlandırması yaklaşımlarının sürdürülebilirliğini sağlamak için temsili işlemleri kapsayan PFA'lar yapmaktadırlar<sup>654</sup>.

Bunların dışında son yıllarda PFA'ların artan önemi araştırmacıların da dikkatini çekmiş ve bu alandaki araştırmaların ve analizlerin sayısını önemli ölçüde artırmıştır. Bu konuda Becker, Davies ve Jacob tarafından yapılan araştırmalarda bir takım ilginç sonuçlara ulaşılmıştır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir<sup>655</sup>:

- a) PFA'lar firmaların kar kullanım kapasitelerini artırarak veya faaliyetlerinin yurt dışına kaymasını önleyerek şirketlerin ölçülen karlarını artırmaktadır.
- b) PFA'nın karmaşıklığı, kullanılabilir bilgiyle ters orantılı olmaktadır.
- c) Çifte vergilendirmenin oranı yüksekse, PFA'nın sayısı da yüksektir.
- d) Çifte Vergilendirme Anlaşmaları diğer tüm unsurlar sabitken PFA'ları dışlamaktadır.
- e) PFA'ların varlığı transfer fiyatlandırması rehberlerindeki uluslararası anlaşmaları daha az çekici kılmaktadır.

Ernst&Young tarafından yapılan 2016 yılı araştırmasında alternatif çözüm yollarını kullanan katılımcıların %44'ü tamamlanan vakılarda sorunun hala

---

<sup>653</sup> David J. Canole- Steven C. Wrappe, "The Strategic Use of APAs Global Risk Management", *Tax Planning International Transfer Pricing*, London, Vol.9, No.7, 2008, s. 6.

<sup>654</sup> Canole-Wrappe, "The Strategic Use of APAs Global Risk Management", s. 6.

<sup>655</sup> Johannes Becker- Ronald B., Davies- Jakobs Gitte, "The Economics of Advance Pricing Agreements", *Working Paper Series, No. 5079*, file:///C:/Users/casper8/Downloads/SSRN-id2532898.pdf, (Erişim Tarihi: 07.12.2014), 2014, s. 20.

çözülmediğini, %39'u tatmin edici bulduğunu ve tekrar kullanacağını, % 17 si ise tatmin edici bulmadığını belirtmişlerdir<sup>656</sup>.

Yukarıda açıklanan nedenlerle peşin fiyatlandırma anlaşmaları, son zamanlarda uluslararası camianın yükselen yıldızı haline gelmeye başlamıştır. Birçok ülke mevzuatına PFA'ları dahil ederek hızla artan transfer fiyatlandırması sorunlarına çözüm bulmak istemektedir.

## 2. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ KAPSAMI

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamına, çok uluslu şirketlerin ilişkili şirketlerle yapacakları kontrol altındaki işlemleri girmektedir. Kontrol altındaki işlemler, alım satım, kiralama, ödünç alma ve verme, lisans, know-how gibi her türlü hukuki şekilde gerçekleşebilir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile fiyat belirlenmemekte ancak kabul edilebilir bir aralıktaki transfer fiyatını kararlaştırmak üzere metodoloji üzerinde anlaşılmaktadır<sup>657</sup>.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına giren bir başka konu, vergi idaresi ile mükellefler arasında uygulanacak transfer fiyatlandırması politikasıdır. Taraflar arasında gerçekleştirilen anlaşmada, belli bir süre boyunca belirlenen işlemler için hangi transfer fiyatlandırması metodunun uygulanacağı belirlenmektedir. Dolayısıyla bu metodun belirlenmesi yalnızca vergi mükellefinin iradesi ile değil vergi idaresinin de iradesi ile gerçekleştiği için mükellef bu konudaki denetim riskinden kurtulmaktadır. Bu nedenle PFA'lar, bir kez anlaşmaya ulaşıldığı vakit, PFA'nın sonuçları itibariyle planlanan (ex ante, sözleşmenin geleceğe yönelik olarak uygulanması nedeniyle) ve meydana gelen (ex post, sözleşmenin yapılması nedeniyle) idari fonksiyonları bulunan melez bir sözleşme olarak kabul edilebilir<sup>658</sup>.

Bunların dışında PFA'ların kapsamına, ilgili herhangi bir terimin tanımı, kritik varsayımlar ve durumlar ile bunun dışında eğer varsa, kanun ve kurullarla sağlanan

<sup>656</sup> ERNST&YOUNG- 2016 Global Transfer Pricing Survey , s. 5.

<sup>657</sup> Lee Burns, *International Aspects of Tax Administration*, Presentation To The University of Sydney Faculty of Law, 2000, aktaran Sawyer, a.g.e, s. 130.

<sup>658</sup> Kerrie Sadiq, "The Taxing Effect of The Avance Pricing Arrangement Program: A Review of APAs and Their Impact on Stakeholders", *Journal of Australian Taxation*, (Erişim tarihi: 06.12.2014), 2007, s.113.

kritik varsayımlar ve durumlar girmektedir<sup>659</sup>. Kritik varsayımlar konusu PFA'lar bakımından önem arz etmekte olup, OECD tarafından yapılan düzenlemelerde ve diğer düzenlemelerde sıklıkla bahis konusu olmaktadır.

### 3. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ TANIMI

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında yapılan uzun süreli bir sözleşmelerdir<sup>660</sup>. Yine, belirli bir zaman süreci için kontrol altındaki işlemleri kapsayacak transfer fiyatlandırması metodunu belirlemek amacıyla emsaller ve gelecek için kritik varsayımlara uygun kriterler bulan anlaşmalardır<sup>661</sup>.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının bir tanımı da OECD tarafından yapılmış bulunmaktadır<sup>662</sup>. Buna göre, bir peşin fiyatlandırma anlaşması, kontrollü işlemleri önceden belirleyen, zamanı belirli bir süre boyunca kontrollü işlemlerin transfer fiyatının önceden belirlenmesi amacıyla uygun bir dizi kriterin (metot, karşılaştırılabilir ve uygun ayarlamalara ilaveten gelecekteki olaylar hakkındaki kritik varsayımların) belirlenmesine yönelik düzenlemelerdir.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, vergi idaresi (ya da vergi idareleri) ile vergi mükellefi arasında, kontrol altındaki işlemlerin transfer fiyatının belirli bir aralıkta tespit edilmesine yönelik transfer fiyatı metodunun belirlenmesi amacıyla, süreli, geçmişe ve/veya geleceğe yönelik olarak yapılan anlaşmalara denilmektedir.

### 4. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA KRİTİK VARSAYIMLAR

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları bakımından kritik varsayımlar konusu önemli bir yere sahiptir. Nitekim bu anlaşmayı mevzuatlarına dahil eden tüm ülke hukuklarında

---

<sup>659</sup> DELOITTE (2012), "Advance Pricing Agreement Frequently Asked Questions", (Erişim Tarihi:12.12.2014), s.4.

<sup>660</sup> Sean Foley- François Vincent, "Advance Pricing Agreements Under Pressure", *In Practice, Tax Management, Transfer Pricing Report*, Vol.18, No.19, 2010, s. 1107.

<sup>661</sup> Akın Tavuz, "Önceden Fiyatlandırma Anlaşmaları (Advance Pricing Arrangements)", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 310, Haziran 2007, s. 59.

<sup>662</sup> OECD Rehberinde PFA'lar, "An advance pricing arrangement ("APA") is an arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time." şeklinde tanımlanmıştır. OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.168.

kritik varsayımlar konusuna yer verilmiştir. Kritik varsayımlar, bir PFA’da vergi otoritelerinin veya şirketlerin kontrolü altında olmayan bazı durumların önceden tanımlanmasıdır<sup>663</sup>. PFA’da kullanılacak herhangi bir tahminin güvenilir olması, tahminin doğası ile bu tahmini yaparken esas alınan kritik varsayımlara bağlıdır<sup>664</sup>. Bu tür varsayımlar, şirket, bağlı şirket, üçüncü bir taraf, bir endüstri veya genel ekonomik durumlar hakkındaki vakıalarla ilgili olabilir. Bu varsayımlar aynı zamanda, vergi mükellefi ile vergi idaresinin bir PFA’nın yeniden müzakere edilmesi konusunda bir ihtiyaç ortaya çıktığı konusunda üzerinde anlaşıkları olaylar veya durumların açık bir ifadesi şeklinde olmalıdır<sup>665</sup>.

Kritik varsayımlara örnek olarak aşağıdaki hususlar verilebilir<sup>666</sup>:

- Ülkelerin vergi hukuku, anlaşma hükümleri ve hükümet düzenlemeleri hakkındaki varsayımlar,
- Ekonomik durumlar hakkındaki varsayımlar,
- Yapılan işlemlerin şirketlerde oluşturduğu riskler ve fonksiyonların niteliği hakkındaki varsayımlar,
- Birkaç ülkede faaliyet gösteren şirketler hakkındaki varsayımlar sayılabilir.

Bunun yanında, kritik varsayımlar, genel kural olarak sıra dışı, önceden öngörülmesi mümkün olmayan nispeten sınırlı bir olaya dayanmamalıdır<sup>667</sup>. Bu tür olaylara örnek olarak terörist saldırılar, doğal afetler gibi durumlar gösterilebilir.

## 5. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ AMACI

Vergi idareleri ile vergi mükellefleri arasında bir PFA imzalanmasının en önemli gayesi, transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların en aza indirilmesidir. Özellikle vergi mükellefleri açısından oldukça karmaşık bir konu olan ve her an denetim riski oluşturan transfer fiyatlandırmasında PFA’lar güvenli bir kaçış noktası

<sup>663</sup> DELOITTE (2012), “Advance Pricing Agreement Frequently Asked Questions”, s.4.

<sup>664</sup> Uyanık, *a.g.e.*, s.280, Aktaş, *a.g.e.*, s. 142.

<sup>665</sup> Foley- Vincent, *a.g.m.*, s. 1108.

<sup>666</sup> DELOITTE (2012), “Advance Pricing Agreement Frequently Asked Questions”, s.4.

<sup>667</sup> Foley-Vincent, *a.g.m.*, s. 1108.



oluşturmaktadır. Örtülü kazanç dağıtımı konusunun vergi idarelerinin her geçen yıl daha fazla ilgisini çekmeye başlaması ve bu alandaki denetimlerin yoğunlaşması PFA'ların da buna paralel olarak önemini artırmaya başlamıştır. Öte yandan vergi idareleri bakımından transfer fiyatlandırması denetimleri önemli ölçüde zaman ve maliyet kaybına neden olmaktadır. Bu nedenle PFA'lar her iki taraf açısından birçok faydayı beraberinde getirmektedir.

Vergi mükellefleri açısından, sınır ötesi işlemleri ile ilgili olarak kullanılacağı yöntemin önceden belirli olması, vergi planlaması yapabilmesine imkan verecek ve yatırımları üzerinde olumlu etkileri olacaktır<sup>668</sup>. Kullanacakları transfer fiyatlandırması yöntemi nedeniyle denetim riskinden kurtulan vergi mükellefleri kaynaklarını daha verimli olarak kullanabileceklerdir.

Devletler bakımından ise, PFA'nın kullanımı iki tür faydayı beraberinde getirmektedir<sup>669</sup>. Bir yandan, PFA'lar şirketlerin zararlı vergi uygulamaları suçlamalarından kurtulmasını sağlarken bu alanda yapılması muhtemel denetimler için devletler emek ve kaynak bakımından tasarruf etmektedir. Diğer taraftan PFA'lar, vergi teşvikleri ve belirli iş türlerini cezbetmek için bir araç olarak kullanılmakta ve bu sayede mevzuatın devamlı olarak gelişimini etkilemektedirler. Bu nedenle Hollanda ve Belçika gibi ülkeler PFA düzenlemelerini kapsayan transfer fiyatlandırması mevzuatının uygulamasını mümkün olduğu kadar esnek tutmaktadırlar<sup>670</sup>. Bu sayede ülkeye daha çok doğrudan yabancı yatırımın girmesi hedeflenmektedir.

## 6. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ TARİHÇESİ

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının tarihçesine bakıldığında çok eskiye dayanmadığı, yeni bir müessese olduğu görülmektedir. Dünya çapında peşin fiyatlandırma anlaşmalarına mevzuatında ilk kez yer veren ülke Japonya olmuştur<sup>671</sup>. PFA'lar Japonya'da, 24 Nisan 1987 tarihli "Emsallere Uygun Fiyatın Hesaplanması

<sup>668</sup> Ramazan Biçer, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları", *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı:227, Mart 2007, s.172.

<sup>669</sup> Maria Alm- Helena Ehrstedt, "Advance Pricing Agreements, The Concept and Its Implementation in Swedish Tax Law" Degree Project, Jönköping University, 2011, (Erişim Tarihi: 12.03.2015), s.31.

<sup>670</sup> Alm- Ehrstedt, *a.g.e.*, s. 31.

<sup>671</sup> APA Program Report (2003), National Tax Agency Office Mutual of Agreement Procedures, (Erişim Tarihi: 03.12.2014), s.3.

Rehberi”nde düzenlemiştir. Japon mevzuatında transfer fiyatlaması vergilemesi ilk düzenlendiğinde bir problem çözme mekanizması olarak PFA'lara, karşılıklı anlaşma prosedüründe yer verilmiştir. Ancak daha sonra vergi mükellefi açısından emsallere uygun fiyatın hesaplanması güçlük arz ettiğinden, transfer fiyatlandırması metodu ile ilgili olarak vergi mükellefini rahatlatmak ve transfer fiyatlandırması mevzuatını düzgün işlemlerini gerçekleştirmek için peşin fiyatlandırma anlaşmaları bağımsız olarak düzenlenmiştir<sup>672</sup>.

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde ise, peşin fiyatlandırma anlaşmaları ilk kez 1980'lerde, birkaç vergi mükellefinin ve çıkar grubunun transfer fiyatlandırması uyumunun alternatif formlarının bulunması gerektiği yolunda Amerikan Vergi İdaresine (IRS) başvurmasıyla düşünülmüştür<sup>673</sup>. Burada dikkat çeken nokta, ABD'de PFA'ların başlangıçtan itibaren vergi mükellefi ve vergi idaresinin birlikte çabaları ile ortaya çıkmış olmasıdır<sup>674</sup>. Ancak mevzuatta yer alması 1990 yılında, Peşin Belirlenen Kurallar İçin IRS Gelir Prosedürü (daha sonra Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları olarak bilinecektir) adıyla bir taslakta yer almasıyla olmuş ve daha sonra bu taslak kabul edilerek 1991 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeden sonra mevzuat devamlı olarak geliştirilerek PFA'lar güncellenmiştir. Hatta ABD' de, 2012 yılında, PFA'lar için yeni bir bölüm açılarak, peşin fiyatlandırma ve karşılıklı anlaşma (Advance Pricing and Mutual Agreement- APMA) bölümü oluşturulmuştur. Bu yeni bölüm, transfer fiyatlandırması sorunlarına daha güçlü ve etkili bir çözüm yolu bulmak için kurulmuştur. Bu sayede, PFKA (Peşin Fiyatlandırma ve Karşılıklı Anlaşma) bölümü, çift taraflı olaylarda, PFA sürecinde Vergi Anlaşmaları Ofisi ve PFA ofisi arasındaki koordinasyona ihtiyaç olmaksızın anlaşmanın başından sonuna kadar tek bir takımın vakıayı ele alabilmesini sağlamıştır<sup>675</sup>.

ABD'den sonra Kanada (1994), Yeni Zelanda (1994), Avustralya (1995) ve Meksika (1995) mevzuatlarında PFA'ya yer veren ülkeler arasındadır. OECD'nin 1995 yılındaki raporunun yayımlanmasının ve PFA'ları teşvik eden düzenlemenin ardından

---

<sup>672</sup> APA Program Report (2003), s.1.

<sup>673</sup> Michelle Markham, (2012), *Advance Pricing Agreements, Past, Present and Future*, The Netherlands, Wolters Kluwer, 2012, s.23.

<sup>674</sup> Markham, *a.g.e.*, s.24.

<sup>675</sup> PWC (2013), "Facilitating Successful Advance Pricing Agreements For US-Based Multinational Enterprises", (Erişim Tarihi: 09.12.2014), s.2.

Kore (1996), Brezilya (1997), Çin (1998), İngiltere (1999), Fransa (1999), Hollanda (1999), Almanya (2000) yılında PFA'ları kabul ederek sisteme katılmışlar ve PFA'lar global bir ilginin odağı haline gelmiştir.

Uluslararası kuruluşların PFA'larla ilgilenmesi ise yaklaşık aynı zamanlara denk gelmektedir. Bunlardan OECD ilk kez 1995 tarihli Transfer Fiyatlandırması Rehberinde PFA'lar "Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Uyuşmazlıkların Önlenmesi ve Çözümünde İdari Yaklaşımlar" başlıklı IV. Bölümün (F) başlıklı alt bölümünde açıklanmıştır. Ancak daha sonra 1999 yılındaki güncellemede, ek bir bölüm olarak "Karşılıklı Anlaşma Usulü Kapsamında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Uygulama Rehberi" başlıklı ek bir düzenleme yapılmıştır.

BM ise, gelişmekte olan ülkeler için hazırladığı 2013 yılına ait "Transfer Fiyatlandırması Üzerine Pratik Rehber" adlı çalışmasında, PFA'ları, Genel Yasal Çerçeve başlıklı 3. Bölümün 3.10. başlığı altında düzenlemiştir.

AB ise, peşin fiyatlandırma anlaşmalarını ilk kez Avrupa Birliği Ortak Transfer Fiyatlandırması Forumunda ele almıştır. AB komisyonu rehberleri ise bu foruma dayanak olarak 2007 yılında yayımlanmıştır. Bu rehberler, AB üyesi ülkelerdeki farklı transfer fiyatlandırması kuralları ve yorumlarının neden olduğu bazı problemleri şirketler için daha kolay kılmak amacıyla hazırlanmış olup AB'deki PFA sürecini düzenlemektedirler<sup>676</sup>. Bu rehberlerde PFA, üye ülkelerin vergi otoriteleri arasında, bu üye ülkelerde kurulan ilişkili kuruluşlar arasında gerçekleştirilen ne tür işlemlerin vergilendirileceğini belirleyen bir anlaşma olarak tanımlanmıştır<sup>677</sup>. Rehberlerde PFA'nın avantajları olarak sorunlardan kaçınmak için etkili bir araç olarak görülmesi, büyük ölçüde kesinlik sağlaması, basitlik ve PFA'nın kapsadığı işlemlerle ilgili olarak yapılan vergi incelemelerindeki, zaman ve maliyet kaybını engellemesi olarak sayılmıştır. Rehberler yalnızca şirketler için rehberlik etmemekte aynı zamanda üye devletlerin PFA sürecini nasıl yürüteceğini de açıklamaktadır<sup>678</sup>. Rehberler tavsiye

---

<sup>676</sup> Monique van Herksen, "There's an APA in Your Future!", *8 Tax Planning International Transfer Pricing 5*, BNA International, July 2007, s. 4

<sup>677</sup> Alm- Ehrstedt, *a.g.e.*, s. 42.

<sup>678</sup> Alm -Ehrstedt, *a.g.e.*, s. 42.

niteliğinde olup ülkeler bakımından yasal bir zorunluluk taşımamakta ve PFA sürecinin her aşamasının nasıl gerçekleşeceğini göstermektedir<sup>679</sup>.

Rehberler PFA sürecini dört farklı adımda belirlemiştir<sup>680</sup>:

- a) Bir ön görüşme/ resmi olmayan toplantı aşaması
- b) PFA için resmi başvuru aşaması,
- c) PFA'nın görüşülmesi ve değerlendirilmesi aşaması
- d) Görüşmelerin ve değerlendirmelerin sonrasında PFA için resmi bir anlaşmaya ulaşılması.

Bunların dışında rehberlerde üye ülkelere yönelik birtakım tavsiyeler bulunmaktadır. Rehberler çifte vergilendirme sorununu çözmediği için tek taraflı PFA'lardan ziyade çift taraflı ya da çok taraflı PFA'ları önermektedir<sup>681</sup>. PFA'lar vergi idarelerinin anlaşmanın karşı tarafındaki şirketleri denetlemesine engel olmamaktadır. Ancak bu denetimler esas olarak PFA'nın doğru şekilde uygulanıp uygulanmadığı konusuna odaklanacaktır. Bunların dışında vergi mükellfinin PFA başvurusunun iptal etmesi vergi idarelerinin bir denetime başlamasının gerekçesi olamayacaktır<sup>682</sup>. Vergi idarelerinin PFA'ların uygulanmasını gözetebilmesi için şirketlerin, başvuruları gereğince PFA sürecindeki tartışmalarda ele alınacak olan zorunlu bilgileri hazır tutmaları gerekmektedir.

Rehberlerde, üye ülkelerin, başvuru harcı alınmasının uygun olacağını düşündükleri durumlarda bu harcın miktarının sadece PFA'ların kullanılabilirliğini sağlamaya yardımcı olacak şekilde mevzuatlarında bir düzenlemenin yapılmasının uygun olacağı belirtilmektedir. Ancak harçlar, etkin bir hizmet için ön koşul olamayacak ve aynı zamanda vergi mükellefinin bir PFA'ya başvurmasını engelleyici bir seviyede belirlenemeyecektir<sup>683</sup>.

---

<sup>679</sup> Herksen, *a.g.m.*, s. 4.

<sup>680</sup> Dirk Van Stappen, "EU Commission Issues APA Guidelines Based ON The Work Of The EU Joint Transfer Pricing Forum", *TPI Transfer Pricing*, July 2007, BNA International Inc., s. 1-2.

<sup>681</sup> Herksen, *a.g.m.*, s. 4.

<sup>682</sup> Alm- Ehrstedt, *a.g.e.*, s. 42

<sup>683</sup> Alm- Ehrstedt, *a.g.e.*, s. 42

PFA başvurusuna hangi işlemlerin dahil edileceği başlangıçta şirket tarafından alınacak bir karardır. Her PFA'nın farklı olması nedeniyle kesin bir zaman süresi belirlemek mümkün olmadığından sürecin bir an evvel tamamlanması konusunda çaba gösterilmelidir. Bu nedenle şirketler tarafından mümkün olduğunca çabuk bilgi sağlanmalı, vergi daireleri mümkün olduğunca çabuk bu bilgileri incelemeli ve mümkün olduğunca çabuk süreç tamamlanmalıdır<sup>684</sup>.

AB mevzuatında da tıpkı ABD'de olduğu gibi geriye dönük<sup>685</sup> olarak bilinen önceki dönemlere bir PFA'nın uygulanması mümkün kılınmıştır.

## **7. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ TÜRLERİ**

Uluslararası literatürde peşin fiyatlandırma anlaşmaları üç başlık altında incelenmektedir. Bunlar tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, çift taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları ve çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarıdır. Bu ayırımın ölçü, anlaşmanın diğer tarafındaki devletin sayısıdır. Vergi mükellefinin karşı tarafındaki devlet tek ise, tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması, karşı taraftaki devlet iki tane ise çift taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması, ikiden fazla ise çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasından söz edilmektedir.

### **7.1. Tek Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları**

Tek taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, çok uluslu bir şirketin faaliyette bulunduğu ülkenin mevzuatına göre yapılan vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasındaki anlaşmalardır<sup>686</sup>. Bu anlaşmalar, ilgili ülke ile vergi mükellefi arasında yapıldığı için ulusal niteliği bulunan anlaşmalardır. Dolayısıyla bu anlaşmalar için uygulanacak hukuk o ülkenin hukuku olacaktır. Örneğin, A ülkesinde faaliyet gösteren vergi mükellefi A, B ülkesinde mukim ilişkili şirketi B'ye mal satmaktadır. Eğer vergi mükellefi A, A ülkesinde bulunan vergi idaresi ile tek taraflı bir PFA imzalarsa bu anlaşmadaki transfer fiyatı yaklaşımı yalnızca A ülkenin kabul edebileceği özellikte olacaktır. Bu anlaşmada düzenlenen transfer fiyatının B ülkesindeki vergi idaresini

<sup>684</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s. 178 vd.

<sup>685</sup> Bu durum ABD mevzuatında ve AB mevzuatında rollback olarak ifade edilmektedir.

<sup>686</sup> Ferhat Yıldırım, *a.g.e.*, s.68. Markham, *a.g.e.*, s.59.

ilgilendiren bir yönü bulunmamaktadır. Ancak B ülkesindeki ilişkili şirketin vergi sorumluluğunun bu anlaşmadan etkilenmesi kuvvetle muhtemel olup, çifte vergilendirme tehlikesi ile karşı karşıya kalabilir. Bu nedenle, PFA görüşmeleri sırasında, A ülkesi, B ülkesi ile aralarında imzalanmış olan anlaşmanın bilgi değişimi hükümleri gereğince ilgili işlemle ilgili olarak B ülkesine bilgi verebilir veya B ülkesinden bilgi isteyebilir.

Uluslararası bir şirketin çift taraflı bir PFA'dan ziyade tek taraflı PFA'yı tercih etmesi aşağıdaki nedenlerle olabilir<sup>687</sup>:

- a) İlişkili kişilerle yapılan işlemlere dahil olan ülkeler bir vergi anlaşmasına sahip değildir.
- b) Ülkelerden biri bir PFA programına sahip olmayabilir.
- c) Çift taraflı PFA'ların getirdiği ek maliyetler, tek taraflı PFA'larla ilişkili olarak gelen ek faydalardan daha fazla fayda getirmeyebilir.
- d) Çift taraflı PFA'ların gerçekleştirilmesi tek taraflı PFA'lardan daha karmaşıktır. Bu nedenle daha uzun sürede sonuçlandırılmaktadır.

## 7.2. Çift Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Çift taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, her iki ülkenin vergi idaresini ilgilendirmekte olup belirli bir işlemin transfer fiyatı aralığını belirleme amacıyla vergi mükellefi ile iki ülkenin yetkili makamları arasında yapılmaktadır. ÇUŞ'un iki vergi idaresinin yetkisinde bulunan ilişkili şirketleri ile yapacağı kontrollü işlemlerdeki fiyat ve bedelin tespitine ilişkin yöntem konusunda mükellef ve her iki vergi idaresi arasında yapılan anlaşmalara dayanmaktadır<sup>688</sup>. Çift taraflı PFA'larda vergi mükellefi anlaşmaya taraf olacak olan ülkelerdeki uluslararası işlemleri için ayrıntılı bilgi sağlamak

<sup>687</sup> Mark Bronson- Michelle Johnson- Kate Sullivan, "Overview/Best Practice", Chapter 1, *Guide To International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies*, Kluwer Law International Bv, The Netherlands, 2013, s. 61.

<sup>688</sup> Ramazan Biçer, "Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:243, s.143.

zorundadır<sup>689</sup>. Bu anlaşmalar, iki ülkenin yetkisini ilgilendirdiği için uluslararası niteliği bulunan anlaşmalardır.

Çift taraflı PFA'ların geniş manada amacı, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergi uyumu maliyetlerinin azaltılmasıdır. Bu anlaşmaların bu amacı gerçekleştirip gerçekleştirmediğine yönelik olarak De Waegenare, Sansing ve Wielhouwer tarafından yapılan bir araştırmada üç sonuca ulaşılmıştır<sup>690</sup>. İlk olarak uyum maliyetlerinin azaltılması çift taraflı PFA'nın oluşumu için gerekli olmakla birlikte yeterli değildir. İkincisi, çift taraflı PFA'lar asimetrik transfer fiyatlarının yüksek olması yüzünden potansiyel çifte vergilendirmenin konusu olan gelirin miktarı söz konusu olduğunda daha az ortaya çıkmaktadır. Üçüncüsü çift taraflı PFA'lar her iki ülkedeki vergi oranları benzer olduğunda daha az ortaya çıkmaktadır.

Çift taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarının iki türünden bahsetmek mümkündür:

### **7.2.1. Karşılıklı Anlaşma Usulü Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (KAU PFA)**

Ülkeler arasındaki çifte vergilendirme anlaşmalarında geçen karşılıklı anlaşma usulü maddesi altında gerçekleştirilen PFA'lardır. Çift taraflı PFA'lara konu olan olayların büyük çoğunluğu bu şekil altında gerçekleştirilmektedir<sup>691</sup>. Karşılıklı anlaşma usulü PFA'ların en önemli özelliği, yukarıdaki örnekteki ülke A ve ülke B'nin iki anlaşmanın terimleri üzerinde tartışması ve anlaşmaya çalışması olacaktır. Bu tartışmalar, iki ülke arasındaki vergi anlaşmasının karşılıklı anlaşma prosedürü çerçevesinde gerçekleştirilen KAU PFA'ları yoluyla olmaktadır. Bu tartışmalarda bir anlaşmaya ulaşırsa, sonuç PFA'larda tanımlanan transfer fiyatlandırması yaklaşımını kabul eden A ülkesi ve B ülkesinin her ikisi bakımından kesinlik arz edecektir. Bu durumda vergi mükellefi bakımından çifte vergilendirme tehlikesi söz konusu olmayacaktır.

---

<sup>689</sup> A. De Waegenare- R Sansing- J. Wielhouwer, "Using Bilateral Advance Pricing Agreements to Resolve Tax Transfer Pricing Disputes", *National Tax Journal*, Vol. LX, No.2, June 2007, The Netherlands, s. 174.

<sup>690</sup> De Waegenare- Sansing- Wielhouwer, *a.g.m.*, s. 187.

<sup>691</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.337.



### 7.2.2. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Dayanmayan Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Bu anlaşmalar çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik bir ÇVÖA'nın olmadığı durumlarda veya uygulanabilir olmadığı durumlarda vergi mükellefi ve iki vergi idaresi arasında yapılan anlaşmalardır. Bu durumda da vergi idareleri, mevzuatlarının izin vermesi durumunda çok taraflı PFA'yı sonuçlandırabilir.

Dünyada ilk çift taraflı PFA, 1991 yılında, Amerika Vergi İdaresi (IRS), Avustralya Vergi İdaresi (ATO) ve Apple Bilgisayar Firması arasında imzalanmıştır<sup>692</sup>.

### 7.3. Çok Taraflı Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları ise, çift taraflı PFA'lar ile aynı etkiyi göstermekte olup ikiden fazla devletin dahil olması ile yapılan anlaşmalardır. Burada da çok uluslu şirketin ikiden fazla ülkede bulunan ilişkili şirketleri ile gerçekleştirecekleri kontrollü işlemlerle ilgili olarak, mükellef ve vergi idareleri arasında yapılan anlaşmalardır. Örneğin vergi mükellefi A'nın, mukim bulunduğu A ülkesinin yanında, ilişkili şirketlerinin bulunduğu B ülkesi, C ülkesi ve D ülkesinin de katıldığı bir anlaşma ile transfer fiyatını belirlemeleri çok taraflı PFA'ya örnek olarak verilebilir. Çift taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında söz konusu olan ayırım burada da geçerlidir. Çok taraflı bir PFA, ikiden fazla ülke arasında yapılan ÇVÖA'larındaki karşılıklı anlaşma usulü maddesi altında gerçekleştiriliyorsa burada da KAU PFA'larından söz etmek mümkündür. Taraflar arasında böyle bir anlaşma söz konusu değil ya da olsa bile uygulanması mümkün değilse ve taraflar bir ÇVÖA dayanmadan kendi aralarında bir anlaşma imzalayarak bir PFA gerçekleştiriyorlarsa bu takdirde KAU ne dayanmayan bir PFA'dan söz etmek mümkündür.

Çifte vergilendirme ile ilgili endişelerden dolayı çoğu ülke çift taraflı ya da çok taraflı PFA'ları tercih etmekte olup kendi yetki alanlarında vergi mükellefleri için tek taraflı PFA'ları kabul etmemektedirler<sup>693</sup>.

---

<sup>692</sup> Markham, *a.g.e.*, s.24.

<sup>693</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.169.

**Tablo 5.5.** PFA Türlerine Ait Bazı Ülke Uygulamaları

	<b>Tek Taraflı PFA</b>	<b>Çift Taraflı PFA</b>	<b>Çok Taraflı PFA</b>
<b>Almanya</b>		√	√
<b>Amerika</b>	√	√	√
<b>Avustralya</b>	√	√	√
<b>Avusturya</b>		√	√
<b>Belçika</b>	√	√	√
<b>Çek Cumhuriyeti</b>	√		
<b>Çin</b>	√	√	√
<b>Danimarka</b>	√	√	√
<b>Fransa</b>	√ (belirli durumlarda)	√	√
<b>Hindistan</b>	√	√	√
<b>Hollanda</b>	√	√	√
<b>İngiltere</b>	√	√	
<b>İspanya</b>	√	√	√
<b>İrlanda</b>		√	√
<b>Japonya</b>	√	√	√ (Duruma göre)
<b>Kanada</b>	√	√	√
<b>Malezya</b>	√	√	√
<b>Norveç</b>		√	
<b>Portekiz</b>	√	√	√
<b>Rusya</b>	√	√	

Kaynak: KPMG's Global Transfer Pricing Review,  
<http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/global-transfer-pricing-review/pages/default.aspx> (Erişim Tarihi: 11.03.2015)

Tablo 5.5.'te görüldüğü üzere PFA'ları kabul eden ülkelerin büyük çoğunluğunun çift taraflı PFA'ları tercih ettiği görülmektedir. Bu durum uluslararası kuruluşların tavsiyesinin yanında çifte vergilendirmeyi önleme düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

## **8. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI**

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri bakımından birtakım avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır.

## 8.1. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Avantajları

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının avantajlarını şu şekilde sıralamak mümkündür<sup>694</sup>:

a) PFA'ların başlıca avantajı kesinliktir<sup>695</sup>. Bir PFA, uluslararası işlemlerdeki vergi uygulamalarında öngörülebilirliği artırarak belirsizliği gidermek suretiyle vergi mükelleflerine yardımcı olmaktadır<sup>696</sup>. Özellikle belirli bir zaman dilimi içinde, PFA tarafından kapsanan transfer fiyatlandırması konularındaki vergi uygulamaları konusunda kesinliği sağlayarak karşılaşılabilecek kritik varsayımlar göz önünde bulundurularak vergi mükellefine yardımcı olmaktadır<sup>697</sup>. Yine PFA kapsadığı süre boyunca vergi mükelleflerini cezalardan korumakta ve aynı zamanda zaten açılmış olan vergi incelemelerinden de vergi mükellefini koruyabilmektedir<sup>698</sup>. PFA tarafından sağlanan kesinlik nedeniyle, vergi mükellefi vergi sorumluluğunu rahatlıkla tahmin edebilir. Dolayısıyla gelecekteki yatırımları ile ilgili olarak uygun bir vergi ortamı sağlayabilir<sup>699</sup>. Çünkü bir PFA'nın varlığı ile yatırımdan önce belirlenen transfer fiyatı nedeniyle şirket yatırım kapasitesinin tamamını kullandığı için her iki ülkedeki vergi sonrası karında artış ortaya çıkmakta ve dolayısıyla her iki ülkenin vergi gelirleri artmaktadır<sup>700</sup>.

b) Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının bir diğer avantajı işbirliği ortamı sağlamasıdır. PFA'lar, ileriye dönük yapısı nedeniyle, vergi mükellefinin vergi idaresi ile yaptığı görüşmelerin düşmanca olmayan bir ortamda gerçekleşmesini ve tarafların işbirliği içerisinde bulunmasını gerektirmektedir<sup>701</sup>. Karmaşık vergi sorunlarını

<sup>694</sup> Bu başlık altındaki sıralamalar OECD transfer fiyatlandırması rehberinden alınmıştır. OECD (2010)-Transfer Pricing Guidelines, s.173-174.

<sup>695</sup> Sadiq, *a.g.m.*, s.118.

<sup>696</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.173.

<sup>697</sup> Markham, *a.g.e.*, s. 282.

<sup>698</sup> David J. Canale- Steven C. Wrappe, "The Strategic Use of APAs in Global Risk Management", *Tax Planing International Transfer Pricing*, London, Vol. 9, No.7, 2008, s.5.

<sup>699</sup> Vispi T. Patel- Yashadhan D. Pradhan, "Advance Pricing Agreement Programme", *International Transfer Pricing Journal*, January/February 2013, IBDF, s. 21., Michelle Markham, "The Advantages and Disadvantages of Using on Advance Pricing Agreement: Lesson for The UK from the US and Australian Experience", *Intertax*, Volume 33, Issue 5, Kluwer Law International, 2005, s. 215.

<sup>700</sup> Becker -Davies- Jakobs, *a.g.m.*, s. 3.

<sup>701</sup> Holger M. Peters- Nadine Baltzer- Leonard Zhang, "APAs- A Chance for Taxpayers- An Overview of International Trends Comparing and Contrasting The Programmes in China and Germany", *Transfer Pricing International Journal, Tax and Accounting Center*, 2011, s. 1.

tartışırken ortaya çıkacak daha az cepheleşmeci bir atmosfer, uygulanabilir ve yasal olarak doğru bir sonucun elde edilmesine yönelik olarak taraflar arasında serbest bilgi akışını teşvik edebilecektir<sup>702</sup>. Düşmanca olmayan bir ortam, aynı zamanda vergi idaresinin, vergi mükellefi tarafından teslim edilen veri ve bilgilere bakış açısının daha objektif olmasını sağlayabilecektir. Bu güven ve işbirliği ortamı aynı zamanda pratik sonuçlar sağlama ve vergi mükellefinin kendi vakasını daha doğru sunabilmesine imkan sağlayacaktır<sup>703</sup>. Bir PFA görüşmelerindeki vergi idareleri arasındaki yakın işbirliği ve müzakere ortamı, transfer fiyatlandırması konularında anlaşmacı tarafların yakın ilişki içinde bulunmasını gerektirmektedir. Bu nedenle tarafların birbirine güven duymaları çok önemlidir.

c) Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, vergi idareleri ve vergi mükelleflerinin her ikisi için inceleme ve dava aşamasında oluşması muhtemel zaman ve maliyet kaybını engelleyebilecektir<sup>704</sup>. Her ne kadar PFA'ların oluşturulması, zaman alıcı ve maliyetli bir süreç olsa dahi vergi mükellefinin bu anlaşmanın olmaması durumunda katlanacağı yüklerden daha fazla değildir. Bu nedenle PFA'nın gerçekleşmesi halinde, vergi idaresinin vergi mükellefinin kazancı ile ilgili olarak daha sonra yapacağı incelemeler için mükellef hakkında daha çok bilgiye sahip olduğundan daha az kaynağa ihtiyaç duyulmasına neden olacaktır.

d) Çift taraflı ya da çok taraflı bir PFA, katılan bütün ülkeler için muhtemel ekonomik ya da yetkisel çifte vergilendirme ya da hiç vergilendirmemeyi büyük ölçüde azaltabilecek ya da yok edebilecektir<sup>705</sup>. Ancak tek taraflı PFA'lar bakımından böyle bir durum söz konusu değildir. Çünkü PFA'nın kapsadığı işlemlerden etkilenen vergi idareleri bakımından, benimsenen metodoloji emsallere uygunluk ilkesi ile uyumlu bir sonuç vermeyebilir. Bunların dışında, çift taraflı ya da çok taraflı bir PFA, güç ve zaman alıcı bir süreç olan önceki yılın aksine geçerli yılın verilerini ele almak gerektirdiğinden bir anlaşmaya ulaşmak için gerekli zaman sürecini önemli ölçüde azaltarak karşılıklı anlaşma prosedürünün gelişmesine yardımcı olabilecektir.

---

<sup>702</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.173.

<sup>703</sup> Markham, "The Advantages and Disadvantages of Using an Advance Pricing Agreement: Lesson for The UK from the US and Australian Experience", s. 216, Köse- Ferhtöğlü, *a.g.e.*, s. 110.

<sup>704</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.173.

<sup>705</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.174.

e) Bir PFA programının açıklayıcı ve bilgilendirici yönleri, vergi idarelerine, yapılan PFA müzakereleri sırasında, çok uluslu bir şirketin bünyesinde gerçekleşen karmaşık uluslararası işlemlerin iç yüzünü anlamasını sağlayarak vergi idaresinin bir bakış açısı gerçekleştirmesine yardımcı olabilecektir. Örneğin, vergi idarelerinin global ticaret gibi teknik durumların hayli yüksek olduğu alanları anlamasını ve bilgi birikiminin artmasını sağlayabilecektir. Belirli endüstrilere veya özel tipteki işlemlere odaklanan uzmanların yetişmesi, vergi idarelerinin benzer durumlardaki diğer vergi mükelleflerine daha iyi hizmet etmesini sağlayabilecektir. Aynı zamanda vergi idareleri PFA sayesinde, endüstri verilerine ve fiyatlandırma metodolojilerinin analizine de ulaşabileceklerdir.

## 8.2. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Dezavantajları

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının avantajları kadar bir kısım dezavantajları da bulunmaktadır. Özellikle tek taraflı PFA'lar bakımından söz konusu olabilecek dezavantajları şu şekilde sıralamak mümkündür<sup>706</sup>:

a) Tek taraflı bir PFA'nın en büyük dezavantajı, tek taraflı bir PFA'nın, ilişkili şirketin bulunduğu vergi idaresinin kabul etmemesi halinde ortaya çıkacak sorunlardır<sup>707</sup>. Aynı şekilde ana şirketin bulunduğu ülkedeki vergi idaresi ile yapacağı bir PFA'nın sonucunun ilişkili şirketin davranışını etkilemesi sorunun doğumuna neden olabilecektir. Bu sorunun en temel sonucu çifte vergilendirme'dir. Çift taraflı ya da çok taraflı PFA'ların aksine tek taraflı bir PFA kullanımı, çok uluslu şirket grubu için ekonomik ya da yetkisel çifte vergilendirmenin azaltılmasına ya da vergi mükellefi bakımından kesinliğin sağlanmasına yol açmayacaktır. Eğer vergi mükellefi, pahalı transfer fiyatlandırması gerekliliklerinden ya da aşırı cezalardan kaçınmak için, PFA'yı yapan ülkedeki gelirin aşırı paylaşılması yönündeki bir düzenlemeyi kabul ederse, idari yük, PFA'yı yapan ülkeden diğer vergi idaresine kayacaktır<sup>708</sup>.

<sup>706</sup> Bu başlık altındaki sıralamalar OECD transfer fiyatlandırması rehberinden alınmıştır. OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.174-178.

<sup>707</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.174.

<sup>708</sup> Markham "The Advantages and Disadvantages of Using an Advance Pricing Agreement: Lesson for The UK from the US and Australian Experience", s. 219.

b) Tek taraflı PFA'larla ilgili bir diğer problem karşılıklı ayarlamalar konusunda kendisini göstermektedir<sup>709</sup>. Bir PFA'daki esneklik, PFA'yı yapan ana şirket ile ilişkili şirketin PFA'da izin verilen fiyatlandırma aralığında, kendi transfer fiyatlarını ayarlamalarına yol açabilecektir. Tek taraflı PFA'daki bu esneklik, yabancı yetkili makam muhtemelen kendi bakış açısıyla emsallere uygun olmayan PFA'dan doğan karşılıklı ayarlamaya izin vermeyeceği için ilişkili şirket eleştiriyeye açık olacaktır.

c) Bir PFA'dan doğabilecek muhtemel bir diğer dezavantaj, yeterli hassas varsayımlar olmaksızın değişken pazar durumları üzerinde güvenilir tahminlerde bulunma ihtimalidir. Çifte vergilendirme riskinden kaçınmak için, bir PFA programının esnek olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi durumda PFA, emsallere uygunluk durumunu yeteri kadar yansıtmayabilir. Ancak bu kez PFA'da ele alınan kritik varsayımlar gerçekleşen ekonomik konjonktürlerle uyumsuz olabilir. Bu durum ise vergi mükellefinin PFA'dan beklediği faydanın azalmasına ya da hiç gerçekleşmemesine neden olabilecektir.

d) Bir PFA programı, başlangıçta transfer fiyatlandırmasının denetim kaynakları üzerinde baskı oluşturabilir. Çünkü PFA süreci, transfer fiyatlandırması incelemeleri ve dokümantasyon hazırlama gerekliliği gibi alternatiflerine oranla zaman alıcı ve kaynak yoğun olarak ortaya çıkabilmektedir<sup>710</sup>. Vergi idareleri bir PFA programı için harcaacakları kaynakları denetim ve dava gibi başka amaçlar için tahsis etmiş olabilirler. Bir PFA talebinden mümkün olan en erken zamanda sonuç almak isteyen vergi mükellefinin iş hedefleri için harcanacak kaynak zaman çizelgesi de göz önünde bulundurulduğunda vergi idaresinin mevcut kaynaklarının üzerine çıkmasına neden olabilir. Vergi mükellefinin talepleri vergi idarelerinin kaynak planlamaması ile örtüşmediğinde vergi idaresinin PFA'ları ve diğer eşit derecede önemli çalışmaları gerçekleştirmesi güçleşecektir. Ancak PFA'nın yenilenmesi, başlangıçtaki bir PFA sürecinin gerçekleştirilmesi kadar zaman alıcı değildir. Yenileme süreci, vakıaların güncellenmesi ve ayarlanması, iş ve ekonomik kriterler ve hesaplamalar üzerine odaklanacağından daha kısa sürede tamamlanabilecektir. Çift taraflı PFA'ların söz

<sup>709</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.175 vd.

<sup>710</sup> Markham, *a.g.e.*, s. 286, Kerschner- Stiastry, *a.g.m.*, s. 590.

konusu olması halinde, her iki devletin anlaşma metninde çifte vergilendirme ya da çifte hiç vergilendirmeden kaçınma için PFA'nın yenilenmesi başlığı da yer almalıdır.

e) Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının bir diğer dezavantajı, bir vergi idaresinin birçok uluslu şirket grubu içindeki yalnızca belirli ilişkili şirketlerin dahil olduğu bir çift taraflı PFA'yı üstlenmeleridir. Bu durum, vergi idarelerini diğer pazarlarda faaliyet gösteren ilişkili şirketlerin durumlarını yeterince dikkate almaksızın önceki sonuçlandırılanlara benzer bir şekilde sonraki PFA'ları sonuçlandırmaya iteeceğinden tekdüzeliğe neden olacaktır<sup>711</sup>.

f) PFA'lar konusundaki bir diğer endişe, bir PFA prosedürünün niteliği dolayısıyla iyi bir uyum geçmişine sahip vergi mükelleflerini ilgilendirmesidir<sup>712</sup>. Genel olarak PFA'larla ilgilenen vergi mükellefleri kendi transfer fiyatlandırması metodolojileri her olayda incelenen ve düzenli olarak denetlenen büyük şirketler olduğu için onların transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak yürütülen incelemeler kapsamdan ziyade zamanlama ile ilgili olacaktır. Gerçekten vergi mükelleflerinin bir PFA başvurusunu ilgilendiren konularda vergi idaresi ile transfer fiyatlandırması konularında yaşadığı sorunların en başında vergi denetimi baskısı altında kalma ihtimalinin yüksek olmasıdır. Bu nedenle, vergi geliri kaybının azaltılmasını sağlayacak olan kaynakları, daha az uyumlu vergi mükelleflerinden uzaklaştırarak bunun yerine uyum geçmişi yüksek vergi mükelleflerine yönelmesini sağlayan ve bu kaynakları tehlikeye atan bir durum söz konusu olmaktadır. Uyum kaynaklarının dengelenmesi, PFA sürecinin tecrübe ve özel bir uzmanlaşma gerektirmesi nedeniyle güç olabilmektedir.

g) PFA'larla ilgili olarak getirilen bir diğer eleştiri, bir PFA, gerçeklere ve durumlara bağlı olarak yapılan transfer fiyatlandırması incelemelerinden daha ziyade uluslararası bir işlemin yakından incelenmesi konusunda vergi idarelerine fırsat vermektedir<sup>713</sup>. Çünkü vergi mükellefi, transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak ayrıntılı bilgiyi ve PFA'nın şartları ve süresiyle ilgili olarak yürürlüğe konulan diğer gereklilikleri sağlamak zorundadır. Ancak vergi mükellefi, PFA'nın konusu dışında kalan diğer konular üzerinde vergi idaresi tarafından yapılan normal ve rutin

---

<sup>711</sup> Markham, *a.g.e.*, s. 287 vd.

<sup>712</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.175.

<sup>713</sup> OECD (2010), *Transfer Pricing Guidelines*, s.177.



incelemelerden ve hatta transfer fiyatlandırması işlemlerinin incelenmesinden korunamamaktadır. Vergi mükellefi halen, PFA'nın koşullarının ve terimlerinin iyi niyetle derlenmiş olduğunu, PFA'daki materyal suretlerinin geçerli olduğunu, uygulanan metodolojinin kullanılan verilerle doğru olarak desteklendiğini, PFA'nın temelinde yatan kritik varsayımların halen geçerli olduğunu yine uygulanan metodolojinin tutarlı olarak uygulandığını vergi idaresine göstermek zorundadırlar. Bu nedenle vergi idaresi PFA'nın tarafı olan şirket ile ilgili olarak çok fazla veriye sahip olmaktadır.

## **9. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARINDA ÜLKE UYGULAMALARI**

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının düzenlenişi her ülke bakımından egemenlik yetkisinin bir gereği olarak farklılaşabilmektedir. Ülkelerin iç hukuk gelenekleri, uygulamaları, ekonomik, sosyal ve kültürel yapısı gibi etkenler uluslararası mahiyet taşıyan düzenlemelerin farklılaşmasına neden olmaktadır. Ancak yapılan bu düzenlemelerin bir takım asgari müştereklerde buluşmasında fayda bulunmaktadır. Çünkü uluslararası vergisel sorunlara çözüm bulmak amacı ile getirilen bu düzenlemelerin, ülkeler bakımından temel konularda benzerlik taşımasında fayda bulunmaktadır. Her ne kadar tüm ülkeler bakımından zorunlu olarak geçerli olacak bir uluslararası vergi hukuku bulunmasa da uluslararası kuruluşların hazırladığı rehber niteliğindeki düzenlemeler ülkelere bu konuda önemli katkılar sağlamaktadır. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında da OECD'nin rehberleri, BM düzenlemeleri bu konuda önemli bir yer tutmaktadır. Aşağıda peşin fiyatlandırma anlaşmalarına mevzuatlarında yer veren ülkelerin bir kısmı örnek olarak incelenmiştir.

### **9.1. Almanya**

Almanya'da peşin fiyatlandırma anlaşması ile ilgili düzenlemeler, Federal Maliye Bakanlığı tarafından sırasıyla 13 Haziran 2006 tarihinde Yetkili Makam Prosedürü ve 5 Ekim 2006 yılında Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Prosedürü adıyla

sirküler olarak yayımlanmıştır<sup>714</sup>. Daha sonra, 2007 yılında yıllık vergi yasasında, PFA'ların ücretlendirilmesine yönelik düzenleme getirilmiştir. En son olarak, Almanya'nın uluslararası vergi konularında konumunu iyileştirmek ve canlandırmak amacıyla Federal Vergi Ofisinde, PFA'lar için idari yetkilendirme yapılarak merkezileştirme sağlanmış ve Federal Merkez Vergi Ofisi olarak yeniden isimlendirilmiştir<sup>715</sup>.

Alman mevzuatında, PFA'ların yasal niteliği açıklığa kavuşturulmuş olup daha önceki düzenlemenin uzantısı ve benzeri şeklindedir. Buna göre, bir PFA, uygulanabilir çifte vergilendirme anlaşmasının karşılıklı anlaşma maddesine dayanan, anlaşmacı devletlerin yetkili otoriteleri arasında yapılan hükümetler arası bir anlaşmadır. Alman hukuku, vergi anlaşması söz konusu olduğu takdirde vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında gerçekleşen tek taraflı PFA'lara izin vermemektedir<sup>716</sup>. Ancak karşılıklı anlaşma prosedürünün düzenlendiği bir çifte vergilendirme anlaşması yok ise, sadece bu durumda tek taraflı PFA söz konusu olabilmektedir.

Bir PFA prosedürünün ilk aşaması Almanya ile yabancı vergi makamları arasında yapılan anlaşmadır. Fakat PFA prosedürünü vergi mükellefi başlatmak zorundadır. Vergi mükellefi her iki vergi idaresine de bütün belgeleri sağlamakla yükümlüdür. Hükümetler arası görüşmeler başlamadan önce, vergi mükellefi çift taraflı veya çok taraflı PFA için, Genel Vergi Yasası'nın 178a maddesi gereğince 20.000 Euro (küçük şirketler için 10.000 euro) harç yatırmak zorundadır<sup>717</sup>. Eğer vergi mükellefi talebini değiştirecek olursa 10.000 euro daha ek ödeme yapması gerekmektedir.

Bir PFA gelecekteki bir zaman dilimini kapsamak üzere yapılmaktadır. Bu nedenle PFA, genellikle resmi başvurunun yapıldığı mali yılın başından başlamaktadır<sup>718</sup>. PFA için daha erken bir başlangıç süresi, önceden hiçbir vergi beyannamesi doldurulmadığı ve vergi beyannamelerinin yasal teslim süresi olan takip

<sup>714</sup> Stephan Schnorberger, "Same Procedure as Last Year? Competent Authority Procedures and Advance Pricing Agreements Revisited", *International Transfer Pricing Journal*, March/April 2007, s.109.

<sup>715</sup> Schnorberger, *a.g.m.*, s.109.

<sup>716</sup> Angelika Thies, "Germany", *Guide To International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies*, The Netherlands, Wolters Kluwer, 2013, s.507.

<sup>717</sup> Axel Eigelshoven- Susanne Tomson, "Fees for Binding Rulings and Advance Pricing Agreements", Germany, *International Transfer Pricing Journal*, November/December 2011, s. 385.

<sup>718</sup> BZST (2006)- *Federal Ministry of Finance Circular*, file:///C:/Users/casper8/Downloads/BMF\_Schreiben\_englisch.pdf. (Erişim Tarihi: 08.04.2015), s.10.

eden yılın 31 Mayıs gününü geçmediği durumda söz konusu olabilmektedir<sup>719</sup>. Bunun dışında Alman mevzuatında PFA'ların geçmişe dönük olarak uygulanmasına vergi mükellefinin başvurduğu bu yıllarla ilgili olarak kritik varsayımların bulunduğunu göstermesi halinde izin verilmektedir.

Bir PFA'nın içeriği transfer fiyatlandırması konuları ile sınırlıdır. Vergi mükellefi, PFA talebinin kapsayacak konuların taslağını hazırlamak zorundadır. Dahası vergi mükellefi şartların ve durumların, uygulanabilir transfer fiyatlandırması metodunun ve bu metodu doğrulayacak hesaplamaların detaylı tanımını yapacak ve bunları belgelerle destekleyecektir. Bu belgeler, 5 Ekim 2006 tarihli idari rehberlerde gösterilmekte olup PFA'nın gerçekleştirilmesi için vergi idarelerine sağlanması gerekli belgelerin listesidir. Bu liste aşağıdaki belgelerden oluşmakla birlikte söz konusu vakiya bağlı olarak değiştirilebilecek veya eklemeler yapılması gerekebilecektir<sup>720</sup>:

- a) Grubun kurumsal yapısı,
- b) Grup yapısının örgütsel ve işlevsel tanımı,
- c) PFA prosedürü için ilgili faaliyetlerin açıklanması,
- d) Grup içi aktivitelerin ve yapılmış sözleşmelerin tanımı,
- e) Alınan risklerin ve gerçekleştirilen fonksiyonların açıklanması,
- f) Grup içi işler için gerekli maddi ve maddi olmayan varlıkların tanımı,
- g) İlgili pazar ve rakiplerin, seçilen iş stratejileri dahil tanımı,
- h) Amaçlanan değer üretim zincirinin değerlendirilmesi ve tanımı ile ilişkili şirketlerin bu zincire katkısı,
- i) PFA tarafından kapsanan işlemlerle bağlantılı olarak ortaya çıkan tüm açık vergi sorularının belirlenmesi,
- j) Amaçlanan transfer fiyatlandırması metodolojisini destekleyecek ekonomik bir çalışmayı vergi idaresine sunmak zorundadır.

---

<sup>719</sup> BZST (2006)- *Federal Ministry of Finance Circular*, s.10.

<sup>720</sup> Thies, a.g.e, s. 508.

Alman uygulamasında PFA süreci şu şekilde işlemektedir<sup>721</sup>:

- a. Federal Merkez Vergi Dairesinde ön başvuru ve ön toplantı
- b. PFA talebinin resmi olarak başvurusunun yapılması. Çift taraflı PFA durumunda, vergi mükellefinin ilgili diğer ülkede de aynı zamanda başvuru yapması gerekmektedir.
- c. Federal Merkez Vergi Dairesi tarafından vakıanın yeniden incelenmesi ve diğer ülkenin de dahil olduğu, Alman eyaletinin vergi idaresi ile görüşmeler yapılması,
- d. Gerekli ise vergi mükellefinden ek bilgi sağlamanın istenmesi,
- e. Alman vergi idarelerinden alınan durumuna ilişkin vergi mükellefinin bildirimini,
- f. PFA'nın taslağının hazırlanması ve akabinde imzalanması. Tek taraflı APA yalnızca vergi idaresi ve PFA'yı kabul eden vergi mükellefi tarafından imzalanır. Çift taraflı bir APA ise, yetkili makamlar ve PFA'yı kabul eden vergi mükellefi tarafından imzalanır. Aynı zamanda vergi mükellefi, PFA'nın sonuçları üzerine bir vergi tarhiyatı yapılması konusunda herhangi bir itiraz ileri sürmeyeceğini kendi yerel vergi dairesine bildirmek zorundadır.

PFA imzalanmasından sonra, vergi mükellefi, PFA'da tatmin edici bir şekilde tanımlanan kritik varsayımlar ve değiştirilemeyen vakıa ve durumları gösteren yıllık uyum raporu hazırlamak zorundadır. Bu rapor, vergi mükellefini cezalardan ve denetimden koruyacağı için mükellefe avantaj sağlayacaktır<sup>722</sup>. Alman hukukunda bir PFA'nın geçerlilik süresi, 3 yıldan 5 yıla kadar değişebilmektedir<sup>723</sup>. Vergi mükellefinin başvurusu ve yabancı vergi idaresinin onayı ile PFA'nın geçerlilik süresi uzatılabilir. Yenilenme durumunda, 15.000 Euro harç alınmaktadır.

---

<sup>721</sup> Thies, *a.g.m.*, s. 509, Shnorberger, *a.g.m.*, s.113.

<sup>722</sup> Stephen Shnorberger- Petra Wingendorf, "Planning Certainty Through Advance Pricing Agreements", Germany, *International Transfer Pricing Journal (ITPJ)*, March/April 2005, IBFD, s. 79.

<sup>723</sup> Shorberger, *a.g.m.*, s. 114.

Almanya'da 2015 yılında çift taraflı ve çok taraflı PFA için kabul edilen başvuru sayısı 61 olarak gerçekleşmiş olup 2015 yılının sonunda yürürlüğe giren PFA sayısı 25'tir<sup>724</sup>.

## 9.2. Fransa

Fransa'da peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili düzenlemeler, diğer Avrupa Birliği ülkelerine kıyasla daha eskiye dayanmaktadır. PFA'ların gelişimi Fransa'da üç aşamada incelenmektedir<sup>725</sup>:

**a) Birinci Aşama:** Fransız hukukunda PFA'ların ilk düzenlenişi, çift taraflı vergi anlaşmaları içinde karşılıklı anlaşma prosedürü temel alınarak Fransız idareleri tarafından başlatılmıştır<sup>726</sup>. Fransız vergi idarelerine göre PFA'lar yalnızca çift taraflı ya da çok taraflı yapılabilmekteydi. Rehber 4 A-8-99, çift taraflı veya çok taraflı PFA'ların başlatılması ve sonuçlandırılması sürecinin çift taraflı vergi anlaşması hükümleri altında anlaşmacı devletler tarafından imzalanmasını öngörmekteydi. Bu nedenle çift taraflı bir PFA, çifte vergilendirmeyi önleme amacını taşıyan OECD model vergi anlaşmasının 25/3. maddesinde öngörülen hükme eşit bir hüküm içeren Fransa ile bir vergi anlaşması imzalamış devletlerle çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasını amaçlayacak şekilde sonuçlandırılabilirdi<sup>727</sup>.

**b) İkinci Aşama:** Bu idari prosedürün başarıyla sonuçlanması ve bu prosedürden bilgisi olmayan vergi mükelleflerinin farkındalığının artırılması amacıyla, Fransız Vergi Prosedürü Kodunda 2004 yılında değişiklik yapılarak madde L 80 B-7 oluşturulmuştur. Bu değişiklik ile tek taraflı PFA'ların da yapılabilmesine imkan sağlanmıştır. Yapılan bu değişiklik çok taraflı PFA'ları kapsamasa dahi, pratikte bu anlaşmaların yapılabilmesi de mümkündür. Bu maddeye dayanılarak çıkarılan 4 A-11-05 nolu rehber özel olarak tek taraflı PFA'lar için çikartılmıştır. Ancak tek taraflı

<sup>724</sup> European Commission (2016)- Eu Joint Transfer Pricing Forum Statistics on APAs in the EU at the End of 2015- [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/jtppf0152016enapastatistics.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtppf0152016enapastatistics.pdf) (Erişim Tarihi: 11.03.2017), s. 1

<sup>725</sup> Félicie Bonnet- Arnaud Le Boulanger, "France", Chapter 9, *Guide To International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies*, The Netherlands, Wolter Kluwer, 2013, s. 449.

<sup>726</sup> Bonnet- Le Boulanger, *a.g.m.*, s. 449.

<sup>727</sup> Pierre-Juan Douvier, "Entering Into The Advance Pricing Agreement Circle", France, May/June 2000, *ITPJ*, IBDF Publications BV, s. 84.

PFA'ların imzalanabilmesi için birtakım şartların bulunması gerekmektedir<sup>728</sup>: Bunlar, ilişkili şirketin bulunduğu ülkede PFA prosedürünün bulunmaması veya işlemlerin çok fazla ülkede gerçekleştirilmesi nedeni ile çok sayıda çift taraflı PFA imzalamanın çok güç olması veya işlemlerin spesifik veya karmaşık konulara ilişkin olması ya da sıklıkla farklı yorumlanan nispeten basit konulara ilişkin olması veya şirketin küçük veya orta ölçekli bir şirket olması gibi sebeplerdir.

**c) Üçüncü Aşama:** Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili olarak üçüncü adım 2006 yılında atılmış olup, küçük ve orta ölçekteki şirketler için PFA prosedürü basitleştirilmiştir. Tek taraflı PFA prosedürü özellikle küçük veya orta ölçekteki şirketler düşünülerek mevzuata dahil edilmiştir. Gerçekten Fransız Vergi İdaresinin hedefi, PFA sürecini daha kısa sürede ve vergi mükellefi için daha az belgelendirme ve idari yüküyle sonuçlanmasını sağlamaktır.

Fransız PFA prosedürü şu aşamalardan oluşmaktadır<sup>729</sup>:

- a. Ön Başvuru Aşaması:** Bu aşamada, vergi mükellefinin PFA'nın açılması yolundaki talebinin Fransız vergi idaresi tarafından kabul edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda tek başına talepte bulunmak bu süreci başlatmaya yetmemektedir. Ön başvuru toplantısı ise, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında gerçekleşen resmi olmayan bir toplantı olup PFA talebinin kabulü veya reddi ile sonuçlanmamaktadır.
- b. Resmi Başvuru Aşaması:** Bu aşama, "Daire CF3" e resmi bir talepte bulunulmasıdır. PFA için vergi mükellefinin Daire CF3'e gönderilecek talebi, ön toplantı aşamasından kısa bir süre sonra gerçekleşmelidir (Tavsiye edilen süre en geç üç aydır). Bu resmi talep, PFA isteği hakkında hüküm verebilmek için gerekli olan tüm bilgi ve belgeleri içermelidir. Belgelerin sunulmasının amacı vergi idaresine PFA'ya konu işlemlerin tamamen değerlendirilmesini sağlamak ve emsallere uygunluk prensibi ile uyumlu amaçlanan transfer fiyatı uyumunu kontrol etmektir.

---

<sup>728</sup> Bruno Gibert, "Consolidating and Developing The French Advance Pricing Agreement Procedure", France, *European Taxation*, February 20005, s. 61.

<sup>729</sup> Bonnet -Le Boulanger, *a.g.m.*, s. 452 vd.

**c. PFA'nın Değerlendirilmesi ve Tartışılması Aşaması:** Bu aşamada, şirket tarafından PFA prosedürünün açılması talebinin sonrasında, Daire CF3 süreci yönetir. Bu süreç boyunca, görevli daire, sorular sorar ve teknik sorunlar hakkında toplantılar organize eder. Değerlendirme aşaması, talebin yapıldığı tarihten 9 aydan fazla bir zaman almamalıdır. Bilgilerin değerlendirilmesi aşamasında nasıl vergi mükellefinin bilgileri sağlamayı reddetme gibi bir hakkı bulunmuyorsa vergi idaresinin de PFA'yı birlikte sonuçlandıracağı diğer ülkenin vergi idaresinden başka bir kimseye PFA süreci boyunca talep edilen bilgileri açıklamama yükümlülüğü bulunmaktadır. Edinilen bilgilerin tartışılması aşamasından sonra, vergi idaresi bir pozisyon kağıdı hazırlar ve bunu önce şirkete daha sonra diğer ülkenin vergi idaresine gönderir. Çift taraflı ya da çok taraflı PFA'nın sonuçlandırılması aşamasındaki tartışma, tıpkı KAU gibi yarı diplomatik bir prosedür olarak görülebilir. Çift taraflı veyahut çok taraflı PFA'lar söz konusu yetkili otoriteler arasında meydana gelen anlaşmanın tartışılmasıdır. Vergi mükellefi bu tartışmalara katılamaz ancak bilgilendirilir.

**d. Anlaşmanın Sonuçlandırılması Aşaması:** Çift taraflı anlaşmalar için, ilgili makamlar arasındaki tartışmanın anlaşma ile sonuçlanması durumunda, bu anlaşma vergi mükellefi tarafından kabul edildiğinde süreç tamamlanmaktadır. Uygulamada Daire CF3 yetkili makamlar arasında imzalanmış anlaşmanın bir kopyasını vergi mükellefine göndermektedir. Vergi mükellefi de anlaşma şartlarını kabul ettiğine ve şartlara uyacağına dair taahhütlü bir mektup yazmaktadır. Tek taraflı PFA'lar ise Fransız Vergi İdaresi ile vergi mükellefi arasında bir anlaşma imzalandığında süreç tamamlanmaktadır.

Fransız hukukuna göre PFA'ların süresi, 3 yıldan az 5 yıldan fazla olamaz<sup>730</sup>.

PFA'nın sonuçlanmasından sonra, PFA'nın vergi mükellefi tarafından doğru uygulanıp uygulanmadığını ve kritik varsayımların halen geçerli olup olmadığını

---

<sup>730</sup> Douvier, *a.g.m.*, s.87.



kontrol etmek amacıyla PFA her yıl izlenmektedir<sup>731</sup>. Bu izleme PFA'nın güncellenmesine de neden olabilir. Vergi mükellefi her yıl bir rapor hazırlamak zorundadır.

Vergi mükellefi, anlaşmanın sona ermesinden önceki 6 ay içinde resmi bir başvuruda bulunduğu takdirde PFA yenilenebilmektedir<sup>732</sup>. Bu ikinci başvurunun tartışma aşamaları daha basitleştirilmiş olarak yürütülmektedir.

Fransız hukukunda PFA prosedürü vergi denetiminden bağımsızdır. Bir PFA prosedürünün açılması bir vergi denetimini, değiştirmez, ertelemeyi veya bırakmaz, her ikisi aynı zamanda gerçekleşir<sup>733</sup>. PFA yalnızca gelecekteki işlemler içindir bu nedenle vergi mükellefi süregelen bir vergi denetimi bulursa dahi bu işlemler için bir PFA başvurusunda bulunabilir<sup>734</sup>. Dahası bir PFA prosedürünün başlaması veya sonuçlanması Fransız Vergi İdaresini vergi denetimi yapmaktan engellemez. Ancak PFA bir kez sonuçlandırıldıktan sonra, inceleme elemanı PFA'da üzerinde anlaşılan transfer fiyatlandırması metodunu değiştiremez.

Fransa'da 2015 yılı itibariyle tek taraflı, çift taraflı veya çok taraflı PFA için kabul edilen başvuru sayısı 28 olarak gerçekleşmiş olup, 2015 yılı sonunda yürürlüğe giren PFA sayısı 55 olarak gerçekleşmiştir<sup>735</sup>.

### 9.3. Hollanda

Hollanda, uluslararası vergi hukuku alanındaki gelişmeleri yakından takip eden bir ülke olarak dikkati çekmektedir. PFA ile ilgili düzenlemelerde de bu durum göze çarpmaktadır.

PFA'ların ilk olarak düzenlenişi 1994 tarihli kararname ile olmasına rağmen bu düzenleme, karşı taraf yetkili makamına yardım şeklinde çift taraflı veya özelge

---

<sup>731</sup> Bonnet -Le Boulanger, *a.g.m.*, s.460.

<sup>732</sup> Douvier, *a.g.m.*, s.88.

<sup>733</sup> France Ministry of the Economy, Finance and Industry (1999), Official Tax Bulletin, General Tax Directorate, 4A-8-99, (Erişim Tarihi: 08/04/2015), s.6.

<sup>734</sup> France Ministry of the Economy, Finance and Industry (1999), Official Tax Bulletin, General Tax Directorate, 4A-8-99, s.6.

<sup>735</sup> European Commission (2016)- Eu Joint Transfer Pricing Forum Statistics on APAs in the EU at the End of 2015- s. 1.

şeklinde gerçekleşen tek taraflı PFA olarak düşünülmüştür<sup>736</sup>. Daha sonra 2001 yılında bugünkü manada PFA'ları düzenleyen ve 1994 yılındaki bu kararnameyi güncelleyen kararname yayımlanmıştır. Ardından Maliye Bakanlığı, Ağustos 2004'te yeni bir kararname yayınlayarak, Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ile ilgili olarak OECD Rehberlerinin Hollanda'da nasıl uygulanacağını göstermek amacıyla Mart 2001 tarihli kararnameyi güncellemiştir. Hollanda mevzuatına göre, PFA'lar ilişkili taraf işlemlerinde farklı türdeki transfer fiyatlandırması konularını içine alabilmektedir. Örneğin maddi ve gayrimaddi malların transferi, finans ve lisans faaliyetleri, grup içi hizmetler gibi konular bunlara dahil olabilir. Yine PFA'lar vergi mükelleflerinin bütün transfer fiyatlandırması konularını kapsayabileceği gibi bir veya birden fazla özel bir konuyu da kapsayabilir.

Hollanda hukukuna göre, PFA'lar sınır ötesi işlemlerin dahil olduğu transfer fiyatlandırması konuları üzerinde tek taraflı, çift taraflı ve çok taraflı kurallar konulması şeklinde tanımlamak mümkündür<sup>737</sup>. Bir vergi mükellefinin istediği tür PFA talebinde bulunabilmesine rağmen, PFA kararnamesi OECD Model Anlaşma'nın 25. Maddesine dayanan çift taraflı PFA'nın tercih sebebi olduğunu belirtmektedir. Çift taraflı bir PFA, karşılıklı anlaşmanın mümkün olduğu bir vergi anlaşması ile sağlanan Hollanda ile diğer bir ülke arasında gerçekleşen sınır ötesi işlemler için mümkündür. Dahası diğer ülkedeki vergi idaresinin bu tür bir çift taraflı PFA'yı sonuçlandırma konusunda gönüllü olmasına gerek bulunmaktadır. Eğer sınır ötesi işlem daha az karmaşık ise, tek taraflı bir PFA tercih edilebilir. Uygulamada PFA'ların çoğu tek taraflıdır.

Hollanda'daki PFA süreci de diğer ülke uygulamaları ile benzerlik göstermektedir.

**a) Ön Başvuru Toplantısı:** Bu aşamada vergi mükellefi, vergi idaresi ile bir PFA başvurusunda bulunmanın uygunluğu konusunda ve bir PFA'ya başvurmak için gerekli bilgileri öğrenmek amacıyla resmi olmayan bir toplantı yapabilir.

---

<sup>736</sup> Monique van Herksen, "New and Improved: Advance Pricing Agreements", *ITPJ*, IBFD Publications BV, September/October 2001, s. 160.

<sup>737</sup> Van Patrick Oppen- Rogier Sterk, "The Netherlands", Chapter 14, *Guide To International Transfer Pricing, Law Tax Planning and Compliance Strategies*, The Netherlands, Wolters Kluwer, 2013, s.637.

**b) Resmi Başvurunun Yapılması:** Yapılan ön bilgilendirme toplantılarının ardından vergi mükellefi bir PFA imzalamaya karar verirse resim başvuruda bulunması gerekmektedir. Hollanda mevzuatında PFA taleplerinden harç alınmamaktadır<sup>738</sup>. PFA talebinin yetkili inceme elemanı ile doldurulması gerekmektedir. Bütün başvurularda, vergi inceleme elemanı, bağlayıcı tavsiye için Hollanda vergi idaresinin PFA takımına talebi sunmakla yükümlüdür. Çift taraflı PFA durumunda, PFA takımı, Transfer Fiyatlandırması Koordinasyon Grubuna ve Maliye Bakanlığı Uluslararası Vergi Politikası Direktörüne ilgili vergi anlaşması altında karşılıklı anlaşma prosedürünü başlatma için inisiyatifi ele alınması amacıyla talebin bir kopyasını gönderecektir.

PFA süreci eğer en azından aşağıdaki bilgileri ihtiva ediyorsa son derece etkili bir şekilde başlayacaktır<sup>739</sup>:

- a. İlişkili şirketler arasındaki işlemlerin bir tanımı, hizmetlerin ve malların özellikleri, tarafların fonksiyon performansları, ekonomik çevre, iş stratejisi ve endüstri analizi gibi hususlardır.
- b. Fiyatlandırma sisteminin seçimi: Bu durum yukarıda tanımlanan fonksiyonel analize ve metod seçimine dayanmalıdır.
- c. Aranılan stratejinin bir tanımı, yani karşılaşılmış üçüncü taraf işlemlerinin kriteri.
- d. Aramanın dahil olduğu yıllar, kullanılan kaynaklar
- e. Kullanılan karşılaştırmalar,
- f. Finansal ayarlamalar dayanan verinin nasıl doğru olduğu,
- g. Verinin bir analizi ve güvenilir bir aralığın belirlenmesi konusundaki bilgilerdir.

---

<sup>738</sup> Guide To Advance Pricing Agreements (APA), Netherlands, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/guide-to-advance-pricing-agreements--apa---netherlands>, (Erişim Tarihi: 09/04/2015),s.1.

<sup>739</sup> Oppen- Sterk, *a.g.m.*, s.637.

**d) Değerlendirme ve Tartışma Aşaması:** Hollanda PFA programında, vergi mükellefi ve PFA takımı çözüm için gerekli olan tarihleri ve aşamaları gösteren bir olay planı üzerinde anlaşacaklardır. Bu anlaşma sonucuna göre bir anlaşmaya varılacaktır.

**e) Anlaşmanın Tamamlanması:** Bu aşamada çift taraflı PFA'lar için ilgili ülkeler arasında son anlaşma yapılacaktır. Hollanda'da çift taraflı anlaşmaların yürürlüğe girmesi için, tarafların Hollanda'da yerleşik şirketlere uygulanan benzer içerikli bir karar anlaşmasını yürürlüğe koymaları gerekecektir<sup>740</sup>. Tek taraflı PFA durumunda ise, yalnızca ikinci anlaşma yürürlüğe konulacaktır.

PFA'lar genellikle dört yıldan beş yıla kadar bir süre için geçerlidir. Fakat uzun dönemli anlaşmalar söz konusu olduğunda daha uzun bir süre için de geçerli olabilir. Hollanda mevzuatında anlaşmaları geriye yürütmesi sistemi ve anlaşmaların yenilenmesi sistemi mevcut bulunmaktadır<sup>741</sup>.

PFA kararnamesi, PFA sürecinin daha kolaylaştırılması ve geliştirilmesi için çeşitli önlemleri tanımlamaktadır. Bu önlemler şunları içermektedir<sup>742</sup>:

- *Ön Başvuru Toplantısı:* Bu aşama talebin resmi anlamda kayda geçirilmesinden önce, PFA takımı ile talebin ve muhtemel seçeneklerin tartışılmasını sağlamaktadır. Bu süreç vergi mükellefine gerekli bilgilerin verilmesini ve resmi bir PFA başvurusu için özellikli unsurların açıklanmasına imkan vermektedir.

- *Ortak Yönetim Planı:* PFA takımı ile birlikte ortak yönetim planı hazırlanacak ve bu planda, talebin tamamlanması ve kayda geçirilmesi arasındaki zamanlama ve süreç tamamlanacaktır. Vergi idaresi, mümkün olduğu kadar verimli olacak bir yöntemin belirlenmesini hedefleyecektir. Bu ortak plan, PFA talebinin tamamlanacak süreci için gerçek bir zaman çerçevesi getirerek vergi mükellefi bakımından kesinlik sağlayacaktır.

- *Küçük İşletmeler İçin Karşılaştırılabilir Verinin Tanımlanması Yardımı:* Daha küçük girişimlerin bir PFA'ya başvurabilmesi ve daha az engelle karşılaşmaları için

---

<sup>740</sup> Guide To Advance Pricing Agreements (APA), Netherlands, s.1

<sup>741</sup> Herksen, "New and Improved: Advance Pricing Agreements", s. 166.

<sup>742</sup> Oppen -Sterk, a.g.m., s.638.

vergi makamları mümkün olan ölçüde, bağımsız kuruluşların karşılaştırılabilir finansal bilgilerini sağlayacaklardır. Bu durum küçük işletmeler için kolaylık sağlamaktadır.

PFA'yı en iyi uygulayan ülkelerden biri olan Hollanda'da 2015 yılında başvurusu kabul edilen PFA sayısı 261 olarak gerçekleşmiştir<sup>743</sup>. Ancak Avrupa Birliği Komisyonu tarafından hazırlanan istatistiklerde Hollanda bakımından daha fazla ayrıntıya ülkenin bilgi vermemesi nedeniyle yer verilememiştir.

#### 9.4. Amerika Birleşik Devletleri

Uluslararası vergi hukuku alanındaki tüm yeniliklerin başlangıç merkezi çoğunlukla Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmaktadır. Tüm dünyada PFA programını başarıyla uygulayan ülkelerin başında ABD gelmektedir. ABD'de, peşin fiyatlandırma anlaşmaları 1991 yılında, Rev. Proc. 91-22'nin yayımlanması ile ortaya çıkmıştır<sup>744</sup>. O tarihten bu yana da bazı değişikliklerle süreç geliştirilmiştir. PFA ile ilgili olarak yönetim ve süreç bazında usule ait kurallarla ilgili olarak yapılan en önemli güncelleme, Aralık 2005 yılında yayımlanmıştır. Ek olarak idari yapı ile ilgili birtakım değişikliklere gidilmiştir. IRS bünyesi içinde, endüstri özellikli konuları hedefleyen PFA Dairesinde beş tane takım oluşturmuştur. Bu beş alan, otomotiv ve otomobil parçaları, ilaçlar ve medikal araçlar, finansal üretimler, yarı iletkenler ve maliyet paylaşımıdır. Bu beş grubun seçilme sebebi PFA programlarına konu taleplerin yaklaşık %40'ı bu beş kategoriye ait olup toplam zamanın yarısını bu vakıalar almaktadır. 2008 yılında IRS, Rev. Proc. 2006-2009'a ek dil eklemiş ve vergi mükellefine transfer fiyatlandırması konuları ilgili olabilen herhangi bir sorunun çözümünün PFA sürecinde ele alınabilmesine imkan sağlamıştır. En son olarak 2011 yılında, IRS, PFA programı ve KAU programını yeniden düzenlemiştir. Öncelikle ABD Yetkili Makam Dairesini bölmüş ve Büyük İşler ve Uluslararası Bölümler olarak ayırmıştır. Bu bölüm, 27 Şubat 2012 tarihinde, Transfer Fiyatlandırması Operasyonu Başkanı altında konumlandırılmıştır. Yeni program Peşin Fiyatlandırma ve Karşılıklı Anlaşma Programı (Advance Pricing Mutual Agreement- APMA) olarak bilinmekte olup, APMA direktörü

<sup>743</sup> European Commission (2016)- Eu Joint Transfer Pricing Forum Statistics on APAs in the EU at the End of 2015- s. 2.

<sup>744</sup> Mark Madrian- Jill Weise, "United States", Chapter 17, *Guide To International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies*, The Netherlands, Wolters Kluwer, 2013, s.811.

olarak bilinen Transfer Fiyatlandırması İşlemleri Direktörü tarafından yönetilmektedir<sup>745</sup>. Bu şekildeki bir ayırımın en önemli avantajı, yeni APMA ofisinin PFA süreci için daha çok kaynağa kavuşmasına imkan vermiş olmasıdır<sup>746</sup>.

Amerikan hukukunda PFA süreci şu şekilde işlemektedir<sup>747</sup>:

PFA süreci, vergi mükellefi tarafından gönüllü olarak başlatılmaktadır. Ancak bazı vakıalarda, IRS bir vergi mükellefine, bir PFA'nın gerçekleşmesi halinde oluşacak yararları anlatabilir. Buna rağmen IRS, talebi kabul etmemekte ve talebin vergi yönetiminin prensiplerine aykırı olduğu kanısına varırsa talebin sonlandırılmasına karar verme hakkını uhdesinde saklı tutmaktadır. Amerikan hukukunda, tek taraflı PFA, çift taraflı PFA ve çok taraflı PFA olmak üzere üç türlü PFA bulunmaktadır. Tek taraflı PFA'lar, yalnızca vergi mükellefi ile IRS arasında yapılan anlaşmaya dayanmaktadır. Çift taraflı ya da çok taraflı PFA'lar ise, vergi anlaşması veya anlaşmalarında yer alan KAU aracılığıyla yürütülen IRS ve yabancı vergi otoriteleri arasında gerçekleşen anlaşmalardır. Çift taraflı veya çok taraflı bir PFA başvurusu, anlaşmada belirlenen çeşitli vergi otoriteleri arasındaki karşılıklı anlaşma prosedürü için yazılı bir talebi içermektedir. IRS, vergi mükellefinin vergi karşısındaki kesinliğini artırmak ve çifte vergilendirmeden kaçınmak amacıyla tek taraflı bir PFA'dan ziyade çift taraflı ya da çok taraflı PFA'yı tercih etmektedir.

Amerikan hukukunda PFA süreci beş aşamadan oluşmaktadır:

**a) Başvuru Aşaması:** IRS vergi mükelleflerini bir PFA başvurusuna teşvik etmek amacıyla ön başvuru konferansı düzenlemektedir. Bu konferans, vergi mükellefinin şartları ve durumuna göre, bir PFA'nın uygunluğu ile ilgili olarak vergi mükellefi ile IRS arasında yapılan gayri resmi bir tartışmadır. IRS bu öngörüşme için vergi mükelleflerinin kimliklerini açıklamalarını veya isimsiz olarak başvurmalarını kabul etmektedir<sup>748</sup>. Bu konferansın birinci amacı, resmi başvurunun gerçekleşmesi ihtimalinde, IRS'nin ihtiyacı olacak olan analizlerin, belgelerin ve bilgilerin türünü

---

<sup>745</sup> Madrian -Weise, *a.g.m.*, s. 811.

<sup>746</sup> Greg Ossi at all, "US APA Programme: More Resource But Low Productivity", *Transfer Pricing International Journal, International Tax Centre*, 2012, s. 1.

<sup>747</sup> Madrian- Weise, *a.g.m.*, s. 812 vd.

<sup>748</sup> Markham, *a.g.e.*, s. 66.

açıklığa kavuşturacaktır<sup>749</sup>. Gayri resmi olarak yapılan bu toplantı sonrasında vergi mükellefi bir PFA için başvuruda bulunup bulunmayacağına karar verecek eğer başvuruda bulunacaksa bunu resmi hale getirip bir dosya hazırlaması gerekecektir. Bu dosyada PFA başvurusu için gerekli tüm bilgi ve belgeler bulundurulacaktır. Amerika mevzuatında bu konuda oldukça ayrıntılı düzenleme yapılmış bulunmaktadır. Bunun yanında vergi mükellefinin her bir başvurusu için, bir başvuru harcı ödemesi gerekmektedir. Başvuru harcı, 50.000 dolardır. Yeniden başvurularla ilgili olarak bu miktar 35.000 dolar, küçük şirketler için ise 22.500 dolardır. PFA talebindeki değişiklik harcı ise 10.000 dolardır. Harç alındıktan sonra ise bir takım lideri atanır ve takım lideri bir PFKA (peşin fiyatlandırma karşılıklı anlaşma) takımı organize eder ve bütün takım üyelerine başvurunun fotokopilerini dağıtır<sup>750</sup>. Takım lideri aynı zamanda vergi mükellefi ile harcı yatırdığı tarihten itibaren 21 gün içinde, başvurunun tamamlandığını onaylayarak vergi mükellefi ile başlangıç iletişimini kurmak ve başlangıç konferansını açmaktan sorumludur. IRS, başvurunun tamamlanmasından itibaren 45 gün içinde bir başlangıç konferansını açması gerekmektedir. Daha sonra PFA takımı vakıa üzerinde aktif olarak çalışır.

**b) Çifte Çaba Aşaması:** Atanmış takım, vergi mükellefinin PFA talebini detaylı olarak yeniden gözden geçirmek ve yürütmek zorundadır. IRS vergi mükellefinin talebini yeniden gözden geçirdikten sonra, bir soru listesi hazırlar veya analizlerde yardımcı olması için ek bilgiler talep eder<sup>751</sup>. Bu süreçten doğan soru listesi veya ek bilgi talepleri vergi mükellefinin kayıtları ve belgeleri ile ilgili olarak bir araştırma ve inceleme yapılması sonucunu doğurmayacaktır.

**c) Analiz Aşaması:** PFA'nın önemli bir parçası olan ekonomik analizler için vakıaya bir ekonomist atanır. Bu durum ek bilgi ihtiyacını da doğurabilir. PFA takımı çifte çaba aşamasını tamamladıktan sonra, vergi mükellefi ile PFA'ya transfer fiyatlandırması metodu olarak karşılaştırılabilir işlemlerin seçilmesi, diğer ayarlamalar uygun kritik varsayımlar ve diğer önemli konular hakkında tartışmalara başlayacaktır. PFA için ekonomik analizlerin önemli bir parçası olarak, bu aşamada PFA takımı ve ekonomist çalışmaları beraber yürüteceklerdir.

<sup>749</sup> Madrian- Weise, *a.g.m.*, s. 813.

<sup>750</sup> Markham, *a.g.e.*, s. 81.

<sup>751</sup> Markham, *a.g.e.*, s. 82.



**d) Tartışmalar ve Anlaşma Aşaması:** Bu aşama tek taraflı, çift taraflı ve çok taraflı PFA'lar bakımından farklılık göstermektedir. Tek taraflı PFA durumunda bütün tartışmalar vergi mükellefi ile IRS takımı arasında gerçekleşmektedir. Bir anlaşmaya ulaşmak için birlikte çalışmanın iki aşaması bulunmaktadır. Takım lideri genellikle, PFA'yı tartışma yetkisine sahiptir fakat daha güç konularda durumu bir yönetici ile tartışma ihtiyacı duyabilir. Anlaşmaya ulaşıldığında, takım lideri vakıya atanan IRS saha personelinden girdi talep edecektir.

Uygulamada, ikili veya çok taraflı PFA'lar için tartışma ve onay süreci daha kapsamlı olup genel olarak iki paralel yol boyunca ilerlemektedir. Birinci yolda, atanan ekip, PFA'nın tarafı olan yabancı vergi idarelerine sunulmak üzere tavsiye edilen tartışma pozisyonunu geliştirmek için vergi mükellefi ile birlikte çalışacaktır<sup>752</sup>. Tavsiye edilen tartışma pozisyonu<sup>753</sup>, ikinci aşamada tartışmada bir yaklaşım belirlenebilmesi amacıyla ilk olarak Amerikan yetkili makamına sunulacaktır. Tavsiye edilen tartışma pozisyonu, ilgili vergi hukuku, vakıa tarihi, düzenlemeler, vergi anlaşması ve anlaşma ortağı ile önceki tecrübeler göz önünde bulundurularak, vakıya konu işlemler için IRS nin en uygun transfer fiyatı metodu ile ilgili görüşünü yansıtan resmi yazılı bir dokümandır. Program direktörü ve ACCI (Associate Chief Counsel International - Uluslararası Ortak Baş Danışman) anlaşmacı ortağına sunulmadan önce, tavsiye edilen pozisyonu yeniden gözden geçirmeli ve uygun bulmalıdır.

İkinci yol, Amerika vergi idaresi ile anlaşmacı ortağı arasındaki tartışmaları kapsamaktadır. Amerikan vergi idaresi, takımın tavsiyesini alacak ve yabancı vergi idaresi temsilcisine resmi olarak iletilecek son bir tartışma pozisyonu hazırlayacaktır. Tartışma süreci, genellikle vergi idareleri arasında yüz yüze toplantılar şeklinde gerçekleşmektedir. Bundan sonraki süreç tıpkı tek taraflı PFA'lar gibi işlemektedir.

**e) Anlaşma Taslağının Hazırlanması, Yeniden Gözden Geçirilmesi ve Yürütülmesi Aşaması:** Bu son aşamada, tek taraflı PFA durumunda IRS ile vergi mükellefi, çift taraflı ya da çok taraflı PFA'larda IRS ile yabancı vergi idareleri bir transfer fiyatlandırması metodu üzerinde anlaşmaya ulaşmaktadırlar. Son PFA, IRS

---

<sup>752</sup> Ossi at all, *a.g.m.*, s.2.

<sup>753</sup> Tavsiye edilen tartışma pozisyonu, Amerikan hukukunda, Recommended Negotiating Position (RNP) olarak ifade edilmektedir.

standart dili kullanılarak PFA takımı tarafından taslak olarak hazırlanır. Daha sonra son anlaşma, PFA bölüm şefi ve program yöneticisi tarafından incelenir ve onaylanır. Takım lideri, ACCI tarafından onaylanmak üzere özet bir genelge hazırlar. Program yöneticisi, IRS yararına yine tahsis edilen şirket çalışanı ise vergi mükellefi yararına anlaşmayı uygular.

Amerikan hukukunda PFA'ların süresi vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında duruma göre belirlenmektedir. Çoğu PFA 5 yıl olarak belirlenirken bazen süreler 7 veya 8 yıla kadar çıkabilmektedir<sup>754</sup>.

Vergi mükellefi, PFA'yı kapsayan her vergilendirme yılı için yıllık rapor hazırlamak ve zamanında vergi idaresine sunmak zorundadır. Rapor aynı zamanda vergi mükellefinin PFA'nın şartlarına ve durumlarına uyumunu gösterecek şekilde hazırlanmak zorundadır.

ABD'de 2016 yılına kadar imzalanan PFA'lar aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

**Tablo 6.6.** ABD'de 1991-2015 Yılları Arasında PFA İçin Yapılan Başvuru Sayısı

	Tek Taraflı PFA	Çift Taraflı PFA	Çok Taraflı PFA	Toplam
1991-1999				401
2000-2014	490	1067	6	1563
2015	52	127	4	183
Toplam 1991-2015				2147

Kaynak: IRS(2015)- <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/2015apmstatutoryreport.pdf> (Erişim Tarihi: 09.03.2017)

<sup>754</sup> Ossi at all, *a.g.m.*, s.4.

**Tablo 7.7.** ABD’de 1991-2015 Yılları Arasında Tamamlanan PFA Sayısı

	Tek Taraflı	Çift Taraflı	Çok Taraflı	Toplam
1991-2014	509	878	14	1401
2015	30	80	0	110
Toplam 1991-2015	539	878	14	1511

Kaynak: IRS(2015)- <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/2015apmastatutoryreport.pdf> (Erişim Tarihi: 09.03.2017)

Tablo 6.6 ve Tablo 7.7. ‘de görüldüğü üzere ABD PFA konusunda kayda değer ölçüde gelişme göstermiştir. Bu durumun nedine olara güçlü ekonomik yapı kadar PFA’nın mevzuata dahil olduğu yıl olan 1991 yılından bu yana sürekli güncellenen alt yapının da etkisinin bulunduğu söylenebilir.

## 9.5. Avustralya

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının Avustralya mevzuatında yer bulması 1998 yılına tekabül etmektedir<sup>755</sup>. Avustralya son 10 yıldan fazla bir süredir deniz aşırı ilişkili taraf işlemleri için en uygun transfer fiyatlandırması metodunu belirlemek amacıyla peşin fiyatlandırma anlaşmalarını aktif olarak kullanmaktadır. Mart 2011’de, Avustralya Vergi İdaresi kendi PFA programını güncellemiş ve PS LA 2011/1 sayılı yönetmeliği yayımlamıştır. PSLA 2011/1, daha önceki TR 95/23 sayılı düzenlemeyi yeniden oluşturmuş olup aşağıdaki ana düzenlemeleri içermektedir<sup>756</sup>:

- Rehberdeki PFA’lara başlama ve yenileme kriterleri geliştirilmiştir. 2011 değişikliğinden sonra basit, standart ve karmaşık olmak üzere üç adet PFA üretilmiştir.
- PFA yönetimi ile ilgili olarak daha detaylı bir düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme kapsamında özel olarak PFA Olay Lideri, PFA Olay Planı ve Yeniden inceleme mekanizmalarına yer verilmiştir.
- Alternatif risk değerlendirme araçları belirlenmiştir.

<sup>755</sup> Markham, *a.g.e.*, s. 159.

<sup>756</sup> Angela Susan Davenport- Shannon Smit, “Australia”, Chapter 4, *Guide To International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies*, The Netherlands, Wolters Kluwer, 2013, s.165.

Daha önceki yıllarda Avustralya Vergi İdaresi, şayet PFA lar karmaşık veya çift taraflı değilse, anlaşma imzalama konusunda çekinceli davranıyorlardı. Ancak, geçen dört yılda Avustralya Vergi İdaresi, kendi transfer fiyatlandırması kaynaklarını kayda değer ölçüde geliştirmiştir. Böylece Avustralya Vergi İdaresi, vergi mükellefleri ile uluslararası ilişkili taraf ilişkilerinin emsallere uygun sonuçları üzerinde ileriye dönük anlaşmalar yapmak konusunda gerekli kaynağa ve güçlü bir bilgi birikimine sahip olmuştur.

Avustralya hukukunda PFA'lar, genellikle 3 yıldan 5 yıla kadar bir süreyi kapsamaktadır. Aynı zamanda sürenin bitiminde yenilenme imkanı da bulunmaktadır.

Avustralya hukukunda PFA'lar tek taraflı, çift taraflı ve çok taraflı bir temelde sonuçlandırılmaktadır<sup>757</sup>:

Tek taraflı PFA, Avustralya Vergi İdaresi ve vergi mükellefi arasında yapılan bir anlaşma olup diğer ülkeler dahil değildir. Tek taraflı bir PFA, gelir vergisi mevzuatının genel idaresinde görevli müdürlerin yetkisi dahilinde, PFA'nın koşulları ile bağlı, vergi mükellefi ile ATO arasında yazılı olarak sonuçlandırılan anlaşmadır. Burada bir vergi anlaşmasına dayanılmadığı için ilişkili şirketin bulunduğu ülkenin ilişkili şirketle bir PFA izleyeceği garanti edilmemektedir.

Çift taraflı PFA, vergi anlaşması tarafları olan her iki ülkenin vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında yapılan anlaşmadır. Taraflar PFA'nın şartlarını yazılı bir mektup veya benzer bir doküman aracılığıyla onaylar ve bu durum bağlayıcıdır.

Çok taraflı PFA, ATO ve birden fazla vergi anlaşması tarafının olduğu, ilgili vergi mükelleflerini ilgilendiren bir düzenlemedir ve tarafları bağlayıcıdır.

ATO, PFA'lar için vergi mükelleflerinden harç almamaktadır. Ayrıca vergi mükellefinin resmi talebinden itibaren bir yıl içinde, PFA'yı tamamlamak zorundadır. Ancak tamamlama süresi, karmaşık çift taraflı PFA'ların söz konusu olması durumunda daha uzun sürebilmektedir.

PSLA 2011/1 ATO tarafından teklif edilecek üç yeni PFA'nın çerçevesini çizmiştir. En uygun olan türe ön bilgilendirme aşamasında karar verilecektir<sup>758</sup>:

---

<sup>757</sup> Markham, *a.g.e.*, s. 220 vd.

Basitleştirilmiş PFA, düşük riskli veya düşük değerli, uluslararası ilişkili tarafların alışverişlerinde daha büyük vergi kesinliği sağlamayı amaçlayan vergi mükellefleri için tasarlanmıştır.

Standart PFA, basitleştirilmiş veya kompleks PFA sınıfına girmeyen uluslararası ilişkili tarafların daha az kompleks işlemleri için geliştirilmiştir.

Kompleks PFA ise, uluslararası ilişkili tarafların kompleks işlemleri için üretilmiştir.

Avustralya hukukunda PFA süreci, PSLA 2011/1 Bölüm 2 ve ATO'nun Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları rehber kitapçığında detaylı olarak anlatılmıştır. Bu süreç beş adımda gerçekleşmektedir. Bunlar<sup>759</sup>:

**a) Ön Bilgilendirme Aşaması:** Bu aşama, isimsiz olarak ATO ile telefon konferansı yolu ile gerçekleşmektedir. Ön bilgilendirme aşaması bütün PFA türleri için geneldir. Ana amaç, vergi mükellefi için en uygun PFA ürününü bulmak ve PFA'nın kapsamını belirlemektir. Ek olarak bu aşamada, söz konusu olması halinde herhangi bir tali sorunlar üzerinde tartışılacak ve çözüm yaklaşımı üzerinde anlaşılacaktır. Böylece resmi PFA başvurusu ön başvuru aşamasında tam olarak ifade edilmiş olacaktır. PSLA 2011/1 faydalı olacak bir ön bilgilendirme toplantı ajandası göstermektedir. Yönetmeliğe göre, vergi mükellefi toplantı için dikkatlice hazırlanmalı ve özellikle aşağıdaki konulara dikkat etmelidir:

- Transfer fiyatlandırması metodolojisinin geniş bir özeti
- Tek taraflı mı yoksa çift taraflı mı PFA'nın tercih edildiği
- Gerekli dokümanlar ve analizler
- Ek bir uzman tavsiyesinin gerekip gerekmediği
- Resmi bir başvurunun yapılacağı tarih ve zaman çizelgesi
- Zaman çizelgesinin gelişimi süreci

---

<sup>758</sup> Markham, *a.g.e.*, s. 232 vd.

<sup>759</sup> Davenport-Smith, *a.g.m.*, s. 167 vd.

Ön bilgilendirme toplantısı ne vergi mükellefine ne de ATO'ya yükümlülük getirmemektedir<sup>760</sup>. Bu nedenle her iki tarafta görüşmelerin devam etmemesine karar verebilirler. Ön PFA vakıa planı vergi mükellefi ve PFA vakıa lideri tarafından ortaklaşa geliştirilmekte ve son başvurunun sunulmasından önce taslak haline getirilmektedir. Bu aşamada basitleştirilmiş ve karmaşık PFA süreci şu şekilde işlemektedir<sup>761</sup>:

#### *Basitleştirilmiş PFA Süreci*

Basitleştirilmiş PFA sürecindeki aşamalar kolaylaştırılmıştır. Aşamalar şunlardan oluşmaktadır:

- a. Resmi başvurunun sunulması ve basit son bir PFA vakıa planı
- b. Analizler ve Değerlendirme
- c. Tartışmalar ve Anlaşma
- d. Sonuç

#### *Standart/Karmaşık PFA Süreci*

Ana aşamalar, tıpkı basitleştirilmiş PFA süreci gibi olmakla birlikte hazırlık ve bilgi gereklilikleri standart/kompleks PFA sürecinde kayda değer bir biçimde farklıdır. Süreç şu şekildedir:

- a. Resmi başvurunun yapılması
- b. Analiz ve Değerlendirmeler
- c. Tartışmalar ve Anlaşma
- d. Sonuç

**b) Resmi Başvurunun Sunulması Aşaması:** PFA'nın ön bildirim aşamasının tamamlanmasından itibaren ATO'ya resmi bir başvuru yapılacaktır. ATO, resmi

---

<sup>760</sup> Markham, *a.g.e.*, s. 228.

<sup>761</sup> Davenport-Smit, *a.g.m.*, s. 168.

başvuru için herhangi bir format düzeni veya metodu getirmemesine rağmen söz konusu başvuru minimum olarak aşağıdaki hususları içermelidir<sup>762</sup>:

- Bir fonksiyonel analiz ve endüstri analizi
- Amaçlanan transfer fiyatlandırması metodunun detayları ve ilgili bilgilerle desteklenmesi,
- Kritik varsayımları da içerecek şekilde transfer fiyatlandırması metodu başvurusunu yöneten durumlar,
- Ön sunum toplantısında anlaşmaya varılan bilgiler ve belgeler,

Resmi başvuruda kritik varsayımlar da belirtilmelidir. Bir kritik varsayım, iş hakkındaki varsayım veya olgusal bir gerçek olup, üçüncü bir taraf veya bir endüstri katıldığında, PFA'nın koşullarını önemli ölçüde etkileyen durumlardır. PFA çift taraflı ise, Avustralya yetkili makamı, PFA'nın resmi başvurusunun ATO tarafından kabul edilmesinden itibaren 30 gün içinde PFA'nın karşı tarafı ilgili vergi idaresi ile iletişim kuracak ve PFA sürecine katılmayı isteyip istemediği konusunda karar vermesini isteyecektir. Eğer karşı taraf vergi idaresi, PFA sürecine katılmayı istemezse veya ATO ile diğer vergi idaresi arasında bir anlaşmaya ulaşılamazsa PFA tek taraflı olarak sonuçlandırılacaktır.

**c) Analizler ve Değerlendirme Aşaması:** Bu süreç boyunca, ATO analizlerle PFA'nın uygulanmasını sağlamalıdır. Bu aşama, başvurunun karmaşıklığına bağlı olarak vergi mükellefi ile ATO arasında daha fazla toplantı yapılmasını gerektirebilir. Ek olarak, ATO PFA takımı tarafından analiz edilen PFA başvurusu, bir ATO transfer fiyatlandırması paneli tarafından yeniden incelenmeli ve onaylanmalıdır. PSLA 2011/1 karmaşık PFA'lar ve standart PFA'lar için gerekli bilgi ve belge gerekliliklerini açıkça göstermektedir<sup>763</sup>.

**d) Tartışma ve Anlaşma Aşaması:** Eğer PFA çift taraflı ise, bu noktada ilgili makamlar, amaçlanan transfer fiyatlandırması metodunun kabul edilebilirliği ile ilgili olarak durum kağıdı değişimi yapılacaktır. Müzakereler sonuçlandığında ise, resmi bir

---

<sup>762</sup> Davenport- Smit, *a.g.m.*, s.168.

<sup>763</sup> Bu konudaki ayrıntılı bilgi için bkz. Markham, Michelle (2012), *a.g.e.*, s.235 vd.



PFA anlaşması ATO tarafından taslak haline getirilip gözden geçirilerek ilgili taraflarca imzalanacaktır.

e) **PFA'nın Sonuçlandırılması Aşaması:** Anlaşmaya ulaşılan ve sonuçlandırılan PFA, en azından aşağıdaki bilgileri ihtiva etmelidir<sup>764</sup>.

- PFA'nın kapsadığı işlemler, anlaşmalar ve düzenlemeler,
- PFA'nın kapsadığı vergi yılı ve süresi,
- Anlaşılan transfer fiyatlandırması metodolojisi ve dayanılan kritik varsayımlar,
- Metodun temelindeki biçimin anahtar koşullarının tanımı,
- Uygulanacaksa, emsallere uygun sonucun aralığı,
- PFA'nın sonucu olarak iş adamlarının yükümlülükleri.

Avustralya hukukunda da PFA'ların yenilenebilmesine imkan sağlanmıştır. Vergi mükellefinin PFA'nın sona erme süresinden önceki 6 ay içinde yenilenmesini isteyebilme hakkı bulunmaktadır.

Avustralya'da ki PFA istatistikleri ise şu şekildedir:

**Tablo 8.8.** Avustralya'da 2011-2016 Tarihleri Arasındaki PFA Sayıları

	2011-2012	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016
Toplam Aktif PFA	156	166	175	148	131
Toplam Tamamlanan PFA	54	36	35	31	41
Başvurusu Yapılan ve Süreci Devam Eden PFA sayısı	66	63	58	74	71
Çok Taraflı	0	0	0	3	3
Çift Taraflı	35	40	35	45	36
Tek Taraflı	31	23	23	26	32

Kaynak: ATO (2016)- APA and MAP Statistics- [https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/in-detail/advance-pricing-arrangements/?anchor=APA\\_and\\_MAC\\_statistics#APA\\_and\\_MAC\\_statistics](https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/in-detail/advance-pricing-arrangements/?anchor=APA_and_MAC_statistics#APA_and_MAC_statistics), (Erişim Tarihi: 11.03.2017)

<sup>764</sup> Davenport - Smit, *a.g.m.*, s.169.

Tablo 8.8’de de görüldüğü üzere PFA’yı en aktif şekilde kullanan ülkelerden biri de Avustralya’dır. Üstelik tıpkı ABD’de olduğu vergi idaresinin internet sitesinde PFA istatistikleri düzenli şekilde yayımlanmakta olup ülkenin PFA konusundaki profesyonel bakış açısını göstermesi bakımından önemlidir.

## **10. TÜRK HUKUKU BAKIMINDAN PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARI**

Türk Hukuku bakımından peşin fiyatlandırma anlaşmalarının mevzuata dahil edilmesi, OECD’ye üye bir ülke olmamız nedeniyle hem uluslararası bir gereklilikten hem de uluslararası arenaya uyum sağlama düşüncesinden kaynaklanmıştır. Uluslararası vergi hukuku ile ilgili pek çok düzenlemede olduğu gibi peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili düzenlemede de OECD’nin bu konudaki rehberleri esas alınmıştır. Türkiye’de ilk tek taraflı PFA 15.07.2011 tarihinde imzalanmış olup, 2012 yılında 2 tane, 2014 yılında 1 tane, 2015 yılında 2 tane 2017 yılında 1 tane olmak üzere o tarihten bu tarihe kadar tamamlanan tek taraflı PFA sayısı yedi tanedir. Çift taraflı PFA ise ilk kez 30.12.2016 tarihinde imzalanmıştır. Ancak vergi mahremiyeti ilkesi gereği bu PFA’ların tarafları açıklanmamaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili düzenleme, mevzuatımıza ilk olarak 2006 tarihli 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13/5. maddesi ile girmiştir. Bu maddede peşin fiyatlandırma anlaşmaları tabirine yer verilmemiş olup Maliye Bakanlığı ile mükellefin anlaşmasından bahsedilmiştir. KVK’nun 13/5. maddesi, “*İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşılarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.*” şeklinde ifade edilmiştir. Kanunun 13/5. maddesine 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan 6728 Sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 59. maddesinin c fıkrası ile beşinci fıkraya “*Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli*

*olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.”* cümleleri eklenmiştir. Kanununun 13/8. maddesinde ise, “*Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir.*” hükmü getirilmiştir.

Kanunda bu şekilde ifade edildikten sonra Maliye Bakanlığı, 18/11/2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de “1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ”i yayımlamış ve Tebliğin 6. maddesinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü başlığı altında, PFA ile ilgili olarak ön değerlendirme, analiz, anlaşmanın kabulü veya reddi, anlaşmanın yenilenmesi ve anlaşmanın revize edilmesi konularında ayrıntılı düzenlemeler yapmıştır.

Akabinde Bakanlar Kurulu tarafından 06/12/2007 tarih 26722 Sayılı Resmi Gazete ile 2007/12888 karar sayılı “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar” yayımlanmıştır. Bu kararın dördüncü bölüm başlığı altında “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” 14. maddede düzenlenmiş, bu düzenlemede peşin fiyatlandırma anlaşmalarının amacı, kapsamı, süreci ve peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin belgelendirme konularında düzenleme yapılmıştır. Genel olarak transfer fiyatlandırması özel olarak ise peşin fiyatlandırma anlaşmaları konusunda yapılan bu düzenlemelere bakıldığında, hukuki manada çeşitli hataların yapıldığı göze çarpmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir:

a) Kanun tarafından açıkça transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir denilmesine rağmen Maliye Bakanlığı tarafından yetki gaspında bulunulmuştur. Maliye Bakanlığı’nın bir konu ile ilgili olarak genel tebliğ niteliğinde düzenlemeler yapabilmesi için kanun tarafından bu konuda açıkça yetkilendirilmiş olması gerekmektedir. Vergi hukuk sistemindeki hiyerarşi ve kanunilik ilkesi bunu gerektirmektedir. Bilindiği gibi Maliye Bakanlığı’nın düzenleyici işlem formlarından

bir tanesi de genel tebliğlerdir<sup>765</sup>. Genel tebliğler, literatürde, uygulama genel tebliğleri ve yorumlama genel tebliğleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Uygulama genel tebliğleri, vergi yasalarının Maliye Bakanlığı'na "usul ve esası belirleme" yetkisi verdiği ve bu yetkiye dayanılarak çıkarılan genel tebliğlerdir. Yorum genel tebliğleri ise, Maliye Bakanlığı'nın kendi Bakanlık örgütüne yönelik olarak çıkardığı vergi yasalarını açıklayıcı ve yorumlayıcı nitelikteki metinlerdir<sup>766</sup>. Yorum genel tebliğlerinin asıl amacı, Maliye Bakanlığı örgütü içinde uygulama birliğini sağlamak ve vergi yasalarındaki çeşitli hükümlerin nasıl anlaşılması gerektiği hususu ile ilgili olarak kendi görüşünü belirtmektir<sup>767</sup>. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çıkarılan ve içerisinde peşin fiyatlandırma anlaşmalarının da düzenlendiği "1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ" i bu iki tür genel tebliğin hiçbirine girmemektedir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığının açıkça yetkilendirilmediği bir konuda düzenleme yapması hukuka aykırıdır. Daha sonra Bakanlar Kurulu tarafından bu konu ile ilgili olarak bir BKK'nın yayımlanmış olması hukuki sakatlığı ortadan kaldırmayacaktır.

b) Hukuki hata kavramına girebilecek ikinci husus ise, idari usul konusunda kendisini göstermiştir. İdari usul, bir idari işlemin hangi idari makam tarafından, hangi şekilde ve hangi aşamalardan geçilerek yapılacağını gösteren ve ne biçimde saptanacağını ortaya koyan kurallar toplamı olarak ifade edilmektedir<sup>768</sup>. Burada söz konusu olan idari usul hatası hem Maliye Bakanlığı tarafından hem de Bakanlar Kurulu tarafından adeta bir kanun koyucu gibi davranılmış olmasıdır. Kanunda açıkça transfer fiyatlandırması ile ilgili usullerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği ifade edilmiş bulunmasına rağmen yapılan düzenlemeler usule ilişkin düzenlemelerin çok ötesinde esasa ilişkin düzenlemeler şeklinde gerçekleşmiştir. Üstelik PFA'lar konusunda bu durum daha açık bir şekilde göze çarpmaktadır.

Ana düzenlemesi kanun tarafından çizilen bir konu ile ilgili olarak ayrıntıları düzenleme yetkisi idareye verilebilir. Verginin ana konuları saptandıktan sonra

---

<sup>765</sup> Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, İstanbul, XII Levha Yayıncılık, 2010, s.50.

<sup>766</sup> Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s.34.

<sup>767</sup> Taşkan, *a.g.e.*, s.54.

<sup>768</sup> Bahtiyar Akyılmaz- Murat Sezginer- Cemil Kaya, *a.g.e.*, s. 494.

uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin hususlarda Bakanlar Kuruluna düzenleyici işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir<sup>769</sup>. PFA'lar bakımından, talep, talebin değerlendirilmesi, yükümlü ile idare arasındaki görüşmeler, belgelendirme gibi konular usule ilişkin olduğundan bu konularda düzenleme yapması doğaldır<sup>770</sup>. Ancak özellikle bunun dışında kalan konularda hem Bakanlar Kurulu hem de Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemelerin kanun koyucu gibi davranmak olduğu görülmektedir. Örneğin, PFA'ların türleri, anlaşmaların revize edilmesi ve iptali ve koşulları, PFA'ların harca tabi olması ve miktarı gibi konularda işlev gaspında bulunulmuştur. Özellikle vergileme ilkeleri arasındaki en önemlilerinden biri olan ve Anayasa ile güvence altına alınan kanunilik ilkesi gereğince kanunla düzenlenmeyen bir konunun idare tarafından düzenlenmesi açıkça yasaklanmaktadır. Bu nedenle gerek Maliye Bakanlığı gerekse Bakanlar Kurulu tarafından yapılan kanun hükmü niteliğindeki düzenlemeler açıkça hukuka aykırıdır.

### **10.1. Türk Hukuku Bakımından Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Kapsamı**

Türk hukuku bakımından peşin fiyatlandırma anlaşması yapılabilmesi imkanı yalnızca kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış olup yapılan düzenlemelere göre gelir vergisi mükelleflerinin peşin fiyatlandırma anlaşmasından yararlanabilme imkanları bulunmamaktadır. Kanun bakımından söz konusu olmayan böyle bir ayrıma BKK ve Tebliğ ile birlikte gidilmiş olması, transfer fiyatlandırması bakımından aynı kurallara tabi her iki mükellef bakımından Anayasa'nın 73. maddesinde ifadesini bulunan vergilemede eşitlik ilkesinin ihlali anlamına gelmektedir<sup>771</sup>.

Yapılan düzenlemelerde kurumlar vergisi mükellefleri bakımından şu şekilde bir ayrıma gidilmiştir<sup>772</sup>:

- a) 01/01/2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükellefler,

<sup>769</sup> Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul, XII Levha Yayıncılık, 2011, s.189.

<sup>770</sup> Billur Yaltı, "Kurumlar Vergisi Kanununun "Yenisi" Peşin Fiyat Sözleşmeleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:219, Aralık 2006, s. 26.

<sup>771</sup> Ateş, *a.g.e.*, s. 173, Doğruyol, *a.g.e.*, s. 104.

<sup>772</sup> 06/12/2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı; 18/11/2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri nolu Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.

- b) 01/01/2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükellefleri,
- c) Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,
- d) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt dışı işlemleri;

ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda Gelir İdaresi Başkanlığına başvurabileceklerdir. Her ne kadar başlangıçta yalnızca Büyük Mükellefler Vergi Dairesine kayıtlı mükelleflere PFA'ya başvurma olanağının tanınmış olması Kurumlar Vergisi mükellefleri arasında da eşitsizliğe neden olmakta ise de daha sonradan Anayasa aykırı olan bu yanlışlıktan dönülmüştür<sup>773</sup>. Şu an itibariyle tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle gerçekleştirecekleri yurt dışı işlemlere ilişkin olarak peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvurmaları mümkündür.

Kapsam konusundaki diğer bir husus ise, kurumlar vergisi mükellefleri ilişkili kişilerle gerçekleştirecekleri yurt dışı işlemlere ilgili olarak PFA'ya başvurabilecek olup yurt içi işlemlerle ilgili olarak bu şekilde bir başvurunun yapılması mümkün değildir. Zaten uluslararası vergi hukuku bağlamında da PFA'lar uluslararası bir müessese olarak görülmekte olup, ülkelerin hiçbirinde şirketlerin yurt içi işlemleri ile ilgili olarak PFA'ya başvurma olanakları bulunmamaktadır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kapsamına geçmiş vergilendirme dönemindeki işlemler de girebilecektir. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin olarak 6728 Sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 59/c fıkrası ile yapılan değişiklik ile ülkemiz bakımından da PFA'ların geçmiş vergilendirme dönemlerine de uygulanabilmesine imkan tanınmıştır. Söz konusu geriye dönük düzeltme zorunlu nitelikte olmayıp mükellefin tercihine bırakılmıştır. Ancak bunun için öncelikli şart geçmiş vergilendirme dönemindeki vergilerin zamanaşımına uğramamış olmasıdır. Bu düzenlemeye göre VUK'nun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ve anlaşma

---

<sup>773</sup> Köse- Ferhatoğlu, *a.g.e.*, s. 118. İpek Dilaver, “Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşması”, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul 2010, s.170.

koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması halinde geçmiş vergilendirme dönemleri de anlaşma kapsamına alınabilecektir. Buna göre, idare ile bir PFA imzalayan ilgili mükellef, anlaşma kapsamında belirlenen yöntemi zamanaşımına uğramamış vergilendirme dönemlerine uygulayarak, Vergi Usul Kanunu'nun pişmanlık ve ıslah hükümleri çerçevesinde geçmiş dönem beyannamelerini düzeltebilecektir. Çünkü bu durumda anlaşma, pişmanlık ve ıslah hükümlerinde geçen haber verme dilekçesi yerine geçecektir. Ancak anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması durumunda ödenmiş olan vergiler ret ve iade edilemeyecektir. Bu durumda pişmanlık ve ıslah hükümleri gereğince vergi ziyai cezası kesilmeyecek ancak gecikme zammı oranındaki tutar ile anlaşmada belirlenen yöntemle göre hesaplanan vergi ödenecektir. Bununla birlikte, söz konusu düzeltmenin pişmanlık ve ıslah hükümleri kapsamında yapılabilmesi ve daha önceden ödenen vergilerin ret ve iade edilmeyecek olması, PFA'nın geriye dönük uygulamasını sadece idare lehine olan durumlarla sınırlandırmaktadır.

## **10.2. Türk Hukuku Bakımından Peşin Fiyatlandırma Anlaşmasının Türleri**

Türk hukukunda, vergi mükellefinin başvurabileceği peşin fiyatlandırma anlaşmasının türleri ile ilgili olarak KVK'da bir açıklık bulunmamaktadır. Bakanlar Kurulu Kararı'nda ise açıkça PFA'nın türleri ile ilgili bir hususa değinilmemiş olup, Kararın anlaşmaların revize edilmesi başlığı altındaki 16/10-ç. maddesinde “*İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin/idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olması*” denilmek suretiyle iki veya çok taraflı PFA'ların yapılabilmesine imkan tanınmıştır. Tebliğin 6. maddesinde ise peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvuran mükellefin iki taraflı ya da çok taraflı PFA talep edebileceği, vergi idaresinin yapılan değerlendirme sonucunda bir veya daha fazla ülkeyi ilgilendirmesi durumunda idarenin yapılan anlaşmalar çerçevesinde diğer ülke yetkili makamlarına başvurabileceği belirtilmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili olarak baştan beri yapılan hukuki yanlışlıklar burada da göze çarpmaktadır. Öncelikle peşin fiyatlandırma anlaşmalarının türlerinin belirlenmesi usule ait bir kavram olmayıp esasa ait kanunla düzenlenmesi gerekli bir konudur. Bunun yanında türler ile ilgili olarak belirleme yapma kendisine hiçbir konuda yetki verilmeyen Maliye Bakanlığı tarafından yapılmıştır. Üstelik uluslararası niteliği



bulunan uluslararası bir anlaşma şeklinde gerçekleştirilecek olan iki taraflı ya da çok taraflı PFA'ların mevzuatta yer alması BKK ve Tebliğ vasıtası ile gerçekleştirilmiştir.

Uluslararası düzenlemelere ve diğer ülke düzenlemelerine bakıldığında, Türk hukukunda da var olan üç PFA türüne mevzuatta yer verildiği söylenebilir. Ancak uluslararası genel temayülün aksine Türk hukuku daha çok tek taraflı PFA'ları esas alan düzenlemeler yapmıştır. Oysaki OECD'nin tavsiyesi ve diğer ülke mevzuatlarındaki düzenlemeler daha çok çift taraflı PFA'ları destekler görünümündedir. Türk hukukunda yapılan düzenlemelere bakıldığında ise, yapılan bütün usule ait düzenlemelerin tek taraflı PFA'ları esas alacak şekilde yapıldığı, çift taraflı ya da çok taraflı PFA'lara yönelik usulü hükümlerin bulunmadığı görülmektedir. Ayrıca mevzuatımızda vergi mükellefi tarafından iki ya da çok taraflı PFA'ya başvurulması durumunda karşı taraf yetkili vergi idaresinin koşullar ve süre bakımından kabul etmemesi halinde bu talebin tek taraflı PFA şeklinde devam edip etmeyeceği yönünde bir hüküm de bulunmamaktadır<sup>774</sup>. Bu halde mükellefin isteği halinde talep tek taraflı PFA şeklinde görülmeli ve o şekilde sonuçlandırılmalıdır<sup>775</sup>.

Ülkemizde PFA'ların yürürlüğe girdiği tarihten 30/12/2016 tarihine kadar imzalanmış 6 adet PFA tek taraflı PFA'dır. İlk çift taraflı PFA ise 30/12/2016 tarihinde imzalanmıştır. Bu durum uluslararası vergi hukukuna uyumun sağlanması bakımından önemli bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır. Diğer ülkelerdeki düzenlemelere bakıldığında çift taraflı ve çok taraflı PFA'lara yönelik ayrıntılı düzenlemeler yapıldığı bunun yanında KAU PFA'larına da yer verildiği görülmektedir. Türk Hukuku bakımından yapılan düzenlemelerde önemli eksiklikler olup ne düzenlemelerin yapılışında ne bununla ilgili yazılı kaynakların çıkarılışında yeterince özenin gösterilmemiş olduğu fark edilmektedir. Oysaki uluslararası arenada globalleşme tartışmalı da olsa bunun nimetlerinden faydalanma uluslararası vergi hukuku alanında ortaya konulan yeniliklere uyum sağlamayı da gerektirmektedir. Özellikle transfer fiyatlandırması denetimlerinin artması ve şirketlerin bu konu ile ilgili olarak ilgi alanlarını denetim riskine yöneltmeye başlamalarından beri bu alanda ülkelerin mevzuatlarında yer alan düzenlemeler önemli bir yer tutmaya başlamıştır. Nitekim Çin,

<sup>774</sup> Mehmet Devrim Aşkın, "Advance Pricing Agreement in Turkey", *Intertax*, Volume 37, Issue 12, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2009, s. 702.

<sup>775</sup> Aşkın, *a.g.m.*, s.702.

Hindistan gibi ülkeler uluslararası vergi hukuku alanındaki bu düzenlemelere yer vermiş ve gelişen konjoktüre göre de düzenlemelerini güncellemektedirler. Bu nedenle ülkemiz bakımından gerekli güncellemelerin yapılmasında yarar bulunmaktadır.

### **10.3. Türk Hukuku Bakımından Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Benzer Müesseseler ile Karşılaştırması**

Türk vergi hukukunda vergi mükellefinin talebi ile başlayan iki adet kurum daha bulunmaktadır. Bunlar uzlaşma kurumu ve özelge'dir. Bu iki kurum vergi mükellefinin vergi idaresini harekete geçirmesiyle başlamaktadır. Uzlaşma müessesesi VUK' nun Ek 1.- 12. maddelerinde düzenlenmiştir.

#### **10.3.1. Uzlaşma Müessesesi ile Karşılaştırması**

Uzlaşmanın tanımı VUK'da verilmemiştir. Doktrinde ise uzlaşma, çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Pehlivan'a göre uzlaşma, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında meydana gelen birtakım uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeden karşılıklı görüşme yolu ile sona erdirilmesidir<sup>776</sup>. İkna, pazarlık ve karşılıklı taviz uzlaşmayı meydana getirmektedir<sup>777</sup>.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu bir kararında uzlaşmayı "*vergi idaresi ve mükellefler ya da aslarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması*"<sup>778</sup> şeklinde tanımlamıştır.

Mevzuatımızda esas itibariyle iki türlü uzlaşma düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi tarhiyat sonrası uzlaşma diğeri ise tarhiyat öncesi uzlaşmadır. Öncelikle mevzuata giren tarhiyat sonrası uzlaşma olduğu için öncelikle bu kurum incelenecektir.

<sup>776</sup> Osman Pehlivan, *Türk Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2013, s117.

<sup>777</sup> Güneş, *a.g.e.*, s.203.

<sup>778</sup> DANIŞTAY BAŞKANLIĞI- Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 23.10.1986 Tarih, 1986/2 Esas, 1986/2 Karar, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraServlet>, (Erişim Tarihi: 14/09/2015).

*Tarhiyat sonrası uzlaşma*, VUK'da Ek 1. ve 11. maddeler arasında düzenlenmiş bulunan konusunun, ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergilerle bu vergilere ilişkin vergi ziyai cezasının olduğu uzlaşmadır. Buna karşılık, hapis cezası ile birlikte üç kat para cezasının uygulandığı kaçakçılık suçları kapsamında tarh edilen vergi ve kesilen cezalar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçları için tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidilemeyecektir. Uzlaşma sadece, idari işlem konuları üzerinde mümkün olup, kanun koyucu vergi mükellefinin kendi hukuki durumunu etkileyen vergi idaresinin de kendi yetki ve görev alanları içinde kalan idari işlemler üzerinde tasarruf etmesine müsaade etmiştir<sup>779</sup>.

*Tarhiyat öncesi uzlaşma ise*, uzlaşmanın tarhiyat işleminden önce gerçekleştirilmesi olup Maliye Bakanlığı tarafından vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda söz konusu olabilen uzlaşmadır. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşma ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamına girmiştir.

Uzlaşmanın tarafları olarak, uzlaşmanın bir tarafında uzlaşma komisyonu diğer tarafında ise vergi mükellefi/ceza muhatabı bulunmaktadır. Uzlaşma komisyonları üç kişiden oluşmakta ve vergi idaresi içinde görev yapmaktadırlar. Vergi idaresinin çeşitli birimlerinde beş çeşit komisyon kurulması öngörülmüş olup, bunlar, Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu'dur. Komisyonlar üyelerinin tamamının katılımı ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Uzlaşmanın diğer tarafındaki vergi mükellefi ise, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği kimse olup ceza muhatabı ise, vergi kabahatlerinden birini işlediği gerekçesi ile kendisine idari para cezası kesilen kimsedir<sup>780</sup>.

Uzlaşma talebinde bulunabilme hakkı yalnızca vergi mükellefi/ceza muhatabına aittir. Bunun yanında talep, kanuni temsilci veya resmi vekaletnameye haiz vekilleri tarafından da yapılabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada şahsında vergi incelemesi

---

<sup>779</sup> Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Yıl 2008, Cilt XXV, Sayı 2, s. 317.

<sup>780</sup> Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", s. 320.

yapılan kimse, inceleme elemanına ya da onun bağılı bulunduğu ekip ya da grup başkanına yazılı olarak tarhiyat öncesi uzlaşma için başvurabilir. Bunun yanında tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi incelemesinin mükellefin bilgisi dışında yapılması durumunda inceleme elemanları da mükellefi uzlaşmaya davet edebilmektedir.

Kanunda, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilmesinin nedenleri:

a) Tarhiyatta hata bulunması

b) Uyuşmazlık konusu olayda, yargı kararları ile idarenin görüşleri arasında farklılık olması

c) Yetkili makamların mükellefi yanılması

d) Mükellefin kanunlara gereği kadar nüfuz edememiş olması, olarak gösterilmektedir.

Belirtilen bu nedenlerden başka bir nedenle tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmak mümkün değildir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmenin tek şartı, vergi mükellefinin ve/veya ceza muhatabının vergi incelemesine tabi tutulmuş olmasıdır.

Uzlaşma talebinin vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yapılması gerekmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi, dilekçe ile yetkili vergi dairesine ya da yetkili uzlaşma komisyonuna yapılmaktadır<sup>781</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, vergi incelemesinin başlamasından inceleme tutanağının düzenlenmesine kadar olan süre içerisinde her zaman talep edilebilmektedir. Başvurunun ise, incelemeyi yapan vergi elemanına ya da onun bağılı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına yapılması gerekmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi ile ilgili olarak öncelikle yetkili komisyonun başvuruyu şekli olarak incelemesi gerekmektedir. Ön incelemede sekreteryaya, talebin kanuna uygun şekilde süresi içerisinde yapıp yapılmadığını, talepte bulunma hakkı ile talepte bulunma şartlarının bulunup bulunmadığını inceleyecektir. Talep belirtilen

---

<sup>781</sup> Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, Maliye Dergisi, S.153, Temmuz-Aralık 2007, s. 169.

hususlar bakımından hukuka uygunsa, görüşme yapılacak yer, gün ve saat belirtilerek en az on beş gün önceden vergi mükellefine bildirilir.

Uzlaşma görüşmelerinde nelerin görüşüleceği hangi konuların ele alınacağı konusunda ne yasada ne de yönetmeliklerde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle uygulamada uzlaşma görüşmeleri, idarenin yaptığı teklifi vergi mükellefinin kabul edip etmemesi üzerinde gerçekleşmektedir. Oysaki kanunun hedeflediği, tartışmalı meselelerin görüşülüp açıklığa kavuşturulduğu görüşmeye dayalı bir uzlaşmadır<sup>782</sup>. Yapılan görüşmeler sonucunda sağlanan uzlaşma bir tutanağa bağlanır ve taraflarca imzalanır. Taraflar arasında sağlanan bu uzlaşma, uzlaşma sözleşmesini oluşturmaktadır<sup>783</sup>. Böyle bir sözleşmede taraflar arasında sözleşmeye bağlılık ilkesi geçerli olup, mükellef veya ceza muhatabı üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir merciye şikâyette bulunamaz. Uzlaşmanın hukuki niteliği doktrinde oldukça tartışmalı bir konu olup vergi hukukuna özgü bulunan bir müessese olarak değerlendirilmektedir<sup>784</sup>.

2016 yılı itibariyle ülkemiz bakımından uzlaşma verileri şu şekilde gerçekleşmiştir.

---

<sup>782</sup> Başaran Yavaşlar, “*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*”, s. 326.

<sup>783</sup> Başaran Yavaşlar, “*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*”, s.327.

<sup>784</sup> Elif Yılmaz, “Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XIII, Y. 2009, S.1-2, s.336.

**Tablo 9.9.** Merkezi Uzlaşma Komisyonunun ve Vergi Daireleri Yıllar İtibariyle Gerçekleşen Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)				Ceza Tutarı (TL)			
	Uzlaşan Dosya Sayısı	Uzlaşılmayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşılmayan Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşılmayan Ceza	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2012	12	7	191.936.154	89.444.390	102.491.764	35.748.387	301.755.076	160.523.165	141.231.911	18.684.773
2013	14	4	646.462.186	568.114.095	78.348.091	10.183.607	885.182.400	774.143.599	111.038.801	1.100.000
2014	34	14	1.095.031.346	682.959.684	412.071.662	169.501.397	1.512.975.737	1.033.593.536	479.382.201	5.184.714
2015	22	16	1.536.207.290	258.106.296	1.278.100.994	403.600.579	1.874.076.087	396.223.807	1.477.852.281	6.993.907
2016	8	6	288.860.333	20.093.888	268.766.445	58.960.357	376.720.584	35.145.151	341.575.433	0
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu										
2012	62	56	38.039.043	4.569.130	35.160.578	15.337.151	55.296.268	4.970.564	52.219.636	1.586.210
2013	92	64	134.201.824	76.240.983	57.960.840	34.956.924	155.703.256	75.221.461	80.481.794	2.474.932
2014	158	131	212.499.783	53.479.507	159.020.276	56.030.702	293.927.540	62.914.380	231.013.160	6.135.589
2015	191	143	189.077.422	101.854.353	87.223.068	51.457.065	247.413.099	120.526.059	126.887.041	3.892.464
2016	167	88	356.833.610	164.987.636	191.845.974	50.963.086	464.180.846	198.361.405	265.819.441	12.913.434

Kaynak: GiB (2017)- Faaliyet Raporu'16- [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraportari/2016/2016\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraportari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf) (Erişim Tarihi: 23.03.2017), s.114.

2016 yılı tüm iller bakımından Tarhiyat sonrası uzlaşma verileri ise şu şekilde gerçekleşmiştir:

**Tablo 10.10.** 2011-2016 Yıllarına Ait Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2011	62.242	50.994	101.867.808	56.824.269	187.719.305	10.230.311
2012	77.680	73.724	200.110.290	150.781.804	332.918.053	17.818.385
2013	95.126	88.024	357.937.380	270.476.069	460.815.890	27.027.669
2014	140.751	121.137	360.379.921	231.584.730	603.382.175	31.559.278
2015	148.013	139.828	437.314.530	344.585.008	610.596.688	41.560.131
2016	99.027	88.707	507.302.473	260.117.001	675.334.309	68.925.153

Kaynak: GİB- 2015, 2014, 2013, 2012, 2011 Faaliyet Raporları,

<http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari>, (Erişim Tarihi: 12.03.2017)

Tablo 10.10’da görüldüğü üzere özellikle tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları irdelendiğinde 2013 yılından sonra tarhiyat sonrası uzlaşmanın büyük sıçrama kaydettiği buna bağlı olarak elde edilen vergi gelirlerinin önemli ölçüde arttığı gözlemlenmektedir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma bakımından aynı durum söz konusu değildir.

Uzlaşma müessesesi bu şekilde açıklandıktan sonra, yine vergi mükellefinin talebi ile başlayan peşin fiyatlandırma anlaşması ile arasındaki farkları şu şekilde sıralamak mümkündür:

a) Uzlaşma kurumunda vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında ödenecek vergi ve cezalar bakımından bir pazarlık söz konusu olurken PFA’lar vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında yapılan transfer fiyatlandırması metodunu belirlemeye yönelik bir sözleşmedir<sup>785</sup>.

<sup>785</sup> Cihat Öner, “Legal Nature of Advance Pricing Agreements under Turkish Law: A Comparative Analysis”, *Intertax*, Volume 40, Issue 8/9, The Netherlands, Kluwer Law International BV, 2012, s.509.



b) Uzlaşma uyuşmazlıklara son veren bir anlaşma iken PFA vergi mükellefi ile idare arasında çıkabilecek uyuşmazlıkları önlemeye yönelik bir sözleşmedir<sup>786</sup>.

c) Uzlaşma kurumunda uzlaşmaya başvurabilecek mükellefler açısından bir sınırlama getirilmemişken, PFA'na yalnızca kurumlar vergisi mükelleflerin başvurulabilmesine imkan tanınmıştır.

d) Uzlaşma kurumu kurumlar vergisi veya gelir vergisi yükümlüsü hakkında tek bir mükellefle ilgili olarak gerçekleştirilirken, PFA'lar gerektiğinde uluslararası bir niteliğe bürünmekte birden fazla vergi mükellefini ve devleti ilgilendirebilmektedir.

e) Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanağı dolayısıyla uzlaşma sözleşmesi süreli bir sözleşme değildir. Taraflarca tutanak imzalandığı anda kesinleşmekte ve vergi mükellefi bakımından vergi tutarının ve cezalarının ödenmesi gerekmektedir. Oysaki PFA'lar, en fazla üç yıl için imzalanan süreli bir sözleşme niteliğini taşımaktadır.

Her iki kurum arasındaki benzerlikler ise:

a) Her iki sözleşme taraflar açısından bağlayıcılık taşımakta olup sonuçları bakımından kesindir.

b) Yine her iki sözleşme, vergilemede kanunilik ilkesine aykırı olacak bir şekilde, uzlaşma bakımından ödenecek vergi miktarı üzerinde, PFA'lar bakımından verginin tarhi konusunda vergi idaresine takdir yetkisi vermektedir<sup>787</sup>.

### 10.3.2. Özel Müessesesi ile Karşılaştırması

Türk vergi hukukunda vergi mükellefinin talebi ile başlayan diğer bir süreç vergi idaresinin özelge vermesidir. Özelge, VUK'nun 23/07/2010 tarih ve 6009 Sayılı Yasanın 15. Maddesi ile değişik 413. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye dayanılarak GİB tarafından, 28/08/2010 tarih ve 27686 Sayılı “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik” yayımlanmış ve özelge ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

<sup>786</sup> Yaltı, “Kurumlar Vergisi Kanununun “Yenisi” Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, s. 14.

<sup>787</sup> Yaltı, “Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “Yenisi” Peşin Fiyat Sözleşmeleri”, s.14.

Özelge, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak tereddüde düşen herhangi bir mükellefin şahsen yapacağı yazılı başvuru üzerine vergi idaresinin kişiye özel olarak yaptığı açıklamalardır<sup>788</sup>. Mukteza talep etme, yalnızca somut bir olaya dayanan mükelleflere tanınmış olan bir haktır<sup>789</sup>. Bu nedenle, aşağıdaki konular özelge kapsamında değerlendirilmemektedir<sup>790</sup>:

- a) Başka mükelleflerin vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri,
- b) Yargıya intikal etmiş olaylarla ilgili izahat talepleri,
- c) Somut bir olaya dayanmayan, teorik konulara ilişkin bilgi ve izahat talepleri,
- d) Mücbir sebep hali ilanı, vergi borçlarının terkinini, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konularla ilgili talepler,
- e) Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile Kanunun 122nci maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124üncü maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenecek olan şikayet yoluyla müracaatlar,
- f) Sözlü veya yazı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 4982 Sayılı Bilgi Edinme Kanunu uyarınca yapılan talepler, hariç tutulmuştur.

Özelge talep etmeye yetkili olanlar, vergi mükellefleri ve vergi sorumluları ile bunların mirasçıları ve yetki belgesine sahip temsilcileri ile vekilleridir. Mesleki odalar ve birlikler, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere üyelerine münhasır olmak üzere özelge talep edemezler. Ancak bu kuruluşlar GİB'ten özelge niteliğinde bulunmayan görüş talep edebilirler.

Vergi mükellefi özelgeyi, gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli olarak bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi bulunmayan illerde

---

<sup>788</sup> Pehlivan, *a.g.e.*, s.37.

<sup>789</sup> Leyla Ateş, "Vergi İdaresinde Demokrasinin Vazgeçilmez Aracı Olarak Mukteza", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Cilt-1, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2009, s.626.

<sup>790</sup> 28/08/2010 tarih ve 27686 Sayılı "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik", <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/08/20100828-8.htm>, (Erişim Tarihi: 10/01/2015).

defterdarlıklardan talep edecektir. Diğer mükellef ve vergi sorumluları özelge talepleri için, ikametgâh veya kanun merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara; ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise, Ankara, İstanbul veya İzmir vergi dairesi başkanlıklarından herhangi birine başvuracaktır. Özelge talepleri, GİB'in internet sitesinde bir örneği bulunan Özelge Talep Formu kullanılmak suretiyle yapılacaktır.

Kanun değişikliği ile birlikte özelge verme yetkisi merkezleştirilerek Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan bir komisyona devredilmiş olup yerel idarelerin yetkisi, özelge başvurularını kabul etme ve özelge havuzunda aynı konuda daha önceden verilmiş bir özelgenin bulunması halinde bu özelgenin vergi mükellefine verilmesi ile sınırlandırılmış bulunmaktadır<sup>791</sup>. GİB bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya belirleyeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından oluşan bir komisyon tarafından özelve verilmektedir. Ancak bundan önce Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde Defterdarlıkların kendilerine yapılan başvurulara ait özelge talep formlarını ve eklerini tarayarak, Özelge Otomasyon Sistemine aktarmaları gerekmektedir. Akabinde konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından ilk kez özelge talep edilen hususlarda öncelikle özelge taslağını hazırlayarak Başkanlığa göndermeleri ve Komisyonun onayından sonra imzalayarak mükellefe vermeleri gerekmektedir. Bu şekilde hazırlanan özelve, tüm yetkili birimlere emsal teşkil etmek üzere Özelge Otomasyon sistemindeki emsal özelge havuzuna konulmaktadır.

Özelveğin bu şekilde tek bir merkezden çıkıyor olması uygulamada birliği hedeflemekte ve aynı konuda çeşitli özelveğin verilerek vergi mükellefinin mağdur duruma düşmesini engelleme amacını taşımaktadır.

Özelge verilmesinin vergi mükellefi bakımından birtakım sonuçları bulunmaktadır. Herhangi bir konuda idaresi tarafından vergi mükellefine özelge ile yanlış görüş verilmesi halinde vergi cezası kesilemeyecek ve gecikme faizi uygulanamayacaktır. Burada önemli olan husus yanlış görüş verilen konunun vergi

---

<sup>791</sup> Hülya Tekneci, "Özelveğin Vergi Hukukundaki Önemi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 118, Temmuz-Ağustos 2013, s.153.

cezası ve gecikme faizinden koruma sağlarken, verginin aslı bakımından bir koruma sağlamamasıdır<sup>792</sup>.

Özelgenin hukuki niteliği konusunda önemli olan husus, tek yanlı bir idari işlem niteliğini haiz olup icrai olmayan bir işlem olmasıdır<sup>793</sup>. Hukukumuzda özelge verilmesi ile ilgili olarak bir süre öngörülmemiştir.

01/01/2010- 31/12/2015 yılları arasında, özelge komisyonunun onayından geçip özelge havuzuna atılan özelge sayısı 10.257, taşra tarafından özelge havuzundan emsal alınarak oluşturulmuş özelge sayısı 37.563 olarak gerçekleşmiştir<sup>794</sup>.

Bu açıklamalardan sonra özeldeler ile peşin fiyatlandırma anlaşmasının arasındaki farklılıklar şu şekilde sıralanabilir:

a) Özelge, idarenin tek taraflı bir idari işlemi iken, PFA'lar idare ve vergi mükellefi arasında düzenlenen anlaşma olması nedeniyle iki taraflıdır<sup>795</sup>.

b) Özeldelerde, vergi kanunlarının yorumlanması ağır basarken, PFA'larda nitelendirme faaliyeti ağır basmaktadır<sup>796</sup>.

c) Özelge talepleri hiçbir harca tabi değilken PFA'ya başvurabilmek için vergi mükellefinin harç yatırması gerekmektedir.

d) Özelge talepleri ile ilgili olarak vergi kanunlarının uygulanması ve yorumlanması bakımından konu sınırlamasında bulunulmamışken PFA'ların konusu yalnızca transfer fiyatlandırmasıdır.

e) PFA'lar vergi mükellefini hem ek vergi tarhiyatına hem de cezalara karşı koruma sağlarken, özeldeler mükellefe vergi cezaları ve gecikme faizi bakımından koruma sağlamaktadır<sup>797</sup>.

---

<sup>792</sup> Tekneci, *a.g.m.*, s.154.

<sup>793</sup> Ateş, *a.g.m.*, s. 632.

<sup>794</sup> GİB (2015)- Faaliyet Raporu'15, s. 66

<sup>795</sup> Carlo Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law, Towards a European Tax Ruling System?* Volume 4, Doctoral Series, International Bureau of Fiscal Documentation Academic Council, 2002, s.487.

<sup>796</sup> Yaltı, "*Kurumlar Vergisi Kanununun "Yenisi" Peşin Fiyat Sözleşmeleri*", s.15.

<sup>797</sup> Ateş, *a.g.m.*, s.637.

f) Özelge talebinde beyan edilen konular vergi idaresi tarafından incelenmeyebilir ancak PFA başvurusunda sunulan bilgiler vergi idaresi tarafından ayrıntılı olarak incelenmekte ve analiz edilmektedir<sup>798</sup>.

g) Hiçbir PFA vergi mükellefinin kabulü olmaksızın geçerlilik taşımazken özelgeler vergi mükellefinin rızası olmaksızın geçerlidir<sup>799</sup>.

#### **10.4. Türk Hukukunda Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Niteliği**

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, idare ile vergi mükellefi arasında gerçekleşen tek taraflı PFA ve ülkelerin vergi idareleri arasında gerçekleşen çift taraflı ve çok taraflı PFA'lar olmak üzere olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Çift taraflı ya da çok taraflı PFA'lar genellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının içerisinde düzenlenmekte olup bu şekildeki anlaşmalar bakımından PFA'ların uluslararası anlaşma niteliğine haiz oldukları konusunda tereddüt bulunmamaktadır.

Türk Hukuku bakımından tek taraflı PFA'lar Türk Vergi İdaresi (Gelir İdaresi Başkanlığı) ve vergi mükellefi arasında gerçekleşmekte olduğundan bu PFA'ların hukuki niteliğini tespit etmek gerekmektedir. Özellikle taraflar arasında çıkacak uyuşmazlıkların çözüm yolunun tespiti bakımından PFA'ların hukuki niteliğini belirlemek büyük önem taşımaktadır. PFA'ların hukuki niteliğini tespit etmek için öncelikle bir tarafın kamu idaresi olması nedeni ile İdare hukuku bağlamında düzenlenen idari sözleşmeler ve idarenin sözleşmeleri<sup>800</sup> konusuna bakmak gerekecektir. İdarenin kamu hukukuna dayanarak yaptığı sözleşmeler idari sözleşmeler olarak nitelenirken, özel hukuka dayanarak yaptığı sözleşmeler idarenin sözleşmeleri olarak tanımlanmaktadır<sup>801</sup>.

PFA'lar bakımından idarenin özel hukuka dayanarak yaptığı sözleşme niteliğinden bahsedilemeyeceği muhakkaktır. Çünkü, peşin fiyatlandırma anlaşmaları,

---

<sup>798</sup> Kapusuzoğlu, *a.g.e.*, s.280.

<sup>799</sup> Romano, *a.g.e.*, s. 487.

<sup>800</sup> İsmet Giritli – Tayfun Akgüner- Pertev Bilgen- Kahraman Berk, *İdare Hukuku*, Güncellenmiş Beşinci Bası, Der Yayınları, İstanbul, 2012, s. 1129.

<sup>801</sup> Giritli ve ark., *a.g.e.*, s.1130.

sözleşme türlerini düzenleyen Borçlar Hukuku'na ait hiçbir sözleşme türüne dahil değildir.

İdari sözleşmeler konusunda ise literatürde çeşitli ölçütler konulmuş bulunmaktadır:

#### **10.4.1. Kanun Koyucu Tarafından Konulan Kriter**

Bu kriter, yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından konulan kriterdir. Bir sözleşmenin kamu hukukuna ait sözleşme olduğu düzenlendiği yasada açıkça belirtilmişse bu konuda tereddüt hasıl olmamaktadır, idari bir sözleşmedir. Yine yasama organı tarafından sözleşmenin tabi olacağı hukuki rejim veya sözleşmeden doğacak uyumsuzlukların hangi yargı kolunda çözüleceği belirtilmiş ise bu sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilmesi gerekecektir<sup>802</sup>. Ancak kanun koyucu tarafından PFA'lar için KVK 13/5. maddede sözleşmenin türüne ait hiçbir düzenleme getirilmediği görülmektedir.

#### **10.4.2. Yargı Organları Tarafından Konulan Kriter**

Yargı organları tarafından bir sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilebilmesi için şu ölçütler aranmaktadır. Bu ölçütler iki tanedir<sup>803</sup>:

a) **Organik Kriter:** Bir sözleşmenin idari bir sözleşme olarak kabul edilebilmesi için taraflardan en az birisinin bir kamu tüzel kişisi olması gerektiğini ifade eden kriterdir. Ancak bu kriterin istisnaları bulunmaktadır. Bir kamu tüzel kişisi hesabına akdedilen sözleşmeler ile iki kamu tüzel kişisi arasında yapılmakla birlikte özel hukuka ait sözleşmeler bu kriterin istisnasını oluşturmaktadır<sup>804</sup>. Bu kriterin idari sözleşme kavramını tek başına belirlemeye yeterli olmaması ek bazı kriterlerin de aranmasını gerektirmektedir.

---

<sup>802</sup> Yahya Kazım Zabunoğlu, *İdare Hukuku*, Cilt 1, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 467.

<sup>803</sup> Kemal Gözler- Gürsel Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s.452, Zabunoğlu, *a.g.e.*, s. 467.

<sup>804</sup> Gözler- Kaplan, *a.g.e.*, s.452.

Bu kriter açısından PFA'nın ilk şartı taşıdığı görülmektedir. Çünkü PFA'nın taraflarından birisi idare olup Gelir İdaresi Başkanlığı'dır. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi bu kriter PFA'ların tek başına idari sözleşme olduğunu belirlemek için yeterli değildir.

**b) Maddi Kriter:** Bu kriter literatürde kamu hizmeti ile ilişki ve özel hukuku aşan koşullar olarak ifade edilmektedir<sup>805</sup>. Organik kriterle birlikte, bazı yazarlar bu iki kriteri birbirinin alternatifi olarak kabul ederek bir sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilebilmesi için her iki ölçütün bir arada bulunması gerektiğini belirtmektedirler<sup>806</sup>. Diğer bazı yazarlar ve yargı organları ise, bu iki kriterin bir sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilebilmesi için birlikte aranması gerektiğini savunmaktadırlar<sup>807</sup>. Anayasa Mahkemesi'nin 25.05.1976 Tarih 1976/1 Esas, 1976/28 sayılı kararında kamu hizmeti alanının İdare Hukuku kurallarına göre düzenlendiği, kamusal bir kuruluşun ve bu kuruluşa ilişkin bir kamu hizmetinin söz konusu olduğu hallerde kural olarak İdare Hukuku kurallarının uygulanacağı belirtilmekle iki kritere vurgu yapmaktadır. Yine Anayasa Mahkemesi'nin 22.12.1988 Tarih 1988/5 Esas, 1988/55 sayılı kararında taraflardan birinin kamu tüzel kişisi olması, konunun kamu hizmetiyle ilgili bulunması, düzenleme biçimi ve yürütme yöntemine ilişkin kuralların özel hukuk kurallarından çok kamu hukuku kuralları olması ve yönetime üstünlük tanınması hallerinde ortada bir idari sözleşme olduğunu belirtmek suretiyle bu iki kriteri birlikte aramaktadır.

**ba) Kamu Hizmeti Kriteri:** Bir sözleşmenin idari bir sözleşme olarak kabul edilebilmesi için kamu hizmetinin yürütülmesini sağlamak amacıyla yapılmış olması gerekmektedir. Bu bağlamda bir sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilebilmesi için sözleşmenin konusunun kamu hizmetine ilişkin olup olmaması önemli değildir. Önemli olan sözleşmenin konusunun kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olması gerekmektedir<sup>808</sup>. Özel sektör tarafından gereği gibi sunulamayan ya da sunulmayan

<sup>805</sup> Gözler- Kaplan, *a.g.e.*, s.453, Giritli ve ark., *a.g.e.*, s.1134., Ender Ethem Atay, *İdare Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 539 vd.

<sup>806</sup> Gözler- Kaplan, *a.g.e.*, s.454., Philippe Georges, SIAT Guy: Droit public, 12eme edition, Sirey, Paris 2001, s.282, aktaran Atay, *a.g.e.*, s.542.

<sup>807</sup> Metin Günday, *İdare Hukuku*, Imaj Yayınevi, Ankara, 2004, s. 169, A. Şeref Gözübüyük- Turgut Tan, *İdare Hukuku*, Cilt 1, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 569.

<sup>808</sup> Gözler - Kaplan, *a.g.e.*, s.453, Gözübüyük - Tan, *a.g.e.*, s. 571.



hizmetlerin idare tarafından sunulması gereği bu kriterin esas noktasını oluşturmaktadır<sup>809</sup>.

PFA'lar bu kriter açısından değerlendirildiğinde, PFA'ların bu kriteri karşılamadığı görülmektedir. Çünkü PFA'ların konusu bir kamu hizmetinin yürütülmesi ile ilgili değildir. Konusu, bir vergi mükellefinin sınır ötesindeki ilişkili kişilerle yapacağı işlemlere ilişkin olarak kullanacağı emsal bedele ilişkin transfer fiyatlandırması yönteminin idare ve mükellef tarafından karşılıklı olarak tespit edilmesidir. Ancak PFA'ların en geniş manada amacının vergi gelirlerinin toplanmasına hizmet etmekte olduğu düşünülürse bu kriteri bünyesinde taşıdığı düşünülebilir<sup>810</sup>. Canyaş'a göre<sup>811</sup>, kamu hizmeti kavramının geniş yorumlanmış olması halinde, kamu tüzel kişileri veya onların gözetimi altında özel hukuk kişilerince ifa edilen bütün faaliyetler kamu hizmeti niteliği taşıyacağından kolluk faaliyeti olarak nitelendirilebilecek PFA'ların da idari sözleşme niteliğini taşıyacağını belirtmektedir.

**bb) Sözleşmenin özel hukuku aşan hükümler içermesi:** Eğer sözleşme bir kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin bulunmamakla birlikte özel hukuku aşan hükümler içeriyorsa bu sözleşme yine idari bir sözleşme olarak kabul edilecektir. Özel hukuku aşan hükümler, bir özel hukuk sözleşmesinde tarafların hür iradeleri kabul etmeyecekleri nitelikteki kayıt ve şartlara denilmektedir<sup>812</sup>. Özel hukuk sözleşmelerinde, taraflar eşit haklara sahip olup hür iradeleri ile karşılıklı yararları gereği sözleşme yapmaktadırlar. Fakat idari sözleşmelerde kamu yararı üstündür ve idare kamu yararını gözetebilmek ve koruyabilmek için özel hukuk sözleşmelerinin aksine birtakım ayrıcalıklar ile üstün hak ve yetkilerle donatılmıştır. Örneğin sözleşme konusu olan borcun cebri icrasını ya da bir tarafa bazı vergisel muafiyetler tanınmasını öngören hükümler mahiyetleri gereği özel hukuk sözleşmelerinde bulunmamaktadır<sup>813</sup>. İdareye tanınan bu hak ve ayrıcalıklar sözleşmenin yapılmasından önce veya sözleşmenin

---

<sup>809</sup> Sedat Çal, "İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu ve Farklı Bir Yaklaşım Önerisi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XIV, Y. 2010, S. 1, s.231.

<sup>810</sup> Öner, *a.g.m.*, s.513.

<sup>811</sup> Oytun Canyaş, "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının ve Anlaşmadan Ayrılabilir İşlemlerin Yargısal Denetimi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:313, Ekim 2014, s. 143. Ancak yazar öğreti ve yargı içtihatlarının kolluk faaliyetlerinin kamu hizmeti olarak kabul edilmesi konusuna ihtiyatlı olarak yaklaştığını hatta kabul etmediklerini belirtmektedir.

<sup>812</sup> Akyılmaz- Sezginer- Kaya, *a.g.e.*, s. 426.

<sup>813</sup> Gözler- Kaplan, *a.g.e.*, s.454.

yapılmasından sonra her aşamada mümkün olabilmektedir<sup>814</sup>. Örneğin sözleşme yapılmadan önce veya sözleşme yapılırken idarenin tek taraflı olarak hazırladığı şartnameler bu gruba girmekte ve karşı tarafın bu şartnameler üzerinde hiçbir söz hakkı bulunmamaktadır. Sözleşme yapıldıktan sonra ise, idarenin verilen hizmetleri devamlı olarak denetlemesi, sözleşmenin düzenleyici nitelikteki kısımları üzerinde değişiklik yapma yetkisi, karşı tarafa yaptırımlar uygulayabilmesi, sözleşmeyi tek taraflı irade beyanı ile feshedebilmesi gibi haller örnek olarak gösterilebilir<sup>815</sup>. Ancak bazı yazarlar<sup>816</sup>, bir sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilebilmesi için, özel hukuku aşan şartlar kriterinin aranmaması gerektiğini, bu kriterin zaten idari sözleşmelerin yapısında bulunduğunu ve kanundan kaynaklandığını, bu kriterin özel hukuk sözleşmeleri bakımından anlamlı olduğu belirtmektedirler. Danıştay 8. Daire'nin 23/06/1997 Tarih 1997/185 Esas, 1997/2229 Karar Sayılı Doğalgazla ilgili olarak abonman sözleşmelerine ilişkin kararında<sup>817</sup> “ *Bu tür kamu hizmetlerinin ifası sırasında idare ile kamu hizmetinden yararlananlar arasındaki sözleşme yapılmadan önce sözleşme şartlarının tek taraflı olarak idarece sunulan kamu hizmetlerinin niteliği, özellikleri ve günün koşulları göz önüne alınarak belirlenmesi ve hizmete ilişkin tarifelerin düzenlenmesinde idarenin kamu gücünü kullanarak idari tasarrufta bulunduğunu kabul etmek gerekir. Aksi takdirde, yukarıda da belirtildiği gibi kamu hizmetinin ifasındaki bazı koşulları düzenleyen tarife vs. değişikliklerinin daha önceden yapılan abonman sözleşmelerine uygulanmaması gerekir. Bunun da süreklilik arz eden ve günün koşullarına görev maliyeti değişen kamu hizmetlerinde kabulünün imkansız olduğu açıktır.*” denilerek bu hususa vurgu yapılmıştır.

---

<sup>814</sup> Akyılmaz- Sezginer-Kaya, *a.g.e.*, s.427.

<sup>815</sup> Akyılmaz- Sezginer-Kaya, *a.g.e.*, s.428., Atay, *a.g.e.*, s.543 vd.

<sup>816</sup> M. AyhanTekinsoy, “İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 55, S.2, 2006, s. 204, Canyaş, *a.g.m.*, s. 145.

<sup>817</sup> DANIŞTAY BAŞKANLIĞI- 8. Daire Başkanlığı 23/06/1997 Tarih 1997/185 Esas, 1997/2229 Kararı, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCD0Le%2BRwsNJGzcYM%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2eriy%2BGBaGZKDgo8i%2BqKHLAEaMbf2KZUhomx%2FDX66Nb>, (Erişim Tarihi: 23.10.2015)

Türk hukukuna göre idari sözleşme türleri olarak imtiyaz sözleşmeleri<sup>818</sup>, iltizam sözleşmeleri<sup>819</sup>, kamu istikraz sözleşmeleri<sup>820</sup>, idari hizmet sözleşmeleri<sup>821</sup> sayılmaktadır.

PFA'lar bakımından bu kritere bakıldığında ise, düzenlemelerde idareye bir takım üstün hak ve yetkilerin tanındığı söylenebilir. Örneğin, sözleşmenin imzalanıp imzalanmaması, sözleşmenin revize edilmesi ve iptal edilmesi konularında idareye tanınan ayrıcalıklar, yıllık rapor düzenleme zorunluluğu yine belirlenen transfer fiyatının uygulanması ile ilgili olarak idarenin denetim yapabilmesi gibi konular bu açıdan üstünlük olarak kabul edilebilir. Ancak bu üstünlükler PFA'ların idari sözleşme olarak kabul edilmesi için yeterli midir? Kaplan'a göre<sup>822</sup>, bu üstünlükler sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilmesi için yeterli olmayıp mükelleflerin bu anlaşmayı yapıp yapmama konusunda oldukça geniş bir hareket alanına sahip olması, anlaşmanın yapılması ile birlikte idarenin belirlenen metotla ilgili olarak denetim yapma yetkisini kaybetmesi, ayrıca idari sözleşmelerin en önemli özelliklerinden biri olan sözleşmenin esaslı hükümlerinde değişiklik yapma yetkisinin PFA'lar bakımından geçerli olmaması, idarenin anlaşmayı iptal edip mükellefi incelemeye sevk etme konusunda ise bu anlaşma söz konusu olmasa dahi idarenin sahip olduğu bir hak olduğunu dolayısıyla idareye tanınan üstün bir hakkın söz konusu olmadığını belirtmektedir. Canyaş<sup>823</sup> ise, PFA'ların sözleşmenin iptaline, müeyyide uygulanmasına ve muhtelif ibraz ve denetim yükümlülüklerine ilişkin hükümlerinin özel hukuku aşan şartlar olarak değerlendirilebileceğini ancak bu yetkilerin vergi idaresine zaten VUK, KVK ve BKK ile verildiğini, diğer bir deyişle bu yetkilerin PFA'da bulunmasına gerek bulunmadığını,

---

<sup>818</sup> İmtiyaz sözleşmeleri: Bir kamu hizmetinin, bu hizmetten faydalanan kimselerden alacağı ücret karşılığında ve kendi kar ve zararına olmak kaydıyla özel hukuk kişisi tarafından kurulması ve belli bir süre işletilmesi gayesiyle bir özel hukuk kişisi ile bir kamu tüzel kişisi arasında yapılan anlaşmadır.

<sup>819</sup> İltizam sözleşmeleri: Özel hukuk kişisinin kamu idaresine ödeyeceği belirli bir ücret karşılığında olmak kaydıyla belirli bir kamu hizmetini kendi kar ve zararına işletmesi konusunda bir özel hukuk kişisi ile bir kamu idaresi arasında yapılan sözleşme olarak ifade edilebilir.

<sup>820</sup> Kamu istikraz sözleşmeleri: Devletin veya diğer bir kamu tüzel kişisinin bir özel hukuk kişisinden belli bir miktar ödünç para alma amacıyla akdettiği sözleşmelere denilmektedir. Tahvil, bono gibi adlarla çıkardığı senetlerle kişilerden aldığı borçlar bu niteliktedir.

<sup>821</sup> İdari Hizmet Sözleşmeleri: İdarenin kamu hizmetlerinde çalıştırılmak üzere, işçi statüsü dışında istihdam ettiği bir kısım personelle arasında akdettiği sözleşmeler idari sözleşme niteliğindedir.

<sup>822</sup> Recep Kaplan, "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Niteliği", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:284, Mayıs 2012, s.107.

<sup>823</sup> Canyaş, *a.g.m.*, s. 146.

idarenin sadece KVK ve BKK da yer verilmeyen transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanması konusunda takdir hakkının bulunduğunu vurgulamaktadır.

Tüm bu kriterler birlikte değerlendirildiğinde PFA'ların hukuki niteliği konusunda tam bir yargıya varmak mümkün gözükmemektedir. Üstelik doktrin bakımından dahi bir sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilebilmesi için gerekli kriterlerin birlikte mi aranması gerektiği yoksa birbirinin alternatifi mi olduğu yoksa hangi kriterlerin ölçüt olarak aranacağı konusunda uzlaşma söz konusu değilken PFA'lar söz konusu olduğunda durum daha karmaşık bir hal almaktadır. Bu nedenle, doktrin ve yargı kararlarındaki ölçütler dikkate alındığında, bu kriterleri tam olarak karşılayamaması nedeniyle PFA'lar idari sözleşme benzeri sözleşme olarak kabul edilmelidir<sup>824</sup>. Ancak doktrinde sözleşmeler, idari sözleşmeler ve idarenin özel hukuk sözleşmeleri olarak ikiye ayrılmakta olup yargı kararlarında da idari sözleşme benzeri sözleşme kavramı söz konusu değildir. Bu nedenle PFA'lara geniş bir bakış açısıyla bakılması gerekirse, vergi hukukuna ait bir düzenleme olması ve en temel amacın vergi toplamayı garanti altına almak olduğu düşünülürse kamu hizmeti şartını yerine getirmesi nedeniyle idari sözleşme kategorisine girdiğini kabul etmek en uygun bir çözüm yolu olarak gözükmektedir<sup>825</sup>. Özellikle bu sözleşmelerden doğacak uyuşmazlıklarda görevli yargı yerinin adli yargı olamayacağı idari yargının görevli olacağı düşünüldüğünde idari sözleşme kategorisine girdiğinin kabulü gerekmektedir. Ancak bu kabulle birlikte PFA'ların vergi hukukuna özgü bir müessese olduğunu da göz ardı etmemek gerekecektir<sup>826</sup>.

### **10.5. Türk Hukukunda Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Süreci**

Bir PFA sürecini başarılı bir şekilde sonuçlandırmanın ve anlaşmayı yürürlüğe koymanın en önemli faktörü taraflar arasındaki güven olup bir PFA'ya başvurulmasından itibaren ilişkili işlemlerin analizlerinin ve incelemelerinin objektif

---

<sup>824</sup> Öner, *a.g.m.*, s. 513.

<sup>825</sup> Öner, *a.g.m.*, s. 513, Canyaş, *a.g.m.*, s. 146.

<sup>826</sup> Kaplan, "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Niteliği", *a.g.m.*, s. 110.

olarak değerlendirilip, mükellef tarafından sunulan bilgilerin mükellef aleyhine kullanılmayacağına garantisidir<sup>827</sup>.

Türk hukukunda PFA'ların süreci, diğer ülkelerdeki PFA süreçleri ile benzerlik göstermektedir. Ancak Türk hukuku bakımından PFA'ların tamamlanma süreleri ile ilgili olarak herhangi bir süre sınırlaması getirilmemiştir. Türkiye'de PFA'ların ortalama tamamlanma süresi, 8-12 ay arasında değişmektedir<sup>828</sup>. Türk hukukunda da uluslararası uygulamalara paralel olarak başvuru prensipleri benzerlik göstermektedir. Bu prensipleri şu şekilde sıralayabiliriz<sup>829</sup>:

- a) PFA sürecinin vergi mükellefinin gönüllü başvurusu ile başlaması,
- b) Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında işbirliği temeline dayalı tartışma ortamı ve görüşmelerin sonuçlandırılması,
- c) Yapılan başvurunun ileriye veya geriye dönük olarak yapılabilmesi,
- d) Yapılan başvurunun yalnızca önceden belirlenmiş ilişkili taraf işlemlerine odaklanmasıdır.

#### **10.5.1. Mükellefin Talebi**

Türk hukukunda da PFA' süreci mükellefin talebi ile başlamaktadır.

Yukarıda da belirtildiği gibi mükellef yalnızca Kurumlar Vergisi mükellefini ifade etmekte olup gelir vergisi mükellefleri PFA için başvuramayacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerinden Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı kurumlar vergisi mükelleflerine 01/01/2008 tarihinden itibaren, diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ise 01.01.2009 tarihinden itibaren PFA başvurusunda bulunma hakkı tanınmıştır.

<sup>827</sup> Herksen, "There's an APA in Your Future!", s. 4.

<sup>828</sup> KPMG (2013), Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Rehberi, <http://www.kpmgvergi.com/PDF/Yayinlar/Guncel-Yayinlar/Pesin-Fiyatlandırma-Anlasmasi-Rehberi-En-cok-Sorulan-15-Soru.pdf> (Erişim Tarihi:08.01.2015), s. 9.

<sup>829</sup> Hoang Thuy Duong- Tran Dong Binh, "The Advance Pricing Programme", *Asia- Pasific Tax Bulletin*, November- December/2013, IBDF, s. 432.

Kurumlar vergisi mükellefleri KVK'nun 2. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre:

**a) Sermaye şirketleri:** Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

**b) Kooperatifler:** 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

**c) İktisadî kamu kuruluşları:** Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

**d) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler:** Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelini sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

**e) İş ortaklıkları:** Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez

Mükellefin bir PFA'ya bizzat mı başvurması gerektiği yoksa vekili ile başvurusunun kabul edilip edilmeyeceği yönünde herhangi bir düzenleme yoktur<sup>830</sup>. Tebliğ ve Karar'da "*anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerinin ad ve soyadları*" denilmesine rağmen, başvuruda bulunma konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin bir kısmının tüzel kişiliği haiz olması dolayısıyla kanuni temsilcileri aracılığı ile PFA başvurusunda bulunacakları muhakkaktır. Tüzel kişiliği bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri bakımından ise, yine yetkili temsilcileri aracılığı ile başvuruda bulunacaklardır. Ancak resmi vekaletine haiz vekili aracılığı ile başvuruda bulunabileceklerine ve görüşmeleri yürütebileceklerine dair açık bir hüküm bulunmaması bu konuda tereddütlere neden olmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. ve 12. maddeleri arasında düzenlenen ve idare ile mükellef arasında bir pazarlık olarak ortaya çıkan uzlaşma müessesesinde mükellef, uzlaşma görüşmelerinde meslek odasından bir temsilciyi, muhasebecisini veya avukatını bulundurma hakkına sahiptir. Aynı şekilde vergi mükellefi ile vergi idaresinin karşılıklı görüşmelerle gerçekleştirdikleri bir anlaşma olan PFA'lar bakımından mükellef bakımından böyle bir hak düşünülebilir. Çünkü özellikle çok uluslu şirketlerin yapısı, organizasyonu ve çalışma şekilleri dolayısıyla böyle bir imkanın mükellefe tanınması yerinde olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/5. maddesinde PFA'larını akdetmeye yetkili kurum olarak Maliye Bakanlığı gösterilmişken gerek BKK'nın "Tanımlar" başlığı altındaki 3/e maddesinde ve gerekse Tebliğ'in 6. maddesinde yetkili kurum olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı gösterilmiştir. Ateş'e<sup>831</sup> göre, Gelir İdaresi

---

<sup>830</sup> Ateş, *a.g.e.*, s.176.

<sup>831</sup> Ateş, *a.g.e.*, s. 175 vd.



Başkanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33. maddesinde<sup>832</sup> yapılan atıflar gereğince ve Gelir İdaresi Başkanlığının görevlerini düzenleyen 4. maddesinin (g)<sup>833</sup> ve (j)<sup>834</sup> maddelerine göre, KVK'nun 13. maddesinde Maliye Bakanlığı'na yapılmış atıf GİB'e yapılmış sayılacaktır. Bu nedenle anlaşma akdetmeye yetkili makamın GİB olmasında hukuka aykırı bir durum bulunmamaktadır.

Mükellef, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan Avrupa ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığındaki Transfer Fiyatlandırması ve Değerlendirmesi Müdürlüğü'ne başvuracaktır. Ancak iki veya çok taraflı PFA'ların başvurusunun yapılacağı birim konusunda bir açıklık yoktur. Vergi anlaşmalarında düzenlenen karşılıklı anlaşma sürecini gerçekleştirecek makam Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı'dır. Bu nedenle iki veya çok taraflı PFA başvurusu öncelikle Transfer Fiyatlandırması Ve Değerlendirmesi Müdürlüğü'ne yapılmalı bu başvurudan sonra PFA akdinin gerçekleştirilmesi için Müdürlüğün, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı ile temasa geçmesi gerekecektir<sup>835</sup>.

Tüm uluslararası uygulamalarda olduğu gibi, Türk hukukunda da idarenin bir PFA'yı başlatma yetkisi bulunmamaktadır. Bazı ülkelerde göze çarpan mükellefin PFA

---

<sup>832</sup> 05/05/2005 tarih ve 25817 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 33. maddesi , “*Diğer mevzuatta Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış olan atıflar ilgisine göre Gelir İdaresi Başkanlığına; Gelirler Genel Müdürlüğüne yapılmış atıflar Gelir İdaresi Başkanına; Başkanlığın görev alanına giren konularda Maliye Bakanlığına yapılmış olan atıflar Gelir İdaresi Başkanlığına mülki idare amirlerine, mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük malmemuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne; gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü ve müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne; vergi kontrol memuruna yapılmış atıflar ise vergi denetmenine yapılmış sayılır.*” demektedir.

<sup>833</sup> 5345 Sayılı Kanun'un 4/g maddesinde “(Değişik: 28/3/2007-5615/18 md.) İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak, uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak” şeklinde ifade edilmiştir.

<sup>834</sup> 4/j maddesinde ise, “(Değişik: 7/7/2011- KHK - 646/9 md.) Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak” denmektedir.

<sup>835</sup> Leyla Ateş (2015)- “*Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları: Türkiye Deneyimi*”, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar, Koç Üniversitesi, Dr. Nüsret- Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, Beta Yayınevi, 1. Baskı, 2015, İstanbul, s. 288.

yapma konusunda teşvik edilmesine dair önceden bir görüşme yapılması durumu Türk hukuku bakımından mümkün değildir. Ancak kesinlik elde edebilmek için gerekli olan potansiyel zaman ve gider konusunda şirkete yapılan açıklamayı değerlendirmesi bakımından yararlı olabilecek<sup>836</sup> olan böyle bir aşamanın Türk Hukuku açısından da kabul edilmesi yerinde bir düzenleme olacaktır.

Yapılan başvurunun yazılı yapılması gerektiği konusunda gerek Tebliğ'de gerekse Bakanlar Kurulu Kararı'nda açıkça hüküm bulunmaktadır. Zaten hüküm bulunmasa da anlaşmaların niteliği gereği yazılı olarak yapılmasının gerektiği düşünülebilir. Çünkü başvuru ile birlikte idare tarafından bir takım bilgi ve belgeler istenmektedir. Bu bilgi ve belgeler anlaşmadan faydalanmak isteyen vergi mükellefinin kapsamlı bir dokümanla çalışması yapmasını gerektirmektedir<sup>837</sup>. Mükellef PFA başvurusu ile birlikte aşağıdaki bilgi ve belgeleri de ibraz etmek zorundadır<sup>838</sup>:

- a) Yazılı başvuru (yazılı başvuruda anlaşmanın süresine ilişkin talep, anlaşma sürecine katılacak mükelleflerin ya da temsilcilerin adları, T.C. kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları, mükellefin faaliyet konusu, kurumun yapısı (merkez, şube) ve ortakları, sermaye yapısı, içinde bulunduğu sektör, ekonomik ve hukuki geçmişi hakkında özet bilgiler, ilişkili kişilerin tanımı ve bu kişiler arasındaki mülkiyet ilişkilerine ilişkin bilgiler yer alır.)
- b) Üstlenilen işlevleri, sahip olunan riskleri ve kullanılan varlıkları içeren tüm bilgiler,
- c) Kritik varsayımlara ilişkin bilgiler ve gerekçeleri, (önerilen transfer fiyatlandırması yöntemi ile bu yöntemin seçimine ve uygulanmasına esas teşkil eden koşullara ve varsayımlara ilişkin açıklamalar, analizler ve yapılan diğer çalışmalar)

---

<sup>836</sup> Carolyn Fanaroff- Clark Chandler- Sean Foley, "Tipping Balance in Favour of APA- The US Experience", *Transfer Pricing International Journal*, International Tax Centre, 2010, s.3.

<sup>837</sup> Gündoğan Durak, "Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 15, Sayı 178, Ekim 2007, s. 117.

<sup>838</sup> 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ, m.7.2., Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı, m.17.

- d) Gayri maddi varlıkların mülkiyetine ve alınan veya ödenen gayri maddi hak bedellerine ilişkin bilgi,
- e) İlişkiler kişiler tarafından farklı muhasebe standartları ve yöntemleri kullanılıyor ise bunlara ilişkin bilgi,
- f) Başvuru tarihini içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin ürün fiyat listeleri,
- g) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap dönemine ilişkin üretim maliyetleri,
- h) İlişkili kişiler arasındaki işlemlere uygulanan şirket içi fiyatlandırma politikası,
- i) Başvuru tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminde ilişkili ve ilişkisiz kişilerle yapılan işlemlerin miktarı ile fatura, dekont ve benzeri belgeler,
- j) İlişkili kişilerin son üç yıla ilişkin mali tabloları, gelir veya kurumlar vergisi beyanname örnekleri, yurt dışı işlemlerine ait sözleşmelerin örnekleri,
- k) Önerilen transfer fiyatlandırması yöntemini destekleyen son üç yıla ait finansal veriler ve bunlarla ilgili belgeler,
- l) İki veya daha fazla karşılaştırılabilir işlemin olması durumunda belirlenen emsal fiyat aralığı ve bu aralığın tespitinde kullanılan yöntem,
- m) Emsal fiyatın tespit edilmesi için gerekli diğer belgeler, ibraz edilmelidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı gerekli görürse bunun yanında başka bilgi ve belgeleri de vergi mükellefinden isteyebilir.

#### **10.5.2. Başvuru Harcı**

Vergi idaresi ile PFA gerçekleştirmek isteyen vergi mükellefinin başvuru evrakına başvuru harcını yatırdığına dair makbuzu da eklemesi gerekmektedir. Bazı

ülke uygulamaları<sup>839</sup> esas alınarak bizim mevzuatımıza da PFA'lerden harç alınması konusu dahil edilmiştir.

5766 sayılı Kanun ile Harçlar Kanunu'na ekli 8 sayılı tarifenin sonuna “XII. Transfer Fiyatlandırması ile İlgili Yöntem Belirleme Harçları” başlıklı bölüm eklenmiş olup 2017 yılı için başvuru harcı 56.979,40 TL olarak belirlenmiştir. Devlet tarafından verilen hizmet karşılığında, zaman alan bir süreç olan PFA'lar için bir bedel alınmasının uygun olduğu ve özellikle daha az karmaşık işlemler için gereksiz başvuruları engelleyeceği düşünülebilir<sup>840</sup>. Ancak ülkemiz bakımından peşin fiyatlandırma anlaşmasını diğer ülkelere göre mevzuatına yeni dahil etmiş bir ülke olarak harç miktarı oldukça yüksektir. Uluslararası sermayeyi kendine çekebilmenin önemli araçlarından bir tanesi de vergi mükelleflerine gerekli kolaylıkların ve güvencelerin sağlanmasıdır. Üstelik peşin fiyatlandırma anlaşmasının imzalanıp imzalanmamasının tamamen idarenin takdirinde bulunduğu bir anlaşma türünde, anlaşma vuku bulmazsa yatırılan harç tutarı vergi mükellefi bakımından önemli bir kayıp anlamına gelecektir. Bununla birlikte, PFA'lar için harcı düzenleyen 8 sayılı tarife “İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları” başlığı altında düzenlenmiş olup mükellefe başvuru süresi içinde söz konusu belgelerden hiçbirinin verilme durumu olmadığı gibi vergi mükellefinin bir ayrıcalıktan ve hizmetten yararlanma durumu da yoktur<sup>841</sup>. Bu nedenle şirketlerin çok uluslu bir şirket niteliğini haiz olması ve ödeme kapasitelerinin yüksekliği gibi savunmalar bu argümanlar karşısında geçerliliğini yitirmektedir. Ayrıca PFA sürecinin vergi idarelerinin denetim konusundaki çalışmalarını da azalttığı göz ardı edilmemelidir. Çünkü PFA sayesinde vergi mükellefi erken dönemde tüm bilgi ve belgeleri vergi idaresine sunmakta ve bu durum vergi idaresinin gelecekteki denetimler konusunda vergi mükellefi hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olmasını sağlamaktadır<sup>842</sup>. Üstelik harç

---

<sup>839</sup> Başvuru harcı konusunda dünya geneline baktığımızda, Avustralya, Belçika, Şili, Çin, Mısır, Finlandiya, Fransa, İrlanda, İtalya, Japonya, Kore, Malezya, Hollanda, Singapur, İspanya, İngiltere gibi ülkelerin başvuru harcı almadığı, Amerika, Çek Cumhuriyeti, Almanya, Macaristan, Hindistan, Polonya, Portekiz, Romanya, Rusya, İsveç gibi ülkelerin ise başvuru harcı aldığı göze çarpmaktadır. Kanada, Avusturya, Danimarka gibi ülkeler ise tek taraflı PFA'lerden başvuru harcı alırken çift taraflı PFA'lerden başvuru harcı almamaktadır. Henshall, *a.g.e.*, s.179 vd.

<sup>840</sup> Aşkın, *a.g.m.*, s. 707.

<sup>841</sup> Özgür Biyan, “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” İçin Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanılmaz Yüksekliği”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 18, Sayı:205, Ocak 2010, s.153.

<sup>842</sup> Eijelshoven- Tomson, *a.g.m.*, s. 385.

ödenmesi düzenlemesini getiren diğer tüm ülkeler büyük ve küçük şirketlerin ödeyeceği harçlar için bir ayrıma gitmiş bulunmaktadır. Ancak bizim yasal mevzuatımızda küçük orta boy işletmeler (KOBİ) için böyle bir ayrıma gidilmemiş olup bu durum küçük işletmelerin aleyhine bir durum yaratmaktadır. Bu nedenle bu tip küçük işletmeler için ayrı bir başvuru harcının getirilmesi gereklidir. Biyan'ın ifade ettiği gibi, başvuru için düşük bir miktar ücret alınıp anlaşma tamamlanırsa daha yüksek rakamlar alınmalıdır<sup>843</sup>.

Başvuru harcı konusunda diğer bir sorun anlaşmanın gerçekleşmemesi halinde harcın iade edilip edilmeyeceğidir. Bu konu ile ilgili olarak PFA'ların düzenlendiği Harçlar Kanunu 8. Kısım'ın Harçların Geri Verilmesi başlıklı 115. maddesine bakılması gerekecektir. Söz konusu madde, “İlgililerin kusuru olmaksızın Devlet tarafından görülen lüzum sebebiyle iptal edilen belgeler için evvelce alınmış harçlar, iki yıl içinde ve istek üzerine geri verilir.” denilmektedir. Ancak PFA'ların gerçekleşmemesi durumunun bu madde kapsamına girmediği görülmektedir. Çünkü 115. madde esas itibariyle “İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları” na ait olan bir madde olup, maddede kastedilen belgeler bu belgelerdir. Dolayısıyla PFA'ların tamamlanması halinde yukarıda da belirtildiği gibi bir belge verilmemekte olup bir anlaşma metni düzenlenmektedir. Bu anlaşma metninin kanunun kastettiği anlamda bir “belge” niteliğinin bulunmadığı açıktır. Bu nedenle PFA'lar bakımından özel olarak düzenlenen bir hüküm bulunmaması nedeniyle anlaşmanın gerçekleşmemesi halinde yatırılan başvuru harcının iade edilemeyecektir<sup>844</sup>.

### 10.5.3. Ön İnceleme Aşaması

Mükellefin talebinin değerlendirilmesini müteakiben idare tarafından mükellefin başvurusu dolayısıyla ibraz ettiği bilgi ve belgeler üzerinde inceleme yapılacaktır. Bu incelemenin amacı, peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunun uygun olup olmadığı ve ek bilgiye ihtiyaç duyulup duyulmadığı noktasında toplanmaktadır. Şayet idare ibraz edilen bilgi ve belgeler ile bir sonuca ulaşamazsa mükelleften ek bilgi talebinde bulunabilir ya da mükellefle görüşme yapabilir. Bu şekildeki bir görüşme, yalnızca

<sup>843</sup> Biyan, *a.g.m.*, s.157, Tokay Acar, *a.g.e.*, s. 229.

<sup>844</sup> Aynı yönde, Ağar, *a.g.e.*, s.307.

anlaşma kapsamındaki işlemlerin niteliğinin en iyi açıklamasını sağlamakla kalmamakta aynı zamanda erken bir aşamada işlemlerin PFA kapsamına girip girmeyeceği konusunun vergi idaresi tarafından açıklığa kavuşturulmasını sağlamaktadır<sup>845</sup>. Ön inceleme yapılması, mükellef ile idare arasında kesin olarak peşin fiyatlandırma anlaşması yapılacağı anlamına gelmemektedir.

#### **10.5.4. Değerlendirme Aşaması**

Bu aşamada, idare tarafından çeşitli analizler yapılmaktadır. Bu analizler, mükellef tarafından ibraz edilen belgelere dayanarak vergi idaresince yapılmakta ve çeşitli değerlendirmelerde bulunmaktadır. Yapılacak analizde, karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltimlerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların değerlendirmesi yapılmaktadır. Bu aşamada yapılacak analizler, transfer fiyatlandırmasında emsal bedeli tespit etmek için yapılan analizlere uygun olarak gerçekleşecek ve oradaki hususlar dikkate alınacaktır. Bu aşamanın vergi mükellefini ilgilendiren üç önemli ana konusu bulunmaktadır<sup>846</sup>: Birincisi, idare tarafından yapılan fonksiyonel analiz PFA sürecinin önemli bir parçası olduğundan vergi mükellefinin kullanılan varlıklar, risk varsayımları ve gerçekleştirilen fonksiyonları açık bir şekilde belirtmesi gerekmektedir. İkincisi, vergi mükellefi, önerdiği transfer fiyatlandırması metodunu niçin seçtiğini ve emsale uygun sonuçlara nasıl uygulanacağını açıklamak zorundadır. Bu durum aynı zamanda vergi mükellefinin karşılaştırılabilirlik için gerekli verileri toplamasını ve yapılan ayarlamalar var ise bunları da göstermesini gerektirmektedir. Üçüncü olarak, vergi mükellefi gelecekte PFA'nın geçerliliğini etkileyebilecek kritik varsayımları tanımlamalı ve bu varsayımları değiştiren muhtemel etkilerin bir tartışmasını yapmalıdır.

---

<sup>845</sup> Aşkın, *a.g.m.*, s. 703.

<sup>846</sup> Aşkın, *a.g.m.*, s. 703.

İdare analiz sürecini gerçekleştirirken bazı hususlara dikkat etmelidir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir<sup>847</sup>:

- a. Analiz aşamasının kısa sürede tamamlanıp görüşmelere bir an evvel başlanmasına yönelik olarak bu aşamanın dengeli bir şekilde planlanması gerekmektedir.
- b. Mükellef idare tarafından istenen belgeleri zamanında temin ederek idarenin yapacağı analiz aşamasını kolaylaştırmalıdır.
- c. Çok taraflı anlaşmalar söz konusu olduğunda aynı bilgi ve belgeler farklı yetkili makamlar tarafından istenebileceğinden, hangi bilgi ve belgelerin istenildiği diğer yetkili makamlara bildirilmelidir.
- d. İdare anlaşma sürecinin uzamamasını sağlamak amacıyla gerekli bilgi ve belgelerin zamanında istenilmesi ve getirilmesi konusunda mükellef ile işbirliği içinde olmalıdır.

#### **10.5.5. Anlaşmanın Kabulü veya Reddi Aşaması**

İdarenin PFA yapıp yapmama konusunda takdir yetkisi mevcut olmasına rağmen bu yetki keyfi şekilde kullanılacak bir yetki değildir<sup>848</sup>. PFA'nın ruhuna ve amacına uygun olarak yapılacak analiz ve değerlendirmeler sonucunda, vergi idaresi üç şekilde davranabilecektir:

- a. İdare mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir.
- b. Gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir.
- c. İdare mükellefin talebini reddedebilir.

Vergi idaresinin vergi mükellefinin talebini kabul etmesi halinde bir sorun yoktur. Ancak asıl sorun vergi mükellefinin vergi idaresinin talebini reddetmesi veya değiştirerek kabul etmesi durumlarında vergi mükellefinin hareket tarzının ne olacağı

---

<sup>847</sup> Feyyaz Yazar, "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:317, Ocak 2008, s.144.

<sup>848</sup> Funda Başaran Yavaşlar, "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Bu Anlaşmaların Anayasal Sınırları", *Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu*, Marmara Üniversitesi, 2012, s.297.



konusunda toplanmaktadır. Yukarıda PFA'ların idari sözleşme olarak kabul edilmesi gerekliliğinden bahsedilmişti. Ancak bu aşamada henüz taraflar arasında gerçekleşmiş bir sözleşme söz konusu değildir. Bu halde vergi mükellefinin ret veya değiştirerek kabul durumlarında idari dava açabileceğinin kabulü gerekmektedir. Açılacak davanın türü ise iptal davası veya tam yargı davası olacaktır<sup>849</sup>. Mükellef idare tarafından yapılan işlemin iptalini isterse iptal davası veya idare tarafından yapılan işlem nedeniyle bir zarar meydana gelmişse zararının tazminine yönelik tam yargı davası açacaktır.

Davanın hangi mahkemede açılacağı konusunda ise 2575 Sayılı Danıştay Kanunu ile 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanununa bakmak gerekmektedir. PFA'lar 2575 Sayılı Danıştay Kanunu'nun 24/1. maddesinde<sup>850</sup> belirtilen Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakabileceği durumların hiçbirine girmemektedir. 2576 Sayılı Kanunun 6. maddesinde vergi mahkemelerinin “*Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mal yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları*” çözümleyeceği belirtildiğinden bu davalarda görevli mahkeme, PFA'ların Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmesi nedeniyle Vergi Mahkemesidir.

Yetkili mahkeme, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) *Vergi Uyuşmazlıklarında Yetki* başlıklı 37. maddesinin<sup>851</sup> 4. fıkrasındaki “Diğer

<sup>849</sup> Canyaş, a.g.m., s.152.

<sup>850</sup> Madde 24-“(Değişik: 2/6/2000-4575/2 md.) Danıştay ilk derece mahkemesi olarak: Bakanlar Kurulu kararlarına,(Değişik: 2/6/2004-5183/4md.)Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere, Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine, Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar.2. Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceler ve karara bağlar.” şeklindedir.

<sup>851</sup> Madde 37 “*Vergi Uyuşmazlıklarında Yetki: Madde 37 – Bu Kanununa göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme: a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, b) (Ek: 10/6/1994- 4001/17 md.) Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen, d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.*” şeklindedir.

uyuşmazlıklarda dava konusu işlemleri yapan dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.” hükmü gereğince, işlemi yapan GİB’in merkezi Ankara olduğundan dolayı yetkili mahkeme Ankara Vergi Mahkemesi olacaktır.

Dava açma süresi, İYUK 7. madde<sup>852</sup> gereğince, ret veya değiştirerek kabul kararının Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mükellefe tebliğinden itibaren 30 gün olacaktır.

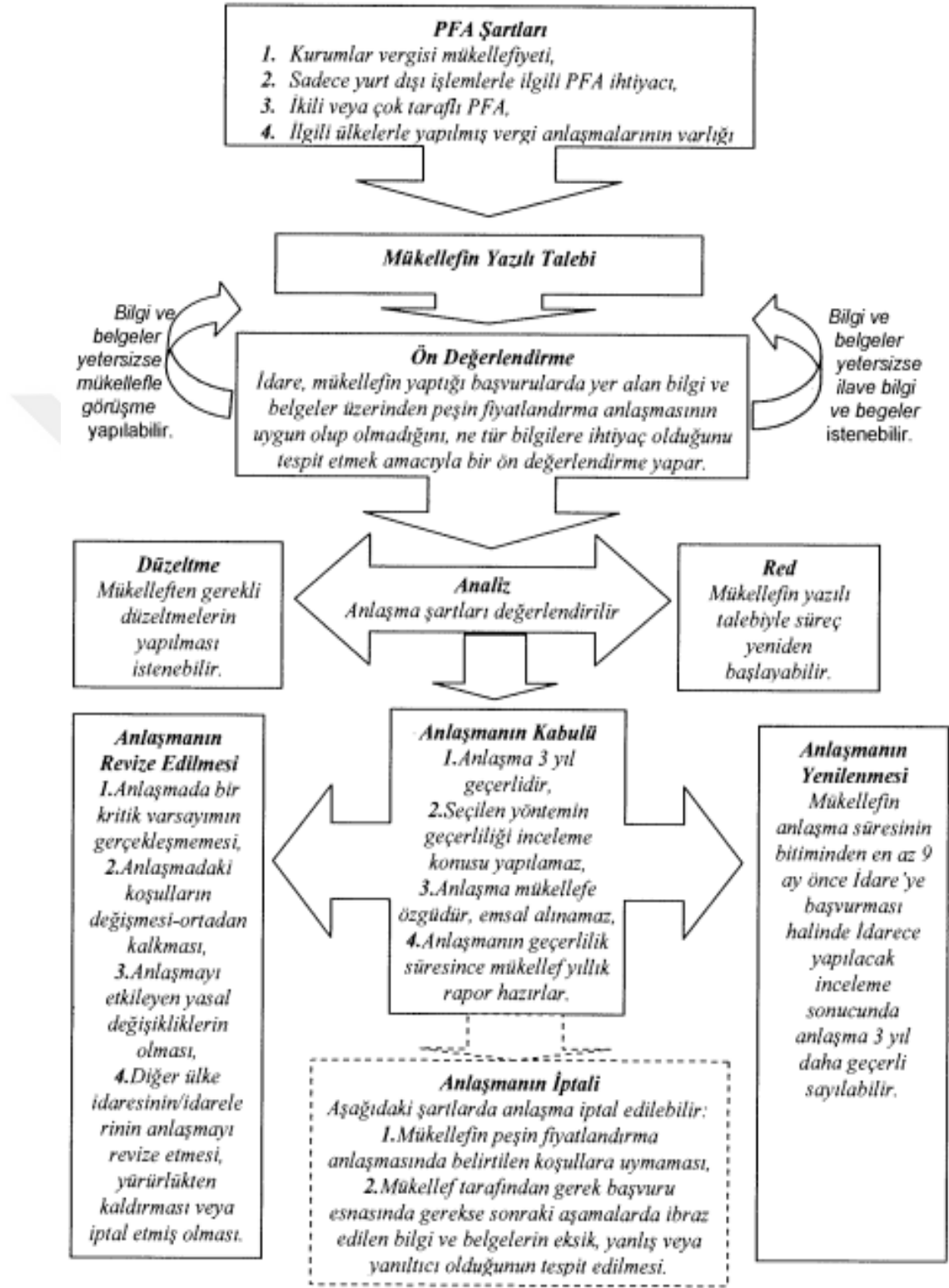
İdarenin vergi mükellefi ile uygulanacak transfer fiyatı metodunun türünde anlaşmaları durumunda vergi mükellefi ile idare arasında peşin fiyatlandırma anlaşması imzalanacaktır.



---

<sup>852</sup> “Dava açma süresi: **Madde 7 – 1.** Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.” şeklindedir.

**Tablo 11.11.** Türk Hukuku Bakımından PFA'lara Başvuru Süreci



Kaynak: Köse ve Ferhatoğlu, a.g.e., s. 115.

## 10.6. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Sonuçları

Türk hukuku bakımından peşin fiyatlandırma anlaşmalarının imzalanması ile birtakım sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bu sonuçlar şu şekilde sıralanabilir:

a) Peşin fiyatlandırma anlaşması süreli bir anlaşmadır. Türk hukuku bakımından anlaşmasının süresi “en fazla üç yıl” olarak öngörülmüş olup, sürenin üç yıldan az olarak tespit edilmesi mümkün iken üç yıldan fazla olarak belirlenmesi mümkün değildir. Ancak önceki düzenleme bu şekilde iken 6728 Sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 59/9. maddesi ile Bakanlar Kuruluna bu süreyi 5 (beş) yıla kadar artırma yetkisi verilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulunca henüz yapılan değişiklikler ile ilgili olarak bir düzenleme yapılmadığı için üç yıllık süre uygulanmaya devam edecektir. Süresi belirli sözleşmeler gereğince sürenin dolması ile anlaşma da kendiliğinden sona erecektir. Tarafların bunun için herhangi bir bildirimde bulunmalarına gerek bulunmamaktadır.

Bu anlaşma imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edecektir. Örneğin mükellef tarafından 17/08/2010 tarihinde yapılan başvuru ile devam eden süreç 05/01/2012 tarihinde imzalanan anlaşma ile sonuçlanmış ise, anlaşma imzanın atıldığı 05/01/2012 tarihinden itibaren geçerli olacaktır<sup>853</sup>.

b) Peşin fiyatlandırma anlaşması, anlaşma yapılan mükellefe özgüdür ve yalnızca bu mükellefi ilgilendirmektedir. Dolayısıyla başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması ve yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak ileri sürülmesi mümkün değildir. Ağar, VUK’nun 3/B maddesi gereğince, BKK ile ispat hukukuna ilişkin düzenleme yapılamayacağını, dolayısıyla mükellefin vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceğini bu nedenle başka bir mükellefle yapılan PFA’nın emsal olarak kullanabileceğini belirtmektedir<sup>854</sup>. İdari bir işlemle ispat hukukuna ilişkin bir düzenleme getirilemez. Bu nedenle başka bir mükellef tarafından imzalanan PFA’ların emsal olarak kullanılması mümkün olmakla

<sup>853</sup> GİB (2010), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber, [www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/transfer\\_fiyatlandirma2010.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf), (Erişim Tarihi: 29.12.2014), s. 10.

<sup>854</sup> Ağar, *a.g.e.*, s.306.

birlikte pratikte vergi mahremiyeti gerekçesi ile bu anlaşmaların açıklanmaması emsal olarak kullanılmasına izin vermemektedir.

Uluslararası alanda devletlerin uygulamaları da bu anlaşmaların açıklanmaması yönündedir. Bu durum doktrinde tartışmaya sebep olmakta, açıklanmasını savunanlar argümanlarını diğer vergi mükellefi ile eşitlik, adalet gibi temeller üzerine oturturken karşı olanlar ticari sır, bilgilerin güvenliği gibi temellere dayandırmaktadırlar<sup>855</sup>.

PFA'ların gizli tutulması uygulaması nedeniyle, yalnızca vergi idaresi ve vergi mükelleflerinin bildiği PFA hukukunun gizli alan yaratma tehlikesinden söz edilmektedir<sup>856</sup>.

PFA'ların emsal olarak gösterildiği ve mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğu iddiası konusunda ABD'de ortaya çıkmış bir olay bulunmaktadır<sup>857</sup>. Glaxo davası, 2004 yılında Amerikan Vergi İdaresinin (IRS) Zantac adlı ilacın gelirinin transfer fiyatı ayarlamasının doğru olmayan şekilde yapıldığını savunarak vergi mahkemesine başvurmuştur. Glaxo başka bir vergi mükellefine ait bilgilere içeriden alınan bilgi ile sahip olarak birleşme nedeniyle diğer bir şirketin bilgilerini elde etmiş bulunmaktadır. GlaxoSmithKline, SmithKlineBeecham ve GlaxoWellcome arasındaki birleşmeden oluşmuştur. Birleşmeden önce, SmithKlineBeecham, Zantac adlı ilaçla rekabet halinde olan, Tagamet adlı bir ilacın transfer fiyatını kapsayan IRS ile bir PFA yürürlüğe koymuştu. Aynı zamanda GlaxoWellcome'da Zantac için IRS ile transfer fiyatı müzakerelerine başlamasına rağmen anlaşma gerçekleşmemiştir. Birleşmenin gerçekleşmesinden sonraki 2000 yılında, IRS Zantac'ın transfer fiyatı için şirket hakkında denetimlere başlamıştır. Glaxo, Tagament adlı ilaçla ilgili olarak sahip olduğu bilgilere dayanarak IRS'nin ayarlamalarına itiraz etmiştir. Taraflar, 2006 yılında 3.4 milyon dolara en büyük vergi uzlaşmasını gerçekleştirdiklerinden olay dava aşamasına gelmemiştir. Ancak Glaxo'nun iddialarından biri Zantac ile ilgili olarak kazançlarda yapılan ayarlamaların doğru olmadığı çünkü PFA'daki Tagament adlı ilaçla ilgili olarak

---

<sup>855</sup> Lisa M. Nadal, "Should Advance Pricing Agreements Be Disclosed?", *Tax Notes International*, September 8, 2008, s. 873 vd.

<sup>856</sup> Regina Daenahan- Cladua Kuhnlein- Martin Skrtkovicz- David Swenson- Veli-Matti Tola, Hugo Vollebregt- Nadia Mashlob Gutierrez, "Making Better Use of APA and MAP Programs", *Journal of International Taxation*, Volume 19, Number 11, 2008, s. 42.

<sup>857</sup> Nadal, *a.g.m.*, s. 873 vd.

yapılan düzenlemelerden tamamen farklı davranıldığı yönündeydi. Glaxo uzlaşma sonrası, bir bildiri yayımlayarak transfer fiyatlandırması uygulamalarında hiçbir hata olmadığını fakat dava masrafları ve belirsizlik nedeniyle uzlaşmanın pay sahiplerinin çıkarları açısından en iyisi olduğunu belirtmiştir. PFA'lar açıklanmadığı için bu tek örnek dışında PFA ile vergi mükelleflerine farklı davranıldığı yönünde başka bir örnek bulunmamakta olup bu vakıada yargılama sürecinden geçmemiştir<sup>858</sup>.

PFA'lar konusundaki bu eleştirilerin önüne geçebilmek için PFA'ların içeriği bakımından ticari sır olarak kabul edilebilecek bilgilerin değil de en azından hangi vergi yükümlüsü ile PFA imzalandığı, PFA'nın kapsadığı işlemin türleri, hangi fiyatlandırma yöntemi üzerinde anlaşıldığı, varsa dahil olan ülkeler konusunda, kamu, düzenli olarak yayımlanacak raporlarla bilgilendirilmelidir<sup>859</sup>. İdari teşkilatta var olması gerekli şeffaflık ilkesi de bunu gerektirmektedir. En azından bilgilerin kamuyu ilgilendiren kısmının yayınlanması idare üzerinde bir kontrol baskısı oluşturarak keyfi davranmayı önleyecektir.

c) Peşin fiyatlandırma anlaşması bağlayıcı bir anlaşmadır. Anlaşmada belirlenen süre için tarafları bağlamakta, uygulanacak transfer fiyatlandırması metodu ve vergi mükellefinin ödeyeceği vergi bakımından kesinlik oluşturmaktadır. PFA anlaşmasına konu olan, mükellefin belirlenen işlemlerine uygulanacak transfer fiyatı metodunun incelenmeyeceği konusunda kesinlik taşımaktadır. Yoksa vergi mükellefi anlaşmada belirlenen transfer fiyatlandırması metodunun doğru uygulanıp uygulanmadığı bir suistimalin yapıp yapılmadığı konusunda denetim altındadırlar. Ancak yapılacak bu denetim esnasında idare ile mükellef arasında peşin fiyatlandırma anlaşmasına konu olan transfer fiyatlandırma metodunun yanlış olduğunun tespit edilmesi halinde ne olacağı belirsizdir<sup>860</sup>. Ancak bu süre içerisindeki kesinlik vergi mükellefinin hiç incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. PFA'ların sağladığı koruma kayıtsız şartsız mutlak bir denetim muafiyeti olmayıp hafifletilmiş bir denetim söz konusu olup denetimin kapsamına şu hususlar girmektedir<sup>861</sup>:

---

<sup>858</sup> Nadal, *a.g.m.*, s. 874.

<sup>859</sup> Yaltı, "Kurumlar Vergisi Kanununun "Yenisi" Peşin Fiyat Sözleşmeleri", s.25.

<sup>860</sup> Türk, *a.g.m.*, s.113.

<sup>861</sup> Kapusuzoğlu, *a.g.e.*, s.196, Daenahan et all., "Making Better Use of APA and MAP Programs", s. 42.

- a. Vergi mükelleflerinin peşin fiyatlandırma anlaşmalarının uygulama şeklinin denetimi,
- b. Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvurusu sırasında vergi idaresine sunmuş bulunduğu belgelerin geçerliliklerini halen koruyup korumadığının denetimi,
- c. Başvuru sırasında vergi idaresine ibraz edilen belgelerde ya da mükellefin kayıt ve belgelerinde yer almakla birlikte transfer fiyatlandırması uygulaması sırasında bizzat kullanılan hesaplama, tahmin gibi verilerin doğruluğunun denetimi,
- d. Kritik varsayımların halen geçerliliklerini koruyup korumadığının denetimi,
- e. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının uygulanmasının ve kritik varsayımların geçerlilik ve etkililiği konusunda mükellef tarafından sunulacak ispat vasıtalarının ve görüşlerin değerlendirilmesidir.

Yine bu kesinliğin sınırının ne olacağı konusunda bir tereddüt söz konusudur. Kesinlik, vergi mükellefi anlaşma şartlarına uyduğu sürece söz konusu olabilecek bir kesinliktir. Çünkü anlaşma şartlarına uyulmaması durumunda vergi idaresinin tek taraflı iptal hakkı bulunmaktadır. Bunun dışında vergi mükellefi açısından bakıldığında yapılan düzenlemelerde vergi mükellefinin iptal hakkından hiç bahsedilmediği görülmektedir. Günümüzün ekonomik koşulları son derece kırılgan bir yapı üzerine kuruludur. Anlaşma şartlarında belirlenen durum ve koşulların vergi mükellefinin aleyhine değişmesi durumunda, mükellefin anlaşmanın revize edilmesi talebinde bulunabileceği, anlaşmanın revize edilmesi talebinin idare tarafından kabul edilmemesi halinde anlaşmanın iptalini isteyebileceğine dair bir hüküm bulunmakta başka bir iptal nedeni sayılmamaktadır. Ancak bu durumda dahi iptal isteminin kabulü idarenin takdirine bırakılmıştır. Sözleşme hürriyeti ve mükellef hakları kapsamında irdelendiğinde mükellefin de anlaşmayı iptal hakkının bulunduğunu kabul etmek gerekecektir. Ancak bunun yönteminin nasıl olması gerektiği konusunda ciddi boşluklar bulunmaktadır. Bu fesih nedenleri ile ilgili olarak bir boşluğun bulunması nedeni ile mükellefin gerekçeli olarak bilgi ve belgelerini ortaya koymasında fayda bulunmaktadır.



PFA'ların bağlayıcılığı konusunda Türk Vergi Yargısına intikal etmiş hiçbir uyumsuzluk bulunmamaktadır.

**d)** Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında yıllık rapor düzenleme zorunluluğunun bulunması: Peşin fiyatlandırma anlaşmalarında yıllık rapor düzenleme zorunluluğu bulunmaktadır. Yıllık rapor, idarenin mükellef ile yapmış olduğu anlaşmanın şartlarının geçerliliğini, sürdürüp sürdürmediğini veya mükellefin anlaşma şartlarına uyum gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla anlaşmaya taraf olan mükelleften anlaşmada belirlenen süre boyunca yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanmasını talep ettiği rapordur. Bu rapor, idare ile anlaşmayı yapan kurumlar vergisi mükelleflerince her yıl beyanname verme süresi olan hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bir yazı ekinde idareye verilecektir. Ancak bu raporu hazırlaması gereken kişinin kim olduğu, tasdikinin gerekip gerekmediği ve meslek mensuplarına cezai veya hukuki sorumluluk getirip getirmeyeceği hususunda ne Tebliğ'de ne de Karar'da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır<sup>862</sup>.

Bunun yanında vergi mükellefleri bakımından bir kolaylık getirilmiş olup idare ile peşin fiyatlandırma anlaşması imzalayan mükelleflerin, anlaşma kapsamındaki işlemlerine ilişkin olarak yıllık transfer fiyatlandırması raporu hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak ilişkili kişilerle gerçekleştirilen ve anlaşma kapsamında olmayan işlemler için yıllık transfer fiyatlandırması raporunun hazırlanması gerekmektedir.

### **10.7. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Yenilenmesi**

Türk hukuku bakımından uluslararası düzenlemelere benzer şekilde, vergi mükelleflerinin PFA'ların yenilenmesi talebinde bulunması mümkündür. Yenilenme müessesinin vergi mükellefi bakımından benimsenen transfer fiyatı metodu nedeniyle kesinliğin sürdürülmesi, vergi idareleri bakımından ise ihtilafların en aza indirilmesi bakımından yararlı olarak görülmekle birlikte dezavantajı da bulunmaktadır. Yenilenme, PFA'ya problem çözme aracı olarak gereksiz şekilde karmaşıklık

---

<sup>862</sup> Tekin- Kartaloğlu, *a.g.e.*, s.133.

eklemekte, sürecin bütünlüğünü sorgulamakta ve vergi mükellefinin PFA'ya başvururken ki amacından uzaklaştırmaktadır<sup>863</sup>.

Türk Hukukunda yenilenme talebinde bulunan mükellefin anlaşma süresinin bitiminden en az dokuz ay önceden İdare'ye başvurarak yenilenme talebinde bulunması ve Harçlar Kanunu'nda belirtilen 2017 yılı için 45.583,30TL yenileme harcını yatırması gerekmektedir. Yenilenme talebinde bulunmak için gerekli dokuz aylık süre uluslararası düzenlemelere paralel şekilde konulmuştur. Ancak bu süre yukarıda da belirtildiği gibi kanunla değil Bakanlar Kurulu Kararı ve Tebliğle getirilmiş olup yasaya aykırılık teşkil etmektedir. Doğrudan mükellefin hukuki durumuna etki eden böyle bir düzenleme usule değil esasa ait bir düzenleme olup Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir.

Vergi mükellefinin yenilenme başvurusunda bulunurken mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini, anlaşmanın yenilenmesi sonucunda anlaşmada herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek gerekli bilgi ve belgelerin sunması gerekmektedir.

İdare, mükellefin başvurusunun incelenmesi sonucunda, mevcut anlaşmada belirtilen koşullar ile kritik varsayımların devam ettiğine ve tespit edilen yöntemin halen emsallere uygunluk ilkesini karşıladığına karar verirse, mevcut anlaşmanın aynı koşulları, varsayımları ve yöntemi kapsayacak şekilde bir dönem daha devam ettirilmesini kabul edebilir. Bunun yanında idare, anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetinin, belirtilen koşulların ve varsayımların değiştiğine ya da farklı bir yöntem tespit edilmesi gerektiğine karar verirse, mükellefin yeni bir peşin fiyatlandırma anlaşması başvurusunda bulunması gerekecektir.

Her ne kadar mevzuatta bu konuda bir hüküm bulunmasa dahi her iki durumda da mükellefin dava açma imkanı bulunmaktadır. Yalnız burada ayırt edici nokta başvuru talebinin reddinden farklı olarak ortada bir sözleşme bulunmasıdır. Sözleşme bulunması, açılacak davanın niteliği konusunu tartışmalı hale getirmektedir. Çünkü Türk idare hukuku literatüründe, ekseriyetle idari sözleşmenin geçerliliğinin veyahut

---

<sup>863</sup> Herksen, "There's an APA in Your Future!", s. 4.

uygulanmasından doğan anlaşmazlıkların tam yargı davasına konu olabileceği dolayısıyla hukuka aykırılığının önlenmesi amacıyla idari bir işlem gibi iptallerinin istenemeyeceği kabul edilmektedir<sup>864</sup>. Ancak Danıştay'ın uygulamaları aksi yöndedir. Canyaş'ın bizimde katıldığımız görüşüne göre<sup>865</sup>, sözleşmenin uygulanması ile ilgili olarak yapılan tek yanlı işlemlere karşı tarafların iptal davası açabilmesinin önünde bir engel bulunmamakta olup bu türlü tek yanlı idari işlemler idari sözleşme olarak adlandırılan iki taraflı üst idari işlemi uygulayan işlemlerdir. Bu nedenle tek yanlı işlemlerin de üst norm durumunda bulunan idari sözleşmelere ve düzenleyici işlemlere kanuna uygunluk denetiminin yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla bu tür işlemlere ilişkin olarak hem iptal davasının hem de tam yargı davasının açılabilmesini kabul etmek gerekecektir. Ayrıca BKK'daki mevcut "kabul edebilir" ibaresi vergi idaresinin takdir yetkisini değil bağlı yetkisini ifade etmektedir<sup>866</sup>. Yani idare anlaşmada belirtilen koşullar ile kritik varsayımların devam ettiğini ve tespit edilen yöntemin halen emsallere uygunluk ilkesi ilkesini karşıladığını tespit ettiği takdirde anlaşmanın bir dönem daha devam ettirilmesine karar verecektir. Bu durumların varlığının tespitine rağmen talebi reddetme gibi bir yetkisi bulunmamaktadır. Yetkili ve görevli mahkeme Ankara Vergi Mahkemesi olup dava açma süresi yenileme talebinin reddinin mükellefe tebliğinden itibaren yahut başvuruyu takip eden tarihten itibaren idarenin 60 günlük zımni ret süresinden itibaren 30 gündür.

Yenileme müessesesi esasen Borçlar Hukukundaki yenilemeye benzetilebilir. Yenileme, B.K'nun 133. maddesinde düzenlenmiş olup borcu sona erdiren nedenlerden bir tanesidir. Söz konusu madde, "*Yeni bir borçla eski bir borcun sona erdirilmesi, ancak tarafların bu yöndeki açık iradesi ile olur.*"

*Özellikle mevcut borç için kambiyo taahhüdünde bulunulması veya yeni bir alacak senedi ya da yeni bir kefalet senedi düzenlenmesi, tarafların açık bir yenileme iradeleri olmadıkça yenileme sayılmaz.*" demektedir.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere yenileme, tarafların açık bir şekilde anlaşmaları yoluyla yeni bir borç kurmak suretiyle eski borcun ortadan

---

<sup>864</sup> Gözübüyük- Tan, *a.g.e.*, s.649.

<sup>865</sup> Canyaş, *a.g.m.*, s. 153.

<sup>866</sup> Canyaş, *a.g.m.*, s.155

kaldırılmasıdır<sup>867</sup>. Yenilemenin şartları<sup>868</sup>, a) eski borcun ortadan kaldırılması b) yeni ve geçerli bir borcun meydana getirilmesi, c) tarafların yenileme için açıkça anlaşmış olmalarıdır. Bu şartları taşıyan bir borcun yenilenmesi ile eski borç ortadan kalkmakta ve yerine yeni borç geçmektedir<sup>869</sup>. Başaran Yavaşlar, Borçlar Hukuku'ndaki yenileme müessesesine dayanarak Karar ve Tebliğdeki anlaşmanın yenilenmesi kavramının mevcut PFA'dan kaynaklanan yükümlülüklerin sona erdirilerek yeni bir PFA'nın yapılması anlamına geldiğini, ancak düzenlemede yenilenme ile sürenin uzatılması kavramlarının birbirine karıştırıldığını, sürenin uzatılması olarak kabul edilirse Bakanlar Kurulu Kararı ile KVK'nun 13/5. maddede öngörülen üç yıllık sürenin dolaylı olarak aşılması anlamına geleceğini ifade etmektedir<sup>870</sup>. Yaltı, Yazar, Biçer ve Öner ise, maddelerdeki anlaşmanın yenilenmesi kavramını süresinin uzatılması şeklinde değerlendirerek, mükellef tarafından gerekli şartların yerine getirilmesi durumunda anlaşmanın süresinin aynı koşullarla bir dönem daha uzayacağını kabul etmektedirler<sup>871</sup>.

Karar ve Tebliğ'de bahsi geçen yenileme kavramı anlaşmanın süresinin uzatılması anlamında kullanılmıştır. Çünkü ikinci fıkrada bahsi geçen durumların gerçekleşmemesi halinde yeni bir PFA yapılacağı belirtilmesi başka bir türlü değerlendirmeye mahal vermemektedir. Karar ve Tebliğde yenilenme kavramının tercih edilmiş olmasının nedeni, diğer ülke hukuklarındaki "renew" kullanılmış olması ve Türkçeye çevirisinin yenilenme olarak yapılmış olmasından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte PFA'lara mevzuatlarında yer veren ülkelerin hukuklarında aynı şekilde düzenlemeler mevcuttur. Özel hukuka ait bulunan borcun yenilemesi kavramından hareketle hem uluslararası vergi hukukuna hem de iç vergi hukukuna ait bir kavram olan PFA'lar için aynı sonuca varmak doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Bir özel hukuk hükmünün vergi hukuku bakımından geçerli olması için yasada açıkça bu konuda hüküm bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla PFA'lar bakımından öngörülen yenilenme ile ilgili olarak Borçlar kanununa atıfta bulunulmadığından iki müessesenin

---

<sup>867</sup> Ahmet Cemal Ruhi, *Sözleşmeler Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011, s.67.

<sup>868</sup> Ruhi, *a.g.e.*, s.68 vd.

<sup>869</sup> Dolayısıyla eski borca bağlı bulunan kefalet ve rehin gibi fer'i haklar ile eski borcu sakatlayan sebepler ve eski borçla ilgili itiraz ve def'iler ortadan kalkar. Bununla birlikte yeni borcun doğması ile zamanasını yeniden işlemeye başlayacaktır.

<sup>870</sup> Yavaşlar, "*Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Bu Anlaşmaların Anayasal Sınırları*", s. 308.

<sup>871</sup> Yaltı, "Advance Pricing Agreements in Turkey", *European Taxation*, July 2008, IBDF, s.391, Yazar, *a.g.m.*, s. 146., Biçer, *a.g.m.*, s.146-147, Öner, *a.g.m.*, s.512.

birlikte yorumlanması doğru olmayacaktır. Ancak Başaran Yavaşlar'ın haklı olarak ifade ettiği gibi, KVK ile üç yıl olarak yapılması öngörülen PFA'ların süresinin Tebliğ ve Karar ile dolaylı olarak uzatılması sağlanmakta ve hukuka aykırı bir durum yaratılmaktadır. İkinci düzenlemelerle kanun dolanılmaktadır ki kanunilik ilkesi ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacak bir düzenlemedir.

### 10.8. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Revize Edilmesi

Anlaşmaların revize edilmesi kavramı aslında vergi hukuku bağlamında düşünüldüğünde yeni bir kavramdır. Vergi hukukunda idarenin ve mükellefin karşılıklı olarak anlaştığı diğer bir durum uzlaşma olarak gösterilebilir. Ancak uzlaşmada, uzlaşmanın revize edilmesi gibi bir durum mevzuatta yer almamaktadır. Vergi hukukunun yakın ilişki içinde bulunduğu idare hukukunda, idari sözleşmeler bakımından sözleşmelerin revize edilebileceğine dair hüküm bulunmamaktadır. 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve 4375 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa göre akdedilen sözleşmeler bakımından mücbir sebep<sup>872</sup>, fedürens teorisi<sup>873</sup>, öngörülemezlik teorisi<sup>874</sup> ve öngörülmemiş güçlükler teorisi<sup>875</sup> gibi yeni olaylarda taraflar arasındaki sözleşmenin revize edilmesi öngörülmemekte ya sözleşmeyi sona erdirmekte ya da sözleşme devam etmekle birlikte sözleşmeci tarafın tazminat hakkı ortaya çıkmaktadır.

PFA'ları revize edilmesi konusu B.K. 138.maddede öngörülen ve aşırı ifa güçlüğü başlığı altında düzenlenen sözleşmenin değişen şartlara uyarlanması müessesine de benzetilebilir. Sözleşme bakımından değişen hal ve şartlar, sözleşmenin

---

<sup>872</sup> Mücbir sebep, tarafların iradesi dışında meydana gelen, önceden öngörülmesi ve önlenmesi mümkün bulunmayan ve sözleşmenin yerine getirilmesine engel olan harici bir olaydır. 4375 Sayılı Kamu İhale Kanunu, mücbir sebep olarak kabul edilebilecek haller olarak doğal afetler, kanuni grev, genel salgın hastalık, kısmi veya genel seferberlik ilanı, gerektiğinde kurum tarafından belirlenebilecek benzeri diğer haller gösterilmiştir. Gözler, Kemal ve Kaplan Gürsel (2011), a.g.e., s.508.

<sup>873</sup> Fedürens Teorisi (Fait du Prince) Teorisi, idari sözleşmenin tarafı olan kamu tüzel kişisi tarafından taraf olma sıfatıyla değil de başka sıfatla alınan ve sözleşmenin ifasını güçleştiren tedbirler nedeniyle sözleşmenin diğer tarafı olan özel hukuk kişinin uğradığı zararın idare tarafından tazmin edilmesini öngören bir teoridir. Gözler, Kemal ve Kaplan Gürsel (2011), a.g.e., s.509.

<sup>874</sup> Öngörülemezlik teorisi, tarafların iradesi dışında bulunan ve sözleşmenin akdedilmesi esnasında öngörülemez ve normal olmayan nitelikte bulunan ve sözleşmecinin ekonomisini sarsan olay ve durumların ortaya çıkması halinde idarenin sözleşmeci kimsenin mali dengesini sağlamasını öngören bir teoridir. 4375 Sayılı Kanun'un 24. maddesinde belirtilmiştir. Gözler –Kaplan, a.g.e., s.510 vd.

<sup>875</sup> Öngörülmemiş güçlükler teorisi ise, yapım sözleşmelerinde, sözleşmenin imzalanması sırasında öngörülmemiş teknik zorlukların sözleşmenin yerine getirilmesi esnasında ortaya çıkması durumunda sözleşmeci tarafın bu güçlükleri aşmasını ve bunun karşılığında idarenin sözleşmeciye yaptığı ek giderler karşılığında tazminat ödemesini öngören bir teoridir. Gözler –Kaplan, a.g.e., s.513.

kuruluşu esnasında mevcut olmayan ve sözleşmenin yapıldığı zaman ki gerçeklerle bağdaşmayan, ancak sözleşmenin uygulanması safhasında ortaya çıkmış bulunan ve sözleşme bakımından belirli bir öneme sahip bulunan olaylardır<sup>876</sup>. Diğer bir deyişle, gelecekte gerçekleşecek olan bir durumun belirsizliği nedeniyle, olanın doğru olarak öngörülememesine ilişkin sözleşme rizikoları olarak da ifade edilmektedir<sup>877</sup>.

Borçlar Kanunu 138. madde gereğince, “sözleşmenin yapıldığı sırada taraflarca öngörülmeyen ve öngörülmesi de beklenmeyen olağanüstü bir durum borçludan kaynaklanmayan bir sebeple ortaya çıkar ve sözleşmenin yapıldığı sırada mevcut olguları kendisinden ifanın istenmesini dürüstlük kurallarına aykırı düşecek derecede borçlu aleyhine değiştirir ve borçlu da borcunu henüz ifa etmemiş veya ifanın aşırı ölçüde güçleşmesinden doğan haklarını saklı tutarak ifa etmiş olursa borçlu, hakimden sözleşmenin yeni koşullara uyarlanmasını isteme, bu mümkün olmadığı takdirde sözleşmeden dönme hakkına sahiptir. Sürekli edimli sözleşmelerde borçlu, kural olarak dönme hakkının yerine fesih hakkını kullanır.

*Bu madde hükmü yabancı para borçlarında da uygulanır.”* denmektedir. Görüldüğü üzere Borçlar Hukukundaki sözleşmenin yeni şartlara uyarlanması, işlem temelini çökmesi teorisine dayanmakta ve taraflar arasında geçerli olan ahde vefa ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır. Borçlar hukuku bakımından sözleşmenin yeni durumlara uyarlanmasının birtakım şartları bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir<sup>878</sup>:

- a. Kanunda ve sözleşmede değişen koşullara ilişkin herhangi bir hüküm bulunmaması,
- b. Sözleşmenin kurulmasından sonra meydana gelen öngörülemeyen ve öngörülmesi de beklenemeyen olağanüstü bir durum değişikliğinin varlığı,
- c. Uyarılama isteyen tarafın (borçlunun) kusurunun bulunmaması (durumun borçludan kaynaklanmamış olması)

<sup>876</sup> İbrahim Kaplan, *Hakimin Sözleşmeye Müdahalesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007, s.119.

<sup>877</sup> Seçkin Topuz, *Türk-İsviçre ve Alman Borçlar Hukukunda Denge Bozulması ve İfa Güçlüğü Durumlarında Sözleşmeye Müdahale (Hakimin Sözleşmeyi Uyarlaması)*, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2009, s.247.

<sup>878</sup> Gülmelahat Doğan, “Aşırı İfa Güçlüğü Nedeniyle Sözleşmenin Değişen Koşullara Uyarlanması”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:111, Mart-Nisan 2014, s.1.

- d. Tarafların yüklendikleri edimler arasındaki dengenin dürüstlük kuralına aykırı şekilde (borçlu aleyhine) aşırı ölçüde bozulmuş olması,
- e. Edimin henüz ifa edilmemiş veya ifanın aşırı ölçüde güçleşmesinden doğan haklar saklı tutularak ifa edilmiş olması,
- f. Uygun illiyet bağı bulunmasıdır.

Borçlar Hukuku bakımından özel hukuk kişileri arasında akdedilmiş bir sözleşmede, yukarıda belirtilen şartlar mevcut olduğu takdirde, borçlu olan taraf hakimden sözleşmenin yeni durumlara uyarlanmasını bu mümkün olmadığı takdirde ise feshini isteme hakkına sahiptir. Borçlar Hukukuna ait bir kavram olan yeni durumlara uyarlamada, madde metninde yalnızca borçlu olan tarafın böyle bir talepte bulunabileceği gibi bir anlam çıkmakta ise de alacaklı olan tarafın da uyarlama için hakime başvurabileceğini Yargıtay kararları ve önceki uygulamalar ışığında kabul etmek gerekmektedir<sup>879</sup>.

Ancak türlerine göre ulusal ve uluslararası niteliği bulunan PFA'ların revize edilmesi konusu da kendisine özgü bir müessesedir. Karar ve Tebliğ tarafından birtakım şartların bulunması halinde, PFA'ların revize edilebileceği öngörülmüştür. Bu şartlar tahdidi olarak sayılmıştır. Bunun dışındaki hallerde revize talebinde bulunulması mümkün değildir. Ancak bu şartların kanun tarafından konulmadığını hatırlatma fayda bulunmaktadır. Revize talebinde bulunan mükellefin Harçlar Kanununda böyle bir hüküm bulunmaması nedeniyle harç ödeme zorunluluğu bulunmamaktadır. Anlaşmanın revize edilmesinin şartları şu şekilde sıralanmıştır:

- a. Anlaşmada yer alan kritik bir varsayımın gerçekleşmemesi,
- b. Anlaşma koşullarında esasa ilişkin bir değişikliğin gerçekleşmesi veya anlaşmada belirlenen koşulların geçerliliğini sürdürmemesi,
- c. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dahil, yasal düzenlemelerde anlaşmayı etkileyecek değişikliklerin gerçekleşmesi,

---

<sup>879</sup> Nihat Yavuz, *6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun Getirdiği Değişiklikler ve Yenilikler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s.246., Başak Baysal, "Aşırı İfa Güçlüğü", *Türk Borçlar Kanunu Sempozyumu Makaleler-Tebliğler*, İstanbul, XII Levha Yayınları, 2012, s.130.



- d. İki veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmalarında, diğer ülke idaresinin/idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmiş olmasıdır.

Mükellef bu hallerden birinin mevcut olması durumunda, idare ile imzaladığı PFA'nın revize edilmesi amacıyla idareye başvuruda bulunacaktır. Ancak bu başvuruda bulunurken anlaşmanın revize edilmesini talebini de içerecek şekilde bilgi ve belgeleri ibraz etmek zorundadır. Anlaşmanın revize edilmesi talebinin idare tarafından kabul edildiği durumda, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. Ancak idarenin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumlarda anlaşma aynen mevcut haliyle devam edecektir<sup>880</sup>. Bu durumda mükellefin yukarıda belirtilen nedenleri ileri sürerek anlaşmanın iptalini isteyebilme hakkı bulunmaktadır. Bu durumda idare anlaşmayı iptal edebilir.

Yukarıda belirtilen revize nedenlerinin idare tarafından tespit edilmesi halinde, taraflar yine müzakereye oturacaktır. Taraflar revize edilmesi konusunda anlaşmaya varırsa, anlaşmanın revize edildiği tarihten mevcut anlaşmanın süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. Mükellefin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda ise idare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilecektir.

Burada dikkat çeken husus anlaşmanın revize edilmesinin şartlarının görüşülmesi ve bir sonuca varılmasında idarenin üstün bir konumda bulunmasıdır. Düzenlemede mükellefin keyfi olarak bir anlaşmanın revize edilmesini istemesine engel olmak düşüncesi yatsa dahi çok uluslu bir şirketin çıkarı söz konusu olduğunda bu tür keyfi tutumların olmayacağı açıktır. Revize edilmesi şartlarının sonundaki iptal müessesesi ise tamamıyla idarenin takdirine bırakılmış durumdadır. Gerek mükellefin anlaşmanın revize edilmesini isteme gerekse idare tarafından anlaşmanın revize edilmesinin istenmesi durumlarında anlaşmanın iptal edilip edilmeyeceği hususunun idarenin takdirine bırakılması PFA'ların yapısı düşünüldüğünde çok da uygun olmayan

---

<sup>880</sup> Namık Kemal Uyanık, "Turkish Transfer Pricing Regulations", *Transfer Pricing In International Discussion*, Editor: Assoc. Prof. Dr. Funda Başaran Yavaşlar, Marmara University Press, 2013, s. 127.

bir durum olup mükellef aleyhine adaletsiz bir durum ortaya koymaktadır<sup>881</sup>. Çünkü PFA'lar esas itibariyle karmaşık transfer fiyatlandırması düzenlemelerinden kaçınabilmelerini sağlamak üzere ortaya konmuş bir müessesedir. Dolayısıyla mükellefin revize edilmesi talebinin idarece kabul edilmemesi halinde, mükellefin anlaşmanın iptal edilmesi talebinin kabulünün veya reddinin idarenin takdirine bırakılması PFA'ların ruhuna uygun olmayan bir düzenlemedir. Yine aynı şekilde, idare tarafından revize edilmesi talebinin mükellef tarafından kabul edilmemesi durumunun idarenin tek taraflı iptal hakkına bağlayan bir düzenleme de uygun değildir.

PFA'ların revize edilmesi müessesesi de PFA'dan ayrılabilir bir işlem olduğundan bu konudaki idarenin kararları aleyhine hem iptal davası hem de tam yargı davası açmak mümkündür. Yenileme ile ilgili olarak yapılan açıklamalar aynen burada da geçerlidir.

### **10.9. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının İptali**

Peşin fiyatlandırma anlaşmalarının iptali hem Tebliğde hem de Kararda düzenlenmiştir.

PFA'ların iptal sebepleri ile ilgili şunlar gösterilmiştir:

- a. Mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması,
- b. Mükellef tarafından gerek başvuru esnasında ve gerekse sonraki aşamalarda (yıllık rapor da dahil) ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olduğunun tespit edilmesidir.

Bu durumlarda idare mevcut bir peşin fiyatlandırma anlaşmasını tek taraflı olarak anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren iptal edebilir ve anlaşmayı hiç yapılmamış olarak kabul ederek mükellefi vergi incelemesine sevk edebilir.

Bu maddelerde düzenlendiği üzere bir PFA'yı iptal etme hakkı yalnızca İdare'ye tanınmış olup vergi mükellefinin çeşitli iptal nedenleri ile iptal hakkının bulunduğu hiç bahsedilmemiştir. Oysaki bir PFA'nın gerçekleştirilmesinin amacı vergi mükellefi

---

<sup>881</sup> Dilaver, *a.g.t.*, s.176, Salih Tanrıkulu, "Transfer Fiyatlandırmasında İdare ile Anlaşma Yöntemi Neler Getiriyor?", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 232, Ocak 2008, s. 31.

için transfer fiyatı metodu ile ilgili olarak güvenli bir alan oluşturmaktır. Dolayısıyla vergi mükellefine kolaylık sağlamak için oluşturulmuş bir müessesede, karşı taraf için sözleşmenin iptali hakkının tanınmamış olması önemli bir eksikliklerdir. Ayrıca mükellef tarafından başvuru esnasında ve sonraki aşamalarda ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış ve yanıltıcı olması halleri ile iptal sebebinde, bir nevi kabahat ve suç teşkil eden eylemlerin aynı muameleye tabi tutulması hakkaniyet ilkesine uygun düşmemektedir. Bu nedenle, eksik ve yanlış bilgi verilmesi durumlarında kötüniyet söz konusu değilse mükellefe ek süre verilerek eksiklikleri gidermesi istenmelidir<sup>882</sup>.

İdare tarafından yukarıdaki nedenlerle anlaşmanın iptal edilmesi halinde iptal hükmü anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren geçerli olacak ve anlaşma hiç yapılmamış gibi kabul edilecektir. Dolayısıyla vergi mükellefi iptal nedenleri ile ilgili olarak vergi incelemesine sevk edilebilecektir. Burada vergi mükellefinin PFA'da anlaşma kapsamına giren transfer fiyatı metodu ile ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulacağı anlamına gelmektedir. İptal sebebinin ikinci maddesinin geçerli olması halinde zaten geçerli olabilecek bu durum birinci maddesindeki vergi mükelleflerinin anlaşma koşullarına uymaması halinde de söz konusu olacaktır.

Bunların dışında, anlaşma süresince her yıl kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde idareye gönderilmesi gereken peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık raporun zamanında ibraz edilmemesi halinde, anlaşma, söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilecektir. Bu hüküm PFA'larda düzenlemesi zorunlu bulunan peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık raporun zamanında verilmemesi nedeniyle anlaşmanın iptal edilmesidir. Bu halde anlaşma baştan itibaren değil, raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilmektedir.

Bir peşin fiyatlandırma anlaşmasının idare tarafından iptalinin haksız olduğunu düşünen vergi mükellefi bakımından durumun ne olacağı konusunda yasal düzenlemelerde yine bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak yenileme ve revize edilmedeki açıklamalar gereğince vergi mükellefinin idari bir işlem olması dolayısıyla

---

<sup>882</sup> Tanrıkulu, *a.g.m.*, s. 133.

hem iptal davası hem de tam yargı davası açabileceğinin kabulü gerekmektedir. Görevli ve yetkili mahkeme Ankara İdare Mahkemesi olup dava açma süresi 30 gündür.

Türk hukukunda peşin fiyatlandırma anlaşmalarının iptali ile ilgili bir örnek bulunmamaktadır. PFA'ların en çok uygulandığı ülkelerden biri hatta birincisi olan ABD'de PFA'ların uygulanmaya başladığı 1991 yılından 2013 yılına kadar toplam 11 adet PFA iptal edilmiş bulunmaktadır<sup>883</sup>.



---

<sup>883</sup> IRS (2014)- Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements, 27 March 2014, (Erişim Tarihi: 30.03.2015), s.5.

## SONUÇ

Uluslararası vergi sorunlarının idarece benimsenen çözüm yollarından bir tanesi de peşin fiyatlandırma anlaşmalarıdır. Esasen peşin fiyatlandırma anlaşmalarını sorunları çözen bir yöntem olarak değil de sorunların ortaya çıkmasına engel olan bir yöntem olarak görmek daha doğru olacaktır. Çünkü transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını iddialarından korunmak isteyen vergi mükelleflerine koruma alanı yaratmak üzere ortaya çıkmıştır. Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, kontrol altındaki işlemlere uygulanacak transfer fiyatı metodunun belirlenebilmesi amacıyla vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında yapılan süreli, geçmişe veya geleceğe yönelik anlaşmalara denilmektedir. Tüm dünyada, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının kullanılan üç türü olup bunlar tek taraflı, çift taraflı ve çok taraflı olarak yapılmaktadır. Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında yapılan PFA'lara tek taraflı PFA'lar, farklı ülkelere ait iki vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında yapılan anlaşmalara çift taraflı PFA'lar, ikiden fazla vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında yapılan anlaşmalara çok taraflı PFA'lar denilmektedir. Tek taraflı PFA'ların ulusal niteliği bulunmakta iken iki taraflı ve çok taraflı PFA'ların uluslararası niteliği bulunmaktadır. Genellikle ülkeler küresel rekabet bakımından tüm PFA'lara mevzuatlarında yer vermektedirler. Ancak OECD, çifte vergilendirmeye sebebiyet verme ihtimali dolayısıyla tek taraflı PFA'ların kullanımına sıcak bakmamaktadır.

Türk hukukunda peşin fiyatlandırma anlaşmalarının düzenlenişi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/5. maddesi ile olmuştur. Bu maddede peşin fiyatlandırma anlaşmaları tabirine yer verilmemiş olup Maliye Bakanlığı ile anlaşma usulünden bahsedilmiştir. Daha sonra 18/11/2007 tarih ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de "1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ"inin 6. maddesinde Maliye Bakanlığı ile anlaşma usulü başlığı altında PFA'larla ilgili olarak ön değerlendirme, analiz, anlaşmanın kabulü ve reddi, anlaşmanın yenilenmesi ve anlaşmanın revize edilmesi konularında ayrıntılı düzenleme yapılmıştır. Akabinde 06/12/2007 tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete ile 2007/12888 karar sayılı "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Karar" yayımlanmıştır. Bu kararın dördüncü bölüm başlığı altında "Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları" 14. maddede düzenlenmiş bu düzenlemede PFA'ların amacı, kapsamı,

süreci ve peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin belgelendirme konularında hükümler getirilmiştir. Genel olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, özel olarak ise PFA'larla ilgili olarak yapılan düzenlemelere bakıldığında hukuki anlamda birtakım yanlışlıkların olduğu görülmektedir. Kanun tarafından açıkça transfer fiyatlandırması ile ilgili usullerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği belirtilmesine rağmen Maliye Bakanlığı tarafından konu ile ilgili olarak bir Tebliğ yayınlanmış olması yetki gaspı anlamına gelmektedir. Üstelik yetkilendirilmediği bir konuda esasa ait düzenlemeler yapılması Anayasa'nın 10. ve 73. maddelerine açıkça aykırılık taşımaktadır. Sonradan Bakanlar Kurulu tarafından düzenleme yapılmış olması hukuki yanlışlığı ortadan kaldırmamaktadır. Bunların yanısıra genel olarak transfer fiyatlandırması özel olarak ise PFA'larla ilgili konularda usulün çok ötesinde esasla ilgili düzenlemeler yapıldığı göze çarpmaktadır. Örneğin PFA'ların türleri, anlaşmaların revize edilmesi, iptali koulları, PFA'ların harca tabi olması ve miktarı ile ilgili yapılan düzenlemeler esasa ilişkin düzenlemelerdir. Bu durum yasama yetkisinin bir bakıma yürütme organına devri anlamına gelmektedir.

Türk hukuku bakımından PFA yapılabilmesi imkanı sadece kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış olup gelir vergisi mükelleflerinin böyle bir hakkı bulunmamaktadır. Kanun bakımından söz konusu olmayan böyle bir ayrıma, Tebliğ ve Karar ile gidilmiş olması Anayasa'nın 73. maddesindeki eşitlik ilkesinin ihlali anlamına gelmektedir. 2008 yılında yapılan ilk düzenlemede yalnızca Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı olan mükelleflerin PFA için başvurabileceği belirtilmişken, eşitlik ilkesine aykırı olan bu düzenlemeden dönülerek 01/01/2009 tarihinden itibaren tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin başvurabileceği belirtilmiştir. Ayrıca tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemler ile serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt dışı işlemleri ile ilgili olarak PFA başvurusunda bulunabilecekleri belirtilmiştir. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin işlemlerinin yurt dışı işlem olarak kabul edilmesi, bunun yanında her ikisi de yurt içinde bulunan kurumlar vergisi mükelleflerine bu imkanın tanınmamış olması yine eşitlik ilkesine aykırılık anlamına gelmektedir. Ancak konunun diğer bir yönü de PFA imzalamasının yurt dışı

işlemler için getirilmiş olması tüm uluslararası uygulamalara paralellik gösterecek şekilde yapılan bir düzenleme olmuştur. Diğer birçok ülkenin uygulamasında olduğu gibi Türk hukukunda da vergi mükelleflerinin tek taraflı, çift taraflı ve çok taraflı PFA yapma imkanları bulunmaktadır. Ancak bu düzenleme kanunla getirilmiş olmayıp BKK ile ve Tebliğ ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Bununla birlikte mevzuattaki düzenlemeler daha çok tek taraflı PFA'ları ele almış olup çift taraflı ya da çok taraflı PFA'lara ilişkin prosedürün nasıl işleyeceği konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır.

Türk mevzuatının önceki düzenlemelerinde PFA'ların geleceğe dönük olarak yapılabilmesi mümkün iken 19 Ağustos 2016 tarih ve 6728 Sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 59. maddesi ile yapılan değişiklik ile PFA'ların geçmiş vergi dönemlerine de uygulanmasına imkan tanınmıştır. Bunun için gerekli şartlar ödenen verginin zamanaşamına uğramamış olması, pişmanlık ve ıslah hükümlerinin halen uygulanabilir durumda olmasıdır. Bu durumda idare ile bir PFA imzalayan mükellef, anlaşmada belirlenen yöntemi zamanaşamına uğramamış geçmiş vergi dönemlerine uygulayarak VUK'nun pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre geçmiş dönem vergi beyannamelerini düzeltebilecektir. Bununla birlikte anlaşmanın geçmiş dönemlere uygulanması nedeniyle daha önce ödenen vergiler ret veya iade edilmeyecektir.

Türk hukuku bakımından PFA'ların hukuki niteliği konusunda da önemli tartışmalar bulunmaktadır. Türk idare hukukunda sözleşmeler idari sözleşmeler ve idarenin sözleşmeleri olarak ikiye ayrılmaktadır. İdarenin tıpkı bir özel hukuk kişisi gibi davranarak akdettiği sözleşmeler idarenin sözleşmeleri olarak adlandırılırken, idari sözleşmeler konusunda birtakım kriterler bulunmaktadır. PFA'lar bakımından idarenin özel hukuka dayanarak yaptığı sözleşme niteliğinden bahsedilemeyeceği muhakkaktır. Bu nedenle idari sözleşmeler konusundaki kriterlere bakmak gerekecektir. Bu konudaki kriterler kanun koyucu tarafından konulan kriter ve yargı organları tarafından konulan kriter olarak ikiye ayrılmaktadır. Eğer bir sözleşmenin kamu hukukuna ait bir sözleşme olduğu kanun koyucu tarafından düzenlendiği yasada açıkça belirtilmiş ise bu sözleşme idari bir sözleşme olarak kabul edilmektedir. Ancak PFA'lar bakımından böyle bir düzenleme söz konusu değildir. Yargı organları tarafından konulan kriterlere bakıldığında ise bu kriter, organik kriter ve maddi kriter olarak ikiye ayrılmaktadır.



Organik kriter, bir sözleşmenin idari bir sözleşme olarak kabul edilebilmesi için taraflardan en az birisinin kamu tüzel kişisi olması gerektiğini ifade eden kriterdir. PFA'lar bakımından bu kriter bakıldığında bu şartı taşıdığı görülmektedir. Çünkü sözleşmenin taraflarından birisi Gelir İdaresi Başkanlığı'dır. Maddi kriter ise, kamu hizmeti kriteri ile özel hukuku aşan koşullar olarak ifade edilmektedir. Kamu hizmeti kriteri, bir sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilebilmesi için, kamu hizmetinin yürütülmesini sağlamak amacıyla yapılmış olmasını şart koşan kriterdir. PFA'lar bakımından, sözleşmenin konusu itibariyle bu kriteri karşılamadığını söylemek mümkündür. Çünkü PFA'lar idare ile vergi mükellefi arasında, belli bir süre ile vergi mükellefinin ilişkili kişilerle gerçekleştireceği kontrollü işlemlerdeki transfer fiyatlandırması metodunun tespit edilmesi söz konusu olup kamu hizmeti olarak kabul edilebilecek bir hizmet sözleşmenin konusu değildir. Ancak KVK' da düzenlenen PFA'ların en geniş manada amacı devletin vergi alacağını garanti altına almaktadır. Devlet vergi mükellefi ile PFA imzalamakla örtülü kazanç dağıtımının önüne geçmekte ve vergi alacağını garanti altına almaktadır. Bu bakımdan PFA'ların kamu hizmeti amacı taşıdığı söylenebilir. Bir diğer kriter olan sözleşmenin özel hukuku aşan koşullar içermesi konusunda, PFA'larda idareye bir takım üstün hak ve yetkiler tanınmaktadır. Özellikle sözleşmenin imzalanıp imzalanmaması, revize edilmesi ve iptal edilmesi gibi konularda idare üstün konumdadır. Ancak bazı yazarlar bu hükümlerin idareye üstün haklar tanınması anlamına gelmediğini, bu hakların zaten sözleşmelerin yapısında bulunduğunu belirtmektedirler. İdari sözleşmelerle ilgili tüm bu kriterlere bakıldığında, PFA'lar konusunda kesin bir yargıya varmak güçleşmektedir. İdari sözleşmelere ait tüm kriterleri bünyesinde barındırmaması nedeniyle idari sözleşme benzeri sözleşme olarak kabul edilmesi uygun olacaktır. Ancak mevzuatta idari sözleşme benzeri bir sözleşme türünün olmaması göz önüne alındığında yine bu sözleşmelerden doğacak uyuşmazlıklarda görevli yargı yerinin adli yargı olamayacağı düşünüldüğünde idari sözleşme kategorisine girdiğini ve vergi hukukuna özgü bir müessese olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Bununla birlikte gelişen hukuki terminoloji ile birlikte idari sözleşme kriterlerinin literatür ve yargı tarafından yeniden gözden geçirilmesinde fayda bulunmaktadır.

Türk hukukunda PFA süreci diğer ülkeler ile benzerlikler göstermektedir. Süreç mükellefin talebi ile başlamaktadır. Türk hukuku bakımından mükellef daha öncede

ifade edildiği gibi kurumlar vergisi mükelleflerini ifade etmektedir. Bunlar, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Mükelleflerin PFA'ya başvurusu konusunda bizzat mı yoksa temsilcileri aracılığıyla mı başvurmaları gerektiği hususunda bir açıklık bulunmamaktadır. Tüzel kişiliğe sahip bulunan kurumlar vergisi mükellefleri başvuruyu temsilcileri aracılığı ile gerçekleştirecektir. Ancak vekaletnameye haiz vekilleri aracılığı ile bu başvurunun gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceği konusunda bir açıklık bulunmamaktadır. Vergi hukukuna ait olan uzlaşma gibi müesseseler dikkate alındığında bu şekilde başvuru taleplerinin de kabul edilmesi yerinde olacaktır. Mükellef başvurusunu Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan Avrupa ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması ve Değerlendirmesi Müdürlüğü'ne yapacaktır. Türk hukukunda bazı ülkelerde bulunan mükellefin PFA yapma konusunda teşvik edilmesine dair önceden görüşme yapılması aşaması bulunmamaktadır. Mükellefin başvuruda bulunurken ibraz etmesi gerekli bilgi ve belgeler hem Tebliğ'de hem de Karar'da ayrıntılı olarak belirtilmiş bulunmaktadır. Türk PFA uygulamasında başvuruda bulunurken mükelleften harç alınması gerekmekte olup bu miktar 2017 yılı için 56,979.40TL dir. Ancak bu harç miktarı oldukça yüksektir. Bu miktarın devletin vereceği hizmetin karşılığı olduğu ve gereksiz başvuruları önleyeceğini savunan argümanlar bulunsa dahi uluslararası rekabetin getirdiği kurallar karşısında gelişmekte olan bizim gibi ülkeler bakımından bu kadar fazla miktarda harç alınması yerinde değildir. Bununla birlikte anlaşmanın gerçekleşmemesi halinde başvuru harcının iade edilmeyecek olması da olumsuzluğun diğer bir yönünü oluşturmaktadır. Süreç bakımından diğer bir aşama ön inceleme aşamasıdır. Mükellef tarafından gerekli başvurunun yapılmasının akabinde idare başvurudaki bilgi ve belgeleri başvurunun uygun bulunup bulunmadığı ve belgelerdeki eksiklikler bakımından inceleyecektir. Değerlendirme aşamasında ise idare tarafından çeşitli analizler yapılmaktadır. Analizlerde karşılaştırılabilir işlemlerin, kullanılan varlıkların, diğer düzeltimlerin, uygulanabilir yöntemlerin, anlaşma şartlarının ve diğer temel hususların değerlendirilmesi yapılmaktadır. Son aşama ise anlaşmanın kabul veya reddi aşamasıdır. Bu aşamada vergi idaresi üç şekilde davranabilir. İdare mükellefin başvurusunu aynen kabul edebilir, gerekli değişikliklerin yapılması koşuluyla kabul edebilir veya talebi reddedebilir. İdarenin mükellefin başvurusunu aynen kabul etmesi halinde mükellef ile

idare arasında PFA imzalanacaktır. Ancak idarenin mükellefin başvurusunu reddetmesi veya değiştirerek kabul etmesi halinde ne olacağı konusunda mevzuatta hüküm bulunmamaktadır. Bu durumlarda mükellef tarafından idari dava açılabileceğinin kabulü gerekmektedir. Dava iptal davası veyahut bir zarara uğramış ise zararın tazminine yönelik tam yargı davası olacaktır. Dava, mevzuatta düzenlenen görev ve yetki kuralları gereği Ankara Vergi Mahkemesi olacaktır. Dava açma süresi, ret veya değiştirerek kabul kararının mükellefe tebliğinden itibaren 30 gün olacaktır. Ancak henüz PFA'larla ilgili olarak yargıya intikal etmiş bir uyuşmazlık mevcut değildir.

Türk hukuku bakımından PFA'ların imzalanması ile bir takım hukuki sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki PFA'ların süreli bir anlaşma olmasıdır. Anlaşmaların süresi önceki düzenlemede en fazla 3 yıl olarak öngörülmüş iken 6728 sayılı yasa ile yapılan değişiklik ile Bakanlar Kuruluna bu süreyi beş yıla kadar artırma yetkisi verilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu tarafından henüz bu konuda bir düzenlemeye gidilmemiştir. Bunun dışında anlaşma imzalandığı tarihten itibaren hüküm ifade edecektir. Bir PFA, anlaşma yapılan mükellefe özgü olup yalnızca bu mükellefi ilgilendirmektedir. Dolayısıyla başka mükellefler tarafından emsal olarak kullanılması ve yapılan işlemlere ilişkin bir kanıt olarak ileri sürülmesi mümkün değildir. Ancak burada BKK ile ispat hukukuna ilişkin düzenleme yapılmış olup hukuka aykırılık bulunmaktadır. VUK 3/B maddesine aykırılık teşkil eden bu düzenlemenin değiştirilmesinde yarar bulunmaktadır. Bununla birlikte vergi mahremiyeti ilkesi gereğince açıklanmayan PFA'ların başka mükellefler tarafından emsal olarak ileri sürülmesi de pek mümkün gözükmemektedir. Öte yandan PFA'lar bağlayıcı bir anlaşmadır. Anlaşmada belirlenen süre için mükellefleri bağlamakta uygulanacak transfer fiyatı metodu ve dolayısıyla mükellefin ödeyeceği vergi bakımından kesinlik taşımaktadır. Ancak buradaki denetim muafiyeti mutlak olmayıp hafifletilmiş bir denetim niteliği taşımaktadır. Vergi mükellefi belirlenen transfer fiyatı metodunun uygulanış şekli, belgelerin geçerliliklerini koruyup korumadığı, kritik varsayımların devam edip etmediği gibi konularda her zaman denetim altındadır. Bunun yanında PFA'lar nedeniyle mükellef hakkında daha çok bilgiye sahip bulunan vergi idaresinin ileriki dönemlerde mükellefi daha çok denetleyeceği göz ardı edilmemelidir. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına imza atan vergi mükellefinin yıllık rapor düzenleme zorunluluğu bulunmaktadır. Yıllık rapor, idarenin mükellef ile yapmış olduğu

anlaşmanın şartlarının geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini veya mükellefin anlaşma şartlarına uyum gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla anlaşmaya taraf olan mükelleften anlaşmada belirlenen süre boyunca yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanmasını talep ettiği rapordur. Yine mükellefin yıllık rapor hazırlama mükellefiyeti kanunla değil BKK ile getirilmiş olup hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Öte yandan bu raporu hazırlaması gereken kişinin kim olduğu, tasdikinin gerekip gerekmediği ve meslek mensuplarına cezai ve hukuki sorumluluk getirip getirmeyeceği hususunda herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

Uluslararası uygulamalara paralel şekilde Türk hukukunda PFA'ların yenilenmesine imkan bulunmaktadır. Yenileme başvurusunda bulunan mükellefin de harç ödemesi gerekli olup 2017 yılı için bu miktar 45,583.30 dir. Yenilenme müessesinin avantajları bulunduğu kadar dezavantajı da bulunmaktadır. Kesinliğin sürdürülmesi, ihtilafların en aza indirilmesi bakımından faydalı olmakla birlikte sürecin bütünlüğünü sorgulatma ve karmaşıklık ekleme ihtimali nedeniyle eleştirilmektedir. Yenileme talebinde bulunabilmek için vergi mükellefinin idareye dokuz ay önceden başvurması gerekmektedir. Bu süre kanunla değil Tebliğ ve BKK ile getirilmiş olup yasaya aykırılık oluşturmaktadır. Vergi mükellefinin yenilenme başvurusunda bulunurken mevcut anlaşmada belirlenen koşullar ile varsayımlarda herhangi bir değişiklik meydana gelip gelmediğini ve tespit edilen yöntemin anlaşmada kavranan işlemlerin mahiyetine en uygun olarak emsallere uygunluk ilkesini karşıladığını gösterecek bilgi ve belgeleri sunması gerekmektedir. Vergi mükellefinin anlaşmanın yenilenmesi talebinin kabulüne karar verdiği takdirde anlaşma yenilenecektir. Ancak yenilenme talebinin reddi durumunda yine vergi mükellefinin dava açma imkanı bulunmaktadır. Burada ayırt edici nokta, ortada bir sözleşmenin bulunmasıdır. Sözleşme bulunması açılacak davanın niteliğini tartışmalı hale getirmektedir. Çünkü Türk idare hukuku literatüründe, idari sözleşmelerin geçerliliğinin veyahut uygulanmasından doğan anlaşmazlıkların tam yargı davasına konu olabileceği dolayısıyla hukuka aykırılığın önlenmesi amacıyla idari işlemlerin iptallerinin istenemeyeceği kabul edilmektedir. Ancak Danıştay uygulamaları aksi yönde olup bu tür işlemlere ilişkin olarak hem iptal hem de tam yargı davalarının açılabilmesi gerekmektedir.

Ülkemiz uygulaması bakımından anlaşmaların revize edilmesi mümkündür. Revize edilmenin şartları, 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, iki taraflı veya çok taralı PFA'larda diğer ülke idaresi/idarelerinin anlaşmayı revize etmesi, yürürlükten kaldırması veya iptal etmesi olarak sıralanmıştır. Mükellefin revize edilmesi talebini gerekli bilgi ve belgeleri de içerecek şekilde idareye ibraz etme zorunluluğu bulunmaktadır. İdare anlaşmanın revize edilmesini kabul ederse revizenin gerçekleştiği tarihten anlaşmanın bitimi tarihine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. İdarenin anlaşmanın revize edilmesi talebini kabul etmediği durumlarda ise mükellefin yukarıda belirtilen nedenlerle anlaşmanın iptalini isteyebilme hakkı bulunmaktadır. Revize edilme nedenlerinin idare tarafından tespit edilmesi durumunda taraflar yine müzakereye oturacak anlaşmaya varırlarsa revize edildiği tarihten anlaşma süresinin bitimine kadar yeniden belirlenen anlaşma koşulları geçerli olacaktır. Mükellefin anlaşmanın revize edilmesini kabul etmediği durumda idare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal edebilecektir. Burada dikkat çeken husus gerek mükellef tarafından gerekse idare tarafından anlaşmanın revize edilmesinin gerçekleşmemesi durumlarında ortaya çıkan iptal müessesesinde idarenin üstün bir konumda bulunmasıdır. Bu durum mükellef aleyhine adaletsiz bir durum ortaya çıkarmakta olup PFA'ların yapısı ile çok da uygun olmayan bir düzenlemedir. Burada da idarenin kararlarına karşı hem iptal hem de tam yargı davasının açılması mümkündür.

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile ilgili olarak son müessese anlaşmaların iptali konusudur. PFA'ların iptal hakkı yalnızca idareye tanınmıştır. İptal nedenleri olarak mükellefin peşin fiyatlandırma anlaşmasında belirtilen koşullara uymaması, mükellef tarafından gerek başvuru esnasında ve gerekse sonraki aşamalarda ibraz edilen bilgi ve belgelerin eksik, yanlış ve yanıltıcı olduğunun tespit edilmesi olarak sayılmıştır. Bu hallerde idare anlaşmayı tek taraflı olarak iptal etme hakkına sahip olup mükellefin böyle bir hakkı bulunmamaktadır. Kanımızca vergi mükellefine kolaylık sağlamak için oluşturulmuş böyle bir müessesede mükellefe de iptal hakkının tanınmaması önemli bir eksikliklerdir. Üstelik mükellef tarafından ibraz edilen belgelerin eksik olması ile yanlış ve yanıltıcı olması hallerinin aynı muameleye tabi tutulması hakkaniyet ilkesine uygun düşmemektedir. Bu nedenle eksik ve yanlış bilgi verilmiş olması hallerinde kötüniyet

söz konusu değilse mükellefe ek süre verilmesi uygun olacaktır. Yukarıda belirtilen nedenlerle anlaşmanın iptal edilmesi durumunda iptal hükmü anlaşmanın imzalandığı tarihten itibaren geçerli olacak ve anlaşma hiç yapılmamış olarak kabul edilecektir. Bunun sonucunda vergi mükellefi iptal nedenleri ile ilgili olarak vergi incelemesine sevk edilebilecektir. Vergi mükellefi PFA’da anlaşma kapsamına giren transfer fiyatı metodu ile ilgili olarak denetime tabi tutulacaktır.

Diğer bir iptal sebebi peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin yıllık raporun zamanında ibraz edilmemesi halinde anlaşma söz konusu raporun ilgili bulunduğu hesap döneminin başından itibaren iptal edilecektir.

PFA’nın iptalinin haksız olduğunu düşünen vergi mükellefi yine görevli ve yetkili Ankara Vergi Mahkemesi’nde 30 gün içinde iptal veya tam yargı davası açabilecektir.

Ülkemiz mevzuatında PFA’ların düzenlenişi bu şekilde olmakla 2017 yılı dahil olmak üzere imzalanan PFA sayısı 8 tanedir. Bunlardan bir tanesi çift taraflı PFA olup 7 tanesi tek taraflı PFA’dır. OECD’ye üye diğer ülkelerle karşılaştırıldığında bu sayının oldukça düşük olduğu göze çarpmaktadır. Bu durumun nedenleri ve çözüm önerileri şu şekilde sıralanabilir:

- **PFA’lar konusunda vergi mükellefleri yeterince bilgilendirilmemektedir.**

PFA’ların mevzuatımıza dahil olduğu 2007 yılından bu yana 10 yıl geçmiş olmasına rağmen PFA’lar konusunda gelişmiş ülkelerin standartlarının yakalanamamış olmasının ilk nedeni PFA’larla ilgili olarak vergi idaresi tarafından yeterli bilgilendirmenin yapılmamış olmasıdır. Mevzuatımızda yer alan uluslararası düzenlemelerle ilgili olarak mükelleflere yardımcı olmak için çıkarılan Rehber henüz PFA’larla ilgili olarak çıkarılmamıştır. Yine PFA’ların kamuya açıklanması vergi mahremiyeti açısından mümkün değilse de imzalanan PFA’larla ilgili olarak gelişmiş ülkelerdekine benzer istatistiki verilerin açıklanmasında fayda bulunmaktadır. Bununla birlikte gelişmiş ülkelerin uygulamasında yer alan bir PFA sürecine başlamadan önce vergi mükellefini PFA imzalama konusunda teşvik etme uygulamasına mevzuatımızda yer verilmesi gerekmektedir. Diğer gelişmiş ülkeler tarafından yabancı sermayeyi

çekmek için bir araç olarak kullanılan PFA'lara ülkemizin gereken önemi verdiğini söylemek güçtür. Bu nedenle vergi idaresi tarafından PFA'larla ilgili olarak bir Rehberin çıkarılması ve vergi mükelleflerinin aydınlatılması gerekmektedir.

- **Ülkemiz mevzuatına göre PFA sürecinin başlamasından önce mükelleften alınan harçın yüksekliği de PFA sayısının azlığı konusunda önemli bir etkidir.**

PFA sürecine başlamak için vergi mükellefinin yatırmak zorunda olduğu harç miktarı oldukça fazladır. 2017 yılı için yaklaşık 57.000TL olan harç miktarı, sonucu itibari ile gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belli olmayan bir sözleşme için çok yüksektir. PFA'nın gerçekleşmemesi halinde harçın iade edilmeyecek olması vergi mükellefinin bir PFA'ya başvurma kararını etkileyebilecek düzeydedir. Bu nedenle başlangıçta düşük bir harç miktarının alınması eğer PFA gerçekleşir ise daha yüksek oranda harç alınması uygun olacaktır.

- **PFA ile ilgili süreçte vergi idaresinin vergi mükellefinin tüm iş ve işlemleri hakkında bilgi sahibi olması ülkemizdeki PFA sayısının azlığı konusunda önemli bir etkidir.**

Bütün ülkelerdeki vergi mükellefleri bakımından geçerli olan bu olumsuz durum ülkemiz bakımından da söz konusudur. PFA sürecinde vergi idaresi vergi mükellefinin tüm ticari faaliyetleri, iş ve işlemleri hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Bir PFA ilişkili şirketler arasındaki anlaşmada belirlenen yurt dışı işlemlerdeki transfer fiyatının belirlenmesi suretiyle vergi mükellefine koruma sağlarken diğer konularda vergi mükellefi her an denetim riski altında bulunmaktadır. Dolayısıyla denetim riski altında bulunma baskısı vergi mükellefi bakımından caydırıcı etki yapmaktadır. Bu nedenle vergi mükelleflerinin PFA'ya başvurularını teşvik edecek birtakım düzenlemelere yer verilmesi gerekmektedir.

- **Transfer fiyatlandırması konusundaki denetimlerin gelişmiş ülkeler seviyesinde olmaması da vergi mükellefinin PFA'ya başvurmasını kısıtlamaktadır.**

Mevzuatta yapılan düzenlemeler ile transfer fiyatlandırması konusunda Ankara, İstanbul ve İzmir'de denetim birimleri oluşturulmuş olup vergi mükelleflerinin transfer



fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı konusunda denetlenmesi bakımından olumlu bir gelişmedir. GİB'in her yeni yılda açıklanan faaliyet raporlarında kurumlar vergisi ile ilgili istatistiklerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili olarak yapılan denetimler ve elde edilen vergi gelirleri konusunda bir bilgi bulunmamaktadır. Her ne kadar geçmiş yıllara oranla vergi denetimleri konusunda kayda değer ilerleme sağlanmış ise de yine de yeterli olduğunu söylemek güçtür. Bu nedenle gelişmiş ülkelere benzer şekilde transfer fiyatlandırması konusunda daha fazla yetişmiş elemana ve daha fazla denetime ihtiyaç bulunmaktadır. Sonuç itibariyle denetim riskinin artışı vergi mükellefinin PFA'lara yönlendirecektir.

- **Ülkemizin ekonomik yapısı ve gelişmişlik seviyesi de PFA'ların azlığı konusunda bir başka etken olarak ortaya çıkmaktadır.**

Vergi mükellefi bakımından PFA'daki kritik varsayımlar konusu önemli bir tutmaktadır. Bir PFA'da ülkedeki ekonomik koşullar, ülkenin yasal düzenlemeleri gibi kritik varsayımların doğru olarak belirlenmesi vergi mükellefinin PFA'dan beklediği faydanın gerçekleşmesi için gereklidir. Bu nedenle vergi mükellefinin ilişkili kişilerle olan yurt dışı işlemlerine ilişkin uygulanacak belirli bir aralıkta belirlenen transfer fiyatı metodunun istikrarsız bir ekonomide etkisiz kalması mümkündür. Bu nedenle ülkemiz bakımından vergi mükellefinin PFA'ya başvurmasını kısıtlayan nedenlerden biri de sağlam ve güçlü bir ekonomik yapıya sahip olmamızda yatmaktadır.

Sonuç olarak PFA'lar uluslararası alanda vergi sorunlarının uyuşmazlık ortaya çıkmadan çözümü bakımından tartışmalarıyla birlikte gittikçe yükselen bir trend olarak dikkat çekmekte her geçen yıl daha fazla ülke tarafından benimsenmektedir. Ülkemiz bakımından da PFA'lara gerekli önemin verilmesinde fayda bulunmaktadır.

## KAYNAKLAR

- ACUNER, S. (2014), “Avrupa Birliği’nde Vergiye Tabi Bazı Gelirler için Otomatik Bilgi Değişimindeki Son Gelişmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 305, Şubat 2014, s.s. 142-154.
- ADİBEŞ, C. (2012), “Transfer Fiyatlandırmasında Belgelendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:284, Mayıs 2012, s.s.85-93.
- AĞAR, S. (2011), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında “İlişkili Kişi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:94, Haziran 2011, s.s.187-234.
- AĞAR, S. (2011), **Transfer Fiyatlandırması Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- AKDOĞAN, A. (2011), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi.
- AKDOĞAN, İ.(2007), “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:314, Ekim 2007, s.s.130-137.
- AKKAYA, M., BAYAR, İ.N., CANYAŞ, O. (2011), “Vergi Hukukunda “Emsallere Uygunluk” ve “Gerçeklik İlkesi” (Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesi Bağlamında Bir İrdeleme)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 276, Eylül 2011, (Çevrimiçi),<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4533>, (Erişim Tarihi: 09/04/2015) s.s. 1-5.
- AKMAN, Ş. T. (2008), “Vergi Hukukunda “Peçeleme” Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:66, Sayı:3, Yaz 2008, s.s.26-48
- AKTAŞ, M. (2004), **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- AKYILMAZ, B., SEZGİNER, M., KAYA, C. (2011), **Türk İdare Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınevi.
- ALM, M., EHRSTEDT, H. (2011), “Advance Pricing Agreements, The Concept and Its Implementation in Swedish Tax Law”, Degree Project, Jönköping University,
- ANBAR, A .(2008), “Çok Uluslu İşletmelerde Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı, 324, Ağustos 2008, s.s.145-157.
- APA Program Report (2003)- National Tax Agency Office of mutual Agreement Procedures, [www.nta.go.jp/foreign\\_language/2003/01.pdf](http://www.nta.go.jp/foreign_language/2003/01.pdf), (Erişim Tarihi: 03.12.2014), s.s. 1-20.

- ARMAĞAN, R. (2007), “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, S.153, Temmuz-Aralık 2007, s.s. 160-178.
- ARMAĞAN, R. ve MUTLUCAN SAYIN, S. (2014), “Küreselleşmenin Vergi Mahremiyeti Üzerindeki Etkileri”, **Prof. Dr. Fazıl Tekin’e Armağan**, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, 1. Baskı, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Basımevi, s.s. 139-164.
- ARPACI, A. Ö. (2007), **Kurum Matrahının Tespitinde Giderler**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- AŞA, H. (2010), “Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**, Bursa 2010.
- AŞKIN, M. D. (2009), “Advance Pricing Agreement in Turkey”, **Intertax**, Volume 37, Issue 12, Kluwer Law International BV, The Netherlands, s.s.701-708.
- ATAY, E. E. (2012), **İdare Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi.
- ATEŞ, L. (2009), “Vergi İdaresinde Demokrasinin Vazgeçilmez Aracı Olarak Mukteza”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, s.s. 623-655.
- ATEŞ, L. (2011), **Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, Ankara, Turhan Kitabevi.
- ATEŞ, L. (2015), “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları: Türkiye Deneyimi”, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar**, Koç Üniversitesi, Dr. Nüsret- Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta Yayınevi, s.s. 283-309.
- ATO (2015)- APA and MAP Statistics- [https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/in-detail/advance-pricing-arrangements/?anchor=APA\\_and\\_MAC\\_statistics#APA\\_and\\_MAC\\_statistics](https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/in-detail/advance-pricing-arrangements/?anchor=APA_and_MAC_statistics#APA_and_MAC_statistics), (Erişim Tarihi: 11.03.2017)
- AVI-YONAH, R.S. (2007), **International Tax as International Law**, New York, Cambridge University Press.
- AYAZ, G. (2008), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazancın Net Kar Payı Sayılmasının Çelişkili Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 2008, s.s.21-25.
- AYDIN, E. (2009), “Vergi Cennetleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:253, Ekim 2009, s.s. 92-108.

- BACCHETTA, P. and ESPINOSA, M. P. (2000), “Exchange-of-Information Clauses in International Tax Treaties”, **International Tax and Public Finance**, 7, s.s.275-293.
- BAISTROCCHI, E. (2012), “Transfer Pricing Dispute Resolution Evolutive Path (1799-2011)”, **Resolving Transfer Pricing Disputes A Global Analysis**, Edited by, Baistrocchi, E. and Roxan, Ian, USA, Cambridge Tax Law Series, s.s. 835-883.
- BAISTROCCHI, E. (2012), “Transfer Pricing Problem”, **Resolving Transfer Pricing Disputes A Global Analysis**, Edited by, Baistrocchi, E. and Roxan, Ian, USA, Cambridge Tax Law Series, s.s. 10-22.
- BALCI, S.H. (2010), “Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:347, Temmuz 2010, s.s. 34-43.
- BANTEKAS, I. (2008), “The Mutual Agreement Procedure and Arbitration of Double Taxation Disputes”, [www.mourgelas.gr/img/x2/collection/pdfs/publications/Double%20Taxation20Article%20-1-\\_1323440417.pdf](http://www.mourgelas.gr/img/x2/collection/pdfs/publications/Double%20Taxation20Article%20-1-_1323440417.pdf) (Erişim Tarihi: 23.10.2014), s.s. 182-204.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2008), “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl 2008, Cilt XXV, Sayı 2, s.s. 309-337.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2012), “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları ve Bu Anlaşmaların Anayasal Sınırları”, **Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi, [www.fundabasaran.net/wp-content/uploads/2014/12/Peşin-Fiyatlandırma-Anlaşmaları-ve-Bu-Anlaşmaların-nayasal-Sınırları.pdf](http://www.fundabasaran.net/wp-content/uploads/2014/12/Peşin-Fiyatlandırma-Anlaşmaları-ve-Bu-Anlaşmaların-nayasal-Sınırları.pdf), s.s.291-310, (Erişim Tarihi: 29.12.2014)
- BATUN, M.(2010), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muvazaa”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:344, Nisan 2010, s.s.108-116.
- BATUN, M.(2010), “Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme Müessesesi ve Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:347, Temmuz 2010, s.s. 78–86.
- BAYRAKTAR, İ.K.(2010), “Kurumlar Çalışanlarına Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Kazanç Dağıtılabilir mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:344, Nisan 2010, s.s.117-121.
- BAYRAM, S. (2009), “Transfer Fiyatlandırmasında Karşı Kurum Düzeltmesi ve Hazine Zararı Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 339, Kasım 2009, s.s. 85-94.
- BAYSAL, B. (2012), “Aşırı İfa Güçlüğü”, **Türk Borçlar Kanunu Sempozyumu Makaleler-Tebliğler**, İstanbul, XII Levha Yayınları, s.s.113-143.

- BECKER, J., DAVIES, R. B., GITTE, J. (2014), “The Economics of Advance Pricing Agreements”, **Working Paper Series, No. 5079**, file:///C:/Users/casper8/Downloads/SSRN-id2532898.pdf, (Erişim Tarihi: 07.12.2014), s.s.1-23.
- BERK, A. T. (2012), “Bir Transfer Fiyatlandırması Açmazı: Uygun Emsal Tespiti Üzerine Tartışmalar ve Öneriler” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:284, Mayıs 2012, s.s.94–101.
- BIYIK, R. ve GÜÇ ALIOĞLU, Ö (2013) “OECD'nin Yeni Projesi: Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Şirketler İçin Ne Getiriyor?”, <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=3972>, (Erişim Tarihi: 17.03.2017).
- BİÇER, R. (2007), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:227, Mart 2007, s.s. 170-175.
- BİÇER, R. (2008), “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:243, Aralık 2008, s.s.141-147.
- BİÇER, R. (2011), “Avrupa Birliğinde Yeni Kurumlar Vergisi Tasarısı: Konsolide Edilmiş Ortak Kurumlar Vergisi” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 276, Eylül 2011, (Çevrimiçi), (Erişim Tarihi: 17/04/2015), s.s. 1-6.
- BİÇER, R. (2013), **The Effectiveness Of Mutual Agreement Procedures As A Means For Setting International Transfer Pricing Disputes**, Thesis/Research Report Approval Page, LL.M, Lieden University.
- BİÇER, R. (2014), “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Uyuşmazlıklarında Karşılıklı Anlaşma Usulünün Şirketler İçin Önemi”, <http://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/yayinlar/2014/pages/karsilikli-anlasma-usulunun-sirketler-icin-onemi.pdf>, (Erişim Tarihi: 19/05/2015), s.s. 1-9.
- BİLİR, A. (2014), “Vergi Mevzuatımıza Göre Grup İçi Hizmetlerin Transfer Fiyatlandırmasında Hizmetin Yapılıp Yapılmadığının Tespiti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 305, Şubat 2014, s.s. 13-20.
- BİYAN, Ö. (2010), “Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” İçin Belirlenen Harç Miktarlarının Dayanılmaz Yüksekliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, Sayı:205, Ocak 2010, s.s.151-157.
- BONNET, F. and LE BOULANGER, A. (2013), “France”, Chapter 9, **Guide To International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies**, The Netherlands, Wolters Kluwer, s.s.419-473.

- BORKOWSKI, S. C. (2008), “The History Of PATA And Its Effect On Advance Pricing Arrangements And Mutual Agreement Procedures”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, s.s.31-50.
- BRONSON, M., JOHNSON, M. & SULLIVAN, K. (2013), “Overview/Best Practices”, Chapter 1, **Guide To International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies**, Kluwer Law International BV, The Netherlands, s.s. 1-66.
- BULUT, N. (2012), “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Müessesesinde Düzeltme İşlemleri ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 367, Mart 2012, s.s. 109-118.
- BURNS, L. (2000), **International Aspects of Tax Administration**, Presentation To The University of Sydney Faculty of Law aktaran SAWYER, A. J. (2009), **Developing a World Tax Organization: The Way Forward**, Fiscal Publications, United Kingdom.
- BZST (2006), **Federal Ministry of Finance Circular**, file:///C:/Users/casper8/Downloads/BMF\_Schreiben\_englisch.pdf, (Erişim Tarihi: 80/04/2015), s.s. 1-17.
- CANALE, D., WRAPPE, S., ZIZZA, K. (2013), “Safe Harbours on the Horizon”, **Transfer Pricing International Journal**, International Tax Centre, s.s. 1-6.
- CANALE, J. D. and WRAPPE, S. C. (2008), “The Strategic Use of APAs in Global Risk Management”, **Tax Planning International Transfer Pricing**, London, Vol.9, No. 7, s.s. 3-6.
- CANYAŞ, O. (2014), “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının ve Anlaşmadan Ayrılabilir İşlemlerin Yargısal Denetimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:313, Ekim 2014, s.s. 134-158.
- CENKERİ, E. (2011), “Uluslararası Mali İhtilafların Çözümünde İdari Yaklaşımlar”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:1, s.s. 23-32.
- CHIP, W.W. (2004), “Organization for Economic Cooperation and Development Guidelines”, **Transfer Pricing Methods An Applications Guide**, Edit By Feinschreiber, R., USA, John Wiley&Sons, Inc., s.s.206-223.
- CHRISTIANS, A. (2007), “Hard Law& Soft Law in International Taxation”, Legal Studies Research Paper Series, Paper No.1049, **Wisconsin International Law Journal**, May 2007, s.s. 1-10.
- CLAUSING, K. A. (2000), “The Impact of Transfer Pricing on Intrafirm Trade”, Editor, Hines, J. R., **International Taxation and Multinational Activity**, University of Chicago Press, s.s. 173-199.



- COCKFIELD, A. J. (2010), "Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange Toward A Multilateral Taxpayer Bill Of Rights", file:///C:/Users/Administrator/Downloads/SSRN-id1705551.pdf, (Erişim Tarihi: 05.06.2014), s.s. 419-471.
- CONNOLLY, C. F. (1995), "The New Transfer Pricing and Penalty Regulations: Increased Compliance, Increased Burdens and the Search for a Safe Harbor", Journal of International Law, www.scholarship.law.upenn.edu., s.s. 339- 372. (Erişim Tarihi: 03.11.2014)
- CRAVENS, K. S. (2000), "Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlaması", (çeviren GÜNAYDIN, İ.), **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 141, Haziran 2000, s.s. 135-158.
- ÇAK, M. (2008), **Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/385, Ankara, Ümit Ofset Matbaacılık.
- ÇAL, S. (2010), "İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu ve Farklı Bir Yaklaşım Önerisi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XIV, Y.2010. S.1, s.s. 223-274.
- ÇELGEZEN, Ö. (2010), "Şeffaflık ve Bilgi Değişimi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:344, Nisan 2010, s.s. 102-107.
- ÇELİKKAYA, A. ve BİŞGİN, A. (2012), "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı:163, Temmuz-Aralık 2012, s.s. 76-94.
- ÇİÇEK, B. (2012), "Transfer Fiyatlandırmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Mart-Nisan 2012, s.s.219-228.
- DANIŞTAY BAŞKANLIĞI-  
<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/VeriBankasiIstemciWeb/GelismisDokumanAraS ervlet> (Erişim Tarihi: 14/09/2015).
- DANIŞTAY BAŞKANLIĞI- 8. Daire Başkanlığı 23/06/1997 Tarih 1997/185 Esas, 1997/2229 Kararı,  
<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCD0Le%2BRwsNJGzcYM%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2eriy%2BGBaGZKDgo8i%2BqKHQLAEaM bF2KZUhomx%2FDX66Nb>, (Erişim Tarihi: 23.10.2015)
- DAVENPORT, A. S., SMIT, S. (2013), "Australia", Chapter 4, **Guide To International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies**, The Netherlands, Wolters Kluwer, s.s. 135-180.
- DE WAEGENAERE, A., SANSING, R., WIELHOUSER, J. (2007), "Using Bilateral Advance Pricing Agreements to Resolve Tax Transfer Pricing Disputes", **National Tax Journal**, Vol. LX, No.2, June 2007, The Netherlands, s.s. 173-191.



- DEANEHAN, R., KUHNLEIN, C., SKRETKOWICZ, M., SWENSON, D., TALA, V., VOLLEBREGT, H., GUTIERREZ, N. M. (2008), "Making Better Use Of APA and MAP Programs" **Journal of International Taxation**, Volume 19, Number 11, November 2008, s.s.32-43.
- DELOITTE (2012), "Advance Pricing Agreement Frequently Asked Questions", , (Erişim Tarihi:12.12.2014), s.s. 1-12.
- DELOITTE, "An Overview of International Safe Harbor Provisions And The Need For Safe Harbor in India" . (Erişim Tarihi:04.11.2014), s.s. 1-52.
- DEMİRCİ, A. (2013), "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinde Gayri Maddi Varlıklarla İlgili Olarak Öngörülen Yenilikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 377, Ocak 2013, s.s. 22-28.
- DEMİRCİ, A. (2014), "Transfer Fiyatlandırmasına Peçeleme Gömleği Giydirilemez", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:394, Haziran 2014, s.s. 32-40.
- DESAX, M. (2012), "Tax Treaty Arbitration", **International Taxation**, Vol.6, March 2012, s.s.319-326.
- DESAX, M. and VEIT, M. (2007), "Arbitration Of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal", **Arbitration International**, London, Kluwer Law International.
- DİDİNMEZ, İ. (2014), "Türkiye'de Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 311, Ağustos 2014, s.s. 156-161.
- DİLAVER, İ. (2010), "Kurumlar Vergisi Kanunun'da Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşması", **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**, İstanbul 2010.
- DOĞAN, G. (2014), "Aşırı İfa Güçlüğü Nedeniyle Sözleşmenin Değişen Koşullara Uyarlanması", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:111, Mart-Nisan 2014, s.s.9-36.
- DOĞAN, U. (2012), "Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) Numaralarına Dayalı "Emsal Fiyat Aralığı" Tespitine Dönük Bir Model Önerisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:284. Mayıs 2012, s.s.32-42.
- DOĞRUSÖZ, B. (2008), "Transfer Fiyatlandırmasında Yaratılan Karmaşı", 12.06.2008 tarihli Referans Gazetesi, [http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR\\_KOD=156&HBR\\_KOD=99016](http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=99016). (Erişim Tarihi: 01.04.2014)
- DOĞRUYOL, M. (2008), **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Transfer Fiyatlandırması**, Ankara, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları.
- DOUVIER, P-J. (2000), "Entering Into The Advance Pricing Agreement Circle", France, May/June 2000, **ITPJ, IBFD Publications**, s.s. 84-92.

- DUMAN, A. (2008), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemlerinin Örnek Üzerinde İrdelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:234, Mart 2008, s.s. 50-58.
- DUMAN, A. (2010), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlarda Hazine Zararı ve/veya Hazine Kazancı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:261, Haziran 2010, s.s. 28-36.
- DUMAN, A. (2008), “İlişkili Kişilerle Yapılan Ödünç Para İşlemlerinin Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hükümleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:235, Nisan 2008, s.s.47-60.
- DUONG, H. T., BINH, T. D. (2013), “The Advance Pricing Programme”, **Asia- Pasific Tax Bulletin**, November- December/2013, IBDF, s.s. 431-435.
- DURAK, G. (2007), “Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Riskinden Kaçınma: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:15, Sayı:178, Ekim 2007, s.s.115-119.
- DURAN, M. (2008), “Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:236, Mayıs 2008, s.s. 9-16.
- DURAN, M. (2012), “Güvenli Limanlar (Safe Harbours) İle ilgili Olarak OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberindeki Değişiklik Çalışmaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2012, Sayı:287, s.s. 136-142.
- DURAN, M. (2010), “Grup İçi Hizmetlerde Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:262, Temmuz 2010, s.s.50-57.
- DURAN, M. (2012), “Gayrimaddi Haklarda Transfer Fiyatlandırması” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:284, Mayıs 2012, s.s.18-24.
- EIGELSHOVEN, A., TOMSON, S. (2011), “Fees for Binding Rulings and Advance Pricing Agreements”, Germany, **International Transfer Pricing Journal**, November/December 2011, s.s. 383-386.
- EKMEKÇİ, E. (2003), **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları.
- ELELE, O. (2008), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Değerlendirmeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:318, Şubat 2008, s.s. 83-87.
- ELİTAŞ, C., ELİTAŞ, L., ÖZKAL, E.S. (2009), “Transfer Fiyatlaması ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırılabilir Bir Uygulama”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:91, Ocak-Şubat 2009, s.s.21-44.
- ERDEM, T. (2011), **6009 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık,

- ERDEM, T. (2013), "Transfer Fiyatlandırması Kapsamına Giren İşlemler Nedeniyle Dönem Sonu Düzeltme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 2013, s.s. 23-29.
- EREN, F. (2012), **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Yetkin Yayınevi.
- ERGÜL, E. (2008), "Küresel Değişim Süreçleri ve Ulus Devletler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:241, Ekim 2008, s.s. 149-160.
- ERNST&YOUNG (2013), Navigating the choppy waters of international tax 2013 Global Transfer Pricing Survey, [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013\\_Global\\_Transfer\\_Pricing\\_Survey/\\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf), s.s., 1-68, (Erişim Tarihi: 13.04.2014).
- ERNST&YOUNG (2016), 2016 Transfer Pricing Survey Series In the Spotlight A New Era of Transparency and Risk, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2016-transfer-pricing-survey-series/\\$FILE/EY-2016-transfer-pricing-survey-series.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2016-transfer-pricing-survey-series/$FILE/EY-2016-transfer-pricing-survey-series.pdf), s.s. 1-24, (Erişim Tarihi: 05.03.2017).
- ERSOY, A. (2008), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Düzeltme İşlemleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:317, Ocak 2008, s.s.160-162.
- ESEN, M. (2012), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazancın KDV'si Düzeltilmeli mi?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:372, Ağustos 2012, s.s.152-162.
- EUROPEAN COMMISSION (2016)- Eu Joint Transfer Pricing Forum Statistics on APAs in the EU at the End of 2015- [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/jtpf0152016enapastatistics.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0152016enapastatistics.pdf) (Erişim Tarihi: 11.03.2017), s. 1
- FANAROFF, C., CHANDLER, C., FOLEY, S. (2010), "Tipping THE Balance in Favour of APA- The US Experience", **Transfer Pricing International Journal**, International Tax Centre, s.s. 1-4.
- FEINSCHREIBER, R. and KENT, M. (2012), **Transfer Pricing Handbook Guidance For The OECD Regulations**, USA, John Wiley Sons&Inc.
- FEINSCHREIBER, R. (2004), "Comparable Uncontrolled Price Method, Resale Price Method and Cost-Plus Method", **Transfer Pricing Methods An Applications Guide**, USA, John Wiley&Sons, Inc., s.s.63-83.
- FERHATOĞLU, Emrah (2010), **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi-Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, İstanbul, Beta Yayınevi.
- FOLEY, S. and VINCENT, F. (2010), "Advance Pricing Agreements Under Pressure", **In Practice, Tax Management, Transfer Pricing Report**, Vol.18, No. 19, s.s. 1107-1109.

- France Ministry of the Economy, Finance and Industry(1999), Official Tax Bulletin, General Tax Directorate, 4A-8-99, (Erişim Tarihi: 08/04/2015), s.s. 1-14.
- GIBERT, B. (2005), “Consolidating and Developing The rench Advance Pricing Agreement Procedure”, France, **European Taxation**, February 2005, s.s. 56-63.
- GIMBEL LEWIS, P. (2012), “Safe At Last? Transfer Pricing Safe Harbors on the Horizon”, **Transfer Pricing Report**, Tax and Accounting Center, s.s. 1-14.
- GIVATI, Y. (2009), “Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings”, *Virginia Tax Review*, s.s. 137-175
- GİB (2009), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne İlişkin Rehber, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası\\_mevzuat/ciftever\\_karsilikli94.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/ciftever_karsilikli94.pdf), (Erişim Tarihi: 25.01.2015), s.s. 1-12.
- GİB (2010), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Rehber, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/transfer\\_fiyatlandirma2010.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf) (Erişim Tarihi: 29.12.2014), s.s.1-23.
- GİB (2011), Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Stratejisi Eylem Planı, [www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Kayit\\_Disi\\_Ekonomiyle\\_Mucadele\\_Stratejisi\\_Eylem\\_Plan\\_i\\_2011\\_2013.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plan_i_2011_2013.pdf). (Erişim Tarihi:15.11.2014).
- GİB (2011), “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”, madde 9/3, <http://www.gib.gov.tr/node/86783> (Erişim tarihi: 25/04/2015).
- GİB(2016)  
[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMA\\_LIST.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMA_LIST.htm) (Erişim Tarihi: 07/01/2017)
- GİB(2016),  
[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf), s.s. 1-172. (Erişim Tarihi: 07/01/2017)
- GİB(2017),  
[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf), s.s. 1-198. (Erişim Tarihi: 23/03/2017)
- GİRİTLİ, İ., AKGÜNER, T., BİLGİN P., BERK, K. (2012), **İdare Hukuku**, Güncellenmiş Beşinci Bası, İstanbul, Der Yayınları.
- GÖZLER, K. ve KAPLAN, G. (2011), **İdare Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin Basın, Yayın, Dağıtım.
- GÖZÜBÜYÜK, A. ř. Ve TAN, T. (2010), **İdare Hukuku**, Cilt 1, Genel Esaslar, Ankara, Turhan Kitabevi.

- GRANDULLIA, L. (2004), "A Comparative View of Selected European Countries", **Tax Systems and Tax Reforms in Europe**, Edited by Luigi Bernardi and Peola Profeta, Oxon, England, Routledge, s.s. 3-30.
- GRANFORD, L. (2012), "Arbitration In The International Tax Area: Can Arbitrators Run With The Hare and Hunt With The Hounds" [www.univ-paris1.fr/fileadmin/diplome\\_M2OFIS/OFIS\\_2011-201](http://www.univ-paris1.fr/fileadmin/diplome_M2OFIS/OFIS_2011-201), (Erişim Tarihi: 27.10.2014), s.s. 1-6.
- GRINBERG, I. (2012), "Beyond FATCA: An Evolutionary Moment For The International Tax System", s.s.1-65.
- GUIDE TO ADVANCE PRICING AGREEMENTS (APA), Netherlands, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/guide-to-advance-pricing-agreements--apa---netherlands>, (Erişim Tarihi: 09/04/2015).
- GÜCÜYENER, G. (2014), "Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi Kavramı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:309, Haziran 2014, s.s. 68-73.
- GÜÇLÜ, E.B. (2012), "Karşılaştırılabilirlik Analizinde Risk, Fonksiyon ve Varlık Kullanımı Kavramları ile Bunlara Bağlı Düzeltmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:284, Mayıs 2012, s.s.54-62.
- GÜÇLÜ, S. (2010), "Örtülü Sermayenin Varlığının ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Bulunduğunun Kabul Edildiği Durumlarda, KDV Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:262, Temmuz 2010, s.s.29-35.
- GÜÇLÜ, S. (2010), "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:260, Mayıs 2010, s.s. 22-31.
- GÜLÇİÇEK, A. (2012), "Çok Uluslu şirketler ve Transfer Fiyatlandırması Sorunlarının Çözümünde Uluslararası İşbirliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:284, Mayıs 2012, s.s.63-70.
- GÜLHAN, N. (2014), "Hazine Zararı" Tespitinde Karşılaşılan Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 390, şubat 2014, s.s. 60-67.
- GÜMÜş, E. ve BİLGE, S. (2006), "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri ve Gereklilikleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:219, Aralık 2006, s.s.120-133.
- GÜMÜş, M. A. (2011), "Yeni" Türk Borçlar Kanunu'na Göre Kira Sözleşmesi, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2011.
- GÜNAYDIN, İ. (1999), "Uluslararası Transfer Fiyatlamının Vergisel Amaçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:216, Ağustos 1999, s.s.165-175.
- GÜNAYDIN, İ. ve BENK, S. (2003), "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:267, Kasım 2003, 160-174.

- GÜNAYDIN, İ. ve ESER, L.Y. (2008), “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:234, Mart 2008, s.s.143-179.
- GÜNAYDIN, İ. (2005), “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir?” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:207, Aralık 2005, s.s. 141-166.
- GÜNDAY, M. (2004), **İdare Hukuku**, Ankara, İmaj Yayınevi.
- GÜNDOĞDU, M.M. (2009), “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler” Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, [www.library.cu.edu.tezler/7406.pdf](http://www.library.cu.edu.tezler/7406.pdf). (Erişim Tarihi: 10.092016)
- GÜNEY, S. Ve BOZKURT, R. (2011), “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”, <http://www.mufad.org.tr/journal/attachments/article/484/8.pdf>, (Erişim Tarihi: 19/06/2016), s.s. 149-166.
- GÜNEŞ, G. (2011), **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, XII Levha Yayıncılık.
- GÜNGÖR, A. F.- ORHAN H. ( ), “Transfer Fiyatlandırması Açısından Grup İç ( Holding) Yönetim Hizmetleri”, [http://www.vergidegundem.com/files/TFGrupici\\_%20YonetimHizmetleri.pdf](http://www.vergidegundem.com/files/TFGrupici_%20YonetimHizmetleri.pdf), (Erişim Tarihi: 26.11.2016), s.s. 1-20.
- GÜRSOY, H. (2012), “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:369, Mayıs 2012, s.s. 56-62.
- GÜRSOY, H. (2013), “OECD Model Vergi Anlaşmasının 26’ncı Maddesi ile Vergi Konularındaki İdari Yardım Sözleşmesinin Bilgi Değişimi Maddelerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:377, Ocak 2013, s.s. 47-53.
- GÜZELDAL, Ö. (2008), “Transfer Fiyatlandırmasında Uygulanacak Yöntemler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:317, Ocak 2008, s.s.163-171.
- HADARI, Y. (1998), “Resolution of International Transfer-Pricing Disputes”, *Canadian Tax Journal*, Vol.46, No.1, [https://www.fcf-ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1998ctj/1998CTJ1\\_Hadari.pdf](https://www.fcf-ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1998ctj/1998CTJ1_Hadari.pdf) (Erişim Tarihi: 26.11.2014), s.s. 29-57.
- HENSHALL, J. (2013), **Global Transfer Pricing: Principles and Practice**, Second Edition, England, Bloomsbury Professional.
- HERKSEN, M. V. (2001), “New and Improved: Advance Pricing Agreements”, Netherlands, **ITPJ, IBFD Publications BV**, September/October 2001, s.s. 160-167.
- HERKSEN, M. V. (2007), “There’s an APA in Your Future!”, **8 Tax Planning International Transfer Pricing 5**, BNA International, July 2007, s.s. 3-9.



- HERZIG, N. (2012), “Comment on Hiemann and Reichelstein: “Transfer Pricing in Multinational Corporations: An Integrated Management-and Tax Perspective””, **Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics**, Editors SCHÖN, W. and KONDRAD, K.A., MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Munich, Springer, s.s.19-24.
- HMRC- (Her Majesty’s Revenue & Customs),  
<http://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>.(Erişim Tarihi:23.06.2014).
- . (Erişim Tarihi: 12.03.2015), s.s. 1-108.
- IRISH, C.R. (2011), “Private And Public Dispute Resolution In International Taxation”, **Contemporary Asia Arbitration Journal**, Vol.4, No.2, s.s. 121-144.
- IRS (2014), Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements, 27 March 2014, , (Erişim Tarihi: 30.03.2015), s.s. 1-34.
- IRS- IŞIK, Hüseyin (2005), **Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye (Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler)**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/370, Ankara, Ümit Ofset Matbaacılık.
- İNCE, E. (2010), “OECD, Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:259, Nisan 2010, s.s.110-113.
- İNCE, E. (2011), “Avrupa Birliğinde ve Seçilmiş Ülkelerde Transfer Fiyatlandırması ile Ülkemiz Transfer Fiyatlandırması Karşılaştırması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 270, Mart 2011, s.s.79-95.
- İPEK, S. ve KAYNAR, İ. (2009), “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Ektisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009, s.s. 116-130
- JELIC, D. (2013), **Allocation of Burden of Proof That The Arm’s Lenght Principle Was (Not) Breached Under The TFEU Fundamental Freedoms**, Master Thesis In European and International Tax Law, Lund University, Lund, May 2013.
- JESTIN, K. (2008), “Mutual Legal Asistance in Tax Matters Recent Trends and Challenge Ahead”, (Erişim Tarihi:26.11.2014), s.s. 1-19.
- KANETİ, S. (1992), “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, Vergi dünyası Dergisi, Sayı: 131, Temmuz 1992, (Çevrimiçi), , (Erişim Tarihi: 02/05/2015), s.s. 1-10.



- KAPLAN, E. (2013), “Türk Hukukunda Uluslararası Çifte Vergilendirme Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:384, Ağustos 2013, s.s.40-52.
- KAPLAN, İ. (2007), **Hakimin Sözleşmeye Müdahalesi**, Ankara, Seçkin Yayınevi.
- KAPLAN, R. (2012), “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının Hukuki Niteliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:284, Mayıs 2012, s.s. 102-109.
- KAPUSUZOĞLU, T. (1998), “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.205, s.s.55-69.
- KAPUSUZOĞLU, T. (1999), “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Olarak A.B.D’ de Yapılan Yasal Düzenlemeler(I)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:214, Haziran 1999, s.s.57-70.
- KAPUSUZOĞLU, T. (2003), **Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması**, Ankara, Oluş Yayıncılık.
- KARA, M. C. ve ÖZ, E. (2016), “Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi: BEPS”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 414, Şubat 2016, s. s. 172-181.
- KARADENİZ, S. (2009), “Spontane Bilgi Değişimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:339, s.s. 20-23.
- KARADENİZ, S. (2009), “Yurt Dışında Vergi İncelemesi Yapılabilir mi?” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:335, Temmuz 2009, s.s.23-26.
- KARADENİZ, S. (2010), “Endüstri Çapında Bilgi Değişimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:346, Haziran 2010, s.s. 16-19.
- KARAKOÇ, Y. (2011), **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları.
- KARTAL, Z. (2008), “Transfer Fiyatlandırması Nasıl Belgelenir?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:317, Ocak 2008, s.s.150-159.
- KARTALOĞLU; E. (2009), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında KDV Tartışması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:250, Temmuz 2009, s.s.101-106.
- KAVAN, A. (2015), “Grup içi Hizmetlerde Sözleşme Düzenlenmesi ve Transfer Fiyatlandırması Açısından Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 316, s.s. 107-112.
- KEEN, M. and LIGTHART, J.E (2006), “Information Sharing and International Taxation: A Primer”, **International Tax and Public Finance**, 13, s.s.81-110.
- KERSCHNER, I. and STIASTNY, M. (2013), “The Experience with Advance Pricing Agreements”, **Intertax**, Volume 41, Issue 11, Kluwer Law International BV, The Netherlands, s.s. 588-593.

- KILIÇ, R. (2006), “Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:302, Ekim 2006, s.s.1-13.
- KILIÇ, R. (2011), “Vergi Anlaşmalarının İdari Yardımlaşma Boyutu ve Vergi Cennetleri İle Mücadele Önemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:270, Mart 2011, s.s. 153-167.
- KILIÇ, R. (2007), “Gelir İdarelerinin Modernizasyonunda Uluslararası Alan: Ulusal Vergi Yönetimleri Arasındaki İdari İşbirliği”, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu, Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler, Çanakkale OnSekiz Mart Üniversitesi, Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü (Yayın No:1), Ocak 2007, Pozitif Matbaa, s.s. 71-91.
- KILIÇ, R. (2014), “Uluslararası Alanda Gerçekleştirilen Vergi Denetimi”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya, [www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr](http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr), s.s.9-24 (Erişim Tarihi: 10.09.2014).
- KING, E. (2010), **Transfer Pricing and Corporate Taxation, Problems, Practical Implications and Proposed Solutions**, USA, Springer.
- KIRBAŞ, S. (2012), **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Ankara, Siyasal Kitabevi.
- KIYAT, E.L. (2010), **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul-2010.
- KIZILOT, Şükrü (2002), **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- KOLOTOĞLU, O. (2014), “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsal”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 309, Haziran 2014, s.s. 9-14.
- KOYUNCU, M. (2005), “Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 290, Ekim 2005, s.s. 67-78.
- KOYUNCU, M. (2005), **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Yıldız Yayınevi.
- KÖSE, T. ve FERHATOĞLU, E. (2008), **Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)**, İstanbul, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- KPMG (2013), Peşin Fiyatlandırma Anlaşması Rehberi, <http://www.kpmgvergi.com/PDF/Yayinlar/Guncel-Yayinlar/Pesin-Fiyatlandirma->

Anlasmasi-Rehberi-En-cok-Sorulan-15-Soru.pdf (Erişim Tarihi: 08.01.2015), s.s.1-12.

- KRIVITSKY, J. V. (2006), **Tax Discrimination in International Trade in Service**, A Thesis Submitted To The Faculty of Graduate Studies in Partial Fulfillment of The Requirements For The Degree of Master of Laws, Faculty of Law, Calgary, Alberta, August 2006.
- KROPPE, H.-K., DAWID, R. and SCHMIDTKE, R. (2012), “Profit Split, The Future of Transfer Pricing? Arm’s Length Principle and Formulary Apportionment Revisited From A Theoretical and A Practical Perspective”, **Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics**, Editors, Schöng, W., Konrad, K.A., MPI Studies in Tax Law and Public Finance 1, Germany, Springer, s.s.267-293.
- KURDOĞLU, S. (2013), “Transfer Fiyatlandırmasında Yaptırımlar: Hafif mi Yoksa Ağır mı? (ABD Uygulaması ile Karşılaştırılması)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:295, Nisan 2013, s.s.148-161.
- KURDOĞLU, S. (2012), “Transfer Fiyatlandırması Uygulamalarının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:284, Mayıs 2012. s.s. 43-53.
- LEVEY, M.M and WRAPPE S. C. (2013), **Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy**, USA, Wolters Kluwer.
- LI, J. (2012), “Soft Law, Hard Realities and Pragmatic Suggestions: Critiquing the OECD Transfer Pricing Guidelines”, **Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics**, Editors SCHÖN, W. and KONRAD, K.A., MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Munich, Springer., s.s.71-90.
- LOHSE, T., RIEDEL, N., SPENGLER, C. (2012), “The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations- A Worldwide Overview”, **Oxford University Centre for Business Taxation**, (Erişim Tarihi: 20.11.2014), s.s. 1-57.
- LUBICK, J., GELIN, S. & OSSARD-QUINTAINE, E. (2013), “OECD Guidelines”, **Guide to International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies**, Third Edition, The Netherlands, Wolters Kluwer, s.s.67-90.
- MADRAN, M. and WEISE, J. (2013), “United States”, Chapter 17, **Guide To International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies**, The Netherlands, Wolter Kluwer, s.s.751-836.
- MARKHAM, M. (2005), “The Advantages and Disadvantages of Using an Advance Pricing Agreement: Lesson For The UK from The US and Australian Experience”, **Intertax**, Volume 33, Issue 5, Kluwer Law International, s.s. 214-229.

- MARKHAM, M. (2011), "Are Advance Pricing Agreements The Pricing Controversy Management Tool of The Future?", **Australian Tax Review**, 40 (4), s.s. 222-234.
- MARKHAM, M. (2012), **Advance Pricing Agreements Past, Present and Future**, The Netherlands, Wolters Kluwer.
- MCLAUGHLIN KIRMIL, M. (2013), "Overwiev of Transfer Pricing Methodologies: The Best Method Rule, Transaction-Based Methods and Profit-Based Methods", **Transfer Pricing Answer Book 2013**, Edited by, Blair, D.B., Newyork, Practising Law Institute.
- MILLER, A. ve OATS L., (2012), **Principles of International Taxation**, Third Edition, Bloomsburry Professional Ltd, Hampshire, England.
- MUTLUER, K. (2011), **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi.
- NADAL, L. M. (2008), "Should Advance Pricing Agreements Be Disclosed?", **Tax Notes International**, September 8, 2008, s.s. 867-877.
- NAS, A. (2012), "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:61, Cilt:4, s.s.1307-1336.
- NAZALI, E. (2013), "Karşılıklı Anlaşma Usulünün(KAU) Türk Vergi Hukukunda Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:383, Temmuz 2013, s.s.48-50.
- NAZALI, E. ve KAPUCU, D. (2016), "Türk Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Tarnsfer Fiyatlandırması Uygulamasında yapılan Son Değişiklikler", <http://vergijandasi.com/blog/2016/11/01/turk-vergi-mevzuati-cercevesinde-transfer-fiyatlandirmasi-uygulamasinda-yapilan-son-degisiklikler/> (Erişim Tarihi: 14/12/2016)
- NETEK, O. ve DAĞ, M. (2013), "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak OECD Model Vergi Anlaşması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:386, Ekim 2013, s.s. 50-56.
- NETEK, O., ve DAĞ, M. (2013), "Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2013, Sayı: 387, s.s. 53-59.
- OECD (2006), Manual On The Implementation Of Exchange of Information Provisions For Tax Purposes, Module On General and Legal Aspects of Exchange of Information, [www.oecd.org/ctp/Exchange-of-tax-information/36647823.pdf](http://www.oecd.org/ctp/Exchange-of-tax-information/36647823.pdf). (Erişim Tarihi: 24.09.2014), s.s. 1-22.
- OECD (2006), Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 1 On Exchange Of Informaion On Request, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36647905.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.09.2014), s.s. 1-12.

- OECD (2006), Manual On The Implementation Of Exchange Information Provisions For Tax Purposes, Module 2 On Spontaneous Exchange Of Information” ,<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647914.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.09.2014), s.s. 1-5.
- OECD (2006), Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 3 Automatic (or Routine) Exchange Information, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>, (Erişim Tarihi:02.10.2014), s.s. 1-6.
- OECD (2006), Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 4 On Industry-Wide Exchanges Of Information, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf> (Erişim Tarihi:01.09.2014), s.s.1-5.
- OECD (2006), Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 5 On Conducting Simultaneous Tax Examinations, [www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057.pdf). (Erişim Tarihi: 01.09.2014), s.s. 1-57.
- OECD (2006), Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 6 On Conducting Tax Examinations Abroad, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648066.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.09.2014), s.s. 1-16.
- OECD (2007), Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), [www.oecd.org/ctp/38061910.pdf](http://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf)., (Erişim Tarihi:18/07/2014), s.s. 1-55.
- OECD (2010), **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, 22 July 2010, OECD.
- OECD (2010)- Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, İstanbul, 15-16 September 2010, Joint Audit Report, [www.oecd.org/ctp/administration/45988932.pdf](http://www.oecd.org/ctp/administration/45988932.pdf) (Erişim Tarihi: 13.10.2014), s.s. 1-64.
- OECD (2010), Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes, Module 9, On Joint Audits: The Forum On Tax Administrations Joint Audits Participants Guide, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/47468438.pdf> (Erişim Tarihi: 15.09.2014), s.s. 1-15.
- OECD (2012), Multi-Country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/50517144.pdf>, (Erişim Tarihi: 09.11.2014), s.s.1-155.
- OECD (2013), Revised Section E On Safe Harbours In Chapter IV Of The Transfer Pricing Guidelines, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf>, (Erişim tarihi:20.09.2014), s.s.1-25.



- OECD Insights, <http://oecdinsights.org/2012/03/26/price-fixing/> (Erişim Tarihi:09.05.2014)
- OECD (2015), Mutual Agreement Procedure Statistics for 2015, <http://www.oecd.org/ctp/dispute/oecd-releases-mutual-agreement-procedure-map-statistics-for-2015.htm>, (Erişim Tarihi: 10.01.2017)
- OECD (2015), Model Tax Convention on Income and On Capital (Full Version), [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\\_9789264239081-en#.WQZof1XyjIU#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#.WQZof1XyjIU#page1), (Erişim Tarihi: 02.11.2015), s.s.1- 2289.
- OECD (2017)- Full Version of Global Standard for Automatic Exchange of Information, <http://www.oecd.org/newsroom/oecd-releases-full-version-of-global-standard-for-automatic-exchange-of-information.htm>, (Erişim Tarihi: 15/04/2017)
- ONAY, İ. (2009), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazancın Net Kar Payı Sayılması Üzerine Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:329, Ocak 2009, s.s.74-83.
- OPPEN, P. V.- STERK, R. (2013), “The Netherlands”, Chapter 14, **Guide To International Transfer Pricing**, The Netherland, Wolters Kluwer, s.s.627-675.
- ORKUNOĞLU, İ.F. (2008), “Transfer Fiyatlandırmasında Yöntem Seçimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:242, Kasım 2008, s.s.112-125.
- OSSI, G., BARRETT, R., SHOTT, B., O’CONNOR, S., LILI KAZEMI, J. L.(2012), “US APA Programme: More Resource But Low Productivity”, **Transfer Pricing International Journal, International Tax Centre**, s.s. 1-4.
- ÖCAL, E. (2007), “Transfer Fiyatlandırması Karar ve Tebliğ Taslakları Üzerine”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 15, Sayı:177, Eylül 2007, s.s.70-75.
- ÖCAL, E. (2008), “Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:243, Aralık 2008, s.s.7-18.
- ÖCAL, E. (2009), “Gelir Vergisinde Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:246, Mart 2009, s.s.9-16.
- ÖCAL, E. (2010), “Karşılıklı Anlaşma Yöntemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 262, Temmuz 2010, , Erişim Tarihi: (28.04.2015), s.s. 1-6.
- ÖCAL, E. (2010), “Transfer Fiyatlandırmasında Fiyatlandırma-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, Sayı: 206, Şubat 2010, s.s.33-38.
- ÖCAL, E. (2010), “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Konusundaki Görüşlere Toplu Bir Bakış”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, Sayı: 209, Mayıs 2010, s.s. 23-28.
- ÖCAL, E. (2012), “Transfer Fiyatlandırması ve İkincil Düzeltme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 371, Temmuz 2012, s.s. 193-198.

- ÖCAL, E. (2012), “Transfer Fiyatlandırması Yöntemlerinin Uygulanmasında Fiyat, Brüt ya da Net Kar Marjı ve Kar Kavramları” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:289, Ekim 2012, s.s.165-172.
- ÖCAL, E. (2012), “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin Üzerinde Yapılan Ödemelerin Gider Yazılmaması, Her Zaman Düzeltme Yapılmasına Gerek Olmadığı Anlamına Gelmemektedir”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:286, Temmuz 2012, s.s.122-126.
- ÖNCEL, M. (1978), **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, Sevinç Matbaası.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. (2011), **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi.
- ÖNCEL, Y. (2002), “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. Seri**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Basım ve Yayınevi.
- ÖNER, C. (2010), **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Ankara, Yetkin Yayınları.
- ÖNER, C. (2012), “Legal Nature of Advance Pricing Agreements under Turkish Law: A Comparative Analysis”, **Intertax**, Vol. 40, Is.2/3, s.s. 500-513.
- ÖZ YILMAZ, T. (2014), “Örtülü Kazanç ve KDV Tevkifatı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 310, Temmuz 2014, s.s. 46-53.
- ÖZ, S. (2005), **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ÖZ, S. (2009), “Sınır Ötesi Vergilendirmede Bilgi Değişiminin Artan Önemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 255, Aralık 2009, s.s. 26-50.
- ÖZ, S. (2013), “OECD Anlaşma Modelinin Bilgi Değişim Maddesinde Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:292, Ocak 2013, s.s.157-165.
- ÖZBALCI, Y. (2002), **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2002, aktaran KÖSE, T. Ve FERHATOĞLU, E. (2008), **Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- ÖZDEMİR, B. (2006), **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ÖZDİLER KÜÇÜK, E. (2011), **Vergi Hukukunda Karineler**, Ankara, Adalet Yayınevi.
- ÖZER, L. (2009), **Vergilemede Global Eğilimler**, İstanbul, Scala Yayıncılık.



- ÖZKAN, Ö. M. ve METİN, M. (2011), “Yeniden Satış Fiyat Yöntemi ve Faaliyet Zararının Varlığında Örtülü Kazanç Dağıtım Riski”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 356, Nisan 2011, s.s. 177-181.
- ÖZKAYA, M. (2012), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Katma Değer Vergisi Düzeltmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:291, Aralık 2012, s.s.162-169.
- ÖZMEN, M. A. (2008), **Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- PANAYI, C.H. (2013), **European Union Corporate Tax Law**, Cambridge, Cambridge University Press.
- PAOLINI, D., PISTONE, P., PULINA, G., ZAGLER, M. (2014), “Tax Treaties with Developing Countries and The Allocation of Taxing Rights”, **Eur J Law Econ**, www.springer.com. (Erişim Tarihi: 13.11.2014), s.1-30.
- PATEL, V. T. and PRADHAN, Y. D. (2013), “Advance Pricing Agreement Programme”, **International Transfer Pricing Journal**, January/February 2013, IBDF, s.s.21-25.
- PAZARÇEVİREN, S.Y. ve AYGİN, F. (2005), “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması Manipulasyonları ve Konunun Türkiye Açısından İrdelenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 71, s.s.91-103.
- PEHLİVAN, O. (2013), **Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Celepler Matbaacılık.
- PEHLİVAN, S. (2010), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Vergi Denetiminin Etkinliği”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**, Manisa 2010.
- PETERS, H.M., BALTZER, N., ZHANG, L. (2011), “APAs- A Chance For Taxpayers An Overview Of International Trends Comparing and Contrasting The Programmes in China and Germany”, **Transfer Pricing International Journal**, Tax and Accounting Center, s.s. 1-3.
- PULAŞLI, H. (2011), **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Şirketler Hukuku Şerhi**, Cilt: I, Ankara, Adalet Yayınevi.
- PULAŞLI, H. (2012), **Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, Ankara, Adalet Yayınevi.
- PWC (2016)- International Transfer Pricing, www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2016-final.pdf, s.s. 1-900, (Erişim Tarihi:23.06.2016).
- PWC (2013), “Facilitating Successful Advance Pricing Agreements For US-Based Multinational Enterprises”, . (Erişim Tarihi: 09.12.2014), s.s.1-12.

- RATZINGER-SAKEL, N., AUDOUSSET-COULIER, S., KETTUNEN, J., LESAGE, C. (2012), *What Do We Know About Joint Audit?*, Edinburgh, ICAS.
- RESMÎ GAZETE- “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik”, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/08/20100828-8.htm>
- ROMANO, C. (2002), **Advance Tax Rulings and Principles of Law, Towards a European Tax Ruling System?**, Volume 4, Doctoral Series, International Bureau of Fiscal Documentation Academic Council. IBFD.
- RUHİ, A. C. (2011), **Sözleşmeler Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınevi.
- RUSSO, R. (2007), “Sources of International Tax Law”, **Fundamentals of International Tax Planning**, IBDF Publications, Amsterdam.
- SABAN, N. (2009), **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınevi.
- SADIQ, K. (2007), “The Taxing Effects of The Advance Pricing Arrangement Program: A Review of APAs and Their Impact on Stakeholders”, **Journal of Australian Taxation**, <http://www.buseco.monash.edu.au/blt/jat/vol10-issue1-07-sadiq.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.12.2014), s.s. 104-132.
- SARAÇ, M. (2005), “Çokuluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:282, Şubat 2005, s.s.88-94.
- SARAÇ, Ö. (2006), **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- SARAÇOĞLU, F. (2015), “G20 Antalya Liderler Bildirgesi Ve Matrah Aşındırma Ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı”, **Mali Çözüm Dergisi**, 131. Sayı, Eylül- Ekim 2015, s.s. 73-88.
- SARAÇOĞLU, F. ve KAYA, E. (2006), “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:216, Eylül 2006, s.s.150-158.
- SAWYER, A. J. (2009), **Developing a World Tax Organization: The Way Forward**, Fiscal Publications, United Kingdom.
- SCHNORBERGER, S. (2007), “Same Procedure as Last Year? Competent Authority Procedures and Advance Pricing Agreements Revisited”, **International Transfer Pricing Journal**, March/April 2007, s.s.109- 115.
- SCNORBERGER, S. and WINGENDORF, P. (2005), “Planning Certainty Through Advance Pricing Agreements”, Germany, **International Transfer Pricing Journal**, March/April 2005, IBFD, s.s. 77-81.
- SEER, R. And GABERT, I. (2011), “European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Practice, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements”, **Bulletin For International Taxation**, February 2011, s.s. 88-98.

- SERT, M. (2011), “Kürselleşmenin Vergi Politikalarına Etkileri: OECD’ye Üye Ülkeler Özelinde Bir İnceleme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:360, Ağustos 2011, s.s.170-178.
- SEVİNÇHAN, E. (2016), “Uluslararası Vergi Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklarda Tahkim Yolu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.65, S. 2, s.s. 449-472.
- SILBERZTEIN, C. (2013), “OECD: Transfer Pricing Safe Harbours”, **International Transfer Pricing Journal**, March/April 2013, s.s.63- 71.
- SOLAK AKMAN, İ. (2009), “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Teorik Çerçevesi”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Cilt II, s.s.1149-1168.
- SOLILOVÁ, V. (2013), “Transfer Pricing and Safe Harbours”, **Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis**, 2013, LXI, No. 7, s.s. 2757–2768.
- STAPPEN, D. V. (2007), “EU Commission Issues APA Guidelines Based On The Work of The EU Joint Transfer Pricing Forum”, July 2007, **BNA International Inc.**, s.s. 1-4.
- STEWART, M. (2012), “Transnational Tax Information Exchange Networks: Step Towards A Globalized, Legitimate Tax Administration” **World Tax Journal**, June 2012, s.s. 152-179.
- SUMAY, S. ve DEĞİRMENCİ, E. (2013), “Royalty Ödemelerinin Emsale Uygunluğunun Test Edilmesinde Kar Bölüşüm Yönteminin Kullanılması”, , s.s. 1-6, (Erişim Tarihi: 26.08.2015).
- SUMAY, S. (2012), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Buna İlişkin Katma Değer Vergisi Düzeltmesi”, [www.vergidegundem.com/documents/10156/558567/mart2012\\_makale1.pdf](http://www.vergidegundem.com/documents/10156/558567/mart2012_makale1.pdf), s.s.1-6, (Erişim Tarihi: 25.06.2014).
- ŞEKER, H.N. (1994), **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Yayınevi.
- ŞEKER, S. (2013), “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Kabul Edilmeyen Giderlere Genel Bir Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:295, Nisan 2013, s.s. 12-20.
- TANG, W.Y.R. (1981), *Multinational Transfer Pricing-Canadian&British Perspectives*, Butterworths-Toronto aktaran KAPUSUZOĞLU, T. (2003), *Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması*, Ankara, Oluş Yayıncılık.
- TANRIKULU, S. (2008), “Transfer Fiyatlandırmasında İdare ile Anlaşma Yöntemi Neler Getiriyor?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:232, Ocak 2008, s.s.130-135.

- TAŞKAN, Y. Z. (2010), **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, İstanbul, XII Levha Yayıncılık.
- TAŞKIN, Y. (2012), **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- TAVUZ, A. (2007), “Önceden Fiyatlama Anlaşmaları (Advance Pricing Arrangements)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 310, Haziran 2007, s.s. 58-68.
- TEKİN, C. ve KARTALOĞLU, E. (2007), **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, İstanbul, İSMMM Yayın No:96, Mart Matbaacılık.
- TEKİNSOY, M. A. (2006), “İdari Sözleşmelerde Ölçüt Sorunu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.55, S. 2, s.s. 181-227.
- TEKNECİ, H. (2013), “Özelgelerin Vergi Hukukundaki Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 118, Temmuz-Ağustos 2013, s.s. 151-159.
- TEKŞEN, Ö. ve BAĞCI, G. (2010), “Transfer Fiyatlandırmasında Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Bir Muhasebe Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:348, Ağustos 2010, s.s.131-141.
- TEMİZYÜREK, O. (2011), “Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kurum Kazancı Katma Değer Vergisi Matrahı mıdır?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:359, Temmuz 2011, s.s.92-95.
- TERRA, Ben J.M. and WATTEL, Peter J. (2012), **European Tax Law**, The Netherlands, Kluwer Publications.
- THIES, A. (2013), “Germany”, **Guide To International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies**, Chapter 10, The Netherlands, Wolters Kluwer, s.s.475-517.
- TOKAY ACAR, U. O. (2013), **Transfer Fiyatlandırması**, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- TOPUZ, S. (2009), **Türk-İsviçre ve Alman Borçlar Hukukunda Denge Bozulması ve İfa Güçlüğü Durumlarında Sözleşmeye Müdahale (Hakimin Sözleşmeye Müdahalesi)**, Ankara, Yetkin Yayınevi,
- TRAVERSA, E. And HELLEPUTTE, C. A. (2013), “Taxation of EU Resident Companies Under The Current CCCTB Framework: Descriptive and Critical Approach To Selected 'Extraterritorial' Aspects”, **Corporate Income Taxation In Europe**, Edited by, Lang, M., Pistone, P, Schuch J., Staringer, C, Storck A., UK, Edward Elgar Publishing, s.s.1-50.
- TUAY, E. ve GÜVENÇ, İ. (2007), **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51, Kasım 2007.

- TUNCER TOKUR, Ö. (2008), “Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramı ve Grup İçi Hizmetler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:317, Ocak 2008, s.s. 172-177.
- TUNÇER, M. (2002), “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Sayı:57-3, s.s.107-128.
- TURUNÇ, S. (2013), “Matrah Aşındırma&Kar Aktarımı, BEPS”, [http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9F%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20\(BEPS\).pdf](http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Matrah%20A%C5%9F%C4%B1nd%C4%B1rma%20ve%20Kar%20Aktar%C4%B1m%C4%B1%20Projesi%20(BEPS).pdf), (Erişim Tarihi: 16.03.2017), s.s.1-18.
- TÜRK, Y. (2008), “Geçmişten Günümüze Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:318, Şubat 2008, s.s.105-113.
- UÇAR, H. (2012), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Düzeltme İşlemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:291, Aralık 2012, s.s. 152-161.
- UHY (2015), Global Transfer Pricing Guide, <http://www.uhy.com/wp-content/uploads/Global-Transfer-Pricing-Guide-January-2015.pdf> (Erişim Tarihi:19.09.2016), s.1-143.
- USTA, F. (2013), “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Fiyat Aralığının Belirlenmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar ve İstatiksel Yöntem Kullanılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 384, Ağustos 2013, s.s. 98-104.
- UYANIK, N. K. (2012), “Dar Mükellefler ve Transfer Fiyatlandırma Düzenlemelerinin Uygulanması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:284, Mayıs 2012, s.s.7-17.
- UYANIK, N. K. (2013), “Turkish Transfer Pricing Regulations” **Transfer Pricing In International Discussion**, Editor: Assoc. Prof. Dr. Funda Başaran Yavaşlar, Marmara University Press, s.s.99-128.
- UYANIK, N. K. (2006), **Transfer Fiyatlandırma**, Ankara, Türmob Yayınları.
- UYANIK, N. K. (2010), “Fonksiyonel ve Karşılaştırılabilirlik Analizinin En Uygun Transfer Fiyatlandırma Metodunun Seçimine Etkisi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, Sayı:206, Şubat 2010, s.s.68-71.
- UYANIK, N.K. (2010), “Fonksiyonel ve Karşılaştırılabilirlik Analizinin En Uygun Transfer Fiyatlandırma Metodunun Seçimine Etkisi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 18, Sayı 205, Ocak 2010, s.s. 37-42.
- VEGA, A. (2012), “International Governance Through Soft Law: The Case of OECD Transfer Pricing Guidelines”, **Working Paper of the Max Planck for Tax Law and Public Finance**, No: 2012-05, s.s.1-34.

- Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu -  
www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2Documents%2FDosya%2FFaaliyet\_Raporu\_2013.pdf, s.22 (Erişim Tarihi: 15.07.2015)
- VURAL, İ. (2006), “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarisına Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:212, Mayıs 2006, s.s. 123-129
- WITTENDORF, J. (2010), **Transfer Pricing and the Arm’s Length Principle in International Tax Law**, The Netherlands, Kluwer Law International.
- WORLD INVESTMENT REPORT 2013,  
www.unctad.org/en/publicationlibrary/wir2013\_en.pdf (Erişim Tarihi:09.05.2014)
- YAKIşIKLI, R. (2008), “Kazancın rtl Olarak Dağıtıldığının Kabulünde Hazine Zararının Doğması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:327, Kasım 2008, (evrimii), , (Erişim Tarihi: 15/06/2014), s.s.1-3.
- YAKIşIKLI, R. (2009), “Transfer Fiyatlandırmasında Düzeltme ve KDV Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:332, Nisan 2009, s.s.41-46.
- YALÇIN, F., ÇELİKER, O. (2014), Turkey, World Transfer Pricing 2014, Transfer Pricing Weekly News From International Tax Review (TP Week)-., (Erişim Tarihi 27.10.2014), s.s.207-213.
- YALTI SOYDAN, B. (1994), “Vergi Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulünde Anayasaya Aykırılık Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:160, Aralık 1994, (evrimii), , (Erişim Tarihi: 09/05/2015), s.s. 1-7.
- YALTI SOYDAN, B. (1995), **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Yayınevi.
- YALTI, B. (2008), “Advance Pricing Agreements in Turkey”, **European Taxation**, July 2008, IBDF, 390-392.
- YALTI, B. (2009), “Transfer Fiyatlandırmasında “Gizli Emsal”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos, Sayı: 251, s.s. 7-38.
- YALTI, B. (2010), “Vergi Anlaşması Uyuşmazlıkları: Karşılıklı Anlaşma Usulünde Bireysel Olay Anlaşması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:348, Ağustos 2010, s.s.4-25.
- YALTI, B. (2011), “Transfer Fiyatlandırmasında Bağımsız ve Açık Emsal”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 275, Ağustos 2011, (evrimii), , (Erişim Tarihi: 25/04/2015), s.s. 1-6.
- YALTI, B. (2015), “Vergi Anlaşmalarında Karşılıklı Anlaşma Usulü: Türkiye Deneyimi”, **Vergi Uyuşmazlıklarının zm: Barışçıl Mekanizmalar**, Koç Üniversitesi, Dr. Nüsret- Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku



**Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3**, Editör: Prof. Dr. Billur Yaltı, İstanbul, Beta Yayınevi, s.s. 309-340.

- YAMAN, D. (2013), “Transfer Fiyatlandırması Raporlarında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:383, Temmuz 2013, s.s.79-84.
- YAVUZ, C. (2012), **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, İstanbul, Beta Yayınevi.
- YAVUZ, N. (2011), **6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun Getirdiği Değişiklikler ve Yenilikler**, Ankara, Adalet Yayınevi.
- YAZAR, F. (2008), “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:317, Ocak 2008, s.s.139-149.
- YAZAR, F. (2008), “Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin Düzenlemelerde Son Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:321, Mayıs 2008, s.s.40-55.
- YAZAR, F. (2009), “Transfer Fiyatlandırmasında Karşılaştırılabilirlik Analizi, Önemi ve Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:334, Haziran 2009, s.s. 58-65.
- YERLİKAYA, G.K. (2011), “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XV, S.1-2, s.s.1-24.
- YILDIRIM, A. H. (2009), “Sınırlı Sorumluluk ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Olası Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 248, Mayıs 2009, s.s. 73-76.
- YILDIRIM, A. H. (2010), “Transfer Fiyatlandırması Raporu ve Sorumluluk”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:259, Nisan 2010, s.s. 42-46.
- YILDIRIM, M. (2010), **Uluslararası Vergi Hukuku’nda Tahkim**, İstanbul, XII Levha Yayınları.
- YILDIZ, Habib (2005), **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Ankara, Seçkin Yayınevi.
- YILDIZ, Habib (2006), “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.X, S. 3-4, s.s. 549-569.
- YILMAZ, E. (2009), “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XIII, Y. 2009, Sa. 1-2, s.s. 321-351.
- YÜCE, Ç. (2013), “Gayri Maddi Haklarda Uluslararası Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 382. Haziran 2013, s.s. 106-116.



YÜCE, Ç. ve ATAÇ, K. (2009), “Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Tarhiyat Yapılabilmesi İçin Gider Yazma Şartının Gerçekleşmesi Gerekir”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:336, Ağustos 2009, s.s. 82-89.

ZABUNOĞLU, Y. K. (2012), **İdare Hukuku**, Cilt 1, Ankara, Yetkin Yayınları.



## ÖZGEÇMİŞ

### **Kişisel Bilgiler:**

Adı ve Soyadı : Sibel MUTLUCAN SAYIN  
Doğum Yeri ve Yılı : Ağlasun -01/05/1976  
Medeni Hali : Evli

### **Eğitim Durumu:**

Lisans Öğrenimi : Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi  
Yüksek Lisans Öğrenimi : SDÜ İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

### **Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi:**

1. İngilizce- KPDS 70(2010)

### **İş Deneyimi:**

1. Orman Genel Müdürlüğü Kurum Avukatlığı  
2. Adalet Bakanlığı- Hakimlik

### **Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar:**

- 1) R. ARMAĞAN, Sibel MUTLUCAN SAYIN, (2011), "Turizmin Ekonomiye Olumlu Etkileri Kapsamında Devlet Tarafından Turizme Verilen Desteklere İlişkin Yasal Düzenlemelere Genel Bir Bakış ", I. ULUSLARARASI, IV. ULUSAL EĞİRDİR TURİZM SEMPOZYUMU, Süleyman Demirel Üniversitesi Eğirdir Meslek Yüksek Okulu, Eğirdir,1-4 Aralık 2011, Isparta
- 2) ÖNDER, M.F./MUTLUCAN SAYIN, S. (2012), "Kurumsal Yönetim Derecelendirme Şirketleri ve Türk Hukukundaki Yeri, Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (2), 105-134.
- 3) ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü; MUTLUCAN SAYIN, Sibel, (2012), "Federal Alman Bütçe Sistemi ve Bütçe Reform Çalışmaları", Maliye Dergisi, Maliye Bakanlığı S.G.B., Sayı:163, (Temmuz-Aralık, s.290-315.(ULAKBİM Sosyal Bilimler-ECONLIT Index)
- 4) ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü; MUTLUCAN SAYIN, Sibel, (2013), "Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme", Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt/Vol.XXXII, Sayı/No.2, 2013, pp.141-169, (Temmuz-Aralık, s.290-315.(ULAKBİM Sosyal Bilimler-EBSCO, Index Copernicus, Akademia Sosyal Bilimler Indexi (ASOS Index).
- 5) R. ARMAĞAN, S. MUTLUCAN SAYIN, (2014), "Küreselleşmenin Vergi Mahremiyeti Üzerine Etkisi", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi (Prof. Dr. Fazıl TEKİN Anısına Özel Sayı), Eskişehir, 2014, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Basımevi, s.139-164.